

**PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN TERHADAP
AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH MELALUI
SISTEM PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI VARIABEL
INTERVENING
(Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Salatiga)**

Ummu Kaltsum
Abdul Rohman¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro

ABSTRACT

The present study aims to examine the effect of budget goal clarity on performance accountability government agencies. It also attempts to examine whether the internal control system mediate the effect of the budget goal clarity government performance accountability.

The research data collection using questionnaire survey. The questionnaire submitted to the Department of Revenue employees 50 Finance and Asset Management Regional Salatiga, 43 questionnaires (86 %) returned complete and can be processed. The data collected were processed using path analysis to examine the effect of direct and indirect budget goal clarity on government performance accountability.

These results indicate that the direct effect of the budget goal clarity government performance accountability. Budget goal clarity also significantly affect internal control system. Budget goal clarity indirectly affect the performance accountability of government agencies through the intervening variables of internal control systems.

Keywords : budget goal clarity, accountability of government performance, the system of internal control, public sector organization.

PENDAHULUAN

Penetapan Undang-Undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah mengharuskan pemerintah memenuhi akuntabilitas dengan memperhatikan beberapa hal, antara lain : anggaran, pengendalian akuntansi, dan sistem pelaporan. Pengelolaan pemerintah daerah yang berakuntabilitas, tidak bisa lepas dari anggaran pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan pendapat Mardiasmo (2002a), yang mengatakan wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah pemanfaatan sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik. Lebih lanjut dijelaskan Mardiasmo (2002a), anggaran berfungsi sebagai : (1) alat perencanaan, (2) alat pengendalian, (3) alat kebijakan fiskal, (4) alat politik, (5) alat koordinasi dan komunikasi, (6) alat penilaian kinerja, (7) dan alat motivasi. Oleh karena itu, anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya tersebut untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan untuk menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat.

Anggaran merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Kenis, 1979; Chow *et al.*, 1988; Antony dan Govindarajan, 1998, Halim *et al.*, 2000). Informasi anggaran membantu manajemen puncak untuk mengevaluasi kinerja dari manajer fungsional dan mendistribusikan penghargaan (*rewards*) dan

¹ Corresponding author

hukuman (*punishments*). Dalam konteks ini, keberadaan anggaran menjadi penting sebagai bagian dari perancangan sistem organisasi untuk meningkatkan sikap dan kinerja manajerial. Anggaran juga dapat digunakan sebagai evaluasi kinerja karena sistem penganggaran dapat mendorong atau menghambat pencapaian tujuan perusahaan.

Kenis (1979) mengatakan terdapat beberapa karakteristik sistem penganggaran. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Pada konteks 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. Pada konteks 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. Selanjutnya, hal ini akan menurunkan perbedaan antara anggaran yang disusun dengan estimasi terbaik bagi organisasi.

Akuntabilitas adalah suatu 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. Melalui penyusunan LAKIP juga dapat memberikan gambaran penerapan prinsip-prinsip *good governance*, yaitu terwujudnya transparansi dan akuntabilitas di lingkungan Pemerintah Daerah.

Pada tahun 2011, Provinsi Jawa Tengah memperoleh piala penghargaan dari Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PANRB) atas prestasinya dalam menyelenggarakan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sehingga mendapatkan predikat B (baik). Namun, hal itu tidak diikuti oleh kabupaten/kota di Jawa Tengah. Terbukti dengan masih banyaknya kabupaten/kota di Jawa Tengah yang laporan hasil evaluasi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah berpredikat CC, C, bahkan D seperti yang diringkas dalam tabel dibawah ini :

Tabel 1
Hasil Evaluasi Kinerja Pemerintah Kabupaten/Kota Tahun 2011

KABUPATEN/KOTA	KRITERIA
KAB BOYOLALI	CC
KOTA TEGAL	CC
KAB BANJAR	C
KAB KARANG ANYAR	C
KAB KLATEN	C
KAB KUDUS	C
KAB MAGELANG	C
KAB PATI	C
KAB PURBALINGGA	C
KAB SRAGEN	C
KAB TEMANGGUNG	C
KAB BATANG	D
KOTA SALATIGA	D

Sumber : <http://www.menpan.go.id/informasi/akuntabilitas/lhe-akip-kabkota>

Berdasarkan laporan hasil evaluasi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah kab/kota tahun 2011 yang dikeluarkan oleh Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PANRB) diatas, kota Salatiga mendapat predikat D (skor 0-30). Hal ini diperkuat oleh pernyataan <http://ruslan.web.id/category-pengendalian-intern/157-kelemahan-sistem-pengendalian-intern-pada-pemda> yang mengatakan bahwa di kota Salatiga terdapat SOP yang ada pada entitas tidak berjalan secara optimal atau tidak ditaati, yaitu penempatan dana cadangan senilai Rp 14,21 milyar pada PD BPR Kota Salatiga dalam bentuk deposito dan rekening giro yang bukan bank umum

mengakibatkan penyimpanan tersebut legalitasnya dipertanyakan oleh peraturan perundang-undangan. Kasus tersebut termasuk dalam kasus kelemahan struktur pengendalian intern khususnya kasus SOP yang ada pada entitas tidak berjalan secara optimal atau tidak ditaati.

Berdasarkan penjelasan diatas, terlihat bahwa sistem pengendalian intern sangat penting bagi instansi pemerintah. Hal ini diperkuat oleh Fajar (2012) yang menyatakan bahwa sistem pengelolaan keuangan negara yang lebih akuntabel dan transparan dapat dicapai jika seluruh tingkat pimpinan menerapkan sistem pengendalian intern atas keseluruhan kegiatan di instansi masing-masing sehingga seluruh kegiatan instansi dapat dilaksanakan secara tertib, terkendali, efisien dan efektif serta dapat mencapai tujuannya. Sistem pengendalian intern diharapkan dapat memberi keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Untuk mewujudkan hal tersebut, sistem pengendalian intern juga dapat memberi keyakinan memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi pemerintah dapat mencapai tujuannya.

