

## PENGARUH AKUNTABILITAS, TRANSPARANSI DAN PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP KINERJA PEMERINTAH

Evi Damayanti

*evi.dmynt@gmail.com*

Suwardi Bambang Hermanto

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

### ABSTRACT

*This research aims to analyze the influence of accountability, transparency, and internal control on the performance of government at the Regional Device Work Unit (SKPD) Surabaya. The population in this research is 20 SKPD Surabaya with the number of samples that been used as many as 100 respondents. Sampling technique in this research use purposive sampling method. The data used in this research are primary data. Data collection is done by spreading the questionnaire adopted from previous research. Questionnaires for variables of accountability and transparency were adopted from the research of Sopanah and Isa (2010), questionnaires for internal control variables were adopted from Aristanti et al. (2011), while questionnaires for government performance variables were adopted from Sumarno (2005). The method of analysis used in this research is multiple linear regression analysis. The results show that accountability, transparency and internal control have a positive influence on government performance on SKPD Surabaya. This result is strengthened by the acquisition of determination coefficient value ( $R^2$ ) of 80.2% indicating that government performance in SKPD of Surabaya City is influenced by variable of accountability, transparency, and internal control. While the remaining 19.8% is influenced by other variables that are not included in the regression model.*

**Keywords:** *accountability, transparency, internal control, government performance*

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal terhadap kinerja pemerintah pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Surabaya. Populasi dalam penelitian ini adalah 20 SKPD Kota Surabaya dengan jumlah sampel yang digunakan sebanyak 100 responden. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Pengumpulan data yang dilakukan dengan menyebarkan kuesioner yang diadopsi dari penelitian terdahulu. Kuesioner untuk variabel akuntabilitas dan transparansi diadopsi dari penelitian Sopanah dan Isa (2010), kuesioner untuk variabel pengendalian internal diadopsi dari penelitian Aristanti *et al.*, (2011), sedangkan kuesioner untuk variabel kinerja pemerintah diadopsi dari penelitian Sumarno (2005). Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas, transparansi dan pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. Hasil ini diperkuat dengan perolehan nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) sebesar 80,2% yang menunjukkan bahwa kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya dipengaruhi oleh variabel akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal. Sedangkan sisanya 19,8% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam model regresi tersebut.

**Kata Kunci:** Akuntabilitas, Transparansi, Pengendalian Internal, Kinerja Pemerintah

### PENDAHULUAN

Sejak diberlakukannya otonomi daerah secara efektif, perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia mengalami kemajuan yang pesat. Hal ini tertuang sebagaimana yang dijelaskan dalam UU No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan UU No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Implementasi otonomi daerah ini mendapat sambutan dengan adanya pengesahan UU No. 32 tahun 2004

tentang Pemerintah Daerah melahirkan paradigma baru dalam pelaksanaan otonomi daerah, yang meletakkan otonomi penuh, luas, dan bertanggungjawab pada daerah. Masyarakat berharap dengan adanya otonomi daerah dapat menciptakan pemerintahan yang lebih efisien, efektivitas dalam pengelolaan sumber daya daerah, diharapkan dapat meningkatkan lagi kualitas pelayanan umum dan kesejahteraan rakyat, serta membudayakan dan menciptakan ruang bagi publik untuk ikut berpartisipasi dalam proses perencanaan dan pembangunan program pemerintahan (Sihaloho, 2013).

Kebijakan yang diberikan oleh pemerintah pusat diharapkan dapat memberikan kedewasaan dan kemandirian kepada pemerintah daerah untuk mengatur dan mengurus seluruh kepentingan daerahnya masing-masing tanpa adanya campur tangan dari pemerintah pusat lagi. Seiring dengan PP No. 105 tahun 2000 yang diganti menjadi PP No. 58 tahun 2005 mensyaratkan perlu diberlakukannya pertanggungjawaban (akuntabilitas) dalam bentuk laporan keuangan oleh kepala daerah. Upaya untuk mewujudkan tata kelola pemerintah yang baik, pemerintah harus melakukan berbagai cara dengan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara yaitu dengan penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip-prinsip tepat waktu dan disusun sesuai standar akuntansi pemerintahan yang berlaku dan telah diterima secara umum. Untuk merealisasikan tata pemerintahan yang baik, maka diperlukan sistem pengembangan dan pengaplikasian akuntansi sektor publik sebagai alat untuk melakukan transparansi dalam mewujudkan akuntabilitas publik untuk mencapai *good governance* (*accounting for governance*).

Akuntabilitas kinerja merupakan salah satu kunci bagi terwujudnya *good governance* dalam pengelolaan organisasi sektor publik sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat maupun pihak-pihak yang berkepentingan. Akuntabilitas juga meliputi pemberian informasi keuangan kepada masyarakat dan pemakai lainnya sehingga masyarakat dan pemakai lainnya mengetahui aliran dana yang telah digunakan oleh pemerintah dan memungkinkan bagi mereka untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas seluruh aktivitas yang dilakukan, tetapi akuntabilitas lebih menekankan bahwa laporan keuangan harus dapat memberikan informasi yang dibutuhkan oleh para pemakainya dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik (Halim, 2007: 13).

Transparansi adalah keterbukaan informasi dalam penyelenggaraan pemerintah yang merupakan salah satu wujud komitmen pemerintah dalam melaksanakan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik sehingga menciptakan pemerintahan yang bersih dan akuntabel. Keterbukaan informasi yang diberikan secara memadai dan mudah dipahami digunakan sebagai alat untuk memonitoring dan mengevaluasi hasil kinerja dalam organisasi. Melalui transparansi dalam proses penyelenggaraan pemerintahan, masyarakat diberikan kesempatan untuk mengetahui seluruh rencana kerja dan kebijakan-kebijakan yang telah diambil oleh pemerintah sehingga masyarakat dapat memberikan *feedback* atau *outcomes* terhadap kebijakan yang diambil oleh pemerintah. Apabila transparansi tidak diterapkan dalam suatu organisasi, maka dampak yang diterima pemerintah yaitu penyalahgunaan sumber daya sehingga mengakibatkan adanya ketidakefisien dalam alokasi sumber daya, terjadinya kecurangan atau penyelewengan tugas sehingga dapat menyuburkan praktik-praktik korupsi, menimbulkan ketidakadilan bagi masyarakat, terjadinya penyalahgunaan wewenang dan kekuasaan khususnya dilingkungan organisasi sektor publik.

Akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan daerah sudah menjadi hal yang wajib dipenuhi oleh pemerintah guna untuk mewujudkan tata pemerintah yang lebih baik sesuai dengan harapan publik. Tetapi, pada kenyataannya masih terdapat beberapa masalah penyelewengan dalam proses pengimplementasian akuntabilitas dan transparansi dikarenakan kurangnya suatu pengendalian yang dapat mengawasi seluruh kegiatan yang

dilakukan oleh pemerintah. Sehingga, diperlukan faktor lain yang dapat membantu proses pengimplementasian akuntabilitas dan transparansi dalam menentukan keandalan laporan keuangan yang dihasilkan oleh organisasi sektor publik yaitu pengendalian internal pemerintah daerah. Penerapan pengendalian intern harus dilakukan untuk mewujudkan terciptanya kinerja instansi pemerintah yang baik, dibutuhkan pengendalian internal pemerintah agar dapat memberi keyakinan bahwa pelaksanaan kegiatan yang telah dilakukan dapat dilaksanakan sesuai dengan rencana dan tujuan serta dapat tercapainya efektifitas dan efisiensi didalam pelaksanaan kegiatan yang dilakukan pemerintah. Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008, sistem pengendalian intern pemerintah adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Tuntutan akan kinerja yang baik selalu terjadi hampir disemua pemerintahan seiring dengan terbitnya otonomi daerah dan penetapan dalam peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pengelolaan pemerintah. Kinerja pemerintah harus di informasikan kepada para pemangku kepentingan dan masyarakat mengenai tingkat pencapaian hasil kerja, yang dikaitkan dengan misi dan visi suatu organisasi. Informasi dilakukan berguna dalam mengambil langkah selanjutnya dengan melakukan tindakan koreksi yang diperlukan atas penetapan pada program atau kebijakan utama yang akan diambil, dan sekaligus pada saat yang bersamaan dijadikan sebagai umpan balik untuk bahan perencanaan.

