Kode/Nama Rumpun Ilmu: 594/Akuntansi

LAPORAN

PENELITIAN MANDIRI

PROGRAM HIBAH YPTKM

PENGANGGARAN PARTISIPATIF, KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, DAN PENGENDALIAN INTERNAL SERTA IMPLIKASINYA TERHADAP AKUNTANBILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH

PENELITI
Dr. Mathius Tandiontong, SE., MM., Ak., CA.
NIK: 570020 - 0428065701

PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS KRISTEN MARANATHA

BANDUNG
MEI, 2018

DAFTAR ISI

Lembar Identitas dan Pengesahan i
Kata Pengantar ii
Abstrak iii

Bab I
1.1. Latar Belakang 1
1.2 Rumusan Masalah 12
1.3 Tujuan Penelitian 12
1.4 Kegunaan Hasil Penelitian 13
1.4.1 Kegunaan Secara Teoretis 13
1.4.2 Kegunaan Secara Praktis 13

Bab II
2.1 Kajian Pustaka 15
2.1.1 Penganggaran Partisipatif 16
2.1.2 Kejelasan Sasaran Anggaran 18
2.1.3 Pengendalian Internal 20
2.1.4 Akuntanbilitas Kinerja Instansi Pemerintah 22
2.2 Kerangka Pemikiran 24
2.2.1 Pengaruh Anggaran Partisipatif Akuntanbilitas Kinerja Pemerintah 24
2.2.2 Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah 26
2.2.3 Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 27
2.3 Hipotesis 30

Bab III
3.1 Objek Penelitian 31
3.2 Metode Penelitian 31
3.2.1 Metode yang digunakan 31
3.2.2 Operasionalisasi Variabel 32
3.2.3 Populasi dan Sampel 38
3.2.4 Teknik Pengumpulan Data 39
3.2.4.1 Jenis dan Sumber data 39
3.2.4.2 Instrumen Penelitian 40
3.2.5 Metode Analisis Data dan Rancangan Uji Hipotesis 41
3.2.5.1 Rancangan Analisis Data 41
3.2.5.2 Rancangan Pengujian Hipotesis 43

Bab IV
4.1 Hasil Penelitian 47
4.1.1 Deskripsi Statitik Responden 47
4.1.2 Deskripsi Masing-masing Variabel 48
4.1.2.1 Deskripsi Penganggaran Partisipasi 48
4.1.2.2 Kejelasan Sasaran Anggaran 50

4.1.2.3 Pengendalian Internal 54
4.1.2.4 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 57
4.1.3 Verifikasi Antar Variabel 60
4.1.3.1 Verifikasi Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 62
4.1.3.2 Verifikasi Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 67
4.1.3.3 Verifikasi Pengaruh Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 71

Bab V
5.1 Kesimpulan 80
5.2 Saran 81
5.2.1 Saran Operasional 81
5.2.2 Saran Pengembangan Ilmu Pengetahuan 84

Daftar Pustaka 86

Daftar Tabel

Tabel 1.1Hasil Evaluasi Akuntabilitas kinerja pemerintah Kabupaten/Kota di Propinsi Sulawesi Selatan tahun 2017 3
Tabel 3.1 Overasional Variabel Penelitian 36
Tabel 3.1.1 Populasi dan Sampel Penelitian 39
Tabel 4.1 Komposisi Responden Berdasarkan Usia 47
Tabel 4.2 Masa Kerja Responden 47
Tabel 4.3 Jenjang Pendidikan Responden 48
Tabel 4.4 Rekapitulasi Rata-rata Skor Penelitian Responden Mengenai Penganggaran Partisipatif 48
Tabel 4.5 Rekapitulasi Rata-rata Skor Penelitian Responden Mengenai Kejelasan Sasaran Anggaran 50
Tabel 4.6 Distribusi SKPD Berdasarkan Pengendalian Internal 54
Tabel 4.7 Rekapitulasi Rata-rata Skor Penilaian Responden Mengenai Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 57
Tabel 4.8 Matris Koreksi Antar Variabel 60
Tabel 4.9 Coefficients[a]Regresi Variabel Independen dengan Variabel Dependen 61
Tabel 5.0 Model Summary[b] 62

Daftar Gambar

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran 30

Gambar 4.1 Distribusi SKPD Berdasarkan Penganggaran Partisipatif 49
Gambar 4.2 Distribusi SKPD Berdasarkan Kejelasan Sasaran Anggaran 51
Gambar 4.3 Distribusi SKPD Berdasarkan Pengendalian Internal 55
Gambar 4.4 Distribusi SKPD Berdasarkan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 58

LEMBAR IDENTITAS DAN PENGESAHAN LAPORAN PENELITIAN

1.	**Judul Penelitian**	: Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, Dan Pengendalian Internal Serta Implikasinya Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
2.	**Skema**	**:** Mandiri
3.	**Peneliti**	
	- Nama lengkap	: Dr. Mathius Tandiontong, SE., MM., Ak. CA
	- NIK/NIDN	: 570020/0428065701
	- Jabatan fungsional	: Lektor/IIID
	- Fakultas/Jurusan	: Ekonomi/ Magister Akuntansi
	- Bidang keahlian	: Akuntansi
	- Profil Academia	: Mathius Tandiontong
	- Email	: mtandiontong@gmail.com/m_tandiontong@yahoo.com
6.	**Luaran yang ditargetkan**	**:** Publikasi Internasional
7.	**Waktu Penelitian**	: Juli 2017 – Februari 2018
8.	**Biaya Penelitian**	
	Dana Mandiri	: Rp 15.000.000

Bandung, Mei 2018

Menyetujui,
Dekan Fakultas Ekonomi

Dr. Mathius Tandiontong, S.E., MM.,-Ak., CA.
NIK. 570020

Peneliti,

Dr. Mathius Tandiontong, SE., MM., Ak., CA.
NIK. 570020

Mengetahui,
Ketua LPPM UK Maranatha,

LEMBAGA PENELITIAN
DAN PENGABDIAN MASYARAKA

Dr. Teresa LilianaW., S.Si., M.Kes., PA (K)
NIK. 110325

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Penilaian kinerja merupakan kunci penting menuju perbaikan dan kemajuan baik bagi suatu lembaga maupun individu, dan hanya dengan penilaian kinerja suatu lembaga atau individu dapat diketahui apakah telah berhasil dalam mencapai tujuan, atau tidak. Kinerja merupakan keluaran/hasil dari kegiatan/program yang hendak atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur (PP No. 8, 2006). Pengukuran kinerja didefinisikan sebagai proses untuk mengkuantifikasi efisiensi dan efektivitas dari suatu tindakan (Tangen, 2004; Olsen *et al.* 2007; Cocca dan Alberti, 2010). Tindakan yang dimaksud, tindakan masa lalu (Cocca dan Alberti, 2010). Pengukuran kinerja merupakan sub sistem dari manajemen kinerja (Cokins, 2004; Halachmi, 2005; Stiffler, 2006; Baxter dan MacLeod, 2008).

Salah satu indikator kenerja sektor publik khususnya pemerintahan adalah tingkat kepuasan masyarakat terhadap pelayanan yang deberikan 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 tidak kepuasan publik mencapai 69 persen, dan artinya tingkat kepuasan itu hanya 31 persen (Garmawan Fauzi, 2013).

Sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (SAKIP) merupakan penerapan manajemen kinerja pada sektor publik yang sejalan dan konsisten dengan penerapan reformasi dan birokrasi yang berorientasi pada pencapaian outcomes dan upaya untuk mendapatkan hasil yang lebih baik, sedangkan produk akhir dari SAKIP adalah LAKIP yang menggambarkan kinerja yang dicapai oleh suatu instansi pemerintah atas pelaksanaan program yang dibiayai oleh APBN dan APBD (Azwar Abubakar, 2012).

Akuntabilitas merupakan wujud pertanggungjawaban dari suatu instansi pemerintah atas kegiatan yang telah dilaksanakan dalam waktu satu tahun yang disusun melalui media pelaporan. Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) adalah wujud pertanggungjawaban pejabat publik kepada publik tentang kinerja pemerintah selama satu tahun anggaran yang bertujuan untuk menggambarkan penerapan rencana strategis dalam pelaksanaan tugas pokok dan fungsi organisasi di masing-masing perangkat daerah, serta keberhasilan capaian saat ini untuk percepatan dalam meningkatkan kualitas capaian kinerja yang diharapkan pada tahun yang akan datang.

Pada tahun 2017, Provinsi Sulawesi Selatan menyatakan komitmennya untuk meningkatkan pelayanan publik melalui Jaringan Inovasi Pelayanan Publik (JIPP). Komitmen itu ditandai dengan penandatanganan Technical Agreement tentang JIPP dan Sistem Pengelolaan Pengaduan Pelayanan Publik Nasional (SP4N) antara Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PANRB), Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan, dan GIZ/TRANSFORMASI. Melalui JIPP ini,

diharapkan dapat mendorong transfer pengetahuan inovasi agar lebih banyak lagi inovasi pelayanan publik yang dimunculkan di Sulawesi Selatan. Namun, hal itu belum diikuti oleh kabupaten/kota di Sulawesi Selatan. Terbukti dengan masih banyaknya kabupaten/kota di Sulawesi Selatan yang laporan hasil evaluasi akuntabilitas mendapat nilai C (agak kurang), seperti dapat dilihat dalam Tabel 1.1.

Tabel 1.1
Hasil Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Kabupaten/Kota
Di Provinsi Sulawesi SelatanTahun 2017

No.	Kota/Kabupaten	Nilai	Predikat
1	Kota Makassar	64,15	B
2	Kab. Gowa	61,16	B
3	Kab. Sinjai	60,16	B
4	Kab. Pangkep	57,56	CC
5	Kab. Pinrang	56,98	CC
6	Kab. Luwu Utara	56,90	CC
7	Kota Pare Pare	56,37	CC
8	Kab. Luwu Timur	55,86	CC
9	Kab. Soppeng	55,34	CC
10	Kab. Takalar	55,28	CC
11	Kab. Selayar	55,01	CC
12	Kab. Bulukumba	54,45	CC
13	Kab. Bantaeng	53,38	CC
14	Kab. Barru	52,28	CC
15	Kab. Luwu	51,06	CC
16	Kab. Enrekang	45,14	C
17	Kab. Wajo	42,21	C
18	Kab. Bone	41,13	C
19	Kab. Tana Toraja	41,01	C
20	Kab. Toraja Utara	40,73	C
21	Kota Palopo	40,06	C
22	Kab. Jeneponto	39,83	C
23	Kab. Sidrap	39,53	C
24	Kab. Maros	37,29	C

Sumber : Tim Evaluator SAKIP Kementrian PAN dan RB (2017)

Akuntabilitas kinerja berdasarkan hasil evaluasi Akuntabilitas Kinerja Pemerintahan Kinerja Pemerintah Kabupaten/Kota tahun 2017 (AKIP) yang telah dilakukan Kementrian MenPAN-RB telah terjadi peningkatan. Untuk kabupaten/kota di Sulawesi Selatan, ada 24 daerah yang dievaluasi termasuk Kota Makassar. Hasilnya Kota Makassar bersama Kabupaten Gowa dan Kabupaten Sinjai berhasil mendapatkan predikat B. Selanjutnya 12 kabupaten/kota lainnya meraih predikat CC, sedangkan sisanya 9 kabupaten yakni mendapatkan predikat C.

Dilihat dari Indeks Pembangunan Manusia (*Human Development Index*) yang merupakan pengukuran perbandingan dari harapan hidup, melek huruf, pendidikan dan standar hidup untuk semua negara seluruh dunia. Indek Pembangunan Manusia Provinsi Sulawesi Selatan pada tahun 2017 sebesar 70,34. Berdasarkan kategori, seluruh kabupaten/kota di Sulawesi Selatan Termasuk IPM kategori sedang (BPS, 2018).

Penetapan UU No. 22 tahun 1999 dan Undang-Undang No. 25 tahun 1999 oleh pemerintah, mengenai Pemerintah Daerah dan Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, berimplikasi pada tuntutan otonomi yang lebih luas dan akuntabilitas publik yang nyata yang harus diberikan kepada pemerintah daerah. Selanjutnya, Undang-Undang ini diganti dan disempurnakan dengan Undang-Undang No. 32 tahun 2004 dan Undang-Undang No. 33 tahun 2004. Kedua undang-undang tersebut telah merubah akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertikal (kepada pemerintah pusat) ke pertanggungjawaban horisontal (kepada masyarakat melalui DPRD).

Fenomena menarik dalam pengelolaan keuangan daerah belakangan ini, yakni seringnya terjadi sisa lebih perhitungan anggaran (SILPA) dalam laporan realisasi anggaran (LRA). Padahal dalam anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya (APBD) Pemda telah menetapkan prediksi akan terjadi defisit, yakni pendapatan daerah tidak dapat menutupi seluruh belanja daerah.

Sisa lebih perhitungan anggaran (SiLPA) yang tinggi ini justru menunjukan kinerja instansi pemerintah daearah yang rendah. Sisa lebih perhitungan anggaran (SiLPA) Instansi pemerintah beberapa kabupaten dan kota di Perovinsi Sulawesi Selatan dinilai masih tinggi, semakin tinggi SiLPA tahun berkenaan, maka semakin rendah kinerja pengelolaan APBD secara keseluruhan.

Reformasi sektor publik berarti juga adanya reformasi keuangan daerah. Reformasi keuangan daerah dalam pelaksanaannya akan berdampak juga terhadap reformasi anggaran *(budgeting reform)* yang meliputi proses penyusunan, pengesahan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran. Jika pada mulanya, pertanggungjawaban Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) propinsi memerlukan pengesahan Menteri Dalam Negeri dan APBD kabupaten/kota dengan pengesahan Gubernur, maka saat ini pertanggung jawaban APBD hanya memerlukan pengesahan dari Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) melalui Peraturan Daerah (Perda).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor. 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, selanjutnya disebut APBD adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah

yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Dari penjelasan diatas maka jelas bahwa APBD merupkan produk politik.

Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Dalam hal ini anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

Salah satu proses penyusunan anggaranya itu dengan partisipasi. Partisipasi pengganggaran 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), selanjutnya Eker (2008) mengatakan bahwa bawahan dengan kinerja tinggi cenderung memiliki anggaran partisipasi lebih dibandingkan bawahan dengan kinerja rendah.

Pada sektor publik khususnya pemerintahan kewenangan pengelolaan keuangan Negara kepada kepala daerah yang dilakukan secara partisipasi melalui penyerahan kewenangan kepada Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD), Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (KSKPKD) sebagai Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD), dan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), dalam proses penganggaran melalui tahapan pembahasan bersama DPRD, baik pada tingkat komisi maupun badan anggaran (UU 17, 2003, Pasal 10:3).

Peran dan fungsi SKPD dalam penganggaran merupakan penjabaran dari aspirasi publik yang dirumuskan bersama dalam perencanaan strategis (musrenbang), yang ditetapkan dalam Kebijakan Umum APBD (KUA), sebagai arah pengarahan keuangan dalam setiap tahun anggaran, dan menjadi dasar dalam penyusunan Rencana Kerja Anggaran (RKA-SKPD), yang melibatkan pejabat eselon 3 dan eselon 4, berdasarkan tugas dan fungsi (Tupoksi).

Penganggaran yang sukses memberikan dukungan yang dibutuhkan dalam melaksanakan tujuan anggaran unit dan manajer (Yucel dan Gunluk, 2007). Budget partisipasi memberikan sebuah tujuan anggaran yang berpengaruh pada komitmen bawahan (Chong, Chong, 2002). Selain itu partisipasi anggaran memberikan peluang kepada bawahan untuk menyusun tujuan anggaran yang sulit tetapi dapat dicapai (Chong dan Johnson, 2007), selain itu partisipasi dalam proses penganggaran berfungsi untuk merangsang bawahan untuk menerima dan berkomitmen untuk tujuan anggaran mereka (Verbeeten, 2008).

Selama ini pengelolaan sumber daya keuangan negara masih diwarnai penyimpangan-penyimpangan, sejak tahap perencanaan dan penyusunan anggaran, pelaksanaan sampai laporan pertanggungjawabannya. "Penetapan besaran anggaran lebih banyak didasari pada bagi-bagi kue semata (Chrisnandi, 2014).

