



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
WILAYAH JAWA BARAT

ISSN-SNAB-2252-3936



PROCEEDINGS

**PROFESIONALISME AKUNTAN MENUJU
SUSTAINABLE BUSINESS PRACTICE**

KAMIS, 20 JULI 2017 | BANDUNG, JAWA BARAT

PENGARUH PENGANGGARAN PARTISIPATIF, KEJELASAN SASARAN ANGGARAN DAN IMPLEMENTASI PENGENDALIAN INTERN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL INSTANSI PEMERINTAH DAERAH SERTA IMPLIKASINYA PADA AKUNTABILITAS KEUANGAN

Cecilia Lelly Kewo¹, Nunuy Nur Afiah²

Universitas Negeri Manado
Lellycecilia_kewo@yahoo.com
Universitas Padjadjaran Bandung

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial, pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial, pengaruh implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial serta pengaruh kinerja manajerial terhadap akuntabilitas keuangan.

Penelitian ini menggunakan metode explanatory research dengan jenis penelitian adalah deskriptif verifikatif. Jenis data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh melalui survey dengan menyebarkan kuesioner kepada kepala dinas, sekretaris dinas, kepala bagian perencanaan, kepala bidang dan kepala seksi. Metode pengujian data menggunakan Structural Equation Model (SEM) dengan pendekatan Partial Least Square (PLS).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial, kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial, implementasi pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Demikian juga kinerja manajerial berpengaruh positif terhadap akuntabilitas keuangan. Implementasi pengendalian intern merupakan variabel yang paling besar pengaruhnya terhadap peningkatan kinerja manajerial instansi pemerintah daerah.

Kata Kunci : Penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, implementasi pengendalian intern, kinerja manajerial, akuntabilitas keuangan

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Sejak awal tahun 1990, paradigma pemerintahan di beberapa negara mulai menuju tata pemerintahan yang baik (*good governance*), dalam rangka menempatkan organisasi pemerintahan menjadi lebih berhasil guna, berdaya guna dan berkeadilan bagi setiap warga masyarakat. Paradigma ini menuntut aparat pemerintahan agar berubah menjadi lebih tanggap akan tuntutan lingkungannya, sehingga pelayanan yang diberikan menjadi lebih baik, transparan dan akuntabel (Bastian, 2006).

Mardiasmo (2009) mengungkapkan permasalahan kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah diantaranya: 1). Indikator kinerja belum menggambarkan hasil dan belum dapat diukur secara objektif. 2). Sistem data kinerja belum memadai dan belum terbangun. 3). Belum ditetapkannya pedoman evaluasi kinerja. Gambaran kinerja pemerintah daerah yang demikian menunjukkan kelemahan aspek manajerial secara keseluruhan, misalnya, indikator kinerja belum menggambarkan hasil dan belum bisa diukur secara objektif, menunjukkan bahwa salah satu fungsi pengendalian (*controlling*) dari aspek manajerial lemah. Situasi ini mengindikasikan manajemen belum mampu menciptakan sistem yang dapat mendukung fungsi manajerial tersebut.

Salah satu indikator kinerja sektor publik khususnya pemerintahan adalah tingkat kepuasan masyarakat terhadap pelayanan yang diberikan pemerintah. Jika dilihat dari tingkat kepuasan masyarakat terhadap pelayanan pemerintah saat ini masih kurang, saat ini tingkat kepuasan publik

terhadap kinerja pemerintah masih sangat rendah, hal ini dapat dilihat tingkat ketidakpuasan publik mencapai 69 persen, dan artinya tingkat kepuasan itu hanya 31 persen (Gamawan Fauzi, 2013).

Kinerja yang buruk disoroti menteri dalam negeri Tjahjo Kumolo (2015) yang mengeluhkan buruknya kinerja pemerintah dalam perencanaan di tingkat daerah seperti propinsi, kabupaten dan kota. Menurutnya pemerintah daerah tidak mempunyai visi jangka panjang dalam menyusun perencanaan padahal kemajuan daerah sangat tergantung dari manajemen pemerintah daerah. Hal ini juga menunjukkan lemahnya aspek kinerja manajerial. Hal ini terlihat dari pemakaian anggaran pemerintah daerah yang paling banyak dihabiskan untuk gaji pegawai dimana sebanyak 92% anggaran provinsi, kabupaten dan kota habis untuk biaya aparatur negara padahal idealnya sebuah anggaran seharusnya digunakan paling besar untuk belanja pembangunan infrastruktur seperti jalan dan lainnya. (Tjahjo Kumolo, 2015)

Kinerja manajerial pemerintah juga disoroti menteri keuangan Sri Mulyani Indrawati dimana banyak pejabat daerah yang belum mampu menyerap anggaran yang digelontorkan pemerintah. Dia memberi contoh serapan anggaran di tingkat pusat maupun daerah yang tidak optimal, sehingga bisa memantik penyelewengan. Sri Mulyani Indrawati (2016) menyatakan bahwa pembangunan daerah yang terhenti bukan karena anggaran yang kurang. "Ini bukan soal kekurangan duit, ada duit tapi tidak dipakai di tempat yang harusnya dipakai." Akhirnya rakyat yang menanggung.

