

**PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, PENGENDALIAN INTERNAL DAN KUALITAS SUMBER DAYA MANUSIA TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA PEMERINTAH
(Studi Empiris pada SKPD Kota Probolinggo Provinsi Jawa Timur)**

Ima Reza Viola
Universitas Jember
imarezaviola10@gmail.com

Andriana
Universitas Jember
andriana.feb@unej.ac.id

Oktaviani Ari Wardhaningrum*
Universitas Jember
oktaviani.arw@unej.ac.id

Disubmit : 9 Februari 2023
Direview : 4 April 2023
Diterima : 6 Juni 2023

Abstract

This research aimed to examine the clarity of budget targets, internal control and quality of human resources on the performance accountability of local government agencies in Probolinggo City. This study used a quantitative approach with primary data. The population are 18 government units in Probolinggo City. We used purposive sampling technique with some criteria applied, so that the sample we used are 100 respondents. The results of statistical tests show that the clarity of budget targets and the quality of human resources have a significant effect on government performance accountability, but internal control variables have no effect on government agency performance accountability in Probolinggo City's government units.

Keywords: Budget; Government Accountability; Internal Control; Human Resources.

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal dan kualitas sumber daya manusia terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah di Kota Probolinggo. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan data primer. Populasinya adalah 18 SKPD di Kota Probolinggo. Kami menggunakan teknik purposive sampling dengan beberapa kriteria yang diterapkan, sehingga sampel yang kami gunakan adalah 100 responden. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dan kualitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah, namun variabel pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada satuan kerja pemerintah Kota Probolinggo.

Kata kunci: Anggaran; Akuntabilitas Pemerintah; Pengendalian Internal; Sumber Daya Manusia.

*corresponden author

PENDAHULUAN

Pada era reformasi saat ini, setiap instansi sektor publik akan dihadapkan oleh berbagai macam tantangan untuk dapat memaksimalkan kinerjanya. Instansi pemerintah yang diselenggarakan secara akuntabel dan transparan diyakini akan mampu mendapatkan dukungan dari publik. Terselenggaranya akuntabilitas kinerja yang baik dapat mengubah kondisi dari suatu instansi pemerintah menjadi tatanan pemerintahan yang lebih demokratis. Mubarak, Rahmawati, & Wulandari (2021) menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan asas pertanggungjawaban terhadap publik. Akuntabilitas kinerja mempunyai tujuan terkait dengan pertanggungjawaban dari berhasil atau tidaknya sebuah misi organisasi dalam mencapai sasarannya melalui alat pertanggungjawaban secara periodik.

Akuntabilitas kinerja yang baik dalam suatu instansi pemerintah tidak dapat dipisahkan dari anggaran instansi pemerintah daerah (Preceлина & Wuryani, 2019). Salah satu karakteristik dalam anggaran yaitu kejelasan sasaran anggaran. Kejelasan sasaran anggaran dapat dikatakan sebagai suatu tujuan dari anggaran yang telah ditetapkan dengan jelas dan rinci agar nantinya lebih mudah dipahami oleh orang yang bertanggung jawab. Sasaran anggaran mempermudah pihak instansi dalam mengamankan pelaksanaan tugas sehingga dapat terlihat jelas keberhasilan pencapaiannya (Wardani & Silvia, 2021). Kejelasan sasaran anggaran dapat berimplikasi terhadap instansi pemerintah terkait penyusunan anggaran yang disesuaikan dengan sasaran yang ingin dicapai (Dalimunthe, 2018). Mardiasmo (2009) menyatakan bahwa anggaran memiliki peranan penting dalam akuntabilitas, karena anggaran berdampak bagi kinerja instansi pemerintah.

Instansi pemerintah yang wajib untuk menerapkan sistem akuntabilitas serta menyampaikan pelaporannya yaitu berasal dari instansi Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota, adapun penanggung jawab dari Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) yaitu pejabat yang memiliki tanggung jawab untuk melayani fungsi administrasi pada tiap-tiap instansi (Hafzhan, 2021). Pencapaian akuntabilitas kinerja yang baik pada suatu instansi pemerintah harus disertai dengan faktor yang memiliki pengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah yaitu seperti pengendalian internal.