Dengan demikian, penetapan besaran anggaran ke daerah-daerah belum berdasarkan kepada kebutuhan masyarakat, hal ini menunjukan belum dipenuhinya aspirasi masyarakat yang seharusnya disampaikan melalui musrenbang, sehingga anggaran yang ditetapkan belum mencerminkan kebutuhan masyarakat. Hal ini berarti

masih sangat diperlukan adanya partisipasi dalam proses penyusunan anggaran, dan anggaran yang ditetapkan kepada SKPD bukan berdasarkan kebutuhan SKPD dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat.

Berbagai kasus yang terjadi di beberapa provinsi di Indonesia tidak terlepas dari konsekuensi politik biaya tinggi dimana para pejabat sebagai kepala daearah dan legeslatif harus mengeluarkan dana cukup besar untuk mendapatkan posisi yang mereka duduki. Biaya politik yang tinggi dalam proses pemilihan umum menjadi beban yang harus dikembalikan saat seseorang berkuasa, akibatnya, korupsi semakin marak dan sulit diberantas (Rimbawan, 2013).

Penelitian yang menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja telah banyak dilakukan dan memberikan hasil yang berbeda, Kennis (1979) menguji pengaruh karakteristik anggaran terhadap sikap manajemen dan kinerja, hasilnya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak mempunyai hubungan dengan kinerja, sedangkan Yucel & Gunluk (2007) menguji hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja dan hasilnya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara langsung dan signifikan terhadap kinerja.

Penelitian Syukri dan Halim (2006) menyimpulkan bahwa proses penganggaran partisipatif dalam pola hubungan *principal* dan *agency* memberikan peluang terjadinya kecurangan yang berujung pada korupsi dengan melibatkan eksekutif dan legeslatif, karena masing-masing pihak memiliki kepentingan dan prefrensi yang berbeda dalam penetapan anggaran pemerintah daerah.

Chong dan Chong (2002) menemukan bahwa komitmen tujuan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi penyusunan anggaran. Sedangkan Maiga (2005) menguji hubungan partisipasi anggaran dengan komitmen tujuan anggaran, dimana partisipasi penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dan signifikan dengan komitmen tujuan anggaran (*budget goal commitment).* Selanjutnya Chong dan Tak-Wing (2003); Maiga (2005); yang menguji hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial melalui komitmen tujuan anggaran, menunjukkan hasil bahwa terpadat hubungan yang positif dan signifikan.

Anggaran merupakan alat untuk mencegah informasi asimetri dan perilaku disfungsional dari *agent* atau pemerintah daerah (Yuhertiana, 2003) serta merupakan proses akuntabilitas publik (Bastian, 2001). Kenis (1979) mengatakan terdapat beberapa karakteristik sistem penganggaran. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*) menggambarkan luasnya anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979).

Kejelasan sasaran anggaran adalah penetapan anggaran secara jelas dan sepesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut (Yuen, 2004). Adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran, selanjutnya, target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi (Kenis, 1979).

Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategik Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada aparat untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah sehingga aparat akan memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat, selanjutnya, hal ini akan menurunkan perbedaan antara anggaran yang disusun dengan estimasi terbaik bagi organisasi.

Di Indonesia masih terjadi ketidakjelasan alokasi APBD/APBN, hal ini diduga terkait erat dengan persoalan proses penyusunan anggaran yang tertutup. Proses penyusunan anggaran masih menjadi domain elit (eksekutif dan legislatif), hanya bisa diakses dan didistribusikan di kalangan elit penguasa. (PSAAN, 2013).

Penelitian yang menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja telah banyak dilakukan, diantaranya Mei Anjarwati (2012) menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di SKPD Tegal dan Pemalang, dan hasilnya menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, selanjutnya Cecilia Lelly Kewo (2014) survei di Sulawesi Utara dan menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Kinerja pemerintah daerah juga dipengaruhi oleh sistem pengendalian intern yang diterapkan oleh pemerintah daerah. Pengendalian intern membantu entitas mencapai tujuan penting dan mempertahankan dan meningkatkan kinerja (COSO,2013). Menurut Hadi Purnomo (2012) masih terdapat kelemahan pada

sistem penegndalian intern di instansi pemerintah, hal ini dapat dilihat dari adanya temuan BPK terkait anggaran senilai Rp 14,73 miliar pada kementerian ESDM belum disetor kepada negara, yakni rekonsiliasi data Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) antara Sistem Akuntansi Umum (SAU) dan Sistem Akuntansi Instansi (SAI) belum dapat diandalkan.

Berdasarkan fenomena dan hasil penelitian tersebut, terlihat bahwa pengendalian intern sangat penting bagi instansi pemerintah. Penelitian yang menguji pengaruh pengendalian intern terhadap kinerja telah banyak dilakukan, diantaranya telah dilakukan oleh Kaltsum (2013) dan hasilnya menunjukkan bahwa pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah, selanjutnya Cecilia Lelly Kewo (2014) menguji pengaruh impelementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial dan hasilnya menunjukkan bahwa implementasi pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Berdasarkan uraian di atas, maka penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan pengedalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, menarik untuk diteliti karena bukan saja akan berguna bagi pengembangan ilmu pengetahuan khususnya akuntansi manajemen, tetapi juga akan bermanfaat bagi peengelola pemerintahan dalam mengiventarisir alternatif meningkatkan kinerja instnasi Pemerintah dengan mempelajari penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan pengedalian internal.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian di atas, masalah penelitian yang dapat dirumuskan adalah :

1. Apakah terdapat pengaruh Penganggaran Partisipatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
2. Apakah terdapat pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan
3. Apakah terdapat pengaruh pengaruh Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan
4. Apakah Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Intern secara simultan berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empirik supaya dapat dievaluasi tentang:

1) Besarnya Pengaruh Penganggaran Partisipatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2) Besarnya Pengaruh Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan
3) Besarnya Pengaruh Pengendalian internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan
4) Besarnya Pengaruh Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

1.4 Kegunaan Hasil Penilitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat berguna baik secara praktis maupun secara teoretis.

1.4.1 Kegunaan Secara Teoretis

Hasil pengujian sebagai pembuktian empiris dalam menambah, memperdalam dan memperluas ilmu pengetahuan tentang kinerja instansi pemerintah dipengaruhi oleh Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran dan pengendalian Internal. Selain itu sebagai bahan referensi bagi akademisi dan masyarakat pada umumnya dalam mamahami peningkatan kinerja organisasi dengan mempelajari Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran dan pengendalian Internal.

1.4.2 Kegunaan Secara Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat diaplikasikan dalam memecahkan masalah-masalah yang sedang dihadapi oleh instansi pemerinrah daerah di seluruh

Indonesia, terkait dengan beberapa fenomena seperti tingkat kepuasan publik terhadap kinerja pemerintah masih sangat rendah, Kejelasan sasaran anggaran yang masih rendah. Selain itu dapat dijadikan pijakan dalam membuat dan mengambil keputusan strategic.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

Struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah menurut Permendagri 13/2006 terdiri dari pendapatan, belanja dan pembiayaan. Struktur pendapatan terdiri dari: (1) Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang bersumber dari pajak daerah, retribusi derah hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah; (2) Dana Perimbangan, bersumber dana bagi hasil, dana alokasi umum, dana alokasi khusus; (3) Lain-lain pendapatan daerah yang sah, terdiri dari; hibah, dana darurat, dana bagi hasil pajak dari provinsi dan pemerintah daerah lainnya, dana penyesuaian dan dana otsus, bantuan keuangan dari provinsi atau pemda lainnya.

Struktur belanja, terbagi atas: (1)Belanja tidak langsung terdiri dari; belanja pegawai, belanja bunga, belanja subsidi, belanja hibah, belanja bantuan sosial, belanja bagi hasil, bantuan keuangan, dan belanja tak terduga; (2) Belanja Langsung terdiri dari; belanja pegawai, belanja barang dan jasa, dan belanja modal.

Struktur Pembiayaan terdiri: (1) Penerimaan Pembiayaan meliputi; selisih lebih perhitungan (silpa) anggaran tahun sebelumnya, pencairan dana cadangan, hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan penerimaan pinjaman daerah, penerirnaan kembali pemberian pinjaman; (2) Pengeluaran Pembiayaan meliputi; pembentukan dana cadangan penyertaan modal pemerintah daerah, pembayaran utang pokok pemberian pinjaman.

2.1.1 Penganggaran Partisipatif

Partisipasi dalam penyusunan anggaran, banyak makna yang telah diberikan oleh para peneliti, di antaranya Brownell (1982) mengunkapkan bahwa *Budgetary participation define as a process whereby subordinates are given opportunities to get involved in and have influence on, the budget setting process*. Partisipasi anggaran dimaknai sebagai proses dimana bawahan diberi kesempatan untuk terlibat dalam dan berpengaruh terhadap proses pengaturan anggaran. Selanjutnya Siegel dan Marconi (1989) menyatakan *participation in the budget making process is acclaimed by many as a pariacea 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. Sedangkan Cima (2006) mendefinisikan *participative budgeting as a budget system in which all budget holder are given the opportunity to participate in setting their own budgets.* Anggaran partisipasi sebagai sistem anggaran di mana semua pemegang anggaran diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam menetapkan anggaran mereka sendiri. Selanjutnya (Wampler, 2007) mengatakan *participatory budgeting is a decision-making process through which citizens deliberate and negotiate over the distribution of public resources*. Dengan kata lain, partisipasi dalam penyusunan anggaran mengambarkan sebuah proses bahkan sebagai sistem yang melibatkan peran individu dalam proses penetapan tujuan yang akan dicapai oleh individu tersebut atau bahagian dimana individu tersebut terlibat.

Dengan demikian, partisipasi dalam proses penyusunan anggaran menggambarkan pemenuhan kebutuhan aktualisasi dan penghargaan terhadap anggota organisasi. Pada defenisi-defenisi tersebut juga menggambarkan proses penyusunan anggaran yang dilakukan dan bawah *(bottom-up budgeting processs)* sebagai kebalikan dari pengganggaran dari atas *(top-down budgets).*

Penganggaran partisiftaif sektor publik, memiliki dua pemahaman berbeda yaitu penggaran partisifatif, yang melibatkan peran serta masyarakat (*stakeholders*) dalam penganggaran sebagai proses demokratisasi dan akuntabilitas (Wimpler, 2007). Penganggaran partisipatif dipandang lebih memahami kebutuhan, keinginan, keinginan, dan kondisi masyarakat lokal (Word bank, 2008). Sedangkan pandangan lain tentang pengangaran partisifatif pada keterlibatan aparat pemerintah dalam penyusunan anggaran berdasarkan tugas dan fungsi unit pemerintah (Kenis,1979). Dengan kata lain partisipasi anggaran merupakan suatu tingkat keterlibatan individu-individu atau komponen masyarakat yang memiliki kepentingan untuk ikut serta dan terlibat dalam proses perencanaan pengelolaan keuangan dan pengambilan keputusan disetiap kegiatan penyelenggaraan pemerintah.

Penganggaran partisipasi pemerintah daerah sebagai bentuk keterlibatan yang luas dalam persiapan anggaran (Kenis, 1979) dan pengaruh aparatur terhadap *budget goals* pada setiap tugas dan fungsi menjadi tanggung jawab aparatur (Wimpler, 2007). Partisipasi sebagai sebuah konsep bersifat *unidimensional* (Milani, 1975), yang menjelaskan keleluasaan bawahan yang diberikan untuk memilih tindakan bagi dirinya sendiri. Karena itu, partisipasi dalam proses penyusunan anggaran menggambarkan

konsep dimana manajer berpartisipasi dalam menciptakaan dan mempengaruhi proses melalui proses pengambilan keputusan. Partisipasi yang dimaksud bukan berkaitan dengan melakukan partisipasi atau tidak, melainkan bagaimana memanfaatkan seluas-luasnya keterlibatan setiap individu dalam menciptakan anggaran pada bidangnya (Milani, 1975). Partisipasi yang dikembangkan oleh Milani merupakan sebuah rangkaian yang terdiri atas beberapa elemen partisipasi yang menunjukkan derajad keterlibatan seseorang dalam proses penyusunan anggaran.

Selain ukuran Milani, pengukuran partisipasi dalam penyusunan anggaran sebelumnya menggunakan ukuran Hopwood's (1967) dan Hofstede (1967) dalam Brownell (1982). Pada penelitian tersebut para peneliti memilah partisipasi dalam dua kondisi, yaitu partisipasi yang tinggi *(high participation)* dan partisipasi yang rendah *(low participation)* atau yang berpartisipasi dan yang non partisipasi. Pada pengukuran tersebut tidak mengambarkan seberapa dalam keterlibatan seseorang melainkan ada atau tidak terlibat dalam proses penyusunan anggaran.

2.1.2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapain sasaran tersebut (Kenis, 1979). Karena itu sasaran anggaran pemerintah daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab melaksanakannya. Penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif. Hal ini akan mendorong karyawan atau staf untuk

melakukan yang terbaik bagi pencapian tujuan yang dihendaki sehingga berimplikasi pada peningkatan kinerja (Locke, 1968).

Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksanaan anggaran menjadi bingung, tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapakan. Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan realisasi positif dan sacara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Kenis juga menyatakan bahwa anggaran tidak hanya sebagai alat perencanaan dan pengendalian biaya dan pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi, sisi lain anggaran juga merupakan alat bagi SKPD untuk mengkordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kinerja dan memotivasi bawahannya.

Stteers dan Porter (1976) dalam menentukan sasaran anggaran mempunyai karakteristik utama yaitu: (1) Sasaran harus spesifik bukannya samar-samar; (2) Sasaran harus menantang namun dapat dicapai. Supaya pengukuran sasaran efektif ada tujuh indikator yang diperlukan (Locke dan Lathan, 1984): (1) Tujuan membuat secara terperinci umum tugas-tugas yang harus dikerjakan; (2) Kinerja menyatakan kinerja dalam bentuk pernyataan yang dapat diukur; (3) Standar, menetapkan standar/target yang dicapai; (4) Jangka waktu, menetapkan jangka waktu yang dibutuhkan untuk pengerjaan; (5) Sasaran prioritas, menetapkan sasaran yang prioritas; (6) Tingkat kesulitan, menetapkan sasaran berdasarkan tingkat kesulitan dan pentingnya; (7) Koordinasi, menetapkan kebutuhan koordinasi.

Kejelasan sasaran akan membantu pegawai untuk mencapai kinerja yang diharapkan, dimana dengan mengetahui sasaran anggaran tingkat kinerja dapat tercapai.

Keterlibatan individu akan memahami sasaran yang akan dicapai oleh anggaran tersebut, serta bagaimana akan mencapainya dengan menggunakan sumber yang ada, selanjutya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan yang akan dicapai.

2.1.3. Pengendalian Internal

Messier *et al* (2010) menyatakan bahwa ***Intern*** *control is design and affected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance about the achievement of entity's objectivities in the following categories: (1) Realibility of finacial reporting, (2) Effectiveness and efficiency of operations, and (3) Compliance with applicable laws and regulations.* Demikian juga Bodnar dan Hoopwood (2010:138) menyatakan: *Intern control is a process... designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectivities in the following categories: (a) realibility of finacial reporting, (b) effectiveness and efficiency of operations, (c) compliance with applicable laws and regulations.*

Sedangkan Elder *et al* (2010:290) menyatakan: *A system of intern control consists of policies and procedures designed to provide management with reasonable assurance that company achieves its objectives and goals. These policies and procedures are often called controls, and collectively they comprise the entity's intern control*. O Brien dan Marakas (2010:495) secara spesifik menyatakan pengendalian intern sebagai pengendalian sistem informasi, sehingga menurut O Brien dan Marakas (2010:495) menyatakan bahwa: *Information system controls are methods and devices that attempt to ensure the accuracy,validity, and propriety of information system activities. Information system (IS) controls must be developed to ensure proper data entry, processing*

techniques,storage methods, and information output. Thus, IS controls are designed to monitorand maintain the quality and security of the input, processing, output, and storage activities of any information system.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) (2013) mendefenisikan pengendalian internal sebagai "*a process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance".* PP No 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) mendefenisikan sistem pengendalia intern adalah 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 melaui kegiatan yang efektif dan efesien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Dengan kata lain, sistem pengendalian intern sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan karyawan yang dirancang untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan organisasi akan dapat dicapai melalui: (1) efisiensi dan efektivitas operasi, (2) penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, (3) ketaatan terhadap undang-undang dan aturan yang berlaku.

Dengan demikian, pengendalian internal dapat dimaknai sebagai suatu proses yang integral yang dipengaruhi oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan

keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efesien.

