

**DESENTRALISASI, SISTEM PENGENDALIAN
AKUNTANSI DAN KINERJA DINAS PADA PEMERINTAH
KOTA PALANGKA RAYA**

Wahyudin Nor
wahyu1511@yahoo.com

Universitas Palangka Raya

ABSTRACT

This paper reports the results of a study which was conducted in government offices in Palangka Raya and investigated the relationships between (a) decentralization and the use of accounting control systems, (b) the use of accounting control systems and government office performance, and (c) the decentralization and government office performance. The performance was assessed using the heads of office perception of their office (unit's) performance. Samples taken in the research, were involved government offices in Palangka Raya. Analysis units utilized were the heads of offices, since they were mostly involved in budget processing in the offices. Data were collected through questionnaires, out of 112 questionnaires sent, only 66 questionnaires could be processed. The answers of the responses are analyzed by using path analysis. The result showed that decentralization and accounting control system influence the performance. But empirically result shows that decentralization had no significant effect on performance. This study indicated that accounting control system was a mediator in the relationship between decentralization and performance.

Keywords: Decentralization, Accounting Control System, Performance and Part Analysis.

PENDAHULUAN

Terjadinya krisis yang berkepanjangan telah membawa dampak keseluruhan aspek dan tatanan kehidupan bangsa Indonesia. Hikmah positif yang timbul akibat krisis yang berkepanjangan tersebut telah menumbuhkan ide dan pemikiran dasar untuk melakukan reformasi total disegala aspek bernegara dan berbangsa. Reformasi diberbagai bidang yang sedang berlangsung di Indonesia telah membuka peluang untuk menciptakan sistem pemerintahan yang lebih demokratis. Konsekuensinya adalah berkurangnya peran pemerintah pusat dan bertambahnya peran pemerintah daerah. Berbagai urusan pemerintah akan didesentralisasikan kepada pemerintah daerah.

Pada bulan oktober tahun 2004 pemerintah telah mengesahkan UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah pengganti UU No. 22 tahun 1999 dan UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah pengganti UU No. 25 tahun 1999. Keluarnya perundang-undangan tersebut akan memberikan tata kelola dan perspektif baru dalam pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal di Indonesia. Perangkat perundang-undangan tersebut satu langkah awal dalam pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi yang luas bagi pemerintah daerah sehingga dapat mengembangkan diri dalam mengelola sumberdaya yang ada didaerah. Adanya otonomi daerah dan desentralisasi juga membawa dampak terhadap sistem keuangan seperti sistem anggaran, akuntansi, pembiayaan serta pemeriksaan dan pelaporan. Secara normatif, desentralisasi merupakan pelimpahan wewenang dari pemerintah pusat ke pemerintah ditingkat yang lebih bawah. *Positioning* pemerintah selanjutnya hanya sebagai fasilitator dan katalis, yaitu mereka berperan untuk mengarahkan dan mengakselerasikan pelayanan publik pada masyarakat (Osborne dan Gaebler, 1992). Dengan demikian, arah pembangunan tidak lagi berdasarkan konsep dari atas ke bawah (*top down*) melainkan lebih ke arah partisipasi dari bawah ke atas (*bottom up*). Hal ini untuk mengurangi pola sentralisasi yang berakibat pemerintah daerah sebagai penentu kebijakan kurang bisa menterjemahkan kebijakan pusat secara tepat dan kurang aspiratif terhadap masyarakat daerah yang dilayaninya. Hal ini dapat terjadi karena para birokrat daerah masih memegang budaya paternalistik dan budaya sentralistik (Mardiasmo, 2002).

Adanya perbedaan tingkat desentralisasi akan memungkinkan terjadinya perbedaan kebutuhan informasi. Kondisi tersebut perlu dipertimbangkan didalam mendesain sistem informasi akuntansi dalam suatu organisasi. Apabila suatu organisasi memiliki tingkat desentralisasi tinggi maka perlu didukung dengan karakteristik sistem akuntansi yang andal. Kesesuaian antara informasi dengan kebutuhan akan mendukung kualitas keputusan yang akan diambil dan pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja organisasi (Nadler dan Tushman, 1988) dalam Nazaruddin (1998).

Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa pedelegasian dan tanggungjawab dari manajemen puncak ke manajemen yang lebih rendah akan membawa konsekuensi semakin besarnya tanggungjawab manajer yang lebih rendah terhadap implementasi keputusan yang dibuat. Disamping itu tujuan organisasi juga ditentukan oleh manajer itu sendiri, sedangkan alat yang digunakan untuk mencapai tujuan adalah pengendalian akuntansi. Pengendalian akuntansi mampu meningkatkan kinerja, sedangkan salah satu bentuk pengendalian yang dipandang mempunyai pengaruh kuat adalah struktur organisasi yang terdesentralisasi. Struktur organisasi terdesentralisasi merupakan salah satu bentuk organisasi yang efisien dan efektif untuk mengatasi kegagalan administrasi (Van de ven, 1976) dalam Nazaruddin (1998).

Penelitian yang menekankan pada hubungan antara sistem pengendalian, struktur organisasi dan kinerja dalam organisasi mendokumentasikan hasil yang tidak konsisten.

Gordon dan Narayanan (1984) menemukan hubungan yang signifikan antara struktur organisasi terdesentralisasi dengan penggunaan sistem akuntansi namun tidak konsisten dengan penelitian Chenhall dan Morris (1986). Miah dan Mia (1996) menemukan ada hubungan antara struktur organisasi dengan pengendalian akuntansi dan kinerja. Hasil ini tidak konsisten dikarenakan perbedaan responden yang digunakan. Gordon dan Narayanan (1984) menggunakan responden *vice president* (top manajemen), sedangkan penelitian Chenhall dan Morris (1986); Miah dan Miah (1996) menggunakan responden manajer menengah dan bawah (*middle and lower level*). Pada penelitian ini objek penelitiannya adalah dinas pemerintah, hal ini disebabkan belum banyak penelitian dilakukan pada organisasi sektor publik. Menurut Mia dan Goyal (1991) hasil penelitian pada organisasi yang murni mencari laba (*pure profit organization*) tidak semuanya dapat digeneralisasi dan diperlakukan sama pada organisasi sektor publik, hal ini disebabkan adanya perbedaan mendasar diantara kedua organisasi tersebut.