Orientasi sektor publik pada konsep *new public management* lebih menekankan pada capaian atau *outcome* dan efisiensi melalui manajemen yang lebih baik pada anggaran. Tujuan tersebut akan tercapai jika sektor publik menerapkan iklim kompetisi sama seperti yang diterapkan pada sektor privat, dan menjalankan organisasi dengan prinsip keekonomisan dan prinsip kepemimpinan (*leadership*). Penerima manfaat (*Beneficiaries*) layanan publik dalam *new public management* sama seperti konsumen pada sektor privat dan masyarakat sebagai pemangku kepentingan atau *stakeholders*. (Mahmudi, 2010)

Salah satu perubahan penting terkait dengan *new public management* adalah reformasi anggaran, yaitu penggunaan penganggaran kinerja (*performance budgeting*) untuk menggantikan anggaran tradisional (*line item & incremental budgeting*). Anggaran tradisional lebih berorientasi pada *input* dibandingkan dengan *output* dan mengabaikan konsep *value of money*, penyusunan anggaran didasarkan pada anggaran tahun sebelumnya dan belum tentu anggaran tersebut masih sesuai dengan keadaan saat ini. Pada anggaran tradisional tidak ada indikator kinerja yang menggambarkan capaian tujuan dan sasaran layanan publik, sedangkan anggaran berbasis kinerja disusun dengan orientasi *output* dengan tolok ukur keberhasilan *kinerja yang* sesuai dengan tujuan anggaran. (Mahmudi, 2010)

Penyusunan anggaran dengan partisipasi adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell, 1982). Karyawan yang memiliki kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penetapan anggaran akan meningkatkan kinerja mereka (Chong dan Chong, 2002).

Pengelolaan sumber daya keuangan negara masih diwarnai penyimpangan-penyimpangan, sejak tahap perencanaan dan penyusunan anggaran, pelaksanaan sampai laporan pertanggungjawabannya. Menurut Yuddy Chrisnandi (2014) penetapan besaran anggaran belum berdasarkan kepada kebutuhan masyarakat, hal ini menunjukkan belum dipenuhinya aspirasi masyarakat yang seharusnya disampaikan melalui musrenbang, sehingga anggaran yang ditetapkan belum mencerminkan kebutuhan masyarakat. Ini berarti masih sangat diperlukan adanya partisipasi dalam proses penyusunan anggaran, dan anggaran yang ditetapkan kepada SKPD berdasarkan kebutuhan SKPD dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat.

Maiga dan Jacobs (2005), menemukan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial melalui komitmen tujuan anggaran. Chong dan Chong (2002) menemukan bahwa komitmen tujuan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi penyusunan anggaran. Fenomena lain perkembangan sektor publik di Indonesia dewasa ini adalah semakin menguatnya tuntutan akuntabilitas keuangan oleh lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun di daerah. Akuntabilitas keuangan adalah pemberian informasi dan

pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah daerah kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Masih banyak pemerintah daerah mendapat opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dari BPK atas laporan keuangan pemerintah antara lain disebabkan karena (a).Kurangnya dukungan dan partisipasi masyarakat dalam menunjang keberhasilan program kerja pemerintah. (b).Terdapat penyimpangan dalam pengelolaan keuangan daerah. (c).Rendahnya kompetensi SDM pemda dalam pengelolaan keuangan daerah. (d).Sistem perencanaan anggaran yang belum baik atau belum sesuai dengan ketentuan yang berlaku.(BPKP,2015).

Opini yang diberikan atas suatu laporan keuangan merupakan cermin bagi kualitas akuntabilitas keuangan. Akuntabilitas keuangan negara sedang menjadi sorotan dimana praktek akuntabilitas di Indonesia masih jauh dari yang diharapkan seperti pada mekanisme pengadaan barang dan jasa. Gamawan Fawzi (2011) juga menyoroti pelaporan dan penyelenggaraan keuangan pemerintah daerah yang tidak efisien baik dari segi waktu maupun anggaran. Hal senada disampaikan oleh Hadi Purnomo (2013) yang mengungkapkan bahwa akuntabilitas keuangan pemerintah daerah yang belum memuaskan. Hal tersebut sebagian besar terjadi karena sistem pengendalian intern yang belum berfungsi secara optimal..

Agus Martowardojo (2012) mengingatkan agar kementerian, lembaga negara dan pemerintah daerah segera memperbaiki pengelolaan anggaran. Pengelolaan keuangan tersebut, meliputi perencanaan, penganggaran, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran pada K/L yang dipimpinnya. Ia menambahkan, para pengelola keuangan pada K/L juga harus mampu mencegah penyimpangan-penyimpangan dalam pengelolaan keuangan. "Para pengelola keuangan di K/L harus mampu mencegah dan menghindari terjadinya pemborosan anggaran, kebocoran anggaran atau bentuk penyalahgunaan anggaran lainnya.

Menurut Gamawan Fawzi (2014), permasalahan sistem anggaran di daerah salah satunya berkaitan dengan inkonsistensi penyusunan anggaran yang dilakukan oleh pemerintah, sehingga akibat inkonsistensi tersebut banyak program yang ingin dijalankan oleh pemerintah daerah tidak jelas sasarannya dan tidak sesuai dengan anggaran yang direncanakan. Akibatnya ketika masuk dalam tahap pelaksanaan, program tersebut sulit dijalankan. Permasalahan sistem anggaran di daerah terus muncul, selain inkonsistennya penyusunan anggaran, masalah penyerapan anggaran yang rendah. Lemahnya perencanaan anggaran memungkinkan munculnya *under financing* atau *over financing* yang akan mempengaruhi tingkat efisiensi dan efektivitas anggaran. Dalam situasi seperti ini menyebabkan banyak layanan publik dijalankan secara tidak efisien dan kurang sesuai dengan tuntutan dan kebutuhan publik, sementara dana pada anggaran merupakan dana publik (*public money*) (Mardiasmo 2009:70).

Berdasarkan uraian di atas, khususnya permasalahan pada pemerintah kabupaten/kota di Sulawesi Utara, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah serta implikasi pada akuntabilitas keuangan.

1.2. Rumusan Masalah

Sesuai dengan latar belakang penelitian yang telah dikemukakan diatas, maka dapat dirumuskan masalah dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Apakah terdapat pengaruh positif penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah.
2. Apakah terdapat pengaruh positif kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah.
3. Apakah terdapat pengaruh positif implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah.
4. Apakah terdapat pengaruh positif kinerja manajerial terhadap akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah.

