

# FAKTOR-FAKTOR YANG BERPENGARUH TERHADAP KINERJA KEUANGAN PEMERINTAH DESA PASCA PENERAPAN UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 2014

Retno Astuti Dewi<sup>1</sup>  
Wita Ramadhanti<sup>2</sup>  
Adi Wiratno<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Pemkab Banyumas

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jenderal Soedirman

<sup>3</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jenderal Soedirman

**Abstract:** *This research is quantitative research in the village government in the Banyumas Regency. The purpose of this research is to examine the effect of the planning, implementation village accounting, fixed income, and internal control on the financial performance of village government. The sampling method used in this study is a purposive sampling. The samples of this research are the villages that have sent Village Budget Accountability Report of 2015 and fill out the questionnaire in full. The number of samples are 78 villages. Based on the results of research and analysis using the PLS and SPSS show that: (1) Planning does not positively affect the financial performance of Village Government, (2) Implementation of accounting village has positive effect on the the financial performance of Village Government, (3) Fixed Income does not positively affect the financial performance of Village Government, (4) internal control negatively affects the financial performance of Village Government, and (5) Implementation of accounting village has not been fully implemented in accordance with the Regulation of the Minister of Internal Affairs No. 113 of 2014.*

**Keywords:** *Planning, Implementation of Village Accounting, Fixed Income, and Internal Control, The Financial Performance of Village Government, After Implementation Law No. 6 of 2014*

Penerapan Undang-Undang Desa Tahun 2014 menjadi era baru bagi pembangunan di desa dan membawa banyak perubahan bagi desa. Desentralisasi telah dianggap sebagai kerangka kelembagaan utama untuk pertumbuhan industri yang fenomenal dalam dua dekade terakhir di Cina, yang terjadi sebagian besar di sektor *nonprivate* (Bardhan, 2002). Desentralisasi fiskal tersebut memberikan dampak positif bagi daerah-daerah yang sebelumnya sangat tertinggal. Liu (2007) telah membuktikan bahwa desentralisasi fiskal meningkatkan pertumbuhan ekonomi, meningkatkan partisipasi masyarakat dalam pengambilan keputusan dan meningkatkan kualitas pelayanan

publik. Desentralisasi fiskal ke desa diharapkan akan mempercepat perputaran roda ekonomi di desa yang nantinya juga akan mempengaruhi wilayah-wilayah di sekitarnya.

Peningkatan pertumbuhan ekonomi yang mengusung konsep pemerataan telah mendorong perlunya perhatian khusus bagi desa dan lahirnya konsep Alokasi Dana Desa (Azwardi dan Sukanto, 2013). Pemberlakuan Undang-Undang (UU) Nomor 6 Tahun 2014 tentang Desa pada tanggal 15 Januari 2014 berimplikasi terhadap pengalokasian dana kepada pemerintah desa. Salah satu poin yang paling krusial dalam UU Nomor 6 Tahun 2014 adalah terkait alokasi anggaran untuk

desa. Pengelolaan keuangan desa termasuk di dalamnya keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan dan pertanggungjawaban keuangan desa (Permendagri Nomor 113 Tahun 2014). Perencanaan dan penganggaran desa disinyalir menjadi salah satu penyebab tertundanya pencairan dana desa yang selanjutnya berimbas pada kinerja keuangan pemerintah desa. Selain faktor perencanaan, penyaluran Dana Desa belum berjalan sesuai dengan rencana. Keterlambatan pencairan Dana Desa ini juga terjadi di Kabupaten Banyumas. Dana Desa tahap I yang seharusnya disalurkan pada bulan April baru disalurkan pada bulan Mei dan Dana Desa Tahap III yang seharusnya disalurkan pada bulan Oktober baru disalurkan pada pertengahan bulan Desember.

Perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang tak terpisahkan. Anggaran merupakan komponen utama dari perencanaan dan pengendalian. Anggaran mencerminkan sasaran, rencana, dan program-program organisasi yang dinyatakan dalam bilangan (Handoko, 2014:375). Anggaran seringkali digunakan untuk menilai kinerja aktual para atasan dan bawahan (Grediani dan Sugiri, 2010). Anggaran juga dapat digunakan sebagai alat perencanaan dan alat pengendalian untuk pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.

Akuntansi sektor publik memiliki peran utama untuk menyiapkan laporan keuangan sebagai salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas publik. Akuntansi dan laporan keuangan mengandung pengertian sebagai suatu proses pengumpulan, pengolahan dan pengkomunikasian informasi yang bermanfaat untuk pembuatan keputusan dan untuk menilai kinerja organisasi (Santoso dan Pambelum, 2008). Permendagri Nomor 113 Tahun 2014, secara implisit mengatur tentang penerapan akuntansi di desa. Peraturan tersebut mengatur penatausahaan keuangan, pelaporan dan pertanggungjawaban desa. Menurut Sinason (2000) tingkat pendanaan yang lebih tinggi tersebut telah meningkatkan konsekuensi dari kesalahan pengurusan keuangan. Penerapan akuntansi desa bertujuan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan. Namun Hasil kajian KPK menyatakan bahwa laporan pertanggungjawaban desa belum mengikuti standar dan rawan manipulasi (KPK, 2015).

Tercapainya tujuan organisasi tidak hanya

didukung pada sarana dan prasarana yang lengkap dan canggih, tetapi sumber daya manusia yang melaksanakan pekerjaan juga memegang peranan penting. Robbins dan Coulter (2007) mengemukakan bahwa penghargaan dapat meningkatkan prestasi kerja dan kepuasan kerja apabila ada keadilan dalam penggajian, penghargaan yang mereka terima dikaitkan dengan kinerja mereka, dan berkaitan dengan kebutuhan individu. Keberhasilan suatu organisasi sangat dipengaruhi oleh kinerja individu karyawannya. Setiap organisasi maupun perusahaan akan selalu berusaha untuk meningkatkan kinerja karyawan, dengan harapan apa yang menjadi tujuan perusahaan akan tercapai.

Pengendalian internal adalah proses yang dirancang untuk memberikan kepastian yang layak mengenai pencapaian tujuan manajemen tentang reliabilitas pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (Arens *et al.*, 2008: 370). Selain itu, diperlukan pula strategi untuk membantu perencanaan melalui suatu sistem pengukuran kinerja yang berguna untuk mengetahui sejauh mana efektivitas penerapan dan menilai berhasil atau tidaknya pengendalian internal tersebut bagi organisasi. Hal ini diperlukan karena pengukuran kinerja merupakan komponen inti dari sistem pengendalian manajemen yang berguna untuk menilai keberhasilan perusahaan. Menteri/pimpinan lembaga, Gubernur dan Bupati/Walikota bertanggungjawab atas efektivitas penyelenggaraan sistem pengendalian internal di lingkungan masing-masing. Pengawasan internal dilakukan oleh aparat pengawas internal pemerintah melalui audit, review, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan (PP Nomor 60 Tahun 2008).

Berdasarkan penelitian terdahulu, terdapat beberapa faktor yang dapat memengaruhi *kinerja*. Penelitian Edwards (2011) menunjukkan Pemerintah memperoleh manfaat dari penerapan proses perencanaan strategis yang lebih komprehensif dalam kinerja yaitu meningkatkan efisiensi dan produktivitas. Penelitian Mediati (2010) membuktikan bahwa lingkungan strategis, dan perencanaan strategis berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja. Penelitian Andrews *et al.* (2009) yang meneliti formulasi strategi, dan strategi konten terhadap kinerja memberikan hasil yang berbeda. Hasil penelitian menyatakan bahwa perencanaan formal tidak memiliki dampak *incrementalism* logis dan tidak adanya strategi

memiliki dampak negatif terhadap kinerja.

Penyelenggaraan akuntansi sesuai standar yang diberlakukan dapat membawa dampak positif bagi entitas yang melakukannya (Narsa dan Isnalita, 2014). Hasil penelitian Santoso dan Pambelum (2008), menunjukkan penerapan akuntansi sektor publik dan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik secara parsial maupun secara bersama-sama. Penelitian ini mendukung hubungan antara akuntansi dan kinerja. Hal ini tidak sejalan dengan temuan Sartono (2015) yang meneliti penerapan SAK-ETAP dan penilaian kinerja koperasi menunjukkan bahwa SAK-ETAP belum diterapkan secara penuh. Peningkatan koperasi dari pemerintah diukur dan kinerja keuangan (struktur modal, likuiditas, solvabilitas, profitabilitas dan aktivitas) menunjukkan kualitas koperasi masih moderat dan kurang sehat.

Prentice (2007) membuktikan bahwa insentif keuangan dapat menghasilkan perbaikan produktivitas untuk beberapa pekerjaan pada sektor publik. Penelitian Dharmawan (2011) dan Dwihartono (2010) menunjukkan kompensasi berpengaruh positif terhadap kinerja. Namun Penelitian Riyadi (2010) memberikan hasil berbeda. Penelitian menunjukkan bahwa kompensasi finansial tidak mempengaruhi motivasi kerja maupun kinerja karyawan.

