

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI AKUNTABILITAS LAPORAN KEUANGAN DENGAN PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAH BERBASIS AKRUAL SEBAGAI INTERVENING

Darmawati¹⁾

¹⁾ Dosen Jurusan Akuntansi, FEB, Universitas Hasanuddin

ABSTRACT

This study aims to empirically examine the factors that influence the accountability of financial statements after the application of accounting standards. This research is a survey research. Type of quantitative research. The instrument is a questionnaire. The variables independent in this study are Bureaucratic Structure, Human Resources, Information Quality, Support Consultants, Organizational Culture and Intervening variables Application of Accrual-based Accounting Standards, and variable dependent is Accountability financial statements. The population of all District / City Regional Work Units (SKPD) in West Sulawesi. A sample of some Regional Work Units (SKPD) in five districts/cities in West Sulawesi. Purposive random sample selection method. Data analysis uses Structural Equation Modeling (SEM) with PLS auxiliary programs. The results of the study provide empirical evidence of the factors of the bureaucratic structure while the application of accrual-based government accounting standards has a positive effect on the accountability of financial statements while, human resources, information quality, and vocational support do not affect the accountability of financial statements. local government in West Sulawesi. The results of the study provide input to the local government to determine the regulations and policies that will come regarding the accountability of financial statements so that there is no misuse of authority resulting in corruption, collusion, and nepotism.

Keywords: *Accountability, financial statement, government accounting standards, and accrual*

1. PENDAHULUAN

Reformasi pemerintahan di Indonesia dimulai dengan penetapan Undang-Undang No. 22 tahun 1999 tentang pemerintah daerah, perubahan bentuk pemerintahan dari sentralisasi menjadi desentralisasi sehingga daerah menjadi otonomi. Otonomi daerah memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah menyelenggarakan dan mengatur pemerintahan sendiri. Pengelolaan keuangan di Indonesia juga diatur dengan diterbitkannya Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang keuangan Negara. Pasal 32 mengamanatkan bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Selanjutnya diterbitkan PP No. 24 Tahun 2004 tentang Standar Akuntansi Pemerintah disempurnakan dengan PP No. 71 Tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Pembuatan laporan keuangan merupakan bentuk transparansi (Schiavo-Compo and Tomasi, 1999).

Kualitas laporan keuangan belum dianggap sah sebelum opininya Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). Opini didasarkan pada kriteria: 1). Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), 2) Kecukupan pengungkapan, dan 3). Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan 4). Efektivitas sistem pengendalian intern.

Berdasarkan keputusan BPK-RI No. 4/K/I-XIII.2/9/2012, paragraf 13 tentang jenis opini yang akan diberikan atas pemeriksaan Laporan keuangan Pemerintah daerah terdiri dari 4 jenis, yaitu: 1. Wajar Tanpa Pengecualian (WTP); 2. Wajar Dengan Pengecualian (WDP); 3. Tidak Wajar (TW); 4. Tidak Memberi Pendapat (TMP) Laporan Keuangan Pemerintah daerah akan di periksa kewajarannya. Hasil pemeriksaan BPK pada semester 1 tahun 2016 terhadap LKPD tahun 2015 dapat dilihat pada tabel 1.

**Tabel 1. Perkembangan Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
Tahun 2011-2015**

Tahun	OPINI								Jumlah LKPD
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
2011	67	13 %	349	58 %	8	12%	100	0%	524
2012	120	52%	319	33%	6	15%	79	0%	524
1013	156	30%	311	59%	11	9%	46	2%	524

