
Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah dengan Akuntabilitas Publik Sebagai Variabel Intervening : Studi pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten

Ressy Amanda Noviyana; Suryo Pratolo
Program Studi Akuntansi Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

INFOARTIKEL

Kata Kunci:
Sistem Pengendalian Intern, Motivasi Kerja, Akuntabilitas Publik, Kinerja Instansi Pemerintah.

Jenis Artikel:
Penelitian Empiris

Correspondence:
suryo@umy.ac.id

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh sistem pengendalian intern dan motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah yang dimediasi oleh akuntabilitas publik pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten. Penelitian ini dilakukan pada OPD Kabupaten Klaten yang berjumlah 58 OPD yang mana seluruhnya dijadikan sampel. Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei, yakni dengan menyebar kuesioner yang akan diberikan langsung kepada responden. Pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi berganda dan analisis data dilakukan dengan analisis jalur (path analysis) menggunakan bantuan software SPSS (Statistical Product and Service Solution). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern dan motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah OPD Kabupaten Klaten melalui akuntabilitas publik sebagai variabel intervening.

© 2019 RAB. Published by Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

PENDAHULUAN

Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 38 Tahun 2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan antara Pemerintah, Pemerintah Daerah Propinsi, dan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota, Pemerintah Daerah dituntut untuk lebih memberikan pelayanan maksimal kepada masyarakat melalui tata kelola yang baik. Tata kelola yang baik menghendaki untuk setiap instansi pemerintah baik pusat maupun daerah untuk melaksanakan setiap kinerjanya dengan mempertimbangkan dasar-dasar pengelolaan *good governance*, yakni seperti tingginya tingkat kinerja, transparansi, pertanggungjawaban, (Susilawati dan Dwi, 2014).

Penyelenggaraan kegiatan demi terciptanya kinerja pada instansi pemerintah, dilakukan mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjaaban, harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, efektif serta efisien. Untuk mewujudkan hal tersebut pemerintah membutuhkan suatu sistem yang dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan rencana dan dapat mencapai tujuan. Sistem tersebut disebut dengan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

kinerja instansi pemerintah yang baik memerlukan dukungan sumber daya manusia (SDM) yang berkualitas pula. Kinerja organisasi tergantung pada kinerja pegawainya, atau dengan kata lain

kinerja pegawai akan memberikan kontribusi pada kinerja organisasi (Gibson, *et all*, 1997). Pegawai yang memiliki motivasi kerja tentunya akan membuat pilihan terbaik untuk melakukan sesuatu. Sehingga penilaian capaian kinerja ditentukan oleh hasil kegiatan dari sisi sumber daya manusia (SDM) nya.

Penerapan *good governance* di Indonesia sendiri dinilai masih belum berperan dalam meningkatkan kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut disinyalir karena pada implementasi dan pengembangan pengukuran kinerja masih sebatas paksaan karena adanya regulasi yang mengatur (Sihaloho dan Halim, 2005). Dari hasil evaluasi AKIP Kabupaten/Kota tahun 2016 untuk periode kerja 2015, Kabupaten Klaten merupakan salah satu kabupaten yang terhitung dari tahun 2012 sampai dengan tahun 2016 tidak mengalami peningkatan dengan memperoleh predikat C (cukup) terus-menerus. Hal tersebut mengartikan bahwa Kabupaten Klaten memiliki kinerja yang kurang diandalkan dan perlu mendapatkan perbaikan yang mendasar.

Upaya yang dapat ditempuh yakni dengan peranan aparat instansi untuk lebih serius lagi memberikan fokus dan komitmen bagi terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik sekaligus berorientasi pada hasil. Disebutkan bahwa tata kelola yang baik dihasilkan oleh penerapan transparansi dan akuntabilitas. Akutabilitas mendorong pada munculnya tekanan untuk pelaku pemerintahan untuk bertanggungjawab dan untuk menjamin informasi dan komunikasi yang baik antara pemerintah dengan publik. Peneliti menduga bahwa akuntabilitas publik dapat memediasi sistem pengendalian intern dan motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah.

Penelitian ini menekankan perbedaan dengan penelitian sebelumnya. Perbedaan penelitian kali ini dengan penelitian sebelumnya adalah peneliti hendak menambahkan variabel personal, yakni variabel motivasi kerja sebagai variabel independen. Alasan peneliti menambahkan variabel personal berupa motivasi kerja adalah karena peneliti rasa banyak penelitian sebelumnya hanya sebatas dari sisi sistemnya saja. Sedangkan dalam organisasi yang baik itu tidak hanya sistemnya yang dinilai namun dari segi personal atau dari segi sumber daya nya juga harus diteliti lebih jauh. Serta menambahkan variabel akuntabilitas instansi pemerintah sebagai variabel intervening.

Gap research pada penelitian ini adalah adanya perbedaan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya mengenai pengaruh akuntabilitas publik terhadap kinerja instansi pemerintah. Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Putra (2013) menunjukkan bahwa akuntabilitas publik berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial OPD. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Zirman, dkk (2010) akuntabilitas keuangan tidak berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah. Perbedaan hasil penelitian mengenai sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas publik juga menjadikan *gap* pada penelitian ini. Penelitian Santoso (2016) menunjukkan hasil sistem pengendalian intern berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap akuntabilitas, sedangkan berbeda dengan penelitian Ramon (2014), Widiyanto (2010) dan Satria (2010) yang menyatakan bahwa pelaksanaan sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas publik.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh penerapan sistem pengendalian intern dan motivasi kerja terhadap akuntabilitas publik, untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh penerapan sistem pengendalian intern, motivasi kerja, dan akuntabilitas publik terhadap kinerja instansi pemerintah, untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh apakah akuntabilitas publik mampu memediasi pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah, dan untuk mendapatkan bukti empiris berupa pengaruh apakah akuntabilitas publik mampu memediasi motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah.

TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori *Stewardship*

Donaldson dan Davis (1991) mengemukakan dalam "*Toward a Stewardship Theory of Management*" menggambarkan teori *stewardship* sebagai situasi dimana manajemen tidaklah

termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori tersebut mengasumsikan adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi.

Teori COSO

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) menerbitkan *Internal Control-Integrated Framework* pada tahun 1994 yang menyatakan bahwa pengendalian internal merupakan pengendalian aktivitas perusahaan yang dilakukan pimpinan agar tercapainya tujuan secara efisien, yang terdiri dari kebijakan dan prosedur. COSO menyebutkan, terdapat 5 komponen pengendalian internal yang harus diterapkan untuk memberikan jaminan tercapainya tujuan pengendalian internal, yaitu: lingkungan pengendalian; penilaian risiko; aktivitas pengendalian; informasi dan komunikasi; serta pemantauan.

Teori X dan Y

Teori motivasi milik McGregor (1960) mengemukakan dua pandangan yang nyata mengenai manusia, yakni: pandangan pertama pada dasarnya negatif (tidak menyukai pekerjaan) disebut Teori X, dan yang lain pada dasarnya positif (menyukai pekerjaan) disebut Teori Y.

Teori Motivasi Berprestasi

McClelland (1987) menjelaskan tentang keinginan seseorang untuk mencapai kinerja yang tinggi. Karyawan dengan ciri-ciri motivasi berprestasi yang tinggi akan memiliki keinginan bekerja yang tinggi.

Konsep Kinerja

Konsep kinerja yang dikemukakan oleh Siegel *et al.*, (1989) mendefinisikan penilaian kinerja sebagai penentuan secara periodik efektivitas operasional, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Menurut Donnelly *et al.* (1994) kinerja merujuk pada tingkat keberhasilan dalam melaksanakan tugas serta kemampuan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Konsep *Good Governance*

Good governance oleh Mardiasmo (2004) menyatakan bahwa yang dimaksud *corporate governance* adalah suatu konsep pendekatan yang berorientasi kepada pembangunan sektor publik oleh pemerintahan yang baik. konsep *good governance* yang ditandai dengan di publikasikannya berbagai indikator atau prinsip *good governance* oleh *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) (2004). Prinsip-prinsip yang dimaksud adalah sebagai berikut: keadilan; transparansi; akuntabilitas; dan pertanggungjawaban.

Teori Sistem

Teori Sistem atau lebih dikenal dengan Teori Sistem Umum diusulkan oleh ahli biologi Bertalanffy (1968) menyatakan bahwa sistem terdiri dari bagian-bagian yang bersama-sama beroperasi untuk mencapai beberapa tujuan.

Sistem Pengendalian Intern

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern menjelaskan bahwa:

“Sistem pengendalian intern itu sendiri adalah proses yang terintegral pada tindakan dan kegiatan untuk memberikan pemahaman yang memadai tentang tercapainya tujuan dari suatu organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, pelaporan keuangan yang andal, pengamatan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan pegawai.”

Motivasi Kerja

Menurut Masrukhin dan Waridin (2006) mengemukakan bahwa motivasi merupakan faktor psikologis yang menunjukkan minat individu terhadap pekerjaan, rasa puas, dan ikut bertanggung jawab terhadap aktivitas atau pekerjaan yang dilakukan.

Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas menurut Pratolo (2008) adalah kewajiban untuk mempertanggungjawabkan kinerja suatu organisasi. Mardiasmo (2005) menyatakan bahwa akuntabilitas sektor publik terdiri atas beberapa dimensi, yakni: akuntabilitas proses; akuntabilitas kejujuran dan hukum; akuntabilitas kebijakan; dan akuntabilitas program.

Kinerja Instansi Pemerintah

Kinerja instansi pemerintah dengan sendirinya merupakan keseluruhan capaian atau hasil-hasil selama pelaksanaan otonom daerah. Untuk mencapai tingkat kinerja seperti yang diharapkan perlu dirumuskan rencana kinerja yang memuat penjabaran sasaran dan program yang telah ditetapkan dalam rencana strategis pemerintah daerah (Nasir, 2013).

Hubungan Sistem Pengendalian Intern pada Akuntabilitas Publik

Teori COSO mengemukakan salah satu komponennya yakni pemberian informasi dan komunikasi sebagai wujud tanggung jawab pengendalian intern. Manajemen membutuhkan informasi yang relevan, begitupula dengan masyarakat sebagai penikmat layanan juga membutuhkan informasi yang berkualitas. Informasi yang ada disampaikan kepada masyarakat sebagai bentuk akuntabilitas sehingga terjalannya komunikasi yang terus-menerus.