Adapun permasalahan yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

- a. Apakah tingkat desentralisasi berpengaruh positif signifikan terhadap meningkatnya penggunaan sistem pengendalian akuntansi
- b. Apakah tingkat desentralisasi berpengaruh positif signifikan terhadap meningkatnya kinerja dinas
- c. Apakah meningkatnya penggunaan sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap meningkatnya kinerja dinas

Tujuan yang diharapkan dari penelitian ini adalah:

- a. Untuk menguji secara empiris ada tidaknya pengaruh tingkat desentralisasi terhadap meningkatnya penggunaan sistem pengendalian akuntansi
- b. Untuk menguji secara empiris ada tidaknya pengaruh tingkat desentralisasi terhadap kinerja dinas
- c. Untuk menguji secara empiris ada tidaknya pengaruh penggunaan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja dinas

Manfaat Penelitian;

Dengan tercapainya tujuan penelitian tersebut di atas, kontribusi yang diharapkan dari penelitian ini adalah sebagai masukan pada pemerintah kota Palangka Raya tentang pentingnya hubungan desentralisasi, sistem pengendalian akuntansi dan kinerja dinas baik langsung dan tidak langsung.

RERANGKA TEORITIS

Desentralisasi

Konsep otonomi daerah seperti tertuang dalam undang-undang (UU) Nomor 22 tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah yang diganti dengan UU No. 32 Tahun 2004 tentang

Pemerintah Daerah dan UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah pengganti UU No. 25 tahun 1999. Misi kedua undang-undang tersebut adalah desentralisasi (pelimpahan wewenang).

Menurut Mardiasmo (2002: 24) desentralisasi tidak hanya berarti pelimpahan wewenang dari pemerintah pusat ke pemerintah yang lebih rendah, tetapi juga pelimpahan wewenang pemerintah ke pihak swasta dalam bentuk privatisasi. Secara teoritis dalam konteks otonomi daerah, desentralisasi diharapkan akan menghasilkan dua manfaat nyata, yaitu: *pertama*, mendorong peningkatan partisipasi, prakarsa dan kreatifitas masyarakat dalam pembangunan, serta mendorong pemerataan hasil-hasil pembangunan (keadilan) diseluruh daerah dengan memanfaatkan sumber daya dan potensi yang tersedia di masing-masing daerah. *Kedua*, memperbaiki alokasi sumber daya produktif melalui pergeseran peran pengambilan keputusan publik ke tingkat pemerintah yang paling rendah yang memiliki informasi yang paling lengkap (Shah, 1997) dalam Mardiasmo (2002: 25).

Osborne dan Gaebler (1992) menyatakan bahwa pemerintahan yang terdesentralisasi mempunyai beberapa keunggulan. Pemerintahan yang terdesentralisasi jauh lebih fleksibel daripada yang tersentralisasi, karena dapat memberikan respon lebih cepat terhadap lingkungan dan kebutuhan yang berubah. Selain itu, pemerintahan yang terdesentralisasi jauh lebih efektif, inovatif, dan menghasilkan semangat kerja dan komitmen yang tinggi, serta lebih produktif. Otonomi yang diberikan kepada pemerintah daerah didasarkan pada asas desentralisasi dalam wujud otonomi yang luas, nyata dan bertanggungjawab (Mardiasmo, 2002). Otonomi mencakup pula kewenangan yang penuh dalam menyelenggarakan urusan rumah tangganya, mulai dari tahap perencanaan sampai dengan tahap pelaporan dan evaluasi. Dengan demikian, hal ini ditujukan untuk peningkatan pelayanan kesejahteraan masyarakat yang semakin baik, pengembangan kehidupan demokrasi, keadilan dan pemerataan, serta pemeliharaan hubungan yang sesuai antara pusat dan daerah serta antar daerah dalam Negara Kesatuan Republik Indonesia. Kewenangan tersebut mencakup pula kewenangan dalam penggunaan dana, baik yang berasal dari pemerintah pusat, maupun yang berasal dari pemerintah daerah sendiri.

Sistem desentralisasi yang diterapkan dalam kerangka otonomi daerah pada akhirnya menyebabkan semakin luasnya tanggungjawab unsur-unsur pelaksana pemda yaitu dinas dalam hal penetapan kebijakan-kebijakan daerah. Desentralisasi diperlukan sebab adanya kondisi administratif yang semakin kompleks, begitu pula dengan tugas dan tanggung jawab sehingga perlu pendistribusian otoritas pada manajemen yang lebih rendah. Dengan pendelegasian wewenang maka akan membantu beban manajemen yang lebih tinggi (Gordon dan Miller, 1976) dalam Nazaruddin (1998).

Menurut Heller dan Yulk (1969) desentralisasi merupakan pendelegasian wewenang dan tanggungjawab kepada para pimpinan. Tingkat pendelegasian itu menunjukkan sampai seberapa jauh top manajemen mengizinkan manajemen level bawah untuk membuat kebijakan secara independen. Semakin tinggi tingkat desentralisasi, semakin tinggi wewenang pimpinan didalam mengambil keputusan secara otonom. Pada struktur terdesentralisasi, manajer puncak mendelegasikan wewenang dan tanggung-jawabnya kepada manajer dibawahnya dalam pembuatan keputusan (Gul dkk., 1995).

Sedangkan Simamora (1999:249) menyatakan desentralisasi merupakan delegasi otoritas/wewenang pengambilan keputusan kepada jajaran manajemen yang lebih rendah di dalam sebuah organisasi. Pada intinya, desentralisasi memindahkan titik pengambilan keputusan ke lapisan manajerial yang paling rendah untuk setiap keputusan yang mesti diambil. Kadar desentralisasi tergantung pada luasnya otoritas pengambilan keputusan yang didelegasikan manajemen puncak kepada lapisan manajemen dibawahnya.

