

DETERMINAN AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DAERAH DI MASA PANDEMI COVID-19 (STUDI EMPIRIS DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA)

Fidela Nuzul Azmi¹

Program Studi Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Bantul, Yogyakarta
Indonesia, fidelanuzulazmi25@gmail.com

Rizal Yaya^{2*}

Program Studi Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Bantul, Yogyakarta
Indonesia, r.yaya@umy.ac.id

*Corresponding author

Tumirin³

Program Studi Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Gresik, Gresik, Jawa Timur, Indonesia
tumirin@umg.ac.id

Abstract

Background – Covid-19 Pandemic has caused changes in budget allocation and declining in local government revenue which may affect its accountability performance.

Aim – The purpose of this study is to empirically test whether during covid-19 pandemic the clarity of budget targets, accounting controls, reporting systems, and human resources can improve the performance accountability of government agencies in the Special Region of Yogyakarta (DIY).

Design / methodology / approach –). This research uses survey questionnaire. The sample in this study were 89 respondents consisting of the Head of Regional Apparatus Organization (OPD), Treasurer of OPD, and Secretary of OPD. The data collection technique in this study used questionnaire with purposive sampling technique. The data analysis technique is based on statistical multiple linier regression.

Findings – Based on the variables tested in order to obtain significance, the results obtained were 2 of them had significance while the other 2 had no significance.

Conclusion - The variables of clarity of budget targets and quality of human resources had a significant and positive effect on government agency performance accountability during the COVID-19 pandemic, while accounting control and reporting system variables had no significant and positive effect on government agency performance accountability.

Research implication – This research implies that local governments need to ensure clarity of budget targets and the quality of human resources in order to improve their accountability performance especially during crisis.

Limitations – This study is limited to the Special Region of Yogyakarta. For greater validity, future study needs to extend the research scope to national area.

Keywords: Budget, Accounting, human, accountability, performance, pandemic..

Abstrak

Latar Belakang - Pandemi Covid-19 telah menyebabkan perubahan alokasi anggaran dan penurunan pendapatan asli pemerintah daerah (Pemda) yang dapat mempengaruhi kinerja akuntabilitas Pemda.

Tujuan - Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji secara empiris apakah selama pandemi covid-19 kejelasan target anggaran, pengendalian akuntansi, sistem pelaporan, dan sumber daya manusia dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY).

Diterima : 22 September 2022

Direview : 30 Maret 2023

Direvisi : 22 April 2023

Disetujui : 25 Mei 2023



Desain / Metodologi / Pendekatan - Penelitian ini menggunakan kuesioner survei. Sampel dalam penelitian ini adalah 89 responden yang terdiri dari Ketua Organisasi Perangkat Daerah (OPD), Bendahara OPD, dan Sekretaris OPD. Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan kuesioner dengan *purposive sampling*. Teknik analisis data berdasarkan statistik regresi linier berganda.

Hasil dan Pembahasan - Berdasarkan variabel yang diujikan guna mendapatkan signifikansi, didapatkan hasil 2 diantaranya memiliki signifikansi sementara 2 lainnya tidak memiliki signifikansi.

Kesimpulan - Variabel kejelasan sasaran anggaran dan kualitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan dan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada masa pandemi COVID-19, sementara variabel pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan tidak berpengaruh signifikan dan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Implikasi Penelitian - Hasil penelitian ini menyiratkan bahwa pemerintah daerah perlu memastikan kejelasan target anggaran, sistem pelaporan dan kualitas sumber daya manusia dalam rangka meningkatkan kinerja akuntabilitasnya terutama pada masa krisis.

Batasan Penelitian - Penelitian ini terbatas pada Daerah Istimewa Yogyakarta. Untuk validitas yang lebih besar, studi masa depan perlu memperluas cakupan penelitian ke wilayah nasional.

Kata Kunci: anggaran, akuntansi, manusia, akuntabilitas, kinerja, pandemic.

PENDAHULUAN

Pengelolaan keuangan daerah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang kegiatan Pemerintah Daerah dalam mengelola keuangan. Peraturan ini meliputi perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggung-jawaban, dan pengawasan keuangan daerah. Pengelolaan keuangan pemerintah harus berdasarkan pada konsep *value of money* berupa pengelolaan sumber daya secara ekonomis, efisien, dan efektif dalam capaian kinerjanya. Kinerja Pemerintah Daerah dapat dilihat dari Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). Hal ini menunjukkan adanya efisiensi dan efektivitas dalam program-program yang dijalankannya setiap tahun sehingga meminimalkan dana yang keluar.