Halim (2004) menyatakan bahwa untuk mendukung akuntabilitas dibutuhkan adanya sistem pengendalian intern dan sistem pengendalian ekstern yang baik serta dapat dipertanggungjawabkan. Dengan terwujudnya sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah maka *good governance* pemerintah daerah yang baik akan tercapai yang ditandai dengan tercapainya visi dan misi serta tujuan instansi pemerintah.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi penerapan sistem pengendalian intern maka akan membuat akuntabilitas publik semakin baik. Penerapan pengendalian yang memadai akan memberikan keyakinan atas kualitas laporan keuangan yang telah dibuat, sehingga instansi akan mampu memberikan informasi dan akan mengkomunikasikan kepada publik sebagai bentuk pertanggungjawaban. Adanya pengendalian intern dapat diketahui apakah suatu instansi telah melaksanakan kegiatan sesuai dengan tugas dan fungsinya secara efektif dan efisien serta sesuai dengan rencana dan kebijakan yang berlaku. Sehingga dengan adanya pengendalian intern dapat mendorong terwujudnya akuntabilitas, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁ : *Sistem pengendalian intern (SPIP) berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Publik.*

Hubungan Motivasi Kerja pada Akuntabilitas Publik

Potret instansi pemerintahan yang dinilai baik tentunya yang memiliki kinerja baik pula terhadap publik. Publik akan mengetahui hal tersebut dengan diterapkannya akuntabilitas publik. Akuntabilitas publik dicerminkan oleh instansi publik berupa Laporan Hasil Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Akuntabilitas publik harus dilaporkan sewajarnya dan sebenar-benarnya. Seseorang yang memiliki motivasi kerja tinggi akan berusaha untuk mencapai kerja yang maksimal demi nama baik instansi dan demi kepuasan diri seseorang dalam melakukan pekerjaan. Tentunya karena hasil dari kinerjanya yang meliputi penyusunan anggaran maupun penerapan ketentuan-ketentuan yang berlaku akan dipertanggungjawabkan hasilnya kepada publik (Susilowati, 2014).

Teori Y menganggap bahwa semua orang yang bekerja pada lembaga/organisasi bekerja dengan adanya motivasi dari dalam dirinya sendiri dan bersedia untuk bertanggung jawab atas pekerjaan yang dilakukannya. Bentuk pertanggung jawaban dalam lembaga/organisasi bisa dalam bentuk penjelasan mengenai hasil kinerja yang selama ini dilakukan dengan menerbitkan langsung ke masyarakat, sehingga masyarakat dapat mengetahui laporan hasil kinerja yang akuntabel.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi dorongan motivasi kerja seorang pegawai maka akan semakin baik pula tingkat akuntabilitas publik dari suatu instansi pemerintah. Pegawai yang memiliki dorongan motivasi dalam diri tentunya akan mengerahkan semua tenaga dan pikirannya demi hasil kerja yang bagus sehingga publik akan yakin dengan hasil kerja tersebut setelah dipublikasikan, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁ : Motivasi kerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Publik.

Hubungan Akuntabilitas Publik pada Kinerja Instansi Pemerintah

Akuntabilitas merupakan wujud pertanggungjawaban dari proses penganggaran yang dimulai dari perencanaan, penyusunan, yang pelaksanaannya harus benar-benar dapat dilaporkan kepada DPRD dan masyarakat. Masyarakatpun mempunyai hak atas perwujudan pertanggungjawaban atas rencana maupun pelaksanaan anggaran tersebut (Mardiasmo, 2002). Sehingga akuntabilitas publik dinilai menjadi hal yang mempengaruhi dalam peningkatan kinerja instansi pemerintah.

Menurut konsep *good governance* mengemukakan beberapa keuntungan yang akan diperoleh dengan menerapkan *good governance*, yakni adalah dengan *good governance* proses pengambilan keputusan akan berlangsung secara lebih baik sehingga akan menghasilkan keputusan yang optimal, dapat pula meningkatkan efisiensi serta terciptanya budaya kerja yang lebih sehat. Ketiga hal tersebut akan meningkatkan kinerja organisasi. tidak hanya itu, keuntungan lain yakni dengan penerapan prinsip-prinsip *good governance* yang konsisten akan menghalangi kemungkinan dilakukannya rekayasa kinerja yang mengakibatkan nilai fundamental organisasi tidak tergambar dalam laporan keuangan yang dipublikasikannya.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi prinsip akuntabilitas publik diterapkan maka akan membuat kinerja instansi pemerintah akan maksimal. Adanya akuntabilitas publik, pemerintah daerah memberikan pertanggungjawaban atas semua kegiatan yang dilaksanakan sehingga kinerja pemerintah daerah dapat dinilai baik oleh pihak internal, maupun pihak eksternal. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Akuntabilitas Publik berpengaruh positif terhadap Kinerja instansi pemerintah.

Hubungan Sistem Pengendalian Intern pada Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 menjelaskan bahwa kegiatan pengendalian dapat membantu memastikan bagaimana arah pimpinan Instansi Pemerintah dilaksanakan. Dalam pencapaian tujuan dan sasaran organisasi, kegiatan pengendalian harus

dilaksanakan secara efisien dan efektif, sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas serta fungsi dari Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Dimana kegiatan pengendalian dari sisi organisasi (intern) terdiri dari review atau penilaian terhadap kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan. Sistem pengendalian intern dinilai mampu membenahi kinerja pemerintah agar instansi mampu mengetahui aliran dana publik yang digunakan (Rosdiana, 2010).