1.3 Maksud dan tujuan Penelitian

Sesuai dengan masalah yang telah dirumuskan, penelitian ini dilakukan dengan maksud untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah serta implikasinya pada akuntabilitas keuangan. Tujuan untuk adalah untuk mengetahui dan menguji 1)Pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah. 2).Pengaruh kejelasan sasaan anggaran terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah. 3).Pengaruh implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah. 4).Pengaruh kinerja manajerial instansi pemerintah daerah terhadap akuntabilitas keuangan.

1.4 Kegunaan Hasil Penelitian

Pengembangan Ilmu yaitu 1). Memberikan kontribusi secara ilmiah terhadap ilmu akuntansi pemerintahan khususnya tentang penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian intern, kinerja manajerial dan akuntabilitas keuangan. 2).Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai acuan dalam pengembangan ilmu pengetahuan yang didasarkan pada hasil pengujian empiris yang dilakukan, sehingga dapat mendukung atau melengkapi teori tentang akuntansi pemerintahan yang ada.Kegunaan Operasional yaitu sebagai bahan masukan bagi pemerintah daerah dalam pelaksanaan tugas terkait dengan penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian intern, kinerja manajerial dan akuntabilitas keuangan.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Penganggaran Partisipatif

Banyak definisi yang telah diberikan peneliti tentang partisipasi dalam penyusunan anggaran. Milani (1975) mengatakan bahwa *participation is a concept used to describe the extent to which a subordinate is allowed to select his own courses of action*. Partisipasi adalah konsep yang digunakan untuk menggambarkan sejauh mana bawahan diperbolehkan untuk memilih tindakannya sendiri. Sedangkan Murray (1990) menyatakan bahwa partisipasi sebagai keterlibatan mental/pikiran dan emosi/perasaan seseorang didalam situasi kelompok yang mendorongnya untuk memberikan sumbangan pemikiran kepada kelompok dalam usaha mencapai tujuan dan sasaran serta turut bertanggungjawab dalam pencapaiannya. Menurut Brownel (1982), *budgetary participation define is a process whereby subordinates are given opportunities to get involved in and have influence on, the budget setting process*. Partisipasi anggaran didefinisikan sebagai suatu proses dimana bawahan diberi kesempatan untuk terlibat dan berpengaruh terhadap proses pengaturan anggaran.

Selanjutnya Siegel dan Marconi (1989) menyatakan *participation in the budget making process is acclaimed by many as a pariaacea for meeting the esteem and self actualization needs of organizational members*. Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran diakui oleh banyak orang untuk memenuhi harga diri dan kebutuhan aktualisasi diri anggota organisasi. Selanjutnya Kennis (1979) mendefinisikan partisipasi dalam penganggaran sebagai luasnya manajer terlibat dalam penyiapan anggaran dan besarnya pengaruh manajer terhadap *budget goals* unit organisasi yang menjadi tanggung jawabnya.

2.2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran dalam organisasi pemerintahan adalah penjabaran dari tujuan, yaitu sesuatu yang akan dicapai atau dihasilkan dalam jangka waktu tahunan, semesteran, atau triwulan. Sasaran anggaran diusahakan dalam bentuk kuantitatif sehingga dapat diukur. Sasaran anggaran harus menggambarkan hal yang ingin dicapai melalui tindakan-tindakan yang akan dilakukan untuk mencapai tujuan. Sasaran anggaran memberikan fokus pada penyusunan kegiatan sehingga bersifat spesifik, terinci, dapat diukur dan dapat dicapai (Halim Abdul dan Darma Emilia, 2005).

Locke dan Lathan (1990) menyatakan bahwa sasaran adalah apa yang hendak dicapai oleh karyawan. Jadi kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih efektif dan melakukan

yang terbaik dibandingkan dengan sasaran yang tidak jelas. Hal ini akan mendorong karyawan atau staf untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dihendaki sehingga berimplikasi pada peningkatan kinerja.

Kennis (1979) memberi definisi kejelasan sasaran anggaran sebagai sejauh mana sasaran anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh karena itu sasaran anggaran pemerintah daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab melaksanakannya. Lebih lanjut dikemukakan pula bahwa pelaksanaan anggaran memberi reaksi secara positif dan relatif kuat bila mereka merasakan bahwa sasaran anggaran jelas bagi mereka. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, dan pencapaian kinerja yang lebih baik. Menurut Weber dan Weber (2001) kejelasan tujuan adalah sejauh mana karyawan memahami tujuan organisasi, karena dengan memahami tujuan organisasi karyawan akan berorientasi pada pencapaian tujuan.

2.3. Pengendalian Intern Pemerintah Daerah

Selanjutnya dalam konteks penyelenggaraan pemerintah, melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 pemerintah menetapkan adanya suatu sistem pengendalian intern yang harus dilaksanakan, baik pada tingkat pemerintah pusat maupun daerah. Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang lebih efektif, efisien, transparan dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan dengan berpedoman pada sistem pengendalian intern pemerintah sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.

Sistem pengendalian intern dimaksud adalah suatu proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Secara konsep pelaksanaan pengendalian intern diharapkan dapat menghilangkan praktek-praktek korupsi karena proses pemerintahan akan dilakukan secara transparan sehingga dapat diawasi oleh masyarakat dan dapat dipertanggungjawabkan secara berkala.

Pengendalian intern mempunyai pengertian yang luas yang di dalamnya termasuk pula pengendalian lewat anggaran, biaya standar, laporan pertanggungjawaban kegiatan berkala, analisis statistik, program latihan pegawai dan suatu staf pengendalian. Penerapan Peraturan pemerintah ini di lingkungan pemerintahan merupakan suatu wujud komitmen pemerintah untuk membangun tata kelola pemerintahan yang baik. Sistem pengendalian intern tersebut berguna untuk mengendalikan kegiatan pemerintahan dalam rangka mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.

