

Pengendalian Biaya Tenaga Kerja dalam Organisasi Sektor Publik: Studi tentang Pengelolaan Pegawai Tidak Tetap (PTT) dan Alternatif Outsourcing

Mirzam Arqy Ahmadi 1*, M.Ilham Timur Abdillah 2

¹ Manajemen, Universitas Muhammadiyah Surakarta, Indonesia

Surat-e: maa692@ums.ac.id

² Manajemen, Universitas Sebelas Maret Surakarta, Indonesia

ABSTRACT

Background: This article discusses the management of labor costs in the public sector with a focus on the management of non-permanent employees (PTT) and outsourcing alternatives. This research highlights problems in personnel management, especially employee expenditure costs that must be borne by government agencies. This study reviews cost control systems, labor costs, and methods for managing honorary staff costs in government. The findings show that outsourcing is more efficient than recruiting PTT or temporary workers as a solution to control labor costs. Additionally, this paper recommends Activity Based Costing (ABC) method for public sector organizations to provide valuable information related to detailed cost data. This research shows that decentralizing recruitment in local governments can improve efficiency, effectiveness and fairness, but can also lead to corruption and disparities in the distribution of human resources. Cost control, outsourcing, and the use of Activity-Based Costing (ABC) can help public sector organizations manage costs and increase operational efficiency. To achieve better governance, operational efficiency and effective cost control, public sector organizations need to consider the various strategies and methods described in this research.

ABSTRAK

Latar belakang: Tulisan ini membahas pengelolaan biaya tenaga kerja di sektor publik dengan fokus pada pengelolaan pegawai tidak tetap (PTT) dan alternatif outsourcing. Penelitian tersebut menyoroti permasalahan dalam manajemen kepegawaian, khususnya biaya belanja pegawai yang harus ditanggung oleh instansi pemerintah. Studi ini mengulas sistem pengendalian biaya, biaya tenaga kerja, dan metode pengelolaan biaya tenaga honorer di pemerintahan. Temuan menunjukkan bahwa outsourcing lebih efisien dibandingkan merekrut PTT atau tenaga honorer sebagai solusi pengendalian biaya tenaga kerja. Selain itu, makalah ini merekomendasikan metode Penetapan Biaya Berbasis Aktivitas (ABC) bagi organisasi sektor publik untuk memberikan informasi berharga terkait dengan data biaya terperinci. Penelitian ini menunjukkan bahwa desentralisasi rekrutmen di pemerintah daerah dapat meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan keadilan, namun juga dapat menyebabkan korupsi dan kesenjangan dalam distribusi sumber daya manusia. Pengendalian biaya, outsourcing, dan penggunaan Activity-Based Costing (ABC) dapat membantu organisasi sektor publik dalam mengelola biaya dan meningkatkan efisiensi operasional. Untuk mencapai tata kelola yang lebih baik, efisiensi operasional, dan pengendalian biaya yang efektif, organisasi sektor publik perlu mempertimbangkan berbagai strategi dan metode yang dijelaskan dalam penelitian ini.

ARTICLE HISTORY

Received April 2024

Accepted April 2024

KEYWORDS

Human Resource Management; Non Permanent Employees; Activity Based Costing

KATA KUNCI

Sumber Daya Manusia; Pegawai Tidak Tetap; Biaya Berbasis Aktivitas

PENDAHULUAN

Organisasi sector publik kini menghadapi lingkungan yang dinamis, pergeseran tekanan ekonomi global serta tanggung jawab untuk memberikan layanan baru kepada masyarakat dengan anggaran terbatas [1]. Pergeseran ekonomi global ini menciptakan kebutuhan dan tantangan bagi organisasi publik dan swasta untuk meningkatkan kinerja dan inovasi agar tetap kompetitif dan berkelanjutan dalam lingkungan yang dinamis. Tuntutan ini yang mewajibkan organisasi publik untuk terus berinovasi. Hal ini yang menjadi banyak instansi pemerintahan merekrut karyawan Pegawai Tidak Tepat atau tenaga honorer. Keberadaan PTT di instansi pemerintah memang diakui sebagai ujung tombak dan cukup membantu dalam menyelesaikan beban kerja sehingga pelayanan publik menjadi lebih efektif. Namun juga menimbulkan permasalahan dalam manajemen kepegawaian terutama biaya belanja pegawai yang harus ditanggung instansi tersebut. Rekrutmen PT yang seringkali tidak melalui seleksi ketat serta terjadi penyimpangan dalam perekrutan terkait jumlah yang diterima [2].