Teori sistem menyatakan bahwa sistem terdiri dari bagian-bagian yang bersama-sama beroperasi untuk mencapai beberapa tujuan. Setiap sistem memiliki tujuan entah hanya satu atau mungkin banyak. Tanpa tujuan, sistem menjadi tak terarah dan tak terkendali. Adanya tujuan tentunya ada kinerja yang dilakukan untuk mencapainya. Hal tersebut dinyatakan dalam konsep kinerja, kinerja merujuk pada tingkat keberhasilan dalam melaksanakan tugas serta kemampuan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Kinerja dinyatakan baik dan sukses jika tujuan yang diinginkan dapat tercapai dengan baik.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi sistem pengendalian intern diterapkan maka akan berdampak baik terhadap kinerja instansi pemerintah. Terbentuknya suatu sistem tentunya mempunyai tujuan yang hendak dicapai. Tujuan dapat tercipta dengan maksimal tentunya membutuhkan kinerja yang maksimal pula. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁ : *Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah.*

Hubungan Motivasi Kerja pada Kinerja Instansi Pemerinta

Dipaparkan dalam konsep kinerja bahwa prestasi kerja atas kinerja didasari oleh pengetahuan, sikap, keterampilan dan motivasi. Sehingga baik buruknya kinerja salah satunya di pengaruhi oleh motivasi dalam menghasilkan sesuatu.

Motivasi dalam organisasi menjadi penting untuk diperhatikan karena sangat mempengaruhi kinerja organisasi. Brahmasari dan Suprayetno (2008) mengemukakan bahwa pemberian dorongan sebagai bentuk motivasi dilakukan untuk meningkatkan gairah atau keinginan untuk bekerja guna mencapai kepuasan diri pribadi maupun terciptanya hasil yang dikehendaki bagi instansi pemerintah. Dalam pemberian motivasi yang optimal, maka gairah dalam diri pribadi orang yang termotivasi itu akan meningkat.

Peneliti menduga bahwa semakin tinggi motivasi kerja seseorang maka akan semakin tinggi pula kinerja yang dihasilkannya, dan akhirnya kemungkinan untuk dapat memenuhi kebutuhan seperti prestasi kerja bagi seseorang yang ada dalam instansi akan tinggi pula. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₂ : *Motivasi Kerja berpengaruh positif terhadap Kinerja Instansi Pemerintah.*

Hubungan Sistem Pengendalian Intern dan Motivasi Kerja terhadap Kinerja Instansi Pemerintah yang dimediasi oleh Akuntabilitas Publik

Teori sistem juga menyatakan bahwa sistem terdiri dari bagian-bagian yang bersama-sama beroperasi untuk mencapai beberapa tujuan. Tujuan diberlakukannya SPIP menurut PP Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008, dua dari empat tujuan SPIP yakni terciptanya kegiatan yang efektif dan efisien dan keandalan pelaporan keuangan menengaskan bahwa keandalan pelaporan keuangan akan terwujud apabila dilakukannya pertanggungjawaban atau akuntabilitas terhadap publik sehingga akan diketahui pula apakah kegiatan yang selama ini dilakukan efektif atau efisien atau tidak, karena publik berhak mengetahui dan pemerintah memiliki kewajiban untuk melaporkan hasil capaian kinerja nya kepada publik. Oleh karena itu akuntabilitas publik sangat diperlukan untuk merealisasikan hasil penerapan sistem pengendalian intern demi terwujudnya kinerja yang maksimal.

Tidak sebatas itu, teori X dan Y yang mendasari motivasi kerja mengasumsikan konsep Y yakni, pegawai akan bersedia belajar untuk menerima, bahkan belajar lebih bertanggung jawab. Teori tersebut mengartikan bahwa hasil dari pekerjaan yang telah dilakukan harus mampu dipertanggung jawabkan setelah adanya evaluasi dari pihak yang berwenang. Mendasari konsep *good governance* dimana salah satu indikator *good governance* adalah akuntabilitas yang akan menunjukkan tujuan bagi pertanggungjawaban kepada publik atas kinerja yang telah dicapai.

Peneliti menduga bahwa akuntabilitas dapat memediasi pengaruh motivasi kerja dan sistem pengendalian terhadap kinerja instansi pemerintah. Dimana akan ada pelaporan keuangan yang andal yang terpublikasi dan dapat dipertanggungjawabkan terlebih dahulu baru akan tercipta kinerja instansi pemerintah yang baik dan maksimal. Atas dasar tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis 6_a dan 6_b, yakni:

H_a : *Akuntabilitas publik memediasi pengaruh positif sistem pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah.*

H_b : *Akuntabilitas publik memediasi pengaruh positif motivasi kerja terhadap kinerja instansi pemerintah.*

METODE PENELITIAN

Berdasarkan perumusan masalah dan tujuan yang telah dipaparkan, maka penelitian ini tergolong penelitian kuantitatif. Data yang digunakan berupa data primer. Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan sampling jenuh atau sensus, yakni pengambilan sampel menggunakan seluruh anggota populasi untuk diteliti. Hal ini dilakukan dengan alasan karena jumlah populasi yang terbilang relatif kecil yakni kurang dari 100 obyek. Populasi pada penelitian kali ini hanya sekitar 58 obyek penelitian. Dimana penelitian dilakukan pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Klaten, sehingga obyek penelitian ini adalah OPD Kabupaten Klaten. Populasi pada penelitian berjumlah 58 OPD. Subyek penelitian ini menggunakan populasi seluruh OPD Kabupaten Klaten.