Hasil temuan yang menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan penelitian lainnya, menunjukkan kemungkinan adanya variabel lain yang menjadi perantara antara kejelasan sasaran anggaran dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Shields et al. (2000) dan Govindrajan (1986) dalam Fahrianta dan Ghozali (2002) mengatakan kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan bahwa hubungan antara anggaran dan kinerja manajerial adalah tergantung faktor-faktor tertentu (*situational factors*) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Hal ini didukung Riyanto (2003) yang mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi. Model penelitian tersebut untuk menguji *contextual factors* yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dan kinerja. Sistem pengendalian termasuk anggaran dan pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *intervening* atau variabel *moderating* (Darma, 2004). Berdasarkan uraian diatas, maka permasalahan yang menjadi pusat perhatian dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh secara langsung terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah?
2. Apakah sistem pengendalian intern merupakan variabel *intervening* dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah?

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Kontijensi

Teori kontijensi menyatakan bahwa tidak ada rancangan dan penggunaan sistem pengendalian manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi organisasi, namun sebuah sistem pengendalian tertentu hanya efektif untuk situasi atau organisasi (perusahaan) tertentu. Kesesuaian antara sistem pengendalian manajemen dan variabel kontekstual organisasi dihipotesiskan untuk menyimpulkan peningkatan kinerja organisasi dan individu yang terlibat di dalamnya (outley 1980; Fisher 1998; Riyanto 2001).

Penggunaan pendekatan kontijensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial (Brownell, 1982a). Menurut Indriantoro dan Supomo (1999), variabel *intervening* adalah variabel yang mempengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menjadi hubungan yang tidak langsung.

Riyanto (2003) juga mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi dalam menguji *contextual factors* yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian termasuk anggaran dengan kinerja dan akuntabilitasnya. *Contextual factors* yang mempengaruhi keefektifan sistem pengendalian, pada umumnya, di luar domain akuntansi sehingga menyangkut multidisiplin. Contoh *contextual factors* tersebut adalah motivasi, komitmen, struktur organisasi, ketidakpastian lingkungan dan strategi.

Penelitian dapat menyangkut pengujian terhadap *the whole system*, memperluas literatur dengan mengidentifikasi variabel kontrol maupun variabel konteks yang belum pernah diteliti, termasuk perbaikan metodenya. Pada kerangka penelitian mendatang, *budgeting*, *monitoring* dan *evaluation* serta *compensation* dan *reward system* merupakan *control system* yang akan

mempengaruhi *performance*. *Uncertainty factors*, *individual factors* dan *organizations design factors* merupakan *contextual factors* yang akan mempengaruhi keefektifan sistem pengendalian tersebut (Riyanto dalam Suhartono dan Suryanto 2006).

Variabel *control* yang berupa *budgeting* adalah termasuk *participation*, *tightness*, *acceptance*. Karakteristik *budgeting* tersebut, bisa berwujud *budgetary participation*, *budget goal clarity*, *budgetary feedback*, *budgetary evaluation* dan *budget goal difficulty* (Kenis, 1979). *Monitoring* dan *evaluation* berupa *evaluation acceptance*, *system support* dan *variance analysis*.

Variabel konteks yang berupa *uncertainty* bisa berbentuk *volatility*, *complexity* dan *strategic*. *Individual factors* berupa motivasi, komitmen. *Organization design factors* bisa berbentuk *decentralization* atau *centralization*, *formalization*, *complexity*, *organic* atau *mechanic* dan kultur organisasi. *Performance* bisa diwujudkan dalam hal *financial*, *managerial*, *operational* dan *accountability* (Rianto, 2003).

Kerangka Pemikiran

Tercapainya indikator kinerja instansi pemerintah merupakan suatu prestasi yang dapat meningkatkan kualitas akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan instruksi presiden nomor 7 Tahun 1999 dalam kusumaningrum (2009) yang menyatakan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditentukan melalui alat pertanggungjawaban secara periodik. Akuntabilitas kinerja ini dilakukan dengan memperhatikan indikator kinerja, yang merupakan ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan dengan mempertimbangkan indikator masukan (*inputs*), keluaran (*outputs*), proses (*process*), hasil (*outcomes*), manfaat (*benefits*) dan dampak (*impact*).

Ketidakoptimalan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah disebabkan oleh kinerja anggaran sektor publik yang belum maksimal. Pengukuran kinerja anggaran lebih dilihat pada rencana dan realisasi anggaran tanpa menitikberatkan pada *outcome*. Hal ini disebabkan kinerja anggaran lebih dikaitkan dengan pelaksanaan anggaran tanpa melihat pada hasil dari pemanfaatan suatu anggaran. Terkait dengan hal ini, kinerja aparat dapat dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran sehingga ikut berdampak pada kinerja anggaran dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Ramandei, 2009)

Ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu antara kejelasan sasaran anggaran dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah memungkinkan adanya variabel yang menjadi perantara dengan pendekatan kontijensi. Pendekatan kontijensi menunjukkan bahwa sistem pengendalian akan lebih dapat menunjang pencapaian tujuan organisasi apabila desainnya sesuai dengan kondisi lingkungan organisasi.

Pengendalian yang efektif dapat mendorong manajer untuk membuat keputusan yang mengarah kepada tujuan organisasi. Aktivitas pengendalian juga berusaha dalam memotivasi pada karyawan untuk mencapai tujuan perusahaan. Pengendalian berbeda dengan perencanaan. Perencanaan berkaitan dengan penentuan tujuan dan sasaran perusahaan sedangkan pengendalian memotivasi karyawan untuk mencapai tujuan (Purwanti dan Zulaikha, 2006).