Setiap pekerjaan memerlukan kompetensi spesifik, menurut [3] kompetensi pertama berkaitan dengan persyaratan minimum suatu tugas atau pekerjaan tertentu sedangkan kompetensi kedua lenih dengan skill dari individu yang ada. Dalam hal ini banyak instansi pemerintahan menerima tenaga honorer atau tenaga harian sebagai bagian dari SDM mereka. Hal ini baik jika proses administrasi publik dapat terlayani lebih maksimal. Namun jika tidak diatur secara efisien maka akan terjadi kenaikan dalam belanja pegawai khususnya memberikan gaji atau honor kepada tenaga honorer atau tenaga harian. Penganggaran dan pengendalian anggaran mewakili fungsi perencanaan, pengendalian dan akuntabilitas dalam organisasi sector publik [4].

Menurut [5] bahwa pengendalian biaya merupakan salah satu strategi untuk kelangsungan hidup bisnis atau organisasi dan penting digunakan dalam operasi manajemen dengan tujuan memberikan informasi berharga terkait penetapan biaya, pengendalian, perencanaan strategis, penganggaran dan pengambilan keputusan. Data biaya sangat penting untuk perencanaan, eksekusi dan pengendalian. Para eksekutif harus memperhatikan data operasional. Perlu diketahui tentang system pencatatan dan penghitungan yang akurat bagi pengambilan keputusan [6]. Studi dari [7] menyatakan bahwa pengelolaan biaya operasional diperlukan dalam membangun keberlanjutan perekonomian. Basis informasi menjadi menjadi pertimbangan dalam analisis biaya operasional. Informasi internal nagi perusahaan adalah bentuk pelaporan manajemen yang memberikan informasi terkait komposisi biaya operasional dan informasi eksternal dari sumber tertentu mengenai tingkat inflasi atau harga pemasok [8].

Tulisan ini akan membahas salah satu pengendalian biaya yang harus diperhatikan adalah terkait pengelolaan biaya staf honorer di lingkungan instansi pemerintahan. Tenaga honorer mulai dari perekrutan, pembayaran gaji, hingga pemberhentiannya merupakan wewenang dan tanggung jawab pemerintah lebih khusus instansi tempat mereka bekerja [2]. Secara definisi pegawai pemerintahan baik negeri ataupun honorer adalah mereka yang tugasnya melayani masyarakat seperti administrasi public lebih luasnya melayani public [3]. Pernyataan Gordon dalam [3] bahwa kompetensi admistrasi public adalah semua kemampuan yang secara khusus berkaitan dengan interaksi birokrasi. Termasuk factor komunikasi, pemahaman terhadap formulirdan dokumen, pengetahuan tentang mempercepat prosedur atau memotong birokrasi dan penanganan informasi.

METODE PENELITIAN

Desain penelitian ini adalah Literature Review atau tinjauan pustaka yang merupakan penelitian dengan cara mengkaji atau meninjau secara kritis pengetahuan, gagasan atau temuan yang terdapat di dalam tubuh literature berorientasi akademik (academic-oriented literature) serta merumuskan teoritis dan metodologinya untuk topik tertentu [14]. Adapun sifat dari penelitian ini adalah analisis deskriptif yakni penguraian secara teratur data yang diperoleh baik dari jurnal maupun buku, kemudian diberikan pemahaman dan dikaitkan dengan topik agar dapat dipahami dengan baik oleh pembaca.

TINJAUAN PUSTAKA

PENGENDALIAN BIAYA

Sistem pengendalian biaya memiliki peran yang tak hanya penting, melainkan juga sangat spesifik dalam konteks produksi, jasa, dan bahkan pada tingkat organisasi publik, seperti yang dikemukakan oleh [9]. Fungsinya yang sangat krusial menjadi instrumen vital dalam menjalankan operasional suatu organisasi, dan manajemen mengandalkannya untuk mengambil keputusan penting. Sistem ini tidak hanya berperan sebagai penunjang operasional, melainkan juga sebagai penyedia dan pengelola informasi yang diperlukan untuk meningkatkan manajemen secara keseluruhan.