Pengumpulan data diperoleh dengan memberikan kuesioner yang berisi pernyataan yang ditujukan kepada responden, yakni Kepala Organisasi Perangkat Daerah atau Perangkat Daerah yang menangani fungsi keuangan, seperti: Kepala Bagian Pelaporan atau Kepala Seksi Pemantauan dan Evaluasi Pelaporan, ataupun Kepala Sub Bagian Keuangan atau Staff yang membantu. Responden menjawab setiap pernyataan dengan skala likert.

Pada penelitian ini juga dilakukan uji validitas dan reliabilitas agar pengukuran data yang dilakukan diyakini dapat memberikan hasil dengan tingkat kepercayaan yang tinggi. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas tiga variabel antara lain:

1. Variabel Terikat (Y atau *dependent variable*) dalam penelitian ini adalah kinerja instansi pemerintah.
2. Variabel Bebas (X atau *independent variable*) dalam penelitian ini adalah: Sistem pengendalian intern (X₁) dan Motivasi kerja (X₂).
3. Variabel *Intervening* (Z) pada penelitian ini adalah akuntabilitas publik.

Analisis Jalur (*Path Analysis*)

Analisis data dilakukan dengan analisis jalur menggunakan software SPSS. Analisis jalur digunakan untuk menguji jalur manakah yang lebih tepat digunakan oleh variabel independen untuk menuju variabel dependen. Apakah lebih efektif melalui variabel intervening atau dapat langsung berpengaruh pada variabel dependen. Pada kedua substruktur tersebut dilakukan pengujian regresi berganda yang kemudian dilihat seberapa besar masing-masing *adjusted R square*-nya yang menunjukkan seberapa besar variabel independen mampu menjelaskan variabel

dependennya. Kemudian, kedua substruktur diuji menggunakan uji-t untuk melihat pengaruh variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen sehingga akan diketahui hasil untuk masing-masing hipotesis yang diajukan. Hipotesis diterima apabila:

- Sig < α dan koefisien β positif, maka hipotesis diterima.
- Sig < α dan koefisien β negatif, maka hipotesis ditolak.
- Sig > α , maka hipotesis ditolak.

Untuk mengetahui jalur manakah yang lebih baik, antara jalur langsung dan tidak langsung serta untuk menguji apakah variabel independen yang berupa motivasi kerja dan sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah dengan dimediasi oleh variabel akuntabilitas publik.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Populasi pada penelitian ini terdiri dari 58 OPD Kabupaten Klaten yang terbagi pada 7 Badan, 16 Dinas, 9 Bagian dan sebanyak 26 Kecamatan. Teknik pengambilan sampel dilakukan dengan sampling jenuh atau sensus, dimana seluruh populasi dijadikan sampel penelitian. Hal ini dilakukan dengan alasan karena jumlah populasi yang terbilang relatif kecil yakni kurang dari 100 obyek. Responden mengisi dan mengembalikan sebanyak 58 kuesioner dengan *respon rate* 100%.

Hasil Uji Validitas

Berdasarkan penyajian dari tabel disamping menunjukkan bahwa nilai untuk seluruh variabel menunjukkan nilai lebih dari 0,5 sehingga dapat dipastikan seluruh item pernyataan yang digunakan dalam kuesioner penelitian ini valid untuk mengukur masing-masing variabel penelitian.

Hasil Uji Validitas

Nilai KMO	Item	Nilai <i>Component Matrix</i>	Nilai KMO	Item	Nilai <i>Component Matrix</i>
KINERJA INSTANSI PEMERINTAH			SISTEM PENGENDLIAN INTERN		
0,866	kin1	0,723	0,840	SPI1	0,753
	Kin2	0,789		SPI2	0,740
	Kin3	0,761		SPI3	0,866
	Kin4	0,815		SPI4	0,730
	Kin5	0,798		SPI5	0,762
	Kin6	0,783		SPI6	0,704
	Kin7	0,809		SPI7	0,731
	Kin8	0,771		SPI8	0,769
	Kin9	0,861		SPI9	0,848
MOTIVASI KINERJA			AKUNTABILITAS PUBLIK		
0,900	MK1	0,752	0,867	AP1	0,807
	MK2	0,727		AP2	0,744
	MK3	0,786		AP3	0,804
	MK4	0,765		AP4	0,738
	MK5	0,788		AP5	0,768
	MK6	0,723		AP6	0,748
	MK7	0,727		AP7	0,761
	MK8	0,723		AP8	0,730
	MK9	0,703		AP9	0,812
	MK10	0,785		AP10	0,748

Sumber: Data Primer yang diolah

Hasil Uji Reliabilitas

Tabel dibawah menunjukkan bahwa seluruh nilai *cronbach's alpha* untuk masing-masing variabel penelitian lebih dari nilai standar reliabilitas yang ditentukan yakni 0,70 dan bisa dipastikan setiap item pernyataan reliabel.

Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>N of Items</i>	<i>Cronbach's Alpha</i>	Standar Reliabilitas
KIP	9	0,924	≥ 0,70
SPI	9	0,913	
MK	10	0,912	
AP	10	0,921	

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Hal tersebut menunjukkan bahwa setiap item pernyataan yang digunakan dalam penelitian ini dapat memperoleh data yang sama dan konsisten apabila diajukan lebih dari satu kali akan memiliki jawaban yang relatif sama dengan jawaban responden yang lainnya.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test* dilakukan untuk regresi substruktur 1 dan substruktur 2. Hasilnya diperoleh sebagai berikut:

Berdasarkan tabel disamping menjelaskan bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* substruktur 1 sebesar 0,949 dan substruktur 2 sebesar 0,729 lebih dari *alpha* 0,05 sehingga uji asumsi klasik untuk uji normalitas substruktur 1 dan 2 tercapai, sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang tersebut memiliki distribusi normal.