Prentice (2007) membuktikan bahwa insentif keuangan dapat menghasilkan perbaikan produktivitas untuk beberapa pekerjaan pada sektor publik. Penelitian Dharmawan (2011) dan Dwihartono (2010) menunjukkan kompensasi berpengaruh positif terhadap kinerja. Namun Penelitian Riyadi (2010) memberikan hasil berbeda. Penelitian menunjukkan bahwa kompensasi finansial tidak mempengaruhi motivasi kerja maupun kinerja karyawan.

Tahun 2015 adalah tahun pertama penerapan Undang-Undang Nomor 6 Tentang Desa sehingga belum banyak peneliti yang membahas permasalahan ini. Penerapan Undang Undang Nomor 6 Tahun 2014 menjadi fenomena baru yang terjadi di desa dan diperlukan penelitian sebagai bahan untuk evaluasi. Berdasarkan latar belakang di atas, permasalahan yang dihadapi dapat dirumuskan sebagai berikut: (1) Apakah perencanaan berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah desa? (2) Apakah penerapan

akuntansi desa berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah desa? (3) Apakah penghasilan tetap berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah desa? (4) Apakah pengendalian internal berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah desa? (5) Apakah penerapan akuntansi desa khususnya dalam pertanggungjawaban APBDes telah sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014?.

Adapun tujuan penelitian dirumuskan sebagai berikut: (1) Menguji pengaruh perencanaan terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. (2) Menguji pengaruh penerapan akuntansi desa terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. (3) Menguji pengaruh penghasilan tetap terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. (4) Menguji pengaruh pengendalian internal terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. (5) Menguji penerapan akuntansi desa khususnya dalam pertanggungjawaban APBDes sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014.

### Agency Theory

Teori keagenan mendeskripsikan hubungan antara pemegang saham (*shareholders*) sebagai prinsipal dan manajemen sebagai agen. Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan hubungan keagenan sebagai sebagai kontrak di mana satu atau lebih orang (prinsipal) terlibat dengan orang lain (agen) untuk melakukan beberapa layanan atas nama mereka yang melibatkan pendelegasian sebagian wewenang pengambilan keputusan kepada agen. Hubungan keagenan di pemerintahan melibatkan eksekutif, legislatif, dan publik/masyarakat (Asmara, 2010). Teori agensi juga menjelaskan hubungan keagenan vertikal antar eksekutif. Hubungan keagenan dalam penelitian ini adalah Bupati sebagai prinsipal dan pemerintah desa adalah agen. Pemerintah desa sebagai pihak yang diberi amanah (*agent*) merupakan pihak yang dikontrak oleh prinsipal untuk bekerja demi kepentingan prinsipal. Teori keagenan berfokus pada permasalahan informasi asimetris yaitu agen mempunyai lebih banyak tentang kinerja aktual, motivasi dan tujuan yang berpotensi menciptakan *moral hazard* dan *adverse selection*. Prinsipal sendiri harus mengeluarkan biaya (*cost*) untuk memonitor kinerja agen dan menentukan struktur insentif dan monitoring yang efisien (Petrie, 2002).

## Desentralization Theory

Oates menyebutkan bahwa efisiensi ekonomi secara mendasar dapat ditingkatkan melalui delegasi dalam bentuk desentralisasi fiskal kepada pemerintah level terendah, sehingga mengakibatkan terjadinya peningkatan pertumbuhan ekonomi baik pada tingkat nasional dan regional (Bardhan, 2002; Oates, 2006). Pelayanan publik paling efisien jika diselenggarakan di tingkatan terdekat dengan masyarakat karena pemerintah lokal sangat memahami kebutuhan masyarakatnya dan efisien dalam penggunaan dana. Selain hal tersebut persaingan antar daerah akan meningkatkan inovasi (Oates, 2006; Weingast, 1995).

## Teori Persepsi

Persepsi (*perception*) adalah proses dimana individu mengatur, menginterpretasikan kesan-kesan sensoris guna memberikan arti bagi lingkungan mereka (Robbins dan Judge, 2007;176). Persepsi membantu individu dalam memilih, mengatur, menyimpan dan menginterpretasikan rangsangan menjadi dunia yang utuh dan berarti (Gibson *et al.*, 1996). Berdasarkan teori persepsi, diketahui bahwa terdapat beberapa faktor yang dapat menyebabkan munculnya perbedaan persepsi antar individu yang berbeda (Robbins dan Judge, 2007;176). Terdapat tiga faktor utama, yakni faktor internal (dalam perspektor), faktor eksternal (situasi atau lingkungan), dan faktor-faktor objek yang dipersepsikan (target). Hal Senada disampaikan Kreitner dan Kinicki (2005) bahwa interpretasi yang berbeda atas suatu hal yang sama dapat dihasilkan karena perbedaan individual dalam proses pembentukan persepsi.

## Perencanaan Terhadap Kinerja Keuangan

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2014 tentang Desa memberikan kewenangan desa untuk melaksanakan pembangunan sesuai dengan kebutuhan masyarakat. Pembangunan di desa dapat berhasil jika direncanakan dengan baik. Perencanaan strategis, perumusan program dan penetapan anggaran merupakan langkah-langkah organisasi untuk mencapai tujuan. Penilaian ketercapaian dari implementasi dibutuhkan sistem pengukuran kinerja baik melalui alat ukur finansial

maupun non finansial (Mahsun, 2006). Hal ini didukung penelitian Wijewardena (2004) yang menyatakan kecanggihan perencanaan dan pengendalian merupakan kontributor penting bagi kinerja. Penelitian Istiyani (2009) menunjukkan bahwa karakteristik tujuan anggaran yaitu partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, evaluasi, umpan balik anggaran dan kesulitan pencapaian tujuan anggaran secara bersama-sama berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja.

Penelitian Mediati (2010) menyatakan perencanaan strategi dapat berpengaruh secara positif terhadap kinerja. Ini berarti bahwa perencanaan strategi merupakan alat penting untuk memutuskan perubahan-perubahan (inovasi) dalam organisasi yang menyebabkan peningkatan kinerja perusahaan. Partisipasi penyusunan anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan kinerja yang pada akhirnya dapat meningkatkan efektivitas organisasi (Istiyani, 2009). Penelitian Kunwaviyah dan Syafruddin (2010) pada sektor publik membuktikan partisipasi anggaran berpengaruh langsung terhadap kinerja manajerial. Semakin tinggi tingkat partisipasi manajerial maka semakin baik kinerjanya. Penelitian Edwards (2011) pada pemerintah daerah membuktikan bahwa perencanaan strategis yang komprehensif akan bermanfaat untuk meningkatkan kinerja terutama efisiensi dan produktivitas. Berdasar uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Perencanaan berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa

## Penerapan Akuntansi Desa Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Desa

Pelaporan keuangan merupakan salah satu cara untuk mengurangi informasi asimetri dalam hubungan keagenan. Laporan keuangan desa dalam hal ini laporan pertanggungjawaban Pemerintah Desa menjadi komponen yang sangat penting. Penelitian Sari (2013) menunjukkan sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan, penyelesaian temuan audit berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik. Penelitian Narsa dan Isnalita (2014) yang meneliti Keterterapan SAK-ETAP pada

koperasi serta persepsi perilaku koperasi dan akuntan pendidik menyimpulkan bahwa penyelenggaraan akuntansi sesuai dengan standar yang telah diberlakukan dapat membawa dampak positif bagi entitas yang melakukannya.

Penelitian Santoso dan Pabelum (2008) menyimpulkan penerapan Akuntansi Sektor Publik dan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah akan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah baik secara parsial maupun secara bersama-sama. Dalam penyelenggaraan pemerintahan desa, laporan pertanggungjawaban realisasi pelaksanaan APBDes menjadi komponen laporan yang memegang peranan penting dalam akuntansi desa. Berdasar uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2 : Penerapan akuntansi desa berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa.

### **Penghasilan Tetap Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Desa**

Berdasarkan norma UU Desa, seluruh penghasilan dan tunjangan pemerintah desa ditetapkan dalam APBDes. Lebih lanjut penghasilan dan tunjangan kepala desa ini diatur dalam PP No. 43 tahun 2014 (KPK, 2015). Penghasilan tetap ini merupakan salah satu kompensasi untuk meningkatkan kesejahteraan aparat pemerintah desa. Werther dan Davis (1996) menyatakan kompensasi adalah apa yang diterima pekerja sebagai pertukaran untuk kontribusinya kepada organisasi. Tujuan manajemen kompensasi adalah untuk membantu organisasi mencapai keberhasilan strategis sambil memastikan keadilan internal dan eksternal (Wibowo, 2014:291).