Dalam COSO framework (2013), pengendalian internal terdiri dari lima indikator komponen yang saling terkait, yaitu:

- 1).Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)
- 2).Penilaian Resiko (*Risk Assessment*)
- 3).Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)
- 4).Informasi dan komunikasi (*Information and communication*)
- 5).Pemantauan (*Monitoring*)

2.4. Kinerja Manajerial

Secara umum kinerja adalah padanan dari kata *performance*. Otley (1999) mengatakan bahwa kinerja mengacu pada sesuatu yang terkait dengan kegiatan melakukan pekerjaan dalam hal ini meliputi hasil kerja yang dicapai. Kinerja (*performance*) adalah hasil kerja yang dapat dicapai oleh seorang atau kelompok orang dalam suatu organisasi, sesuai dengan wewenang dan tanggungjawab masing-masing. Bastian (2006) mengatakan secara umum kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu. Menurut Mahsun (2006) kinerja

adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam strategi perencanaan suatu organisasi. Menurut Basri dan Rivai (2005:14) kinerja adalah kesediaan seseorang atau kelompok orang untuk melakukan suatu kegiatan dan menyempurnakannya sesuai dengan tanggung jawabnya dengan hasil yang diharapkan. Menurut Mahmudi (2010) kinerja manajerial adalah sejauh mana lembaga publik melakukan pengelolaan organisasi secara efektif dan efisien sebagai bentuk pertanggungjawaban lembaga publik (*performance accountability*). Akuntabilitas manajerial berkaitan dengan proses organisasi dimana organisasi harus dapat dipertanggungjawabkan dengan kata lain tidak terjadi inefisiensi dan ketidakefektivan.

2.5 Akuntabilitas Keuangan

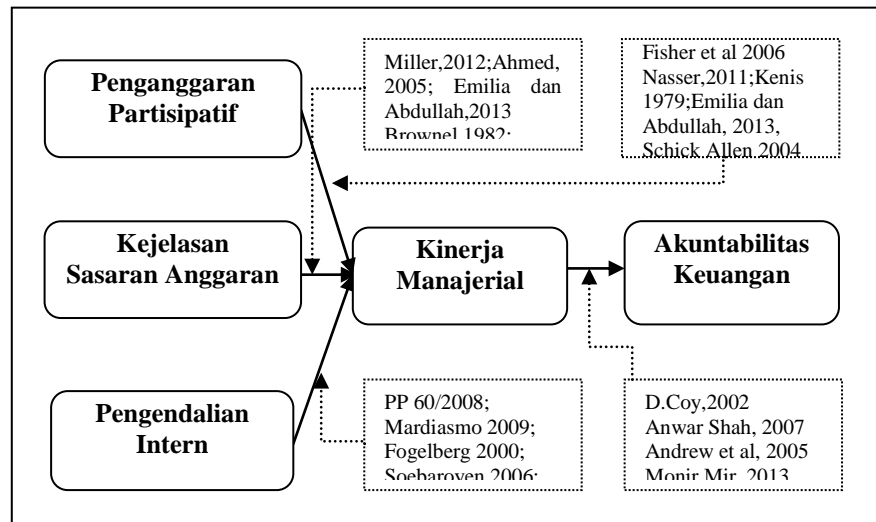
Menurut O'Connell (2005), istilah akuntabilitas muncul ketika pelayanan publik memiliki kualitas tinggi, dengan biaya rendah dan dilakukan dengan cara yang sopan. Menurut Syahrudin Rasul (2002), akuntabilitas adalah kemampuan memberi jawaban kepada otoritas yang lebih tinggi atas tindakan seseorang/sekelompok orang terhadap masyarakat luas dalam suatu organisasi. Akuntabilitas dari berbagai sudut pandang seperti dinyatakan O'Connell (2005), dapat diartikan sebagai kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala tindak tanduk dan kegiatan seseorang atau lembaga terutama bidang administrasi keuangan kepada pihak yang lebih tinggi. Laporan tahunan (laporan keuangan) meskipun belum melaporkan akuntabilitas secara keseluruhan dari entitas pemerintahan, secara umum dipertimbangkan sebagai media utama akuntabilitas (Steccolini, 2002).

Pada dasarnya akuntabilitas keuangan adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Schiavo dan Tomasi, 1999). Menurut Endang Dwi Wahyuni (2007:50) akuntabilitas adalah ukuran yang menunjukkan apakah aktivitas birokrasi publik atau pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah sudah sesuai dengan norma-norma dan nilai-nilai yang dianut oleh rakyat dan apakah pelayanan publik tersebut mampu mengakomodasi kebutuhan rakyat yang sesungguhnya (Barton, 2006). Akuntabilitas merupakan suatu kewajiban untuk menjawab dan bertindak atas suatu keputusan ketika otoritas bertindak atas nama kelompok yang mentransfer ke kelompok lain.

Governmental Accounting Standards Board /GASB (1999) dalam concepts statement No.1 tentang *Objectives of Financial Reporting* menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan dasar dari pelaporan keuangan di pemerintahan. Akuntabilitas adalah tujuan tertinggi pelaporan keuangan pemerintah. GASB menjelaskan keterkaitan akuntabilitas dan pelaporan keuangan sebagai berikut *...Accountability requires governments to answer to the citizenry to justify the raising of public resources and the purposes for which they are used. Governmental accountability is based on the belief that the citizenry has a "right to know, right to receive openly declared fact that may lead to public debate by the citizen and their elected representatives. Financial reporting plays a major role in fulfilling government's duty to be publicly accountable in a democratic society (par.56)*

Mardiasmo (2009) mengemukakan tentang definisi akuntabilitas keuangan adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja keuangan kepada semua pihak yang berkepentingan (*stakeholder*) sehingga hak-hak publik yaitu hak untuk tahu (*right to be kept informed*) dan hak untuk didengar aspirasinya (*right to be heard and to be listened*) dapat terpenuhi.