Hasil Uji Normalitas Regresi Substruktur 1

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N		58
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	2.09183958
	Absolute	.068
Most Extreme Differences	Positive	.067
	Negative	-.068
Kolmogorov-Smirnov Z		.521
Asymp. Sig. (2-tailed)		.949
a. Test distribution is Normal.		
b. Calculated from data.		

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Hasil Uji Normalitas Regresi Substruktur 2

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N		58
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.45130341
	Absolute	.091
Most Extreme Differences	Positive	.056
	Negative	-.091
Kolmogorov-Smirnov Z		.689
Asymp. Sig. (2-tailed)		.729
a. Test distribution is Normal.		
b. Calculated from data.		

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilakukan pada regresi substruktur 1 dan regresi substruktur 2:

Hasil Uji Multikolinearitas Regresi Substruktur 1

Model	Standardized Coefficients		t	Sig.	Collinearity Statistics	
	Beta				Tolerance	VIF
1	(Constant)		1.199	.236		
	SPI	.426	5.569	.000	.570	1.756
	MK	.565	7.385	.000	.570	1.756

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Publik

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Hasil Uji Multikolinearitas Regresi Substruktur 2

Model	Standardized Coefficients		t	Sig.	Collinearity Statistics	
	Beta				Tolerance	VIF
1	(Constant)		6.500	.000		
	SPI	.212	2.033	.047	.364	2.746
	MK	.239	2.031	.047	.286	3.497
	AP	.498	3.386	.001	.183	5.454

a. Dependent Variable: Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan tabel diatas menjelaskan nilai *tolerance* untuk seluruh variabel baik pada substruktur 1 dan 2 lebih dari 0,10 dan nilai *VIF* untuk seluruh variabel pada substruktur 1 dan 2 kurang dari 10. Sehingga model regresi substruktur 1 dan 2 tidak mengalami multikolinearitas.

Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan uji glejser, dimana agar tidak terjadi gejala heteroskedastisitas maka nilai signifikansi harus $> \alpha 0,05$. Untuk substruktur 1 dan 2:

Hasil Uji Heteroskedastisitas Regresi Substruktur 1

Model	Standardized Coefficients		t	Sig.
	Beta			
1	(Constant)		.020	.984
	SPI	-.244	-1.413	.163
	MK	.330	1.909	.062

a. Dependent Variable: ABS_RES1

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Hasil Uji Heteroskedastisitas Regresi Substruktur 2

Model	Standardized Coefficients		t	Sig.
	Beta			
1	(Constant)		.025	.980
	SPI	-.121	-.561	.577
	MK	.478	1.959	.055
	AP	-.226	-.741	.462

a. Dependent Variable: ABS_RES2

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Berdasarkan tabel diatas menjelaskan nilai signifikansi seluruh variabel independen regresi substruktur 1 dan 2 lebih dari $\alpha 0,05$. Sehingga model regresi substruktur 1 dan 2 tidak mengalami heteroskedastisitas.

Uji Hipotesis**Uji Koefisien Determinasi**

Uji ini dilakukan dengan melihat kontribusi nilai *Adjusted R Square* pada substruktur 1 dan 2:

Hasil Uji Koefisien Determinasi Regresi Substruktur 1**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,904(a)	,817	,810	2,130

a. Predictors: (Constant), Motivasi Kerja, Sistem Pengendalian Intern

b. Dependent Variable: Akuntabilitas Publik

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Hasil Uji Koefisien Determinasi Regresi Substruktur 1**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,887 ^a	,786	,774	1.491

a. Predictors: (Constant), Akuntabilitas Publik, Sistem Pengendalian Intern, Motivasi Kerja

b. Dependent Variable: Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Tabel diatas menjelaskan nilai *Adjusted R Square* substruktur 1 sebesar 0,810 mengartikan bahwa 81% variasi dari variabel dependen AP dapat dijelaskan oleh SPI dan MK. Sisanya 19% ini dijelaskan oleh variabel lain yang tidak ada di dalam penelitian ini.

Pada substruktur 2 nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,774 mengartikan bahwa 77,4% variasi dari variabel dependen KIP dapat dijelaskan oleh AP, SPI dan MK. Sisanya 22,6% ini dijelaskan oleh variabel lain yang tidak ada di dalam penelitian ini.

Uji F

Uji F digunakan untuk menguji pengaruh antara variabel independen terhadap dependen secara serentak.

Hasil Uji F Regresi Substruktur 1**ANOVA^a**

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1110.925	2	555.462	122.486	.000 ^b
	Residual	249.420	55	4.535		
	Total	1360.345	57			

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Publik

b. Predictors: (Constant), Motivasi Kerja, Sistem Pengendalian Intern

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Hasil Uji F Regresi Substruktur 2

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	440.856	3	146.952	66.096	.000 ^b
	Residual	120.058	54	2.223		
	Total	560.914	57			

a. Dependent Variable: Kinerja Instansi Pemerintah

b. Predictors: (Constant), Akuntabilitas Publik, Sistem Pengendalian Intern, Motivasi Kerja

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Tabel diatas menjelaskan nilai signifikansi substruktur 1 dan 2 yaitu 0,000 keduanya kurang dari 0,05. Hal tersebut mengartikan bahwa variabel independen berpengaruh secara simultan pada variabel dependen.