Menurut Simamora (1999:249) terdapat empat kunci dalam penerapan wewenang terdesentralisasi, yaitu: (1). Delegasi. Delegasi merupakan pembagian kebawah penugasan-penugasan pekerjaan dan kekuasaan pengambilan keputusan terkait kepada manajer-manajer didalam sebuah organisasi. (2). Wewenang. Wewenang merupakan hak untuk membuat keputusan-keputusan yang diperlukan untuk melakukan tugas yang diemban. (3). Tanggungjawab. Tanggungjawab merupakan kewajiban manajer untuk menerima otoritas guna mencapai hasil yang dikehendaki. (4). Akuntabilitas. Akuntabilitas mengacu kepada ukuran seberapa baik pencapaian hasil-hasil, dan hal ini dipenuhi melalui laporan kinerja berkala yang memperlihatkan kepada manajer yang mendelegasikan wewenang mengenai apa yang terjadi.

Sistem Pengendalian

Menurut Azhar Susanto (2007:61), sistem adalah kumpulan/group dari sub sistem/bagian/komponen apapun baik fisik ataupun non fisik yang saling berhubungan satu sama lain dan bekerja sama secara harmonis untuk mencapai satu tujuan tertentu. Menurut Anthony dan Young (1999) salah satu jenis pengendalian adalah pengendalian keuangan (*financial control*). Tujuannya adalah untuk menjamin bahwa langkah-langkah penyusunan dan pencatatan telah dilakukan dan terciptalah integritas finansial dari aktifitas-aktifitas organisasi. Untuk memenuhi tujuan tersebut, maka aktifitas pengendalian finansial harus mempunyai dua aspek, yaitu: *pertama*, menjamin apabila tidak ada alasan untuk tidak melaksanakan rencana yang ditetapkan, maka rencana tersebut harus dilaksanakan. *Kedua*, memberikan alternatif perubahan apabila rencana yang ditetapkan tidak bisa dilaksanakan dikarenakan kondisi yang ditemui bertolak belakang dengan yang direncanakan. Pengendalian finansial dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu: (1) Pengendalian finansial dengan sistem akuntansi.; dan (2) pengendalian finansial dengan pengauditan.

Kinerja

Kinerja merupakan tingkat pencapaian tujuan organisasi. Menurut Rue dan Byars (2000; 375), kinerja adalah tingkat pencapaian (*the degree of accomplishment*). Kinerja bagi setiap organisasi merupakan kegiatan yang sangat penting terutama penilaian ukuran keberhasilan suatu organisasi dalam batas waktu tertentu. Atmosudirdjo (1997:11) berpendapat bahwa kinerja dapat berarti prestasi kerja. Rummler dan Brance (1995:16) membagi kinerja menjadi tiga parameter. *Pertama*, tingkat organisasi, dengan variabel kinerjanya adalah strategi, tujuan, pengukuran organisasi secara luas, struktur organisasi dan penyebaran sumberdaya. *Kedua*, tingkat proses, yaitu bagaimana pekerjaan itu dilakukan. Variabel kinerjanya adalah proses pelayanan kebutuhan pelanggan secara efisien dan efektif, tujuan proses dan pengukuran proses digerakkan oleh kebutuhan pelanggan dan kebutuhan organisasi. *Ketiga*, tingkat pekerja atau pelaksana.

Levine, dkk (1990:190), menyebutkan lima indikator untuk mengukur kinerja sektor publik, yaitu produktivitas, kualitas pelayanan, responsivitas, responsibilitas dan akuntabilitas. Produktivitas adalah ukuran seberapa besar pelayanan publik itu menghasilkan yang diharapkan, dari segi efisiensi dan efektivitas. Kualitas layanan ukuran citra yang diakui masyarakat mengenai pelayanan yang diberikan, yaitu masyarakat merasa puas dan tidak puas. Responsivitas adalah ukuran kemampuan organisasi untuk mengenali kebutuhan masyarakat, menyusun agenda dan prioritas pelayanan, serta mengembangkan program-program pelayanan publik sesuai kebutuhan dan aspirasi masyarakat. Responsibilitas adalah ukuran apakah pelaksanaan kegiatan sesuai dengan prinsip-prinsip administrasi yang benar. Akuntabilitas adalah ukuran seberapa besar kebijakan dan kegiatan organisasi publik dapat dipertanggungjawabkan kepada rakyat atau konsisten dengan kehendak rakyat.

Aspek penting dalam organisasi pemerintah dengan pengendalian adalah tercapainya efisiensi dan efektivitas dari pelayanan yang diberikan. Pentingnya kinerja organisasi merupakan *ultimate objective* dari pengendalian manajemen. Ada beberapa hal yang berhubungan dengan kinerja yaitu: sebagian organisasi menghubungkan pembayaran dengan kinerja, sebagian lainnya menggunakan informasi kinerja sebagai perangkat manajemen yang digunakan secara berkelanjutan untuk meningkatkan operasi mereka, dan sebagian lagi mengkaitkan pembelanjaan mereka dengan hasilnya. Organisasi yang paling *entrepreneurial* berusaha melakukan ketiganya (Osborne dan Gaebler, 1992).

Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja

Semakin besar otoritas dan tanggungjawab yang didelegasikan semakin besar otoritas dan tanggungjawab yang didelegasikan oleh top manajemen kepada level-level yang lebih rendah, maka akan semakin besar kebutuhan untuk mengontrol dan mengevaluasi aktivitas manajemen di level yang lebih rendah. Agar kinerja dapat meningkat setelah dilakukan desentralisasi pengambilan keputusan operasi, organisasi harus melakukan pengawasan (Hill, 1988) dalam Miah dan Mia (1996).

Adanya perbedaan tingkat desentralisasi akan memungkinkan terjadinya perbedaan kebutuhan informasi. Kondisi tersebut perlu dipertimbangkan didalam mendesain sistem informasi akuntansi dalam suatu organisasi. Apabila suatu organisasi memiliki tingkat desentralisasi tinggi maka perlu didukung dengan karakteristik sistem akuntansi yang handal. Kesesuaian antara informasi dengan kebutuhan akan mendukung kualitas keputusan yang akan diambil dan pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja organisasi (Nadler dan Tushman, 1988) dalam Nazaruddin (1998). Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa pendelegasian dan tanggungjawab dari manajemen puncak ke manajemen yang lebih rendah akan membawa konsekuensi semakin besarnya tanggungjawab manajer yang lebih rendah terhadap implementasi keputusan yang dibuat. Disamping itu tujuan organisasi juga ditentukan oleh manajer itu sendiri, sedangkan alat yang digunakan untuk mencapai tujuan adalah pengendalian akuntansi. Pengendalian akuntansi mampu meningkatkan kinerja, sedangkan salah satu bentuk pengendalian yang dipandang mempunyai pengaruh kuat adalah struktur organisasi yang terdesentralisasi.