Akuntabilitas menghendaki pemerintah memenuhi kepercayaan masyarakat untuk mengelola sumber daya publik dan tujuan penggunaannya. Pertanggungjawaban pemerintah didasarkan pada kepercayaan bahwa masyarakat mempunyai hak mengetahui dan hak menerima pertanggungjawaban yang diumumkan secara terbuka. Adapun gambar model penelitian adalah sebagai berikut



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

3. METODE PENELITIAN

Dilihat dari tujuan penelitian penelitian ini termasuk ke dalam *survey research*, jenis penelitian ini bersifat verifikatif (*verificative research*) dan bersifat penjelas (*explanatory research*) atau kausalitas (*causal study*). Dilihat dari sisi horizon waktu, penelitian ini termasuk ke dalam kelompok studi antar waktu (*cross-sectional studies*). Karena dalam studi yang bersifat *cross-sectional studies* studi/penelitian yang dilakukan dengan pengumpulan data hanya sekali saja, kemungkinan bisa harian, mingguan, atau bulanan, dalam rangka menjawab pertanyaan penelitian (Sekaran & Bougie, 2013: 106).

Populasi dan Sampel. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh satuan kerja pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia, sedangkan target populasi target adalah seluruh SKPD yang berbentuk Dinas yang berada di 15 Kabupaten dan Kota di Sulawesi Utara dimana merupakan pelaksana anggaran pemerintah daerah yang mempunyai tugas melaksanakan kewenangan otonomi daerah dalam rangka pelaksanaan tugas desentralisasi (Permendagri No.57 Tahun 2007). Sampel pada penelitian ini, ukuran sampel minimal diambil dengan menggunakan *power analysis*. Dengan tingkat signifikansi 5%, jumlah arah panah terbanyak yang menunjuk ke arah konstruk berjumlah 3 dan R^2 adalah 0,25, maka ukuran sampel minimal adalah 59 sampel (SKPD).

Metode Analisis Data. Analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan analisis deskriptif dan verifikatif. Analisis deskriptif bertujuan untuk memperoleh deskripsi tentang ciri-ciri masing-masing variabel penelitian. Analisis verifikatif bertujuan untuk mengetahui hubungan antar variabel melalui pengujian hipotesis yang menggunakan permodelan persamaan struktural (*Structural Equation Model-SEM*) dengan pendekatan *Partial Least Square (PLS)*. SEM digunakan supaya dapat menjawab rumusan masalah dan pengujian hipotesis dalam penelitian. Sedangkan pendekatan PLS digunakan karena model pengukuran yang dibangun melibatkan model pengukuran formatif dan reflektif.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Penelitian

Deskripsi data hasil tanggapan responden dapat digunakan untuk memperkaya pembahasan, dimana melalui deskripsi data tanggapan responden dapat diketahui bagaimana kondisi setiap dimensi atau indikator variabel penelitian. Agar lebih mudah dalam menginterpretasikan variabel yang sedang diteliti, maka dilakukan pengkategorian terhadap tanggapan responden berdasarkan skor tanggapan responden.

Tabel 1
Rata-Rata Jawaban Responden

No	Variabel	Rata-rata	% Jawaban	Kategori
1	Penganggaran partisipatif	3,70	73,93	Baik
2	Kejelasan sasaran anggaran	4,13	82,54	Baik
3	Implementasi pengendalian intern	3,56	70,48	Baik
4	Kinerja manajerial	3,92	78,44	Baik
5	Akuntabilitas keuangan	4,01	81,69	Baik

Sumber : Kuesioner diolah kembali (2017)

Tabel 1 merupakan nilai jawaban responden secara total untuk variabel penelitian. Selanjutnya sesuai dengan tujuan penelitian, yaitu untuk menguji pengaruh dari penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial serta dampaknya pada akuntabilitas keuangan maka dilakukan serangkaian analisis kuantitatif yang relevan dengan tujuan penelitian..

Melalui nilai-nilai koefisien jalur hasil pengujian statistik dan koefisien korelasi selanjutnya dihitung besarnya pengaruh masing-masing variabel eksogen (penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern) terhadap kinerja manajerial dan hasilnya sebagai seperti pada tabel 2 sebagai berikut

Tabel 2
Besarnya Pengaruh Masing-Masing Variabel Eksogen Terhadap Kinerja Manajerial

Variabel Eksogen	Koefisien Jalur	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung				Total
			PP	KSA	IPI	Sub total	
PP	0,336	11,3%		5,5%	8,3%	13,8%	25,1%
KSA	0,243	5,9%	4,8%		5,5%	10,3%	16,2%
IPI	0,347	12,0%	8,3%	4,8%		13,1%	25,1%
Pengaruh simultan (R-square)							66,4%

Dilihat dari pengaruh langsung, variabel implementasi pengendalian intern memberikan pengaruh langsung yang paling besar terhadap kinerja manajerial yaitu 12%. Variabel penganggaran partisipatif sebesar 11,3% dan variabel kejelasan sasaran anggaran sebesar 5,9%. Dari total pengaruh ketiga variabel independen, penganggaran partisipatif dan implementasi pengendalian intern memberikan total pengaruh yang sama besar terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah kabupaten-kota di Sulawesi Utara yaitu sebesar 25,1 %, kejelasan sasaran anggaran memberikan pengaruh 16,2% dari total pengaruh.

