

ANALISIS PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN ADMINISTRATIF TERHADAP EFISIENSI ALOKASI DANA DESA. DIMEDIASI AKUNTABILITAS

Elok Maya Sari

elokmaya39@gmail.com

Suwardi Bambang Hermanto

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

ABSTRACT

This research aimed to analyze the system of administrative controlling on the efficiency of Village Funds Allocation, in which mediated by accountability. While, the population was 966 of village officials. Moreover, the data collection technique used simple random sampling. Futhermore, there were 114 village officials consisting of villages head, secretaries, and treasurers who are spread in 38 villages of 10 subdistricts as sample. In line with, the instrument used in data collection was questionnaires, in which directly distributed to the respondents. Meanwhile, the data were primary. In addition, the data analysis technique used PLS (Partial Least Square) with SmartPLS software 3.0. The research result concluded the external pressure and professional autonomy had positive effect on the system of administrative controlling. Likewise, the system of administrative controlling had positive effect on the accountability. As well as, the accountability had posotive effect on the efficiency. In brief, the accountability mediated the relationship between the system of administrative controlling on the efficiency. On the other hand, the system of administrative controlling did not effect the efficiency.

Keywords: external pressure, professional autonomy, system of administrative controlling, accountability, efficiency.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi Alokasi Dana Desa (ADD) dimediasi akuntabilitas. Populasi dalam penelitian ini sebanyak 966 Perangkat Desa. Sampel penelitian ini menggunakan metode *simple random sampling*. Responden dalam penelitian ini sebanyak 114 Perangkat Desa yang terdiri atas Kepala Desa, Sekretaris, dan Bendahara desa yang tersebar di 38 desa dari 10 kecamatan di Kabupaten Sidoarjo yang dikumpulkan melalui survey kuesioner. Data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data primer atas kuesioner yang dibagikan dan diisi secara langsung oleh responden. Data yang diperoleh dianalisis menggunakan teknik analisis PLS (*Partial Least Square*) melalui Software *SmartPLS Versi 3.0*. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan eksternal dan otonomi profesional berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian administratif, dan sistem pengendalian administratif berpengaruh positif terhadap akuntabilitas, serta akuntabilitas berpengaruh terhadap efisiensi. Dan, akuntabilitas memediasi hubungan sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi. Sedangkan, sistem pengendalian administratif tidak berpengaruh terhadap efisiensi.

Kata Kunci: tekanan eksternal, otonomi profesional, sistem pengendalian administratif, akuntabilitas, efisiensi

PENDAHULUAN

Organisasi sektor publik sering dinilai sebagai sarang inefisiensi karena sering terjadi pemborosan, sumber kebocoran dana, dan terjadi ketidakseimbangan antara dana yang dianggarkan dengan realisasi. Selain dinilai inefisiensi, sektor publik juga sering dianggap tidak akuntabel. Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Pasal 4 Ayat 1, keuangan daerah harus dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-

undangan, efektif, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan azas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat.

Efisien sebagaimana dimaksud pada ayat 1 merupakan pencapaian keluaran yang maksimum dengan masukan tertentu atau penggunaan masukan terendah untuk mencapai keluaran yang maksimal. Efisiensi di definisikan sebagai tindakan dari kegiatan yang dapat meminimalisir kerugian atau pemborosan sumberdaya dalam melaksanakan atau menghasilkan sesuatu. Proses kegiatan operasional dikatakan efisien apabila suatu hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan menggunakan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya.

Didalam organisasi pemerintahan, selain dituntut untuk memperhatikan efisiensi, organisasi pemerintahan juga harus menerapkan prinsip akuntabilitas terhadap layanan publik. Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Pasal 4 Ayat 8, akuntabilitas atau pertanggungjawaban merupakan perwujudan kewajiban seseorang untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya untuk pencapaian tujuan yang telah ditetapkan. Akuntabilitas pengelolaan ADD kabupaten Sidoarjo diwujudkan dengan adanya poster di setiap balai desa yang berisi tentang laporan pertanggungjawaban pengelolaan ADD serta besaran ADD itu sendiri dan berisi tentang pendapatan asli daerah serta besarnya belanja pada desa tersebut. Hal lain yang dapat mendukung bahwa kabupaten Sidoarjo dapat dikatakan sudah akuntabel adalah dengan adanya situs resmi BPKP (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan) yang merupakan suatu badan pemerintahan yang berperan dalam melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara termasuk pengelolaan keuangan desa. Tingkatan akuntabilitas publik dipengaruhi oleh sistem informasi yang saling menyatu yang sebaiknya informasi tersebut tepat waktu, akseptabel, dapat diandalkan serta relevan dengan kebutuhan publik dalam hal ini adalah rakyat (Iyoha dan Oyerinde, 2009).

Pada tahun 2014 pemerintah pusat membuat regulasi Undang-Undang No. 6 tahun 2014, dimana dalam undang-undang tersebut dijelaskan bahwa desa pada tahun 2015 akan mendapatkan pendanaan sebesar 10% dari dana APBN. Dana tersebut adalah Alokasi Dana Desa (ADD). ADD merupakan bentuk pemberian wewenang Pemerintah Pusat kepada daerah otonom. Pemberian wewenang tersebut terjadi karena bergesernya sistem pemerintahan di Indonesia, dari sistem pemerintahan yang bersifat sentralisasi ke sistem pemerintahan yang bersifat desentralisasi. Perubahan sistem pemerintah tersebut dipengaruhi oleh adanya regulasi hukum dengan diterbitkannya Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 hingga sekarang telah diubah menjadi Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah. Perubahan sistem pemerintahan ini dianggap lebih dapat meningkatkan efisiensi, efektivitas, serta mendorong Pemerintah Desa untuk bersikap akuntabel, karena dengan sistem pemerintahan ini, daerah otonom bisa mengembangkan potensi yang dimilikinya.

ADD diprioritaskan untuk membiayai pelaksanaan program dan kegiatan berskala lokal desa bidang pembangunan desa seperti sarana dan prasarana, ketahanan pangan, kesehatan, pendidikan dan untuk membiayai bidang pemberdayaan masyarakat. Untuk menunjang pengelolaan keuangan desa dalam hal ini ADD, Pemerintah Pusat menerbitkan Permendagri No. 113 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Keuangan Desa, Kepala desa membentuk Pelaksana Teknis Pengelola Keuangan Desa (PTKPD) yang merupakan bagian dari perangkat desa. Dengan demikian, perangkat desa mempunyai peran dalam melakukan rancangan keuangan desa sesuai dengan peraturan yang ditetapkan sehingga tercipta akuntabilitas dan efisiensi pengelolaan ADD. Untuk mendukung keberhasilan akuntabilitas dan efisiensi maka terdapat faktor yang dapat memengaruhi kedua aspek tersebut, yakni *internal controlling* (Kalbers dan Forgy, 1995). Sistem pengendalian internal yang merupakan bagian integral dari proses untuk mewujudkan akuntabilitas dan efisiensi.

Perihal alokasi dana desa, pengelolaan keuangan desa yang baik adalah pengelolaan yang efisien serta akuntabel. Pengelolaan yang efisien dan akuntabel adalah pengelolaan yang terhindar dari penyalahgunaan yang dilakukan oleh aktor antagonis dalam pemerintah desa. Agar kondisi penyalahgunaan tidak terulang, dan kualitas pelayanan publik yang dibiayai oleh ADD meningkat serta dilaksanakan sesuai dengan asas-asas korporasi dan pemerintahan yang baik serta untuk memberikan perlindungan bagi setiap warga negara dari penyalahgunaan wewenang maupun penyelewengan dana yang bukan menjadi haknya dalam menyelenggarakan pelayanan publik, presiden mengesahkan UU Nomor 25 Tahun 2009 tentang pelayanan publik. Tujuan diterbitkannya UU ini sebagai untuk menerapkan standar dalam pelayanan publik.

Standar pelayanan yang dimaksud dalam penelitian ini adalah penerapan sistem pengendalian administratif berupa Standar Operasional Prosedur (SOP). Suatu organisasi, khususnya organisasi sektor publik pada Pemerintah Desa menerapkan sistem pengendalian administratif berupa SOP dikarenakan ada 2 faktor yang mempengaruhinya yakni, tekanan eksternal dan otonomi profesional yang dimiliki oleh Pemerintah Desa. Tekanan eksternal berupa kekuatan koersif adalah suatu tekanan yang diberikan oleh Pemerintah Pusat berupa peraturan perundang-undangan. Selain itu penerapan sistem pengendalian administratif berupa SOP juga dipengaruhi oleh otonomi profesional yang dimiliki oleh Pemerintah Desa. Profesionalisme disini lebih menekankan kepada kemampuan, keterampilan, dan keahlian dari aparatur Pemerintah Desa dalam melaksanakan tugas pemerintahannya.