2.1.4 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Accountability dimaknai sebagai keadaan yang dapat dipertanggungjawabkan. Itulah sebabnya, akuntabilitas menggambarkan suatu keadaan atau kondisi yang dapat dipertanggungjawabkan. Patricia Douglas menguraikan fungsi *accountability* meliputi tiga unsur : (1) *providing information about decisions and actions taken during the course of operating entity*; (2) *having the internal parties review the information, and* (3) *taking corrective actions where necessary*.

Dengan demikian, suatu entitas (atau organisasi) yang *accountable* adalah entitas yang mampu menyajikan informasi secara terbuka mengenai keputusan-keputusan yang telah diambil selama beroperasinya entitas tersebut, memungkinkan pihak luar me*review* informasi tersebut, serta bila dibutuhkan harus ada kesediaan untuk mengambil tindakan korektif. Akuntabilitas merupakan perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan atas pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui suatu media pertanggungjawaban secara periodic (BPK, 20013).

Kinerja instansi pemerintah sendiri menurut Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara No : 239/IX/6/8/2003 adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian sasaran ataupun tujuan instansi pemerintah sebagai penjabaran dari visi, misi dan strategi instansi pemerintah yang mengindikasikan tingkat keberhasilan dan

kegagalan pelaksanaan kegiatan-kegiatan sesuai dengan program dan kebijakan yang ditetapkan.

Berdasarkan pengertian akuntabilitas menggambarkan suatu keadaan atau kondisi yang dapat dipertanggungjawabkan. Sugianto, *et al* (1995) sedangkan kinerja instansi pemerintah adalah gambaran mengenai pencapaian sasaran ataupun tujuan instansi pemerintah sebagai penjabaran dari visi, misi dan strategi instansi yang mengindikasikan tingkat keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan-kegiatan sesuai dengan program dan kebijakan yang ditetapkan. Menurut Tim Study Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah BPKP, akuntabilitas adalah perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan atas pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui suatu media pertanggungjawaban secara periodik. Berdasarkan INPRES/7/1999 Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai wujud pertanggungjawaban instansi pemerintah dalam mencapai misi dan tujuan organisasi.

Dengan kata lain, Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertenggungjawaban secara periodik. Sesuai dengan Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : KEP/135/M. PAN/9/2004 Evaluasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dilakukan dengan meneliti setiap elemen dalam Sistem AKIP yaitu : Rencana Strategis, Sistem

Pengukuran Kinerja, Penyajian informasi dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

Setiap instansi pemerintah berkewajiban untuk menyiapkan, menyusun dan menyampaikan laporan kinerja secara tertulis, periodik dan melembaga. Pelaporan kinerja ini dimaksudkan untuk mengkomunikasikan capaian kinerja instansi pemerintah dalam suatu tahun anggaran yang dikaitkan dengan proses pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah. Instansi pemerintah yang bersangkutan harus mempertanggungjawabkan dan menjelaskan keberhasilan dan kegagalan tingkat kinerja yang dicapainya. Pelaporan kinerja oleh instansi pemerintah ini kemudian dituangkan dalam dokumen Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Anganggaran Partisipatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Penganggaran partisipatif sebagai bentuk pengikutsertaan komponen-komponen masyarakat dalam pengambilan kebijakan publik, melalui perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan proses pengambilan keputusan melalui muysawarah dengan masyarakat atas distribusi sumber daya public (Wampler, 2007; Mardiasmo, 2002). Anggaran berguna sebagai alat untuk memotivasi kinerja anggota organisasi dan juga memudahkan perencanaan (Chou, *et.al,* 1988). Bawahan dengan kinerja tinggi

cenderung memiliki tingkat partisipasi anggaran lebih dari bawahan dengan kinerja rendah (Eker, 2008). Selanjutnya Yucel dan Gunluk (2007) menyatakan partisipasi anggaran adalah alat penting untuk perencanaan dan memotivasi kinerja bawahan.

Penelitian yang menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja telah banyak dilakukan, diantaranya adalah penelitian Chong and Wing (2003) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja. Lopez et.al (2009) menemukan bahwa adanya hubungan yang kuat antara anggaran partisipasi dengan kinerja manajerial., selanjutnya penelitian Cecilia Lelly Kewo (2014) menemukan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh signifikan dan positif terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat diartikan bahwa keterlibatan dalam proses penganggaran baik di unit kerja dan perangkat pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerja personil manajerial di masing-masing instansi. Dari uraian diatas maka diduga anggaran partisipatif mempegaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Verbeeten (2007) dalam penelitiannya menemukan bahwa dengan definisi yang jelas dan terukur, dalam menentukan pencapaian kinerja, melalui praktek-praktek pengukuian kinerja organisasi dapat rneningkatkan kinerja organisasi dan berimplikasi pada peningkatan kinerja ekonomi daerah. Hal ini dapat diartikan bahwa keterlibatan dalam proses penganggaran, diberlakukannya target anggaran lebih jelas dan dapat dipahami oleh pelaksana, serta pelaksanaan sistem pengendalian internal baik di unit kerja dan perangkat pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerja personil manajerial di masing-masing instansi. Cecilia Lelly Kewo (2014). Dari uraian diatas

maka diduga anggaran partisipatif mempegaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah menguji pengaruh partisipasi anggaran dengan kinerja, dan perbedaannya pada penelitian ini yang diteliti adalah kinerja instansi pemerintah daerah dengan pengukuran berdasarkan LAKIP sedangkan penelitian terdahulu meneliti kinerja manajerial dengan pengukuran menggunakan Mahoney (1963). Penelitian ini dilakukan pada waktu dan tempat yang berbeda dengan penelitian sebelumnya.

2.2.2 Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sasaran yang spesifik dan terukur dapat meningkatkan kinerja, dibanding dengan sasaran yang sulit dan tidak terukur (Locke dan Latham, 1989). Beberapa penelitian yang telah dilakukan menunjukkan bahwa dengan definisi yang jelas dan terukur, dalam menentukan pencapaian kinerja, melalui praktek-praktek pengukuran kinerja organisasi dapat rneningkatkan kinerja organisasi dan berimplikasi pada peningkatan kinerja ekonomi daerah (Verbeeten, 2008). Demikian juga dengan Kejelasan sasaran anggaran, kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Anjarwati (2012).

Pada pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) dan Rencana Kerja Perangkat Daerah (RKPD). Menurut Kenis (1979), adanya sasaran anggaran yang jelas akan

memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran. Selanjutnya, target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Darma, Emile Satia dan Abdul Halim, (2005) menyimpulkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural.

Pada pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada aparat untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah sehingga aparat akan memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa kejelasan asaran anggaran diperkirakan dapat berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.2.3 Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem Pengendalian Intern terdiri atas kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen kepastian yang layak bahwa perusahaan telah mencapai tujuan dan sasarannya. Kebijakan dan prosedur ini sering disebut pengendalian, dan secara kolektif membentuk pengendalian internal entitas (Arens, *at.al* 2008).

Pengendalian internal membantu entitas mencapai tujuan penting dan mempertahankan dan meningkatkan kinerja (COSO.2013). Organisasi perlu pengendalian internal untuk menjaga kepentingan dan tujuan organisasi tersebut. Di

wilayah publik, Mekanisme ini bahkan lebih diperlukan karena kebersamaan agen politik dan tehnokrat dalam fungsi perencanaan dan manajemen, untuk tugas akuntabilitas dan di atas semua, adalah permintaan terhadap kepatuhan hukum kepada semua masyrakat dan nilai uang dalam pemberian pelayanan publik (Rosa *at.al*, 2013).

Sejalan dengan dengan pendapat yang disampaikan Grosshans dan Werner (1992), bahwa tujuan pengendalian menjabarkan tujuan positif yang ingin dicapai manajemen atau menghalangi Kemunculan ke inginan negativenya. Prosedur pengendalian adalah tindakan yang dirancang untuk mencapai tujuan tersebut.

Pengendalian intern dirancang untuk menjamin ketetapatan entri data, teknik-teknik pengolahan, metode-metode penyimpanan dan ketepatan hasil (informasi). Dengan kata lain, sistem pengendalian intern dirancang untuk memonitor dan memelihara kualitas dan keamanan dari aktivitas sistem informasi akuntansi untuk melakukan aktivitas input, proses, dan output (O Brien dan Marakas, 2010:495). Demikian kata lain, pengendalian intern diperlukan untuk menjamin bahwa sitem informasi akuntansi bekerja sesuai dengan yang seharusnya sehinga resiko terhadap penyimpangan dari tujuan yang telah ditetapkan akan dapat dihindari.

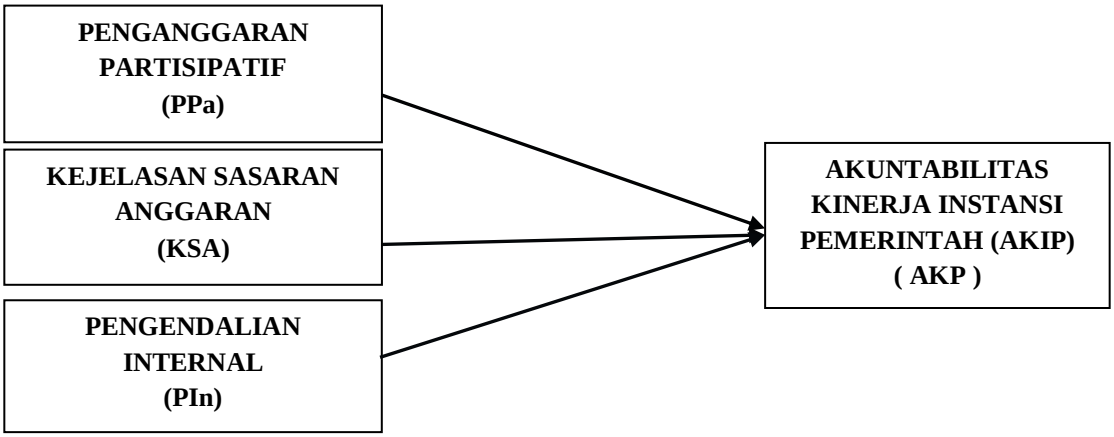
Jika dihubungkan dengan Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dimana akuntabilitas, dalam penyelenggaraan pelayanan publik sebagai suatu ukuran yang menunjukkan seberapa besar tingkat kesesuaian penyelanggaraan pelayanan dengan ukuran nilai-nilai dan norma eksternal yang ada di masyarakat atau yang dimiliki oleh para *stakeholders* (Dwiyanto, 2006. Emila Darma dan Abdul Halim, (2005) dalam

penelitiannya membuktikan sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat structural.

Dengan demikian, pengendalian intern sangat penting bagi instansi pemerintah. Penelitian yang menguji pengaruh pengendalian intern terhadap kinerja telah banyak dilakukan, diantaranya telah dilakukan oleh Kaltsum (2013) dan hasilnya menunjukkan bahwa pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah, selanjutnya Kewo (2014) menguji pengaruh impelementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial dan hasilnya menunjukkan bahwa implementasi pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Selanjutnya hasil penelitian Darma, Satia dan Halim (2005) menunjukkan bahwas sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah menguji pengaruh partisipasi anggaran dengan kinerja, dan perbedaannya pada penelitian ini yang diteliti adalah kinerja instansi pemerintah daerah dengan pengukuran berdasarkan LAKIP sedangkan penelitian terdahulu meneliti kinerja manajerial dengan pengukuran menggunakan Mahoney (1963). Variabel komitmen tujuan anggaran dan pengendalian internal menggunakan dimensi yang berbeda dengan penelitian terdahulu. Penelitian ini dilakukan pada waktu dan tempat yang berbeda dengan penelitian sebelumnya.

Gambar dari kerangka peikiran diatas adalah sebagai berikut :



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

1. Penganggaran Partisipatif secara parsial berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
2. Kejelasan sarasan anggaran secara parsial berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
3. Pengendalian internal secara parsial berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
4. Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Intern secara simultan berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Objek Penelitian

Objek penilitian adalah peristiwa, fenomena yang mengarah pada suatu masalah penelitian yang telah diabstraksi menjadi suatu konsep atau variabel. Merujuk makna tersebut, maka objek penelitian ini, meluputi: Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

3.2 Metode Penelitian

3.2.1 Metode yang digunakan

Metode penelitian merupakan cara yang digunakan oleh peneliti selama melakukan penyelidikan untuk memecahkan permasalahan. Berdasarkan variabel yang diteliti maka jenis penelitian ini merupakan penelitian deskriptif dan verifikatif. Metode deskriptif dimaknai sebagai metode dalam meneliti status, sekelompok manusia, suatu objek, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun suatu kelas peristiwa pada masa sekarang. Tujuan dari penelitian deskripsi adalah membuat deskripsi, gambaran atau lukisan secara sistematis, faktual dan akurat, mengenai fakta-fakta, sifat-sifat, serta hubungan antar fenomena yang diselidiki.

Sedangkan jenis penelitian *verifikatif* pada dasarnya ingin menguji kebenaran dari suatu hipotesis yang dilaksanakan melalui pengumpulan data di lapangan guna

memprediksi dan menjelaskan hubungan atau pengaruh dari suatu variabel ke variabel lainnya. Metode verifikatif merupakan penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variable atau lebih.

Sebelum diuji atau diverifikasi, variabel penelitian akan dijelaskan atau dideskripsikan. Metode penelitian deskriptif ini juga seringkali disebut metode *survey*. Sekaran dan Bougie (2013:102) menjelaskan dengan metode survey dapat dilakukan pengumpulan informasi dari orang-orang yang bertindak sebagai sumber infromasi sehingga dapat digambarkan, dibandingkan dan dijelaskan fakta-fakta yang berkaitan dengan orang, kejadian-kejadian atau situasi-situasi tertentu.

3.2.2 Operasionalisasi Variabel

Berdasarkan kerangka pemikiran dengan mengacu pada tujuan penelitian, maka variabel yang diperasional dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Penganggaran Partisipatif.

Penganggaran partisipatif berkedudukan sebagai variable indpenden pertama yang selanjuntnya dilambangkan dengan PP. Penganganggaran partisipatif disektor publik khususnya instansi pemeritahan merupakan proses yang melibatkan bawahan atau masyarakat umum maupun aparat pemerintah dalam proses pengaturan anggaran (Melani, 1975; Brownell, 1982; Murray, 1990; Siegel & Marconi, 1989; Cima, 2006; dan Wampler, 2007). Keterlibatan bawahan dalam penelitian ini dibatasi pada keterlibatan aparat pemerintah dalam hal ini SKPD sebagai pengguna anggaran, sedangkan keterlibatan masyarakat hannya sebatas bagaimana keterlibatan SKPD

dalam menyerap aspirasi masyarakat sesuai dengan tugas pokok dan fungsi masing-masing SKPD pada saat Musyawarah rencana pembangunan (Musrenbang). Pengukuran variabel ini menggunakan pengukuran menurut Milani (1975), yang terdiri dari (1) porsi keterlibatan penyusunan anggaran, (2) pertimbangan oleh atasan ketika anggaran di buat, (3) inisiatif atasan mendiskusikan anggaran, (4) pengaruh yang dimiliki bawahan pada anggaran final, (5) kontribusi bawahan terhadap anggaran dan (6) pertimbangan yang diberikan atasan ketika anggaran di revisi. Variabel penganggaran partisipatif diukur dengan skala 1-5, dimana angka 1 menunjukkan nilai terendah dan angka 5 menunjukkan nilai tertinggi.

2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran sebegai variable independen kedua yang selanjutnya dilambangkan KSA. Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapain sasaran tersebut (Kenis, 1979; Locke *at., al*, 1968; Porter, 1976; Yuen, 2004**;** Darma & Halim, 2005). Dimensi-dimensi yang digunakan adalah kejelasan sasaran program dan kegiatan, kejelasan sasaran dan penggunaannya, kejelasan sasaran dan pertanggungjawaban anggaran. Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur menggunakan skala 1-5, dimana angka 1 menunjukkan nilai terendah dan angka 5 menunjukkan nilai tertinggi.