4.2. Pembahasan

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Nilai koefisien jalur dari variabel penganggaran partisipatif sebesar 0,336. Nilai koefisien jalur yang bertanda positif menunjukkan semakin tinggi penganggaran partisipatif akan meningkatkan kinerja instansi pemerintah kabupaten-kota di Sulawesi Utara. Dengan kata lain dapat diinterpretasikan bahwa kinerja manajerial dapat ditingkatkan jika instansi pemerintah atau SKPD meningkatkan penganggaran partisipatif yaitu dengan meningkatkan keterlibatan aparatur dalam proses penganggaran.

Perhitungan skor rata-rata penganggaran partisipatif yaitu sebesar 3,70 artinya penganggaran partisipatif pada SKPD kabupaten-kota di Sulawesi Utara sudah baik. Jika dilihat dari skor maksimal adalah 5 menunjukkan masih ada gap sebesar 1,3 sehingga partisipasi dalam penganggaran masih dapat ditingkatkan lagi. Penganggaran pada instansi pemerintah terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program atau kegiatan untuk menunjang pelaksanaan pembangunan. Dalam proses pengalokasian tersebut, maka keterlibatan pihak-pihak yang memiliki kewenangan dan tanggung jawab sangat dibutuhkan. Indra Bastian (2006).

Hasil penelitian ini mendukung Chong and Wing (2003) yang menyimpulkan bahwa terdapat hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Lopez *et.al* (2009) juga menemukan hubungan yang kuat antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Penelitian serupa yang dilakukan oleh Brownell (1982) menemukan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan antara partisipasi dan kinerja manajerial. Selanjutnya Brownell dan Mc Innes (1986) menemukan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial. Terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran dan kinerja karyawan pada perguruan tinggi negeri di Ghana merupakan hasil penelitian dari Owusu (2014). Hal yang sama juga dilakukan oleh Abata (2014) yang menemukan bahwa penganggaran partisipatif mempunyai hubungan positif dengan kinerja manajerial. Pada pemerintah di Indonesia hasil penelitian Indriantoro (1993) menemukan adanya hubungan yang positif dan signifikan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Hasil uji hipotesis yang dilakukan menunjukkan nilai t hitung yang lebih besar dari t kritis yaitu $2,243 > 1,96$, maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak H_0 . Berdasarkan hasil pengujian dapat dikatakan bahwa sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah daerah kabupaten-kota di Provinsi Sulawesi Utara.

Nilai koefisien jalur dari variabel kejelasan sasaran anggaran sebesar 0,243. Koefisien jalur yang bertanda positif menunjukkan bahwa semakin tinggi atau semakin baik kejelasan sasaran anggaran akan meningkatkan kinerja instansi pemerintah kabupaten-kota di Sulawesi Utara. Dengan kata lain dapat diinterpretasikan bahwa kinerja manajerial dapat ditingkatkan jika instansi pemerintah atau SKPD meningkatkan kejelasan sasaran anggaran yaitu dengan meningkatkan keterlibatan aparatur dalam proses penganggaran.

Hasil perhitungan skor rata-rata kejelasan sasaran anggaran yaitu sebesar 4,13 artinya kejelasan sasaran anggaran pada SKPD dinas kabupaten/kota di Provinsi Sulawesi Utara berada pada kategori tinggi/baik. Jika dilihat dari skor maksimal 5 dibandingkan dengan skor sebenarnya 4,13 dimana masih terdapat gap nilai sebesar 0,87 berarti kejelasan sasaran anggaran pada SKPD masih bisa ditingkatkan.

Hasil penelitian mendukung Burney.L dan S.K Widener (2007) yang menunjukkan bahwa terdapat pengaruh karakteristik anggaran/sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian ini juga relevan penelitian Locke dan Latham (1990) bahwa sasaran yang spesifik dan terukur dapat mendorong karyawan meningkatkan kinerja. Demikian juga Frank H.M. Verbeeten (2008), menyimpulkan bahwa anggaran yang jelas dan terukur, melalui praktek-praktek pengukuran organisasi dapat meningkatkan kinerja organisasi. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Emilia Darma dan Abdul Halim (2005) yang menyimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial pejabat di lingkungan pemerintah serta penelitian Anjarwati (2012) bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah daerah.

Pengaruh Implementasi Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Manajerial

Nilai koefisien jalur dari variabel pengendalian intern adalah yang paling besar dibandingkan variabel penganggaran partisipatif dan kejelasan sasaran anggaran. Koefisien jalur pengendalian intern sebesar 0,347 bertanda positif menunjukkan bahwa semakin tinggi pengendalian intern akan meningkatkan kinerja instansi pemerintah kabupaten-kota di Sulawesi Utara. Dengan kata lain dapat diinterpretasikan bahwa kinerja manajerial dapat ditingkatkan jika instansi pemerintah atau SKPD penerapan pengendalian internnya lebih ditingkatkan.

Hasil perhitungan skor rata-rata variabel implementasi pengendalian intern yaitu sebesar 3,56 artinya penerapan pengendalian intern pada SKPD dinas kabupaten/kota di Provinsi Sulawesi Utara berada pada kategori tinggi/baik. Jika dilihat dari skor maksimal 5 dibandingkan dengan skor sebenarnya 3,56 dimana masih terdapat gap nilai sebesar 1,44 berarti pengendalian intern pada SKPD masih bisa ditingkatkan, terutama dalam dimensi dan penerapan lingkungan pengendalian dan kegiatan pengendalian serta indikatornya, dimana pada kedua dimensi tersebut masih dalam kategori cukup.