Pengendalian internal dapat didefinisikan dengan suatu hal yaitu meliputi struktur organisasi, metode dengan mengkoordinasikan tujuan guna menjaga kekayaan organisasi, pengecekan ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong keefisienan dan dipatuhinya suatu kebijakan manajemen (Mulyadi, 2016). *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) menerbitkan *Internal Control-Integrated Framework* pada tahun 1994 yang mengemukakan bahwa pengendalian internal dapat diartikan sebagai sebuah pengendalian dari kegiatan instansi, dalam hal ini dilakukan oleh pimpinan instansi untuk mencapai tujuan secara efisien. Komponen pengendalian internal terdiri dari lingkungan pengendalian, penilaian risiko, komunikasi dan informasi, kegiatan pengendalian, dan pemantauan pengendalian. Menurut Vitriany & Subardjo (2020) pengendalian internal diperlukan agar tercapai kinerja yang baik bagi instansi pemerintah. Pengendalian internal yang baik membuat kegiatan yang telah direncanakan oleh suatu instansi dapat berjalan dengan baik dan meningkatkan akuntabilitas kinerja. Hal lain yang dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja yaitu kualitas sumber daya manusia.

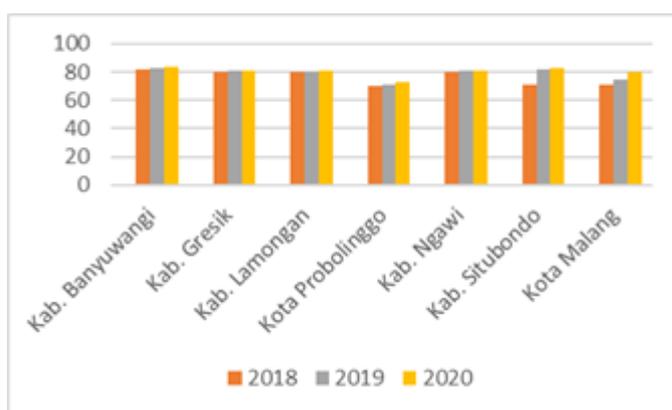
Sumber daya manusia dapat dikatakan sebagai suatu elemen penting, untuk itu harus dilakukan dengan baik agar berkontribusi optimal dalam upaya untuk mencapai tujuan suatu organisasi (Pratiwi & Amanah, 2019). Sumber daya manusia yang berkualitas akan mewujudkan akuntabilitas kinerja yang baik bagi instansi pemerintah, akan tetapi ketika sumber daya manusia kurang berkualitas nantinya akan menyebabkan akuntabilitas kinerja menjadi

tidak maksimal. Kualitas sumber daya manusia dapat diartikan sebagai kemampuan manusia atau keandalan dalam melaksanakan tanggung jawab yang telah diberikan.

Akuntabilitas disusun dalam Peraturan Pemerintah No. 29 Tahun 2014 terkait dengan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) yang disusun untuk mewujudkan kewajiban kinerja suatu instansi pemerintah yang akuntabel dan transparan. SAKIP diperlukan suatu data kinerja baik internal ataupun eksternal, lalu dilakukan pengolahan sehingga menghasilkan output berupa Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Setiap instansi pemerintah daerah diwajibkan untuk menyampaikan LAKIP. Setelah proses pelaksanaan evaluasi selesai secara keseluruhan, kemudian PermenPANRB memberikan peringkat nilai atau *rating* yang berkisar mulai dari AA (sangat memuaskan) sampai D (sangat kurang).

Hal ini berarti menyatakan bahwa sebaiknya setiap badan atau lembaga daerah harus dapat memiliki pemahaman terkait dengan ruang lingkup dari akuntabilitas yang disesuaikan dengan tugas pokok dari tiap-tiap instansi, tanggung jawab yang diminta dapat mencakup keberhasilan ataupun kegagalan dalam pelaksanaan misi yang bersangkutan (Budiani & Asyik, 2021). Akuntabilitas kinerja dapat dikatakan sebagai pengukuran dari kinerja yang dimanfaatkan untuk melakukan penilaian terhadap prestasi dari unit organisasi yang dipimpin. Penilaian kinerja sangat penting untuk digunakan sebagai penilaian terhadap akuntabilitas suatu organisasi dalam menghasilkan pelayanan terhadap publik atau masyarakat dengan lebih baik (Dupe & Ayem, 2019)

Dilansir dari situs resmi menpan.go.id (2022), berdasarkan pada Hasil Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada tahun 2021 mengalami peningkatan. Menurut Deputi bidang Reformasi Birokrasi, Akuntabilitas Aparatur, dan Pengawasan Kementerian (PANRB), Erwan Agus Purwanto menyatakan bahwa rata-rata nilai SAKIP terus mengalami peningkatan khususnya pada kabupaten/kota menjadi 61,60 dari sebelumnya 60,68 dengan kategori B (Baik). Meskipun rata-rata nilai SAKIP naik sekitar 0,92 poin pada tahun 2021, akan tetapi masih terdapat beberapa kabupaten/kota yang mendapat kategori nilai yang mengalami penurunan atau tidak mengalami kenaikan. Pembobotan terkait nilai evaluasi atas implementasi SAKIP dapat diukur dengan beberapa komponen antara lain perencanaan kinerja, pengukuran, pelaporan, evaluasi, dan capaian.