TINJAUAN TEORITIS

Teori Institusional

Pemikiran yang mendasari teori institusional adalah keberlangsungan hidup organisasi dapat dipengaruhi oleh tekanan yang berasal dari lingkungan eksternal organisasi (Prayudi dan Basuki, 2014). Ridha dan Basuki (2012) menjelaskan bahwa teori institusional dapat digunakan untuk menjelaskan tindakan pengambilan keputusan dalam organisasi sektor publik. Penyesuaian pada harapan eksternal atau harapan sosial akan mengakibatkan timbulnya kecenderungan organisasi untuk memisahkan kegiatan internal dan berfokus pada suatu sistem pengendalian. Teori institusional berpendapat bahwa organisasi yang lebih mengutamakan legitimasi akan memiliki kecenderungan untuk berusaha menyesuaikan diri pada harapan eksternal atau harapan sosial dimana organisasi itu ada (Frumkin dan Galaskiewicz, 2004).

Legitimasi diakui sebagai pemegang peran utama dalam pelaksanaan praktik-praktik manajerial tertentu, dari waktu ke waktu diyakini akan mengarahkan organisasi dalam suatu lingkungan organisasi sektor publik pada fenomena *isomorphism*, yakni menjadi semakin seragam satu sama lainnya (Akbar, 2011). *Isomorphism* merupakan suatu proses yang memaksa suatu unit untuk menyerupai unit lain dalam menghadapi aturan yang sama dari suatu lingkungan (Wijaya dan Akbar, 2013).

Stewardship Theory

Teori *stewardship* adalah teori yang mendeskripsikan suatu situasi dimana para manajer tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi, sehingga teori ini memiliki dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan prinsipal, selain itu perilaku *steward* tidak akan mengesampingkan organisasinya, *steward* akan berusaha mencapai sasaran organisasinya. Konsep teori ini didasarkan atas kepercayaan kepada pihak yang diberikan wewenang, dimana manajemen dalam suatu organisasi dicerminkan sebagai *good steward* yang melaksanakan tugas yang diberikan oleh atasannya dengan penuh tanggung jawab (Alfasadun *et al.*, 2018).

Steward mementingkan kredibilitas atau kepercayaan publik. Prinsip dasar yang digunakan adalah *steward* merasa memiliki tanggungjawab yang besar terhadap pengelolaan dan pengalokasian sumber daya yang ada secara bijaksana dan hati-hati untuk melakukan pelayanan kebutuhan kepada masyarakat yang luas, sehingga *steward* tidak termotivasi untuk memenuhi keinginan pribadi, tetapi dengan memenuhi kebutuhan masyarakat luas maka *steward* merasa bahwa terpenuhinya aktualisasi diri dengan meningkatnya kepercayaan publik.

Pemerintah Desa

Pemerintah desa merupakan penyelenggara pemerintahan yang terdepan, karena melaksanakan urusan Kabupaten/Kota yang kemudian diserahkan kepada kepala desa dan dilaksanakan dengan dibantu oleh perangkat desa (Yunianingrum, 2017). Pemerintah desa menurut Nurcholis (2011) dianggap sebagai suatu organisasi pemerintahan desa yang terdiri dari atas unsur pimpinan dan unsur pembantu kepala desa. Unsur pimpinan yang dimaksud adalah kepala desa, sedangkan unsur pembantu kepala desa terdiri dari atas sekretaris desa, unsur pelaksana teknis, dan unsur kewilayahan. Pemerintah desa merupakan penyelenggara pemerintahan yang terdepan, karena melaksanakan urusan Kabupaten/Kota yang kemudian diserahkan kepada kepala desa dan dilaksanakan dengan dibantu oleh perangkat desa (Yunianingrum, 2017). Penyerahan wewenang tersebut dikenal dengan istilah otonomi desa.

Otonomi Desa adalah otonomi asli, bulat, dan utuh serta bukan pemberian dari pemerintah. Sehingga, Pemerintah Pusat memberikan keleluasaan kepada desa untuk mengatur dan mengurus segala urusan ke pemerintahannya secara mandiri dengan memanfaatkan potensi sumber daya yang dimiliki untuk dapat menerima sumber pendanaan yang berasal dari desa.

Dengan adanya otonomi yang diberikan Pemerintah Pusat kepada desa. Maka Pemerintah Pusat juga mengalokasikan dana yang digunakan oleh desa untuk mengurus urusan pemerintahannya sendiri. Dana tersebut adalah Alokasi Dana Desa (ADD). Alokasi dana desa merupakan anggaran keuangan yang diberikan oleh pemerintah kepada Desa yang sumbernya berasal dari Bagi Hasil Pajak Daerah dan Dana Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah yang diterima oleh Kabupaten.

Tekanan Eksternal

Tekanan eksternal adalah hasil dari tekanan formal dan informal yang diberikan kepada organisasi oleh organisasi lain dimana organisasi bergantung dengan harapan budaya masyarakat di mana organisasi menjalankan fungsinya (Ridha dan Basuki, 2012). Tekanan eksternal berasal dari pengaruh politik dan kebutuhan untuk legitimasi. Tekanan eksternal yang sangat berpengaruh adalah tekanan yang diberikan oleh pemerintah, peraturan, atau lembaga lain untuk mengadopsi struktur atau system (Ridha dan Basuki, 2012). Adanya regulasi ditujukan untuk mengatur praktik yang ada agar menjadi lebih baik.

Di sisi lain, kekuatan koersif dari suatu regulasi dapat menyebabkan adanya kecenderungan organisasi untuk mendapatkan atau memperbaiki legitimasi (Scott, 1987), sehingga hanya menekankan aspek-aspek positif (Hess, 2007) agar organisasi terlihat baik oleh pihak-pihak di luar organisasi. Perubahan organisasi yang didasari oleh kekuatan koersif akan menyebabkan organisasi lebih memikirkan pengaruh politik dari pada teknis (Ashworth *et al.*, 2007).

Otonomi Profesional

Berdasarkan perspektif profesional, otonomi merupakan kebebasan atau hak prerogatif profesional untuk mengimplementasikan aplikasi pengetahuan profesi yang mereka miliki, menurut (Ramadhanty, 2013). Otonomi merupakan satu dasar dan nilai karakteristik pada

pekerjaan professional yang menjadi "sifat" utama yang membedakan profesi itu sendiri. Pandangan lain, otonomi berkaitan dengan kemampuan profesional untuk menentukan dan meregulasi aturan yang berhubungan dengan profesi adalah *job autonomy*. *Job autonomy* atau otonomi kerja merupakan tingkat kebebasan, independensi, dan kebijaksanaan yang dimiliki seseorang untuk merencanakan suatu pekerjaan dan menentukan cara apa yang harus digunakan untuk melaksanakan pekerjaan tersebut.

Kasher (2005) konsep otonomi pribadi bertumpu pada dua gagasan. Pertama, untuk mendapatkan otonomi, seseorang harus tahu cara menggunakan akal. Kedua, seseorang harus benar-benar bebas, tidak dipaksa atau tergantung, dalam membentuk niat, membuat keputusan, dan bertindak. Otonomi profesional, pada satu tingkat, adalah otonomi pribadi dalam urusan professional.

Sistem Pengendalian Administratif

Pengendalian intern adalah bagian dari manajemen risiko yang harus dilaksanakan oleh setiap organisasi untuk mencapai tujuan organisasi tersebut, dengan demikian pengendalian internal sangat diperlukan dalam organisasi dan harus dilaksanakan secara konsisten untuk menjamin kesinambungan dan kepercayaan masyarakat. Pengendalian internal yang dimaksud dalam penelitian ini adalah pengendalian administratif. Pengendalian administratif dirancang untuk mendorong dilakukannya efisiensi dan untuk mendorong agar suatu kebijakan yang telah dibuat oleh manajemen dipatuhi. Pengendalian administratif diimplementasikan setelah adanya pengendalian akuntansi. Misalnya, pemeriksaan laporan untuk mendeteksi penyimpangan yang ada, untuk kemudian diambil tindakan. Pengendalian administratif meliputi kontrol kegiatan (*operating control*), penyelidikan gerak dan waktu, analisis statistik dan program pelatihan karyawan.

Pengawasan Masyarakat

Agar semua kegiatan yang dibiayai oleh alokasi dana desa dapat dipertanggungjawabkan dan berjalan dengan efisien maka, diperlukan peran serta masyarakat untuk mengawasi setiap program yang dilakukan. Menurut pendapat Bahtiar (2017) yang menyatakan bahwa "Pengawasan merupakan penilaian dan koreksi atas pelaksanaan kerja yang dilaksanakan oleh bawahan dengan maksud untuk memperoleh keyakinan atau menjamin bahwa tujuan-tujuan perusahaan dan rencana-rencana yang digunakan untuk mencapainya dilaksanakan". Menurut Bahtiar (2017) terdapat 8 teknik dalam pengawasan, antara lain: teknik pemantauan, teknik pemeriksaan, teknik penilaian, teknik wawancara, teknik pengawasan, teknik perhitungan, teknik analisis, teknik pelaporan.

Akuntabilitas

Akuntabilitas berasal dari Bahasa Inggris yakni *Accountability*, yang berarti pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas atau kegiatan yang dilakukan. Dalam konteks pemerintahan akuntabilitas mempunyai pertanggungjawaban yang merupakan ciri dari penerapan *good goverance*. Akuntabilitas publik merupakan suatu kewajiban pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawaban, melaporkan, dan mengungkapkan semua aktivitas atau kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah yang mempunyai hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban (Mahmudi, 2010).