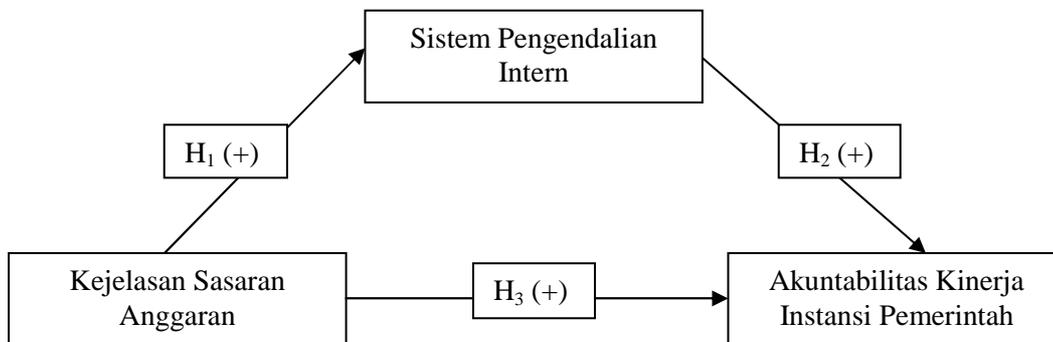
Dalam sistem pengendalian manajemen, anggaran merupakan elemen penting karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Kenis, 1979; Chow *et al.*, 1988; Antony dan Govindarajan, 1998, Halim *et al.*, 2000). Informasi anggaran membantu manajemen puncak untuk mengevaluasi kinerja dari manajer fungsional dan mendistribusikan penghargaan (*rewards*) dan hukuman (*punishments*).

Adanya pengetahuan mengenai sasaran yang telah dianggarkan dan informasi mengenai tingkat dimana sasaran tersebut telah tercapai memberikan dasar bagi para manajer untuk mengukur efisiensi, mengidentifikasi masalah, dan mengontrol biaya. Komunikasi sasaran yang dianggarkan secara menurun di suatu organisasi memberi informasi kepada para anggota manajemen yang lebih rendah mengenai apa yang diharapkan manajemen tingkat atas. Selanjutnya, informasi anggaran membantu manajemen tingkat atas untuk mengevaluasi kinerja para manajer tingkat lebih rendah dan memberikan reward atau hukuman (Kenis 1979).

Berdasarkan uraian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran diperkirakan dapat berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik

secara langsung maupun tidak langsung. Sistem pengendalian intern diperkirakan merupakan variabel yang memediasi hubungan tidak langsung antara kejelasan sasaran anggaran dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Adapun kerangka konseptual penelitian ini digambarkan pada model berikut ini:

Gambar 1
Kerangka Pemikiran



Pengembangan Hipotesis

Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Intern

Menurut Kenis (1979) dalam Suhartono & Solichin (2007) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut sehingga dapat mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki. Penelitian Locke (1968); Lathan & Yuki (1975); Stees (1976); Ivancevich (1976) & Kenis (1979) dalam Mawikere dkk (2007) menyatakan bahwa sasaran anggaran yang jelas dan spesifik memiliki pengaruh yang positif terhadap komitmen dan pencapaian sasaran anggaran serta kepuasan karyawan.

Sedangkan sistem pengendalian intern terdiri atas kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen kepastian yang layak bahwa perusahaan telah mencapai tujuan dan sasarnya. Kebijakan dan prosedur ini sering disebut pengendalian, dan secara kolektif membentuk pengendalian internal entitas (Arens, dkk 2008). Sistem pengendalian intern dilakukan untuk menjaga agar aktivitas organisasi tetap mengarah kepada tujuan organisasi semula. Sistem pengendalian intern yang efektif dapat mendorong manajer untuk membuat keputusan yang mengarah kepada tujuan organisasi. Adanya sistem pengendalian intern yang baik juga dapat mengatasi tingkat kecurangan (fraud) dari karyawan serta diharapkan sistem pengendalian intern dapat mengendalikan proses penganggaran sesuai dengan sasaran anggaran yang telah ditetapkan (Ramandei, 2009).

Oleh karena itu, adanya sasaran anggaran yang jelas diperkirakan dapat mempengaruhi sistem pengendalian intern karena adanya sasaran anggaran yang jelas dapat memberikan dasar bagi para manajer untuk mengukur efisiensi, mengidentifikasi masalah, dan mengontrol biaya sehingga para manajer dapat mengambil keputusan yang mengarah kepada tujuan organisasi dan meningkatkan sistem pengendalian intern. Selain itu, sasaran anggaran yang jelas dapat membantu manajemen tingkat atas untuk mengevaluasi kinerja para manajer tingkat lebih rendah sehingga dapat menjaga aktivitas organisasi agar tetap mengarah kepada tujuan semula. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H₁: Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh terhadap Sistem Pengendalian Intern.

Sistem Pengendalian Intern dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Adanya sistem desentralisasi di sektor publik mengakibatkan semakin menguatnya tuntutan akuntabilitas publik kepada lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun di daerah (Usmany, 2004). Dengan adanya tuntutan tersebut mengakibatkan pemerintah daerah harus meningkatkan perencanaan dan kontrol aktivitasnya (Miah dan Mia, 1996 dalam Abdulah, 2005). Pilihan struktur (misal tingkat desentralisasi) memiliki implikasi yang signifikan bagi sistem informasi akuntansi (Chusing dan Romey, 1994 dalam Darma, 2004). Agar kinerja yang diharapkan dapat meningkat setelah adanya desentralisasi pengambilan keputusan operasi,

organisasi harus mengadopsi pengendalian-pengendalian yang diperlukan (Hill, 1988 dalam Darma, 2004).