Gambar 1. Predikat Nilai SAKIP Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Timur

Sumber: Data diolah (2022)

Gambar 1 menunjukkan hasil evaluasi SAKIP pada instansi pemerintah Kota Probolinggo antara lain yaitu pada tahun 2018 menghasilkan nilai 70,49 kategori BB, sedangkan pada tahun 2019 mengalami peningkatan sebesar 71,00 kategori BB, kemudian pada tahun 2020 juga mengalami peningkatan sebesar 72,68 kategori BB. Kemudian pada tahun 2021 kabupaten/kota

di Jawa Timur kembali memperoleh nilai SAKIP dengan kategori yang sama, akan tetapi nilai dari hasil evaluasi SAKIP belum dirilis. Hasil evaluasi SAKIP Kota Probolinggo berhasil memperoleh kategori BB selama empat tahun dihitung dari tahun 2018 sampai 2021, hal ini dengan perolehan nilai yang mengalami peningkatan tiap tahunnya akan tetapi perolehan predikatnya tetap yaitu BB. Dibandingkan dengan kabupaten/kota di Jawa Timur seperti Kabupaten Banyuwangi, Kabupaten Situbondo, dan Kota Malang yang mengalami peningkatan cukup signifikan dari tahun-tahun.

Berdasarkan Laporan Kinerja Instansi Kota Probolinggo (LKjIP) tahun 2021, target nilai SAKIP Kota Probolinggo pada tahun 2020 sebesar 80 dengan hasil realisasi nilai sebesar 72,68. Sedangkan target nilai SAKIP pada tahun 2021 sebesar 82 dengan kategori A, dengan realisasi kategori BB. Jadi dapat diartikan pada tahun 2020 dan 2021 pencapaian nilai pada implementasi SAKIP belum tercapai sesuai dengan target. Berdasarkan LKjIP setelah dilakukan analisa terkait dengan implementasi SAKIP dapat diketahui hal-hal yang menyebabkan peningkatan dari akuntabilitas kinerja instansi Kota Probolinggo yaitu seperti adanya anggaran yang memadai, diperlukan keterlibatan pimpinan secara aktif dalam proses penyusunan perencanaan dan melakukan kegiatan untuk meningkatkan kapasitas sumber daya manusia yang menangani akuntabilitas kinerja. Dengan demikian peneliti mengambil beberapa faktor yang dapat berpengaruh dalam akuntabilitas kinerja pada instansi pemerintah Kota Probolinggo yaitu antara lain yaitu kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal, dan kualitas sumber daya manusia.

Tinjauan dari hasil penelitian terdahulu, peneliti menemukan hasil penelitian yang tidak konsisten yaitu penelitian Harianto, Kennedy, & Zarefar (2021) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas. Namun Hafzhan (2021) menunjukkan kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas. Penelitian Ramadani (2018) menunjukkan kualitas sumber daya manusia dan sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas. Namun penelitian Fadila & Budiwitjacksono (2022) menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Selain itu penelitian Hendrianto, Alamsyah, & Indrawan (2022) menunjukkan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.

Tujuan penelitian ini yaitu untuk mendapatkan bukti empiris terkait apakah terdapat pengaruh dari kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal, dan kualitas sumber daya manusia terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

H₁: Kejelasan Sasaran Anggaran Berpengaruh Terhadap Akuntabilitas Kinerja

H₂: Pengendalian Internal Berpengaruh Terhadap Akuntabilitas Kinerja

H₃: Pengendalian Internal Berpengaruh Terhadap Akuntabilitas Kinerja

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yaitu pendekatan kuantitatif. Pendekatan kuantitatif diartikan sebagai suatu penelitian yang pengujian teorinya lebih diutamakan dengan menggunakan pengukuran variabel penelitian yang dapat digunakan dengan angka serta analisis data dilakukan melalui prosedur statistik (Indriantoro & Supomo, 2018). Populasi dalam penelitian ini yaitu pada SKPD Kota Probolinggo. Adapun jumlah SKPD yang ada di Kota Probolinggo yaitu berjumlah 27 SKPD yang terdiri dari 1 Sekretariat Daerah, 1 Sekretariat DPRD, 1 Inspektorat, 1 Satuan Polisi Pamong Praja, 5 Badan, 13 Dinas, 1 RSUD dan 5 Perangkat Daerah Kecamatan. Adapun sampel dalam penelitian ini yaitu pada Dinas dan Badan di Kota Probolinggo yang berjumlah 18 SKPD.