Ciri-ciri pemerintahan yang akuntabel adalah pemerintahan yang mampu menyajikan informasi penyelenggaraan secara terbuka, cepat, dan tepat kepada masyarakat, mampu memberikan pelayanan yang memuaskan publik, mampu memberikan ruang untuk masyarakat agar terlibat dalam proses pembangunan pemerintahan, serta mampu menjelaskan dan mempertanggungjawabkan setiap kebijakan publik yang diambil oleh

pemerintah secara memadai dan adanya sarana bagi publik untuk menilai baik buruknya kinerja pemerintah dalam melaksanakan tugasnya.

Efisiensi

South *et al.*, (2016), mengemukakan bahwa organisasi sektor publik dinilai semakin efisien apabila rasio efisiensi nilainya diatas satu. Semakin besar rasio, maka semakin tinggi tingkat efisiensinya. Efisiensi harus dibandingkan dengan angka acuan tertentu, seperti efisiensi periode sebelumnya atau efisiensi di organisasi sektor publik lainnya. Proses kegiatan operasional dikatakan efisien bilamana suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-serendahnya (*spending well*). Indikator efisiensi menggilustrasikan hubungan antara *input* sumber daya oleh suatu unit organisasi (misalnya: staf, upah, biaya administratif) dan *output* yang dihasilkan Sumenge (dalam South *et al.*, 2016). Efisiensi merupakan suatu proses internal atau sumber daya yang diperlukan oleh organisasi untuk mewujudkan satu satuan output. Karena itu efisiensi dapat diukur sebagai rasio *output* terhadap *input*.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Tekanan Eksternal Terhadap Sistem Pengendalian Administratif

Implementasi alokasi dana desa masih banyak diwarnai dengan perilaku-perilaku penyimpangan dan tindakan penyelewengan yang dilakukan oleh aparat pemerintah desa dan kurangnya bentuk pertanggungjawaban oleh aparat pemerintah desa dari setiap kegiatan yang didanai oleh alokasi dana desa. Dalam upaya meminimalisir perilaku penyimpangan, pemerintah pusat mengeluarkan peraturan perundangan yang mengatur tentang pengendalian suatu organisasi. Peraturan perundangan tersebut merupakan salah satu bentuk tekanan eksternal. Tekanan eksternal merupakan tekanan yang berasal dari luar organisasi yang berupa aturan-aturan hukum. Aturan-aturan hukum inilah yang menjadi dasar bagi suatu organisasi untuk menerapkan sistem pengendalian internal yang berupa sistem pengendalian administratif dalam bentuk SOP. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Primastiwi, 2016) menyatakan bahwa tekanan eksternal yang berupa regulasi pemerintah mempengaruhi penerapan sistem pengendalian administratif di sektor publik.

H₁ : Tekanan eksternal berpengaruh positif terhadap sistem pengendalian administratif.

Pengaruh Otonomi Profesional Terhadap Sistem Pengendalian Administratif

Suatu pemerintahan yang memiliki *power* yang tinggi dalam suatu organisasi akan menunjukkan ketahanannya terhadap usaha-usaha yang dilakukan oleh pihak manajemen puncak dalam pengimplementasian sistem pengendalian administratif. Para pemerintahan yang profesional akan cenderung berusaha untuk menghindari diterapkannya sistem pengendalian administratif. Karena status otonomi dan kemandirian yang diberikan kepadanya ini, para aparat pemerintahan kemudian memiliki hak-hak istimewa untuk mengelola serta mengendalikan sumber daya-sumber daya penting yang dimiliki oleh organisasi tanpa adanya bersikap akuntabel atau menerima suatu pengendalian administratif atas penggunaan sumber daya tersebut, (Prayudi dan Basuki, 2014). Timmermans dan Kolker (2004) menambahkan, para tenaga profesional memiliki kewenangan sendiri untuk menentukan dan mengevaluasi pengetahuan-pengetahuan yang dimiliki untuk selanjutnya diimplementasikan dalam pekerjaannya.

H₂: Otonomi profesional berpengaruh positif terhadap penerapan sistem pengendalian administratif.

Pengaruh Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Akuntabilitas

Pengendalian administratif merupakan suatu pengendalian yang meliputi rencana, prosedur dan pencatatan yang tepat dan ditaatinya kebijakan manajemen yang telah ditetapkan. Bentuk implementasi dari sistem pengendalian administratif dalam hal ini adalah SOP (Standar Operasional Prosedural). Pengendalian administratif diterapkan untuk mewujudkan terciptanya suatu organisasi yang lebih terkontrol dan terarah serta mendorong terciptanya akuntabilitas. Akuntabilitas merupakan komponen yang paling penting dalam proses untuk mewujudkan tata kelola pemerintah yang baik. Hal ini didukung oleh pernyataan yang menyatakan bahwa para penyedia layanan publik juga dihadapkan pada tuntutan untuk bertindak akuntabel atas setiap kegiatan yang dilaksanakan dalam pelayanan publik yang diberikan (Fisher *et al.*, 2007).

H₃: Sistem pengendalian administratif berpengaruh positif terhadap akuntabilitas.

Pengaruh Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Efisiensi

Pengendalian administratif secara umum dirancang dan diterapkan berdasarkan tujuan eksplisit berupa pencapaian efisiensi manajerial (Abernethy, 1996). Dalam konteks layanan publik, tipe pengendalian ini dapat berupa SOP yang terkait dengan tujuan peningkatan kualitas dan pengendalian atas layanan publik yang diberikan. SOP merupakan suatu prosedur terstruktur yang dapat memudahkan pengukuran hasil kinerja, perbandingan kualitas antar penyedia layanan, dan analisis terkait biaya layanan. Suatu SOP layanan publik dipercaya dapat memastikan terpenuhinya aspek kepatuhan dan efisiensi dikalangan para aparat pemerintah desa. Penerapan sistem pengendalian administratif berupa SOP akan menghasilkan konsistensi yang mengarahkan organisasi sektor publik pada pencapaian *output* yang efektif dan efisien.

H₄: Sistem pengendalian administratif berpengaruh terhadap efisiensi

Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Efisiensi

Brinkerhoff (2003), yang menyatakan bahwa akuntabilitas secara umum memiliki beberapa tujuan, diantaranya yang paling fundamental adalah sebagai alat pengendali risiko kesalahgunaan dan penyalahgunaan sumber daya dan otoritas publik, demikian pula untuk memastikannya digunakan sesuai dengan kaidah keputusan dan prosedur-prosedur yang legal, serta nilai-nilai kemasyarakatan. Akuntabilitas yang ditekankan kepada aparat pemerintah desa oleh pihak-pihak lain yang terkait dengan pelayanan publik merupakan reaksi teradap inkonsistensi kinerja yang ditunjukkan pada penyedia layanan tersebut di samping juga atas membengkaknya biaya layanan yang terdeteksi dalam suatu sistem layanan publik tak terbayar. Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan di atas, dapat diduga bawa aspek akuntabilitas akan memengaruhi efisiensi pelayanan publik program alokasi dana desa.

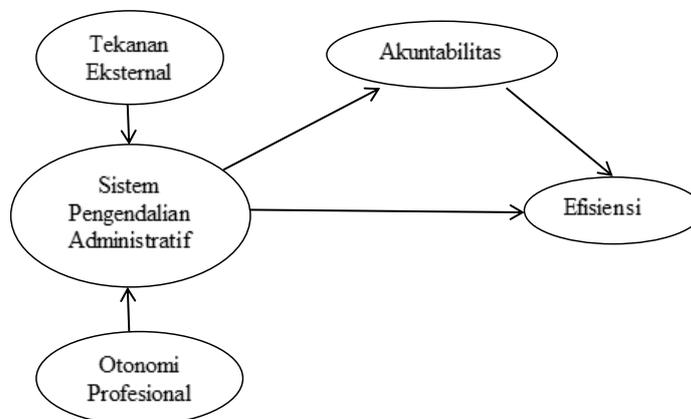
H₅: Akuntabilitas berpengaruh positif terhadap efisiensi

Pengaruh Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Efisiensi dengan Akuntabilitas Sebagai Variabel Mediasi (Intervening)

Abernethy dan Vagnoni (2004), menemukan bukti bahwa peran pengendalian yang melekat pada sistem informasi akuntansi tidak secara signifikan berpengaruh terhadap efisiensi organisasi. Hal ini terjadi karena para kepala desa yang menjadi subyek penelitian diyakini tidak terlalu mempertimbangkan peran pengendalian tersebut sebab informasi-informasi yang ada di dalamnya tidak menggambarkan secara sempurna kinerja aktual perseorangan atau unit organisasi sektor publik. Hasil berbeda juga akan terjadi bila pengukuran atas aspek akuntabilitas lebih ditonjolkan dan didefinisikan secara jelas dalam hubungan yang saling mempengaruhi antara penerapan sistem pengendalian administratif dan efisiensi.

H₆: Akuntabilitas memediasi pengaruh positif penerapan sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi.