Konsep pengendalian biaya, seperti yang diuraikan oleh [10], bukan hanya sebuah alat semata, melainkan fondasi yang membantu manajer memastikan bahwa setiap tindakan karyawan sejalan dengan tujuan organisasi. Meskipun memiliki peran yang strategis, implementasi dan pengoperasian sistem ini tidak dapat diabaikan, karena memerlukan investasi yang disebut sebagai biaya sistem pengendalian biaya. Biaya ini mencakup elemen finansial dan non-finansial yang terkait erat dengan penerapan dan pengoperasian organisasi.

Pentingnya pemahaman mendalam terhadap biaya dalam sistem pengendalian biaya mencuat sebagai aspek yang sangat penting dalam mengelola organisasi secara efektif. Ini tidak hanya melibatkan pengeluaran finansial untuk memastikan keberlanjutan operasional, tetapi juga mencakup aspek non-finansial yang mungkin memerlukan penyesuaian dan adaptasi berkelanjutan. Hal ini juga dijadikan bahan bagi perusahaan untuk menganalisa dengan analisis SWOT yang menjadi bagian integral untuk pengambilan keputusan [11]. Oleh karena itu, sebuah pendekatan yang holistik terhadap sistem pengendalian biaya menjadi kunci untuk menghadapi dinamika bisnis yang kompleks dan menjaga organisasi agar tetap relevan dan berdaya saing di pasar yang terus berubah.

BIAYA TENAGA KERJA

Manajemen biaya tenaga kerja dan pembentukan sistem efisiensi input-output tenaga kerja dalam perusahaan menjadi aspek kritis yang harus diperhatikan dengan seksama. Kesesuaian antara pertumbuhan gaji karyawan dan efisiensi perusahaan menjadi fokus utama untuk mencapai keseimbangan yang optimal, sebagaimana dicatat oleh [12]. Mereka menekankan pentingnya memahami dinamika biaya tenaga kerja sebagai bagian integral dari strategi manajemen perusahaan.

Menurut [10], biaya tenaga kerja melibatkan total uang yang dibayarkan oleh perusahaan kepada karyawannya atas pekerjaan yang mereka lakukan. Konsep ini mencakup tidak hanya upah dan gaji, tetapi juga beragam kompensasi baik yang bersifat langsung maupun tidak langsung. Dengan demikian, biaya tenaga kerja mencakup seluruh aspek imbalan yang diberikan kepada karyawan, dan seringkali menjadi salah satu pengeluaran terbesar yang terdokumentasikan sebagai belanja pegawai.

Pentingnya manajemen biaya tenaga kerja tidak hanya terletak pada pemahaman terhadap jumlah uang yang dikeluarkan untuk kompensasi karyawan, tetapi juga pada pembentukan sistem efisiensi input-output tenaga kerja. Upaya untuk meningkatkan produktivitas dan efisiensi kerja karyawan harus sejalan dengan pertumbuhan gaji, sehingga perusahaan dapat mencapai kinerja optimal. Pengelolaan biaya tenaga kerja yang efektif juga dapat memberikan kontribusi signifikan terhadap keberlanjutan finansial perusahaan dan memberikan dasar yang kuat bagi pertumbuhan berkelanjutan. Perusahaan juga perlu menyoroti pentingnya pendidikan, dan keberlanjutan dalam menerapkan kesadaran lingkungan dalam bisnis, akan memberikan nilai yang baik bagi perusahaan [13]. Oleh karena itu, perusahaan perlu mengadopsi pendekatan holistik dalam manajemen biaya tenaga kerja, memastikan bahwa pertumbuhan gaji tercermin secara seimbang dengan efisiensi dan produktivitas perusahaan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Manajemen kepegawaian yang efektif dianggap sebagai unsur kunci untuk menciptakan pegawai negeri yang baik karena unsur manusia terlibat dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik [15]. Organisasi sektor publik sering dikritik karena terlalu birokratis, terlalu stabil, stagnan dan konservatif serta aktivitas inovasi dianggap lambat. Pergeseran ekonomi global ini menciptakan kebutuhan dan tantangan bagi organisasi publik dan swasta untuk meningkatkan kinerja dan inovasi agar tetap kompetitif dan berkelanjutan dalam lingkungan yang dinamis. Sektor publik menghadapi tanggung jawab untuk melayani masyarakat dengan anggaran yang terbatas. Berdasarkan hal tersebut banyak instansi melakukan rekrutmen PTT atau pegawai tidak tetap dan sering dikenal dengan honorer, yang dalam praktiknya terjadi permasalahan baik proses rekrutmennya dan jumlah yang dibutuhkan sehingga memperberat anggaran belanja pegawai. Ketika anggaran berjalan dengan baik maka akan meningkatkan lingkungan investasi dan pembiayaan ekonomi, memperluas saluran dan metode pembangunan ekonomi, mengaktifkan perekonomian swasta untuk lebih meningkatkan system pasar dan menjadikan perekonomian daerah lebih sehat [16].