Pengumpulan sampel menggunakan teknik *purposive sampling*, dengan kriteria pegawai sudah bekerja selama lebih dari satu tahun, telah menempuh pendidikan minimal D4/S1, dan menduduki jabatan Kepala Dinas/Badan, Bagian Sekretaris Dinas/Badan, Kepala Sub Bagian, dan Kepala Sub Bidang. Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data primer dengan sumber data yaitu melakukan penyebaran kuesioner kepada responden yaitu pegawai pada tiap-tiap SKPD Kota Probolinggo. Dari 131 kuesioner yang disebar, kuesioner yang telah terisi lengkap dan dapat diolah sebanyak 100 kuesioner.

Variabel dalam penelitian ini dapat diukur dengan menggunakan Skala Likert, hal ini memiliki tujuan untuk mengukur respon dari subjek dalam lima poin skala dengan interval yang sama. Tabel 1 menunjukkan definisi operasional variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

Tabel 1. Definisi Operasional Variabel

Variabel	Definisi Operasional Variabel	Indikator	Jumlah Pertanyaan
Kejelasan Sasaran Anggaran (X1)	Kejelasan sasaran anggaran merupakan seberapa jauh suatu anggaran mempunyai tujuan yang telah ditetapkan secara jelas dan rinci agar nantinya tujuan tersebut dapat dipahami oleh orang yang mempunyai tanggung jawab atas dicapainya sasaran anggaran (Hafzhan, 2021).	(1) Sasaran anggaran telah diketahui dengan jelas dan spesifik, (2) Jumlah anggaran yang disusun sama dengan jumlah anggaran yang direalisasikan, (3) Pelaksanaan anggaran sudah sesuai SOP.	7 item pertanyaan
Pengendalian Internal (X2)	Pengendalian internal dapat diartikan sebagai suatu proses yang dijalankan guna sebagai penyedia jaminan yang memadai bahwa tujuan dari pengendalian telah tercapai Chintya (2010).	(1) lingkungan pengendalian, (2) penilaian resiko, (3) kegiatan pengendalian, (4) informasi dan komunikasi, (5) pemantauan	9 butir pertanyaan
Kualitas Sumber Daya Manusia (X3)	Sumber daya manusia dapat diartikan sebagai suatu rancangan dari sistem yang formal pada organisasi untuk dapat memastikan terkait dengan kegunaan bakat yang dimiliki oleh manusia secara efektif dan efisien agar nantinya dapat mencapai tujuan organisasi (Mathis & Jackson, 2006).	(1) tanggung jawab, (2) pelatihan, (3) pengalaman (Roshanti, Sujana, & Sinarwati, 2014)	9 butir pertanyaan
Akuntabilitas Kinerja (Y)	Akuntabilitas mempunyai definisi sebagai sebuah pedoman yang harus diikuti atau dilaksanakan oleh instansi pemerintah terkait dengan pertanggungjawaban kepada publik (Sumiati, 2012)	(1) penetapan perencanaan strategik, (2) pengukuran kinerja, (3) Pelaporan kinerja, (4) pemanfaatan informasi kinerja	10 butir pertanyaan

Untuk menguji alat ukur berupa kuesioner yang digunakan, dilakukan uji validitas dan uji reliabilitas (Jogiyanto, 2018). Adapun uji validitas diukur dengan *corrected item-total correlation* dan uji reliabilitas diukur dari nilai cronbach alpha. Hasil uji validitas dan

reliabilitas menunjukkan hasil valid dan reliabel untuk semua item pertanyaan.