Selain itu, wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah pemanfaatan sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik (Mardiasmo, 2004). Pemanfaatan sumber daya secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata dapat dilakukan apabila dilakukan pengendalian manajemen yang baik. Salah satu jenis pengendalian manajemen adalah pengendalian intern. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H₂: Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Kejelasan Sasaran Anggaran dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian akuntabilitas kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Menurut Kenis (1979), 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 pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung-jawab untuk melaksanakannya.

Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas. Locke (1968) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki sehingga akan berimplikasi pada akuntabilitas kerjanya.

Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Hal ini berimplikasi pada peningkatan akuntabilitas kinerja. Beberapa penelitian seperti Lathan dan Yuki (1975), Steers (1976), Ivancevich (1976) dalam Kenis (1979), Darma (2004) menunjukkan adanya pengaruh positif antara kejelasan sasaran anggaran yang spesifik dengan kinerja dan akan meningkatkan akuntabilitas kerjanya (Abdullah, 2004).

Locke (1968) dalam Kenis (1979) mengatakan kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam berkerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan sehingga akan menurunkan akuntabilitas kerjanya (Abdullah, 2004; Jumirin, 2001). Sebaliknya, jika terdapat kejelasan sasaran anggaran maka pelaksana anggaran termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan sehingga akan meningkatkan akuntabilitas kerjanya. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

H₃: Kejelasan Sasaran Anggaran Berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Mediasi Variabel Sistem Pengendalian Intern terhadap Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Hal ini berimplikasi pada peningkatan akuntabilitas kinerja. Namun, ketidakkonsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh langsung kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial maupun akuntabilitas kinerja instansi pemerintah memungkinkan adanya variabel perantara yang memediasi hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kemungkinan adanya variabel perantara tersebut disebabkan oleh faktor-faktor tertentu (*situational factors*) yang dapat diuji dengan pendekatan kontijensi.

Berdasarkan penjelasan diatas, sistem pengendalian intern diharapkan dapat menjadi variabel yang memediasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah karena adanya sasaran anggaran yang jelas dapat memberikan dasar bagi para manajer untuk mengukur efisiensi, mengidentifikasi masalah, dan mengontrol biaya sehingga para manajer dapat mengambil keputusan yang mengarah kepada tujuan organisasi dan meningkatkan sistem pengendalian intern. Selain itu, sistem pengelolaan keuangan negara akan lebih akuntabel dan transparan, jika seluruh tingkat pimpinan menerapkan sistem pengendalian intern atas keseluruhan kegiatan di instansi masing-masing sehingga seluruh kegiatan instansi dapat dilaksanakan secara tertib, terkendali, efisien dan efektif serta dapat mencapai tujuannya. Sistem pengendalian intern diharapkan dapat memberi keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H_4 : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian intern sebagai variabel *intervening*.

METODE PENELITIAN

Data Penelitian

Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer melalui metode survei dengan kuesioner. Pengambilan sampel dilakukan dengan cara *purposive sampling* dengan kriteria pejabat struktural dan aparat yang memiliki peran dalam proses penyusunan anggaran (RKA-SKPD) dan memiliki masa kerja minimal satu tahun dalam periode penyusunan anggaran karena anggaran disusun secara periodik dan dalam satu periode anggaran adalah satu tahun. Penelitian ini dilakukan di Pemerintah Kota Salatiga karena berdasarkan laporan hasil evaluasi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah, kota salatiga memperoleh predikat D (kurang) dengan skor 0 - 30 pada tahun 2011.

Variabel Penelitian

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel independen, variabel sistem pengendalian intern sebagai variabel *intervening* dan variabel akuntabilitas kinerja pemerintah daerah sebagai variabel dependen. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel-variabel tersebut, diadopsi dari penelitian-penelitian terdahulu dan telah banyak digunakan peneliti sebelumnya.

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur dengan menggunakan 13 pertanyaan yang dikembangkan oleh Kenis (1979) dan disesuaikan dengan konteks pemerintah daerah. Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur menggunakan skala lima poin, di mana skala rendah (1) menunjukkan rendahnya kejelasan sasaran anggaran dan skala tinggi (5) menunjukkan tingginya kejelasan sasaran anggaran.

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah suatu perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui media pertanggungjawaban. Variabel akuntabilitas kinerja pemerintah diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Indraswari (2010) dari Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) Evaluasi LAKIP 2005 yang diterbitkan oleh Kementrian Negara Pendayagunaan Aparatur Negara. Item-item disesuaikan dengan konteks pemerintah daerah. Jumlah item pertanyaan adalah 16 item dengan skala Likert 1-5.

Sistem Pengendalian Intern terdiri atas kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen kepastian yang layak bahwa perusahaan telah mencapai tujuan dan sasarnya (Arens, dkk 2008). Pengendalian Internal yang dikeluarkan COSO terdiri dari 5 (lima) komponen, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian dan informasi dan komunikasi serta pemantauan. Sistem pengendalian Intern diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Ramandei (2009). Jumlah item pertanyaan adalah 5 item dengan skala Likert 1-5.

Pengujian hipotesis yang telah disusun dalam penelitian ini menggunakan analisis *path* (analisis jalur). Analisis *path* adalah penggunaan analisis regresi untuk menaksir hubungan kausalitas antar variabel yang telah ditetapkan (Ghazali, 2006).

Gambar 2

Diagram Path

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel *Intervening*.