Adanya pandemi COVID-19 pada tahun 2020 dan 2021, Pemerintah Daerah Provinsi DIY melakukan kebijakan *refocusing* dan realokasi anggaran. Kebijakan tersebut

dicantumkan dalam rencana strategi pasca COVID-19 periode 2017-2022 yang digunakan untuk penyesuaian belanja Pemerintah Daerah. Kebijakan baru tersebut tercantum dalam Peraturan perundang-undangan Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi COVID-19. Pada situs resmi jogjapro.go.id, disebutkan banyak program OPD yang tidak tercapai karena dana yang digunakan dialihkan ke Bantuan Keuangan Khusus (BKK) COVID-19. Bersamaan dengan pengalihan dana dan penurunan pendapatan provinsi DIY hingga Rp 1 triliun, belanja pemerintah juga diturunkan. Turunnya pendapatan provinsi menjadi penyebab operasional OPD tidak berlanjut dan hanya menjalankan tugas sehari-hari. Kejelasan tujuan anggaran, pengendalian akuntansi, sistem pelaporan dan sumber daya manusia yang baik sangat penting untuk mencapai akuntabilitas

kinerja instansi pemerintah. Kejelasan tujuan anggaran sangat penting untuk memastikan bahwa lembaga pemerintah memiliki arah dan fokus yang jelas dalam penggunaan dana publik (Athari et al, 2021). Sasaran anggaran mengandung tujuan spesifik, terukur dan realistis serta harus diselaraskan dengan kebutuhan dan keinginan masyarakat. Kejelasan tujuan anggaran memudahkan untuk mengukur kinerja instansi pemerintah dan memastikan akuntabilitas hasil (Boulenas & Tanzi, 2018).

Kontrol akuntansi adalah serangkaian prosedur dan praktik yang diterapkan untuk memastikan bahwa informasi keuangan yang dihasilkan oleh lembaga pemerintah akurat, andal, dan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Kontrol akuntansi membantu mencegah penyalahgunaan dan penggelapan dana serta memastikan bahwa dana digunakan secara tepat dan efisien (Athari et al. 2021). Kejelasan sistem pelaporan juga dapat meningkatkan akuntabilitas kegiatan instansi pemerintah. Sistem pelaporan yang jelas dari lembaga pemerintah dapat memantau kinerjanya dengan efektif dan mengevaluasi kinerja dengan lebih baik (Gupta & Chand, 2017). Lembaga pemerintah dapat meningkatkan operasinya dan mempertanggungjawabkan penggunaan dana publik. Sistem pelaporan yang jelas juga dapat membantu lembaga pemerintah menggunakan dana publik

secara lebih efisien (Heald & Georgiou, 2019). Sistem pelaporan yang jelas memungkinkan instansi pemerintah untuk memantau kinerja dan mengevaluasi program. Hal ini memungkinkan lembaga pemerintah untuk mengevaluasi program yang tidak efisien dan menggunakan dana publik dengan lebih bijak. Sumber daya manusia merupakan faktor yang sangat penting dalam keberhasilan instansi pemerintah (Perdana & Suhendri, 2021). Sumber daya manusia yang berkualitas dapat membantu instansi pemerintah mencapai tujuan dengan lebih efektif dan efisien. SDM yang baik dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi, serta mencegah korupsi dan penyalahgunaan kekuasaan (Athari et al, 2021).

Penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi akuntabilitas operasional instansi pemerintah selama pandemi COVID-19 masih terbatas. Terdapat beberapa research gap yang dapat diidentifikasi sebagai berikut. **Pertama**, dampak kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah selama pandemi COVID-19 perlu dikaji lebih lanjut. Mengingat pandemi COVID-19 telah mengubah banyak hal, termasuk prioritas dan kebutuhan masyarakat, perlu dipertimbangkan apakah kejelasan tujuan anggaran masih relevan dan efektif dalam meningkatkan akuntabilitas instansi pemerintah untuk efisiensi. **Kedua**, dampak pengendalian

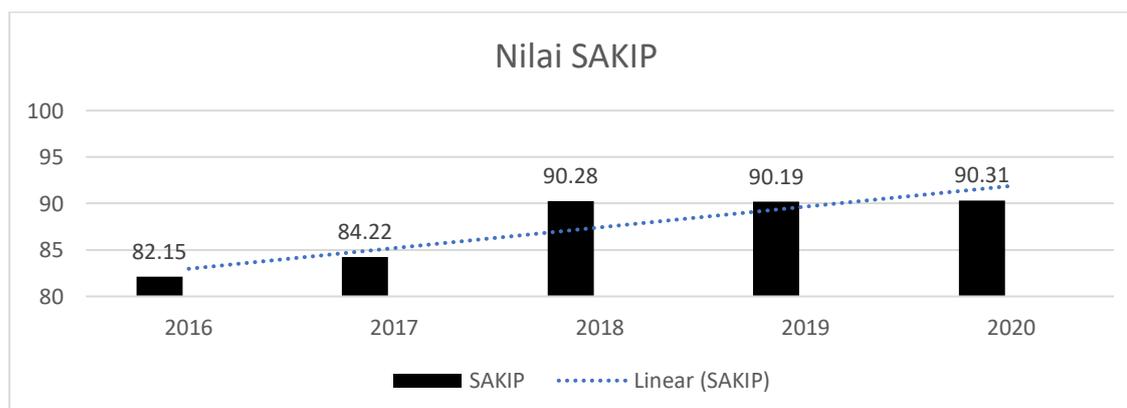
akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah selama pandemi COVID-19 juga memerlukan penelitian lebih lanjut. Dalam situasi yang tidak pasti dan bergejolak seperti pandemi COVID-19, kemampuan instansi pemerintah dalam mengelola penggunaan dana publik menjadi sangat penting, maka perlu dikaji bagaimana pengendalian keuangan dapat mempengaruhi akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan. Instansi selama pandemi COVID-19. **Ketiga**, dampak sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah selama pandemi COVID-19 juga perlu diteliti lebih lanjut. Mengingat situasi pandemi COVID-19 telah memaksa banyak instansi pemerintah beralih ke model