Model Penelitian



Gambar 1
Model Penelitian

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian, Gambaran Populasi dan Sampel Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian yang 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 adalah tipe penelitian yang mempunyai karakteristik masalah yang berupa sebab-akibat antara dua variabel atau lebih. Penelitian kasual komparatif adalah penelitian yang menunjukkan arah pengaruh antara variabel bebas dengan variabel terikat. Sehingga hasil dari penelitian ini dapat menunjukkan pengaruh antar variabelnya. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh kepala desa dan sekretaris Kabupaten Sidoarjo. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini dipilih dengan menggunakan metode sampel acak sederhana (*simple random sampling*). Jumlah anggota sampel total ditentukan dengan menggunakan perhitungan rumus Slovin. Pada penelitian ini peneliti menyebarkan 120 kuesiner dan terdapat 114 kuesioner yang kembali, sehingga bisa memenuhi jumlah sampel yang telah ditentukan dengan perhitungan rumus Slovin, yakni 91 kuesioner.

Teknik Pengumpulan Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data primer. Data primer adalah data yang diperoleh langsung oleh peneliti dari responden yang menjadi sasaran penelitian yang berisi daftar pertanyaan yang terstruktur. Dalam penelitian ini data dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner kepada kepala desa dan sekretaris desa yang memiliki fungsi manajerial dalam implementasi Alokasi Dana Desa secara akuntabel dan efisien. Pengumpulan data yang digunakan untuk mendukung penelitian ini adalah dengan menggunakan metoda survei, dengan teknik kuesioner. Teknik kuesioner merupakan penelitian yang berupa gambaran umum tentang karakteristik populasi yang digambarkan oleh sampel dan menggunakan kuesioner yang berupa pertanyaan yang akan diajukan kepada responden untuk memperoleh data yang objektif dan valid.

Variabel dan Definisi Operasional Variabel

Variabel Penelitian

Sugiyono (2008) variabel penelitian merupakan atribut atau sifat atau nilai dari orang, obyek atau kegiatan yang memiliki variasi tertentu yang ditetapkan untuk dipelajari dan ditarik kesimpulannya. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari variabel independen (variabel bebas), variabel dependen (variabel terikat), serta variabel intervensi.

Definisi Operasional Variabel

Definisi operasional variabel adalah faktor dari penelitian yang memberikan informasi tentang bagaimana cara mengukur variabel. Definisi operasional variabel dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner dengan skala *likert*. Skala *likert* adalah skala yang digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang tentang fenomena sosial. Jawaban yang diberikan oleh responden akan diberikan 5 poin skala *likert* mulai dari pertanyaan yang sangat setuju sampai dengan sangat tidak setuju. Definisi operasional variabel yang digunakan dalam penelitian ini diantaranya:

Tekanan Eksternal

Tekanan eksternal dalam hal ini berkaitan dengan tekanan yang berasal dari luar organisasi seperti peraturan (regulasi), eksekutif, masyarakat, dan sebagainya. Kuesioner yang digunakan untuk mengukur variabel tekanan eksternal ini diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh (Ridha dan Basuki, 2012) yang terdiri dari 6 butir pertanyaan. Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner yang terdiri dari enam pertanyaan dengan skala *likert* yang terdiri dari 5 poin.

Otonomi Profesional

Otonomi adalah tingkat kebebasan, independensi, dan kebijaksanaan yang dimiliki seseorang dalam merencanakan suatu pekerjaan dan menentukan cara apa yang digunakan untuk melaksanakan pekerjaan tersebut (Ramadhanty, 2013). Kuesioner yang digunakan untuk mengukur variabel otonomi profesional ini diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh (Abernethy dan Vagnoni, 2004) yang terdiri dari 5 butir pertanyaan. Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner yang terdiri dari enam pertanyaan dengan skala *likert* yang terdiri dari 5 poin.

Sistem Pengendalian Administratif

Pengendalian administratif dirancang untuk mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. Variabel penerapan sistem pengendalian administratif diukur menggunakan kuesioner dengan 4 butir pertanyaan untuk mengukur diterapkannya suatu sistem pengendalian administratif berupa SOP, yang diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh (Ven dan Ferry, 1980). Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner yang terdiri dari enam pertanyaan dengan skala *likert* yang terdiri dari 5 poin.

Akuntabilitas

Akuntabilitas didefinisikan sebagai derajat dimana seseorang merasa bertanggungjawab mengenai apa saja keputusan-keputusan dan perilakunya dalam melaksanakan suatu pekerjaan. Variabel akuntabilitas diukur menggunakan 6 butir pertanyaan yang diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh (Ven dan Ferry, 1980). Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner yang terdiri dari enam pertanyaan dengan skala *likert* yang terdiri dari 5 poin.

Efisiensi

Variabel efisiensi pelayanan publik dalam penelitian ini diartikan dalam terminologi 'kesadaran biaya'. Kesadaran biaya diartikan sebagai tingkat dimana para penyedia layanan publik dalam hal ini kepala desa dan sekretaris desa mempertimbangkan adanya konsekuensi-konsekuensi biaya dari suatu aktivitas pengambilan keputusan. Variabel efisiensi diukur menggunakan 6 butir pertanyaan yang diadaptasi dari penelitian yang dilakukan oleh (Abernethy dan Vagnoni, 2004). Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen kuesioner yang terdiri dari enam pertanyaan dengan skala *likert* yang terdiri dari 5 poin.

Teknik Analisis Data

Dalam penelitian ini analisis data menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS). PLS merupakan persamaan *Structural Equation Modeling* (SEM) yang berbasis komponen atau varian. Ghazali (2009) menjelaskan bahwa PLS yaitu pendekatan pilihan yang beranjak dari pendekatan SEM berbasis kovarian menjadi berbasis varian.

Model Pengukuran (*Outer Model*)

Wardhana (2016) model pengukuran atau *outer model* menunjukkan bagaimana variabel manifest mempresentasikan variabel laten untuk diukur. Menurut Ghazali (2009) terdapat 3 jenis uji yang dilakukan pada model pengukuran atau *outer model*, antara lain, *convergent validity*, *discriminant validity*, dan *internal consistency reliability*.

Convergent validity dari *outer model* dengan model reflektif indikator biasa dinilai berdasarkan pada korelasi antara *construct score* dengan *item score* yang dihitung dikatakan tinggi jika ukuran reflektif berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang akan diukur. Untuk penelitian pada tahap awal dari ekspansi skala pengukuran nilai proses 0,5 sampai dengan 0,60 akan dianggap cukup (Ghozali, 2006). *Discriminant validity* dari *outer model* dinilai berdasarkan *cross loading* pengukuran dengan konstruk. Bila korelasi dengan bentuk pengukuran lebih besar dari ukuran konstruk lainnya maka konstruk akan memprediksi ukuran pada blok yang lebih baik daripada lainnya. Cara lain untuk menilai *discriminant validity* yaitu membandingkan nilai *square root of Average Variance Extracted* (AVE) jika nilai AVE lebih besar daripada nilai korelasi maka dikatakan memiliki nilai *discriminant validity* yang baik.

Model Struktural (*Inner Model*)

Model struktural atau *inner model* menggamabarkan hubungan antara variabel laten berdasarkan pada teori substantif. Model struktural dapat dievaluasi *Geisser Q-square test* untuk *predictive relevance* dan uji t serta nilai signifikansi dari koefisien parameter jalur struktural. Dalam menilai suatu model dengan menggunakan PLS dimulai dengan melihat *R-square* untuk setiap variabel laten dependen. Perubahan nilai pada *R-square* dapat digunakan untuk melihat pengaruh variabel laten independen terhadap variabel laten dependen apakah memiliki pengaruh yang substantif. Selain melihat *R-square*, model PLS juga harus dievaluasi dengan melihat *Q-square* prediktif relevansi untuk model konstruktif. *Q-square* digunakan untuk mengukur seberapa baik nilai observasi yang dihasilkan oleh model dan juga estimasi parameternya. Ghazali (2009) jika nilai *R-square* sebesar 0,67 mengindikasikan model baik, nilai 0,33 model moderat, dan nilai 0,19 model lemah. Sedangkan, untuk pengujian koefisien jalur *P-value* > P-tabel dapat dikatakan signifikan.