Rumusan masalah dalam penelitian ini, yaitu: 1) Apakah akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. 2) Apakah transparansi berpengaruh terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. 3) Apakah pengendalian internal berpengaruh terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh akuntabilitas, transparansi dan pengendalian internal terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya.

## TINJAUAN TEORITIS

### Teori Keagenan

Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih pemegang saham (*principal*) menyewa manajemen (*agen*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang untuk membuat keputusan kepada *agen*. Teori keagenan dibangun sebagai upaya untuk memecahkan masalah yang muncul apabila adanya ketidaklengkapan informasi pada saat melakukan suatu kontrak kerja dengan pihak lain (*agent*). Teori keagenan telah dipraktekkan pada organisasi sektor publik khususnya pada pemerintah pusat maupun pemerintah daerah yang bertujuan untuk memberikan pelayanan secara maksimal kepada masyarakat atas sumber daya yang digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan berkaitan dengan praktek pelaporan kinerja yang didasari oleh teori keagenan. Dalam pelaporan keuangan dan pelaporan kinerja, pemerintah yang bertindak sebagai *agent* mempunyai kewajiban dalam menyajikan kualitas informasi laporan keuangan dan laporan kinerja yang bermanfaat bagi para pengguna, sedangkan masyarakat bertindak sebagai *principals* dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik yang telah dibuat oleh pemerintah.

Didalam hubungan keagenan ini terdapat permasalahan yang timbul antara pihak *agen* dan *principal* yaitu terjadinya informasi asimetri (*assymetri information*), dimana adanya perbedaan informasi yang didapatkan pemerintah (*agent*) dengan masyarakat (*principal*). Untuk mengurangi konflik tersebut maka diperlukan suatu sistem yang dapat memonitoring perilaku *agent* supaya bertindak sesuai dengan apa yang diharapkan oleh

pihak principal. Aktivitas ini meliputi biaya penciptaan standar, biaya monitoring agent, penciptaan sistem informasi akuntansi, dan biaya lain lain. Aktivitas ini menimbulkan biaya yang disebut sebagai biaya keagenan (*agency cost*).

### **Teori Signalling**

Spence (1973) mengemukakan bahwa perusahaan memiliki kinerja yang baik dengan cara menggunakan informasi finansial sebagai alat ukur untuk memberi sinyal kepada pasar. Hal tersebut memotivasi manajer untuk mengungkapkan informasi *private* untuk mengurangi asimetri informasi dengan harapan dapat mengirimkan sinyal yang baik (*good news*) tentang kinerja perusahaan. Pelaksanaan teori signal dalam konteks organisasi sektor publik, dimana pemerintah sebagai pihak yang diberi amanah dari rakyat berkeinginan menunjukkan signal kepada masyarakat. Pemerintah berusaha memberikan signal yang baik kepada rakyat bertujuan untuk mengurangi informasi asimetri (*assymetri information*). Signal ini merupakan suatu informasi yang dapat menggambarkan seluruh kegiatan organisasi dalam menjalankan tugas dan fungsinya sebagai pengelola organisasi untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Salah satunya berupa penyampaian laporan keuangan maupun laporan kegiatan pemerintah merupakan sarana yang dijadikan oleh pemerintah agar masyarakat terus mendukung pemerintah dalam proses perencanaan dan pembangunan sehingga dapat berjalan dengan baik.

### **Teori Stewardship**

Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidak lagi termotivasi oleh tujuan-tujuan individu akan tetapi lebih mengarah pada sasaran hasil utama mereka yang digunakan untuk kepentingan organisasi. Kesuksesan didalam suatu organisasi dapat menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok principal dan manajemen, maksimalisasi utilitas kelompok ini pada akhirnya akan memaksimalkan kepentingan individu yang ada dalam kelompok organisasi tersebut (Donalson dan Davis, 1997). Implikasi teori *stewardship* menjelaskan bahwa eksistensi pemerintah daerah dalam menjalankan tugasnya sebagai pihak yang memiliki banyak informasi berusaha semaksimal mungkin dalam melaksanakan segala tugas dan fungsinya dengan tepat sesuai tujuan untuk memberikan hasil yang terbaik kepada principal dengan cara menyajikan laporan keuangan yang berkualitas sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan yang telah diamanahkan, sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik, maupun meningkatkan kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal.

### **Akuntabilitas**

Akuntabilitas berasal dari Bahasa Inggris yaitu *Accountability*, yang berarti pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan. Mardiasmo (2006) menyatakan bahwa 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 (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

LAN dan BPKP (2000: 43) menyatakan didalam pelaksanaan akuntabilitas dilingkungan instansi pemerintahan, perlu memperhatikan prinsip-prinsip dalam peningkatan akuntabilitas di instansi pemerintah, yaitu: a) harus ada komitmen dari pimpinan dan seluruh staff instansi untuk melakukan pengelolaan pelaksanaan misi agar akuntabel; b) harus merupakan suatu system yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku; c) harus dapat menunjukkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan; d) harus berorientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh dan; e)

harus jujur, objektif, transparan, dan inovatif sebagai katalisator perubahan manajemen instansi pemerintah dalam bentuk pemutakhiran metode dan teknik pengukuran kinerja dan penyusunan laporan akuntabilitas.

Dalam Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan melalui pertanggungjawaban secara periodik. Akuntabilitas juga melekat pada setiap lembaga negara sebagai suatu organisasi untuk mempertanggungjawabkan semua amanat yang telah diterima dan dilaksanakan ataupun perkembangannya untuk dikomunikasikan kepada pihak eksternal lingkungannya

### **Transparansi**

Transparansi merupakan proses keterbukaan informasi kepada pihak stakeholder perusahaan. Keterbukaan informasi dalam penyelenggaraan pemerintahan merupakan salah satu wujud komitmen pemerintah dalam melaksanakan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik sehingga menciptakan pemerintahan yang bersih dan akuntabel. Dalam Undang-Undang No.14 Tahun 2008 Tentang Keterbukaan Informasi Publik pasal 2 disebutkan (1) Setiap informasi publik bersifat terbuka dan dapat diakses oleh setiap pengguna informasi publik, (2) Informasi publik yang dikecualikan bersifat ketat dan terbatas, (3) Setiap informasi publik harus dapat diperoleh setiap pemohon informasi publik dengan cepat dan tepat waktu, biaya ringan, dan cara sederhana, (4) Informasi publik yang dikecualikan bersifat rahasia sesuai dengan Undang-Undang, kepatuan, dan kepentingan umum.

Keterbukaan informasi yang diberikan secara memadai dan mudah dipahami digunakan sebagai alat untuk memonitoring dan mengevaluasi hasil kinerja dalam organisasi. Pengungkapan informasi dalam suatu organisasi menjadi salah satu sarana penting bagi stakeholder untuk mengawasi jalannya operasi dan menjamin pertanggungjawaban pemerintah. Pengembangan transparansi sangat diperlukan untuk membangun keyakinan dan kepercayaan publik kepada pemerintah.

### **Pengendalian Internal**

Peraturan Pemerintah No.60 tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Pengendalian intern merupakan suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan berikut ini: (1) keandalan pelaporan keuangan, (2) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, dan (3) efektivitas dan efisiensi operasi. Penerapan pengendalian intern harus dilakukan untuk menjaga agar pelaksanaan kegiatan yang sudah direncanakan sesuai dengan apa yang telah ditetapkan dapat berjalan sesuai apa yang diharapkan. Melalui penerapan pengendalian intern dapat dipeloreh informasi mengenai kehematan, efisien, efektifitas, dan pelaksanaan kegiatan.