telecommuting dan teknologi informasi, maka perlu dikaji sejauh mana sistem pelaporan yang ada saat ini masih efektif dalam meningkatkan akuntabilitas operasional instansi pemerintah tersebut selama situasi COVID-19 Pandemi. **Keempat**, dampak sumber daya manusia terhadap tanggung jawab operasional instansi pemerintah selama pandemi COVID-19 juga memerlukan penelitian lebih lanjut. Karena pandemi COVID-19 telah mengubah metode kerja dan kebutuhan staf di lembaga pemerintah, terdapat kebutuhan untuk mengkaji sejauh mana sumber daya manusia yang berkualitas dan strategi rekrutmen yang tepat dapat meningkatkan akuntabilitas operasi lembaga dalam situasi COVID-19 Pandemi.

Tabel 1
Predikat Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Perintah Daerah Istimewa Yogyakarta

Tahun	Predikat
2016	A
2017	AA
2018	AA
2019	AA
2020	AA

Sumber : <https://yogyakarta.bpk.go.id>



Gambar 1 : Penilaian SAKIP Lima Tahun Terakhir

Sumber : Laporan Keterangan Pertanggung-jawaban (LKPJ) Gubernur 2020,
<http://bappeda.jogjaprov.go.id>

TINJAUAN PUSTAKA

Teori *Stewardship*

Teori *stewardship* pertama kali diperkenalkan oleh Donaldson dan Davis (1991). Menurut mereka, teori *stewardship* adalah teori yang mengusulkan bahwa manajer atau eksekutif dalam suatu organisasi bertindak sebagai manajer atau agen yang bertanggung jawab untuk mengelola sumber daya dan aset organisasi. Menurut mereka, manajer organisasi yang mengikuti *stewardship theory* cenderung mempertimbangkan kepentingan jangka panjang organisasi dan masyarakat daripada kepentingan individu atau kelompok tertentu.

Menurut Bozeman dan Rainey (2000), *stewardship theory* menekankan pentingnya kepercayaan publik, transparansi dan akuntabilitas dalam organisasi pemerintah. Pemimpin pemerintahan harus bertindak sebagai pengelola sumber daya publik dan memastikan bahwa keputusan dibuat dengan mempertimbangkan kepentingan jangka panjang publik. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan *stewardship theory* dapat membantu organisasi pemerintah untuk tidak hanya fokus pada kepentingan jangka pendek, tetapi juga fokus tentang kepentingan jangka panjang masyarakat. Dalam bukunya "Dinamika Kepemimpinan dalam Pelayanan Publik: Theory and Practice", Van Wart (2008) juga menyatakan bahwa eksekutif organisasi pemerintah harus

bertindak sebagai pengawas dan mendahulukan kepentingan publik di atas kepentingan pribadi. Dalam hal ini, teori *stewardship* dapat membantu para pemimpin organisasi pemerintah mempertimbangkan dampak keputusan mereka terhadap masyarakat sebagai semua. Pfeffer (1994) juga menekankan pentingnya keterlibatan dan partisipasi masyarakat dalam pengambilan keputusan dalam organisasi pemerintah. Hal ini sesuai dengan prinsip *stewardship theory* yang menekankan pentingnya transparansi dan akuntabilitas dalam organisasi pemerintahan.

Penerapan *stewardship theory* dalam organisasi pemerintah dapat membantu memastikan bahwa organisasi pemerintah bertindak secara bertanggung jawab dan memenuhi tugasnya untuk kepentingan publik. Pemimpin organisasi pemerintah harus bertindak sebagai pelayan, menempatkan kepentingan publik di atas kepentingan pribadi dan meningkatkan partisipasi dan keterlibatan masyarakat dalam pengambilan keputusan. Oleh karena itu, tujuan organisasi yang direncanakan dapat mengikuti kehendak manajer tanpa mengutamakan kepentingan individu. Hal ini terkait erat dengan pemerintah provinsi dalam pembuatan SAKIP. Pemerintah daerah dimaknai sebagai perantara, karena pemerintah negara bagian memiliki kewajiban untuk menyajikan informasi secara detail dan

transparan tentang hasil dan keuangan program negara dalam bentuk laporan selama satu tahun.

Jefri (2018) menyatakan bahwa *stewardship theory* adalah bagaimana pemimpin bertindak untuk memaksimalkan kepentingan organisasi untuk mencapai *good government governance*. Hal itu sejalan dengan upaya yang dilakukan oleh Pemerintah DIY yang menerapkan *good government governance* dalam meningkatkan SAKIP. *Stewardship theory* sangat diperlukan pada zaman sekarang. Dimana pemerintah dituntut untuk memberikan pelayanan dan kinerja yang baik. Hormati *et al.*, (2020) menyatakan bahwa *stewardship theory* didasarkan pada asumsi filosofi bahwa hakikatnya manusia memiliki sifat yang dapat dipercaya, bertanggungjawab dan merupakan individu yang berintegritas.

Kejelasan Sasaran Anggaran

Masuknya virus COVID-19 ke Indonesia secara cepat dan berkembang dengan pesat telah mampu melumpuhkan berbagai kegiatan dan perekonomian masyarakat. Hal ini membuat pemerintah menetapkan kebijakan baru dengan melakukan *refocussing* anggaran program. Dana yang sudah dialokasikan ke program-program Pemerintah Daerah menjadi berubah menjadi dana bantuan COVID-19. Hal tersebut yang menyebabkan adanya

beberapa program pemerintah yang tidak tercapai.