Dalam penelitiannya [17] menyebutkan bahwa pengalihdayaan sektor publik (outsourcing) mungkin bisa menjadi mekanisme yang mapan dalam penyediaan layanan pemerintah. Outsourcing berbeda dengan PPT, jika outsourcing adalah kerjasama dengan penyedia suatu layanan pegawai dan kontrak antara principal dan agen. [17] juga mengatakan bahwa ada beberapa efek diterapkan outsourcing disektor publik dibanding perekrutan PTT adalah besarnya penghematan biaya dan menjadi sumber tabungan karena PTT diganti oleh pengalihdayaan pegawai jadi ada praktik kerja yang lebih efisien. Jadi dapat disimpulkan bahwa penggunaan outsourcing lebih efisien daripada menggunakan perekrutan PTT atau honorer sebagai solusi pengendalian biaya untuk tenaga kerja. Penelitian dari [17] juga menyatakan bahwa outsourcing memang menjadikan pengurangan untuk pengeluaran pemerintah dan adanya peningkatan produktivitas karena biasanya outsourcing adalah dari sektor swasta.

Selanjutnya penelitian dari [18] menawarkan model ABC dalam organisasi berorientasi layanan untuk menjadikan estimasi biaya menjadi lebih baik termasuk menghitung factor resikonya. Sebagai contoh pelayanan terpenting dalam lembaga pendidikan manapun adalah menyelenggarakan kursus atau pengajaran. Faktor – factor seperti peningkatan biaya, peningkatan sumber daya serta fasilitas harus terperinci. Kemudian perhitungan biaya ini dapat dilakukan dengan metode ABC. Metode ABC didasarkan pada semua aktivitas dan operasi yang dikerjakan dalam suatu organisasi [19]. Sehingga memungkinkan manajemen mengarahkan seluruh upaya anggota organisasi untuk menciptakan nilai (value creation melalui kepuasan kebutuhan pelanggan dan perbaikan proses berkelanjutan [20]. Sistem ABC menyoroti empat aspek kegiatannya yaitu biaya, kualitas, waktu dan inovasi. Sistem ABC meliputi proses dua langkah untuk alokasi biaya sumber daya ke objek biaya [21].

1. Alokasi Biaya Langsung ke Layanan artinya sumber biaya yang digunakan produk/jasa dialokasikan untuk layanan itu. Biaya tersebut meliputi biaya langsung atau biaya tenaga kerja.

2. Alokasi Biaya Tidak Langsung ke Jasa artinya ada sumber biaya yang digunakan oleh beberapa produk atau jasa. Dengan kata lain, biaya overhead harus dialokasikan ke jasa.

3. Penggerak Biaya Aktivitas artinya penggerak biaya harus sesuai dengan bagaimana biaya dibelanjakan. Misalnya biaya penyiapan harus didasarkan pada waktu layanan jika penggerak biaya adalah waktu penyiapan.