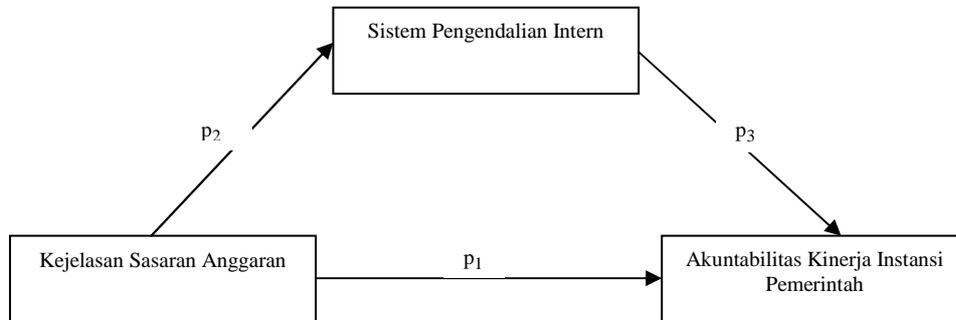


Diagram *path* di atas memberikan secara eksplisit hubungan kausalitas antar variabel yang ditunjukkan oleh anak panah. Setiap nilai *p* menggambarkan jalur dan koefisien *path*. Nilai koefisien *path* tersebut dihitung dengan menggunakan analisis regresi (Ghozali, 2006).

Persamaan regresinya adalah:

$$Y_{SPI} = b_0 + b_{KSA}X_{KSA} + e_1 \dots \dots \dots \text{Persamaan Regresi 1}$$

$$Y_{AKIP} = b_0 + b_{KSA}X_{KSA} + b_{SPI}X_{SPI} + e_2 \dots \dots \dots \text{Persamaan Regresi 2}$$

Keterangan:

- Y_{KSA} = Kejelasan Sasaran Anggaran
- Y_{SPI} = Sistem Pengendalian Intern
- Y_{AKIP} = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- b_{KSA} = *Intercept* Kejelasan Sasaran Anggaran
- b_{SPI} = *Intercept* Sistem Pengendalian Intern
- b_{AKIP} = *Intercept* Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- e_1 = Residual Sistem Pengendalian Intern
- e_2 = Residual Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Diskripsi Data

Pengumpulan data menggunakan kuesioner. Kuesioner tersebut didistribusikan langsung oleh peneliti atau kurir kepada responden. Jumlah kuesioner yang dikirim kepada responden sebanyak 50 kuesioner. Kuesioner yang kembali sebanyak 43 kuesioner. Kuesioner yang dapat dianalisis sebanyak 43 kuesioner. Perhitungan tingkat pengembalian kuesioner disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2
Daftar Kuesioner

Item	Jumlah	Presentase
Jumlah Kuesioner yang disebar	50	100%
Jumlah kuesioner yang tidak kembali	7	14%
Jumlah kuesioner yang dapat diolah (sampel)	43	86%

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan dengan uji homogenitas data, yaitu dengan melakukan uji korelasi antara skor item-item pertanyaan dengan skor total (*Pearson Correlation*). Masing-masing item pertanyaan berkorelasi positif terhadap skor total pada tingkat signifikansi 1%. Hal ini menunjukkan instrumen tersebut dinyatakan valid. Hasil pengujian validitas tercantum dalam tabel 3.

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menentukan tingkat kepercayaan minimal yang dapat diberikan terhadap kesungguhan jawaban yang diterima. Uji reliabilitas instrumen penelitian dilaksanakan dengan melihat konsistensi koefisien *Cronbach Alpha* untuk semua variabel.

Menurut Nunnally (1994) dalam Ghozali (2011), instrumen penelitian dikatakan handal (*reliable*), jika nilai *Cronbach Alpha* lebih dari 0,7. Berdasarkan tabel 3, nilai *Cronbach Alpha* diketahui lebih besar dari 0,7. Hal ini berarti instrumen penelitian dinyatakan reliabel.

Tabel 3
Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Data

Variabel	Perason	Cronbach Alpha
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	0,499 – 0,818	0,886
Kejelasan Sasaran Anggaran	0,363 – 0,817	0,829
Sistem Pengendalian Intern	0,597 – 0,830	0,708

Uji Asumsi Klasik

Penelitian ini menggunakan tiga jenis uji asumsi klasik yang mendasari model analisis regresi, yaitu pengujian multikolinieritas dengan menggunakan nilai VIF, pengujian heteroskedastisitas dengan metode *park* dan pengujian normalitas dengan menggunakan *normal probability plot*. Hasil pengujian multikolinieritas pada tabel 4 menunjukkan tidak satu pun variabel yang menunjukkan nilai VIF di atas 10, yang berarti tidak terjadi multikolinieritas di antara variabel-variabel tersebut (Ghozali,2002).

Salah satu cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya masalah heteroskedastisitas adalah dengan melakukan uji *park*. Uji *park* dilakukan dengan cara meregres variabel independen dengan nilai logaritma residual yang telah dikuadratkan. Jika hasilnya menunjukkan secara statistik tidak signifikan berarti tidak terdapat heteroskedastisitas dalam model penelitian tersebut (Ghozali, 2002). Hasil pengujian pada tabel 4, memperlihatkan bahwa semua variabel independen untuk model penelitian menunjukkan hasil yang tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan asumsi homoskedastisitas telah terpenuhi dalam penelitian ini.

Salah satu cara untuk mengetahui normalitas data adalah dengan uji statistik menggunakan *Nonparametric Test One-Sample Kolmogorov-Smirnov (1-Sample K-S)*. Jika hasil *Kolmogorov-Smirnov* menunjukkan nilai signifikan di atas 0,05 maka data residual terdistribusi dengan normal.

Tabel 4
Hasil Uji Multikolinieritas, Heteroskedastisitas, dan Normalitas

Model	Variabel Independen	Variabel Dependen	Collinerity Statistics		Park (Sig.)	Asymp. Sig.
			Tolerance	VIF		
Pers. Reg. 1	KSA	SPI	1,000	1,000	0,471	0,722
Pers. Reg. 2	KSA	AKIP	0,392	2,553	0,537	0,473
	SPI		0,392	2,553	0,765	

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis yang telah disusun dalam penelitian ini menggunakan analisis *path* (analisis jalur). Analisis *path* adalah penggunaan analisis regresi untuk menaksir hubungan kausalitas antar variabel yang telah ditetapkan (Ghazali, 2006).