Kejelasan sasaran anggaran di lapangan sangat diperlukan guna mengetahui apakah anggaran tersebut sudah tepat sasaran ataupun belum. Pemerintah Daerah yang memiliki kejelasan dalam mengelola anggaran dengan tepat sehingga pada periode berikutnya dapat dicapai dengan baik. Menurut Fathia *et al.*, (2017) dengan diterapkannya anggaran berbasis kinerja di Pemerintah Daerah maka diharapkan anggaran mampu digunakan secara optimal untuk mendukung dalam peningkatan transparansi dan akuntabilitas di Pemerintah Daerah serta mendukung untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat di manajemen sektor publik.

Pengendalian Akuntansi

Menurut Pratama *et al.*, (2019) pengendalian akuntansi berkaitan dengan penjaagaan harta atau aset dalam sebuah organisasi. Pengendalian akuntansi dapat diartikan sebagai suatu prosedur, perencanaan, dan sistem pelaporan. Selain itu pengendalian akuntansi juga memiliki manfaat sebagai pengendalian biaya. Dimana pengendalian biaya ini bertanggungjawab dalam menganggarkan biaya dibawah kendalinya. Precelina dan Wuryani (2019) menjelaskan bahwa pengendalian akuntansi diperlukan untuk mengukur aktivitas-aktivitas dalam rangka untuk meningkatkan kinerja dan

akuntabilitas dalam pelaksanaan rencana dan waktu implementasi anggaran.

Sistem Pelaporan

Tidak hanya kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian akuntansi yang dapat membantu mewujudkan akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah namun, juga juga sistem pelaporan juga dapat membantu dalam mewujudkan akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah. Menurut Mardiasmo (2002), Pemerintah Daerah dituntut untuk memiliki sistem pelaporan yang baik. Hal ini dikarenakan dalam konsepsi akuntabilitas mewajibkan suatu organisasi untuk melaporkan suatu amanah atas pengelolaan dan penggunaan sumber daya.

Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia dapat dikatakan sebagai investasi bagi Pemerintah Daerah. Karena jika sumber daya manusia dijaga dengan baik maka dapat memberikan manfaat bagi organisasi. Dalam membangun Pemerintahan Daerah yang baik salah satu faktornya adalah kualitas sumber daya manusia. Keadaan sumber daya manusia di pemerintahan sangat berpengaruh terhadap kinerja instansi Pemerintah Daerah.

Hipotesis

Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Penelitian terdahulu yang berkaitan dengan kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Isnanto *et al.*, (2019) bahwa anggaran yang telah ditetapkan oleh pemerintah harus mencerminkan tujuan dan sasaran anggaran yang jelas, apabila anggaran tersebut tidak mencerminkan kan tujuan dan sasaran yang jelas maka akan menyebabkan permasalahan. Hal ini didukung oleh pendapat Fauzan *et al.*, (2017) yang mengatakan bahwa anggaran Pemerintah Daerah harus menyatakan secara jelas dan spesifik sehingga anggaran tersebut dapat dimengerti oleh masyarakat atau yang memiliki kepentingan untuk mengetahui anggaran daerah secara dalam. Ketidajelasan anggaran akan mengakibatkan kebingungan, dan implikasinya dapat mengakibatkan penurunan kinerja yang artinya juga penurunan akuntabilitas kinerja organisasi.

Pada penelitian sebelumnya menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. maka dengan adanya itu dapat diimplikasikan bahwa kejelasan sasaran anggaran dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja dalam organisasi untuk menciptakan Pemerintah Daerah yang transparan dan akuntabel terhadap masyarakat. Hal ini sejalan dengan penelitian Isnanto *et al.*, (2019) yang menyatakan bahwa dalam proses



penganggaran akuntabilitas kinerja dimulai dengan tahap perencanaan yaitu dengan penusunan rencana strategis, penetapan kinerja dan pelaporan kinerja. Anggaran yang disusun secara jelas dan dapat dimengerti harus disusun secara rinci dan jelas sehingga dalam pelaksanaan akuntabilitas di pemerintahan dapat berjalan dengan baik.

Sejalan dengan *stewardship theory*, dapat diimplikasikan bahwa kejelasan sasaran anggaran dimana sasaran yang jelas dan spesifik dapat mendorong pegawai instansi untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian yang dihendaki hal tersebut dipandang sebagai tujuan yang ingin dicapai oleh suatu organisasi. Dari uraian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama.

H₁. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah

Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pada penelitian-penelitian sebelumnya menyatakan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah. Pengendalian akuntansi dapat memberikan implikasi bahwa dengan keterlibatan pengendalian akuntansi antara pimpinan dengan *stakeholders* dalam penyusunan anggaran kinerja akan mengakibatkan

akuntabilitas kinerja di instansi pemerintah meningkat, Isnanto *et al.*, (2019). Hal ini didukung oleh penelitian precelina dan Wuryani (2019) yang menyatakan bahwa apabila Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) mempunyai pengendalian akuntansi yang baik maka akan mendorong kepala daerah untuk memberikan keputusan-keputusan yang baik dalam melakukan kontrol operasi yang lebih efektif dan efisien. Dari konsep tersebut menyatakan bahwa pengendalian akuntansi selaras dengan *stewardship theory*. Dari uraian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua.