¹ Korespondensi penulis: Darmawati, Telp 085242778636, darma.ak@unhas.ac.id

2014	251	47%	230	46%	4	6%	19	1%	540
2015	312	58%	187	35%	4	1%	30	6%	533

Sumber: BPK-IHPS 1 Tahun 2015 & IHPS 1 Tahun 2016

Peningkatan opini BPK tidak seiring dengan penurunan tingkat korupsi di Indonesia berdasarkan hasil catatan Transparency Internasional Indonesia (TII) Indeks Persepsi Korupsi (IPK), Indonesia pada 2009 dan 2010 mendapat skor 2,8; pada 2011 dengan skor 3,0; pada 2012 dan 2013 dengan skor 3,2; serta pada 2014 IPK-nya meningkat menjadi 3,4. (Wibisono, 15 April 2015). Sejumlah perkara korupsi yang ditangani petugas penegak hukum tersebut, pejabat daerah sebagai pelaku tindak pidana korupsi sejak 2005 sampai dengan Agustus 2014 dapat digambarkan sebagai berikut. 1. Kepala Daerah 331; 2. Anggota DPRD 3.169 orang; dan 3. Pegawai negeri sipil (PNS) 1.211 orang yang melakukan korupsi.

Penelitian penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual di Indonesia telah dilakukan oleh Pamungkas (2012) yang menemukan penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual berpengaruh terhadap akuntabilitas yang tercermin dari kualitas laporan keuangan. Berdasarkan fenomena dan bukti empiris yang dipaparkan di atas maka penelitian ini menganalisis dan mengkaji faktor-faktor yang mempengaruhi akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah setelah menggunakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual oleh pemerintahan daerah di Sulawesi Barat. Pengaruh tidak langsung antara struktur birokrasi, kualitas sumber daya manusia, komitmen organisasi, dan penggunaan aplikasi terhadap kondisi keuangan daerah melalui moderasi budaya lokal diharapkan semakin baik pula kondisi keuangan daerah yang mampu mencukupi kebutuhan masyarakat, populasi, nilai properti, pengendalian inflasi, peningkatan pendapatan individu, serta penekanan angka pengangguran.

Tujuan Penelitian ini adalah Mengkaji dan menganalisis: 1). struktur Birokrasi berpengaruh terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah; 2) sumber daya manusia berpengaruh terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah; 3. kualitas informasi berpengaruh terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah ;4 dukungan konsultan berpengaruh terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah di Sulawesi Barat; 5. budaya organisasi berpengaruh terhadap penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah; 6. Struktur birokrasi, sumber daya manusia, kualitas informasi, dan dukungan konsultan berpengaruh terhadap akuntabilitas laporan keuangan melalui penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah di Sulawesi Barat.

Standar Akuntansi Pemerintahan

Salah satu upaya konkrit mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang telah diterima secara umum. Hal tersebut diatur dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mensyaratkan bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. KSAP terdiri dari Komite Konsultatif Standar Akuntansi Pemerintahan (Komite Konsultatif) dan Komite Kerja Standar Akuntansi Pemerintahan (Komite Kerja). KSAP menyampaikan konsep Peraturan Pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintah kepada Menteri Keuangan untuk Proses penetapan Peraturan Pemerintah. SAP merupakan persyaratan berkekuatan hukum dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

Kedudukan dan Ruang Lingkup Standar Akuntansi Pemerintahan

Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, SAP ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Setiap entitas pelaporan pemerintah pusat dan daerah wajib menerapkan SAP. Selain itu, diharapkan pengharmonisan berbagai peraturan baik di pemerintahan pusat maupun pemerintah daerah dengan SAP. SAP ditetapkan di lingkup pemerintahan, yaitu pemerintahan pusat, pemerintah daerah, dan satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah.

Kandungan Standar Akuntansi Pemerintahan

Peraturan pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan terdiri dari: kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan; PSAP 01: Penyajian Laporan Keuangan; PSAP 02: Laporan Realisasi Anggaran; PSAP 03: Laporan Arus Kas; PSAP 04: Catatan atas Laporan Keuangan; PSAP 05: Akuntansi Persediaan; PSAP 06: Akuntansi Investasi; PSAP 07: Akuntansi Aset Tetap; PSAP 08: Akuntansi

Konstruksi dalam Pengerjaan; PSAP 09: Akuntansi Kewajiban; PSAP 10: Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa; PSAP 11: Laporan Keuangan Konsolidasian PP No. 71 Tahun 2010 SAP berbasis akrual digunakan sebagai pedoman menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah.