Tabel 5
Hasil Uji Persamaan Regresi

Model	Variabel Bebas	Variabel Terikat	Koefisien Path	t-value	Sig.	F-Value	Sig.	Adjusted R Square
1	KSA	SPI	0,298	0,797 9	0,000	63,657	0,000	0,599
2	KSA	AKIP	0,408	2,076	0,044	20,553	0,000	0,482
	SPI		1,119	2,178	0,035			

Sumber : data primer diolah 2013

Pada tabel 5 dapat dilihat hasil uji persamaan regresi 1 yang digunakan untuk menganalisis pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap sistem pengendalian intern menunjukkan nilai

adjusted R² sebesar 0,599. Hal ini berarti 59,9% variabel sistem pengendalian intern dapat dijelaskan oleh variabel kejelasan sasaran anggaran. Sedangkan sisanya yaitu sebesar 40,1% dijelaskan oleh variabel lain di luar yang diteliti.

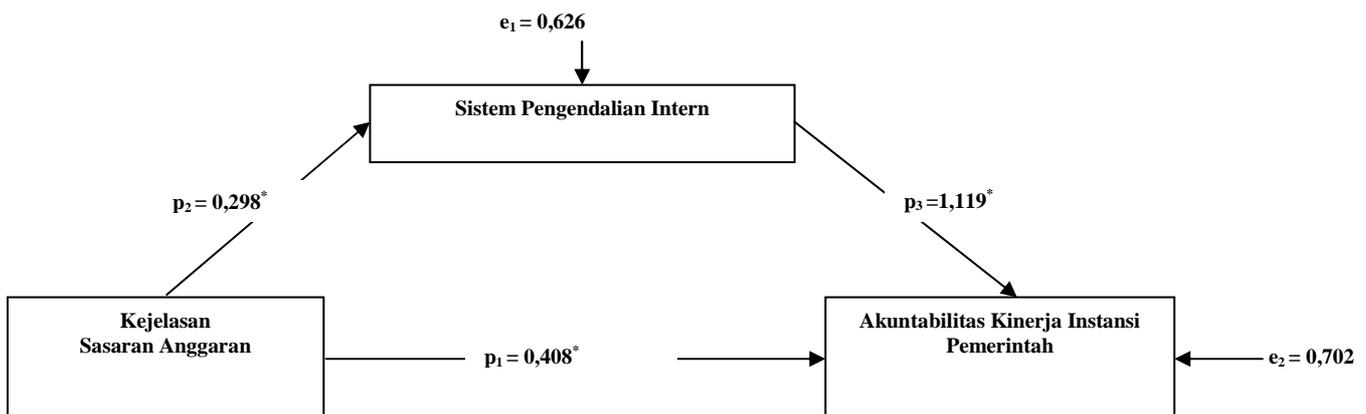
Hasil uji signifikansi parameter individual (*t test*) menunjukkan nilai *t* berada pada probabilitas signifikansi 0,000. Karena probabilitasnya lebih kecil dari 0,05 maka dapat dikatakan variabel kejelasan sasaran anggaran signifikan. Hal ini berarti bahwa variabel kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap sistem pengendalian intern.

Pada tabel 5 hasil uji persamaan regresi 2 yang digunakan untuk mengetahui pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian intern menunjukkan nilai *adjusted R²* sebesar 0,482. Hal ini berarti 48,2% variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dijelaskan oleh variabel kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian intern. Sedangkan sebesar 51,8% dijelaskan oleh variabel lain di luar yang diteliti.

Hasil *t test* memperlihatkan bahwa variabel sistem pengendalian intern signifikan. Hal ini dapat dilihat dari nilai probabilitas signifikansi untuk sistem pengendalian intern sebesar 0,035. Variabel sistem pengendalian intern menunjukkan angka yang lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti bahwa variabel sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan kejelasan sasaran anggaran signifikan pada 0,05 dengan probabilitas signifikansinya sebesar 0,044. Hal ini berarti bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Pada hasil uji persamaan regresi 1 menghasilkan nilai *unstandardized* beta untuk pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap sistem pengendalian intern sebesar 0,298 dan signifikan di bawah 0,05. Nilai *unstandardized* beta 0,298 merupakan nilai *path* atau jalur p_2 . Pada hasil uji persamaan regresi 2 menghasilkan nilai *unstandardized* beta sebesar 0,408 dan 1,119. Nilai *unstandardized* beta 0,408 merupakan nilai *path* atau jalur p_1 dan signifikan di bawah 0,05. Nilai *unstandardized* beta 1,119 merupakan nilai *path* atau jalur p_3 dan signifikan. Besarnya nilai $e_1 = \sqrt{1 - 0,608} = 0,626$ dan besarnya $e_2 = \sqrt{1 - 0,507} = 0,702$. Artinya jumlah *variance* variabel sistem pengendalian intern yang tidak dapat dijelaskan oleh kejelasan sasaran anggaran sebesar 0,626 dan jumlah *variance* variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang tidak dapat dijelaskan oleh kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian intern sebesar 0,702.

Gambar 3
Analisis Path



Hasil analisis *path* menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dapat berpengaruh langsung ke akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan dapat juga berpengaruh tidak langsung yaitu dari kejelasan sasaran anggaran ke sistem pengendalian intern (sebagai variabel intervening) lalu ke akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Besarnya pengaruh langsung adalah 0,408 sedangkan besarnya pengaruh tidak langsung harus dihitung dengan mengalikan koefisien tidak langsungnya yaitu $(0,298) \times (1,119) = 0,333462$. Atau total pengaruh (korelasi kejelasan sasaran anggaran ke akuntabilitas kinerja instansi pemerintah) $= 0,408 + (0,298 \times 1,119) = 0,741462$.