Efek Mediasi

Efek mediasi adalah efek yang mempengaruhi hubungan langsung variabel independen terhadap dependen menjadi hubungan tidak langsung. Menurut Baron dan Kenny (dalam Latan dan Ghazali, 2012) terdapat tiga tahapan model untuk menguji efek

mediasi, yaitu: (1) Model pertama, menguji pengaruh variabel eksogen (X) terhadap variabel endogen (Y) dan harus signifikan pada *T-statistics* lebih dari 1,96; (2) Model kedua, menguji pengaruh variabel eksogen (X) terhadap variabel mediasi (M) dan harus signifikan pada *T-statistics* lebih dari 1,96; (3) Model ketiga, melakukan uji secara simultan pengaruh variabel eksogen (X) terhadap variabel endogen (Y) melalui variabel mediasi (M). Pada pengujian tahap ini diharapkan pengaruh variabel eksogen (X) terhadap endogen (Y) tidak signifikan sedangkan pengaruh variabel mediasi (M) terhadap variabel endogen (Y) harus signifikan pada *T-statistics* lebih dari 1,96.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Objek Penelitian

Objek dalam penelitian ini adalah desa yang ada di Kabupaten Sidoarjo. Kabupaten Sidoarjo merupakan daerah yang ada di Provinsi Jawa Timur, Indonesia. Kabupaten Sidoarjo memiliki titik koordinat yang terletak pada 7°27'10.9"LS dan 112°43'2.4"BT. Dalam penelitian ini, peneliti akan mengambil wilayah desa secara acak sebanyak 38 desa dari 10 kecamatan di wilayah utara, timur dan selatan dari Kabupaten Sidoarjo Karena peneliti telah mempertimbangkan banyak faktor, yaitu: (1) wilayah-wilayah tersebut dapat dijangkau oleh peneliti; (2) keterbatasan waktu penelitian yang singkat; (3) wilayah tersebut memiliki sumber daya manusia yang produktif dan kondisi sosial politik serta keamanan yang relatif stabil.

Jumlah total kuesioner yang telah dibagi dan disebarakan yaitu sebanyak 120 kuesioner (100%). Kuesioner yang kembali sebanyak 114 kuesioner (95%). Semua kuesioner yang kembali dapat diolah. Sedangkan kuesioner yang tidak kembali sebanyak 6 kuesioner (5%).

Jumlah responden wanita responden wanita lebih sedikit dibanding dengan responden pria. Jumlah responden wanita sebanyak 45 orang (39,5%) dan pria sebanyak 69 orang (60,5%). Responden dalam penelitian ini yang berpendidikan SMA sebanyak 63 orang (55,2%), yang berpendidikan D3 sebanyak 20 orang (17,5%), dan yang berpendidikan S1 sebanyak 31 orang (27,3%). Responden yang memiliki jabatan sebagai kepala desa, sekretaris desa, dan bendahara desa dalam penelitian ini sama yakni 38 orang dengan presentase sebesar 33,33% setiap jabatannya karena peneliti menyebarkan 3 kuesioner setiap desa untuk diisi oleh kepala desa, sekretaris desa, dan bendahara desa.

Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk menganalisis data berdasarkan pada hasil yang sudah diperoleh dari jawaban responden disetiap indikator pengukuran variabel.

Tabel 1
Analisis Statistik Deskriptif

	N	Range Teoritis	Range Aktual	Mean	Std. Deviasi
Tekanan Eksternal	114	6 - 30	20 - 28	24,202	2,157
Otonomi Profesional	114	6 - 30	20 - 27	23,386	2,096
Sistem Pengendalian Administratif	114	4 - 20	12 - 20	16,061	1,975
Akuntabilitas	114	6 - 30	19 - 30	24,912	2,628
Efisiensi	114	6 - 30	18 - 28	23,570	2,926

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan Tabel 1 diatas, variabel tekanan eksternal memiliki nilai range teoritis sebesar 6 sampai dengan 30, nilai range aktual yang dihasilkan antara 20 sampai dengan 28, nilai rata-rata (mean) sebesar 24,202, dan nilai standar deviasinya sebesar 2,157. Nilai rata-rata (24,202) > median (24), maka mengindikasikan banyak terdapat banyak tekanan eksternal di pemerintahan desa.

Variabel otonomi profesional memiliki nilai range teoritis sebesar 6 sampai dengan 30, nilai range aktual yang dihasilkan antara 20 sampai dengan 27, nilai rata-rata (mean) sebesar 23,386, dan nilai standar deviasinya sebesar 2,096. Nilai rata-rata (23,386) > median (23), maka mengindikasikan bahwa otonomi profesional yang dimiliki oleh perangkat desa sudah berjalan dengan baik.

Variabel sistem pengendalian administratif memiliki nilai range teoritis sebesar 4 sampai dengan 20, nilai range aktual yang dihasilkan antara 12 sampai dengan 20 nilai rata-rata (mean) 16,061, dan nilai standar deviasinya sebesar 1,975. Nilai rata-rata (16,061) > median (16), maka mengindikasikan bahwa sistem pengendalian administratif di pemerintahan desa sudah berjalan dengan baik.

Variabel akuntabilitas memiliki nilai range teoritis sebesar 6 sampai dengan 30, nilai range aktual yang dihasilkan antara 19 sampai dengan 30, nilai rata-rata (mean) 24,912, dan standar deviasinya sebesar 2,628. Nilai rata-rata (24,912) < median (25), maka mengindikasikan bahwa perangkat desa memiliki sikap akuntabel yang rendah.

Variabel efisiensi memiliki nilai range teoritis sebesar 6 sampai dengan 30, nilai range aktual yang dihasilkan antara 18 sampai dengan 28, nilai rata-rata (mean) 23,570, dan nilai standar deviasinya sebesar 2,926. Nilai rata-rata (23,570) < median (24), maka mengindikasikan bahwa pemerintah desa dalam mengelola alokasi dana desa memiliki tingkat efisiensi yang rendah.

Menilai Outer Model

Dalam menilai outer model terdapat tiga kriteria dalam menggunakan teknik analisa data dengan *SmartPLS* yaitu Validitas Konvergen (*Convergent Validity*), *Discriminant Validity*, dan *Composite Reliability*.

Convergent Validity

Ukuran dari reflektif individual akan dikatakan tinggi jika korelasinya lebih dari 0,70 dengan konstruk yang telah diukur, tetapi menurut Ghazali (2006) untuk penilaian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai loading 0,5 sampai dengan 0,6 dianggap cukup memadai dan didalam penelitian ini batas *loading factor* yang digunakan sebesar 0,60.

Tabel 2
Outer Loading

Variabel	Indikator	Outer Loading
Tekanan Eksternal	TE1	0,764
	TE2	0,788
	TE3	0,765
	TE4	0,795
	TE5	0,779
	TE6	0,720
Otonomi Profesional	OP1	0,742
	OP2	0,711
	OP3	0,780
	OP4	0,773
	OP5	0,763
	OP6	0,680
Sistem Pengendalian Administratif	PA1	0,802
	PA2	0,771
	PA3	0,825
	PA4	0,732
Akuntabilitas	AK1	0,782
	AK2	0,770
	AK3	0,709
	AK4	0,817
	AK5	0,714
	AK6	0,847

Efisiensi	EF1	0,772
	EF2	0,821
	EF3	0,758
	EF4	0,822
	EF5	0,804
	EF6	0,784

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Discriminant Validity

Uji *discriminant validity* menggunakan nilai *cross loading*. *Discriminant validity* digunakan untuk memberikan kepastian bahwa setiap indikator dari variabel laten berbeda dengan variabel lainnya. Model memiliki *discriminant validity* yang baik jika setiap nilai loading dari indikator variabel laten memiliki nilai loading yang paling tinggi dari nilai loading lain terhadap variabel laten lainnya. Hasil pengujian *discriminant validity* diperoleh sebagai berikut:

Tabel 3
Cross Loading

Indikator	Variabel				
	TE	OP	PA	AK	EF
TE1	0,765	0,154	0,334	0,237	0,167
TE2	0,788	0,172	0,421	0,223	0,199
TE3	0,765	0,121	0,403	0,222	0,153
TE4	0,795	0,231	0,414	0,296	0,168
TE5	0,770	0,188	0,328	0,297	0,243
TE6	0,721	0,164	0,327	0,169	0,164
OP1	0,323	0,743	0,388	0,326	0,201
OP2	0,172	0,711	0,297	0,270	0,193
OP3	0,103	0,781	0,330	0,137	0,033
OP4	0,171	0,773	0,354	0,249	0,087
OP5	0,183	0,764	0,364	0,177	0,110
OP6	0,020	0,680	0,340	0,192	0,262
PA1	0,435	0,396	0,803	0,422	0,208
PA2	0,383	0,383	0,772	0,239	0,084
PA3	0,382	0,384	0,826	0,355	0,247
PA4	0,326	0,301	0,733	0,363	0,241
AK1	0,253	0,256	0,370	0,783	0,410
AK2	0,265	0,103	0,332	0,771	0,423
AK3	0,096	0,301	0,186	0,709	0,296
AK4	0,260	0,293	0,357	0,818	0,387
AK5	0,145	0,278	0,253	0,715	0,295
AK6	0,349	0,237	0,484	0,847	0,468
EF1	0,220	0,127	0,187	0,466	0,772
EF2	0,181	0,114	0,194	0,355	0,821
EF3	0,118	0,125	0,142	0,262	0,759
EF4	0,178	0,306	0,283	0,384	0,822
EF5	0,285	0,137	0,200	0,500	0,805
EF6	0,070	0,131	0,187	0,332	0,784

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Selain itu, *discriminant validity* juga dapat dilihat melalui metode lain yakni dengan melihat AVE (*average variant extracted*) syaratnya yaitu nilainya harus diatas 0,5 untuk model yang dapat dikatakan baik.