Dalam konteks instansi pemerintah, desentralisasi akan menjadikan pimpinan dinas lebih terfokus dan tahu kebutuhannya. Pimpinan dinas pada kondisi ini akan mengambil keputusan yang benar-benar sesuai dengan kebutuhan lokal. Hal ini akan mendorong peningkatan efektivitas pelayanan yang diberikan kepada publik. Seiring dengan meningkatnya otoritas yang didelegasikan kepada kantor dinas di organisasi pemerintah, mereka juga akan semakin bertanggungjawab untuk kinerja di instansinya. Sehingga penggunaan sistem pengendalian akuntansi dikantor-kantor dinas akan meningkat.

Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang diajukan adalah:

H1: Meningkatnya desentralisasi akan meningkatkan penggunaan sistem pengendalian akuntansi.

Miah dan Goyal (1990) menyatakan bahwa sistem akuntansi yang efektif adalah prasyarat bagi kinerja yang lebih baik. Kegagalan menggunakan informasi akuntansi yang diperlukan akan menyebabkan manajemen sumberdaya tidak efektif dan menurunkan kinerja organisasi secara bertahap. Hal ini menggambarkan bahwa penggunaan sistem akuntansi dalam jumlah yang lebih banyak akan menyebabkan peningkatan kinerja organisasi dengan mendorong pengambilan keputusan dan kontrol aktivitas keuangan oleh manajer dengan cara lebih baik.

Dalam konteks instansi pemerintah, pendelegasian otoritas dan tanggungjawab oleh *head office* (HO) departemen pemerintah ke kantor-kantor dinas bisa memiliki dua konsekuensi. *Pertama*, karena pendelegasian, para pimpinan kantor dinas diminta membuat keputusan operasi dalam jumlah lebih banyak, sehingga menjadi lebih bertanggungjawab pada *head office* atas kinerja kantor dinas yang mereka pimpin. Situasi ini memerlukan semakin banyak informasi untuk pengambilan keputusan dan kontrol di kantor dinas yang menyebabkan semakin banyaknya penggunaan sistem pengendalian

akuntansi. *Kedua*, peningkatan penggunaan sistem pengendalian akuntansi memungkinkan para pimpinan kantor dinas membuat keputusan-keputusan yang lebih baik dan mengontrol operasi-operasi dengan lebih efektif, sehingga bisa meningkatkan kinerja. Penggunaan sistem pengendalian akuntansi bisa membantu para pimpinan kantor dinas mengestimasi probabilitas keberhasilan rencana tertentu dan memilih alternatif terbaik disetiap kasus. Berdasarkan uraian di atas hipotesis yang diajukan adalah:

H2: Meningkatnya penggunaan sistem pengendalian akuntansi akan meningkatkan kinerja dinas.

Williamson (1970 dan 1975) dalam Miah dan Mia (1996) mengatakan bahwa desentralisasi pengambilan keputusan memiliki implikasi pada kinerja yang jangkauannya luas bagi organisasi secara keseluruhan. Desentralisasi pengambilan keputusan yang dilakukan oleh para manajer bertujuan untuk meningkatkan kinerja mereka dengan mendorong mereka untuk mengembangkan kemampuan khas untuk menangani kondisi-kondisi lokal yang tidak menentu (Chenhall dan Morris, 1986).

Struktur organisasi memiliki peran yang penting dalam mempengaruhi kinerja pada tingkat organisasi maupun tingkat sub-unit. Pengaruh itu terjadi karena dengan desentralisasi, penetapan kebijakan yang dilakukan oleh manajer yang lebih memahami kondisi unit yang dipimpinnya sehingga kualitas kebijakan diharapkan menjadi lebih baik (Van de Ven, 1976) dalam Nazaruddin (1998). Sedangkan Mukhi dkk., (1988) dalam Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa desentralisasi memungkinkan para manajer secara efektif menangani peristiwa, bertindak tanpa menunggu dan meningkatkan kualitas keputusan yang mendorong kinerja yang lebih baik.

Dalam kasus instansi pemerintah, derajat desentralisasi yang tepat di kantor dinas akan membantu para pimpinan dinas merespon dengan tepat waktu terhadap situasi-situasi setempat, sehingga membuat proses pemerintahan menjadi lebih mudah beradaptasi dan responsive terhadap perubahan kebutuhan lingkungan. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H3: Meningkatnya desentralisasi akan meningkatkan kinerja dinas.

METODE PENELITIAN

Metoda Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Data diperoleh dari responden melalui kuesioner, yang diberikan kepada Kepala Dinas dan badan Kabag TU, dan tiga sampai lima orang Kabid pada kantor dinas dan badan yang berada di Kota Palangka Raya. Kuesioner disebarkan dengan cara mendatangi langsung karena dapat memudahkan responden dan dapat memberikan penjelasan apabila ada item pertanyaan yang tidak dimengerti. Selain itu skenario ini mampu meminimalkan risiko tingkat tanggapan yang rendah. Populasi dalam penelitian ini adalah kantor dinas

dan badan pada pemerintahan kota Palangka Raya. Di kota Palangka Raya terdapat 12 kantor dinas dan beberapa badan. Unit analisis yang diteliti adalah Pimpinan dinas dan badan yang dalam hal ini yang mewakili terdiri dari kepala dinas, kepala badan, kabag TU dan kabid. Alasan pembatasan sampel hanya pada tingkat dinas dan badan karena merupakan unsur pelaksana pemerintah kabupaten/kota yang mempunyai tugas melaksanakan kewenangan otonomi daerah kabupaten/kota dalam rangka pelaksanaan tugas desentralisasi, yang salah satu fungsinya adalah melaksanakan pelayanan umum.