Bila perumusan kebijaksanaan kompensasi tepat baik dalam aspek keadilan maupun kelayakannya maka karyawan akan merasa puas dan termotivasi untuk melaksanakan berbagai kegiatan yang berhubungan dengan pencapaian perusahaan (Dharmawan, 2011). Hal ini didukung dengan penelitian Najahningrum *et al.* (2013) bahwa keadilan distributif dan keadilan prosedural dalam pemberian kompensasi berpengaruh negatif terhadap kecenderungan kecurangan (*fraud*). Senada dengan temuan Dharmawan (2011), penelitian Dwihartono (2010) menyimpulkan bahwa kepuasan kerja dan kompensasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja. Berdasar uraian

tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:  
H3 : Penghasilan tetap berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa

### **Pengendalian Internal Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Desa**

Pengendalian internal adalah salah satu dari banyak mekanisme yang digunakan dalam organisasi untuk mengatasi masalah keagenan termasuk pelaporan keuangan, penganggaran, komite audit, dan audit eksternal (Warikiba *et al.*, 2014). Penelitian Prasetyono dan Kompyurini (2007) menyimpulkan bahwa komitmen organisasi, pengendalian intern dan *good corporate governance* secara simultan berpengaruh terhadap kinerja. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Warikiba *et al.* (2014) yang membuktikan adanya hubungan positif yang signifikan antara aktivitas pengendalian dan manajemen keuangan. Sistem kontrol keuangan yang efektif didukung oleh adanya pemisahan peran yang jelas, pengawasan dan komitmen dari manajemen pada pelaksanaan pengendalian internal.

Sistem pengendalian internal yang efektif akan berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah (Tresnawati, 2012). Hasil penelitian Supriadi dkk. (2014) mendukung penelitian Tresnawati (2012), bahwa sistem pengendalian internal dan *good governance* memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kinerja berdasarkan perspektif *balanced scorecard*. Sistem pengendalian internal mengharuskan adanya komitmen, pengawasan melekat agar pengelolaan keuangan dapat dilakukan secara efektif dan efisien. Berdasar uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H4 : Pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa

### **Penerapan Akuntansi Desa sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014**

Kualitas sumber daya manusia di desa yang rendah dan sosialisasi yang terbatas sangat memengaruhi penerapan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 khususnya dalam pelaporan pertanggungjawaban APBDes. Menurut Hendriksen *et al.* (2002) teori akuntansi berguna dalam memberikan kerangka rujukan sebagai dasar untuk menilai prosedur dan praktik akuntansi serta

memberikan pedoman terhadap praktik dan prosedur akuntansi yang baru. Namun sangat sedikit perangkat desa yang memiliki pengetahuan tentang akuntansi.

Menurut Bardhan (2002) informasi, sistem akuntansi dan mekanisme pemantauan birokrat publik jauh lebih lemah di negara-negara berpenghasilan rendah. Masalah berat di banyak negara berkembang adalah kualitas staf di birokrasi tingkat lokal termasuk untuk tugas-tugas dasar seperti akuntansi dan pencatatan yang sangat rendah. Penerapan akuntansi yang baru memerlukan proses dalam implementasinya. Penelitian yang dilakukan Sartono (2015) mengenai implementasi SAK-ETAP dan penilaian kinerja koperasi menunjukkan SAK-ETAP belum diterapkan secara penuh. Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 ditetapkan pada tanggal 31 Desember 2014 dan peraturan ini mulai dilaksanakan mulai Januari 2015. Sumber daya manusia desa yang masih rendah tidak mudah bagi desa untuk menerapkan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 sepenuhnya. Berdasar uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H5: Penerapan akuntansi belum diterapkan sepenuhnya sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014.

## Metode Penelitian

### Desain Penelitian

Metode yang digunakan adalah metode kuantitatif. Pengujian hipotesis dengan model empiris, pengumpulan data dengan metode kuesioner. Selain data primer penelitian ini juga menggunakan data sekunder. Populasi Pemerintah desa di lingkungan Pemerintah Kabupaten Banyumas berjumlah 301 desa. Sampel ditentukan dengan metode *purposive sampling yaitu pemerintah desa yang mengisi kuesioner secara lengkap dan telah mengirimkan Laporan Pertanggungjawaban APBDes ke kecamatan. Jumlah sampel yang memenuhi syarat adalah sebanyak 78 desa.*

## Definisi Operasional Variabel dan Skala Pengukuran

### Perencanaan

Proses tahapan kegiatan yang diselenggarakan oleh Pemerintah Desa dengan melibatkan Badan

Permasyarakatan Desa dan unsur masyarakat secara partisipatif guna pemanfaatan dan pengalokasian sumber daya desa dalam rangka mencapai tujuan pembangunan desa. Indikator yang digunakan sebagai instrumen menggunakan Indikator yang dikembangkan dari Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 dan Permendagri Nomor 114 yang terdiri dari 7 pertanyaan. Pertanyaan tersebut berisi tentang pembuatan visi dan misi, penentuan tujuan yang hendak dicapai, analisis kondisi objektif desa dan pemilihan dan pengembangan program, sinkronisasi kegiatan, partisipasi anggaran dan penyusunan anggaran.

## Penerapan Akuntansi Desa

Penerapan akuntansi desa dapat dilihat dari pengetahuan, penerapan akuntansi desa, dan persepsi kemudahan serta manfaat akuntansi. Indikator pada variabel penerapan akuntansi desa dalam penelitian ini dikembangkan dalam penelitian Narsa dan Isnalita (2014) yang terdiri dari 7 pertanyaan. Selanjutnya, untuk mengetahui penerapan akuntansi desa peneliti mengidentifikasi dan melakukan checklist laporan pertanggungjawaban desa. Peneliti menggunakan daftar checklist yang berisi akun-akun laporan keuangan menurut Permendagri Nomor 113 Tahun 2014. Daftar checklist penerapan akuntansi desa dikembangkan dari penelitian Sartono (2015). Perhitungan rentang deskriptif skor persentase tingkat keterterapan dihitung dengan menggunakan rumus yang dikembangkan dari Penelitian Khafid (2010), Narsa dan Isnalita (2014) sebagai berikut:

$$\% \text{ Keterterapan} = \frac{\text{Skor Nyata (Jawaban)}}{\text{Skor Ideal}} \times 100 \%$$

Hasil dari persentase keterterapan akuntansi dinilai dengan kriteria sebagai berikut:

**Tabel 3.1. Penilaian Keterterapan Akuntansi Desa**

Variabel Keterterapan	Interval Rata-Rata Skor
Sangat tidak diterapkan	0% - 20%
Tidak diterapkan	>20%-40%
Kurang diterapkan	>40%-60%
Diterapkan	>60%-80%
Sangat diterapkan	>80%-100%

## Penghasilan Tetap

Penghasilan yang diberikan kepada Kepala Desa dan Perangkat Desa setiap bulan secara terus menerus dianggarkan dalam APBDes yang bersumber dari ADD. Penghasilan tetap aparat desa

diukur dalam bentuk pertanyaan mengenai penerimaan penghasilan tetap dan keadilan pemberian penghasilan tetap. Keadilan tersebut dilihat dari dua hal yaitu keadilan distributif dan keadilan prosedural. Indikator pengukuran variabel Penghasilan Tetap dikembangkan dari penelitian Colquit (2001), Najahningrum *et al.* (2013) dan Sancoko (2010) yang terdiri dari 5 pertanyaan.

### Pengendalian Internal

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. Indikator Pengendalian internal dikembangkan dari COSO, dan PP 60 Tahun 2008 yang terdiri dari 11 pertanyaan. Pertanyaan tersebut berisi tentang lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan Pengendalian intern.

### Kinerja Keuangan Pemerintah Desa

Kinerja keuangan Pemerintah desa didefinisikan sebagai keluaran/hasil dari kegiatan/program yang hendak atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur yang dinilai dari analisis anggaran belanja dengan realisasi belanja. Analisis anggaran merupakan pengukuran kinerja yang dilakukan dengan cara membandingkan anggaran dengan realisasinya (Mahsun, 2006). Hasil perhitungan dari skala rasio akan diklasifikasikan berdasarkan katagori output kinerja dengan menggunakan rumus:

$$\text{Persentase Belanja} = \frac{\text{Realisasi Belanja} \times 100 \%}{\text{Anggaran Belanja}}$$

### Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS) versi 3 dan *Statistical Package for Social Science* (SPSS) versi 22. PLS digunakan untuk menguji hipotesis 1 sampai dengan 4 sedangkan SPSS digunakan untuk menguji hipotesis 5. Pengujian hipotesis 5 dilakukan dengan menggunakan *one samples t test* (uji t satu sampel). PLS adalah analisis persamaan struktural (SEM) berbasis varian yang secara simultan dapat

melakukan pengujian model pengukuran (*outer model*) sekaligus pengujian model struktural (*inner model*). *Outer model* digunakan untuk uji validitas dan reliabilitas, sedangkan *inner model* digunakan untuk uji kausalitas yaitu pengujian hipotesis dengan model prediksi. *Outer Model* merupakan model pengukuran untuk menilai validitas, parameter model pengukuran (validitas konvergen, validitas diskriminan, *composite reliability* dan *cronbach's alpha*) termasuk nilai  $R^2$  sebagai parameter ketepatan model prediksi (Hartono dan Abdillah, 2009:57).