Tabel 4
AVE (Average Variant Extracted)

Variabel	AVE
Tekanan Eksternal	0,589
Otonomi Profesional	0,552
Sistem Pengendalian Administratif	0,615
Akuntabilitas	0,601
Efisiensi	0,631

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan Tabel 4 diatas, variabel tekanan eksternal, otonomi profesional, sistem pengendalian administratif, akuntabilitas, dan efisiensi memiliki nilai AVE diatas 0,5 maka dinyatakan bahwa masing-masing variabel memiliki *discriminant variabel* yang baik.

Composite Reliability dan Cronbatch Alpha

Composite reliability adalah untuk menguji nilai reliabilitas dari indikator pada suatu variabel. *Composite reliability* dinyatakan baik atau memenuhi jika $> 0,6$ dan apabila nilai *cornbatch alpha* lebih dari 0,7 akan dinyatakan variabel tersebut memenuhi atau reliabel.

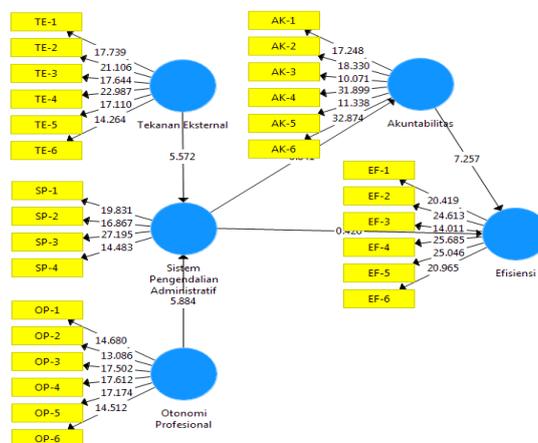
Tabel 5
Composite Reliability dan Cronbatch Alpha

Variabel	Composite Reliability	Cronbatch Alpha
Tekanan Eksternal	0,895	0,861
Otonomi Profesional	0,880	0,837
Sistem Pengendalian Admnistratif	0,864	0,791
Akuntabilitas	0,900	0,868
Efisiensi	0,911	0,884

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan pada Tabel 5, menunjukkan bahwa nilai *composite reliability* pada semua variabel penelitian memiliki nilailebih dari 0,6. Sedangkan, *cornbatch alpha* memiliki nilai lebih dari 0,7. Dapat disimpulkan bahwa keseluruhan dari variabel dalam penelitian ini memiliki tingkat reliabilitas yang tinggi.

Pengujian Inner Model Uji Structural Model



Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Gambar 2
Inner Model

Tahap pertama untuk menilai model dengan menggunakan *Partial Least Square* adalah dengan melihat *R-square* untuk masing-masing variabel laten. Penelitian ini menggunakan 3 variabel yang dipengaruhi oleh variabel lain antaralainsistem pengendalian administratif, akuntabilitas, dan efisiensi. Tabel dibawah ini merupakan hasil estimasi *R-square* dengan menggunakan *SmartPLS*.

Tabel 6
Estimasi Nilai R-square

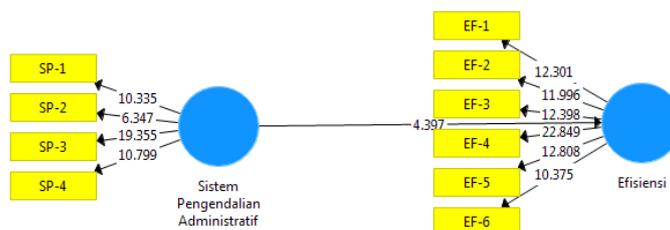
Variabel	Nilai R-square
Sistem Pengendalian Administratif	0,374
Akuntabilitas	0,199
Efisiensi	0,253

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Tabel diatas menunjukkan bahwa variabel sistem pengendalian administratif memiliki nilai *R-square* sebesar 0,374, variabel akuntabilitas sebesar 0,199, dan variabel efisiensi sebesar 0,253.

Pengujian Efek Mediasi

Latan dan Ghozali (2012) terdapat tiga tahap untuk menguji efek mediasi. Model pertama, menguji pengaruh variabel sistem pengendalian administratif (X) terhadap variabel efisiensi (Y) dah harus signifikan pada *T-statistics* lebih dari 1,96.



Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Gambar 3

Model Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Efisiensi

Untuk mengetahui berapa tingkat signifikansi yang dihasilkan pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi maka, dapat dilihat dari *path coefficient* yang dihasilkan dari uji pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi yang telah dilakukan sebagai berikut:

Tabel 7
Path Coefficient Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Efisiensi

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T-Statistics (O/STDEV)	P-Values	R-square
Model 1 PA -> EF	0,282	0,322	0,064	4,397	0,000	0,080

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan Tabel 7, pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi memiliki nilai *T-statistics* (4,397) > Ttabel (1,96). Maka hal ini membuktikan kriteria pertama efek mediasi telah terpenuhi.

Model kedua, menguji pengaruh variabel sistem pengendalian administratif (X) terhadap variabel akuntabilitas (M) dan harus signifikan pada *T-statistics* lebih dari 1,96.



Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Gambar 4

Model Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Akuntabilitas

Untuk mengetahui berapa tingkat signifikansi yang dihasilkan pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap akuntabilitas maka, dapat dilihat dari *path coefficient* yang dihasilkan dari uji pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap akuntabilitas yang telah dilakukan sebagai berikut:

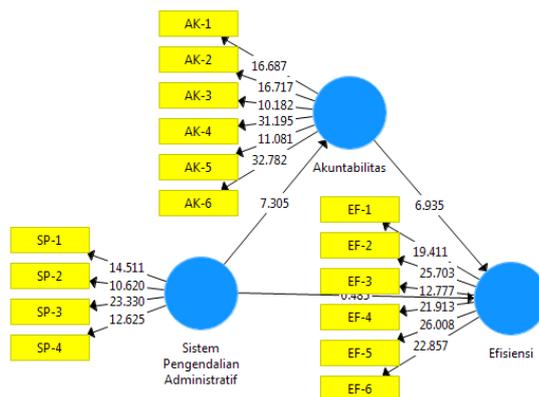
Tabel 8
Path Coefficient Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Akuntabilitas

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T-Statistics (O/STDEV)	P-Values	R-square
Model 2						
PA -> AK	0,461	0,480	0,056	8,298	0,000	0,212

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan Tabel 8, pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi memiliki nilai *T-statistics* (8,298) > *T*tabel (1,96). Maka hal ini membuktikan kriteria kedua efek mediasi telah terpenuhi.

Model ketiga, menguji secara simultan pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi melalui akuntabilitas. Pada pengujian tahap terakhir diharapkan pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi tidak signifikan sedangkan pengaruh akuntabilitas terhadap efisiensi harus signifikan pada *T-statistics* lebih dari 1,96.



Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Gambar 5

Model Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Efisiensi Melalui Akuntabilitas

Untuk mengetahui berapa tingkat signifikansi yang dihasilkan pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi melalui akuntabilitas maka, dapat dilihat dari *path coefficient* yang dihasilkan dari uji pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi melalui akuntabilitas yang telah dilakukan sebagai berikut:

Tabel 9
Path Coefficient Sistem Pengendalian Administratif Terhadap Efisiensi Melalui Akuntabilitas

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T-Statistics (O/STDEV)	P-Values	R-square
Model 3						
AK -> EF	0,482	0,497	0,069	6,935	0,000	
PA -> AK	0,456	0,471	0,062	7,305	0,000	0,208
PA -> EF	0,045	0,039	0,093	0,485	0,628	0,254

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Berdasarkan Tabel 9, pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi tidak signifikan karena memiliki nilai *T-Statistics* <1,96. Sedangkan pengaruh akuntabilitas terhadap efisiensi signifikan pada *T-Statistics* >1,96. Maka hal ini membuktikan kriteria kedua efek mediasi telah terpenuhi.

Uji Hipotesis

Didalam penelitian ini, pengujian hipotesis akan dilakukan dengan melihat *T-Statistics* serta nilai *P-Values* < 0,05. Dibawah ini merupakan hasil dari uji hipotesis yang didapatkan melalui *innermodel*.

Tabel 10
Path Coefficient

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T-Statistics (O/STDEV)	P-Values
TE -> PA	0,404	0,412	0,075	5,396	0,000
OP -> PA	0,378	0,384	0,062	6,134	0,000
PA -> AK	0,447	0,459	0,065	6,862	0,000
PA -> EF	0,036	0,037	0,092	0,396	0,682
AK -> EF	0,486	0,499	0,071	6,819	0,000

Sumber: Kuesioner, 2019 (diolah)

Pengujian H₁

Hasil dari pengujian H₁ menunjukkan hubungan antara variabel tekanan eksternal (TE) terhadap variabel sistem pengendalian administratif (PA) memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0,404 dengan nilai *T-Statistics* sebesar 5,396. Hal ini menunjukkan bahwa nilai *T-Statistics* (5,396) > *T*_{tabel} (1,96) maka, H₁ diterima. Hasil ini berarti bahwa tekanan eksternal memiliki hubungan yang positif dan signifikan terhadap sistem pengendalian administratif yang berarti sesuai dengan H₁ dimana tekanan eksternal mendorong sistem pengendalian administratif.