Pengukuran variabel

Ada tiga variabel yang digunakan dalam penelitian ini dan diukur dengan instrumen-instrumen yang diadopsi dari literatur-literatur yang ada dan telah digunakan oleh peneliti terdahulu. Ke tiga variabel tersebut terdiri dari:

a. Desentralisasi

Variabel ini diukur dengan menggunakan Instrumen yang telah dikembangkan Gordon dan Narayanan (1984). Lima pertanyaan digunakan untuk mengukur tingkat desentralisasi dengan menggunakan skala satu sampai dengan lima. Skala rendah (poin 1) menunjukkan tingkat desentralisasi yang rendah dan skala tinggi (poin 5) menunjukkan tingkat desentralisasi yang tinggi.

b. Sistem pengendalian akuntansi

Variabel sistem pengendalian akuntansi adalah variabel dikembangkan oleh Khandwala (1972). Variabel ini diukur dengan menggunakan enam pertanyaan dengan tujuan mengukur intensitas penggunaan sistem pengendalian akuntansi guna membantu pengambilan keputusan. Masing-masing pertanyaan diukur dengan menggunakan skala 1 sampai 5.

c. Kinerja

Kinerja dinas diukur dengan menggunakan kuesioner *self-rating* yang diadopsi dari Mahoney dkk. (1963) yang telah dikembangkan oleh Mardiasmo (1997). Kinerja dinas diukur dengan 18 (delapan belas) item pertanyaan. Kuesioner ini dirancang berkaitan dengan kinerja responden sebagai pimpinan di instansinya/pembuat usulan anggaran dalam unit yang dipimpin. Setiap responden di minta untuk mengukur sendiri kinerjanya dengan memilih skala 1 (satu) sampai 5 (lima).

Analisis Data

Model empiris untuk menguji hipotesis adalah penelitian ini adalah dengan menggunakan *part analysis*. *Part analysis* melibatkan dua persamaan regresi sebagai berikut:

$$X_2 = P_{21}X_1 + P_{2a}R_a \dots\dots\dots (1, \text{ menguji hipotesis 1})$$

$$X_3 = P_{31}X_1 + P_{32}X_2 + P_{3b}R_b \dots\dots\dots (2, \text{ menguji hipotesis 2 dan 3})$$

Keterangan:

X_1 = Desentralisasi
 X_2 = Sistem pengendalian akuntansi
 X_3 = Kinerja dinas
 P_{21} = Hubungan antara desentralisasi dengan sistem pengendalian akuntansi
 P_{31} = Hubungan antara desentralisasi dengan kinerja dinas
 P_{32} = Hubungan antara sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja dinas
 R_a dan R_b = Varian yang tidak diperkirakan

Part analysis merupakan analisis yang digunakan untuk mengetahui efek langsung dan tidak langsung variabel independen terhadap variabel dependen. Disamping itu untuk mengetahui seberapa kuat pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, dengan syarat variabel independen yang lain konstan. *Part coefficient* (P_{ij}) equivalent dengan *standardized beta* (β). *Part analysis* yang digunakan terdiri dari dua persamaan regresi. Persamaan pertama (untuk menguji hipotesis 1) merupakan hubungan antara sistem pengendalian akuntansi (X_2) sebagai variabel dependen dan desentralisasi (X_1) sebagai variabel independen. Persamaan kedua (untuk menguji hipotesis kedua) merupakan hubungan antara kinerja (X_3) sebagai variabel dependen, sedangkan sistem pengendalian akuntansi (X_2) dan desentralisasi (X_1) sebagai variabel independen. Untuk uraian lebih jelas ada tabel berikut:

Tabel 1
Dekomposisi hubungan langsung dan tidak langsung dari model

Kombinasi variabel	Korelasi observasi	Dampak langsung	Dampak tidak langsung
X_2 dan X_1	r_{12}	P_{21}	
X_3 dan X_1	r_{13}	P_{31}	$P_{32}P_{12}$
X_3 dan X_2	r_{23}	P_{32}	

Sumber: Miah dan Mia (1996)

Dekomposisi efek langsung dan tidak langsung yang disajikan dalam tabel di atas dapat ditulis dalam persamaan sebagai berikut:

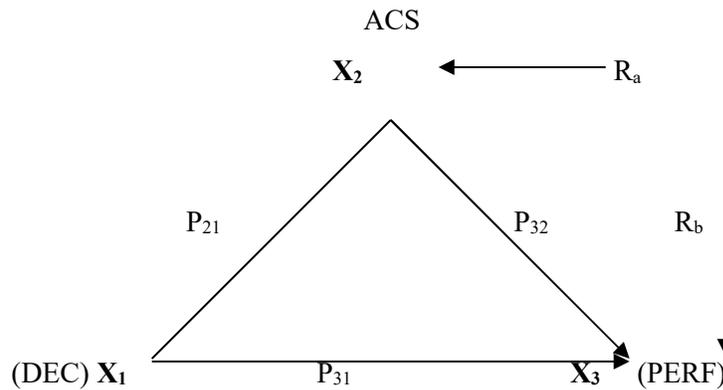
$$r_{12} = P_{21}$$

$$r_{12} = P_{31} + P_{32}P_{12} \rightarrow r_{13} = P_{32}r_{12}$$

$$r_{23} = P_{32} + P_{31}P_{12} \rightarrow r_{32} = P_{32}r_{12}$$

Model Penelitian

Model pengujian *part analysis* terhadap ketiga variabel dapat digambarkan sebagai berikut, dimana DEC (desentralisasi), ACS (sistem pengendalian akuntansi) dan PERF (kinerja):



Gambar 1
Model Pengujian Hubungan Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja

Sumber: Miah dan Mia (1996)

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Hasil Penelitian

Hasil dari pengumpulan data dapat diketahui bahwa dari jumlah total kuesioner yang dikirim sebanyak 112 kuesioner, tingkat pengembalian sebanyak 72 kuesioner (64,28%) sedangkan sisanya sebanyak 40 kuesioner (35,72%) tidak kembali. Dari jumlah kuesioner yang kembali tersebut, ternyata hanya 66 kuesioner (58,93%) saja yang memenuhi kriteria dan diikutkan dalam analisis akhir, sedangkan sisanya yaitu sebanyak 6 kuesioner (5,35%) tidak dapat diolah. Hal ini dikarenakan 4 kuesioner (3,57%) diisi tidak lengkap/tidak memenuhi kriteria dan 2 kuesioner (1,78%) yang mengisi kuesioner bukan responden yang dimaksud, sehingga tidak diolah dan tidak diikutkan dalam analisis akhir. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada tabel 2.