**Tabel 3.2. Parameter Uji Validitas dalam Model Pengukuran PLS**

Uji Validitas	Parameter	Rate of Thumbs
Konvergen	Faktor loading	Lebih dari 0,7
	Average variance extracted (AVE)	Lebih dari 0,5
Diskriminan	Communality	Lebih dari 0,5
	Akar AVE dan korelasi variabel laten	Akar AVE > Korelasi variabel laten
	Cross loading	Lebih dari 0,7 dalam satu variabel

Sumber: Chin (1995) dalam Hartono dan Abdillah (2009)

Uji reliabilitas dalam PLS dapat menggunakan dua metode, yaitu *Cronbach's alpha* dan *Composite reliability*. *Cronbach's alpha* mengukur batas bawah nilai reliabilitas suatu konstruk sedangkan *composite reliability* mengukur nilai sesungguhnya reliabilitas suatu konstruk. Suatu konstruk dikatakan reliabel jika nilai *Cronbach's alpha* harus > 0,6 dan nilai *composite reliability* harus > 0,7 (Hartono dan Abdillah, 2009:81).

Model struktural dalam smartPLS dievaluasi dengan menggunakan  $R^2$  untuk konstruk dependen, nilai koefisien path atau *t-value* tiap path untuk uji signifikan antar konstruk dalam model struktural. Nilai  $R^2$  digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan variabel independen terhadap variabel dependen. Semakin tinggi nilai  $R^2$  berarti semakin baik model prediksi dari model penelitian yang diajukan. Nilai koefisien path atau *inner model* menunjukkan tingkat signifikansi dalam pengujian hipotesis. Uji t digunakan untuk menemukan pengaruh paling dominan antara masing-masing variabel independen untuk menjelaskan variabel dependen dengan tingkat signifikansi 5% (*one tailed*).

### Pilot Test

Sebelum penelitian yang sesungguhnya, dilakukan *pilot test* untuk menguji validitas dan reliabilitas instrumen penelitian. Kuesioner dari *pilot test* dianalisis menggunakan SPSS. Jumlah sampel dalam *pilot test* adalah sebanyak 30 orang. Nilai *r* tabel untuk  $n=30$  adalah 0,349. Berdasarkan hasil *pilot test* dari 30 pertanyaan, 24 pertanyaan dinyatakan valid sedangkan 6 pertanyaan dinyatakan tidak valid. Reliabilitas dari instrumen hasil *pilot test* adalah 0,851 sehingga dapat disimpulkan instrumen reliabel.

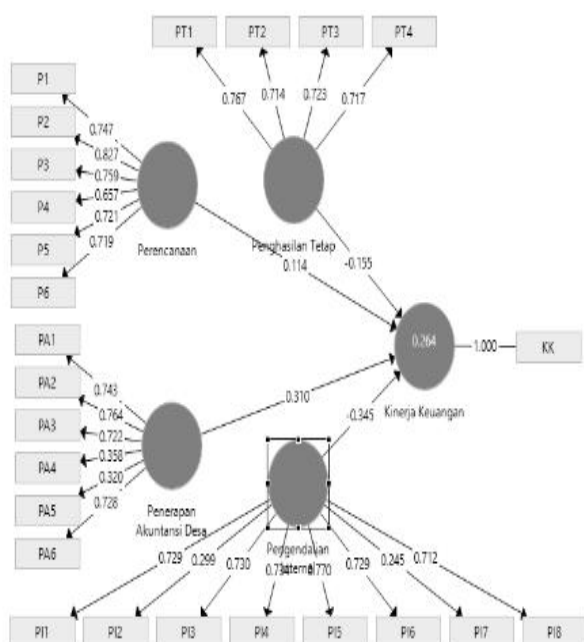
## HASIL

### Deskripsi Responden

Kuesioner yang diedarkan berjumlah 255 eksemplar. Kuesioner yang dikembalikan berjumlah 184 eksemplar atau setara dengan 72,15%. pemerintah desa yang mengirimkan Laporan Pertanggungjawaban Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDes) Tahun 2015 ke Kecamatan sebanyak 80 desa, dua diantaranya tidak mengembalikan isi kuesioner sehingga yang menjadi sampel penelitian sebanyak 78 desa.

### Pengujian Outer Model

Berdasarkan hasil perhitungan Algoritma dari Smart PLS versi 3 dapat diketahui skor loading (*Rule of Thumbs*) masing masing indikator sebagai berikut:



Gambar 4.1. Hasil Loading Factor.

Gambar tersebut di atas menunjukkan indikator dan *loading factor* untuk masing-masing pertanyaan dapat dirinci sebagai berikut:

Tabel 4.1. Loading Factor Indikator

Pernyataan	Outer Loading	Keterangan
<b>Perencanaan</b>		
1.	0,747	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
2.	0,827	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
3.	0,759	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
4.	0,657	Tidak Signifikan, <i>loading factor</i> < 0,7
5.	0,721	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
6.	0,719	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
<b>Penerapan Akuntansi Desa</b>		
7.	0,743	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
8.	0,764	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
9.	0,722	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
10.	0,356	Tidak Signifikan, <i>loading factor</i> < 0,7
11.	0,320	Tidak Signifikan, <i>loading factor</i> < 0,7
12.	0,728	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
<b>Penghasilan Tetap</b>		
13.	0,767	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
14.	0,714	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
15.	0,723	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
16.	0,717	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
<b>Pengendalian internal</b>		
17.	0,729	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
18.	0,299	Tidak Signifikan, <i>loading factor</i> < 0,7
19.	0,730	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
20.	0,740	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
21.	0,770	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
22.	0,729	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7
23.	0,245	Tidak Signifikan, <i>loading factor</i> < 0,7
24.	0,712	Signifikan, <i>loading factor</i> >0,7



Parameter uji validitas konvergen dilihat dari *loading factor* yang memiliki skor lebih dari 0,7 dan skor *AVE* yang harus bernilai di atas 0,5. Dari 24 pertanyaan yang memenuhi persyaratan yaitu memiliki skor lebih dari 0,7 adalah sebanyak 19 pertanyaan. Selain nilai *loading factor*, nilai *Average Variance Extracted (AVE)* digunakan untuk menguji validitas konvergen. Berdasarkan perhitungan Smart PLS, nilai *AVE* semua variabel adalah sebagai berikut:

**Tabel 4.2. Average Variance Extracted (AVE)**

Variabel	AVE	Keterangan
Kinerja Keuangan	1,000	Memenuhi syarat, $AVE > 0,50$
Penerapan Akuntansi Desa	0,551	Memenuhi syarat, $AVE > 0,50$
Pengendalian Internal	0,554	Memenuhi syarat, $AVE > 0,50$
Penghasilan Tetap	0,533	Memenuhi syarat, $AVE > 0,50$
Perencanaan	0,585	Memenuhi syarat, $AVE > 0,50$

Nilai *AVE* direkomendasikan harus lebih besar dari 0,50 artinya bahwa 50% atau lebih *variance* dari indikator dapat dijelaskan. Dari tabel tersebut di atas dapat diketahui bahwa nilai *AVE* semua variabel  $> 0,5$  sehingga dapat dikatakan bahwa variabel tersebut konvergen.

Model dikatakan mempunyai *discriminant validity* yang baik jika setiap nilai *loading* indikator dari sebuah variabel laten memiliki nilai *loading* yang lebih besar dibanding nilai *loading* jika dikorelasikan dengan variabel laten lainnya. Nilai *Cross Loading* tersebut harus memiliki nilai  $> 0,70$  untuk setiap variabel (Ghozali, 2014). Hasil pengujian *discriminant validity* disajikan pada Tabel 4.3 sebagai berikut:

**Tabel 4.3. Discriminant Validity**

	Kinerja Keuangan	Penerapan Akuntansi Desa	Pengendalian Internal	Penghasilan Tetap	Perencanaan
Kinerja Keuangan	<b>1,000</b>				
Penerapan Akuntansi Desa	0,277	<b>0,742</b>			
Pengendalian Internal	-0,354	0,109	<b>0,744</b>		
Penghasilan Tetap	-0,198	0,218	0,351	<b>0,730</b>	
Perencanaan	0,181	0,417	0,056	0,177	<b>0,765</b>

Berdasarkan Tabel 4.3 tentang *Discriminant Validity* dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator yang ada di suatu variabel laten memiliki perbedaan dengan indikator di variabel lain yang ditunjukkan dengan skor *loading*nya yang lebih tinggi di konstruksya sendiri. Hal ini ditunjukkan dengan nilai *Cross Loading*  $> 0,70$  untuk setiap variabel. Ini mengandung arti, penelitian ini memiliki *Discriminant Validity* yang cukup baik.