Pengaruh mediasi yang ditunjukkan oleh perkalian koefisien ($p_2 \times p_3$) sebesar 0,30108 signifikan atau tidak, diuji dengan Sobel test sebagai berikut :
Hitung standar error dari koefisien indirect effect ($S_{p_2 p_3}$)

$$Sp2p3 = \sqrt{p3^2 Sp2^2 + p2^2 Sp3^2 + Sp2^2 Sp3^2}$$

$$Sp2p3 = \sqrt{(1,119)^2(0,037)^2 + (0,298)^2(0,514)^2 + (0,037)^2(0,514)^2}$$

$$Sp2p3 = 0,1598047381$$

Berdasarkan hasil $Sp2p3$ diatas, maka nilai t statistik pengaruh mediasi dengan rumus sebagai berikut :

$$t = \frac{p2p3}{Sp2p3} = \frac{0,333462}{0,1598047381} = 2,086684062$$

Oleh karena nilai t hitung = 2,086684062 lebih besar dari t tabel dengan tingkat signifikansi 0,05 yaitu sebesar 1,96, maka dapat disimpulkan bahwa koefisien mediasi 0,333462 signifikan yang berarti ada pengaruh mediasi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian intern merupakan variabel *intervening* yang memediasi hubungan kejelasan sasaran anggaran dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Adapun rangkuman pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel sebagai berikut :

Tabel 6
Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis		Kesimpulan
H ₁	Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap sistem pengendalian intern	Diterima
H ₂	Sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah	Diterima
H ₃	Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah	Diterima
H ₄	Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian intern sebagai variabel <i>intervening</i>	Diterima

Sumber : data primer diolah 2013.

Interpretasi Hasil

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Sistem Pengendalian Intern

Pada hasil persamaan regresi 1 untuk menjawab hipotesis 1 menunjukkan bahwa adanya pengaruh positif sistem pengendalian intern sepenuhnya terbukti. Hasil analisis regresi menunjukkan adanya pengaruh positif kejelasan sasaran anggaran terhadap sistem pengendalian intern dengan tingkat signifikansi di bawah 0,05 yaitu sebesar 0,000. Hal ini menunjukkan hipotesis 1 diterima, artinya bahwa kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh positif terhadap sistem pengendalian intern.

Penjelasan di atas memperkuat penelitian yang dilakukan Asmoko (2006) yang menyatakan bahwa anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap efektifitas pengendalian keuangan dan pengendalian kinerja. Juga penelitian yang dilakukan oleh Kenis (1979) yang menyatakan bahwa anggaran dan kejelasan anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap *job- Related Attitudes* dan *Budget-Related Attitudes* juga kepada kinerja.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel *Intervening*.

Hasil analisis *path* menjawab hipotesis 4 yang menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dapat berpengaruh langsung ke akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan dapat juga berpengaruh tidak langsung yaitu dari kejelasan sasaran anggaran ke sistem pengendalian intern (sebagai variabel *intervening*) lalu ke akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Besarnya pengaruh langsung adalah 0,408 sedangkan besarnya pengaruh tidak langsung harus dihitung dengan mengalikan koefisien tidak langsungnya yaitu $(0,298) \times (1,119) = 0,333462$. Atau total pengaruh (korelasi kejelasan sasaran anggaran ke akuntabilitas kinerja instansi pemerintah) = $0,408 + (0,298 \times 1,119) = 0,741462$.

Menurut Ghozali (2011), pengaruh mediasi signifikan atau tidak, dapat diketahui jika diuji dengan Sobel test (penghitungan standar error dari koefisien indirect effect (S_{p2p3}) dan penghitungan nilai t statistik dengan rumus ($t = \frac{p2p3}{S_{p2p3}}$)). Hasil pengujian Sobel test yang dilakukan oleh peneliti menunjukkan bahwa nilai t hitung = 2,086684062 lebih besar dari t tabel dengan tingkat signifikansi 0,05 yaitu sebesar 1,96. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa

sistem pengendalian intern merupakan variabel intervening yang memediasi hubungan kejelasan sasaran anggaran dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

KESIMPULAN

Penelitian ini menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui sistem pengendalian intern sebagai variabel *intervening*. Simpulan dari hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian ini menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian Netty Herawaty (2011) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
2. Sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan merupakan variabel *intervening* / variabel yang memediasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Philipus Ramandei (2009) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

REFERENSI

- Abdullah, Hilmi. 2005. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada kabupaten dan Kota di daerah Istimewa Yogyakarta). *KOMPAK.No.13, Januari-April 2005.Hal: 37-67.*
- Adoe, M. H. 2002. Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Pemerintah Daerah di Propinsi Nusa Tenggara Timur. Tesis. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.
- Arens, A.A., Elder, J.R., dan Beasley, S. M., 2008., *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*, Jilid 1, Edisi Keduabelas. Erlangga Jakarta.
- Asmoko, Hindri. 2006. "Pengaruh Penganggaran Berbasis Kinerja Terhadap Efektivitas Pengendalian". *Jurnal Akuntansi Pemerintah.Vol.2, No.2, November 2006.* Hal 53-64.
- Darma, E. S. 2004. Pengaruh Kejelasan Sasaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Daerah. Tesis. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Fahrianta, R.W. dan I. Ghozali. 2002. Pengaruh Tidak Langsung Sistem Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Motivasi Sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen dan Ekonomi. Vol II (1). Februari: 77-113.*
- Govindrajan and Anthony, 2005. *Manajemen Control System*. Edisi Terjemahan Salemba Empat Jakarta.
- Halim, A. 2004. "Reformasi Akuntansi Keuangan dan Anggaran Daerah : Dua Pilar Utama Manajemen Keuangan Daerah" . *Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar pada Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada.* Yogyakarta.
- Hansen, dan Mowen. 2005. *Management Accounting*. Edisi Terjemahan. Salemba Empat : Jakarta.
- Herawaty, Netty. 2011. *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kota Jambi.* *Jurnal Akuntansi dan Manajemen, Vol. 13 No. 2, Juli-Desember, Hal. 31-36,* Kampus Pinang Pasak, Mendalo Darat, Universitas Jambi.
- Hill, C.W.L: 1998: "Corporate Control Type strategy Siza and financial Performance", *Journal of Management Studies*; pp 125-136.
- Indriantoro, N, 2000, An Empirical Study of Locus of Control and Cultural Dimentions as Moderating Variables of Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction, *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia, Vol 15 (1), Januari: 97-114.*
- Impres RI No. 7 tahun 1999, Tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Ivancevich, John. M. (1977). Different Goal Setting Treatments and Their Effects On Performance and Job Satisfaction. *Academy of Management Journal. Vol. 20, No. 3, 406-419.*