H₂. Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah

Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dari penelitian-penelitian sebelumnya menyatakan bahwa pengaruh sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah berpengaruh positif. Hal ini didukung dengan penelitian Fauzan *et al.*, (2017) yang menyatakan bahwa dengan sistem pelaporan yang dapat memberikan pertanggungjawaban yang baik serta memberikan informasi yang handal sehingga dapat memonitor kinerja instansi pemerintah dengan baik. Kartika dan Sukanto (2019) menyatakan bahwa semakin jujur, obyektif dan transparan penyusunan laporan keuangan dengan melaporkan segala aktivitas yang dilakukan

kepala publik (masyarakat) akan memingkatkan kepercayaan *stakeholders* terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan.

Dari konsep sistem pelaporan diatas bahwasanya sistem pelaporan selaras dengan *stewardship theory* dimana masyarakat (*principal*) menuntut pemerintah (agen) untuk melaporkan semua aktivitas yang dilakukan guna meningkatkan kepercayaan *principal* kepada agen. Dari uraian tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketiga.

H₃. *Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah*

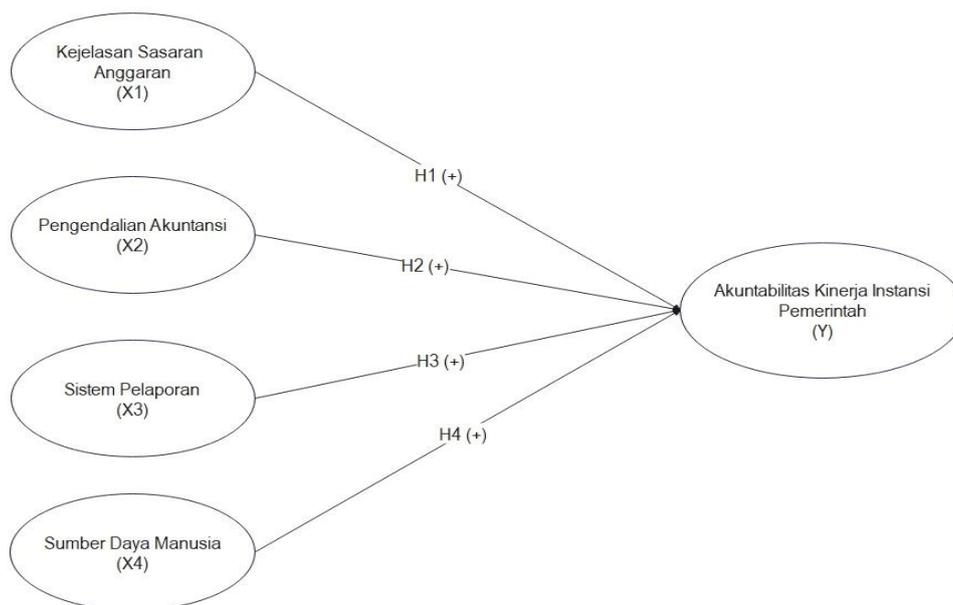
Sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dari penelitian-penelitian sebelumnya menyatakan bahwa sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah provinsi DIY berpengaruh positif. Hal ini di dukung dengan penelitian Ramadhania dan Novianty (2020) yang menyakatan bahwa sumber daya manusia dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah untuk mewujudkan tercapainya SAKIP yang efektif dan berhasil dalam pelaksanaan tugas, kemasyarakatan dan pembangunan

di Pemerintah Daerah. Dengan adanya penelitian Sapartiningsih (2019) yang menyatakan bahwa sekain baik kualitas sumber daya manusia maka akan semakin baik pula akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah. Sumber daya manusia yang berkualitas dapat dilihat dari latar belakang Pendidikan, pengalaman kerja, pelatihan-pelatihan yang pernah diikuti, serta keterampilan seseorang dalam melaksanakan tugas dan deskripsi jabatan.

Menurut Dewi et al., (2020) bahwa Sumber daya manusia akan menggunakan kemampuannya untuk mempertanggung-jawabkan pendistribusian tugas organisasi telah dicapai tepat sasaran seperti yang telah ditetapkan sebelumnya. Pernyataan tersebut sejalan dengan teori yang digunakan dalam penelitian ini yakni *stewardship theory*. Selain itu *stewardship theory* dapat diimplikasikan bahwa sumber daya manusia atau kepala pemerintah yang bertindak sebagai *principal* secara kolektif dan kooperatif dalam mengarahkan seluruh SDM untuk mengasilkan laporan yang berkualitas. Dari uraian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis keempat.