3. Pengendalian Intern

Pengendalian pengendalian intern sebagai variable independen ketiga yang selanjutnya dilambangkan dengan PI. Pengendalian Intern merupakan suatu proses yang integral yang dipengaruhi oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efesien (PP No. 60 Tahun 2008; Messier *et., al.*, 2010; Bodnar dan Hoopwood, 2010; Elder, *et., al*., 2010; O Brien dan Marakas, 2010; COSO, 2013). Dimensi-dimensi yang digunakan adalah lingkungan pengendalian, penaksiran risiko, aktifitas pengendalian, informasi dan komunikasi, pemantauan. Masing-masing dimensi diukur dengan idikator-indikator. Dimensi lingkungan pengendalian diukur dengan integritas dan nilai etika, Struktur SKPD, tanggung jawab dan wewenang, kebijakan dan praktik SDM. Dimensi Pengendalian risiko diukur dengan indikator identifikasi dan analisis risiko, acuan untuk menentukan adanya risiko, upaya mengatasi, mengurangi dan menghilangkan risiko. Dimensi aktifitas pengendalian diukur dengan indikator pelaksanaan review, pengendalian fisik aset, pemisahan tugas dan otorisasi. Dimensi informasi dan komunikasi diukur dengan indikator informasi dan komunikasi. Dimensi Pemantauan diukur dengan indikator evaluasi dan tindak lanjut. Variabel pengendalian intern diukur menggunakan skala 1-5, dimana angka 1 menunjukkan nilai terendah dan angka 5 menunjukkan nilai tertinggi.

4. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah berkedudukan sebagai variable dependen, yang sebanjutnya dilambangkan dengan AKIP. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Sesuai dengan Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : KEP/135/M. PAN/9/2004 Evaluasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dilakukan dengan meneliti setiap elemen dalam Sistem AKIP yaitu : Rencana Strategis, Sistem Pengukuran Kinerja, Penyajian informasi dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

Guna mengukur kinerja instansi pemerintah peneliti menggunakan indikator kinerja terdiri dari indikator: Produktivitas, Kualitas layanan, Responsitivitas, Responsibilitas, dan Akuntabilitas. Variabel Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah diukur menggunakan skala 1-5, dimana angka 1 menunjukkan nilai terendah dan angka 5 menunjukkan nilai tertinggi.

Ke 4 variabel diukur menggunakan skala peringkat terperinci (*itemized rating scale*), yaitu skala 5 titik atau 7 titik dengan titik panduan sesuai keperluan disediakan untuk tiap item. Skala ini menggunakan skala interval (Skaran & Bougie, 2010)

Tabel 3.1

Overasionalisasi Variabel Penelitian

Variabel	Dimensi	Indikator		Skala	No. Item
Penganggaran Partisipatif (PPi)		1	Porsi keterlibatan dalam penyusunan anggaran	*Interval*	1, 2,3,4
		2	Pertimbangan atasan kepada bawahan ketika anggaran dibuat	*Interval*	5
		3	Inisiatif atasan mendiskusikan anggaran	*Interval*	6
		4	Pengaruh bawahan terhadap anggaran final	*Interval*	7
		5	Kontribusi bawahan terhadap anggaran	*Interval*	8
		6	Pertimbangan atasan kepada bawahan ketika anggaran direvisi	*Interval*	9
Kejelasan sasaran Anggaran (KSA)	*Kejelasan Sasaran Program dan kegiata*	1	Sasaran ditetapkan secara rinci dan jelas	*Interval*	10, 11
		2	Prioritas sasaran anggaran	*Interval*	12,13
	Kejelasan Sasaran dan Penggunaannya	3	Sasaran sesuai fungsi	*Interval*	14,15
		4	Komunikasi atasan-bawahan	*Interval*	16, 17
		5	Pencapaian sasaran dari pihak yang bertanggung jawab	*Interval*	18, 19
	Kejelasan Sasaran dan Pertanggung jawaban Anggaran	6	Pertanggung jawaban sesuai fungsi	*Interval*	20, 21

Tabel 3.1 (Lanjutan)

Overasionalisasi Variabel Penelitian

Variabel	Dimensi	Indikator		Skala	No. Item
Pengendalian Intern (PIn)	*Lingkungan Pengendalian*	1	Integritas dan nilai etika	*Interval*	22,23
		2	Struktur SKPD	*Interval*	24,25
		3	Tanggung jawab dan wewenang	*Interval*	26,27
		4	Kebijakan dan Praktik SDM	*Interval*	28,29
	Penilaian risiko	5	Identifikasi dan analisis risiko	*Interval*	30
		6	Acuan untuk menentukan adanya risiko	*Interval*	31
		7	Upaya mengatasi, mengurangi dan menghilangkan risiko	*Interval*	32
	Aktifitas pengendalian	8	Pelaksanaan review	*Interval*	33
		9	Pengendalian Fisik Aset	*Interval*	34,35
		10	Pemisahan tugas	*Interval*	36
		11	Otorisasi	*Interval*	37,38
	Informasi dan Komunikasi	12	Informasi	*Interval*	39,40
		13	Komunikasi	*Interval*	41,42
	Pemantauan	14	Evaluasi	*Interval*	43
		15	Tindak lanjut	*Interval*	44
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (**AKIP**)	*Produktivitas*	1	Tingkat realisasi anggaran	*Interval*	45
		2	Tingkat realisasi program/kegiatan	*Interval*	46,47
	Kualitas layanan	3	Biaya pelayanan	*Interval*	48
		4	Kecepatan layanan	*Interval*	49
	Responsivitas	5	Kesesuaian program dengan kebutuhan masyarakat	*Interval*	50
	Responsibilitas	6	Pelaksanaan kegiatan sesuai dengan prinsip prinsip administrasi	*Interval*	51,52
	Akuntabilitas	5	Program/kegiatan dipertanggunjawabkan	*Interval*	53

3.2.3 Populasi dan Sampel

Populasi adalah keseluruhan kelompok orang, kejadiaan atau hal minat yang ingin peneliti investigasi (Sekaran and Bougie, 2010). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh satuan kerja pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia, sedangkan populasi target adalah seluruh SKPD yang berbentuk Dinas yang berada di 24 (dua puluh empat) Kabupaten dan Kota di Sulawesi Selatan yaitu sebanyak 24 SKPD dengan jumlah dinas sebanyak 24.

Sekaran and Bougie (2010) berpandangan bahwa unit analisis adalah tingkat pengumpulan data yang dikumpulkan selama analisis data. Merujuk pada pandangan tersebut Unit analisis dalam penelitian ini adalah SKPD berbentuk dinas di kabupaten/kota Provinsi Sulawesi Selatan. Sampel dalam penelitian ini sebanyak 24 SKPD berbentuk dinas. Penentuan jumlah sampel ini berdasarkan tehnik pengambilan sampel dengan cara *probability sampling* dengan metode Sampling Acak Sederhana (*Simple Random Sampling*), yaitu tehnik pengambilan sampel yang memberikan peluang yang sama bagi setiap unsur (anggota) populasi untuk dipilih menjadi anggota sampel. Pengambilan anggota sampel dari populasi dilakukan secara acak tanpa memperhatikan strata yang ada dalam populasi dengan pertimbangan populasi SKPD Kabupaten/kota di Provinsi Sulawesi Selatan dianggap homogen, yang diwakili oleh masing-masing kepala dinas yang berperan aktif dalam pembambil kebijakan pada 24 Kota dan Kabupaten di Sulawesi, sehingga terdapat 120 orang yang aktif Kota dan Kabupaten di Provinsi Sulawesi Selatan.

Tabel 3.1.1
Populasi dan Sampel Penelitian

No.	Kota/Kabupaten	Populasi	Sampel
1	Kota Makassar	14	5
2	Kab. Gowa	13	4
3	Kab. Sinjai	17	6
4	Kab. Pangkep	11	3
5	Kab. Pinrang	12	3
6	Kab. Luwu Utara	16	5
7	Kota Pare Pare	12	3
8	Kab. Luwu Timur	11	3
9	Kab. Soppeng	15	5
10	Kab. Takalar	14	5
11	Kab. Selayar	12	4
12	Kab. Bulukumba	13	4
13	Kab. Bantaeng	11	3
14	Kab. Barru	17	6
15	Kab. Luwu	11	3
16	Kab. Enrekang	12	4
17	Kab. Wajo	15	5
18	Kab. Bone	10	2
19	Kab. Tana Toraja	12	3
20	Kab. Toraja Utara	14	4
21	Kota Palopo	19	8
22	Kab. Jeneponto	13	4
23	Kab. Sidrap	11	3
24	Kab. Maros	17	6
	Jumlah	**322**	**101**

Sumber : Tim Evaluator SAKIP Kementrian PAN dan RB (2017)

3.2.4 Teknik Pengumpulan Data

3.2.4.1 Jenis dan Sumber data

Penelitian menggunakan 2 (dua) jeni data, yaitu data primer dan data sekunder. Data primer adalah data (informasi) tangan pertama yang diperoleh oleh peneliti atas variabel-variabel yang menjadi perhatian dari tujuan studi tertentu (Sekaran, 2016; Poulus & Rusdin, 2018). Dalam konteks penelitian ini, data primer adalah

data/informasi yang dikumpulkan oleh peneliti melalui daftar pertanyaan (kuesioner) yang ditujukan kepada para responden dengan tujuan untuk memperoleh fakta dan keterangan faktual dari responden.

Data sekunder, adalah data atau informasi yang dikumpulkan dari sumber-sumber yang ada/tersedia (Sekaran, 2016; Poulus & Rusdin, 2018). Data sekunder untuk penelitian ini adalah data, informasi yang diperoleh dari buku-buku teks, laporan peneilitian sebelumnya, majalah, dan lain-lain yang digunakan sebagai teori, konsep yang digunakan untuk membangun model kerangka pemikiran.

3.2.4.2 Instrumen Penelitian

Data primer yang dikumpulkan melalui instrument berupa kuesioner yang telah diuji terlebih dahulu dengan pertimbangan bahwa kesungguhan responden dalam menjawab pertanyaan-pertanyaan merupakan hal yang sangat penting dalam penelitian ini. Guna diperlukan dua macam pengujian yaitu uji Validitas (*test of validity*) dan uji reliabilitas (*test of reliability*).

Validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan dan kesahihan suatu instrumen. Uji validitas ini dilakukan unuk menguji ketepatan suatu item dalam pengukuran instrumennya. Suatu pertanyaan dikatakan valid dan dapat mengukur variabel penelitian yang dimaksud jika nilai koefisien validitasnya lebih dari atau sama dengan 0,300 (Kaplan & Saccuzo, 1993). Suatu pertanyaan dikatakan valid dan dapat mengukur variabel penelitian yang dimaksud jika nilai koefisien validitasnya lebih dari atau sama dengan 0,300 (Kaplan & Saccuzo, 1993).

Keandalan atau reliabilitas (*reliability*) menunjukkan sejauh mana tingkat kekonsistenan pengukuran dari suatu responden ke responden yang lain atau dengan kata lain sejauh mana pertanyaan dapat difahami sehingga tidak menyebabkan beda interpretasi dalam pemahaman pertanyaan tersebut. Sekumpulan pertanyaan untuk mengukur suatu variabel dikatakan reliabel dan berhasil mengukur variabel yang kita ukur jika koefisien reliabilitasnya lebih besar atau sama dengan 0,700 (Kaplan & Saccuzo, 1993). Teknik Koefisien Reliabilitas untuk skala sikap menggunakan rumus *Alpha Cronbach.* Sekumpulan pertanyaan untuk mengukur suatu variabel dikatakan reliabel dan berhasil mengukur variabel yang kita ukur jika koefisien reliabilitasnya lebih besar atau sama dengan 0,700 (Kaplan, 1993).

3.2.5 Metode Analisis Data dan Rancangan Uji Hipotesis

3.2.5.1 Rancangan Analisis Data

Dilakukan dua jenis analisis untuk memperoleh hasil yang sesuai dengan tujuan penelitian, yaitu (Poulus & Rusdin, 2018):

1. Analisis diskriptif untuk menjelaskan karakteristik variabel yang diteliti guna mendukung pemecahan masalah untuk memperoleh saran secara operasional.
2. Analisis melalui Regresi Berganda agar dapat menjawab rumusan masalah dan menjawab hipotesis.

Guna menguji hipotesis yang telah dirumuskan, penelitian ini menggunakan Analisis Regresi Berganda (*Multile Regression Analysis*). Regresi Linear Berganda

dimaksudkan untuk menerangkan dan/atau meramalkan suatu variabel terikat (*dependent variable*) tertentu dengan mempelajari seperangkat variabel independen (*Independent Variable*). Dengan Analisis Regresi dapat diketahui besarnya perubahan variabel tertentu, yang dijelaskan oleh perubahan variabel lainnya. Asumsi yang mendasari digunakannya analisis regresi linear berganda ini (Poulus & Rusdin, 2018):

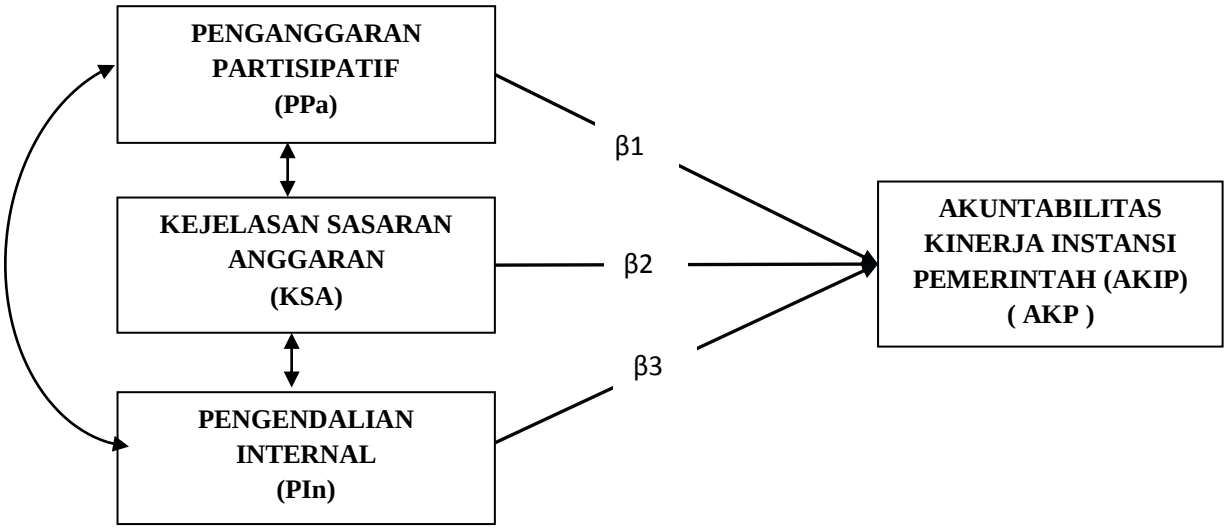
(1) Data ditarik dari populasi yang berdistribusi normal;
(2) Hubungan antar variabel haruslah linier,
(3) Tingkat pengukuran semua variabel sekurang-kurangnya berskala interval.

Berdasarkan operasionalisasi variabel di atas, maka dapat diketahui bahwa skala pengukuran data semuanya ordinal, untuk keperluan analisis jalur diperlukan data yang serendah-rendahnya berukuran interval, untuk itu diperlukan transformasi data dari skala ordinal ke skala interval, melalui *Succesive Intervals Method* (Hay's, 1969). Model kelayakan regresi linear dalam IBM SPSS didasarkan pada hal-hal sebagai berikut (Poulus & Rusdin, 2018):

a. Model regresi dikatakan layak jika angka signifikansi (*p-value*) pada ANOVA < α (0.05);
b. Predictor yang digunakan sebagai variabel bebas harus layak. Kelayakan ini diketahui jika angka *Standard Error of Estimate* < *Standard Deviation*;
c. Koefesien regresi harus signifikan. Pengujian dilakukan dengan uji t. Koefesien regresi signifikan jika t hitung > t table (nilai kritis). Dalam IBM SPSS dapat diganti dengan menggunakan nilai signifikansi (sig atau *p-value*) dengan ketentuan

sebagai berikut: Jika sig (*p-value)* < 0,05, koefesien regresi signifikan, dan Jika sig (*p-value)* ≥ 0,05; koefesien regresi tidak signifikan.