Kemudian dilakukan uji asumsi klasik yaitu uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas (Ghozali, 2021). Uji normalitas dalam penelitian ini menggunakan uji Kolmogorov-Smirnov (K-S) menunjukkan nilai probabilitas atau asymp. sig. (2-tailed) sebesar 0,146 yang lebih besar dari 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa data dalam variabel penelitian ini berdistribusi normal

Uji multikolinearitas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan *variance influence factor* (VIF). Kejelasan sasaran anggaran *tolerance* 0,461 > 0,10 nilai VIF 2,171 < 10,00. Pengendalian internal *tolerance* 0,663 > 0,10 nilai VIF 1,508 < 10,00. Kualitas sumber daya manusia *tolerance* 0,508 > 0,10 nilai VIF 1,970 < 10,00. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak adanya multikolinearitas

Uji heteroskedastisitas penelitian ini menggunakan grafik scatterplot dan uji glejser. Pola titik-titik yang dihasilkan pada grafik *scatterplot* tersebar secara acak serta tidak membentuk pola tertentu dan tersebar baik di atas maupun di bawah angka nol pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini tidak terjadi heteroskedastisitas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Terdapat sebanyak 100 responden dalam penelitian ini. Adapun hasil dari uji analisis statistik deskriptif yang telah dilakukan olah data pada 4 variabel yang terdiri dari 3 variabel independen dan 1 variabel dependen. Pada masing-masing variabel terdapat nilai minimum, maksimum, *mean*, dan *standard deviation* yang ditunjukkan pada tabel 2 berikut ini.

Tabel 2. Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviation
Kejelasan Sasaran Anggaran (X1)	100	26	35	30,87	2,312
Pengendalian Internal (X2)	100	33	45	38,52	2,645
Kualitas SDM (X3)	100	29	39	34,67	2,425
Akuntabilitas Kinerja (Y)	100	39	50	44,21	3,471

Sumber: Data diolah (2022)

Kejelasan sasaran anggaran (X1) memiliki nilai minimum 26 dengan nilai maksimum sebesar 35 dan nilai *mean* sebesar 30,87 dengan standar deviasi sebesar 2,312. Pengendalian internal (X2) mendapatkan nilai minimum sebesar 33 dengan nilai maksimum sebesar 45 dan nilai *mean* sebesar 38,54 dengan standar deviasi sebesar 2,668. Kemudian variabel kualitas sumber daya manusia (X3) memiliki nilai minimum sebesar 29 dengan nilai maksimum sebesar 30 dengan disertai nilai *mean* sebesar 34,67 dan standar deviasi sebesar 2,425. Adapun pada variabel dependen akuntabilitas kinerja (Y) memiliki nilai minimum sebesar 39 dengan nilai maksimum sebesar 50 dan nilai *mean* sebesar 44,21 dengan standar deviasi sebesar 3,471.

Tabel 3. Hasil Uji Analisis Regresi Linier Berganda

Model	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficients	T	Sig
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2,425	3,617		,670	,504
Kejelasan Sasaran Anggaran	,299	,137	,199	2,182	,032
Pengendalian Internal	,033	,100	,026	,335	,738
Kualitas SDM	,902	,124	,630	7,252	,000

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Kinerja

Sumber: Data diolah (2022)

Tabel 7 menunjukkan hasil uji analisis regresi linier berganda, sehingga dapat diperoleh persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 2,425 + 0,299 X_1 + 0,033 X_2 + 0,902 X_3 + e$$

Dari persamaan tersebut maka dapat dilakukan interpretasi yaitu nilai *constant* (a) bernilai sebesar 2,425, hal ini dapat diartikan bahwa variabel X1, X2, X3 bernilai konstan atau tetap bernilai sama dengan nol, maka akuntabilitas kinerja (Y) akan meningkat sebesar 2,425. Nilai koefisien regresi pada (X1) sebesar 0,299, bahwa setiap kenaikan satu satuan variabel (X1) akan mendorong peningkatan akuntabilitas kinerja sebesar (29,9%) dengan asumsi bahwa variabel bebas lainnya konstan atau tidak mengalami perubahan. Nilai koefisien regresi pada (X2) sebesar 0,033, bahwa setiap kenaikan satu satuan variabel (X2) akan mendorong peningkatan akuntabilitas kinerja sebesar (3,3%). Nilai koefisien regresi pada variabel (X3) sebesar 0,902, bahwa setiap kenaikan satu satuan variabel (X3) akan mendorong peningkatan akuntabilitas kinerja sebesar (90,2%).

Tabel 4. Hasil Uji F

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	753,694	3	251,231	54,952	,000 ^b
	Residual	438,896	96	4,572		
	Total	1192,590	99			

a. *Dependent Variable*: Akuntabilitas Kinerja

b. Predictors: (Constant), Kualitas SDM, Pengendalian Internal, Kejelasan Sasaran Anggaran

Sumber: Data diolah (2022)

Tabel 8 menunjukkan hasil uji F (kelayakan model). Nilai F hitung dalam tabel sebesar 54,952, dengan tingkat nilai signifikan sebesar 0,000 dan nilai F tabel sebesar 2,70. Adapun F tabel dapat diperoleh dari rumus sebagai berikut:

$$df_1 (n_1) = k - 1 = 4 - 1 = 3$$

$$df_2 (n_2) = n - k = 100 - 4 = 96$$

Dari hasil perhitungan dapat diketahui bahwa nilai signifikan sebesar $0,000 < 0,05$ (Sig. $< 0,05$), kemudian nilai dari F hitung sebesar $54,925 > 2,70$ nilai dari F tabel. Disimpulkan bahwa terdapat pengaruh dari kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal, kualitas sumber daya manusia terhadap akuntabilitas kinerja.