### **Kinerja Pemerintah**

Peraturan Pemerintah No. 29 tahun 2014 mendefinisikan kinerja adalah keluaran atau hasil dari kegiatan atau program yang telah atau hendak dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur. Menurut Nuritomo dan Rossieta (2014) kinerja keuangan pemerintah daerah adalah kemampuan suatu daerah untuk menggali dan mengola sumber keuangan asli daerah dalam memenuhi kebutuhannya guna

mendukung berjalannya sistem pemerintahan, pelayanan kepada masyarakat dan pembangunan daerah. Untuk mengetahui tingkat keberhasilan kinerja disuatu instansi pemerintah, maka seluruh aktivitas sumber daya baik secara finansial maupun non finansial harus dapat diukur dan pengukuran tersebut semata-mata tidak hanya bergantung pada *input* (masukan) dari kegiatan/program tersebut tetapi pengukuran tersebut lebih menekankan pada *output* (keluaran) yang diharapkan dapat dicapai dari suatu kegiatan.

### **Pengembangan Hipotesis**

#### **Pengaruh akuntabilitas terhadap kinerja pemerintah**

Akuntabilitas merupakan kewajiban pemerintah dalam mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya. Dengan adanya akuntabilitas, pemerintah daerah bisa memberikan pertanggungjawaban atas semua kegiatan yang dilaksanakan sehingga kinerja pemerintah daerah dapat dinilai oleh pihak internal maupun pihak eksternal. Sehingga, akuntabilitas secara tidak langsung dapat memberikan peluang positif untuk mendorong pemerintah agar lebih mengoptimalkan lagi dalam proses pelaksanaan program serta seluruh aktivitas pengelolaan keuangan untuk dapat dipertanggungjawabkan hasil kerjanya kepada publik dan *stakeholder*.

Penelitian tentang pengaruh akuntabilitas terhadap kinerja pemerintah sudah banyak dilakukan oleh Putra (2013), Asrida (2014) dan Saputra *et al.*, (2014) membuktikan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pemerintah. Semakin baik bentuk pertanggungjawaban yang diberikan pemerintah kepada masyarakat, maka semakin baik pula pemerintah dalam melaksanakan kerjanya. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H1: Akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah

#### **Pengaruh transparansi terhadap kinerja pemerintah**

Transparansi adalah proses keterbukaan suatu informasi dalam sistem penyelenggaraan pemerintah yang diberikan kepada masyarakat sebagai suatu komitmen bentuk pertanggungjawaban. Dengan adanya transparansi masyarakat diberi kebebasan untuk memperoleh informasi mengenai rencana kerja apa yang sedang dilakukan oleh pemerintah, serta mengapa suatu kebijakan atau program tersebut dilakukan dan bagaimana organisasi tersebut dapat menjalankan operasionalnya. Sehingga, masyarakat akan lebih jelas dan terarah dalam mengkritisi kebijakan-kebijakan pemerintah.

Penelitian tentang pengaruh transparansi terhadap kinerja pemerintah sudah banyak dilakukan oleh Lucy *et al.*, (2013) dan Saputra *et al.*, (2014) membuktikan bahwa transparansi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja pemerintah. Semakin mudah masyarakat dalam memperoleh informasi tentang program penyelenggaraan pemerintah, maka praktik penyelenggaraan pemerintah tersebut dapat dinilai memiliki transparansi yang tinggi. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H2: Transparansi berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah

#### **Pengaruh pengendalian internal terhadap pemerintah**

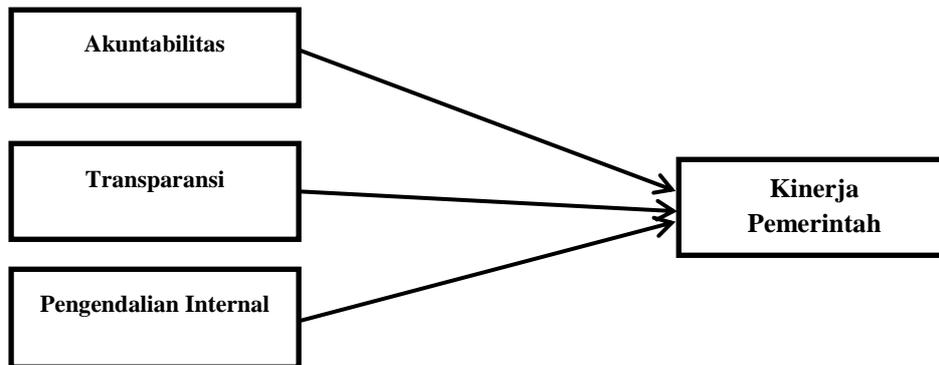
Pengendalian intern merupakan suatu alat yang digunakan oleh pemerintah dalam meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam penyusunan laporan keuangan sehingga pemerintah dapat memberikan keyakinan yang memadai terkait keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah yang dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien, dan hal ini dapat memberikan dampak positif bagi pencapaian kinerja organisasi tersebut. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Putri (2013), Chintya (2015) dan Dewi (2015) yang menyatakan bahwa penerapan pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah,

berarti bahwa jika penerapan pengendalian internal berjalan dengan baik maka kinerja yang dihasilkan oleh pemerintah akan semakin baik pula. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H3 : Pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah

### Model Penelitian

Dari hasil perumusan hipotesis dapat ditarik model penelitian sebagai berikut:



Gambar 1  
Model Penelitian

## METODE PENELITIAN

### Jenis Penelitian dan Gambaran Dari Populasi (Objek) Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian dengan menggunakan pendekatan kuantitatif, yaitu penelitian yang menganalisis data dengan bentuk angka yang dipusatkan pada pengujian hipotesis. Jenis penelitian ini adalah penelitian kasual komparatif. Penelitian kasual komparatif merupakan tipe penelitian dengan karakteristik masalah berupa sebab-akibat antara dua variabel atau lebih. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh pegawai SKPD Kota Surabaya yang mempunyai otoritas dalam proses peningkatan kinerja yang berkaitan dengan akuntabilitas, transparansi, pengendalian internal.

### Teknik Pengambilan Sampel

Sampel adalah sebagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2008: 31). Sampel yang diambil mewakili dan diberlakukan untuk populasi, untuk itu sampel tersebut harus betul-betul *representativ* (mewakili). Sampel yang digunakan dalam penelitian ini dipilih dengan metode *purposive sampling*. Kriteria pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Surabaya. berdasarkan penjelasan tersebut peneliti mengambil 20 SKPD Kota Surabaya, dimana setiap SKPD diberikan 6 kuesioner. Sehingga jumlah sampel dalam penelitian ini sebanyak 120 responden. Responden tersebut merupakan pegawai SKPD pada dinas di kota Surabaya yang menjabat sebagai kepala Dinas, pejabat setingkat kepala Sub Bagian Keuangan, setingkat kepala Sub Bidang dan staff.

### Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data yang digunakan untuk mendukung penelitian ini adalah metode survei, dengan menggunakan teknik kuesioner. Teknik kuesioner adalah penelitian yang berupa gambaran umum tentang karakteristik populasi yang digambarkan oleh sampel dan menggunakan kuesioner berupa pertanyaan-pertanyaan yang akan diajukan kepada responden guna memperoleh data yang objektif dan valid, dimana pengambilan sampel

diharapkan mampu mewakili keberadaan populasi sehingga hasilnya dapat digeneralisasi dan dapat diambil suatu kesimpulan.