Analisis Regresi Linear Berganda digunakan untuk menguji struktur hubungan kausal antara variabel penyebab dengan variabel akibat, dapat digambarkan, sebagai berikut:



Keterangan:

→ = Arah pengaruh;

↶ = Arah relasi/hubungan

3.2.5.2 Rancangan Pengujian Hipotesis

Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian terdiri dari 3 (tiga), yaitu:

(1) Pengujian Hipotesis Pertama

Hipotesis pertama dirumuskan, sebagai berikut:

H_0 : Penganggaran Partisipasi secara parsial tidak berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

H_i : Penganggaran Partisipasi secara parsial berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

Kriteria untuk pengujian hipotesis pertama, pengujian secara parsial adalah :

Terima H_0: $\beta_1 \leq 0 \rightarrow p\text{-}_{value} \geq \alpha$

Terima H_i: $\beta_1 > 0 \rightarrow p\text{-}_{value} < \alpha$

(2) Pengujian Hipotesis Kedua

Hipotesis kedua dirumuskan, sebagai berikut:

H_0 : Kejelasan Saran Anggaran secara parsial tidak berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

H_i : Kejelasan Saran Anggaran secara parsial berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

Kriteria untuk pengujian hipotesis kedua, pengujian secara parsial adalah :

Terima H_0: $\beta_1 \leq 0 \rightarrow p_{value} \geq \alpha$

Terima H_i: $\beta_1 > 0 \rightarrow p_{value} < \alpha$

(3) Pengujian Hipotesis Ketiga

Hipotesis ketiga dirumuskan, sebagai berikut:

H_0 : Pengendalian Intern secara parsial tidak berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

H_i : Pengendalian Intern secara parsial berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

Kriteria untuk pengujian hipotesis ketiga, pengujian secara simultan adalah :

Terima H_0: $\beta_1 \leq 0 \rightarrow p\text{-}_{value} \geq \alpha$

Terima H_i: $\beta_1 > 0 \rightarrow p\text{-}_{value} < \alpha$

(4) Pengujian Hipotesis Keempat

Hipotesis ketiga dirumuskan, sebagai berikut:

H_0 : Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran ANggaran , Pengendalian Intern secara simultan tidak berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

H_i : Penganggaran Partisipatif, Kejelasan Sasaran ANggaran , Pengendalian Intern secara simultan berpengaruh terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota Provinsi Sulawesi Selatan

Kriteria untuk pengujian hipotesis ketiga, pengujian secara simultan adalah :

Terima H_0: $\beta_1 \leq 0 \rightarrow$ p-$_{value} \geq \alpha$

Terima H_i: $\beta_1 > 0 \rightarrow$ p-$_{value} < \alpha$

Guna memudahkan pengolah data akan digunakan bantuan jasa Komputer dengan software *Statistical Program Social Science* (SPSS) versi 25.00

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Penelitian

4.1.1 Deskripsi Statitik Responden

Deskripsi statistik Responden menguraikan tentang komposisi Responden berdasarkan Usia, Masa Kerja, dan jenjang pendidikan Responden, yang diringkaskan dalam bentuk Tabel 4.1, 4.2, dan 4.3.

Tabel 4.1
Komposisi Responden Berdasarkan Usia

Tahun	Jumlah	Persen (%)	Keterangan
< 30	2	1.98	Wanita = 27 Pria = 74 Total = 110
31 – 35	13	12.87	
36 – 40	45	44.55	
41 – 50	35	34.65	
> 50	6	5.94	
Total	101	100	

Sumber: Hasil Studi dokumentasi di Pemprov Sulawesi Selatan (2018)

Tabel 4.2
Masa Kerja Responden

Masa Kerja	Frekuensi	Persentase (%)
< 10	7	6.93
10 – 15	40	39.60
16 – 20	**44**	43.56
21 – 25	9	8.91
> 25	1	0.99
Jumlah	101	100

Sumber: Hasil Studi dokumentasi di Pemprov Sulawesi Selatan (2018)

Tabel 4.3
Jenjang Pendidikan Responden

Jenjang Pendidikan	Frekuensi	Persentase (%)
SLTP-SLTA	2	1.98
D1-D3	12	11.88
S1	77	76.24
S2	9	8.91
S3	1	0.99
Jumlah	101	100,00

Sumber: Hasil Studi dokumentasi di Pemprov Sulawesi Selatan (2018)

4.1.2 Deskripsi Masing-Masing Variabel

4.1.2.1 Deskripsi Penganggaran Partisipasi

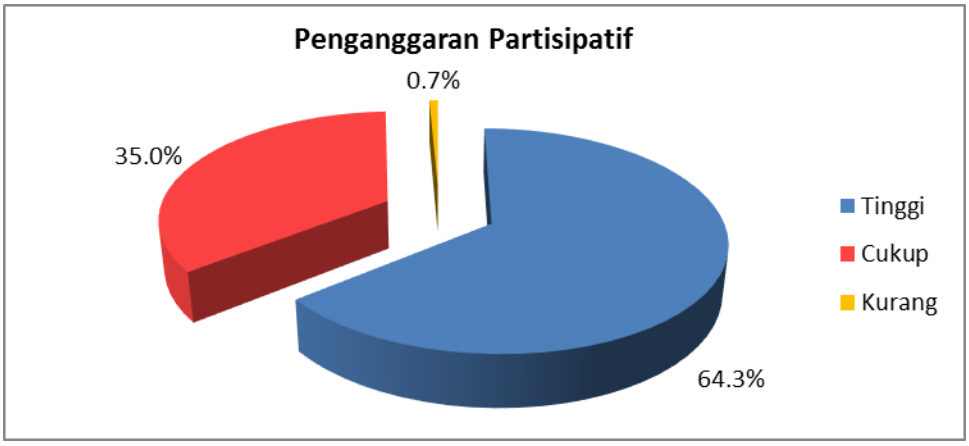
Hasil penelitian ini menunjukkan hasil rekapitulasi Rekapitulasi Rata-Rata Skor Penilaian Responden Mengenai Penganggaran Partisipatif, sebagai berikut:

Tabel 4.4
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Penilaian Responden Mengenai Penganggaran Partisipatif

No	Indikator	Rata-Rata Skor	Kriteria
1	Porsi keterlibatan dalam penyusunan anggaran	4,29	Tinggi
2	Pertimbangan atasan kepada bawahan ketika anggaran dibuat	4,15	Tinggi
3	Inisiatif atasan mendiskusikan anggaran	4,33	Tinggi
4	Pengaruh bawahan terhadap anggaran final	4,24	Tinggi
5	Kontribusi bawahan terhadap anggaran	4,05	Tinggi
6	Pertimbangan atasan kepada bawahan ketika anggaran direvisi	3,88	Cukup Tinggi
	Penganggaran Partisipatif	**4,20**	**Tinggi**

Sumber: Data (2018)

Merujuk pada rata-rata skor tanggapan responden, penganggaran partisipatif pada SKPD di provinsi Sulawesi Selatan termasuk dalam kriteria tinggi. Demikian juga bila dilihat berdasarkan indikator, sebagian besar sudah termasuk dalam kategori tinggi. Hanya pertimbangan atasan kepada bawahan ketika anggaran direvisi masih termasuk kategori cukup tinggi. Selanjutnya distribusi SKPD di provinsi Sulawesi Selatan berdasarkan penganggaran partisipatif disajikan pada gambar berikut.



Gambar 4.1
Distribusi SKPD Berdasarkan Penganggaran Partisipatif

Pada gambar 4.1 dapat dilihat paling banyak SKPD yang ada di Provinsi Sulawesi Selatan memiliki partisipasi penganggaran yang termasuk dalam kriteria tinggi, kemudian sebanyak 35,0% SKPD yang memiliki partisipasi penganggaran yang termasuk dalam kriteria cukup tinggi, bahkan ada sebanyak 0,7% SKPD yang memiliki partisipasi penganggaran yang termasuk dalam kriteria kurang.

Berdasarkan Tabel 4.1 di atas diketahui skor rata-rata tanggapan responden di Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan mengenai penganggaran

partisipatif paling tinggi adalah keterlibatan dalam penyusunan rencana kerja (renja) SKPD dengan rata rata skor 4.43 termasuk kriteria tinggi. Sedangkan rata rata skor paling rendah, ketika ada revisi anggaran maka pimpinan memberikan penjelasan dan alasannya secara realistis dengan skor 3.88 kriteria cukup. Hal ini menunjukan tingkat partisipatif dalam penyusunan anggaran kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan adalah tinggi, kecuali kalau ada revisi anggaran, kepala dinas, sekretaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan memberikan penjelasan secara cukup realistis.

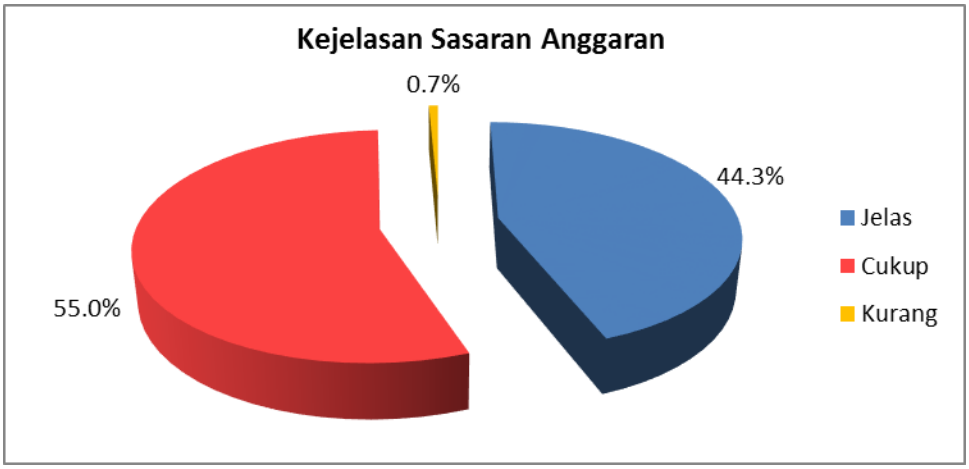
4.1.2.2 Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran diukur menggunakan 6 indikator dan dioperasionalisasikan menjadi 12 butir pernyataan. Berikut rekapitulasi rata-rata skor penilaian responden terhadap setiap indikator Kejelasan Sasaran Anggaran.

Tabel 4.5
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Penilaian Responden
Mengenai Kejelasan Sasaran Anggaran

No	Indikator	Rata-Rata Skor	Kriteria
1	Sasaran ditetapkan secara rinci dan jelas	4,10	Jelas
2	Prioritas sasaran anggaran	3,98	Cukup
3	Sasaran sesuai fungsi	3,96	Cukup
4	Komunikasi atasan-bawahan	3,93	Cukup
5	Pencapaian sasaran dari pihak yang bertanggung jawab	3,90	Cukup
6	Pertanggung jawaban sesuai fungsi	3,89	Cukup
Kejelasan Sasaran Anggaran		**3,96**	**Cukup Jelas**

Merujuk pada Tabel 4.5 rata-rata skor tanggapan responden, sasaran anggaran pada SKPD di provinsi Sulawesi Selatan termasuk dalam kriteria cukup jelas. Demikian juga bila dilihat berdasarkan indikator, sebagian besar termasuk dalam kategori cukup. Hanya penetapan sasaran yang sudah termasuk dalam kategori jelas. Selanjutnya distribusi SKPD di provinsi Sulawesi Selatan berdasarkan kejelasan sasaran anggaran disajikan pada gambar berikut.



Gambar 4.2
Distribusi SKPD Berdasarkan Kejelasan Sasaran Anggaran

Pada gambar 4.2 dapat dilihat paling banyak SKPD yang ada di Provinsi Sumatera Utara memiliki sasaran anggaran yang termasuk dalam kriteria cukup jelas, kemudian sebanyak 44,3% SKPD memiliki sasaran anggarn yang termasuk dalam kriteria Jelas. Bahkan ada sebanyak 0,7% SKPD yang memiliki sasaran anggaran yang

termasuk dalam kriteria Kurang Jelas. Selanjutnya distribusi SKPD berdasarkan masing-masing butir pernyataan untuk setiap dimensi dari variabel kejelasan sasaran anggaran disajikan berikut ini.

Dimensi kejelasan sasaran program dan kegiatan terdiri dari 2 butir pernyataan, berikut ini distribusi SKPD berdasarkan kejelasan sasaran program dan kegiatan. Dimensi kejelasan sasaran program dan kegiatan, menunjukkan bahwa jawaban responden untuk pertanyaan satu skor 4,02 kriteria jelas dan pertanyaan dua skor 4,19 kriteria jelas berarti kepala dinas, sekertaris dan kepala perencanaan mengatakan Penetapan Plafon Anggaran Sementara (PPAS), Renja-SKPD dan Prioritas mempermudah dan memperjelas dalam menentukan anggaran setiap program/kegiatan.

Dimensi kejelasan sasaran dan penggunaannya terdiri dari 9 butir pernyataan, dimensi kejelasan sasaran anggaran dan penggunaanya untuk indikator sasaran sesuai fungsi dengan pertanyaan 5 dan 6 responden memilih dengan sekor 4,12 krteria jelas dan skor 3,80 kreteria cukup. Hal tersebut menunjukan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan beranggapan program/kegiatan yang disususn telah sesuai dengan tugas dan fungsi pada unit kerja. Sementara sasaran program yang ditetapkan cukup mudah dijabarkan dalam penyusunan anggaran.

Pada indikator komunikasi atasan dan bawahan dengan pertanyaan 7 dan 8 responden memilih dengan skor 3,83 kriteria cukup dan skor 4,03 kriteria jelas. Hal tersebut menunjukan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di

Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan beranggapan dalam penyusunan program/kegiatan, cukup untuk mendapatkan arahan sasaran program, sesuai dengan tupoksi, sementara dalam penyusunan program/kegiatan, selalu berkomunikasi dengan pimpinan terkait dengan penyusunan program/kegiatan. Pada indikator pencapaian sasaran dari pihak yang bertanggung jawab dengan pertanyaan 9 dan 10 responden memilih dengan skor 3,89 kriteria cukup dan skor 3,90 kriteria cukup.

Hal tersebut menunjukan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan beranggapan usulan program/kegiatan cukup sesuai dengan prioritas pembangunan daerah, sehingga mempermudah mempertanggung jawabkan dan dengan kejelasan sasaran anggarana cukup mempermudah dalam pencapaian indikator kinerja dalam RKA-SKPD.

Dimensi kejelasan sasaran dan pertanggung jawaban anggaran terdiri dari 1 butir pernyataan. Pada demensi kejelasan sasaran dan pertanggung jawaban anggaran dengan indikator pertanggung jawaban sesuai fungsi pertanyaan 12 jawaban responden pada skor 3,95 dengan kriteria cukup. Menurut kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan pimpinan cukup menjabarkan prioritas pembagunan daerah berdasarkan tupoksi kepada SKPD dan kejelasan sasaran anggaran cukup mempermudah dalam mengendalikan program/kegiatan.

4.1.2.3 Pengendalian Internal

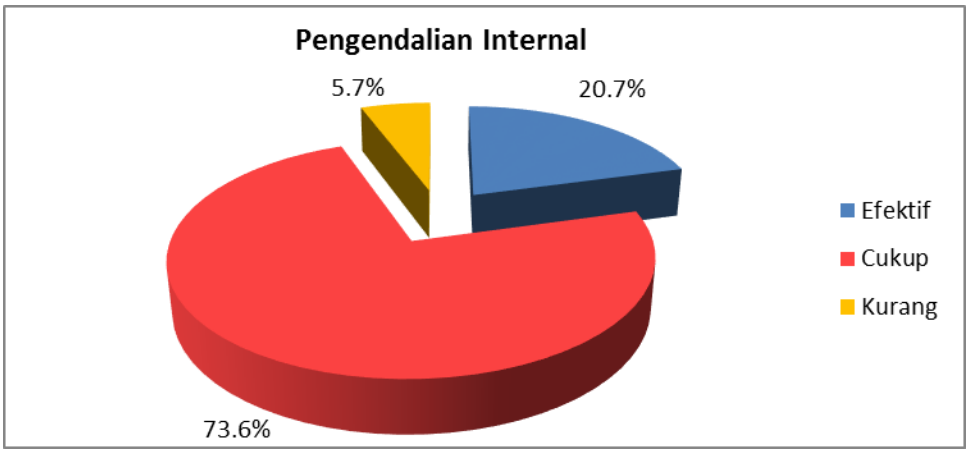
Pengendalian internal diukur menggunakan 14 indikator dan dioperasionalisasikan menjadi 22 butir pernyataan. Berikut rekapitulasi rata-rata skor penilaian responden terhadap setiap indikator pengendalian internal. Bila dilihat dari rata-rata skor tanggapan responden, pengendalian internal pada SKPD di Provinsi Sulawesi Selatan termasuk dalam kriteria cukup efektif. Demikian juga bila dilihat berdasarkan indikator, sebagian besar termasuk dalam kategori cukup. Hanya otorisasi dan tindak lanjut yang sudah termasuk dalam kategori memadai.