Konsep Akuntabilitas Kinerja

Menurut peraturan yang berkaitan baru ditetapkan dalam bentuk Inpres 7/1999, disebutkan bahwa laporan akuntabilitas instansi pemerintah merupakan alat untuk melaksanakan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan bertujuan untuk mendorong terciptanya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai salah satu prasyarat untuk terciptanya pemerintahan yang baik dan dapat dipercaya. Menurut SK Kepala LAN No. 239/IX/6/8/2003 tanggal 25 Maret 2003 tentang pedoman penyusunan dan pelaporan akuntansi kinerja instansi pemerintah dinyatakan bahwa akuntabilitas adalah kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak dan berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Menurut Mardiasmo (2002), akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah. Akuntabilitas adalah kapasitas dan keinginan individu membuat pernyataan, penjelasan atau alasan sehubungan dengan apa yang dilakukan individu tersebut (Damayanti R.A., dkk, 2013). Pada pemerintah daerah akuntabilitas tidak terpisah dari anggaran daerah berupa Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) yang dibuat oleh pemerintah daerah dan disetujui, disahkan, dan diawasi oleh DPRD (Yuhartiono, 2003). Pelaksanaan anggaran merupakan wujud penyelenggaraan otonomi daerah dalam pemanfaatan sumberdaya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, adil, dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik (Mardiasmo 2009).

Prinsip-prinsip Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Prinsip-prinsip Akuntabilitas adalah suatu ukuran menunjukkan seberapa besar tingkat kesesuaian penyelenggaraan pelayanan dengan ukuran nilai-nilai atau norma-norma eksternal yang dimiliki oleh para stakeholders yang berkepentingan dengan pelayanan tersebut. Menurut Mardiasmo, (2009) pelaksanaan akuntabilitas Publik di lingkungan instansi pemerintah perlu memerhatikan prinsip-prinsip antara lain: Harus ada komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi untuk melakukan pengelolaan pelaksanaan misi agar akuntabel; Harus jujur, objektif, transparan, dan inovatif sebagai katalisator perubahan manajemen instansi pemerintah dalam bentuk pemuktahiran metode dan pengukuran kinerja penyusunan laporan akuntabilitas. Akuntabilitas dibedakan beberapa tipe, di antaranya Rosjidi (2001:145), tipe dan jenis akuntabilitas dapat dikategorikan menjadi dua, yaitu: Akuntabilitas Internal dan eksternal. Mardiasmo (2009) membedakan akuntabilitas dalam 3 macam yaitu: Akuntabilitas keuangan, manfaat, dan prosedural.

Tujuan dan Sasaran Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Inpres No. 7 1999 disebutkan tujuan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah mendorong terciptanya akuntabilitas kinerja Instansi pemerintah sebagai salah satu prasyarat tercapainya pemerintahan yang baik dan terpercaya. Sedangkan sasaran dari akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan, yaitu: 1. menjadikan instansi pemerintah yang akuntabel sehingga dapat beroperasi secara efisien, efektif dan responsif terhadap aspirasi masyarakat dan lingkungannya. 2. Terwujudnya transparansi instansi pemerintah; 3. terwujudnya partisipasi masyarakat dalam pelaksanaan pembangunan nasional; 4. Terpeliharanya kepercayaan masyarakat kepada pemerintah.

Pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Berdasarkan Inpres No. 7 Tahun 1999 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dilaksanakan atas semua kegiatan utama instansi pemerintah yang memberikan kontribusi bagi pencapaian visi dan misi instansi pemerintah. Kegiatan yang menjadi perhatian utama antara lain: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dilakukan dengan: Mempersiapkan dan menyusun perencanaan strategik; Merumuskan indikator kinerja instansi pemerintah dengan berpedoman pada kegiatan yang dominan, menjadi isu nasional, dan vital bagi pencapaian visi dan misi instansi pemerintahan; Mengukur pencapaian kinerja dengan perbandingan kinerja aktual dengan rencana atau target. Alat untuk melaksanakan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP). Berdasarkan Inpres No. 7 Tahun 1999 di atas secara singkat implementasi (pelaksanaan) Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (sistem AKIP) dipertegas dengan permen PAN&RBRI tentang petunjuk pelaksanaan akuntabilitas instansi pemerintah dan lebih dipertegas lagi dengan PP No. 29 Tahun 2014 tentang standar Akuntansi Kinerja Instansi