### **Variabel dan Definisi Operasional Variabel**

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah akuntabilitas, transparansi dan pengendalian internal. Sedangkan variabel dependen dalam penelitian ini merupakan kinerja pemerintah. Pertanyaan kuesioner untuk masing-masing variabel diukur dengan menggunakan skala likert 5 point, yaitu 1=Sangat Tidak Setuju, 2=Tidak Setuju, 3=Netral, 4=Setuju, 5=Sangat Setuju.

Pada variabel akuntabilitas terdiri atas 9 item pertanyaan. Kuesioner pada variabel akuntabilitas diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh Sopanah dan Isa (2010) dengan menggunakan indikator yang diperkenalkan oleh Mardiasmo (2006) yaitu: 1) Akuntabilitas kejujuran dan hukum, 2) Akuntabilitas proses, 3) Akuntabilitas program, 4) Akuntabilitas kebijakan.

Pada variabel transparansi terdiri atas 8 item pertanyaan. Kuesioner pada variabel transparansi ini diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh Sopanah dan Isa (2010) dengan menggunakan indikator dari Krina (2003) yaitu: 1) Penyediaan informasi yang jelas tentang prosedur-prosedur, biaya-biaya, dan tanggungjawab, 2) Kemudahan akses informasi, 3) Menyusun mekanisme pengaduan jika ada peraturan yang dilanggar atau permintaan untuk membayar uang suap, 4) Meningkatkan arus informasi melalui kerjasama dengan media massa dan lembaga non pemerintahan.

Pada variabel pengendalian internal terdiri atas 8 item pertanyaan. Kuesioner pada variabel pengendalian internal ini diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh Aristanti *et al.*, (2011) dengan menggunakan indikator dari COSO (2008), Bastian (2008) dan PP No. 60 Tahun 2008 yaitu: 1) Lingkungan pengendalian, 2) Penilaian risiko, 3) Kegiatan pengendalian, 4) Informasi dan komunikasi, 5) Pemantauan.

Pada variabel kinerja pemerintah terdiri atas 9 item pertanyaan. Kuesioner pada variabel kinerja pemerintah ini diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh Sumarno (2005). Indikator yang digunakan dalam penelitian ini dikembangkan oleh Mahoney *et al.* yaitu: 1) Perencanaan, 2) Investigasi, 3) Pengkoordinasian, 4) Evaluasi, 5) Pengawasan, 6) Pemilihan Staff, 7) Negosiasi, 8) Perwakilan, 9) Kinerja secara keseluruhan.

### **Teknik Analisis Data**

Teknis analisis data adalah suatu pendekatan atau metode yang digunakan untuk menganalisis data dalam rangka memecahkan masalah maupun pengujian hipotesis. Dalam penelitian ini teknik analisis data yang digunakan adalah teknis analisis deskriptif kuantitatif dan metode regresi. Sebelum melakukan analisis, data yang telah dikumpulkan terlebih dahulu diuji secara statistik dengan uji validitas dan uji reliabilitas

### **Analisis Statistik Deskriptif**

Pengujian ini dilakukan untuk melihat gambaran keseluruhan dari sampel dan untuk mempermudah memahami variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian. Penelitian ini menggunakan tabel distribusi frekuensi yang menunjukkan kisaran teoritis (range teoritis), kisaran aktual (range aktual), nilai rata-rata (*mean*), minimum, maksimum dan standar deviasi (Ghozali, 2011).

### **Uji Validitas dan Reliabilitas**

Uji validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan atau kesalihan suatu instrumen atau pernyataan yang ada dikuesioner. Dasar analisis yang digunakan untuk pengujian hipotesis menurut (Ghozali, 2011) adalah: (a) Bila  $r_{hitung} > r_{tabel}$ , maka pertanyaan tersebut dinyatakan valid, (b) Bila  $r_{hitung} < r_{tabel}$ , maka pertanyaan tersebut

dinyatakan tidak valid. Adapun uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui dan mengukur sejauh mana jawaban kuesioner tersebut memiliki kesamaan atau konsistensi yang digunakan pada waktu yang berbeda. Pengukuran reliabilitas penelitian ini diuji dengan menggunakan koefisien *Cronsbach's Alpha* dari masing-masing instrumen dalam suatu variabel. Menurut Ghozali (2011) menyatakan bahwa suatu variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronsbach's Alpha* > 0,60. Sebaliknya jika nilai *Cronsbach's Alpha* < 0,60 maka butir pertanyaan tidak reliabel.

### Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik sebagai kriteria ekonometrika untuk melihat apakah hasil estimasi memenuhi dasar linier klasik atau tidak, dan pengujian ini dilakukan untuk memperoleh persamaan yang baik dan mampu memberikan estimasi yang handal. Uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji normalitas, uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas.

### Uji Normalitas

Uji normalitas ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi berdistribusi normal atau tidak dapat dilihat melalui normal *probability plot* dengan membandingkan distribusi kumulatif dan distribusi normal. Data normal akan membentuk satu garis lurus diagonal dan plotting data akan dibandingkan dengan garis diagonal. Selain itu untuk menguji normalitas residual dengan menggunakan uji statistik non-parametrik *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Jika hasil *Kolmogorov-Smirnov* menunjukkan nilai signifikan diatas 0,05 maka data residual terdistribusi dengan normal.

### Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya korelasi antar variabel bebas atau independen dalam model regresi (Ghozali, 2011). Untuk mendeteksi ada atau tidaknya gejala multikolinearitas, penelitian ini menggunakan teknik *Variance Inflation Factor* (VIF) dan nilai *tolerance* dengan ketentuan: (a) Bila  $VIF < 10$  maka tidak terdapat masalah multikolinearitas, bila  $VIF \geq 10$  maka terdapat masalah multikolinearitas. (b) Bila nilai *Tolerance* > 0,1 maka tidak terdapat masalah multikolinearitas, bila nilai *Tolerance*  $\leq 0,1$  maka terdapat masalah multikolinearitas.

### Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lain. Model regresi yang baik adalah jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap homoskedastisitas (Ghozali, 2011). Cara untuk mendeteksi adanya heteroskedastisitas adalah dengan menggunakan plot dasar pengambilan keputusan sebagai berikut (Ghozali, 2011) yaitu: a) Jika ada pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit), maka mengindikasikan telah terjadinya heteroskedastisitas, b) Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

### Analisis Regresi Linier Berganda

Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal berpengaruh terhadap kinerja pemerintah. Pengujian dalam penelitian menggunakan analisis regresi berganda. Analisis regresi berganda ini digunakan untuk mengetahui arah hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen apakah masing-masing variabel independen berhubungan positif atau negatif dan untuk memprediksi nilai dari variabel dependen apabila nilai variabel independen mengalami

kenaikan atau penurunan. Metode statistik regresi berganda dengan menggunakan model sebagai berikut:

$$KP = \alpha + \beta_1 AK + \beta_2 TR + \beta_3 PI + e$$

Keterangan:

KP : Kinerja Pemerintah  
 $\alpha$  : Konstanta  
 $\beta$  : Koefisien Regresi  
 AK : Akuntabilitas  
 TR : Transparansi  
 PI : Pengendalian Internal  
 e : Error

### Uji Kelayakan Model (Uji F)

Uji F digunakan untuk menguji kelayakan model yang dihasilkan dengan menggunakan uji kelayakan model pada tingkat  $\alpha$  sebesar 5%. Adapun kriteria pengujian adalah sebagai berikut: a) Jika nilai signifikan  $> 0,05$  maka model yang digunakan dalam penelitian tidak layak dan dapat dipergunakan analisis berikutnya, b) Jika nilai signifikan  $< 0,05$  maka model yang digunakan dalam penelitian layak dan dapat dipergunakan analisis berikutnya.

### Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Koefisien determinasi  $R^2$  digunakan untuk mencari seberapa besar variasi variabel independen dapat menjelaskan secara keseluruhan variasi variabel dependen. Koefisien determinasi mengukur seberapa besar pengaruh variabel independen secara keseluruhan terhadap naik turunnya variasi nilai variabel dependen. Nilai  $R^2$  berkisar antara 0 dan 1 ( $0 \leq R^2 \leq 1$ ). Semakin besar nilai  $R^2$ , maka semakin besar variasi variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variasi variabel-variabel independen, sebaliknya, makin kecil nilai  $R^2$ , maka semakin kecil variasi variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variasi independen.

### Pengujian Hipotesis (Uji t)

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah masing-masing variabel independen mempengaruhi variabel dependen secara signifikan. Cara melakukan uji t adalah dengan menggunakan tingkat signifikansi sebesar 0,05 ( $\alpha=5\%$ ) (Ghozali, 2011). Ketentuan penerimaan dan penolakan hipotesis adalah sebagai berikut: (a) Jika nilai signifikansi  $t > 0,05$  maka  $H_0$  diterima dan  $H_1$  ditolak. Berarti bahwa secara parsial variabel independen tersebut tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. (b) Jika nilai signifikansi  $t \leq 0,05$  maka  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima. Berarti bahwa secara parsial variabel independen tersebut mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

## ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### Gambaran Umum Obyek Penelitian

Deskripsi hasil penelitian digunakan untuk mendiskripsikan variabel-variabel penelitian sesuai dengan penjelasan pada bab sebelumnya, diketahui bahwa variabel independen (X) adalah akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal, sedangkan variabel dependen (Y) adalah kinerja pemerintah. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner. Penelitian ini dilaksanakan selama 3 minggu mulai tanggal 8 januari 2018 sampai dengan 22 januari 2018. Kuesioner dibagikan kepada 20 SKPD Kota Surabaya, dimana untuk setiap SKPD diberi sebanyak 6 kuesioner sehingga jumlah kuesioner yang dikirim 120 kuesioner. Daftar SKPD Kota Surabaya ini disajikan dalam tabel 1 sebagai berikut:

**Tabel 1**  
**Daftar Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang Diberikan Kuesioner**

No	Satuan Kerja Perangkat Daerah	Jumlah Kuesioner
1.	Badan Perencanaan dan Pembangunan	6
2.	Badan Pengelolaan Keuangan dan Pajak Daerah	6
3.	Dinas Cipta Karya dan Tata Ruang	6
4.	Dinas Kebersihan dan Ruang Terbuka Hijau	6
5.	Dinas Komunikasi dan Informatika	6
6.	Dinas Kependudukan dan Catatan Sipil	6
7.	Dinas Koperasi dan Usaha Mikro, Kecil dan Menengah	6
8.	Dinas Sosial	6
9.	Dinas Perdagangan dan Perindustrian	6
10.	Dinas Tenaga Kerja	6
11.	Dinas Perhubungan	6
12.	Dinas Pendidikan	6
13.	Dinas Pengelolaan Tanah dan Bangunan	6
14.	Dinas Kesehatan	6
15.	Dinas Kebakaran	6
16.	Dinas Penanaman Modal dan Pelayanan Terpadu Satu Pintu	6
17.	Dinas Ketahanan Pangan dan Pertanian	6
18.	Dinas Perpustakaan dan Kearsipan	6
19.	Dinas Pekerjaan Umum Bina Marga dan Pematusan	6
20.	Dinas Lingkungan Hidup	6
Total		120

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan kuesioner yang disebar pada 20 SKPD Kota Surabaya dapat dilihat dari distribusi sampel yang disajikan pada tabel 2 sebagai berikut:

**Tabel 2**  
**Pengumpulan Data Kuesioner**

Item	Frekuensi	Persentase (%)
Kuesioner yang dikirim	120	100,0
Kuesioner yang tidak kembali	10	8,3
<b>Kuesioner yang kembali</b>	<b>110</b>	<b>91,6</b>
Kuesioner yang pengisiannya tidak lengkap	4	3,3
Kuesioner yang pengisian data diri tidak lengkap	6	5,0
<b>Kuesioner yang dapat diolah (jumlah sampel)</b>	<b>100</b>	<b>83,3</b>

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan hasil dari tabel 2 dapat diketahui bahwa jumlah kuesioner yang dikirim untuk setiap SKPD sebanyak 6 kuesioner, sehingga total kuesioner yang dikirim sebanyak 120 kuesioner. Jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 110 kuesioner, namun ada beberapa kuesioner yang tidak dapat diolah sebanyak 10 kuesioner. Dengan demikian diperoleh jumlah sampel yang dapat digunakan dalam penelitian ini sebanyak 100 kuesioner.

### Teknik Analisis Data

#### Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Pada analisis statistik deskriptif akan disajikan gambaran variabel penelitian yaitu akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal (X) sebagai variabel independen dan

kinerja pemerintah (Y) sebagai variabel dependen. Analisis statistik deskriptif ini disajikan dalam tabel berikut ini:

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Range Teoritis	Range Aktual	Min	Max	Mean	Std. Dev
Akuntabilitas	100	9-45	31-43	31	43	36,90	2,986
Transparansi	100	8-40	28-40	28	40	33,47	2,657
Pengendalian Internal	100	8-40	29-40	29	40	34,24	2,789
Kinerja Pemerintah	100	9-45	31-44	31	44	37,95	3,176

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel 3 diatas, menunjukkan bahwa jumlah data yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 100 data berdasarkan hasil jawaban dari responden dalam kuesioner yang dikembalikan, berdasarkan hasil pengujian statistik deskriptif dalam tabel 7 diketahui sebagai berikut:

Variabel akuntabilitas terdiri dari 9 buah pertanyaan pada skala likert 5 poin dimana dari 100 responden dihasilkan kisaran jawaban responden (range aktual) sebesar 31 sampai dengan 43, artinya bahwa tingkat jawaban akuntabilitas terendah berada pada kisaran 31 dan yang tertinggi berada pada kisaran 43 dimana kisaran teoritisnya (range teoritis) adalah 9 sampai dengan 45. Nilai mean pada akuntabilitas sebesar 36,90, hal ini mengindikasikan bahwa jawaban responden pada variabel akuntabilitas relatif tinggi. Sedangkan nilai standar deviasinya sebesar 2,986, yakni menjauhi angka 0 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data adalah cukup beragam.

Variabel transparansi terdiri dari 8 buah pertanyaan pada skala likert 5 poin dimana dari 100 responden dihasilkan kisaran jawaban responden (range aktual) sebesar 28 sampai dengan 40, artinya bahwa tingkat jawaban transparansi terendah berada pada kisaran 28 dan yang tertinggi berada pada kisaran 40 dimana kisaran teoritisnya (range teoritis) adalah 8 sampai dengan 40. Nilai mean pada transparansi sebesar 33,47, hal ini mengindikasikan bahwa jawaban responden pada variabel transparansi relatif tinggi. Sedangkan nilai standar deviasinya sebesar 2,657, yakni menjauhi angka 0 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data adalah cukup beragam.

Variabel pengendalian internal terdiri dari 8 buah pertanyaan pada skala likert 5 poin dimana dari 100 responden dihasilkan kisaran jawaban responden (range aktual) sebesar 29 sampai dengan 40, artinya bahwa tingkat jawaban pengendalian internal terendah berada pada kisaran 29 dan yang tertinggi berada pada kisaran 40 dimana kisaran teoritisnya (range teoritis) adalah 8 sampai dengan 40. Nilai mean pada pengendalian internal sebesar 34,24, hal ini mengindikasikan bahwa jawaban responden pada variabel pengendalian internal relatif tinggi. Sedangkan nilai standar deviasinya sebesar 2,789, yakni menjauhi angka 0 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data adalah cukup beragam.