Tabel 4.6
Distribusi SKPD berdasarkan Pengendalian Internal

No	Indikator	Rata-Rata Skor	Kriteria
1	Integritas dan nilai etika	3,80	Cukup
2	Struktur SKPD	3,63	Cukup
3	Tanggung jawab dan wewenang	3,63	Cukup
4	Kebijakan dan Praktik SDM	3,40	Cukup
5	Identifikasi dan analisis risiko	3,44	Cukup
6	Acuan untuk menentukan adanya risiko	3,50	Cukup
7	Upaya mengatasi, mengurangi dan menghilangkan risiko	3,84	Cukup
8	Pelaksanaan review	3,64	Cukup
9	Pengendalian Fisik Aset	3,78	Cukup
10	Pemisahan tugas	3,72	Cukup
11	Otorisasi	4,03	Tinggi
12	Informasi	3,79	Cukup
13	Komunikasi	3,35	Cukup
14	Tindak lanjut	4,07	Efektif
	Pengendalian Internal	**3,68**	**Cukup Efektif**

Sumber: Data Primer diolah penulis (2018)

Selanjutnya distribusi SKPD di Provinsi Sulawesi Selatan berdasarkan pengendalian internal disajikan pada gambar berikut.



Gambar 4.3
Distribusi SKPD Berdasarkan Pengendalian Internal

Pada gambar 4.3 dapat dilihat paling banyak SKPD yang ada di Provinsi Sulawesi Selatan memiliki pengendalian internal yang termasuk dalam kriteria cukup efektif, kemudian sebanyak 20,7% SKPD memiliki pengendalian internal yang termasuk dalam kriteria efektif. Namun masih ada sebanyak 5,7% SKPD yang memiliki pengendalian internal termasuk dalam kriteria kurang efektif.

Dimensi lingkungan pengendalian terdiri dari 8 butir pernyataan, berikut ini distribusi SKPD berdasarkan lingkungan pengendalian. Pada demensi lingkunagan pengendalian jawaban responden pada skor antara 3,32 sampai dengan 3,87 kretria cukup. Kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan berpendapat integritas dan nilai etika cukup diterpakan , Struktur SKPD cukup lengkap, Tanggung jawab dan wewenang cukup memahami, dan Kebijakan dan Praktik SDM cukup dimiliki.

Dimensi penaksiran risiko terdiri dari 3 butir pernyataan, berikut ini distribusi SKPD berdasarkan penaksiran risiko. Pada demensi penaksiran risiko jawaban responden pada rata-rata skor antara 3,44 sampai dengan 3,84 kreteria cukup. Hal ini menunjukan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan menganggap cukup menerapkan identifikasi dan analisis risiko, cukup memiliki acuan untuk menentukan adanya risiko, dan cukup berupaya mengatasi, dan mengurangi dan menghilangkan risiko.

Dimensi aktifitas pengendalian terdiri dari 5 butir pernyataan, berikut ini distribusi SKPD berdasarkan aktifitas pengendalian. Pada demensi aktifitas pengendalian jawaban responden pada skor 3,64 sampai dengan 3,98 kreteria cukup. Hal ini menunjukan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan menganggap pelaksanaan review cukup diterapkan, pengendalian fisik aset cukup memadai dan cukup dilakukan, pemisahan tugas cukup dilakukan , dan otorisasi cukup diterapkan

Dimensi informasi dan komunikasi terdiri dari 5 butir pernyataan, berikut ini distribusi SKPD berdasarkan informasi dan komunikasi. Pada demensi informasi dan komunikasi jawaban responden pada skor 3,30 kriteria cukup sampai dengan 4,06 kriteria baik. Hal ini menunjukan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan menganggap informasi cukup tersedia dan komunikasi cukup diterapkan dan pelaksanaan suatu transaksi hanya dilakukan oleh orang yang berwenang dan dilakukan sesuai dengan kewenangan yang bersangkutan telah dilaksanakan dengan baik.

Dimensi pemantauan terdiri dari 1 butir pernyataan, berikut ini distribusi SKPD berdasarkan pemantauan. Pada demensi pemantauan jawaban responden pada skor 4.07 kriteria baik. Hal ini menunjukan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan menganggap evaluasi dan tindak lanjut diterapkan dengan baik.

4.1.2.4 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

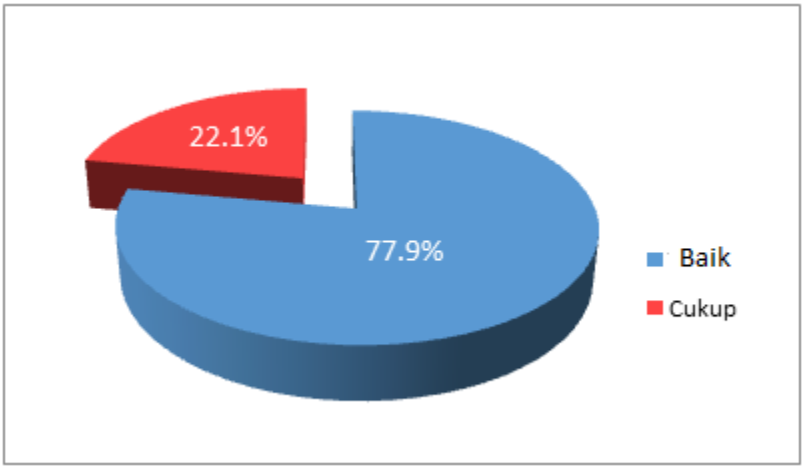
Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada SKPD di Provinsi Sumatera Utara diukur menggunakan 7 indikator dan dioperasionalisasikan menjadi 9 butir pernyataan. Berikut rekapitulasi rata-rata skor penilaian responden terhadap setiap indikator akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Tabel 4.7
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Penilaian Responden Mengenai Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

No	Indikator	Rata-Rata Skor	Kriteria
1	Tingkat realisasi anggaran	4,73	Baik
2	Tingkat realisasi program/kegiatan	4,40	Baik
3	Biaya pelayanan	4,07	Baik
4	Kecepatan layanan	3,91	Cukup
5	Kesesuaian program dengan kebutuhan masyarakat	3,93	Cukup
6	Pelaksanaan kegiatan sesuai dengan prinsip prinsip administrasi	4,27	Baik
7	Program/kegiatan dipertanggunjawabkan	4,20	Baik
	Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	**4,24**	**Baik**

Merujuk pada rata-rata skor tanggapan responden, akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Selatan termasuk dalam kriteria Baik.

Demikian juga bila dilihat berdasarkan indikator, sebagian besar termasuk dalam kategori tinggi. Hanya kecepatan layanan dan kesesuaian program dengan kebutuhan masyarakat yang masih termasuk dalam kategori cukup. Selanjutnya distribusi SKPD di Provinsi Sulawesi Selatan berdasarkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah disajikan pada gambar berikut.



Gambar 4.4
Distribusi SKPD Berdasarkan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pada gambar 4.4 dapat dilihat paling banyak SKPD yang ada di Provinsi Sulawesi Selatan memiliki akuntabilitas kinerja yang termasuk dalam kriteria tinggi, kemudian sebanyak 22,1% SKPD memiliki akuntabilitas kinerja yang termasuk dalam kriteria cukup baik.

Dimensi produktifitas terdiri dari 3 butir pernyataan, berikut ini distribusi SKPD berdasarkan produktifitas. Pada demensi produktifitas dengan indikator tingkat realisasi anggaran pernyataan no 1 jawaban responden pada skor 4.73 kriteria baik, indikator tingkat realisasi program/kegiatan pernyataan no 2 skor 4.70 kriteria baik,

pernyataan no 3 skor 4.11 kriteria baik. Hal ini menunjukan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan berpendapat produktifitas berupa tingkat realisasi anggaran dan target anggaran yang ditetapkan dan program/kegiatan adalah baik.

Dimensi kualitas layanan terdiri dari 2 butir pernyataan pada demensi kualitas layanan jawaban responden pada rata-rata skor 4.07 kriteria baik dan 3.91 kriteria cukup. Kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan berpendapat pelayanan kepada masyarakat olrh SKPD diberikan dengan biaya rendah/terjangkau sedangkan untuk indikator kecepatan layanan kepada masyarakat diberikan secara cukup cepat.

Dimensi responsivitas terdiri dari 1 butir pernyataan, berikut ini distribusi SKPD berdasarkan responsivitas. Pada demensi responsivitas dengan indikator kesesuaian program dengan kebutuhan masyarakat jawaban responden pada rata-rata skor 3.93 kriteria cukup. Kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan berpendapat program/kegiatan yang di susun SKPD cukup sesuai dengan kebutuhan dan aspirasi masyarakat.

Dimensi responsibilitas terdiri dari 2 butir pernyataan, pada demensi responsibilitas dengan indikator pelaksanaan kegiatan sesuai dengan prinsip prinsip administrasi jawaban responden untuk pernyataan 7 pada rata-rata skor 4.03 kriteria tinggi dan pernyataan 8 pada skor 4.52 kriteria baik. Kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan berpendapat pelaksanaan kegiatan sudah dilakukan sesuai dengan prinsip- prinsip

administrasi yang benar atau sesuai dengan kebijakan organisasi dan disetiap pelaksanaan penggunaan anggaran sering menggunakan (DPA-SKPD).

Dimensi akuntabilitas terdiri dari 1 butir pernyataan pada demensi akuntabilitas dengan indikator program/kegiatan dipertanggunjawabkan jawaban responden pada 4.20 kriteria baik. Hal ini menunjukan kepala Dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi berpendapat akuntabilitas berupa pertanggungjawaban program/kegiatan telah disampaikan pimpinan dengan baik kepada DPRD.

4.1.3 Verifikasi Antar Variabel

Berdasarkan analisis korelasi *Product Moment* dari Pearson dengan bantuan jasa komputer program *SPSS versi 25.0* diperoleh matriks korelasi seperti berikut:

Tabel 4.8 Matriks Korelasi Antar Variabel

		AKIP	PPi	KSA	PIn
Pearson Correlation	**AKIP**	1.000	.608	.621	.548
	PPi	0.608	1.000	.331	.471
	AKIP	0.621	.331	1.000	.592
	PPi	0.548	.471	.592	1.000
Sig. (1-tailed)	**AKIP**	.	.000	.000	.000
	PPi	.000	.	.000	.000
	AKIP	.000	.000	.	.000
	PPi	.000	.000	.000	.
N	**AKIP**	101	101	101	101
	PPi	101	101	101	101
	AKIP	101	101	101	101
	PPi	101	101	101	101

Sumber: Hasil Pengolahan Data Penelitian dengan SPSS (2018)

Berdasarkan Tabel 4.7 menunjukkan bahwa keeratan hubungan antar **(1)** Penganggaran Partisipatif dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota di Provinsi Sulawesi Selatan mencapai 60,8% (r=0,608). Korelasi tersebut menunjukkan hubungan cukup tinggi, dan signifikan (p=0,000<α=0,050). **(2)** Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota di Provinsi Sulawesi Selatan mencapai 62,8% (r=0,621). Korelasi tersebut menunjukkan hubungan cukup tinggi, dan signifikan (p=0,000<α=0,050); **(3)** Pengendalian Intern dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten dan Kota di Provinsi Sulawesi Selatan mencapai 54,8% (r=0,548). Korelasi tersebut menunjukkan hubungan cukup tinggi, dan signifikan (p=0,000<α=0,050).

Sedangkan pola hubungan antar variable ditunjukkan pada Tabel 4.8 sebagai berikut:

Tabel 4.8
Coefficients[a] Regresi Variabel Independen dengan Variabel Dependen

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.508	3.285		.763	.447
	PPi	.441	.050	.526	8.890	.000
	KSA	.479	.062	.576	7.714	.000
	PIn	.368	.062	.456	7.714	.000

a. Dependent Variable: AKIP

Tabel 4.8

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.963[a]	.927	.938	4.66575	.634	100.631	2	116	.000

a. Predictors: (Constant), SB, MM

b. Dependent Variable: KUB

4.1.3.1 Verifikasi Pengaruh Penganggaran Partisipatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah

Secara statistik dengan bantuan program computer (SPSS versi 25.0) dapat dijelaskan hasil perhitungan besarnya pengaruh penganggaran partisipatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah sebagai berikut:

$R_1^2 = (\beta_1)*(r_1)$

$= (0{,}525)*(0{,}608)$

$= 0{,}3198$

Persamaan statitika pengaruh penganggaran partisipatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah sebagai berikut:

$$AKIP = 0{,}525PPi + e$$

Selanjutnya dilakukan pengujian hipotesis pertama, sebagai berikut:

Rumusan Hipotesis Pertama:

H_0: Penganggaran Partisipan tidak berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

H_1: Penganggaran Partisipan berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

Kaidah Pengambilan Keputusan:

H_0: p-Value $\geq \alpha$

H_1: p-Value $> \alpha$

Berdasarkan hasil perhitungan diperoleh koefisien determinasi sebesar 31,98% (R^2=0,3198), dengan nilai probabilitas (p-*Value*) untuk menerima H_0 sama dengan 0,000 dengan tingkat signifikansi (α=0,05), maka dapat diketahui bahwa p-value < α, dengan kata lain hipotesis statistik (H_0) yang menyatakan Penganggaran Partisipan tidak berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan **ditolak**.

Dengan demikian, hipotesis kerja yang menyatakan Penganggaran Partisipan berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan dapat diterima.

Hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Hasil uji hipotesis yang dilakukan menunjukan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemererintah pada Kabupaten/ Kota di provinsi Sulawesi Selatan. Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa semakin tinggi penganggaran partispatif meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah pada Kabupaten/ Kota di Provinsi Sulawesi Selatan.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Chong and Wing (2003) yang menyimpulkan bahwa terdapat hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja. Lopez et.al (2009) menemukan bahwa adanya hubungan yang kuat antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Deliana (2015) dan Cecilia Lelly Kewo (2014) menemukan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori bahwa partisipasi anggaran memberikan peluang kepada bawahan untuk menyusun tujuan anggaran yang sulit tetapi dapat dicapai (Chong dan Johnson, 2007), selain itu partisipasi dalam proses penganggaran berfungsi untuk merangsang bawahan untuk menerima dan berkomitmen untuk tujuan anggaran mereka (Verbeeten, 2008).

Fenomena masih belum baiknya partisipasi dalam penyusunan anggaran selama ini sebagaimana pernyataan Yuddy Chrisnandi (2014) bahwa pengelolaan sumber daya keuangan negara masih diwarnai penyimpangan-penyimpangan, sejak tahap perencanaan dan penyusunan anggaran, pelaksanaan sampai laporan

pertanggungjawabannya. Penetapan besaran anggaran lebih banyak didasari pada bagi-bagi kue semata. Dari pernyataan ini dapat diartikan bahwa penetapan besaran anggaran di daerah-daerah belum berdasarkan kepada kebutuhan masyarakat dan anggaran yang ditetapkan kepada SKPD bukan berdasarkan kebutuhan SKPD dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat.

Demikian juga dengan fenomena banyaknya pejabat baik eksekutif maupun legeslatif yang terkena kasus korupsi sebagai akibat politik biaya tinggi, Salah satu celah terjadinya korupsi tersebut adalah pada saat penyusunan anggaran. Dilihat dari hasil penelitian menunjukan tingkat penganggaran partisipatif di SKPD pada Kabupaten/ Kota di Provinsi Sulawesi Selatan tinggi, hanya saja pertimbangan atasan ke bawahan pada saat revisi anggaran masih dalam kategori cukup. Pada tahap awal dalam penyusunan anggaran, porsi keterlibatan kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan sangat baik, pertimbangan atasan kepada bawahan ketika anggaran dibuat juga dilakukan dengan baik, dan inisiatif dalam mendiskusikan anggaran juga berjalan dengan baik, namun demikian satu hal yang sangat penting dalam tahap penyusunan anggaran adalah pada saat anggaran tersebut direvisi ternayata pertimbangan atasan kepada bawahan skornya sebesar 3,88 kriteria cukup, yang berarti pada saat penentuan besarnya anggaran yang akan ditetapkan dalam PERDA, SKPD sebagai pengguna anggaran kurang berpartisipasi. Pimpinan daerah dan Legeslatif (DPRD) masih sangat dominan dalam penentuan akhir jumlah anggaran yang akan digunakan oleh SKPD di Kabupaten dan Kota di Provinsi Sulawesi Selatan

Hasil perhitungan skor rata-rata penganggaran partispatif yaitu sebesar 4,2 artinya penganggaran partisipatif pada Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi. Jika dilihat dengan skor maksimal adalah 5 dibandingkan dengan skor sebenarnya 4,2 menunjukkan masih ada gap nilai sebesar 0,8 dapat disimpulkan masih bisa ditingkatkan lagi. Kelemahan-kelemahan dan kebaikan-kebaikan pada penganggaran partisipatif ini disebabkan oleh beberapa hal, yang dapat kita lihat dari beberapa indikator yang merupakan bagian dari dimensi-dimensi penganggaran partisipatif.