Uji reliabilitas dilakukan untuk membuktikan akurasi, konsistensi dan ketepatan instrumen dalam mengukur konstruk. Uji reliabilitas dapat dilihat dari nilai *Cronbach's Alpha* dan nilai *Composite reliability*. Hasil pengujian reliabilitas disajikan pada Tabel 4.4 sebagai berikut:

**Tabel 4.4. Pengujian Reliabilitas**

Variabel	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Keterangan
Kinerja Keuangan	1	1	Reliabel
Penerapan Akuntansi Desa	0,830	0,738	Reliabel
Pengendalian Internal	0,882	0,840	Reliabel
Penghasilan Tetap	0,820	0,719	Reliabel
Perencanaan	0,875	0,823	Reliabel

Tabel 4.4 menginformasikan bahwa seluruh variabel memenuhi *composite reliability* karena nilainya di atas angka yang direkomendasikan, yaitu di atas 0,7. Nilai *composite reliability* dan *Cronbach's Alpha* tersebut pada tabel di atas sudah memenuhi kriteria reliabel. Berdasarkan dari hasil evaluasi secara keseluruhan, baik *convergent validity*, *discriminant validity*, *composite reliability* maka dapat disimpulkan bahwa indikator-indikator sebagai pengukur variabel laten merupakan pengukur yang valid dan reliabel.

### Pengujian *Inner Model*

Pengujian *inner model* atau model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara variabel, nilai signifikansi dan *R-square* dari model penelitian. Nilai *R-square* dapat dilihat pada Tabel 4.5 berikut:

**Tabel 4.5. Nilai R Square**

Variabel	<i>R-square</i>	<i>R-square adjusted</i>
Kinerja Keuangan Pemerintah Desa	0,255	0,214

Tabel 4.5 menunjukkan nilai *R-square* variabel kinerja keuangan Pemerintah Desa adalah 0,255 dan *R-Square Adjusted* adalah 0,214. Semakin tinggi nilai *R-square*, maka semakin besar kemampuan variabel eksogen tersebut dapat dijelaskan oleh variabel endogen sehingga semakin baik persamaan struktural. Menurut Ghazali (2014) jika nilai *R-squares* 0,75 0,50 dan 0,25 dapat disimpulkan model kuat, moderate dan dan lemah. Dari analisis di atas nilai *R-Square* sebesar 0.214 memiliki kekuatan prediksi yang lemah

Hasil *Bootstrapping Smart PLS* diperoleh *Path Coeficient* sebagai berikut:

**Tabel 4.6. Path Coeficient**

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Error (STERR)</i>	<i>T Statistics ( O/STERR )</i>	<i>P Values</i>	Ket
Perencanaan -> Kinerja Keuangan Penerapan Akuntansi Desa -> Kinerja Keuangan	0,100	0,125	0,102	0,980	0,327	Tidak signifikan
Penghasilan Tetap -> Kinerja Keuangan	0,308	0,334	0,088	3,502	0,000	Signifikan
Pengendalian Internal -> Kinerja Keuangan	-0,165	-0,193	0,167	0,986	0,324	Tidak Signifikan
Pengendalian Internal -> Kinerja Keuangan	-0,335	-0,349	0,084	3,989	0,000	Signifikan

Variabel dinyatakan signifikan apabila  $t$  hitung  $> t$  tabel atau  $\tilde{n}$  values  $< 0,05$ . Nilai  $T$  tabel dengan  $\alpha$  sebesar 5 % untuk satu sisi dengan  $df = 73 (78-5)$  adalah 1,669. Nilai  $T$  hitung untuk penerapan akuntansi desa (3,502) lebih besar dari  $t$  tabel (1,669), sedangkan nilai  $t$  hitung variabel perencanaan (0,980), penghasilan tetap (-0,986) lebih kecil dari  $t$  tabel (1,669) sehingga kedua

variabel tersebut tidak signifikan. Nilai  $t$  hitung pengendalian internal (-3,989) lebih kecil dari tabel (1,669) dan  $\tilde{n}$  values (0,000)  $< 0,05$  sehingga variabel tersebut signifikan. Namun pengendalian internal justru berpengaruh negatif terhadap kinerja keuangan Pemerintah Desa.

### Penerapan Akuntansi Desa sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014

Berdasarkan hasil analisis Laporan Pertanggungjawaban Desa diperoleh bahwa dari 78 desa yang masuk sebagai sampel penelitian hanya 19 desa atau setara (24,36%) yang telah membuat Laporan Pertanggungjawaban APBDes secara lengkap yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Kekayaan Hak Milik dan Laporan Program Sektoral. Sedangkan 58 pemerintah desa atau 75,64% dari sampel penelitian hanya membuat Laporan Realisasi Anggaran dan belum membuat Laporan Kekayaan Hak Milik dan Laporan Program. Hasil analisis data menggunakan SPSS atas keterterapan akuntansi desa dengan *one sample t test* diperoleh hasil pada Tabel 4.7.

### Pengujian Hipotesis

Berdasar pada output *Path Coeficient* dilakukan pengujian hipotesis yaitu dengan membandingkan  $t$  hitung dan dengan  $t$  tabel. Jika

nilai  $t$  hitung  $> t$  tabel dengan ( $\alpha = 5\%$  untuk satu sisi adalah 1,669) atau  $\tilde{n}$  value  $< 0,05$  maka variabel independen berpengaruh secara signifikan terhadap dependen. Hasil uji terhadap koefisien parameter antara perencanaan terhadap kinerja menunjukkan adanya hubungan yang positif dengan nilai koefisien sebesar 0,100 dengan nilai  $t$ -statistik sebesar 0,98 dan signifikan pada  $\alpha = 0,05$ . Nilai  $t$

statistik tersebut berada dibawah nilai kritis 1,669 dan  $\bar{n}$  tabel  $(0,327) > 0,05$  dengan demikian H1 ditolak. Hal ini berarti perencanaan tidak berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa.

**Tabel 4.7. Output One Sample T Test**

	Test Value = 60				
	T	df	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
Keterterapan	-,795	77	-2,09731	-7,3484	3,1537

Hasil uji terhadap koefisien parameter antara penerapan akuntansi desa terhadap kinerja keuangan Pemerintah Desa menunjukkan adanya hubungan yang positif dengan nilai koefisien sebesar 0,308 dengan nilai t-statistik sebesar 3,502 dan signifikan pada  $\alpha = 0,05$ . Nilai t statistik tersebut berada pada di atas nilai kritis 1,669 dan  $\bar{n}$  tabel  $(0,000) < 0,05$  dengan demikian H2 diterima. Hal ini mengandung arti penerapan akuntansi desa berpengaruh positif secara signifikan terhadap kinerja keuangan pemerintah desa.

Hipotesis 3 menyatakan penghasilan tetap berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan Pemerintah Desa. Hasil uji terhadap koefisien parameter antara penghasilan tetap terhadap kinerja menunjukkan adanya hubungan yang negatif dengan nilai koefisien sebesar -0,165 dengan nilai -t statistik sebesar -0,986 dan signifikan pada  $\alpha = 0,05$ . Nilai t statistik (-0,986) tersebut berada di bawah nilai kritis 1,669 dan  $\bar{n}$  tabel  $(0,324) > 0,05$  dengan demikian H3 ditolak. Hal ini mengandung arti bahwa penghasilan tetap aparat desa tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keuangan pemerintah desa.

Hasil uji terhadap koefisien parameter antara pengendalian internal terhadap kinerja menunjukkan adanya hubungan yang negatif dengan nilai koefisien sebesar -0,335 dengan nilai -t statistik sebesar -3,898 dan signifikan pada  $\alpha = 0,05$ . Nilai t-statistik (-3,989) tersebut lebih kecil dari nilai kritis t table (1,669) dan  $\bar{n}$  tabel  $(0,001) < 0,05$ , dengan demikian H4 ditolak. Hal ini mengandung arti bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa namun pengendalian internal berpengaruh negatif secara signifikan terhadap kinerja keuangan pemerintah desa.

Hipotesis 5 menyatakan bahwa penerapan akuntansi desa belum diterapkan sepenuhnya sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014. Berdasarkan kriteria (Khafid, 2010; Narsa dan Isnalita, 2014) penerapan akuntansi dalam kisaran diterapkan jika keterterapan  $> 60\%$ . Berdasarkan uji *one sample t test* diperoleh t hitung sebesar

-7,95. Hasil t hitung tersebut  $(-7,95) <$  dari t tabel tingkat signifikansi 5%, 1 sisi dengan derajat kebebasan 77 (1,669), dengan demikian H5 diterima. Hal ini mengandung arti bahwa penerapan akuntansi belum sepenuhnya diterapkan sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014.

## PEMBAHASAN

### Pengaruh Perencanaan Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Desa

Hasil analisis data menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh positif perencanaan terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. Ini artinya perencanaan yang diukur melalui lima indikator yaitu: penetapan visi dan misi, tujuan yang hendak dicapai, analisis kondisi objektif desa dan pengembangan kegiatan, partisipasi anggaran dan penyusunan APBDes tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. Perencanaan yang dilaksanakan oleh desa belum memberikan manfaat dalam meningkatkan kinerja keuangan Pemerintah Desa. Dengan demikian hasil penelitian ini bertentangan dengan temuan Edwards (2011), Bryson (1988), Wijewardena (2004), Istiyani (2009), Mediati (2010), Kunwawiyah dan Syafruddin (2010). Penelitian ini menunjukkan baik buruknya perencanaan yang dilakukan pemerintah desa tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah desa.