Adapun profil responden yang mengembalikan dan diolah dalam analisis akhir disimpulkan bahwa jumlah responden yang berjenis kelamin laki-laki adalah sebanyak 57 orang (86,36%) dan jumlah responden perempuan adalah 9 orang (13,64%). Tingkat pendidikan responden D3 sebanyak 2 orang (3,03%), S1 dengan perincian 55 orang (83,33%) dan sebanyak 9 orang (13,64%) berpendidikan S2. Dari jumlah kuesioner yang kembali tersebut dapat diidentifikasi sebanyak 7 responden (10,60%) diisi dari kepala dinas, 8 responden (12,12%) diisi kepala bagian/kepala bidang dan 51 responden (77,28%) diisi oleh kepala sub dinas pemerintah daerah. Sedangkan ringkasan hasil tabel statistik deskriptif dapat dilihat pada tabel 3.

Tabel 2
Analisis Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Prosentase
Total kuesioner yang dikirim	112	100
Jumlah kuesioner yang tidak kembali	(40)	(35.72)
Jumlah kuesioner yang kembali	72	64.28
Tidak diolah karena responden mengisi kuesioner tidak memenuhi kriteria yang dikehendaki		
Tidak diolah karena yang mengisi kuesioner bukan responden yang dimaksud	(4)	(3.57)
Kuesioner yang memenuhi kriteria untuk dianalisis	(2)	(1.78)
	66	58.93

Sumber: Data diolah kembali

Tabel 3
Statistik Deskriptif

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata	Dev. Std
Desentralisasi	5-25	5-25	14,20	5,275
Sistem Pengendalian Akuntansi	6-30	10-28	20,64	4,241
Kinerja Dinas	15-75	29-50	41,32	4,534

Sumber: Data diolah kembali

Uji Reliabilitas dan Validitas

Menurut Indriantoro dan Supomo (2002:180) ada dua konsep untuk mengukur kualitas data, yaitu reliabilitas dan validitas. Konsep reliabilitas dapat dipahami melalui ide dasar dari konsep tersebut, yaitu konsistensi. Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten, apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama. Uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *Cronbach alpha* lebih dari 0,60 (Nunnaly, 1969 dalam Ghozali, 2001:133).

Uji validitas dilakukan untuk memperoleh keyakinan bahwa masing-masing pertanyaan telah dikelompokkan pada variabel yang telah ditentukan. Pengujian validitas dilakukan dengan analisis faktor (*factor analysis*) dengan *varimax rotation*. Chia (1995) menyatakan bahwa item-item yang terdapat dalam analisis faktor dengan *factor loading* lebih dari 0,40 dapat dinyatakan bahwa item pertanyaan tersebut valid. Ukuran lain untuk mengukur tingkat keterkaitan (*intercorrelations*) antara variabel dan kelayakan terhadap analisis faktor adalah *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (Kaiser's MSA). Suatu data dapat dilakukan analisis faktor bila nilai Kaiser's MSA di atas 0,50 (Hair et al., 1998 dalam Riyadi, 2000). Dari hasil *Cronbach alpha*, *Kaiser's MSA* dan

factor loading dapat diketahui bahwa variabel kinerja berdasarkan output dari 18 butir pertanyaan terdapat 3 pertanyaan yang tidak valid yaitu no. 5, 8 dan 9, karenanya ketiga butir pertanyaan itu dikeluarkan. Sedangkan variabel sistem pengendalian akuntansi dan desentralisasi semua butir pertanyaan valid dan reliabel untuk diuji dalam penelitian ini. Hasil ringkasan pengujian validitas dan reliabilitas dapat dilihat pada tabel 4 berikut:

Tabel 4
Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach Alpha</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Factor Loading</i>
Desentralisasi	0,8556	0,783	0,757-0,826
Sistem Pengendalian Akuntansi	0,8455	0,824	0,585-0,795
Kinerja	0,5187	0,500	0,507-0,886

Sumber: Data diolah kembali

Pembahasan

Hasil penelitian pada analisis data akan difokuskan pada besarnya *p-value*, sedangkan standar yang dipakai dalam metode *part analysis* adalah melihat nilai beta-nya. Jika *p-value* < 0,05 maka hasil analisis menunjukkan bahwa H_a diterima (menolak H_0). Langkah awal sebelum melakukan uji hipotesis dilakukan uji korelasi antar variabel untuk mendapatkan nilai r_{12} , r_{13} dan r_{23} . Untuk lebih jelasnya nilai uji korelasi dapat dilihat pada tabel 5 berikut:

Tabel 5
Hasil Uji Korelasi antar Variabel

	X1	X2	X3
X ₁	1.000		
X ₂	0.535**	1.000	
X ₃	0.358**	0.433**	1.000

** Correlation is significant at the 0,01 level (1-tailed)

Sumber: Data diolah kembali

Hasil interkorelasi antar variabel menunjukkan bahwa korelasi antara desentralisasi (X1) dengan sistem pengendalian akuntansi (X2) ditunjukkan sebesar 53,5%. Selanjutnya variabel desentralisasi (X1) dan sistem pengendalian akuntansi (X2) dengan kinerja (X3) mempunyai nilai korelasi 35,8% dan 43,3%.

Berdasarkan hasil korelasi dapat disimpulkan ketiga variabel memiliki besaran hubungan yang cukup kuat dan signifikan.

Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis pertama menguji pengaruh antara desentralisasi dengan sistem pengendalian akuntansi, dengan persamaan: $X_2 = P_{21}X_1 + P_{2a}R_a$. Hasil pengujian tampak pada tabel 6 berikut:

Tabel 6
Hasil Analisis Regresi Hipotesis 1

Variabel	Koefisien beta	Standard error	t-value	p-value
Desentralisasi	0,535	0,085	5,064	0,000
N=66		R ² =0,286		

Sumber: Data diolah kembali

Berdasarkan hasil analisis regresi di atas diperoleh nilai koefisien regresi sebesar 0,535 dengan tingkat signifikansi $p=0,000$ ($p<0,05$). Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi yang positif dan signifikan, menunjukkan bahwa dengan desentralisasi yang digunakan maka sistem pengendalian akuntansi akan meningkat. Nilai t-hitung diperoleh sebesar 5,064 dengan tingkat signifikansi $p=0,000$ ($p<0,05$), sedangkan nilai t-tabel sebesar 1,671. Dari nilai t-hitung yang lebih besar dari t-tabel dengan tingkat signifikansi $p=0,000$ dapat disimpulkan bahwa desentralisasi berpengaruh terhadap sistem pengendalian akuntansi. Hubungan antara desentralisasi dengan sistem pengendalian akuntansi dijelaskan sebesar 53,5%. Hasil penelitian ini menerima H_1 yang menyatakan meningkatnya desentralisasi akan meningkatkan penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Hasil ini konsisten dengan penelitian Gordon dan Narayanan (1984) yang menemukan hubungan yang signifikan antara struktur organisasi terdesentralisasi dengan penggunaan sistem akuntansi. *Path coefficient* dari X_1 dan X_2 yang dinyatakan dengan P_{21} ekuivalen dengan β_1 sebesar 0,535 merupakan efek langsung X_1 terhadap X_2 atau dengan kata lain $\beta_1 = r_{12} = 0,535$. Korelasi X_1 dan X_2 yang dinyatakan merupakan dampak langsung desentralisasi terhadap sistem pengendalian akuntansi.

Pengujian Hipotesis 2 dan 3

Hipotesis 2 dan 3 diuji dengan *multiple regression* dengan persamaan sebagai berikut: $X_3 = P_{31}X_1 + P_{32}X_2 + P_{3b}R_b$. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 7 berikut:

Tabel 7
Hasil Analisis Regresi Hipotesis 2 dan 3

Variabel	Koefisien beta	Standard error	t-value	p-value
SPA	0,337	0,142	2,546	0,013
Desentralisasi	0,178	0,114	1,341	0,185
N=66		R ² =0,210 F=8,354 p=0,001		

Sumber: Data diolah kembali

Hasil regresi menunjukkan nilai $R^2=0,210$ yang berarti model ini dapat menjelaskan pengaruh variabel independen (sistem pengendalian akuntansi dan desentralisasi) sebesar 21%. Dari nilai $F_{hitung}= 8,354$ dengan tingkat signifikansi $p=0,001$, karena tingkat signifikansi $p=0,001$ ($p<0,05$), maka dapat disimpulkan bahwa semua variabel independen (desentralisasi dan sistem pengendalian akuntansi) yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen (kinerja).

Berdasarkan hasil koefisien regresi sistem pengendalian akuntansi (β_2) sebesar 0,337 dengan tingkat signifikansi $p=0,013$ ($p<0,05$). Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi yang positif dan signifikan, menunjukkan bahwa peningkatan sistem pengendalian akuntansi akan meningkatkan kinerja. Nilai t-hitung diperoleh sebesar 2,546 dengan tingkat signifikansi $p=0,013$ ($p<0,05$), sedangkan nilai t-tabel sebesar 1,671. Dari nilai t-hitung yang lebih besar dari t-tabel dengan tingkat signifikansi $p=0,013$ dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja dinas. Penelitian ini menerima H_1 yang menyatakan peningkatan penggunaan sistem pengendalian akuntansi akan meningkatkan kinerja dinas.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Miah dan Goyal (1991) menyatakan bahwa sistem akuntansi yang efektif adalah prasyarat bagi kinerja yang lebih baik. Sedangkan hasil analisis regresi di atas diperoleh nilai koefisien regresi sebesar 0,178 untuk desentralisasi (β_1) dengan tingkat signifikansi $p=0,185$ ($p>0,05$). Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi yang positif dan tidak signifikan, menunjukkan bahwa desentralisasi tidak berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja. Nilai t-hitung diperoleh sebesar 1,341 dengan tingkat signifikansi $p=0,185$ ($p>0,05$), sedangkan nilai t-tabel sebesar 1,671.

Dari nilai t-tabel yang lebih besar dari t-hitung dengan tingkat signifikansi $p=0,185$ dapat disimpulkan bahwa penelitian ini menolak H_1 yang menyatakan meningkatnya desentralisasi akan meningkatkan kinerja dinas. Hasil penelitian ini sesuai dengan Miah dan Mia (1996) yang menemukan bahwa desentralisasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja. Tingkat signifikansi yang lebih besar ($p=0,185$), menurut peneliti disebabkan oleh adanya faktor lain, seperti struktur organisasi yang masih terpusat (sentralistik). Sentralisasi yang dilakukan oleh top manajemen menunjukkan bahwa mereka belum mengizinkan manajemen level bawah untuk membuat kebijakan secara independen. Tidak adanya pendelegasian kepada manajemen level bawah adalah untuk memudahkan top manajemen dalam melakukan pengawasan kepada manajemen level bawah. Hal ini dilakukan oleh top manajemen karena tanggungjawab akhir atas tugas yang dilakukan oleh manajemen level bawah juga merupakan tanggungjawabnya.