Variabel kinerja pemerintah terdiri dari 9 buah pertanyaan pada skala likert 5 poin dimana dari 100 responden dihasilkan kisaran jawaban responden (range aktual) sebesar 31 sampai dengan 44, artinya bahwa tingkat jawaban kinerja pemerintah terendah berada pada kisaran 31 dan yang tertinggi berada pada kisaran 44 dimana kisaran teoritisnya (range teoritis) adalah 9 sampai dengan 45. Nilai mean pada kinerja pemerintah sebesar 37,95, hal ini mengindikasikan bahwa jawaban responden pada variabel kinerja pemerintah relatif tinggi. Sedangkan nilai standar deviasinya sebesar 3,176, yakni menjauhi angka 0 sehingga dapat dikatakan bahwa penyebaran data adalah cukup beragam.

### Uji Validitas dan Reliabilitas

Berdasarkan data hasil penelitian yang telah dikumpulkan dari tanggapan 100 responden mengenai 9 pertanyaan pada variabel akuntabilitas, 8 pertanyaan pada variabel transparansi, 8 pertanyaan pada variabel pengendalian internal, 9 pertanyaan pada variabel kinerja pemerintah kemudian diolah dengan menggunakan program SPSS versi 21. Maka diperoleh hasil olahan data yang disajikan dalam tabel 4 berikut ini:

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas**

Variabel	Cronsbach Alpha	r hitung	Keterangan
Akuntabilitas	0,631	0,208 s.d. 0,756	Reliabel/Valid
Transparansi	0,747	0,534 s.d. 0,702	Reliabel/Valid
Pengendalian Internal	0,824	0,598 s.d. 0,772	Reliabel/Valid
Kinerja Pemerintah	0,806	0,524 s.d. 0,780	Reliabel/Valid

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel 4 diatas menunjukkan bahwa nilai validitas dari  $r_{tabel}$  untuk seluruh indikator variabel independen dan dependen adalah sebesar 0,194 sehingga seluruh item variabel dalam penelitian ini dinyatakan valid, karena kisaran  $r_{hitung}$  lebih besar dari  $r_{tabel}$ . Hasil pengolahan data didukung dengan nilai *Cronsbach Alpha* untuk seluruh variabel lebih dari 0,60, artinya seluruh variabel dinyatakan reliabel.

### Uji Asumsi Klasik

#### Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi berdistribusi normal atau tidak dapat dilihat melalui normal *probability plot* dengan membandingkan distribusi kumulatif dan distribusi normal. Data normal akan membentuk satu garis lurus diagonal dan plotting data akan dibandingkan dengan garis diagonal. Jika distribusi data adalah normal, maka garis yang menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya (Ghozali, 2011). Pengujian normalitas dilakukan dengan uji statistik menggunakan non-parametik *Kolmogorov-Smirnov* (1-sampel K-S). Data dinyatakan terdistribusi normal jika hasil *Kolmogorov-Smirnov* menunjukkan nilai signifikan di atas 0,05. Adapun hasil pengujian normalitas menggunakan uji statistic *1-Sampel K-S* disajikan dalam tabel 5 berikut ini:

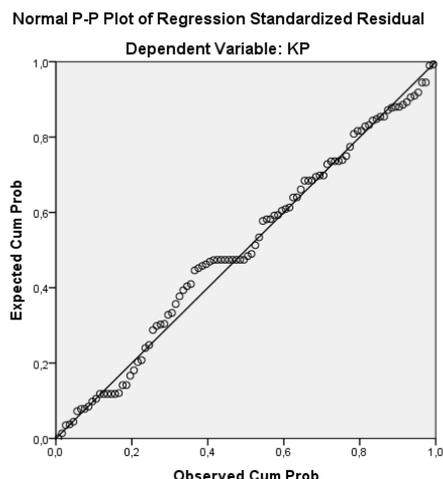
**Tabel 5**  
**Hasil Uji Normalitas**

Kolmogorov Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
0,851	0,464

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan Tabel 5 dapat diketahui bahwa *Kolmogorov-Smirnov* adalah 0,851 dan nilai Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,464 > 0,05. Sehingga, dapat disimpulkan bahwa data berdistribusi normal dan layak dalam penelitian ini.

Sedangkan kriteria grafik normal *probability plot of standardized residual* antara lain a) Apabila data menyebar disekitar garis diagonal atau mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas; b) Apabila data tidak menyebar disekitar garis diagonal atau tidak mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas. Grafik pengujian normalitas data dapat dilihat pada gambar 1 sebagai berikut:



Sumber: Data primer diolah

**Gambar 1**  
**Hasil Uji Normalitas**

Berdasarkan pada grafik normal plot diatas, terlihat bahwa titik-titik menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal yang menunjukkan pola distribusi normal, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas dan layak digunakan dalam penelitian ini.

**Uji Multikolinearitas**

Untuk mendeteksi ada atau tidaknya gejala multikolinearitas, penelitian ini menggunakan teknik *Variance Inflation Factor* (VIF) dan nilai *tolerance*. Dikatakan tidak terjadi multikolinearitas apabila nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) < 10 dan nilai *Tolerance* > 0,10. Berdasarkan persamaan regresi yang telah diolah,maka hasil pengujian multikolinearitas disajikan pada tabel 6 berikut ini:

**Tabel 6**  
**Hasil Uji Multikolinearitas**

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)		
AK	0,528	1,895
TR	0,279	3,589
PI	0,362	2,759

a. Dependen Variabel: KP

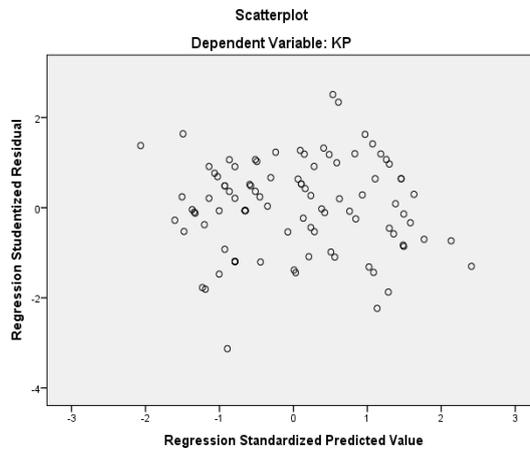
Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel 6 diatas menunjukkan ketiga variabel independen yaitu akuntabilitas (AK), tranparansi (TR), dan pengendalian internal (PI) memiliki nilai *Tolerance* lebih dari 0,10 dan nilai VIF kurang dari 10. Sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi tidak ada multikolinearitas antar variabel dan dapat dikatakan model regresi layak untuk digunakan dalam penelitian ini.

**Uji Heteroskedastisitas**

Untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas salah satunya dengan cara melihat grafik *scatter plot* antara SRESID dan ZPRED. jika titik-titik menyebar dengan pola tidak diatas dan dibawah angka 0 (nol) pada sumbu Y, maka tidak terjadi masalah

heteroskedastisitas pada model regresi. Hasil uji heteroskedastisitas dapat dilihat pada gambar 2 sebagai berikut:



Sumber: Data primer diolah

**Gambar 2**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Berdasarkan gambar 2 diatas dapat disimpulkan bahwa tidak ada yang membentuk pola, titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 (nol) pada sumbu Y, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi dan layak untuk digunakan dalam penelitian ini.

Untuk mendeteksi adanya heteroskedastisitas pada penelitian ini juga dilakukan dengan menggunakan uji statistik glejser. Uji statistik glejser dilakukan dengan mentransformasi nilai residual menjadi absolute residual dan kemudian meregresnya dengan variabel independen dalam model. Nilai signifikansi yang digunakan dalam uji heteroskedastisitas adalah 0,05 (5%) (Ghozali, 2016). Hasil pengujian uji glejser disajikan pada tabel 7 sebagai berikut:

**Tabel 7**  
**Hasil Uji Glejser (Uji Heterokedastisitas)**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-,052	1,226		-,043	,966
1 AK	,047	,040	,162	1,183	,240
TR	-,111	,062	-,338	-1,789	,077
PI	,091	,052	,292	1,761	,082

a. Dependent Variable: Abs\_KP

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel 7 diatas dapat diketahui bahwa nilai variabel independen signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen. Hal ini terlihat pada masing-masing variabel bahwa nilai signifikansi diatas tingkat kepercayaan 0,05 atau 5%, yang artinya nilai signifikansi > 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas atas *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain.