Tabel 5. Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,795 ^a	,632	,620	2,138

a. Predictors: (Constant), Kualitas SDM, Pengendalian Internal, Kejelasan Sasaran Anggaran

b. *Dependent Variable*: Akuntabilitas Kinerja

Sumber: Data diolah (2022)

Tabel 9 menunjukkan hasil uji koefisien determinasi. Nilai koefisien determinasi diperoleh sebesar 0,620 atau 62,0%. Hal ini dapat disimpulkan bahwa besarnya pengaruh dari kejelasan sasaran anggaran (X1), pengendalian internal (X2), kualitas sumber daya manusia (X3) terhadap akuntabilitas kinerja (Y) yaitu sebesar 62,0%. Sedangkan sisanya sebesar 38,0% dapat dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Tabel 6. Hasil Uji Parsial (Uji T)

Model	Coefficients ^a			T	Sig
	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficients Beta		
	B	Std. Error			
(Constant)	2,425	3,617		,670	,504
Kejelasan Sasaran Anggaran	,299	,137	,199	2,182	,032
Pengendalian Internal	,033	,100	,026	,335	,738
Kualitas SDM	,902	,124	,630	7,252	,000

a. Dependent Variable: Akuntabilitas Kinerja

Sumber: Data diolah (2022)

Tabel 10 menunjukkan hasil uji parsial (uji T). Tingkat signifikansi dalam uji t yaitu $\alpha = 5\%$ atau 0,05. Jadi apabila nilai signifikan $< 0,05$ secara parsial variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Uji t dapat ditentukan dengan cara melihat apakah t hitung $> t$ tabel, jika lebih besar maka signifikan. Nilai dari t tabel untuk dilakukan pengujian yaitu pada taraf signifikan sebesar 0,05, tabel distribusi t dapat dicari dengan cara $0,05 : 2 = 0,025$ dengan derajat kebebasan (df) $n-k-1$ atau $100-3-1 = 96$ (n adalah jumlah data dan k adalah jumlah variabel independen). Tingkat nilai signifikansi sebesar 0,025 dengan hasil yang diperoleh untuk t tabel sebesar 1,985. Berdasarkan hasil dari uji secara parsial, berikut dapat disimpulkan penjelasan dari masing-masing variabel:

- Kejelasan sasaran anggaran, berdasarkan hasil uji menunjukkan bahwa nilai t hitung untuk sebesar 2,182 hal ini lebih besar dari t tabel yaitu sebesar 1,985 atau $2,182 > 1,985$, dengan tingkat signifikansi $0,032 < 0,05$. Maka dapat membuktikan bahwa hipotesis pertama H1 diterima yaitu kejelasan sasaran anggaran (X1) berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja (Y).
- Pengendalian internal, berdasarkan hasil uji menunjukkan bahwa nilai t hitung sebesar 0,335 yang lebih kecil dari t tabel yaitu sebesar 1,985 atau $0,335 < 1,985$, dengan tingkat signifikansi $0,738 > 0,05$. Maka dapat membuktikan bahwa hipotesis kedua H2 ditolak yaitu pengendalian internal (X2) tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja (Y).
- Kualitas sumber daya manusia, berdasarkan hasil uji menunjukkan bahwa nilai t hitung sebesar 7,252 yang lebih besar dari t tabel yaitu sebesar 1,985 atau $7,252 > 1,985$, dengan tingkat signifikansi $0,000 < 0,05$. Maka dapat membuktikan bahwa hipotesis ketiga H3 diterima yaitu kualitas sumber daya manusia (X3) berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja (Y).