H₄. *Sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Daerah*



Gambar 2. Kerangka Penelitian

METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini mengambil lokasi di 34 Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) yang ada di Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY). Penelitian ini menggunakan metode penelitian kuantitatif. Teknik pengambilan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan menyebarkan beberapa kuesioner kepada perangkat OPD. Penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling*. Yakni dengan mengambil sampel yang representatif sehingga dapat mewakili dari seluruh jawaban. Adapun kriteria yang dibutuhkan dalam teknik *purposive sampling* adalah pejabat di OPD yang memiliki peran atau berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan telah menduduki jabatannya minimal selama satu tahun. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kepala Dinas,

Kepala Bagian Keuangan, dan Sekretaris Keuangan yang ada di masing-masing OPD.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Statistik

Responden dalam penelitian ini berjumlah 89 responden. Untuk menunjukkan pengaruh suatu variabel independen secara parsial dalam menjelaskan variabel dependen digunakan Uji Signifikansi Parameter Individual atau biasa disebut Uji - T dengan bantuan alat statistik SPSS versi 22 regresi linier berganda. Hipotesis diterima apabila telah memenuhi 2 syarat yaitu nilai signifikansi harus lebih kecil dari 0,05 atau nilai signifikansi $< 0,05$, nilai koefisien regresi (B) sesuai dengan kriteria hipotesis dan apabila nilai T hitung $> T$ tabel pada tabel 2.

Tabel 2
 Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Model					
(Constant)	1,732	0,281		6,166	0,000
KSA_1	0,980	0,139	0,780	7,075	0,000
PA_1	-0,190	0,118	-0,178	7,075	0,110
SP_1	-0,025	0,122	-0,018	-0,201	0,841
SDM_1	0,453	0,130	0,292	3,498	0,001

Sumber: Data primer diolah, 2023

Tabel 3
 Hasil Uji Simultan (Uji F)

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig
Regression	82,625	4	20,656	51,680	1,922 ^b
Residual	33,575	84	0,400		
Total	116,119	88			

b: predictors : (Constant),SDM_1, PA_1, SP_1, KSA_1
 Sumber: Data primer diolah, 2023

Tabel 4
 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std Error of the Estimate
Regression	0,843 ^a	0,711	0,697	0,632

a: predictors : (Constant),SDM_1, PA_1, SP_1, KSA_1
 Sumber: Data primer diolah, 2023

Pembahasan

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil dari penelitian ini diketahui bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sehingga, H₁ terbukti kebenarannya. Dilihat dari hasil nilai

koefisien regresi yang bertanda positif, nilai t hitung \geq nilai t tabel dan nilai signifikan yang $\leq 0,05$ maka, artinya semakin tinggi kejelasan sasaran anggaran maka ada kecenderungan peningkatan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil ini didukung dengan penelitian Isnanto., et al (2019); Precelina & Wuryani (2019) yang menyatakan bahwa kejelasan

sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Demikian juga penelitian Anjarwati (2012); Zakiyudin & Suyanto (2015) menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hutama dan Yudianto (2019) menemukan hubungan positif signifikan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja pemerintahan Kabupaten Kerawang.

Dari pengujian variabel kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Daerah Istimewa Yogyakarta menunjukkan hasil bahwa kejelasan sasaran anggaran memiliki nilai positif yang dapat menjelaskan adanya peningkatan nilai dari kejelasan sasaran anggaran dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penjelasan tersebut sejalan dengan teori *stewardship* dimana proses penganggaran akuntabilitas kinerja dimulai dari perencanaan, penyusunan, rencana strategis, penetapan kinerja sampai pelaporan kinerja. Dengan terjadinya pandemi COVID-19 tidak menjadi penghalang OPD dalam melakukan penganggaran yang jelas dan mudah untuk dimengerti dan disusun dengan baik sehingga, akuntabilitas pemerintah di DIY juga dapat berjalan dengan baik.

Pengaruh Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil dari penelitian ini diketahui bahwa pengendalian akuntansi ber-pengaruh tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sehingga, H₂ ditolak. Dilihat dari hasil nilai koefisien regresi yang bertanda negatif, nilai t hitung \leq nilai t tabel dan nilai signifikan yang $\geq 0,05$ maka, artinya apabila semakin tinggi pengendalian akuntansi maka ada kecenderungan penurunan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian Pratama, et al. (2019); Zakiyudin & Suyanto (2015); Muthaher (2019) menemukan bahwa pengendalian akuntansi memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Miah dan Mia (1996) menemukan bahwa penggunaan yang lebih besar dari sistem pengendalian akuntansi dapat dikaitkan dengan peningkatan kinerja pemerintah kabupaten. Hutama dan Yudianto (2019) menemukan hubungan positif signifikan antara sistem pengendalian internal terhadap kinerja pemerintahan Kabupaten Kerawang.

Penyebab ternyata kelemahan pengendalian akuntansi yaitu bisa disebabkan pejabat yang kurang bertanggungjawab, lalai atau tidak cermat, atau belum optimal dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawab. Selain itu pengendalian akuntansi bisa juga disebabkan oleh adanya pandemi COVID-19 sehingga, pencatatan yang dilakukan belum

akurat, pengusunan laporan yang tidak sesuai, atau sistem informasi akuntansi yang belum di dukung dengan adanya sumber daya yang memadai. Selain itu apabila pengendalian akuntansi lemah maka akan menurunkan akuntabilitas kinerja di DIY. Dengan demikian, penengdalian akuntansi tidak sejalan dengan teori *stewardship* maka dari itu, sebaiknya harus diperhatikan lagi agar pengendalian akuntansi di Organisasi pemerintah daerah di DIY berjalan dengan baik sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil dari penelitian ini diketahui bahwa sistem pelaporan berpengaruh tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sehingga, H_3 ditolak. Dilihat dari hasil nilai koefisien regresi yang bertanda negatif, nilai t hitung \leq nilai t tabel dan nilai signifikan yang $\geq 0,05$ maka, artinya semakin tinggi sistem pelaporan maka ada kecenderungan penurunan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil ini didukung dengan penelitian Precelina dan Wuryani (2019) yang menyatakan bahwa pengendalian akuntansi tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut tidak sesuai dengan hipotesis yang peneliti ajukan, dimana sistem

pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Demikian juga penelitian Pratama, et al. (2019); Zakiyudin & Suyanto (2015) menemukan bahwa system pelaporan memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Dari pengujian variabel sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Daerah Istimewa Yogyakarta menunjukkan hasil bahwa sistem pelaporan memiliki nilai belum dapat menjelaskan adanya peningkatan nilai dari keberadaan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Artinya, dari hasil tersebut maka dapat diindikasikan bahwa sistem pelaporan DIY belum sejalan dengan teori *stewardship* dimana dalam melakukan pelaporan dalam segala aktivitas-aktivitas OPD dalam pengelolaan sumber dayanya. Adanya ketidaksignifikanan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dikarenakan tidak ketersediaannya data yang dapat diakses secara real oleh masyarakat, ketepatan waktu dan keakuratan laporan yang dihasilkan. Selain itu itu, sistem pelaporan di DIY dilakukan secara online, sehingga setiap individu masih ada yang belum berjalan dengan baik sesuai dengan sistem yang diterapkan selama pada masa pandemi COVID-19. Dengan demikian dapat disimpulkan dengan terjadinya pandemi COVID-19

menyebabkan sistem pelaporan di DIY menjadi mengalami penurunan.

Pengaruh Sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil dari penelitian ini diketahui bahwa sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sehingga, H_4 terbukti kebenarannya. Dilihat dari hasil nilai koefisien regresi yang bertanda positif, nilai t hitung \geq nilai t tabel dan nilai signifikan yang $\leq 0,05$ maka, artinya semakin tinggi sumber daya manusia maka ada kecenderungan peningkatan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil ini didukung dengan penelitian Ramadhania (2020) yang menyatakan bahwa sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengujian variabel sumber daya manusia terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Daerah Istimewa Yogyakarta menunjukkan hasil bahwa sumber daya manusia memiliki nilai positif yang dapat menjelaskan adanya peningkatan nilai dari keberadaan sumber daya manusia terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Artinya sumber daya manusia dalam OPD sudah berjalan dengan sangat baik. Dimana, sumber daya manusia di DIY sudah handal dan berkompeten sehingga, organisasi

pemerintahan dapat berjalan dengan baik. Kemudian, sumber daya manusia sejalan dengan teori *stewardship* dimana kepala dapat secara kolektif dan koordinatif dalam mengarahkan seluruh sumber daya manusia di dalam organisasi pemerintah untuk menghasilkan laporan yang berkualitas sehingga, dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di DIY. Dengan demikian, terjadinya pandemi COVID-19 tidak menyebabkan penurunan kualitas sumber daya manusia pada OPD yang ada di DIY.

KESIMPULAN

Hasil penelitian menemukan kejelasan sasaran anggaran dan kualitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan dan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada masa pandemi COVID-19. Oleh karena itu, H_1 dan H_4 diterima. Artinya, kejelasan sasaran anggaran pada saat pandemi COVID-19 dapat dijelaskan secara spesifik, jelas, dan dapat dimengerti oleh masyarakat. Akuntabilitas kinerja yang baik juga didukung oleh kualitas sumber daya manusia yang baik.

Pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada masa pandemi COVID-19. Oleh karena itu H_2 ditolak. Hal ini dapat terjadi apabila pejabat pada OPD belum bertanggungjawab secara maksimal, lalai atau tidak cermat, atau pejabat OPD belum melakukan secara maksimal dalam

melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya. Sistem pelaporan tidak berpengaruh signifikan dan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu H₃ ditolak. Hal tersebut dikarenakan adanya kemungkinan disebabkan oleh ketidaktersediaannya data secara nyata kepada masyarakat, ketepatan waktu dan keakuratan laporan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah.

IMPLIKASI PENELITIAN

Berdasarkan hasil penelitian yang sudah dibahas, penelitian ini memiliki implikasi bahwa pemda perlu memastikan kejelasan sasaran anggaran dan peningkatan kualitas sumber daya manusia untuk dapat meningkatkan kinerja akuntabilitasnya. Dalam penelitian ini ada beberapa keterbatasan selama melakukan penelitian. Penelitian ini hanya membatasi 4 pengujian faktor saja yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diantara adalah kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, sistem pelaporan dan sumber daya manusia. Ruang lingkup penelitian ini hanya terbatas pada tiga kategori pegawai saja seperti kepala dinas, sekretaris dinas dan bendahara dinas yang ada pada setiap organisasi pemerintah daerah di Daerah Istimwa Yogyakarta dan hanya mengambil

30 OPD yang terdiri atas 4 biro, 1 balai, 7 badan, 18 Dinas. Hal ini terjadi akibat keterbatasan waktu dan kesibukan di beberapa OPD. Selain itu juga adanya beberapa OPD yang WFH akibat renovasi gedung kantor sehingga, tidak dapat menghubungi untuk memberikan kuesioner secara online. Penelitian ini menggunakan metode pengumpulan data melalui penyebaran kuesioner secara langsung yang membutuhkan waktu dari waktu penyebaran hingga pengambilan data. Dalam pengumpulan data peneliti hanya menggunakan kuesioner tanpa ada wawancara.