Skor rata-rata tanggapan responden di Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi mengenai penganggaran partisipatif paling tinggi adalah keterlibatan dalam penyusunan rencana kerja (renja) SKPD dengan rata rata skor 4.43 kriteria tinggi, sedangkan rata rata skor paling rendah adalah ketika ada revisi anggaran maka pimpinan memberikan penjelasan dan alasannya secara rialistis dengan skor 3.88 kriteria cukup. Hal ini menunjukan tingkat partisipatif dalam penyusunan anggaran kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan adalah tinggi, terutama porsi keterlibatan dalam penyusunan anggaran, pertimbangan atasan kepada bawahan ketika anggaran dibuat, inisiatif atasan mendiskusikan anggaran, namun pada saat revisi anggaran pimpinan memberikan penjelasan hanya cukup realistis.

4.1.3.2 Verifikasi Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah

Secara statistik dengan bantuan program computer (SPSS versi 25.0) dapat dijelaskan hasil perhitungan besarnya pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah sebagai berikut:

$R_2^2 = (\beta_2)*(r_2)$

$= (0,576)*(0,621)$

$= 0,3577$

Persamaan stattitika pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah sebagai berikut:

$$AKIP = 0,357KSA + e$$

Selanjutnya pengjian hipotesis sebagai berikut

Rumusan Hipotesis Kedua:

H_0: Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

H_1: Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

Kaidah Pengambilan Keputusan:

H_0: p-Value ≥ α

H_1: p-Value > α

Berdasarkan hasil perhitungan diperoleh koefisien determinasi sebesar 35,77% (R^2=0,3577), dengan nilai probabilitas (p-*Value*) untuk menerima H_0 sama dengan 0,000 dengan tingkat signifikansi (α=0,05), maka dapat diketahui bahwa p-value < α, dengan kata lain hipotesis statistik (H_0) yang menyatakan Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan **ditolak**.

Dengan demikian, hipotesis kerja yang menyatakan Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan dapat diterima.

Hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil uji hipotesis yang dilakukan menujukan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemererintah pada Kabupaten/ Kota di Provinsi Sulawesi Selatan. Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa semakin jelas kejelasan sasaran anggaran maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah pada Kabupaten/ Kota di Provinsi Sulawesi Selatan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Abdul Halim, dkk (2005) menyimpulkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural di lingkungan Pemda Kabupaten/Kota, dan penelitian Anjarwati (2012) yang mengatakan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil penelitian ini relevan dengan teori yang mengatakan bahwa sasaran yang spesifik dan terukur dapat meningkatkan kinerja, dibanding dengan sasaran yang sulit dan tidak terukur (Locke dan Latham, 1989).

Fenomena masih belum baiknya kejelasan sasaran anggaran disampaikan oleh Pusat Studi dan Analisis Administrasi Negara STIA Cimahi (2013). Di Indonesia masih terjadi ketidakjelasan alokasi APBD/APBN, hal ini diduga terkait erat dengan persoalan proses penyusunan anggaran yang tertutup. Proses penyusunan anggaran masih menjadi domain elit (eksekutif dan legislatif), hanya bisa diakses dan didistribusikan di kalangan elit penguasa.

Hasil perhitungan skor rata-rata kejelasan sasaran anggaran yaitu sebesar 3,96 artinya kejelasan sasaran anggaran pada SKPD Dinas Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori cukup. Jika dilihat dengan skor maksimal adalah 5 dibandingkan dengan skor sebenarnya 3,96 menunjukkan masih ada gap nilai sebesar 1,04 dapat disimpulkan masih belum maksimalnya kejelasan sasaran anggaran SKPD Dinas Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan. Kelemahan-kelemahan dan kebaikan-kebaikan pada kejelasan sasaran anggaran ini disebabkan

oleh beberapa hal, yang dapat kita lihat dari beberapa indikator yang merupakan bagian dari dimensi-dimensi kejelasan sasaran anggaran.

Pada dimensi kejelasan sasaran program dan kegiatan, kepala dinas, sekertaris dan kepala perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan mengatakan Penetapan Plafon Anggaran Sementara (PPAS), Renja-SKPD dan Prioritas mempermudah dan memberikan arahan yang jelas dalam menentukan anggaran setiap program/kegiatan yang berarti sasaran anggaran sudah ditetapkan secara rinci dan jelas.

Pada dimensi kejelasan sasaran anggaran dan penggunaanya, kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan beranggapan program/kegiatan yang disusun telah sesuai dengan tugas dan fungsi pada unit kerja, sementara sasaran program yang ditetapkan cukup mudah dijabarkan dalam penyusunan anggaran dan dalam penyusunan program/kegiatan cukup mendapatkan arahan sasaran program, sementara dalam penyusunan program/kegiatan, selalu berkomunikasi dengan pimpinan terkait dengan penyusunan program/kegiatan. Disamping itu kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan beranggapan usulan program/kegiatan cukup sesuai dengan prioritas pembangunan daerah, sehingga mempermudah mempertanggung jawabkan dan dengan kejelasan sasaran anggarana cukup mempermudah dalam pencapaian indikator kinerja dalam RKA-SKPD.

Pada demensi kejelasan sasaran dan pertanggung jawaban anggaran, menurut kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di Kabupaten/Kota di Provinsi

Sulawesi Selatan pimpinan cukup menjabarkan prioritas pembagunan daerah berdasarkan tupoksi kepada SKPD dan kejelasan sasaran anggaran cukup mempermudah dalam mengendalikan program/kegiatan.

Dari enam indikator pada variabel kejelasan sasaran anggaran indikator yang paling baik atau jelas adalah sasaran ditetapkan secara rinci dan jelas. Sedangkan indikator yang paling rendah adalah indikator pencapaian sasaran dari pihak yang bertanggung jawab yang berarti belum maksimalnya kesesuaian antara usulan program/kegiatan dengan prioritas pembangunan daerah.

4.1.3.3 Verifikasi Pengaruh Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah

Secara statistik dengan bantuan program computer (SPSS versi 25.0) dapat dijelaskan hasil perhitungan besarnya pengaruh pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah sebagai berikut:

$R_3^2 = (\beta_3)*(r_3)$

$= (0,456)*(0,54)$

$= 0,2499$

Persamaan statitika pengaruh pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah sebagai berikut:

$$AKIP = 0,2499Pin + e$$

Selanjutnya hasil pengujian hipotesis sebagai berikut:

Rumusan Hipotesis Ketiga:

H_0: Pengendalian Intern tidak berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

H_1: Pengendalian Intern berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

Kaidah Pengambilan Keputusan:

H_0: p-Value $\geq \alpha$

H_1: p-Value $> \alpha$

Berdasarkan hasil perhitungan diperoleh koefisien determinasi sebesar 24,99% (R^2=0,2499), dengan nilai probabilitas (p-*Value*) untuk menerima H_0 sama dengan 0,000 dengan tingkat signifikansi (α=0,05), maka dapat diketahui bahwa p-value < α, dengan kata lain hipotesis statistik (H_0) yang menyatakan pengendalian intern tidak berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan **ditolak**.

Dengan demikian, hipotesis kerja yang menyatakan Pengendalian intern berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah provinsi Sulawesi Selatan dapat diterima.

Hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Hasil uji hipotesis yang menunjukan bahwa pengendalian interenal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemererintah pada Kabupaten/ Kota di provinsi Sulawesi Selatan. Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa semakin baik pengendalian internal maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah pada Kabupaten/ Kota di Provinsi Sulawesi Selatan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kaltsum (2013) dan hasilnya menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah, selanjutnya penelitian Darma dkk (2005) menunjukkan bahwas sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural di lingkungan Pemda Kab/Kota.

Hasil penelitian ini juga relevan dengan teori yang dikemukakan oleh COSO (2013) yang menyatakan pengendalian internal membantu entitas mencapai tujuan penting dan mempertahankan dan meningkatkan kinerja. Fenomena masih belum baiknya pengendalian internal sesuai yang dikatakan Purnomo (2012) masih terdapat kelemahan pada sistem penegndalian interen di instansi pemerintah, yakni rekonsiliasi data Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) antara Sistem Akuntansi Umum (SAU) dan Sistem Akuntansi Instansi (SAI) belum dapat diandalkan.

Hasil perhitungan total skor rata-rata pengendalian internal pada interval 3- 4 yaitu sebesar 3,68 artinya pengendalian interenal pada Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori cukup. Jika dilihat dengan skor maksimal

adalah 5 dibandingkan dengan skor sebenarnya 3,68 menunjukkan masih ada gap nilai sebesar 1,32 dapat disimpulkan masih belum maksimalnya pengendalian internal SKPD Dinas Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan, Masih ada masalah atau kendala yang harus dibenahi. Kelemahan-kelemahan dan kebaikan-kebaikan pada pengendalian internal ini disebabkan oleh beberapa hal, yang dapat kita lihat dari beberapa indikator yang merupakan bagian dari dimensi-dimensi pengendalian interenal.

Pada dimensi lingkungan pengendalian, masih masuk dalam kategori cukup ini menunjukkan dimensi lingkungan pengendalian belum ideal, dimana disamping memiliki kebaikan juga masih terdapat kelemahan-kelemahan yang harus diperbaiki. Pada dimensi ini Kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan cukup menerapkan integritas dan nilai etika, struktur SKPD cukup lengkap, kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas cukup memahami tanggung jawab dan wewenang, dan cukup memiliki kebijakan dan praktik SDM, ini menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian belum diterapkan secara maksimal baik oleh kepala/sekretaris SKPD, maupun oleh kepala bagian program.

4.1.3.4 Verifikasi Pengaruh Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Selatan

Secara statistik dengan bantuan program computer (SPSS versi 25.0) dapat dijelaskan hasil perhitungan besarnya pengaruh Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah sebagai berikut:

$R_1^2 = (\beta_1)*(r_1) = (0,526)*(0,608) = 0,3198$

$R_2^2 = (\beta_2)*(r_2) = (0,576)*(0,621) = 0,3577$

$R_3^2 = (\beta_3)*(r_3) = (0,456)*(0,54) = \underline{0,2499}$

0.9273

Persamaan Statistika pengaruh Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerntah sebagai berikut:

$$AIKP = 0,5276PP + 0,576KSA + 0,456PI + e$$

Selanjutnya pengujian hipotesis sebagai berikut:

Rumusan Hipotesis Keempat:

H_0: Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Intern tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Selatan.

H_1: Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Selatan.

Kaidah Pengambilan Keputusan:

H_0: p-Value ≥ α

H_1: p-Value > α

Berdasarkan hasil perhitungan diperoleh koefisien determinasi sebesar 92,73% (R^2=0,9273), dengan nilai probabilitas (p-*Value*) untuk menerima H_0 sama dengan 0,000 dengan tingkat signifikansi (α=0,05), maka dapat diketahui bahwa p-value < α, dengan kata lain hipotesis statistik (H_0) yang menyatakan Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Intern berpengaruh Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Selatan **ditolak**.

Dengan demikian, hipotesis kerja yang menyatakan Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, Dan Pengendalian Intern Berpengaruh Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Selatan dapat diterima.

Hipotesis keempat dalam penelitian ini adalah Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Intern berpengaruh Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah. Hasil uji hipotesis yang menunjukan bahwa Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan

Pengendalian Intern berpengaruh Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah terbukti dapat diterima.

Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa semakin baik Penganggaran Partisipan, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Intern, maka semakin baik Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah pada Kabupaten/ Kota di Provinsi Sulawesi Selatan.

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori bahwa partisipasi anggaran memberikan peluang kepada bawahan untuk menyusun tujuan anggaran yang sulit tetapi dapat dicapai (Chong dan Johnson, 2007), selain itu partisipasi dalam proses penganggaran berfungsi untuk merangsang bawahan untuk menerima dan berkomitmen untuk tujuan anggaran mereka (Verbeeten, 2008).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Abdul Halim, dkk (2005) menyimpulkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural di lingkungan Pemda Kabupaten/Kota, dan penelitian Anjarwati (2012) yang mengatakan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini relevan dengan teori yang mengatakan bahwa sasaran yang spesifik dan terukur dapat meningkatkan kinerja, dibanding dengan sasaran yang sulit dan tidak terukur (Locke dan Latham, 1989).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kaltsum (2013) dan hasilnya menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah, selanjutnya penelitian Darma dkk (2005) menunjukkan

bahwas sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural di lingkungan Pemda Kab/Kota.

Hasil penelitian ini juga relevan dengan teori yang dikemukakan oleh COSO (2013) yang menyatakan pengendalian internal membantu entitas mencapai tujuan penting dan mempertahankan dan meningkatkan kinerja. Fenomena masih belum baiknya pengendalian internal sesuai yang dikatakan Purnomo (2012) masih terdapat kelemahan pada sistem penegndalian interen di instansi pemerintah, yakni rekonsiliasi data Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) antara Sistem Akuntansi Umum (SAU) dan Sistem Akuntansi Instansi (SAI) belum dapat diandalkan.

Hasil perhitungan total skor rata-rata pengendalian internal pada interval 3- 4 yaitu sebesar 3,68 artinya pengendalian interenal pada Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori cukup. Jika dilihat dengan skor maksimal adalah 5 dibandingkan dengan skor sebenarnya 3,68 menunjukkan masih ada gap nilai sebesar 1,32 dapat disimpulkan masih belum maksimalnya pengendalian internal SKPD Dinas Kabupaten/Kota di Provinsi Sulawesi Selatan, Masih ada masalah atau kendala yang harus dibenahi. Kelemahan-kelemahan dan kebaikan-kebaikan pada pengendalian internal ini disebabkan oleh beberapa hal, yang dapat kita lihat dari beberapa indikator yang merupakan bagian dari dimensi-dimensi pengendalian interenal.

Pada dimensi lingkungan pengendalian, masih masuk dalam kategori cukup ini menunjukkan dimensi lingkungan pengendalian belum ideal, dimana disamping memiliki kebaikan juga masih terdapat kelemahan-kelemahan yang harus diperbaiki.

Pada dimensi ini Kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas – dinas Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan cukup menerapkan integritas dan nilai etika, struktur SKPD cukup lengkap, kepala dinas, sekertaris dan kepala bagian perencanaan di dinas cukup memahami tanggung jawab dan wewenang, dan cukup memiliki kebijakan dan praktik SDM, ini menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian belum diterapkan secara maksimal baik oleh kepala/sekretaris SKPD, maupun oleh kepala bagian program.

Dari hasil pengolahan data diketahui bahwa variabel pengangaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebesar 0,725, menunjukkan bahwa pengangaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan pengendalian internal memberikan pengaruh yang cukup besar terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Selatan.

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan tujuan penelitian dan pembahsan hasil penelitian, maka dapat dirumuskan kesimpulan penelitian ini, sebagai berikut:

1. Penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, semakin tinggi partisipasi dalam penganggaran semakin baik akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penganggaran partisipatif SKPD di pemerintah Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan sudah tinggi kecuali pada saat adanya revisi anggaran penjelasan kepala daerah hanya cukup realistis.
2. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Semakin jelas kejelasan sasaran anggaran semakin tinggi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kejelasan sasaran anggaran di pemerintah Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan cukup jelas, belum maksimalnya kejelasan sasaran anggaran disebabkan belum maksimalnya prioritas sasaran anggaran, belum maksimal sasaran sesuai fungsi, belum maksimalnya komunikasi atasan-bawahan, belum maksimalnya pencapaian sasaran dari pihak yang bertanggung jawab dan belum maksimalnya pertanggung jawaban sesuai fungsi.

3. Pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Semakin efektif pengendalian internal semakin baik akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Pengendalian internal di pemerintah Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan cukup efektif. Belum efektifnya pengendalian internal di SKPD kabupaten/kota di Provinsi Sulawesi Selatan disebabkan belum efektifnya Integritas dan nilai etika, Struktur SKPD, Tanggung jawab dan wewenang, Kebijakan dan Praktik SDM, Identifikasi dan analisis risiko, Acuan untuk menentukan adanya risiko, Upaya mengatasi mengurangi dan menghilangkan risiko, Pelaksanaan review, Pengendalian fisik aset, Pemisahan tugas, Informasi dan komunikasi.