Berdasarkan penjelasan dalam pengujian hipotesis 1, dapat dikatakan bahwa hipotesis H1 diterima. Maka dapat diartikan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja, jika sasaran anggaran yang semakin jelas maka akan mempermudah untuk mempertanggung jawabkan laporan akuntabilitas kinerja suatu instansi pemerintah. Ketidaktejelasan sasaran anggaran, akan menimbulkan ketidakpastian dari penanggungjawab dalam penentuan anggaran. Hasil dalam penelitian ini didukung oleh teori agensi, pemerintah daerah selaku agen yang bertanggung jawab kepada masyarakat selaku prinsipal. Pihak

pemerintah harus dapat menetapkan sasaran anggaran dengan jelas dan rinci, agar nantinya penanggung jawab anggaran dapat mengerti dan sasaran anggaran yang telah direncanakan dapat tercapai. Hasil pengujian hipotesis ini didukung dengan penelitian Dewi (2019) kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada OPD wilayah Kabupaten Purwokerto. Diperkuat penelitian Isnanto, Suharto, & Widarno (2019) kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada SKPD Kabupaten Sukoharjo.

Berdasarkan penjelasan dalam pengujian hipotesis 2, dapat dikatakan bahwa hipotesis H2 ditolak. Pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja, dapat diartikan terlaksananya pengendalian internal yang baik atau buruk tidak dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja pada instansi pemerintah. Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dalam penelitian dominan dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran dan kualitas sumber daya manusia. Hasil penelitian bertentangan dengan teori COSO, mengemukakan bahwa pengendalian internal merupakan pengendalian dari kegiatan instansi yang dilakukan oleh pimpinan guna untuk mencapai tujuan secara efisien. Pengendalian internal untuk penentuan batas dan toleransi tidak diterapkan secara optimal. Penerapan penentuan batas dan toleransi nilai kurang, hal ini penting bagi pengendalian internal agar mencapai tujuan. Hasil pengujian hipotesis didukung dengan penelitian Amanda (2018) pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada SKPD wilayah Jakarta Selatan. Diperkuat penelitian oleh Hendrianto et al., (2022) pengendalian internal tidak pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada Kecamatan Lembursitu Kota Sukabumi.

Berdasarkan penjelasan dalam pengujian hipotesis 3, dapat dikatakan bahwa hipotesis H3 diterima. Kualitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja, jika sumber daya manusia mempunyai kualitas akan memberikan pengaruh terhadap tercapainya akuntabilitas kinerja. Sumber daya manusia yang berkualitas diartikan unsur utama yang akan menjalankan seluruh aktivitas pada instansi, Hasil dalam penelitian ini didukung oleh teori agensi, sumber daya manusia yang berkualitas dapat dijadikan sebagai upaya untuk meminimalisir masalah dalam keagenan. Pemerintah daerah selaku agen bertanggungjawab untuk menciptakan sumber daya manusia yang berkualitas, agar pada saat menjalankan kegiatannya dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan atau yang diharapkan oleh pihak prinsipal yaitu terciptanya pemerintah yang baik. Hasil pengujian hipotesis didukung penelitian Pratiwi & Amanah (2019) kualitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. Diperkuat penelitian Safitri (2020) kualitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada SKPD Kabupaten Barito Utara.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pengolahan data yang dilakukan, dapat disimpulkan sebagai berikut: (1) kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Probolinggo; (2) pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Probolinggo; (3) kualitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Probolinggo.

Peneliti menyadari bahwa penelitian ini memiliki banyak keterbatasan, adapun keterbatasan yaitu sebagai berikut: (1) kurangnya sikap kepedulian dari responden dalam menjawab pertanyaan kuesioner, untuk itu diharapkan menambahkan metode wawancara survei untuk meningkatkan sikap kepedulian responden dalam menjawab pertanyaan kuesioner yang disebarakan peneliti; (2) indikator pertanyaan kuesioner perlu dilakukan keterbaruan agar

menghasilkan hasil penelitian yang bisa lebih akurat; (3) saat proses pengambilan data yang diberikan responden terkadang tidak menunjukkan pendapat responden yang sebenarnya, hal ini karena perbedaan pemahaman yang berbeda tiap responden.

Berdasarkan evaluasi dari keterbatasan, peneliti mengajukan beberapa saran dengan harapan sebagai bahan pertimbangan untuk peneliti selanjutnya: (1) untuk peneliti selanjutnya diharapkan pengumpulan data tidak hanya sebatas penyebaran kuesioner, tetapi menggunakan metode wawancara untuk meningkatkan sikap kepedulian dari responden dalam menjawab pertanyaan kuesioner; (2) menggunakan indikator terbaru pada variabel penelitian, atau menambahkan variabel lain yang diperkirakan dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja; (3) kehadiran dari peneliti pada saat responden melakukan pengisian kuesioner untuk memastikan bahwa responden mengerti maksud dari pertanyaan kuesioner agar data sesuai.