UJI t

Uji t digunakan untuk mengetahui apakah variabel independen secara parsial (masing-masing variabel) berpengaruh terhadap variabel dependennya. Dilihat dari nilai sig nya harus lebih dari 0,05.

Hasil Uji t Regresi Substruktur 1

		Coefficients ^a			
Model		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.	Collinearity Statistics Tolerance VIF
	(Constant)		1,199	.236	
1	SPI	.426	5,569	.000	.570 1,756
	MK	.565	7,385	.000	.570 1,756

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Publik

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Hasil Uji t Regresi Substruktur 1

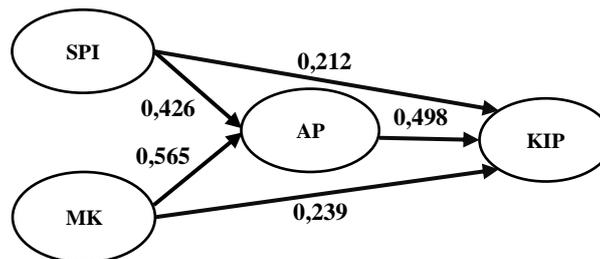
		Coefficients ^a			
Model		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.	Collinearity Statistics Tolerance VIF
	(Constant)		6,500	.000	
1	SPI	.212	2,033	.047	.364 2,746
	MK	.239	2,031	.047	.286 3,497
	AP	.498	3,386	.001	.183 5,454

a. Dependent Variable: Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Data primer yang diolah, 2018

Analisis Jalur (Path Analysis)

Digunakan untuk untuk menguji jalur manakah yang lebih tepat digunakan oleh variabel independen untuk menuju variabel dependen. Apakah lebih efektif melalui variabel intervening atau dapat langsung berpengaruh pada variabel dependen. Berdasarkan uji t digambarkan sebagai berikut:



Hasil Analisis Jalur

Pembahasan

Berdasarkan pengujian hipotesis melalui uji t ditarik kesimpulan bahwa:

Hipotesis 1

Menunjukkan SPI memiliki nilai signifikansi sebesar $0,000 < \alpha 0,05$ dengan arah β positif yang ditunjukkan dengan nilai 0,426. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1

diterima, yang berarti bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

Hipotesis 2

Menunjukkan motivasi kerja memiliki nilai signifikansi sebesar $0,000 < \alpha 0,05$ dengan arah β positif yang ditunjukkan dengan nilai 0,565. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 2 **diterima**, yang berarti bahwa motivasi kerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

Hipotesis 3

Menunjukkan akuntabilitas publik memiliki nilai signifikansi sebesar $0,001 < \alpha 0,05$ dengan arah β positif yang ditunjukkan dengan nilai 0,498. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 3 **diterima**, yang berarti bahwa akuntabilitas publik berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah.

Hipotesis 4

Menunjukkan SPI memiliki nilai signifikansi sebesar $0,047 < \alpha 0,05$ dengan arah β positif yang ditunjukkan dengan nilai 0,212. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 4 **diterima**, yang berarti bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah.

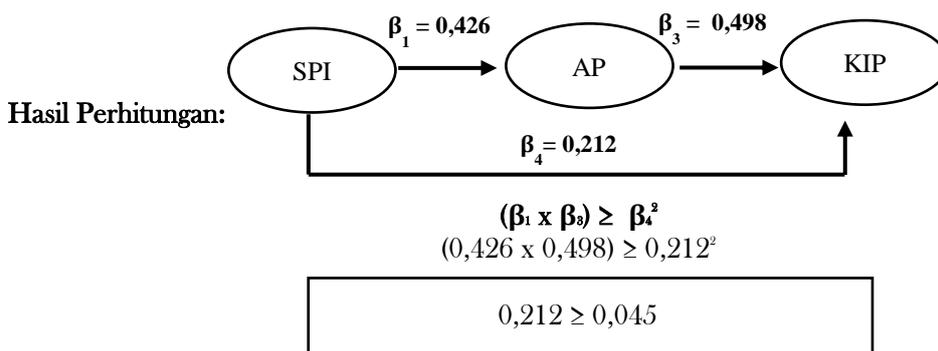
Hipotesis 5

Menunjukkan motivasi kerja memiliki nilai signifikansi sebesar $0,047 < \alpha 0,05$ dengan arah β positif yang ditunjukkan dengan nilai 0,239. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis 5 **diterima**, yang berarti bahwa motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah.

Hipotesis 6a

Pengujian dengan analisis jalur untuk substruktur 1:

Analisis Jalur H6a

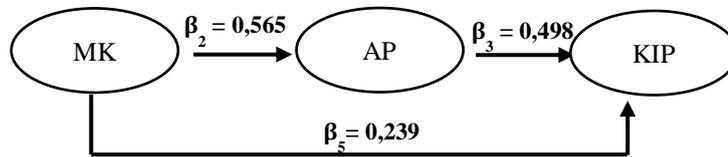


Berdasarkan gambar diatas diperoleh hasil 0,212 yang nilainya lebih dari nilai standardize coefficient variabel sistem pengendalian intern ke kinerja instansi pemerintah (β_4) sebesar 0,045. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa hipotesis 6a **diterima**, yang mengartikan bahwa jalur yang paling tepat adalah jalur tidak langsung yakni sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik.