Pemerintah desa telah membuat dokumen perencanaan yaitu RPJMDes, Rencana Kerja RKPDes dan APBDes namun dokumen perencanaan tersebut belum sepenuhnya menjadi pedoman pelaksanaan kerja. Hal ini tidak sejalan Robbins dan Coulter (2007) bahwa perencanaan

dilakukan bertujuan memberi arah kepada pimpinan organisasi, mengurangi dampak perubahan, meminimalkan pemborosan kegiatan dan menjadi standar yang digunakan untuk pengendalian. Perencanaan disusun untuk memenuhi kewajiban dan belum banyak memberikan manfaat bagi desa. Anggaran adalah alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2012). Namun Pemerintah desa dalam melaksanakan tugasnya juga belum berpedoman pada APBDes secara penuh, hal ini dapat dilihat dari realisasi belanja yang melebihi anggaran yang telah ditetapkan (lebih dari 100%). Di sisi lain, kegiatan-kegiatan yang direncanakan desa banyak yang tidak terlaksana karena pencairan dana yang sangat dekat dengan akhir tahun anggaran.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan antara lain penelitian Andrews *et al.* (2009) yang membuktikan perencanaan formal tidak memiliki dampak *incrementalism* logis terhadap kinerja. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Suluh (2012) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan. Perencanaan yang dilaksanakan oleh Pemerintah Desa belum memberikan dampak positif dalam peningkatan kinerja.

### **Pengaruh Penerapan Akuntansi Desa Terhadap Kinerja Pemerintah Desa**

Penerapan akuntansi desa memberikan kemanfaatan dan kemudahan bagi pemerintah desa dalam mewujudkan kinerja keuangan. Laporan keuangan desa dapat menggambarkan derajat kemajuan yang dicapai desa dalam menjalankan tugas, wewenang dan tanggungjawab serta meningkatkan kinerja Pemerintah Desa. Penelitian ini sejalan dengan pendapat Simon (1987), Jones dan Pendlebury (2000), Hendriksen *et al.* (2002).

Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian Santoso dan Pambelum (2008), Rohman (2009), Pamungkas (2012) dan Narsa dan Isnalita (2014) yang menjelaskan bahwa penerapan akuntansi mendukung peningkatan akuntabilitas dan kinerja keuangan. Proses pengelolaan keuangan desa masih menekankan pada hubungan dana yang dianggarkan dan hasil yang dicapai yang saat ini masih dinilai dari realisasi anggaran. Penerapan akuntansi desa memberikan sumbangan bagi akuntabilitas dan

kinerja instansi pemerintah desa dalam hal penyajian informasi pertanggungjawaban mengenai fungsi dan obyek pengeluaran.

### **Pengaruh Penghasilan Tetap Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Desa**

Hasil analisis data menunjukkan bahwa penghasilan tetap yang diukur melalui indikator penerimaan penghasilan tetap, keadilan distributif dan keadilan prosedural tidak berpengaruh terhadap kinerja. Hal ini mengandung arti bahwa adanya penghasilan tetap dan penetapan penghasilan tetap perangkat desa tidak mempengaruhi kinerja keuangan pemerintah desa. Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya di antaranya Prentice (2007), Dharmawan (2011), Dwihartono (2010) yang menyatakan bahwa kompensasi finansial dapat meningkatkan kinerja karyawan.

Kompensasi menurut Ivancevich (2010) memberikan tujuh kriteria kompensasi yaitu memadai, adil, seimbang, hemat biaya, aman, dapat memotivasi efektivitas dan produktivitas, dan diterima karyawan. Penghasilan tetap perangkat desa dalam penelitian ini tidak memiliki pengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. Hal ini menunjukkan bahwa penghasilan tetap yang diberikan belum dapat memotivasi untuk meningkatkan efektivitas dan produktivitas. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya di antaranya Riyadi (2010), Handayani (2009) yang menyatakan bahwa kompensasi finansial tidak berpengaruh terhadap kinerja karyawan.

### **Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Desa**

Hasil analisis menunjukkan bahwa pengendalian internal yang diukur melalui indikator lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktivitas pengendalian, sistem informasi dan komunikasi tidak berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa namun justru berpengaruh negatif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. Hasil penelitian ini bertentangan dengan temuan Warikiba *et al.* (2014), Prasetyo dan Kompyurini (2007), Tresnawati (2012), Supriadi dkk. (2014) dan Arifianti dkk. (2014). Hal ini dikarenakan pengukuran kinerja keuangan pemerintah desa yang digunakan dalam penelitian ini adalah realisasi

belanja. Pengukuran kinerja ini berbeda dengan penelitian-penelitian yang sebelumnya. Selain hal tersebut diatas, diketahui bahwa beberapa realisasi belanja pemerintah desa untuk tahun 2015 mencapai lebih dari 100%.

Pengendalian internal di desa masih belum efektif. Kebijakan dan prosedur belum sepenuhnya dijalankan oleh orang yang kompeten, hal tersebut disebabkan sumber daya manusia di desa yang masih rendah. Pembagian tugas secara umum sudah baik namun pada beberapa desa terdapat pembagian tugas yang belum jelas. Beban tugas pengelolaan desa masih banyak bertumpu pada sekretaris dan bendahara desa. Pembagian tugas yang dibebankan kepada PTPKD belum berjalan secara optimal. Pemerintah desa yang memiliki pengendalian internal tinggi mereka akan lebih hati-hati dalam merealisasikan anggaran dengan memperhatikan peraturan yang berlaku. Pemerintah desa yang memiliki pengendalian internal tinggi akan memperhitungkan faktor resiko yang menghambat tercapainya tujuan. Hal ini sejalan dengan tujuan adanya sistem pengendalian internal menurut Arens *et al.* (2008) yaitu untuk keandalan laporan keuangan, mendorong efektivitas dan efisiensi serta ketaatan hukum dan peraturan. Sebaliknya jika pengendalian internalnya rendah pemerintah desa akan berusaha merealisasikan anggaran belanjanya tanpa memperhatikan pertanggungjawaban yang harus dilaporkan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Shodiq (2001), Herawati (2011) yang menunjukkan pengendalian akuntansi berpengaruh negatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian ini juga mendukung kajian yang dilakukan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (2015) bahwa pengendalian internal desa masih sangat rendah dan belum efektif. Keadaan ini harus segera dibenahi, jangan sampai desentralisasi fiskal membawa efek negatif yaitu meningkatkan korupsi, bukan memperbaiki pelayanan publik (Liu, 2007; Rinaldi, 2007; Moisiu, 2013). Hal ini juga sejalan dengan pendapat Shah (1994) bahwa pertanggungjawaban desentralisasi dan rasionalisasi transfer antar pemerintah harus didukung dengan memperkuat kemampuan kelembagaan lokal. Pemantauan, audit, dan fungsi inspeksi terutama di sebagian besar negara-negara berkembang perlu diperkuat.

## **Penerapan Akuntansi Desa sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014**

Guna mengawasi perilaku *agent* serta menyelaraskan tujuan *principal* dan *agent*, *principal* mewajibkan *agent* untuk mempertanggungjawaban sumber daya yang dipercayakan melalui mekanisme pelaporan keuangan sebagai informasi kinerja *agent* (Scoot, 2012). Hasil analisis data *one sample t test* atas keterterapan akuntansi desa menunjukkan bahwa penerapan akuntansi belum sepenuhnya diterapkan sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014. Pemerintah desa telah membuat Laporan Pertanggungjawaban APBDes namun sebagian besar pemerintah desa hanya membuat Laporan Realisasi Anggaran. Sebagian besar pemerintah desa belum menyajikan Laporan Kekayaan Hak Milik dan Laporan Program Sektor dalam Laporan pertanggungjawaban APBDes. Perbedaan kualitas sumber daya antara desa satu dengan lainnya menjadi salah satu penyebabnya. Selain hal tersebut di atas, banyaknya desa yang belum menggunakan sistem informasi akuntansi menjadikan desa sulit untuk menyajikan laporan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang lakukan Bardhan (2002) bahwa masalah berat di banyak negara berkembang adalah kualitas staf di birokrasi tingkat lokal termasuk untuk tugas-tugas dasar seperti akuntansi dan pencatatan sangat rendah. Tahun 2015 merupakan tahun pertama penerapan pertama Akuntansi desa, sehingga pelaporannya belum sepenuhnya sesuai dengan ketentuan dalam Permendagri Nomor 113 Tahun 2014. Penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Jorge *et al.* (2008), Sartono (2015) yang menunjukkan penerapan standar akuntansi yang baru belum dapat diterapkan secara penuh. Penerapan akuntansi secara penuh membutuhkan waktu dan proses dengan didukung dengan kompetensi sumber daya manusia dan sarana serta prasarana yang memadai.