- Jumirin, A. 2001. Persepsi Kepala Instansi Pemerintah Terhadap Otonomi Daerah dan Akuntabilitas Kinerja. Tesis. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Kementerian Negara Pendayagunaan Aparatur Negara. 2005. Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Tahun 2005, Jakarta.
- Kementerian Negara Pendayagunaan Aparatur Negara. 2011. Laporan Hasil Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten/Kota Tahun 2011, Jakarta.
- Kenis, I. 1979. Effects on Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review* LIV (4). 707-721.
- Kusumaningrum, Indraswari. 2010. "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Provinsi Jawa Tengah". *Tesis. Tidak Dipublikasikan*. Program Studi Magister Akuntansi. Universitas Diponegoro Semarang.
- Locke, E. A. (1967). Relationship of goal level to performance level. *Psychological Reports*, 20, 1068.
- Locke, E. A. (1968). Toward a Theory of Task Motivation and Incentives. *Organizational Behavior and Human Performance*, Vol. 3, 157-189.
- Mardiasmo. 2002a. Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah. Edisi Pertama. (Penerbit Andi Yogyakarta).
- Mardiasmo. 2002b. Akuntansi Sektor Publik. Edisi Pertama. (Penerbit Andi Yogyakarta).
- Mardiasmo. 2004. Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mawikere, Lidiam, dkk. 2007. "Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengaruhnya terhadap Kinerja Manajerial melalui Job-Relevant Information pada Pemda Sulawesi Utara." *Konferensi Penelitian Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik Pertama*. 2007.
- Mia, L., 1988. Managerial Attitude, Motivation And The Effectiveness of Budget Participation. *Accounting Organizations and Society* 13, 465-476.
- Miah, N.Z dan Mia L, 1996, "Desentralization, Accounting Control System and Performance of Government Organization : A New Zeland Empirical Study", *Financial Accountability and Management*, August
- Mulyadi. 1993. *Akuntansi Biaya* Edisi ke-5. Yogyakarta: BP-STIE YKPN.
- Nurchayani, K. 2010. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial melalui Komitmen Organisasi dan Persepsi Inovasi sebagai Variabel Intervening". *Skripsi. Tidak Dipublikasikan*. Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro Semarang.
- Oktaviani, Ayu. 2003. "Pengaruh Desentralisasi Pengambilan Keputusan terhadap Kinerja Manajerial Kantor Dinas : Sistem Pengendalian Akuntansi sebagai Variabel Intervening." *Tesis*. 2003.
- Peraturan Pemerintah, 2006. Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. PP nomor 8 Tahun 2006.
- Peraturan Pemerintah, 2008. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. PP nomor 60 Tahun 2008.
- Pondeville, S. M. 2000. "The Control Systems in The Environmental Management Framework." *Working Paper IPA Young Scholars Colloquium* : 13.
- Rahman, Fajar Aditya. 2012. "Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Organisasi Perangkat Daerah terhadap Kinerja Organisasi Perangkat Daerah (Sensus pada Dinas Daerah Kota Tasikmalaya)". *Skripsi. Tidak Dipublikasikan*. Fakultas Ekonomi. Universitas Siliwangi.
- Ramandei, Pilipus. 2009. "Pengaruh Karakteristik Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah". *Tesis. Tidak Dipublikasikan*. Program Studi Magister Akuntansi. Universitas Diponegoro Semarang.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 1 Tahun 2004. tentang Perbendaharaan Negara.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 22 Tahun 1999. tentang Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 25 Tahun 1999. tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 32 Tahun 2004. tentang Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 33 Tahun 2004. tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.

- Riyanto, B. 2003. Model Kontijensi Sistem Pengendalian: Integrasi dan Ekstensi untuk Future Research. KOMPAK: Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Sistem Informasi FE UTY Yogyakarta. No: 9. April. 330-342.
- Safrida, Lili. 2005. *Pengaruh Tingkat penggunaan SistemPengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial di Lingkungan Pemerintah Daerah Komitmen Organisasi dan Locus Control Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Empiris Pada Kantor Dinas di Propinsi Kalimantan Selatan)*. Tesis. Universitas Diponegoro Jawa Tengah: Program Pascasarjana.
- Sardjito, Bambang. 2005. "Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajer". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol. 6, No. 1, Januari 2005
- Sidik, Anwar. 1991. "Dampak Karakteristik Anggaran terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran." *Tesis*. Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Suhartono, Ehrmann dan Suryanto. 2006. "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi sebagai Pemoderasi." *Jurnal Ekono Insentif Kopwil4*, Vol. 1, No. 1, ISSN: 1907 – 0640, Hal. 24-35.
- Surbaniam, N. Dan Rae, K. 2008. Uality of internal control prosedures. Antecedent and moderating effect on organizational justice and employee fraud. *Magerial. Auditing Journal* Vol. 23 No. 2, pp 104-124.
- Warsito dan Ghozali, I. 2002. "Pengaruh Sistem Pengendalian terhadap Prestasi Kerja : Uji langsung dan tidak langsung, (studi empiris pada perusahaan manufaktur otomotif di Indonesia). Tesis Program Pasca sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang (Tidak Dipublikasikan).