Ada beberapa saran yang perlu diperhatikan oleh penelitian selanjutnya. Bagi penelitian selanjutnya hendaknya dapat menambah responden setidaknya 5 x dari total pertanyaan sehingga dapat memperkuat data yang diperoleh agar mendapatkan hasil yang lebih akurat. Bagi penelitian selanjutnya bisa menambahkan variabel independen yang relevan agar dapat menunjang terciptanya akuntabilitas kinerja yang baik. Bagi peneliti selanjutnya hendaknya dapat membuat kusioner lebih baik agar mendapatkan jawaban responden yang baik dan tidak terjadi bias. Bagi organisasi pemerintah di DIY hendaknya dapat meningkatkan transparansi data kepada masyarakat.

DAFTAR PUSTAKA

- Anjarwati, M. (2012). Pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. *Accounting Analysis Journal*, 1(2).
- Athari, K. A., Dewi, N. K. C., & Hastuti, I. R. (2021). The Effect of Budget Clarity, Financial Control, and Human Resource Management on Performance Accountability in Government Agencies. *Journal of Public Administration and Governance*, 11(2), 85-99.
- Baulenas, J., & Tanzi, V. (2018). The importance of budget transparency and participation for accountability and good governance. *International Review of Administrative Sciences*, 84(2), 191-208.
- Bozeman, B., & Rainey, H. G. (2000). *Bureaucracy and Red Tape*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49-64. doi:10.1177/031289629101600103
- Dewi, K.F., WidanaPutra, A.A.G.P. and Astika, I.B.P., 2017. Pengaruh Budaya Organisasi, Pengendalian Internal dan Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Akuntabilitas Kinerja SKPD Kabupaten Gianyar dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Buletin Studi Ekonomi*, 22(1), pp.21-33.
- Fathia, N., Yusralaini, Y. and Anggraini, L., 2017. Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan Kinerja Dan Pengendalian Akuntansi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Akip)(Studi Kasus Skpd Di Prov (Doctoral dissertation, Riau University).
- Fauzan, R. H., Nasir, A., & Silalahi, S. P. 2017. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Dan Penerapan Akuntabilitas Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Akip)(Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Lima Puluh Kota Provin (Doctoral dissertation, Riau University).
- Gupta, A., & Chand, P. (2017). Impact of transparency in public financial management on accountability and corruption. *Public Money & Management*, 37(1), 47-54.
- Heald, D., & Georgiou, G. (2019). Transparency and corruption in public procurement. *Public Administration*, 97(1), 114-129.
- Hormati, A., Bayan, A., & Djaelani, Y. (2020). Pengaruh Komitmen Organisasi, Kejelasan Sasaran Anggaran, Efektivitas Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah dengan Sistem Pelaporan sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal TRUST Riset Akuntansi*, 8(1).
- Hutama, R. S., & Yudianto, I. (2019). The Influence of Budget Participation, Budget Goals Clarity and Internal Control Systems Implementation on Local Government Performance. *Journal of Accounting Auditing and Business*, 2(2), 58-76.

- Isnanto, Y., Suharno, S., & Widarno, B. 2020. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*, 15.
- Jefri, R. (2018). Teori stewardship dan good governance. *Economics Bosowa*, 4(3), 14-28.
- Kartika, R.D. and Sukanto, S., 2019. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (studi empiris pada Dinas Daerah Kota Surabaya). *Liability*, 1(2), pp.63-83.
- Mardiasmo, M., 2002. Elaborasi Reformasi Akuntansi Sektor Publik: Telaah Kritis terhadap Upaya Aktualisasi Kebutuhan Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 6(1).
- Miah, N. Z., & Mia, L. (1996). Decentralization, accounting controls and performance of government organizations: a New Zealand empirical study. *Financial Accountability & Management*, 12(3), 173-190.
- Muthaher, O. (2019). Government Accounting Standard, Human Capacity, Internal Control System And Financial Supervision As A Quality Analysis Of Government Financial Statements. *Fokus Ekonomi: Jurnal Ilmiah Ekonomi*, 14(1), 186-200.
- Perdana, A. S., & Suhendri. (2021). The Effect of Budget Clarity, Internal Control, and Human Resources on the Accountability of Local Governments. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 6(5), 94-102.
- Pfeffer, J. (1994). *Competitive Advantage through People*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Pratama, R., Agustin, H. and Taqwa, S., 2019. Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(1), pp.429-444.
- Precelina, D. D., & Wuryani, E. 2019. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Jombang. *Jurnal Akuntansi AKUNESA*, 7(3).
- Ramadhania, S. and Novianty, I., 2020, September. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Peningkatan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. In *Prosiding Industrial Research Workshop and National Seminar* (Vol. 11, No. 1, pp. 807-813).
- Sapartiningsih, D., 2019. Analisis Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Partisipasi Penganggaran Dan Pengawasan Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*, 14(1).
- Van Wart, M. (2014). *Dynamics of leadership in public service: Theory and practice*. Routledge.
- Zakiyudin, M. A., & Suyanto, S. (2015). Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Inspektorat Jenderal Kementerian Agama RI. *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)*, 2(01), 89-96.