Dari hasil penelitian pengendalian intern mempunyai pengaruh yang paling besar terhadap kinerja manajerial pada SKPD di Sulawesi Utara, oleh karena itu perlu perbaikan pada pengendalian intern yang belum baik antara lain pada kegiatan pengendalian dimana pengendalian terhadap aset belum baik dan masih dalam kategori cukup dengan skor rata-rata 3,32. Aset daerah atau barang milik daerah (BMD) merupakan barang yang dibeli atau diperoleh atas beban APBD atau yang berasal dari perolehan lainnya yang sah. Sesuai PP 58/2005 tentang pengelolaan keuangan daerah, dengan jelas disebutkan bahwa kepala SKPD sebagai pengguna anggaran dan juga sebagai pengguna barang.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Fogelberg dan Griffith (2000) yang menemukan bahwa penerapan sistem pengendalian akan meningkatkan kinerja organisasi dan mendorong pengambilan keputusan oleh para manajer secara lebih baik. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Fisher (1998), Mia dan Chenhall (1994) bahwa sistem pengendalian intern yang digunakan organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial organisasi. Demikian juga hasil penelitian Miah dan Mia (1996) yang menemukan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial pada organisasi pemerintah. Pengendalian intern dapat memperbaiki serta meningkatkan kinerja manajerial yang berdampak pada masyarakat (Jones dan Pendlebury, 2000, Soebaroyen, 2006). Penelitian ini juga selaras dengan penelitian Emilia Darma dan Abdul Halim (2005) bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural pemerintah daerah. Hasil penelitian Indriantoro (1993) menemukan adanya hubungan yang positif dan signifikan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial.

Pengaruh Kinerja Manajerial Terhadap Akuntabilitas Keuangan

Dari hasil uji signifikansi koefisien jalur pada model struktural menunjukkan bahwa kinerja manajerial secara signifikan berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan. Nilai koefisien jalur dari variabel sebesar 0,668 bertanda positif menunjukkan bahwa semakin tinggi kinerja manajerial akan meningkatkan akuntabilitas keuangan instansi pemerintah kabupaten-kota di Sulawesi Utara. Dengan kata lain dapat diinterpretasikan bahwa akuntabilitas keuangan dapat ditingkatkan jika instansi pemerintah atau SKPD meningkatkan kinerja manajerial

Penelitian ini sejalan dengan penelitian D.Coy *et.al* (2002) di Amerika Serikat bahwa kinerja manajerial pimpinan instansi dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan yang dilakukan dengan efisiensi alokasi sumber daya, kinerja manajerial dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan yaitu dalam laporan keuangan atau laporan tahunan. Penelitian tentang pentingnya akuntabilitas keuangan instansi pemerintah dilakukan oleh Winfield (1978), Chang and Mos (1985), Boyne and Law (1991), yang mengemukakan bahwa kinerja instansi pemerintah dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan dalam laporan tahunan. Penelitian ini juga mendukung hasil Wynn Williams (2005) melakukan penelitian pada penyediaan jasa kesehatan di New Zealand yang menemukan bahwa peningkatan kinerja akan meningkatkan kualitas laporan keuangan (akuntabilitas keuangan).

5. KESIMPULAN

Berdasarkan rumusan masalah, rumusan hipotesis dan hasil penelitian, maka simpulan penelitian ini adalah Penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial instansi pemerintah. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada lingkup SKPD kabupaten-kota di propinsi Sulawesi Utara. Penerapan pengendalian intern yang baik berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial SKPD di Sulawesi Utara. Kinerja manajerial berpengaruh positif terhadap akuntabilitas keuangan pada kabupaten-kota di Propinsi Sulawesi Utara. Semakin baik kinerja manajerial maka akuntabilitas keuangan semakin tinggi atau semakin akuntabel .

6.DAFTAR PUSTAKA

- [1]. Barton, A. 2006. Public Sector Accountability and Commercial-in-confidence Outsourcing Contracts. *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*, 19, 2, 256 – 271.
- [2]. Bastian, Indra. 2006, *Sistem Perencanaan dan Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta
- [3]. Bastian, Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Ketiga. Jakarta: Erlangga.
- [4]. Brownell, P, & Mc Innes, M.1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, 61(4), 587-612.*IBIMA Publishing* Vol. 2013, Article ID 201920, 12 pages.DOI: 10.5171/ 2013. 201920
- [5]. Brownell, Peter. 1982. A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. *The Accounting Review*. October, 766-777
- [6]. Brownell, Peter 1982. Participation in The Budgeting Process : When it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature*. Vol 1, *Spring Journal*, pp 124-153
- [7]. Chong M Lau. 2011. Non financial and financial performance measures: How do they affect employee role clarity and performance? *Elsevier Ltd ,Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 27 .286–293.
- [8]. Chong Vincent K. , Wing Simon, Leung Tak. 2003. Testing a model of the motivational role of budgetary participation on job performance :a goal setting theory analysis. *Asia Review of Accounting*, Volume 11, Number 1
- [9]. Chong, Vincent K., and Chong, Kar Ming. 2002. “Budget Goal Commitment and Informational effect of Budget Participation on Performance : A Structural equation Modelling Approach”, Vol.14, pp. 65-86
- [10]. COSO. 2013. Internal Control Integrated Framework executive Summary.
- [11]. D.Coy, Mary Fischer and Teresa Gordon. 2002. Public Accounting: A New Paradigm for Collage and University. Annual Report; *Critical Perspectives on Accounting*, 12: 1-31.
- [12]. Endang Dwi Wahyuni, 2007. *Pengelolaan Keuangan Negara*. Edisi Ke Dua. Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN. Yogyakarta.
- [13]. Gamawan Fauzi. 2011.”Mendagri kritik buruknya laporan keuangan daerah Melalui:< <http://news.okezone.com/read/2011/11/09/3373> > [27/01/2015]
- [14]. Gamawan Fauzi.2015. “Buruknya penyusunan anggaran di daerah” Melalui <http://nasional.kontan.co.id/news> [23/11/2015]
- [15]. Ghozali,Imam 2014. *Structural Equation Modeling:Metode Alternatif Dengan Partial Least Square (PLS)*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang
- [16]. Governmental Accounting Standards Boards (GASB). 1999. Concepts Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting in Governmental Accounting Standards Boards Series Statement No. 34: Basic Financial Statement and Management Discussion and Analysis for State and Local Government. Norwalk.
- [17].Hadi Purnomo. 2103. “BPK Temukan Masalah Dalam Laaporan Keuangan Pemerintah”. Melalui < <http://www.antaraneews.com/berita> > [23/02/2015]
- [18]. Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., and Anderson. R.E. 2014. *Multivariate Data Analysis A Global Perspective*. Seven Edition. Singapore: Pearson Prentice-Hall.
- [19]. Halim Abdul. 2004. *Akuntansi sektor Publik, Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi Revisi. Jakarta : Salemba Empat
- [20]. Halim Abdul dan Darma Emilia. 2005. Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja Manajerial : Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Se-Propinsi DIY. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*. Vol.6 NO.1
- [21]. Halim Abdul. 2012. *Akuntansi Sektor Publik. Dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan*. Dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah. Salemba Empat
- [22]. International Public Sector Accounting Standards Board, 2011. Transition to the Accrual Basis of Accounting:Guidance for Public Sector Entities- Third Edition, International Federation of Accountants, New York. (diakses dari www.ifac.org)