Pengujian H₂

Hasil dari uji H₂ menunjukkan hubungan antara variabel otonomi profesional (OP) terhadap sistem pengendalian administratif (PA) memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0,378 dengan nilai *T-Statistics* sebesar 6,134. Hal ini dapat menunjukkan bahwa nilai *T-Statistics* (6,134) > *T*_{tabel} (1,96) maka, H₂ diterima. Hasil ini menunjukkan bahwa otonomi profesional memiliki hubungan yang positif dan signifikan terhadap sistem pengendalian administratif yang berarti sesuai dengan H₂ dimana otonomi profesional mendorong sistem pengendalian administratif.

Pengujian H₃

Pada pengujian H₃ menerangkan hubungan antara variabel sistem pengendalian administratif (PA) terhadap akuntabilitas (AK) memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0,447 dengan nilai *T-Statistics* sebesar 6,862. Hal ini menunjukkan bahwa nilai *T-Statistics* (6,862) >

$T_{\text{tabel}} (1,96)$ maka, H_3 diterima. Hasil ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian administratif memiliki hubungan yang positif dan signifikan terhadap akuntabilitas yang berarti bahwa sesuai dengan H_3 dimana sistem pengendalian administratif mendorong akuntabilitas.

Pengujian H_4

Hasil dari pengujian hipotesis yang keempat (H_4) menunjukkan hubungan antara variabel sistem pengendalian administratif (PA) dengan variabel efisiensi (EF) yang memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0,036 dengan nilai T -Statistics sebesar 0,396. Hal ini menunjukkan bahwa nilai T -Statistics (0,396) < $T_{\text{tabel}} (1,96)$ maka, H_4 ditolak. Hasil ini berarti bahwa sistem pengendalian administratif memiliki hubungan yang positif tetapi tidak signifikan yang berarti tidak sejalan dengan hipotesis keempat yang telah dirumuskan dimana sistem pengendalian administratif mendorong efisiensi.

Pengujian H_5

Hasil dari pengujian hipotesis kelima (H_5) menunjukkan hubungan variabel akuntabilitas (AK) terhadap efisiensi (EF) yang memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0,486 dengan nilai T -Statistics sebesar 6,819. Hal ini menunjukkan bahwa nilai T -Statistics (6,819) > $T_{\text{tabel}} (1,96)$ maka, H_5 diterima. Hal ini berarti akuntabilitas memiliki hubungan yang positif dan signifikan terhadap efisiensi yang berarti bahwa sesuai dengan H_5 dimana akuntabilitas mendorong efisiensi.

Pengujian H_6

Pengujian hipotesis keenam (H_6) untuk pengujian pengaruh tidak langsung variabel sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi melalui akuntabilitas dilakukan dengan cara melihat *specific indirect effect* pada aplikasi *SmartPLS* versi 3.0. Hasil dari pengujian hipotesis keenam (H_6) menunjukkan hubungan variabel sistem pengendalian administratif (PA) terhadap efisiensi (EF) melalui akuntabilitas (AK) memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0,220 dengan nilai T -Statistics sebesar 4,882. Hal ini menunjukkan bahwa nilai T -Statistics (4,882) > $T_{\text{tabel}} (1,96)$ maka, H_6 diterima. Hal ini berarti akuntabilitas memediasi hubungan sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi.

Pembahasan

Pengaruh Tekanan Eksternal terhadap Sistem Pengendalian Administratif

Tekanan eksternal berpengaruh terhadap sistem pengendalian administratif, Hal ini menunjukkan bahwa penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Prayudi dan Basuki (2014) yang menyatakan bahwa tekanan eksternal berpengaruh signifikan terhadap sistem pengendalian administratif. Organisasi sektor publik (Pemerintah Desa), dibandingkan dengan tipe organisasi lainnya (swasta maupun nirlaba), cenderung lebih rentan terhadap tekanan sehingga sikap kepatuhan terhadap kriteria pihak eksternal akan ditunjukkan untuk menampilkan aspek kelayakan sosial dan untuk tujuan mobilisasi sumberdaya yang tersedia bagi organisasi. Dapat disimpulkan bahwa tekanan eksternal berupa peraturan-peraturan hukum yang secara spesifik mengatur pelaksanaan program alokasi dana desa menjadi faktor pemicu utama untuk menerapkan sistem pengendalian administratif.

Pengaruh Otonomi Profesional terhadap Sistem Pengendalian Administratif

Otonomi profesional berpengaruh terhadap sistem pengendalian administratif, hal ini menunjukkan bahwa penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Prastika (2011) yang mengatakan bahwa otonomi profesional memiliki pengaruh positif terhadap sistem pengendalian intern.

Abernethy (1996), mengatakan bahwa suatu pemerintah yang memiliki otonomi profesional yang tinggi dalam organisasi ke pemerintahannya akan menunjukkan resistensi terhadap usaha yang dilakukan oleh pihak manajemen puncak untuk mengimplementasikan sistem pengendalian administratif. Walaupun Pemerintah Desa memiliki kewenangan yang tinggi dalam mengambil keputusan dan didukung oleh pengetahuan yang dimilikinya Pemerintah Desa juga tetap harus menerapkan sistem pengendalian administratif untuk mencegah penyelewengan maupun pemborosan alokasi dana desa. Karena tujuan penerapan sistem pengendalian administratif adalah untuk mendorong efisiensi dan dipatuhinya suatu kebijakan manajemen.

Pengaruh Sistem Pengendalian Administratif terhadap Akuntabilitas

Sistem pengendalian administratif berpengaruh terhadap akuntabilitas. Penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Aramide dan Bahtiar (2014) yang menguji pengaruh sistem pengendalian administratif terhadap akuntabilitas keuangan pada Pemerintah Daerah di Nigeria menunjukkan sistem pengendalian administratif berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas.

Pengujian hipotesis ini menunjukkan bahwa semakin baik sistem pengendalian administratif yang diterapkan oleh Pemerintah Desa maka akan berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan alokasi dana desa. Menurut Wardhana (2016) sistem pengendalian merupakan salah satu faktor penting dalam terciptanya akuntabilitas pengelolaan keuangan karena dengan adanya kontrol dari pemerintah maka kegiatan pengelolaan keuangan dalam hal ini alokasi dana desa yang dilakukan oleh pemerintah desa akan terawasi serta dapat meminimalisir adanya tindak kecurangan maupun penyelewengan dalam pengelolaan keuangannya.

Pengaruh Sistem Pengendalian Administratif terhadap Efisiensi

Sistem pengendalian administratif tidak berpengaruh terhadap efisiensi. Penelitian ini sependapat dengan penelitian yang dilakukan oleh Prayudi dan Basuki (2014) yang mengatakan bahwa terjadi hubungan positif tetapi tidak signifikan antara penerapan sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi.

Ketidak signifikanannya hipotesis ini peneliti memiliki asumsi bahwa organisasi sektor publik yang menerapkan sistem pengendalian administratif belum tentu bisa menaikkan tingkat efisiensi yang diinginkan dalam mengelola alokasi dana desa sendiri. Padahal jika dilihat dari definisi sistem pengendalian administratif pada bab sebelumnya. Sistem pengendalian administratif adalah suatu pengendalian internal yang diterapkan untuk mendorong efisiensi dan dipatuhinya suatu kebijakan manajemen yang telah ditetapkan sebelumnya.

Pengaruh Akuntabilitas terhadap Efisiensi

Akuntabilitas berpengaruh terhadap efisiensi, hal ini menunjukkan bahwa penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Hasniati (2016) yang mengatakan bahwa akuntabilitas terbukti memiliki pengaruh positif terhadap efisiensi.

Semakin akuntabel sikap Pemerintah Desa dalam mengelola alokasi dana desa maka dapat menunjukkan bahwa terjadi efisiensi dalam mengelola alokasi dana desa. Karena, dalam mengelola alokasi dana desa dituntut untuk bersikap akuntabel dan efisien dalam pengelolaannya. Untuk terciptanya sikap yang akuntabel maka diperlukan suatu sistem pengendalian yang mengatur bagaimana kegiatan tersebut harus dilaksanakan.

Pengaruh Sistem Pengendalian Administratif terhadap Efisiensi Melalui Akuntabilitas

Pengujian hipotesis sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi dengan akuntabilitas sebagai variabel intervening menunjukkan hubungan yang positif dan

signifikan. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Noviyana (2018) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara sistem pengendalian administratif terhadap kinerja instansi pemerintah melalui akuntabilitas.

Aktivitas pengendalian akan mendorong pegawai untuk menaati dan melaksanakan peraturan standar kerja (SOP) yang telah ditetapkan. Atas dasar kehati-hatian pegawai akan mampu memaksimalkan kinerjanya dengan mencapai tingkat efisiensi. Sehingga dengan penerapan sistem pengendalian administratif tersebut tujuan instansi dapat dicapai secara efisien (Darwis dan Chairunnisa, 2013).