Hipotesis 6b

Pengujian dengan analisis jalur untuk substruktur 1:

Analisis Jalur H6b



Hasil Perhitungan:

$(\beta_2 \times \beta_3)$	\geq	β_5^2
(0,565 x 0,498)	\geq	0,239 ²
0,281	\geq	0,057

Berdasarkan gambar diatas diperoleh hasil 0,281 yang nilainya lebih dari nilai standardize coefficient variabel motivasi kerja ke kinerja instansi pemerintah (β_5) sebesar 0,057. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa hipotesis 6b **diterima**, yang mengartikan bahwa jalur yang paling tepat adalah jalur tidak langsung yakni motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas publik.

KETERBATASAN PENELITIAN

Penelitian ini masih menggunakan OPD sebagai sampelnya yang seharusnya menggunakan pemerintah daerah karena keterbatasan waktu, jarak dan tenaga yang dimiliki peneliti. Penelitian ini menggunakan metode survei melalui kuesioner tanpa dilengkapi dengan metode wawancara, sehingga jawaban responden rawan terhadap informasi yang bias.

KESIMPULAN

Sistem pengendalian intern dan motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah yang dimediasi oleh akuntabilitas publik. Penelitian selanjutnya memperluas cakupan subyek penelitian, untuk mendapatkan hasil yang lebih maksimal dan dapat menggambarkan keadaan yang lebih nyata. Penelitian selanjutnya hendaknya menggunakan metode penelitian lain dan tidak terpaku hanya dengan metode penyebaran kuesioner atau angket saja, seperti dengan melakukan wawancara singkat kepada setiap responden.

DAFTAR PUSTAKA

-----, 2008, *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*

-----, 2004, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah Edisi Kedua*, Yogyakarta: Penerbit

-----, 2005, *Organisasi Sektor Publik*, Yogyakarta: Penerbit Andi

Bertalanffy, L. V. (1968). *General System Theory: Foundations, Development, Applications*, New York, George Braziller.

- Brahmasari, I. A. & Suprayetno, A. (2008). Pengaruh Motivasi Kerja, Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kepuasan Kerja Karyawan serta Dampaknya pada Kinerja Perusahaan. *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan*, 10(2).
- COSO. (1994). *2nd Edition, Internal Control - Integrated Framework*, New Jersey, The Committee of Sponsoring Organization of Tradeway Commission.
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16: 49-64.
- Donnelly, J. H., Gibson, J. L., & Ivancevich. (1994). *Fundamental of Management*, Business Publication, Texas.
- Gibson, Ivancevich, & Donnelly. (1997). *Organizations (Terjemahan)*, Cetakan Keempat, PT, Gelora Aksara Pratama, Jakarta.
- Halim, A. (2004). Akuntansi Keuangan Daerah, Yogyakarta: UPP AMP YKPN
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Penerbit Andi
- Masrukhin & Waridin. (2006). Pengaruh Motivasi Kerja, Kepuasan Kerja, Budaya Organisasi dan Kepemimpinan terhadap Kinerja Pegawai, *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 7(2)
- McClelland, D. C. (1987). *Human Motivation*, New York: Cambridge University Press
- McGregor, D. (1960). *The Human Side of Enterprise*, New York.
- Nasir, A., & Ranti, O. (2013). Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Pengendalian Intern terhadap Kinerja Instansi Pemerintah, *Skripsi*, Universitas Riau
- Pemerintah Republik Indonesia. (2007). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 38 Tahun 2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan antara Pemerintah, Pemerintah Daerah Propinsi, dan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota*
- Pratolo, S. (2008). Transparansi dan Akuntabilitas Tata Kelola Pemerintah Daerah dalam Hubungannya dengan Perwujudan Keadilan dan Kinerja Pemerintah Daerah: Sudut Pandang Aparatur dan Masyarakat di Era Otonomi Daerah, *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, Vol, 9, No,2
- Putra, D. (2013). Pengaruh Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah, *Skripsi*, Universitas Negeri Padang
- Ramon, D. (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Keuangan, *Artikel*, Univeritas Negeri Padang
- Rosdiana. (2010) Pengaruh SPIP dan Penerapan terhadap *Good Governance* terhadap Kinerja Pemerintah Kota Padang, *Skripsi*, Universitas Negeri Padang.
- Santoso, E. B. (2016). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah, (*Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten Lampung Timur*), *Tesis*, Universitas Lampung
- Satria, B. (2010) Pengaruh Peran Inspektorat Daerah dan Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern terhadap Terwujudnya Akuntabilitas Publik, *Skripsi*, Universitas Negeri Padang
- Siegel, G. & Helene, R. M. (1989). *Behavioral Accounting*, Southern Western Publishing, Ohio
- Sihaloho, F., Laurensius, & Halim, A. (2005). Pengaruh Faktor-Faktor Rasional, Politik dan Kultur Organisasi terhadap Pemanfaatan Informasi Kinerja Instansi Pemerintah Daerah, *Symposium Nasional Akuntansi VIII Solo*, 15- 16 September, Hal, 774-790
- Susilawati. & Dwi. (2014). Standar Akuntansi Pemerintah Dan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Antededan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, *STAR - Study & Accounting Research*, Vol XI, No, 1 - 2014
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah
- Zirman, dkk. (2010). Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Penerapan Akuntabilitas Keuangan, Motivasi Kerja, dan Ketaatan Pada peraturan Perundang-Undangan terhadap Kinerja Instansi Pemerintah, *Jurnal Ekonomi*, 18, 1.