DAFTAR PUSTAKA

- Amanda, D. (2018). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada: SKPD wilayah Jakarta Selatan). *Skripsi*.
- Budiani, L. V., & Asyik, N. F. (2021). Pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, kualitas sumber daya manusia, dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 10(2), 1–20.
- Chintya, I. (2010). Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah di Kota Solok (Studi pada SKPD Kota Solok). *Jurnal Akuntansi*, 3(1), 1–14.
- Dalimunthe, K. U. (2018). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Akuntabilitas Publik Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah (Studi pada SKPD Kabupaten Labuhan Batu). *Jurnal Pembangunan Wilayah & Kota*, 1(3), 82–91.
- Dewi, P. C. (2019). Pengaruh Pengendalian Internal, Kejelasan Sasaran Anggaran, Pergantian Kepala OPD, dan Kinerja (Studi Empiris Pada OPD Kabupaten Purworejo). *Skripsi*.
- Dupe, A. E., & Ayem, S. (2019). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Penerapan SAP Berbasis Akruar terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Klaten). *Optimal*, 16 No. 1, 9–28.
- Fadila, S. N., & Budiwitjaksono, G. S. (2022). Analisis Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Sidoarjo. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi*, 13(2), 2.
- Ghozali, I. (2021). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 26* (Cetakan 10). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hafzhan, M. (2021). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Medan). *Skripsi S1 Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Islam Negeri Sumatera Utara Medan*, 6.
- Hariato, D., Kennedy, & Zarefar, A. (2021). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (Akip) (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Rokan Hilir). *Jurnal Aplikasi Akuntansi*, 6(1), 122–139.
- Hendrianto, Alamsyah, S., & Indrawan, A. (2022). Implementasi Pelaporan Akuntansi Sektor Publik dan Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja pada Instansi Pemerintah. *BALANCE: Economic, Business, Management and Accounting Journal*, 19(2), 184.

- Indriantoro, N., & Supomo, B. (2018). *Metodologi Penelitian Bisnis* (Edisi Pert; Maya, ed.). Yogyakarta: ANDI dan BPFE.
- Isnanto, Y., Suharto, & Widarno, B. (2019). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua, Sistem Pengendalian Intern Dan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Inspektorat Kabupaten Bengkulu Tengah). *JAZ: Jurnal Akuntansi Unihaz*, 2(2), 19.
- Jogiyanto. (2018). *Metodologi Penelitian Bisnis Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman* (Edisi 6). Yogyakarta: BPFE.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik* (Edisi 4). Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mathis, R. L., & Jackson. (2006). *Human Resource Management: Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Salemba Empat.
- Mubarok, R. Z., Rahmawati, T., & Wulandari, H. K. (2021). Pengaruh Pengawasan Internal dan Akuntansi Sektor Publik terhadap Akuntabilitas Kinerja BPPKAD Kabupaten Brebes. *Journal of Accounting and Finance (JACFIN)*, 2(01), 45–55.
- Mulyadi. (2016). *Sistem Informasi Akuntansi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2015 Tentang Pedoman Evaluasi Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Jakarta: Sekretariat Negara.
- Peraturan Presiden No. 29 Tahun 2014 Tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (JDIH BPK RI)
- Pratiwi, E. P., & Amanah, L. (2019). Pengaruh Ketepatan Sasaran Anggaran, Kualitas SDM, dan Pengendalian Manajerial Terhadap Akuntabilitas Kinerja. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi (JIRA)*, 8(3), 1–15.
- Precelina, D. D., & Wuryani, E. (2019). Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(1), 429–444.
- Ramadani, R. (2018). Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Internal, Teknologi Informasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Banjarmasin). *Skripsi*.
- Roshanti, A., Sujana, E., & Sinarwati, K. (2014). Pengaruh Kualitas SDM, Pemanfaatan TI, dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Program SI*, 2(1), 1.
- Safitri, N. H. (2020). *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, Pengendalian Akuntansi, Kompetensi Aparatur Pemerintah, Dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Akip)*. 19–151.
- Sumiati. (2012). Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD), Akuntabilitas Keuangan, Ketaatan Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (AKIP). *Skripsi*.
- Vitriany, U. W. A., & Subardjo, A. (2020). Pengaruh Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, Dan Kualitas SDM Terhadap Akuntabilitas Kinerja OPD Kota Surabaya. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi (JIRA)*, 9(7), 1–19.
- Wardani, N. D., & Silvia, D. (2021). Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Lembaga Penjaminan Mutu Pendidikan (Lpmp) Provinsi Lampung. *Bisnis Dan Akuntansi Unsurnya*, 6(1), 47–56.