## **Diskusi**

Teori desentralisasi memberikan peluang kepada desa untuk merencanakan dan melaksanakan program pembangunan sesuai dengan kebutuhan dan kondisi objektif desa. Namun hasil penelitian menunjukkan bahwa perencanaan

tidak berpengaruh pada kinerja keuangan Pemerintah Desa. Halim (2013) menyatakan bahwa Teori Keagenan menganalisis susunan kontraktual di antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi. Salah satu pihak (*principal*) membuat suatu kontrak baik secara eksplisit maupun eksplisit dengan pihak lain (*agent*) dengan harapan agen akan bertindak/melakukan pekerjaan seperti yang diinginkan *principal*. Bupati menilai kinerja pemerintah desa dengan melihat kontrak yang disepakati yaitu RPJM Desa, RKP Desa dan APB Desa. Dokumen perencanaan yang dibuat Pemerintah Desa adalah pedoman kerja yang harus ditaati dan dilaksanakan oleh Pemerintah Desa namun pada kenyataannya perencanaan yang dibuat tidak mempengaruhi kinerja keuangan Pemerintah Desa. Banyak program Pemerintah Desa yang telah dianggarkan namun tidak dilaksanakan sebaliknya banyak kegiatan yang tidak dianggarkan namun direalisasikan.

Guna mengawasi perilaku *agent* serta menyelaraskan tujuan *principal* dan *agent*, *principal* mewajibkan *agent* untuk mempertanggungjawabkan sumber daya yang dipercayakan melalui mekanisme pelaporan keuangan sebagai informasi kinerja *agent* (Scoot, 2012). Hasil penelitian menunjukkan penerapan akuntansi desa berpengaruh secara positif terhadap kinerja keuangan Pemerintah Desa. Namun, pemahaman pemerintah desa tentang Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 masih sangat terbatas pada pengetahuan adanya peraturan baru tentang pengelolaan keuangan desa penerapan dalam pencairan dana dan pengeluaran dana. Hasil pengujian lebih lanjut membuktikan penerapan akuntansi desa belum sepenuhnya sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 khususnya dalam pelaporan keuangannya. Perbedaan kualitas sumber daya antara desa satu dengan lainnya menjadi salah satu penyebabnya. Hal ini mendukung Teori Persepsi menurut Robbins dan Judge (2007;176) bahwa beberapa faktor yang dapat menyebabkan munculnya perbedaan persepsi antar individu adalah faktor internal (dalam perspektor), faktor eksternal dan faktor-faktor objek yang dipersepsikan.

Hasil penelitian menunjukkan penghasilan tetap tidak berpengaruh terhadap kinerja keuangan Pemerintah Desa. Pemerintah perlu mengkaji pemberian penghasilan tetap apakah sistem penetapan penghasilan tetap saat ini sudah tepat.

Pemerintah juga perlu mempertimbangkan adanya kompensasi non finansial agar kebijakan yang diambil pemerintah dapat meningkatkan kinerja pemerintah desa. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap kinerja Pemerintah Desa. Pemerintah seharusnya melakukan analisis apakah penilaian kinerja berdasar realisasi anggaran sudah tepat untuk mengukur kinerja Pemerintah Desa.

## PENUTUP

### Simpulan, Saran dan Keterbatasan Penelitian

Hasil penelitian ini membuktikan secara empiris bahwa perencanaan tidak berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. Penerapan Akuntansi desa berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. Penghasilan tetap tidak berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. Pengendalian internal tidak berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan Pemerintah Desa namun berpengaruh negatif terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. Penerapan Akuntansi desa belum sepenuhnya sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014. Peningkatan sumber daya manusia, sosialisasi, monitoring dan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan desa sangat penting untuk dilaksanakan guna mendukung terwujudnya masyarakat yang sejahtera dan mandiri.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu, pertama, penelitian ini terbatas pada pemerintah desa di wilayah Kabupaten Banyumas dengan jumlah sampel yang terbatas sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisir untuk mewakili pemerintah desa di seluruh Indonesia. Kedua, Pengukuran variabel independen mengandalkan pengukuran subyektif atau berdasarkan persepsi pengelola keuangan desa dengan menggunakan kuesioner. Pengukuran subyektif ini rentan terhadap munculnya bias atau kesalahan pengukuran. Ketiga, Penelitian ini masih terbatas pada perencanaan, penerapan akuntansi desa, penghasilan tetap dan pengendalian internal terhadap kinerja keuangan pemerintah desa. keempat, Penelitian ini belum membahas mengenai peran pengawasan APIP karena pengawasan regular dilakukan untuk memeriksa pertanggungjawaban kegiatan yang telah dilaksanakan sedangkan tahun 2015 adalah tahun

tahun pertama pelaksanaan Undang-Undang Desa dan belum dilakukan monitoring atau pemantauan secara khusus.

Penelitian yang selanjutnya dapat menambah variabel penelitian di luar variabel yang telah diteliti misalnya motivasi, peraturan perundang-undangan, budaya organisasi, dan kepemimpinan. Penelitian kualitatif juga diperlukan untuk menggali lebih dalam mengenai pengelolaan keuangan desa. Penelitian selanjutnya dapat juga mengembangkan penilaian kinerja keuangan dengan pendekatan yang berbeda selain dengan Realisasi Anggaran Belanja misalnya penilaian kinerja dengan penilaian 3 E (ekonomis, efektif dan efisien) sehingga dapat menghasilkan penilaian kinerja keuangan yang lebih baik.

## DAFTAR RUJUKAN

- Andrews, R., Boyne, G.A, Law, J., and Walker, R.M. 2009. Strategi Formulation Strategi Content and Performance. *Public Management Review*. Vol. 11. 1-22.
- Anthony dan Vijay Govindarajan. 2012. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Terjemahan Drs. Fx. Kurniawan Tjakrawala, MSi.Ak. Salemba Empat. Jakarta.
- Arens, Alvin, A, Elder dan Beasley. 2008. *Auditing dan Jasa Assurance*. Pendekatan Terintegrasi. Erlangga. Jakarta.
- Arifianti, H., Payamta, Sutaryo, 2011. *Pengaruh Pemeriksaan dan Pengawasan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Penyelenggara Pemerintah Daerah*. Simposium Nasional Akuntansi Lombok.
- Asmara, J. 2010. Analisis Perubahan Alokasi Belanja dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBA) Provinsi Nanggroe Aceh Darussalam. *Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi*. Vol 3. Nomor 2. Juli. hal 155-172.
- Azwardi dan Sukanto. 2013. Efektivitas Alokasi Dana Desa (ADD) dan Kemiskinan di Provinsi Sumatera Selatan. *Jurnal Ekonomi Pembangunan*. Hal 29-41.
- Bardhan, P. 2002. Decentralization of Governance and Development. *The Journal of Economic Perspectives*. 164 Fall (2002) 185-205.
- Colquitt, J. 2001. On The Dimensionality of Organizational Justice. A Construct Validation of Measure. *Journal of Applied Psychology*. Vol 86 No. 3. 380-400.
- Dharmawan. 2011. *Pengaruh Kompensasi dan Lingkungan Kerja Non Fisik Terhadap Disiplin dan Kinerja Karyawan Hotel Nikki Denpasar*. Tesis.
- Dwihartono, D. 2010. *Analisis Pengaruh Kompensasi, Motivasi dan Kepuasan Kerja Terhadap Kinerja PNS di Lingkungan Dinas Kebudayaan dan Pariwisata Kota Semarang*. Tesis.
- Edwards, Lauren M. 2011. *Strategic Planning in Local Government: Is the Promise of Performance a Reality?*. Dissertation. Georgia State University.
- Ghozali, Imam. 2014. *Partial Least Square Konsep, Teknik Dan Aplikasi Menggunakan Program SmartPLS 3.0 Untuk Penelitian Empiris*. Badan Penerbit UNDIP. Semarang.
- Gibson, Ivancevich dan Donnelly. 1996. *Organisasi. Perilaku Struktur Proses*. Jilid 1. Binarupa Aksara. Jakarta Barat.
- Grediani dan Sugiri. 2010. *Pengaruh Tekanan Ketaatan dan Tanggung Jawab Persepsian Pada Penciptaan Budgetary Slack*. Simposium Nasional Akuntansi XIII. Purwokerto.
- Halim, A. 2013. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Salemba Empat. Jakarta
- Handayani, F. 2009. *Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja dan Kompensasi terhadap Kinerja Manajerial*. Universitas Negeri Padang.
- Handoko, H. 2014. *Manajemen*. Edisi 2. BPFE. Yogyakarta.
- Hartono, J. 2013. *Metodologi Penelitian Dan Bisnis Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Edisi 6. BPFE. Yogyakarta.
- Hartono, J., dan Abdillah, W. 2009. *Konsep Dan Aplikasi PLS untuk Penelitian Empiris*. BPFE. Yogyakarta.
- Hendriksen, Eldon, S., dan Michael F. V. B. 2002. *Teori Akunting*. Buku Satu. Edisi Kelima. Terjemahan Herman Wibowo. Interaksara. Tangerang.
- Herawati, Netty. 2011. *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kota Jambi*. *Jurnal Universitas Jambi*. Vol 13, No 2.
- Istiyani. 2009. *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah*. Tesis. Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Ivancevich, J.M. 2010. *Human Resources Management*. 11<sup>th</sup> ed. New York. American Mc Graw Hill Companies.
- Jensen, M.C., and Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. Oktober. Vol. 3 No. 4, pp. 305-360.
- Jones, R., and Pendebury, M. 2000. *Public Sector Accounting*. Prentice Hall.
- Jorge, S.M., Carvalho, J.B.C, and Fernandes, M.J. 2008. From Cash To Accrual In Portuguese Local Government Accounting What Has Truly Changed.