Pemerintah yang harus dituangkan dalam Renstra dan LAKIP.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini termasuk penelitian survey yang merupakan penelitian kuantitatif. Instrumen menggunakan kuesioner. Pada penelitian ini, diuji dampak faktor struktur birokrasi, sumber daya manusia, kualitas informasi, dukungan konsultan dan budaya organisasi memengaruhi akuntabilitas laporan keuangan dengan penerapan standar akuntansi pemerintah sebagai intervening. Berdasarkan cara penentuan nilai dalam model, dapat dikelompokkan dalam variabel eksogen (*exogenous variables*) dan variabel endogen (*endogenous variables*). Variabel eksogen dilambangkan X, sedangkan variabel endogen dilambangkan Y. Variabel eksogen adalah variabel yang nilainya ditentukan di luar model, yaitu Struktur Birokrasi (X_1), Sumber daya Manusia (X_2), Kualitas Informasi (X_3), Dukungan Konsultan (X_4), Budaya Organisasi (X_5) serta variabel Penerapan Standar Akuntansi berbasis Akrua (Z), Akuntabilitas laporan keuangan (Y).

Populasi penelitian ini adalah seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) kabupaten/kota di Sulawesi Barat. Ada lima kabupaten/kota, setiap Kabupaten-Kota memiliki SKPD. Sampel adalah sebagian Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) kabupaten/kota. Metode pemilihan sampel *Purposive random sampling*. Peralatan analisis adalah *Struktural Equation Modelling* (SEM) dengan program bantu PLS. Asumsi-asumsi yang harus dipenuhi dalam proses ini, sebagai berikut: (1) Ukuran sampel minimum 100, (2) Memenuhi asumsi normalitas dan linearitas, (3) Tidak ada *outlier*, (4) Tidak ada multikolinearitas, dan (5) *Fit model* terpenuhi.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil studi ini menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi akuntabilitas laporan keuangan setelah penerapan standar akuntansi berbasis akrua yang terdiri dari: struktur birokrasi, sumber daya manusia, kualitas informasi, dukungan konsultan, dan budaya organisasi menunjukkan hasil yang berbeda-beda. Struktur birokrasi tidak signifikan berpengaruh terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah demikian halnya juga budaya organisasi, sedangkan sumber daya manusia, kualitas informasi dan dukungan konsultan berpengaruh secara signifikan atas akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Analisis jalur (Path analysis) Persamaan model jalur

Berdasarkan hasil perhitungan dengan menggunakan program SPSS diperoleh hasil persamaan Regresi Linier Model Jalur sebagai berikut:

Path Analysis Persamaan 1:

$$Z = \rho_{xz} \cdot X_1 + \rho_{xz} \cdot X_2 + \rho_{xz} \cdot X_3 + \rho_{xz} \cdot X_4 + \rho_{xz} \cdot X_5 + \varepsilon_1 = 0,830X$$

Tabel.2: Hasil Analisis Model Regresi Logistik

Variabel Independen	Koefisien (β)	Z-stat	Signifikansi	Odds Ratio
Konstanta	-1.453.083			
X1	84.92311	2.563.177	0.0104	7,614
X2	-2.249875	-0.920996	0.3571	0,105
X3	-0.078720	-0.422900	0.6724	0,924
X4	0.426288	1.226.778	0.2199	1,532
X5	0.264572	0.789333	0.4299	1,303
Z	2.247064	7.710.796	0.0000	9,460
Pengujian secara simultan				
LR = 76,6915				
Sig = 0.000				

Sumber: Data diolah

Path Analysis Persamaan 2:

Persamaan regresi logistik yang diperoleh sebagai berikut:

$$y = -1453.08 + 84.92X_1 - 2.24X_2 - 0.07X_3 + 0.42X_4 + 0.26X_5 + 2.24Z + e$$

dimana, y = Akuntabilitas Laporan Keuangan

X_1 = Struktur Birokrasi

- X_2 = Sumber Daya Manusia
 X_3 = Kualitas Informasi
 X_4 = Dukungan Konsultan
 X_5 = Budaya Organisasi
 Z = Penerapan Standar Akuntansi berbasis akrual

4. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi akuntabilitas laporan keuangan dengan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual sebagai intervening diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

- 1) Struktur Birokrasi memiliki pengaruh langsung terhadap terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah setelah penerapan standar akuntansi berbasis akrual.
- 2) Sumber daya manusia tidak memiliki pengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah.
- 3) Kualitas informasi tidak memiliki hasil yang sama dengan sumber daya manusia yang memiliki pengaruh langsung terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah.
- 4) Dukungan konsultan keuangan daerah tidak memiliki pengaruh langsung yang signifikan terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah.
- 5) Budaya organisasi tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah.
- 6) Penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual memiliki pengaruh langsung terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini berarti bahwa penerapan SAP di pemerintah daerah semakin memberi kesempatan untuk memperoleh peluang terpilih yang lebih besar dibandingkan dengan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP oleh BPK. Hal ini berarti bahwa laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah daerah telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

5. DAFTAR PUSTAKA

- Adewale, Osibanjo Omotayo dan Anthonia, Adeniji Adenike, 2013. "Impact of Organizational Culture on Human Resource Practices: A Study of Selected Nigerian." *Private Universities Journal of Competitiveness*. Vol. 5, Issue 4, pp. 115-133.
- Damayanti RA, Syarifuddin, Darmawati, Aini Indrijawati, 2013. "(Re)konstruksi Akuntabilitas: sebuah tinjauan Akuntansi dan Sistem Informasi dari perspektif Lokal." *EKUITAS. Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, Vol. 17 No. 2 - Juni 2013.
- Hair dan Ringle, 2011. "PLS-SEM Indeed A Silver Bullet," *Journal of Marketing Theory and Practice*, Vol 19 No 2 (Spring 2011), pp 139-151.
- Impress No. 7 Tahun 1999 Tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Kirana, 2009. *Indikator Dan Alat Ukur Prinsip Akuntabilitas, Transparansi dan Partisipasi*, Sekretariat Good Governance Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, Jakarta.
- Mardiasmo, (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Revisi. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Nirwana, 2015. "Analisis Kondisi Keuangan Pemerintah Daerah Di Sulawesi Barat." *Disertasi*. Tidak Dipublikasi. Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin, Makassar.
- Pamungkas, Bambang (2012). " Pengaruh penerapan Akuntansi Sektor Publik dan Pengawasan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan implikasinya terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah." *Jurnal Ilmiah Ranggagading*, Vol 12 No. 2, Oktober 2012: 82-93
- Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Tentang Standar Akuntansi Pemerintah
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual
- Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 2014 Tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang keuangan Negara
- Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara.
- Rosjidi. (2001). *Akuntansi Sektor Publik Pemerintah: Kerangka, Standar dan Metode*. Surabaya: Aksara Satu.
- Schiavo, Salvatore Compo dan Daniel Tomasi, 1999 *Managing Government Expenditure*, Penerbit: Asian Development Bank
- Sekaran, Uma dan Roger Bougle. (2016). *Research Methods for Business*, Seventh Edition. J. Wiley & Sons Ltd.
- SK LAN Tahun 2003 Tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Yuhertiana, I. 2003. "Principal-Agent Theory dalam Proses Perencanaan Anggaran Sektor Publik." *KOMPAK: Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Sistem Informasi*. FE UTY Yogyakarta. No: 9. April. 403-422.

6. UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada Kementerian Ristek Dikt yang telah memberikan dana hibah Penelitian Disertasi Doktor dan Lembaga Penelitian dan Pengabdian Masyarakat Universitas Hasanuddin.