5.2. Saran

5.2.1. Saran Operasional

1. Merujuk pada hasil penelitian menunjukkan bahwa penganggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Maka disaran untuk meningkatkan penganggaran partisipatif khususnya pada saat revisi anggaran, dengan cara Kepala daerah Bupati/Walikota dan TAPD di kabupaten/kota Provinsi Sulawesi Selatan pada saat pembahasan dan persetujuan Rancangan APBD dengan DPRD memberikan penjelasan yang rialistis kepada SKPD, dan tidak melakukan perbuhan anggaran yang drastis dengan mempertimbangkan apa yang sudah diusulkan oleh SKPD sebelumnya merupakan representative dari kebutuhan masyarakat.

2. Berdasarkan pada hasil penelitian yang menunjukkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah, maka guna meningkatkan kejelasan sasaran anggaran di pemerintah Kabupaten/Kota Provinsi Sulawesi Selatan, dengan cara :

   (1) Alokasi anggaran pembangunan tahunan yang di anggarkan harus sesuai dengan kegiatan prioritas SKPD masing-masing.

   (2) Meningkatkan kesesuaian program/kegiatan yang disusun dengan tugas dan fungsi (Tupoksi) pada pada masing-masing SKPD.

   (3) Sasaran program yang ditetapkan mudah dijabarkan dalam penyusunan anggaran.

   (4) Memaksimalkan komunikasi antara kepala daerah Bupati/Walikota dan TAPD dengan SKPD dalam penyusunan program/kegiatan guna mendapatkan arahan yang jelas tentang sasaran program yang sesuai dengan tupoksi masing-masing SKPD.

   (5) Perlu peningkatan kejelasan prioritas pembangunan daerah sehingga mempermudah pertanggung jawaban SKPD dari usulan program/kegiatan yang telah dilakukan.

   (6) Perlu peningkatan kejelasan sasaran anggaran untuk mempermudah pengendalian program/kegiatan dalam pencapaian indikator dalam RKA-SKPD.

3. Berdasarkan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan, maka guna meningkatkan pengendalian internal, dengan cara :

   (1) SKPD di kabupaten/kota di Provinsi Sulawesi Selatan meningkatkan efektifitas penerapkan Integritas dan nilai etika seperti menyusun dan menerapkan aturan perilaku dan memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku pada setiap tingkat pimpinan Instansi Pemerintah.

   (2) Meningkatkan kelengkapan Struktur organisasi SKPD dan kemampuan memenuhi kebutuhan organisasi antara lain dengan cara menetapkan jumlah pegawai yang sesuai, terutama untuk posisi pimpinan.

   (3) Meningkatkan efektifitas Tanggung jawab dan wewenang seperti wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan Instansi Pemerintah.

   (4) SKPD meningkatkan prosedur dan kebijakan tertulis dalam pelatihan, promosi, dan penggajian pegawai serta memiliki ketentuan yang jelas mengenai sanksi atas pelanggaran terhadap kebijakan dan prosedur yang ada.

   (5) SKPD meningkatkan penerapan identifikasi dan analisis risiko (kendala/masalah dan pengaruhnya) atas kegiatan operasional SKPD dengn cara menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko berupa kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran Instansi Pemerintah.

   (6) SKPD memiliki acuan untuk menentukan ada/tidaknya risiko (peraturan perundangan atau hal lain).

(7) SKPD meningkatkan penerapkan mekanisme review dari atasan untuk mengawasi pencapaian terhadap rencana yang telah dibuat. Review atas kinerja Instansi Pemerintah dilaksanakan dengan membandingkan kinerja dengan tolok ukur kinerja yang ditetapkan.

(8) SKPD meningkatkan efektifitas pencatatan atas seluruh aset secara memadai dan dokumentasi terhadap asset dilakukan secara lengkap dan akurat sehingga memungkinkan dilakukannya penelusuran.

(9) SKPD melakukan pemisahan kewenangan untuk mengendalikan seluruh aktivitas. Seperti dalam melaksanakan pemisahan fungsi pimpinan Instansi Pemerintah harus menjamin bahwa seluruh aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh 1 (satu) orang.

(10) Pimpinan SKPD memperoleh informasi yang dibutuhkan guna melaksanakan tanggung jawabnya dan terdapat mekanisme penyediaan informasi yang memadai bagi orang yang tepat secara tepat waktu untuk membantu dalam melaksanakan tugasnya secara efektif dan efisien.

(11) Di SKPD tugas dan tanggung jawab dikomunikasikan melalui media yang efektif dan Terdapat saluran komunikasi bagi setiap orang untuk melaporkan adanya penyimpangan.

5.2.2. Saran Pengembangan Ilmu Pengetahuan

Penelitian ini membuktikan bahwa penganggaran partisifatif, kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja

instansi pemerintah. Hasil pengujian hipotesis ini memberikan kontribusi terhadap pengembangan ilmu pengetahuan akuntansi terutama dalam penganggaran dan akuntansi sektor publik karena telah memperluas cakupan keberlakuan (*applicability*) ilmu pengetahuan yang sudah ada sebelumnya.

Selanjutnya, hasil penelitian ini dapat pula dipakai sebagai landasan oleh peneliti lain yang berminat untuk melakukan penelitian dalam bidang akuntansi sektor publik dengan cara menggunakan metode penelitian yang sama pada unit analisis dan sampel yang berbeda atau/dan waktu yang berbeda dengan harapan akan memperoleh hasil/kesimpulan yang sama (*replicability*). Dengan demikian, aktivitas penelitian yang berkelanjutan seperti ini dapat meningkat keyakinan terhadap penelitian yang telah dilakukan dan kegunaan hasil penelitian dapat diterima secara luas karena ruang lingkup (*scope*) keberhasilan penelitian semakin diterima secara universal (*generalizability*).

DAFTAR PUSTAKA

Anjarwati. 2012. *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*. Accounting Analysis Journal 1(2).

Anthony, R. N., and Vijay Govindarajan. 2005. *Management control system: Sistem pengendalian manajemen.* Edisi 11. Jakarta: Salemba Empat

Atkinson, AA.,R.J.Banker, R.S. Kaplan dan S.M, Young. 2012*," Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution*

Azwar Abubakar. 2012. *Akuntabilitas-kinerja-instansi-pemerintah-meningkat-signifikan*. http://www.menpan.go.id/berita-terkini/796-akuntabilitas-kinerja-instansi-pemerintah-meningkat-signifikan.. [29/09/2017].

Babbie, Earl. 2013. *The Practice of Social Research*. 13th Edition, California: Wadsworth Publishing Company.

Bodnar , George H. & William S. Hoopwood. 2010. *Accounting Information Systems*, Tenth Edition. NJ: Prentice Hall

Brian Wampler (2007). *A Guide to Participatory Budgeting*. Public Sector Governance and Accountability Series. Participatory Budgeting. Edited by Anwar Shah: The World Bank.

Candra Sinuraya. 2009. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajer: Peran Kecukupan Anggaran dan Job-Relevant Information sebagai Variabel Intervening*. Jurnal Akuntansi Vol.1 No.1 Mei 2009:17-39

Carolina Pontones Rosa, Rosario Pérez Morote1 & Clara Isabel Muñoz Colomina. 2013. *Performance Improvement in the Spanish Local Government: AProposal for Internal Control in Social Care Services*. International Business Research; Vol. 6, No. 4; 2013.Melaui http://search.proquest.com/ docview/ 1431164066. 10/29/2014.

Cecilia lelly kewo.2014.*The effect of participative budgeting, budget goal clarity and internal control implementation on managerial performance*. Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.5, No.12, 2014.

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

Chong Vincent K. and Johnson Darren M. (2007), *Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance* ,Accounting and business research, vol 37, No.1, pp. 3-19, 2007

Chong, V.K., K.M. Chong. 2002. *The Role of Feedback on the Relationship Between Budgetary Participation and Performance*. Pacific Accounting Review - Vol. 14, No. 2

Chong, V.K., K.M. Chong.2002. *Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance*: A Structural Equation Modeling. Behavioral Research In Accounting Volume 14, 2002 Printed in USA Approach.

Cocca, P & Alberti, M. 2010. A Framework to Assess Performance Measurement Systems in SMEs. *International Journal of Productivity and Performance Management,* vol 59 (2) : 186 – 200.

Coe Cindy , Amy Zehnder, Dennis Kinlaw. 2008. *Coaching for Commitment Ahieving Superior Performance From Individuals And Teams*, Third Edition, John Wiley & Sons, Inc**.**

COSO. 2013. *Internal Control* — Integrated Framework Executive Summary**.** March

Deliana. 2015. *Managerial Performance in Indonesia Local Government: Impact of Budget Participation and Budget Goal Commitment*. Research Journal of Finance and Accounting ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online).Vol.6, No.4, 2015

Dunk, A. S. 1993. *The effects of udget Emphasis and Information Asymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack*. The Accounting Review. 63. Januari: 400-410.

Eker , Melek. 2008. *The affect of the relationship between budget participation and job-relevant information on managerial performance*. Egc Academic Review 8(1) 2008 : 183 - 198

Elder, Randal J., Mark S. Beasley, & Alvin A. Arens. 2014. *Auditind and Assurance Sevices An Integrated Approach*. NJ: Prentice-Hall

Emilia Darma dan Abdul Halim. 2005. *Budget Goal Clarity, Control System of Accounting and Managerial Performance* : Empirical Study on District City Government of DIY Province. Journal of Accounting and Investment. Vol.6. No.1.

Erlina, Sirojuzilam dan Rasdianto. 2012. *Pengelolaaan dan Akuntansi Keuangan Daerah*. USU Press

Grosshans & Werner.1992. *Internal Control Assessments.Are They Needed on Performance Audits?* The Government Accountants Journal , Vol. 40, No. 4 , Winter 1992.

Instruksi Presiden Republik Indonesia Nonor 7 Tahun 1999 Tentang *Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Presiden Republik Indonesia*

Jianfei Leng, Pangjing Zhao. 2013. *"Study on the Impact of the Quality of Internal Control on the Performance of M&A"*. Journal of Service Science and Management, 2013, 6, 223-231.

Joseph F. Hair, Jr., William C. Black, Barry J.Babin, Rolph E. Anderson, Ronald L.Tatham, 2006 ***.Multivariate Data Analysis.*** **(**sixth edition), Pearson Prentice Hall Education International

Kawedar, Warsito, A. Rohman dan S. Handayani. 2008. *Akuntansi Sektor Publik, Pendekatan Penganggaran Daerah dan Akuntansi Keuangan Daerah*. Buku 1. Semarang; Penerbit Universitas Diponogoro.

Kementrian Ripublik Indonesia. Derektoran Jenderal Perimbangan Keuangan. 2012. *Analisis Realisasi APBD Tahun 2011*.

Kenis, I. (1979). *Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance*.The Accounting Review Vol. LIV, No. 4 October 1979.P.707-721. Melalui http://www.jstor.org. [10/02/14].

Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 Tentang *Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta tat cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah*

Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor KEP/135/M.PAN/9/2004 tentang *Pedoman Umum Evaluasi Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*

Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 20 Tahun 2013 Tentang *Perubahan Lampiran Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Dan Reformasi Birokrasi Nomor 25 Tahun 2012 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*

Kerlinger, F.N. 2000. *Asas-Asas Penelitian Behavioral*. Edisi Indonesia. Cetakan Kedua. Yogyakarta: Gajah Mada UniversityPress

Kren Leslie, 1992. *"Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of nformation and Environmental Volatility*". The Accounting Review. July. Pp. 511-526.

Krisler Bornadi Omposunggu dan Icuk Rangga Bawono. 2006. *"Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Job Relevant Information Terhadap Informasi Asimetris". SNA IX*. 23-26 Agustus. pp 1-27 Kotler, P and Armstrong, G. 1991. Principles of Marketing. Fifth Ed. Prentice-Hall

Leach-López, M. A., W. W. Stammerjohan, & F.M. McNair. 2007. *Differences in the role of job relevant information in the budget participation-performance*

relationship among US and Mexican managers: A question of culture or communication? Journal of Management Accounting Research (forthcoming).

Leach-Lopez.M.A.,Stammerjohan,Lee.K.S. 2009. *Budget participation and job performance of south Korean managers mediated by job satisfaction and job relevant information.* Management research news. Patrington: 2009. vol.32,Iss.3:pg.220

Lee, Robert D. Jr. & Ronald W. Johnson. 1998. *Public Budgeting Systems*. Sixth edition. Gaithersburg, Maryland: Aspen Publishers, Inc.

Locke, E. A. 1968. Toward A Theory of Task Motivation and Incentives. *Organizational Behaviour and Human Performance Vol.3 Issue 2 pp.157-189*

Locke, E.A dan G.P. Latham, 1979, *"Goal Setting-A Motivational Technique That Works", Organizational Dynamics*, Melaui http://scholar.google.co.id/ scholar?q="Goal+Setting-A+Motivational+Technique.31/10/14

Locke, E.A., K.N. Shaw, L.M. Saari and G.P. Gary. 1981, "*Goal Setting and Task Performance*: 1969-1980.Pyschology Billetin : 125-152.

Locke, Latham and Erez. 1988. *New Developments in Goal Setting and Task Performance*. *Routledge.* 2013. ISBN. 0415885485, 9780415885485.

Magner, N., Welker, R.B. and Johnson, G.G. (1993). *Evidence of Value Expressive Participation Effects in Budgeting.* Journal of Applied Business Research, 9(2), 104–112.

Marconi, Siegel Ramanauskas, 1989, *Behavioral Accounting*, South Westren Publishing Co, Cincinati, Obio.

Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi offset. Yogyakarta

McLeod, Raymond, Jr & schell, George P. 2008. *Sistem Informasi Manajemen, Edisi 10*, Terjemahan oleh Ali Akbar Yulianto dan Afia R. Fitriati, Salemba Empat, Jakarta

Merchant, K. A. And J. F. Manzoni. 1989. *The Achievability of Budget Target in Profit Centers*: A Fiield Study. The Accounting Review

Milani, K. 1975. 'The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance Attitudes : A. Field Study." *Accounting Review*. April, p. 274-284

Muindro Renyowijoyo. 2010. *Akuntansi Sektor Publik Organisasi Non Laba*. Edisi Ke-2 Jakarta: Mitra Wacana Media.

Murray, D. 1990. The Performance Effect of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables, *Behavioral Reseach in Accounting*, pp.104-123.

O'Brien , James A. & George M. Marakas. 2010. *Management Information Systems: Managing Information Technology In The Bussiness Enterprise* 15th Edition. NY: McGraw-Hill.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*

Raykov, Tenko and Marcoulides, George, A. 2006. *A First Course in Structural Equation Modeling*. 12th Edition. Lawrence Erlbaum Associates, Inc. New Jersey

Sekaran, Uma & Roger Bougie. 2016. *Research Methods For Business; A Skill Building Approach sixth edition*. UK: John Wiley & Sons

Sharma R., Jones S. Ratnatunga J. 2006. *The relationships among broad scope MAS, managerial control, performance, and job releva nt information: a concomitant analysis*. Review of Accounting & Finance. Patri ngton. Vol. 5, Iss. 3; p. 228.

Sotirakou, T. dan M. Zeppou, 2006, "*Utilizing performance measurement to modernize the Greek public sector",* Management Decision, Vol. 44 No.9, pp. 1277-1304.Melaui

Suhartono, Ehrmann; Solichin, Mochammad, 2007. *"Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi"*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik, Vol. 08 No. 01, Jogjakarta.

Ummu Kaltsum, dan Abdul Rohman. 2013. *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Melalui Sistem Pengendalian Interen Sebagai Variabel Intervening*. Diponogoreo Journal of Accounting. Hal. 1-14.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 tahun 2008 *tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah*

Verbeeten, Frank H.M. 2008*, "Performance management practices in public sector organizations: impact on performance"*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.21 No.3, pp.427-454.

Wagner III. John A. 1994. *Participation's Effects On Performance And Satisfaction A Reconsideration of Research Evidence*, Academy of Management Review , Vol. 19, No. 2, 312-330

Wentzel, Kristin, 2002. *The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers Performance in A Budget Setting*. Behavioral Research in Accounting, Vol 14, pp 247-271.