- Revista de Estudos Politecnicos Polytechnical Studies Review*. Vol VI. No. 10. 219-216.
- Khafid, M. 2010. Analisis PSAK No. 27 Tentang Akuntansi Perkoperasian dan Pengaruhnya Terhadap Kesehatan Usaha pada KPRI. *Jurnal Dinamika Akuntansi*. 2 (1) 37-45.
- Komisi Pemberantasan Korupsi, 2015, *Laporan Hasil Kajian Pengelolaan Keuangan Desa*.
- Kreitner and Kinicki. 2005. *Perilaku Organisasi*. Buku 1. Salemba Empat. Jakarta.
- Kunwaviyah dan Syafruddin. 2010. Peran Variabel Komitmen, Organisasi Dan Inovasi Pada Hubungan Penganggaran Dan Kinerja Studi Kasus Pada SKPD Kabupaten Magelang. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*. Volume 7/No.1/November 2010:33-48
- Liu, Chih. hung . 2007. *What Type of Fiscal Decentralization System Has Better Performance*. School of Public Policy.
- Mahsun, M. 2006. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*. BPFE. Yogyakarta.
- Mediati. 2010. *Analisis Pengaruh Lingkungan Strategi, Budaya dan Perencanaan Strategi Terhadap Kinerja Perusahaan Daerah*. Simposium Nasional Akuntansi ke 13. Purwokerto.
- Moisiu, Alexander. 2013. Decentralization and the Increased Outonomy in Local Governments. *Procedia Soacial and Behavioral Sciences*. Pp. 459-463.
- Najahningrum, Ikhsan, dan Sari. 2013. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kecenderungan Kecurangan (Fraud) Persepsi Pegawai Dinas Provinsi Dinas Provinsi DIY*. Simposium Nasional Akuntansi XVI. Manado.
- Narsa, N.P.D.R.H., dan Isnalita. 2014. *Keterterapan SAK-ETAP pada Koperasi serta Persepsi Perilaku Koperasi Dan Akuntan Pendidik*. Simposium Nasional Akuntansi XVII. No.144.Lombok.
- Oates, W. 2006. On the Theory and Practice of Fiscal Decentralization. *IFIR Working Paper*. No. 2006-05.
- Pamungkas, Bambang. 2012. Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik Dan Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Implikasinya Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Ilmiah Ranggagading*. Volume 12 Nomor 2. Oktober 2012: 82-93.
- Petrie, Murray. 2002. A framework for public sector performance contracting. *OECD Journal on Budgeting*. Vol 2: 117-153.
- Prasetyono dan Kompyurini. 2007. *Analisis Kinerja Rumah Sakit Daerah Dengan Pendekatan Balanced Scorecard Berdasarkan Komitmen Organisasi, Pengendalian Intern Dan Penerapan Prinsip-Prinsip Good Corporate Governance*. Simposium Nasional Akuntansi X. Makassar.
- Prentice, G. 2007. Performance Pay in Public Sector: A Review of The Issues and Evidence. *Office of Manpower Economics*. University of Warwick.
- Republik Indonesia. 2006. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan Dan Kinerja Instansi Pemerintah.
- \_\_\_\_\_. 2008. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- \_\_\_\_\_. 2014. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2014 Tentang Desa.
- \_\_\_\_\_. 2014. Peraturan Pemerintah Nomor 43. Tahun 2014 Tentang Undang-Undang Desa
- \_\_\_\_\_. 2014. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2014 Tentang Dana Desa yang bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
- \_\_\_\_\_. 2014. Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 113 Tahun 2014 Tentang Pengelolaan Keuangan Desa.
- \_\_\_\_\_. 2014. Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 114 Tahun 2014 Tentang Pedoman Pembangunan Desa
- Rinaldi, Taufik, Purnomo M., dan Damayanti D. 2007. Memerangi Korupsi di Indonesia yang Terdesentralisasi. Studi Kasus Penanganan Korupsi di Indonesia. *Jurnal Borneo Administrator*.
- Riyadi, S. 2010. *Pengaruh Kompensasi Finansial, Gaya Kepemimpinan, dan Motivasi Kerja Terhadap Kinerja Karyawan pada Perusahaan Manufaktur di Jawa Timur*. Universitas 17 Agustus 1945.
- Robbins, S.P., and Judge T. 2007. *Perilaku Organisasi Organizational Behavior*. Edisi 1. Buku 1, Salemba Empat. Jakarta.
- Robbins, S.P., dan Coulter, M. 2007. *Manajemen*. Edisi Ke delapan. Jilid 1. Indeks. Macanan Jaya Cemerlang. Klaten.
- Rohman, Abdul. 2009. Pengaruh Implementasi Sistem Akuntansi, Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Fungsi Pengawasan dan Kinerja Pemerintah Daerah (Survei pada Pemda di Jawa Tengah). *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol. 9. No. 1. Februari: halaman 21-32.
- Rustan, A. 2013. Desentralisasi Fiskal Dan Pertumbuhan Ekonomi Serta Kaitannya Dengan Otonomi Daerah. *Jurnal Borneo Administrator*. Volume 9. No. 3
- Sancoko, B. 2010. Pengaruh Remunerasi terhadap Kualitas Pelayanan Publik. *Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*. Vol 17. Nomor 1, Jan-April. hal 43-51.



- Santoso, U., dan Pambelum, Y.J. 2008. Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dalam Mencegah Fraud. *Jurnal Administrasi Bisnis*. 4 (1):14-33.
- Sari, D. 2013. *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, Penyelesaian Temuan Audit Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan yang Baik (Penelitian Pada Pemerintah Daerah Di Provinsi Jawa Barat Dan Banten*. Simposium Nasional Akuntansi XVI. Manado.
- Sari, P. M., dan Raharja. 2012. *Peran Audit Internal Dalam Upaya Mewujudkan Good Corporate Governance Pada Badan Layanan Umum di Indonesia*. Simposium Nasional Akuntansi XV. Banjarmasin.
- Sartono. 2015. *Implementasi SAK-ETAP dan Penilaian Kinerja Koperasi di Kalimantan*. Simposium Nasional Akuntansi XVIII. Medan.
- Scott, W. R. 2012. *Financial Accounting Theory*. Sixth Edition. Canada. Prentice Hall.
- Shah, Anwar. 1994. The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and emerging Market Economics. *Policy and Research Series*. ISSN – 1013-3429 : 23.
- Simon, R. 1987. Accounting Control System and Business Strategy. An Empirical Analysis. *Accounting, Organization and Society*. 15. 127-14.
- Sinason, H. D. 2000. A Study Of The Effects Of Accountability And Engagement Risk On Auditor Materiality Decisions In Public Sector Audits. *Journal Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 12(35). 1-21.
- Shodiq, M. 2001. Pengaruh Sistem Kontrol Terhadap Kinerja Keuangan. *Tesis*.
- Suluh, A.R.B. 2012. Pengaruh Karakteristik Penganggaran Terhadap Kinerja Pelaksanaan Anggaran Pemerintah. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis*. Universitas Brawijaya.
- Supriyadi dkk. 2014. Analisis Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Organizational Citizenship Behaviour dan Good Governance Terhadap Kinerja Organisasi Berdasarkan Perspektif Balanced Scorecard. *E-Journal Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi*. Vol: 2 No.1.
- Tresnawati. 2012. Pengaruh Efektivitas Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah di Dinas Pendapatan Daerah Kota Bandung. *Forum Bisnis dan Keuangan*. Vol I. hal 39.
- Warikiba, Ngahu, and Wagoki. 2014. Effects of Financial Controls on Financial Management In Kenya's Public Sector A Case of National Government Departments In Mirangine Sub County. Nyadarua County. *IOSR Journal of Business and Management*. Vol 16 Issue 10 Ver. III PP 105-115.
- Weingast, B, R. 1995. The Economic role of Political Institutions: Market-Preserving Federalism and Economic Development. *The Journal of Law, Economics and Organization*. VII N1.
- Werther, W,B., and Davis, K. 1996. *Human Resources and Personnel Management*. 5<sup>th</sup> Ed. Boston: McGraw-Hill.
- Wibowo. 2014. *Manajemen Kinerja*. Edisi Keempat. Raja Grafindo Persada. Depok.
- Wijewardena, Zoysa, and Fonseka. 2004. The Impact of Planning and Control Sophistication on Performance of Small and Medium Sized Enterprises Evidence From Sri Lanka. *Journal of Small Business Management*; 42 (2). pp. 209-217.