### Analisis Regresi Linier Berganda

Analisis regresi linier berganda digunakan untuk mengetahui seberapa jauh pengaruh variabel akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal terhadap kinerja pemerintah. Hasil uji analisis regresi berganda dapat dilihat pada tabel 8 sebagai berikut:

**Tabel 8**  
**Hasil Uji Regresi Linier Berganda**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardize	T	Sig.
		B	Std. Error	d Coefficients Beta		
1	(Constant)	-1,858	2,033		-,914	,363
	AK	0,391	0,067	0,368	5,880	0,000
	TR	0,215	0,103	0,180	2,091	0,039
	PI	0,530	0,086	0,466	6,168	0,000

a. Dependent Variable: KP

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan hasil perhitungan pada tabel 8 tersebut, maka diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$KP = (-1,858) + 0,391 AK + 0,215 TR + 0,530 PI + e$$

### Uji Kelayakan Model (Uji F)

Uji F digunakan untuk menguji kelayakan model yang dihasilkan dengan menggunakan uji kelayakan model pada tingkat  $\alpha$  sebesar 5%. Hasil pengujian uji kelayakan model disajikan pada tabel 9 sebagai berikut:

**Tabel 9**  
**Hasil Uji F**  
**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	800,588	3	266,863	129,282	0,000 <sup>b</sup>
	Residual	198,162	96	2,064		
	Total	998,750	99			

a. Dependent Variable: KP

b. Predictors: (Constant), AK, PI, TR

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel 9 menunjukkan bahwa nilai F hitung sebesar 129,282 dengan tingkat signifikansi 0,000 atau lebih kecil dari 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal berpengaruh terhadap kinerja pemerintah dan uji model ini dikatakan layak digunakan dalam penelitian ini.

### Koefisien Determinasi (R<sup>2</sup>)

Koefisien determinasi R<sup>2</sup> digunakan untuk mencari seberapa besar variasi variabel independen dapat menjelaskan secara keseluruhan variasi variabel dependen. Nilai R<sup>2</sup> berkisar antara 0 dan 1 ( $0 \leq R^2 \leq 1$ ). Hasil pengujian koefisien determinasi R<sup>2</sup> disajikan pada tabel 10 sebagai berikut:

**Tabel 10**  
**Hasil Perhitungan Koefisien Determinasi**  
**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,895 <sup>a</sup>	,802	,795	1,43673

a. Predictors: (Constant), AK, PI, TR

b. Dependent Variable: KP

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel 10 diketahui bahwa koefisien korelasi berganda ditunjukkan dengan nilai (R) sebesar 0,895 atau 89,5%. Nilai *Rsquare* ( $R^2$ ) yang diperoleh pada penelitian ini yaitu 0,802 atau 80,2% yang menunjukkan bahwa kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya dipengaruhi oleh variabel akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal. Sedangkan sisanya 19,8% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

### Pengujian Hipotesis (Uji t)

Uji t bertujuan menguji koefisien regresi untuk mengetahui apakah masing-masing variabel independen yaitu akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal secara individual mampu menjelaskan variabel dependen yaitu kinerja pemerintah. Bila nilai signifikansi < 0,05 maka  $H_0$  ditolak, yang berarti bahwa variabel independen memiliki pengaruh signifikan secara individual terhadap variabel dependen. Sebaliknya apabila nilai signifikansi > 0,05 maka  $H_1$  ditolak, yang berarti bahwa tidak ada pengaruh signifikan secara individual antara variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil uji t dapat dilihat pada tabel 11 sebagai berikut:

**Tabel 11**  
**Hasil Uji t**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardize	T	Sig.	
	B	Std. Error	d Coefficients Beta			
(Constant)	-1,858	2,033		-,914	,363	
1	AK	0,391	0,067	0,368	5,880	0,000
	TR	0,215	0,103	0,180	2,091	0,039
	PI	0,530	0,086	0,466	6,168	0,000

a. Dependent Variable: KP

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan hasil uji t pada tabel 11 menunjukkan hasil pengujian hipotesis sebagai berikut: Pengujian hipotesis pertama yaitu akuntabilitas terhadap kinerja pemerintah. Berdasarkan hasil regresi menunjukkan nilai t sebesar 5,880 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,00, yang artinya  $0,00 < 0,05$ . Sehingga dapat disimpulkan bahwa  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima dengan arti bahwa variabel akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah.

Pengujian hipotesis kedua yaitu transparansi terhadap kinerja pemerintah. Berdasarkan hasil regresi menunjukkan nilai t sebesar 2,091 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,039, yang artinya  $0,039 < 0,05$ . Sehingga dapat disimpulkan bahwa  $H_0$  ditolak dan  $H_2$  diterima dengan arti bahwa variabel transparansi berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah.

Pengujian hipotesis ketiga yaitu pengendalian internal terhadap kinerja pemerintah. Berdasarkan hasil regresi menunjukkan nilai t sebesar 6,168 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,00, yang artinya  $0,00 < 0,05$ . Sehingga dapat disimpulkan bahwa  $H_0$  ditolak dan  $H_3$  diterima dengan arti bahwa variabel pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah.

## **Pembahasan**

### **Pengaruh akuntabilitas terhadap kinerja pemerintah**

Berdasarkan hasil uji regresi, menyatakan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. Hal ini mengindikasikan bahwa, semakin baik bentuk pertanggungjawaban pemerintah SKPD Kota Surabaya maka kinerja pemerintah SKPD akan meningkat. Dengan demikian hipotesis pertama (H1) diterima keberadaannya.

Setiap instansi pemerintah dituntut untuk mempertanggungjawabkan laporan keuangan dan laporan kinerja dengan cara mampu menyajikan dan menjelaskan seluruh hasil dari program atau kegiatan yang telah dilaksanakan sehingga semua pihak yang berkepentingan dapat menilai apakah pemerintah telah melaksanakan kinerjanya secara ekonomis, efisien, dan efektif. Hasil penelitian ini didukung dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Putra (2013), Saputra *et al.*, (2014), dan Dewi (2015) membuktikan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pemerintah. Artinya semakin baik bentuk pertanggungjawaban yang diberikan oleh pemerintah kepada masyarakat, maka semakin baik pula pemerintah dalam melaksanakan kinerjanya. Dengan kata lain akuntabilitas mempengaruhi kinerja pemerintah dalam proses pelaksanaannya.

### **Pengaruh transparansi terhadap kinerja pemerintah**

Berdasarkan hasil uji regresi, menyatakan bahwa transparansi berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. Hal ini mengindikasikan bahwa, semakin baik transparansi yang diterapkan oleh pemerintah SKPD Kota Surabaya, maka kinerja pemerintah semakin meningkat. Dengan demikian hipotesis kedua (H2) diterima keberadaannya.

Keterbukaan informasi dalam penyelenggaraan pemerintahan merupakan salah satu wujud komitmen pemerintah dalam melaksanakan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik sehingga menciptakan pemerintahan yang bersih dan akuntabel. Informasi yang diberikan secara memadai dan mudah dipahami digunakan sebagai alat untuk memonitoring dan mengevaluasi hasil kinerja dalam organisasi. Akses untuk memperoleh informasi sangatlah penting dalam menjamin pertanggungjawaban pemerintah. Hasil penelitian ini didukung dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Lucyet *al.*, (2013) dan Saputra *et al.*, (2014) membuktikan bahwa transparansi berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah, artinya semakin mudah masyarakat dalam memperoleh informasi tentang program penyelenggaraan pemerintah, maka praktik penyelenggaraan pemerintah tersebut dapat dinilai memiliki transparansi yang tinggi.