- [23]. Jones, Rowan & Pendlebury, Maurice. 2000. *Public Sector Accounting*. Financial Times Prentice Hall.
- [24]. Kennis, Izzetin.1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance, *The Accounting Review*. Vol 54, No. 4 , pp. 707-721
- [25]. Kong, Dongsung. 2005. *Performance-Based Budgeting : The US Experience* *Public Organization Review : A Global Journal*. Pp 91-107
- [26]. Kothari, R.C 2004. *Research Methodology: Methods and Techniques*. New Delhi: New Age Publisher
- [27]. Lau, Chong M., Low, Liang C., Eggleton, Ian R. C. 1997. The interactive effect of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal.*, Vol. 10, Iss. 2; pg. 175-197
- [28]. Locke, E.A and Latham, G. 1990. *A Theory of Goal Setting and Task Performance*. Englewood, Cliffs, NJ: Prentice Hall
- [29]. Mahmudi.2010.*Manajemen Kinerja Sektor Publik*. Edisi Kedua. Penerbit UPP STIM YKPN Yogyakarta
- [30]. Mahoney,T.A., T.H.Jerde dan S.J.Caroll. 1963. *Development of Managerial Performance: A Research Approach*. Cincinnati. OH : Southwestern Publishing Co.
- [31]. Mahsun. 2006. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*. BPFE. Yogyakarta
- [32]. Maiga, A.S., and Jacobs, F.A (2005). Antecedents and Consequences of Quality Performance. *Behavioral Research in Account* (17) :111-131
- [33]. Mardiasmo. 2004. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Andi Yogyakarta
- [34]. Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- [35]. Milani, K.W, 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: a Field Study, *The Accounting Review*,50(2), pp. 274–284.
- [36]. Petrie, Murray. 2002. A framework for public sector performance contracting. *OECD Journal on Budgeting* 2: 117-153.
- [37]. Moh. Nazir. 2003. *Metode Penelitian*. Cetakan Kelima. Ghalia Indonesia. Jakarta
- [38]. Monir Mir and Wahyu Sutiyo. Public Sector Financial Management Reform: A Case Study of Local Government Agencies in Indonesia. 2013. *Business and Finance Journal*. Volume 7 | Issue 4 Article 7. 2013
- [39]. Otley, D. 1999. *Performance Management: A Framework For Management Control Systems*
- [40]. Republik Indonesia.Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan daerah
- [41]. Republik Indonesia.Undang-undang Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- [42]. Schiavo-Campo, S., and Tomasi, D., 1999: *Managing Government Expenditure*, Asia Development Bank, Manila
- [43]. Schick Allen, 2004. Twenty-Five Years of Budgeting Reform. *OECD Journal on Budgeting*
- [44]. Sekaran, Uma & Roger Bougie. 2013. *Research Methods For Business; A Skill Building Approach sixth edition*. UK: John Wiley & Sons
- [45]. Shah, Anwar and Shen, Hunly. 2007. *A Primer on Performance Budgeting*. Dalam Shah Anwar (ed) *Budgeting and Budgetary Institution*, pp 137-176: The World Bank. Washington D.C
- [46]. Shah, Anwar. 2007. *Public Sector Governance and Accountability series. Participatory Budgeting*. The International Bank For Reconstruction and Development / World Bank. Washington DC

- [47]. Shah, Anwar. 2007. *Public Sector Governance and Accountability series. Local Budgeting*. The International Bank For Reconstruction and Development / World Bank. Washington DC
- [48]. Shende Suresh dan Bennett Tony. 2004. "Concept Paper 2: *Transparency and Accountability in Public Financial Administration*". UN DESA. (Online) dalam <http://www.unpan.org>.
- [49]. Siegel, G and Marcony, R. 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing Co., Cincinnati Ohio
- [50]. Sri Mulyani Indrawati. 2016. "Klarifikasi Terkait Mandeknya Transfer Dana ke Daerah". Melalui <<https://seventhnewsservice.blogspot.co.id/2016/09/ini-klarifikasi-sri-mulyani-terkait.html>> [12/11/2106]
- [51]. Steccolini, Ileana. 2002. Local Government Annual Report: an Accountability Medium? EIASM Conference on Accounting and Auditing in Public Sector Reforms, Dublin, September 2002
- [52]. Tjahjo Kumolo. 2105. "92% kota di Indonesia pakai APBD Cuma untuk gaji PNS". Melalui <http://www.gatra.com/nusantara-1/nasional-1/> [23/22/2015]
- [53]. Weber, P.S and Weber, J.E. 2001. Changes in employee perceptions during Organisational change. *Leadership and Organisation Development Journal*, 22 (6) : 291-30