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Hipotesis yang dapat diterima, antara lain: Pertama, hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan terdapat hubungan positif dan signifikan antara tekanan eksternal dengan sistem pengendalian administratif. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak tekanan eksternal yang diberikan pihak luar Pemerintah Desa maka semakin tinggi pula sistem pengendalian administratif yang diterapkan oleh Pemerintah Desa. Kedua, hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara otonomi profesional dengan sistem pengendalian administratif. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi otonomi yang dimiliki oleh Perangkat Desa maka harus diimbangi dengan tingkat sistem pengendalian (sistem pengendalian administratif) yang tinggi pula. Ketiga, hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara sistem pengendalian administratif terhadap akuntabilitas. Maka hal ini dapat membuktikan bahwa semakin tinggi penerapan sistem pengendalian administratif semakin tinggi pula sikap akuntabel yang dimiliki oleh Pemerintah Desa. Sehingga sistem pengendalian administratif mendorong akuntabilitas Pemerintah Desa dalam mengelola alokasi dana desa. Keempat, hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara variabel akuntabilitas dengan efisiensi. Maka hal ini menunjukkan bahwa apabila Pemerintah Desa memiliki sikap akuntabel berarti setiap kegiatan yang telah dilaksanakan oleh Pemerintah Desa sudah berjalan dengan efisien. Kelima, hasil pengujian hipotesis keenam menunjukkan adanya hubungan positif antara sistem pengendalian administratif dengan efisiensi melalui akuntabilitas. Akuntabilitas dapat memediasi secara positif atas sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi. Namun apabila sistem pengendalian administratif dihubungkan langsung dengan efisiensi, hasilnya tidak berpengaruh signifikan seperti yang disebutkan dalam hipotesis keempat. Hal ini berarti bahwa jika Pemerintah Desa yang memahami dan menerapkan sistem pengendalian administratif akan lebih mudah mencapai efisiensi melalui sikap akuntabel yang dimilikinya.

Hipotesis yang ditolak dalam penelitian ini hanya satu hipotesis yakni, hipotesis keempat. Hasil pengujian dari hipotesis keempat menampilkan hubungan yang positif tetapi tidak signifikan antara sistem pengendalian administratif terhadap efisiensi. Hal ini berarti meskipun sistem pengendalian administratif dalam organisasi perangkat desa sudah baik masih belum bisa meningkatkan efisiensi.

Saran

Ada beberapa saran yang dapat diberikan peneliti sehingga dapat memperbaiki dan menyempurnakan penelitian selanjutnya yang terkait dengan akuntabilitas dan efisiensi alokasi dana desa, yakni:

Pertama, penelitian selanjutnya sebaiknya perlu dilakukan uji *pra-sampling* kuesioner karena, di dalam penelitian ini masih terdapat beberapa indikator yang bersifat ganda yaitu satu indikator dapat mengukur dua variabel. Kedua, sampel dalam penelitian ini hanya berasal dari 10 kecamatan yang terdiri dari 40 desa yang ada di Kabupaten Sidoarjo

sehingga, peneliti berhadapan pada penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan memperbanyak dan memperluas jumlah sampel yang dijadikan objek dalam penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, M. A. and E. Vagnoni. 2004. Power, Organization Design, and Managerial Behavior. *Accounting, Organization and Society* 7(3): 207-225.
- Abernethy, M.A. 1996. Physicians and Resource Management : The Role of Accounting and Non- Accounting Controls. *Financial Accountability & Management*.
- Akbar, R. 2011. Performance Measurement and Accountability in Indonesian Local Government. Ph.D dissertation, School of Accounting Curtin Business School Curtin University.
- Alfasadun. 2018. Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa. *Prosiding SENDI_U*.
- Armide dan Basir. 2015. The Effectiveness of Internal Control and Financial Accountability at Local Government. *International Journal of Research in Business Management*2(5): 9-29
- Ashworth, R., G. Boyne, and R. Delbridge. 2007. Escape from the Iron Cage? Organizational Change and Isomorphic Pressures in the Public Sector. *Journal of Public Administration Research and Theory* 5(2): 165-187.
- Bahtiar, N.A. 2017. Partisipasi Masyarakat dalam Pengawasan Program Alokasi Dana Desa (ADD) Di Desa Panjunan, Kecamatan Sukodono, Kabupaten Sidoarjo. *Jurnal Kebijakan dan Manajemen Publik* 3(5): 21-41.
- Brinkerhoff. 2003. *Accountability and Health Systems: Overview, Framework, and Strategies*. MD: The Partners for Health ReformplusProject, Abt Associates Inc.
- Darwis dan S, Chairunnisa. 2013. Akuntabilitas Instansi Pemerintah. *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi* 2(6): 52-70.
- Fisher, E. S., D. O. Stalger, J. P. W. Bynum, and D. J. Goolieb. 2006. Creating Accountable Care Organizations: The Extended Hospital Medical Staff. *Health Affairs* 26(1): 44-57.
- Frumkin, P., dan J. Galaskiewicz. 2004. Institutional Isomorphism and Public Sector Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*2(9): 39-51.
- Ghozali, I. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Edisi Keempat. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ghozali, I. 2006. *Apalikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Edisi Keempat. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hasniati. 2016. Model Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa. *Jurnal Analisis dan Pelayanan Publik*1(2): 86-103.
- Hess, D. 2007. Social Reporting and New Governance Regulation: The Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency. *Business Ethics Quarterly*.
- Iyoha, F.O., dan D. Oyerinde. 2009. *Accounting infrastructure and accountability in the management of Public expenditure in developing countries: A focus on Nigeria*. *A Journal of Perspectives on Accounting*4(1): 13
- Kalbers, L. P., dan T. J. Forgy. 1995 Professionalism and Its Consequences: A Study of Internal Auditors. *A Journal of Practice and Theory* 14(1): 64-85.
- Kasher, A. 2005. Professional Ethics and Collective Professional Autonomy : A Conceptual Analisis. *Journal Of The European Ethics Network*1(11): 76-93.
- Latan, H., dan I. Ghozali. 2012. *Partial Least Square Konsep, Teknik dan Aplikasi Menggunakan Program SmartPLS 2.0 M3*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Mahmudi. 2010. *Akuntansi Sektor Publik*. UII Pres.Yogyakarta.
- Noviyana, R.A. 2018. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Akuntabilitas Sebagai Variabel Intervening. *Skripsi*. Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
- Nurcholis, H. 2011. *Pertumbuhan dan penyelenggaraan Pemerintahan Desa*. Erlangga. Jakarta.

- Peraturan Menteri Dalam Negeri No 113 Tahun 2014 Tentang *Pengelolaan Keuangan Desa*.31 Desember 2014.Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 2093. Jakarta.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.4 Maret 2006.Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 25. Jakarta.
- Prayudi, M.A dan H. Basuki. 2014. Hubungan Aspek Power, Penerapan Sistem Pengendalian Adminitratif Akuntabilitas, dan Efisiensi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*1(11): 57-77.
- Prastika, S. 2011. Pengaruh Otonomi Terhadap Sistem Pengendalian. *Jurnal Akuntansi* 2(4): 45-65.
- Primastiwi, A. 2016. Pengaruh Tekanan Ekernal Terhadap Penggunaan Sistem Pengukuran Kinerja untuk Tujuan Organisasional dan Dampaknya Terhadap Kinerja. *Jurnal Akuntansi* 2 (4): 32-54.
- Ramadhanty, R. W. 2013. Pengaruh Pengalaman, Otonomi, Profesionalisme, dan Ambiguitas Peran terhadap Kinerja. *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta.
- Ridha, M. A., dan H. Basuki. 2012. Pengaruh Tekanan Eksternal, Ketidakpastian Lingkungan, Dan Komitmen Management Terhadap Penerapan Transparansi Pelaporan Keuangan. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Scott, W.R.1987. The Adolsence of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly*.
- South, N., J. Tinangon, dan S. Rondonuwu. 2016. Pengukuran Efisiensi dan Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah Pada Dinas Pengelola Keuangan, Pendapatan, dan Aset (DIKPA) Kabupaten Minahasa Selatan. *Jurnal EMBA*1(4): 11-27
- Sugiyono 2008. *Metode Penelitian Bisnis*. CV Alfabeta. Bandung.
- Timmermans, S. dan E.S. Kolker. 2004. Evidence-Based Medicine and the Recogfiguration of Medical Knowledge.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 Tentang *Pemerintah Daerah*.16 Juni 2014.Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 244. Jakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2009 Tentang *Pelayanan Publik*.24 April 2019. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 139. Jakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 2014 Tentang *Desa*.15 Januari 2014.Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 7. Jakarta.
- Ven, . H. V. D. And D. L Ferry. 1980. *Measuring and Assessing Organizations*. New York: John Willey & Sons.
- Wardhana, I. 2016. Akuntabilitas Dalam Pengelolaan Keuangan Desa. *Skripsi*. Universitas Negeri Semarang.
- Wijaya, A. H. C., dan R. Akbar. 2013. The Influence of Information, Organizational Objectives and Targets, and External Pressure towards the Adoption of Performance Measurement System in Public Sector. *Journal of Indonesian Economy & Business* 28(1): 62-83.
- Yunianingrum. 2017. Kemampuan Aparat Pemerintah Desa dan Efektivitas Pengelolaan Keuangan Desa. *Skripsi*. Institut Pertanian Bogor.