### **Pengaruh pengendalian internal terhadap kinerja pemerintah**

Berdasarkan hasil uji regresi yang telah dilakukan, menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja. Semakin baik pengendalian internal yang dilaksanakan oleh pemerintah SKPD Kota Surabaya, maka kinerja pemerintah akan semakin meningkat. Dengan demikian hipotesis ketiga (H3) diterima keberadaannya.

Pelaksanaan pengendalian intern sangat bergantung pada penguatan sistem pengendalian intern yang sudah dibangun. Pengendalian internal merupakan suatu alat bantu yang digunakan untuk mengurangi terjadinya penyimpangan didalam memberikan pelayanan publik bagi kemajuan SKPD khususnya didalam pencapaian target yang telah ditetapkan oleh kepala daerah/pusat. Hasil penelitian ini didukung dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Nasir dan Oktari (2011), Putri (2013) dan Chintya (2015) dan menyatakan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah artinya semakin baik sistem pengendalian internal yang diterapkan secara efektif dan efisien maka akan memberikan dampak positif bagi kinerja pemerintah SKPD.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh akuntabilitas, transparansi dan pengendalian internal terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. Pengumpulan data dalam penelitian ini dengan membagikan kuesioner pada setiap SKPD Kota Surabaya dan pemilihan sampel menggunakan *purposive sampling*.

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan menunjukkan bahwa variabel akuntabilitas, transparansi dan pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. Hasil ini diperkuat dengan perolehan nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) sebesar 0,802 atau 80,2%, yang menunjukkan bahwa variasi yang terjadi pada variabel kinerja pemerintah SKPD Kota Surabaya dipengaruhi oleh variabel akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal. Sedangkan sisanya 19,8% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam model regresi tersebut.

### Saran

Berdasarkan hasil penelitian secara keseluruhan dari simpulan yang diperoleh, dapat dikembangkan dengan beberapa saran bagi pihak-pihak yang berkepentingan dalam penelitian ini. Berikut adalah saran yang dapat diberikan dalam penelitian ini: 1) Dari hasil penelitian diatas menunjukkan bahwa penerapan akuntabilitas, transparansi dan pengendalian internal didalam pemerintahan pada SKPD Kota Surabaya telah dilakukan dengan baik, akan tetapi masih ada beberapa hal yang belum sepenuhnya dilakukan pemerintah dengan sempurna sehingga hal ini akan berdampak pada rendahnya kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya. Pemerintah daerah khususnya SKPD Kota Surabaya diharapkan untuk melakukan pengkajian ulang mengenai penerapan akuntabilitas, transparansi, dan pengendalian internal agar kinerja pemerintah pada SKPD Kota Surabaya dapat terus meningkat, 2) Untuk penelitian selanjutnya, diharapkan menggunakan metode lain untuk mendapatkan data yang lengkap misalnya dengan melakukan wawancara secara langsung dengan responden pada waktu pengisian kuesioner sehingga jawaban responden dapat mencerminkan jawaban yang sebenarnya, 3) Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas objek penelitian untuk dijadikan sampel tidak hanya terbatas pada 20 SKPD Kota Surabaya, sehingga hasil yang diperoleh lebih maksimal dan dapat memberikan gambaran yang lebih jelas mengenai pengaruh akuntabilitas, transparansi dan pengendalian internal terhadap kinerja secara menyeluruh.

## DAFTAR PUSTAKA

- Aristanti, W., T. Alvian., dan Lili.2011. Hubungan Efektifitas Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Pengendalian Intern dengan Kualitas Akuntabilitas Keuangan: Kualitas Informasi Laporan Keuangan Sebagai Variabel Intervening. *Simposium Nasional Akuntansi XIV*. Aceh.
- Asrida. 2012. Pengaruh Penerapan Prinsip Akuntabilitas dan Transparansi Keuangan Terhadap Kinerja Penyusunan Anggaran Pada Pemerintah Kabupaten Bireuen. *Jurnal Kebangsaan* 2.
- Bastian, I. 2008. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Pertama. Salemba Empat. Jakarta.
- Chintya, I. 2015. Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah di Kota Solok (Studi pada SKPD Solok). *Jurnal Dinamika Akuntansi* 8(2). ISSN 2502-6224.
- Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2008. *Pengendalian Internal & Manajemen Risiko*. Yayasan Pendidikan Internal Audit (YPIA). Jakarta.

- Dewi, R. T. 2015. Pengaruh Akuntabilitas Publik dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Kinerja Manajerial SKPD. *Jurnal Trikonometika* 14(1).
- Donalson, L. dan J. H. Davis. 1997. Stewardship Theory or Agency Theori: CEO Governance dan Shareholder Returns. *Australian Journal of Management* 16: 49-64.
- Ghozali, I. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Cetakan kelima. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- \_\_\_\_\_. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS 21*. Cetakan kelima. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- \_\_\_\_\_. 2016. *Apikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Edisi Kedelapan. Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Halim, A. 2007. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Salemba Empat. Jakarta.
- Jensen, M. C dan W. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3(4): 305-360.
- Krina, P. 2003. *Indikator Alat Ukur Prinsip Akuntabilitas, Transparansi dan Partisipasi*. Badan Perencanaan dan Pembangunan Nasional. Jakarta.
- LAN dan BPKP. 2000. *Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*. Jakarta.
- Lucy, A, Husaini dan Lisnawati. 2013. Analisis Pengaruh Akuntabilitas dan Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah. *Jurnal Fairness* 3(1): 21-41. ISSN 2303-0348.
- Mardiasmo. 2006. Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana *Good Governance*. *Jurnal Akuntansi Pemerintah* 2(1).
- \_\_\_\_\_. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi Yogyakarta. Yogyakarta.
- Nasir, A dan R. Oktari. 2013. Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah (studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kampar). *Jurnal Ekonomi* 19(2).
- Nuritomo dan Rossietia. 2014. Politik Dinasti, Akuntabilitas, dan Kinerja Keuangan Instansi Pemerintah Daerah di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XIV*. Mataram, Lombok.
- Pemerintah Indonesia, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- \_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.
- \_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- \_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- \_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Putra, D. 2013. Pengaruh Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (Studi Empiris pada SKPD Kota Padang). *Jurnal Akuntansi* 1(1).
- Putri, G. Y. 2013. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Terhadap Kinerja Manajerial SKPD. *Jurnal Akuntansi* 1(1).
- Republik Indonesia, Undang-Undang No. 22 tahun 1999 dan Undang-undang 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.
- \_\_\_\_\_, Undang-undang No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.
- \_\_\_\_\_, Undang-undang No. 14 tahun 2003 tentang Keterbukaan Informasi Publik.

- Saputra, D. S., Darwanis., dan A. Syukriy. 2014. Pengaruh Transparansi, Akuntabilitas, dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (Studi Pada Pemda Kabupaten Aceh). *Jurnal Akuntansi*. ISSN 2302-0164: 76-84.
- Sihaloho, J. 2013. Pengaruh Tekanan Eksternal, Ketidakpastian Lingkungan dan Komitmen Manajemen Terhadap Penerapan Transparansi Pelaporan Keuangan (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Kabupaten Rokan Hilir). *Jurnal Akuntansi*. Riau.
- Sopannah dan W. Isa. 2010 Pengaruh Akuntabilitas Publik, Partisipasi Masyarakat dan Transparansi Kebijakan Publik Terhadap Hubungan Antara Pengetahuan Anggaran dengan Pengawasan Keuangan Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi 2010*.
- Spense, M. 1973. Job Market Signalling. *The Quartely Journal of Economics* 87(3): 355-374.
- Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Bisnis*. CV Alfabeta. Bandung.
- Sumarno. 2005. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Simposium Nasional Akuntansi VIII*. Solo.