Path coefficient dari X_1 dan X_3 yang dinyatakan dengan P_{31} ekuivalen dengan β_1 sebesar 0,178 merupakan efek langsung X_1 terhadap X_3 atau dengan kata lain $\beta_1 = r_{13} = 0,358$. Korelasi X_1 dan X_3 yang dinyatakan dengan r_{13} merupakan efek langsung desentralisasi

terhadap kinerja. Dampak tidak langsung tampak pada jalur $P_{32}P_{12}$ sebesar 0,232 ($0,535 \times 0,433$). Sedangkan *path coefficient* dari X_2 dan X_3 yang dinyatakan dengan P_{32} ekuivalen dengan β_2 sebesar 0,337 merupakan efek langsung X_2 terhadap X_3 atau dengan kata lain $\beta_1 = r_{23} = 0,433$. Korelasi X_2 dan X_3 yang dinyatakan dengan r_{23} merupakan efek langsung sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada tabel 8 berikut:

Tabel 8
Dekomposisi Hubungan Langsung dan Tidak Langsung dari Model

Kombinasi variabel	Korelasi observasi	Dampak langsung	Dampak tidak langsung
X_2 dan X_1	0,535	0,535	
X_3 dan X_1	0,358	0,178	0,232
X_3 dan X_2	0,433	0,337	

Sumber: Data diolah kembali

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisa data maka dapat disimpulkan bahwa peningkatan desentralisasi pengambilan keputusan akan meningkatkan sistem pengendalian akuntansi yang akhirnya akan berdampak pada kinerja. Sistem pengendalian akuntansi dalam penelitian ini dapat berfungsi sebagai variabel mediator dalam hubungan desentralisasi dan kinerja, namun dalam penelitian ini ditemukan bahwa desentralisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja. Beberapa keterbatasan yang terdapat pada penelitian ini adalah bahwa data penelitian yang berasal dari persepsi responden yang disampaikan secara tertulis dengan bentuk instrumen kuesioner mungkin mempengaruhi validitas hasil. Persepsi responden belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya dan akan berbeda jika data diperoleh dengan wawancara. Pengukuran dengan skala *likert* pada instrumen kinerja dinas dengan skala *self-rating*, mungkin akan menyebabkan kecenderungan para responden mengukur kinerja mereka lebih tinggi dari yang seharusnya, sehingga penilaian kinerja cenderung lebih tinggi (*leniency bias*), pengukuran kinerja dengan *superior-rating* mungkin akan berbeda hasilnya. Sedangkan beberapa implikasi yang diharapkan pada penelitian ini adalah bahwa studi ini memberikan masukan yang penting bagi pimpinan puncak dipemerintah daerah bahwa desentralisasi mempengaruhi sistem pengendalian akuntansi dan penggunaan sistem pengendalian akuntansi akan berdampak tidak langsung terhadap kinerja. Hasil penelitian ini minimal dapat memotivasi penelitian selanjutnya, berkaitan dengan desentralisasi, sistem pengendalian akuntansi dan kinerja. Para peneliti berikutnya bisa memasukkan variabel partisipasi penyusunan anggaran, motivasi, *locus of control*, dan lainnya pada hubungan desentralisasi dan kinerja.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N. dan David W. Young. 2001. *Management Control in Nonprofit Organizations*. Sixth Edition. IRWIN.
- Atmosudirdjo, Prajudi. 1997. Membangun Visi dan Reorientasi Kinerja Aparatur Daerah, Menjawab Tantangan Masyarakat Indonesia Baru. *Manajemen Pembangunan*. No. 19 Tahun V, April Jakarta
- Chenhall, R.H. dan D. Morris. 1986. The Impact of Structure, Envirotment and Interdependence on Perceived Usefulness of Management Accounting System. *The Accounting Review* pp: 16-35.
- Chia, Y. M, 1995. Decentralization, Management Accounting System Information Characteristic and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study, *Journal of Business, Finance and Accounting*, pp. 811-830.
- Ghozali Imam. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gordon, L.A dan V.K. Narayanan, 1984. Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. *Accounting, Organization and Society*, pp: 33-37.
- Gul, F.A., J.S.L. Tsui, S.C.C. Fong., dan H.Y.L. Kwok. 1995. Desentralisation as a Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hongkong Evidence. *Accounting and Business Research*. Vol 25, No. 98, pp 107-113.
- Heller, F. A dan Yulk. 1969. Participation Managerial Decision-Making and Situational Variable, *Organizational Behavior and Human Performance*, pp. 230.
- Indriantoro. N. dan Supomo. B., 2002. Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen, Edisi Pertama. Cetakan Kedua. BPFE- Jogjakarta
- Kaiser. H. F dan J. Rice. 1974. Little Jippy, Mark IV, *Educational and Psychological Measurement*, Vol. 34. No. 1 (spring): 111-117.
- Khandawalla, P.N. 1972. The Effect on Different Type of Competition on Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research (Auntumn)*. pp. 275-285

- Levine, Charles H., B. Guy Peters dan Frank J. Thomson. 1990. *Public Administration; Challenge, Choices, Consequences*. Illinois: Scott, Foresman Little, Brown Higher Education.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2002. Otonomi Daerah Sebagai Upaya Memperkokoh Basis Perekonomian Daerah. Makalah disampaikan dalam Seminar Pendalaman Ekonomi Rakyat, *Krisis Moneter Indonesia*. Jakarta, 7 Mei 2002
- Mia, L. dan M. Goyal. 1991. Span of Control, Task Interdependence and Usefulness of MAS Information in Non-For-Profit Government Organization. *Financial Accountability and Management*. Vol. 7, No. 4: 249-266.
- Miah, N. Z. dan Mia, L. 1996. Desentralisation, Accounting Control and Performance of Government Organization: A New Zealand Empirical Study. *Financial Accountability and Management*. Vol. 12, No. 3: 173-189.
- Nazaruddin, Ietje. 1998. Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia (JRAI)*, Vol. 1, No. 2, hal 141-162.
- Osborne, David and Gaebler, T. 1992. *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector*, New York: Penguins Books.
- Riyadi, Slamet. 2001. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel *Moderating* dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia (JRAI)*, Vol. 3, No. 2, hal 134-150.
- Rue, W. Leslie dan Lloyd L. Byars. 2000. *Management, Skills and Application*. 8th Edition. Boston: McGraw Hill Publishing Company.
- Rummler, Geary A. dan Alan P. Brace. 1995. *Improving Performance*. San Francisco: Jossey Bass Publishers.
- Simamora, Henry. 1999. Akuntansi Manajemen. Cetakan Pertama. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Susanto, Azhar. 2007. *Sistem Informasi Akuntansi: Konsep dan Pengembangan Berbasis Komputer*. Edisi Perdana, Cetakan Kedua. Penerbit Lingga Jaya. Bandung.

Indeks:

Desentralisasi: Hal 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, dan 14

Kinerja: Hal 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, dan 14

Pemerintah: 1, 2, 4, 7, 11, dan 14

Sistem Pengendalian Akuntansi: Hal 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, dan 14