Menurut [19] metode ABC menunjukkan sejumlah keunggulan, yaitu:

1. Kesederhanaan (parameter yang diperlukan biasanya biaya untuk suatu kegiatan dan durasi)

2. Kompleks (dihitung secara penuh dalam satu kegiatan)

3. Pemanfaatan Kapasitas (perkiraan konsumsi sumber daya yang jelas)

4. Keserbagunaan (dapat diperbarui dengan lebih mudah ketika ada hal yang harus disesuaikan)

Dapat disimpulkan ABC menjadi rekomendasi bagi organisasi sektor publik untuk menyediakan para pengambil keputusan (legislative, eksekutif dan pejabat publik) dengan informasi berharga terkait data biaya secara detail [22]. Data biaya dapat menjadi signifikan karena akan memberikan kesempatan kepada

pengambil keputusan untuk mengambil keputusan secara optimal pilihan tentang bagaimana mengalokasikan sumber daya yang terbatas. Secara tidak langsung juga ABC memungkinkan pengambil kebijakan untuk merampingkan dan merestrukturisasi operasi atau birokrasi untuk memastikan efektivitas dan efisiensi [23].

Penelitian yang dilakukan oleh [24] menawarkan bahwa perekrutan dan seleksi yang terdesentralisasi menjadi alternatif untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas dan keadilan dalam perekrutan pemerintah daerah. Walaupun dikatakan banyak sentiment negative terkait desentralisasi yaitu adanya korupsi dan nepotisme. Selanjutnya adanya kesenjangan dalam distribusi sumber daya manusia yang ada di desa maupun kota dan pemerintah daerah yang kaya dan pemerintah daerah yang miskin [25]. Sehubungan dengan rekrutmen salah satu tujuan desentralisasi diharapkan adalah adanya peningkatan kesesuaian antara kualifikasi calon terpilih dan persyaratan kerja staf pemerintah. Tujuan kedua adalah peningkatan efisiensi melalui pengurangan biaya proses rekrutmen dengan prosedur sederhana, sedikit waktu dan sumber daya. Disisi lain system SDM terpusat diterapkan untuk menjamin pengambilan keputusan yang netral secara politik dan untuk melindungi karyawan dari intervensi politik [26]. Dari beberapa pernyataan diatas dapat disimpulkan bahwa baiknya rekrutmen didesentralisasikan ke pemerintah daerah dengan catatan harus meminta izin ke pemerintah pusat. Sehingga proses kebutuhan sumber daya manusia dapat sesuai dan kontrol pemerintah pusat terkait kebutuhan karyawan juga terpantau [24].

KESIMPULAN

Kesimpulan dari artikel diatas bahwasannya lingkungan dinamis dan tekanan ekonomi global mempengaruhi organisasi sektor publik, mendorong perlunya inovasi, efisiensi, dan pengendalian biaya dalam pelayanan public, Rekrutmen pegawai tidak tetap (PTT) atau tenaga honorer telah menjadi praktik umum dalam instansi pemerintahan untuk mengatasi beban kerja, namun hal ini memunculkan tantangan dalam manajemen biaya, terutama dalam pembayaran gaji atau honor kepada tenaga honorer, Pengendalian biaya, termasuk pengelolaan biaya staf honorer, merupakan strategi penting untuk memastikan efisiensi operasional organisasi sektor public, Outsourcing, jika dikelola dengan baik, dapat menjadi alternatif yang lebih efisien daripada merekrut tenaga honorer, karena dapat menghasilkan penghematan biaya dan peningkatan produktivitas, Metode Activity-Based Costing (ABC) dapat digunakan untuk menghitung biaya dengan lebih akurat dan mengalokasikan sumber daya dengan lebih efisien dalam organisasi sektor public, Desentralisasi rekrutmen di tingkat pemerintah daerah bisa menjadi solusi untuk meningkatkan efisiensi dan keadilan, asalkan dilakukan dengan cermat dan memperhatikan persyaratan kerja yang sesuai. Serta pelibatan sentralisasi atau pihak pusat untuk beberapa keputusan strategis. Sehingga beberapa kebijakan dapat terkoordinasi dengan baik. Dalam rangka mencapai tata kelola yang lebih baik, efisiensi operasional, dan pengendalian biaya yang efektif, organisasi sektor publik perlu mempertimbangkan berbagai strategi dan metode yang telah dijelaskan di atas. Dengan demikian, mereka dapat lebih baik memenuhi tanggung jawab mereka dalam menyediakan layanan yang efisien dan berkualitas kepada masyarakat dengan manajemen biaya yang baik. Ketika biaya efisien maka dapat dijadikan serapan anggaran untuk program lain yang membutuhkan.

UCAPAN TERIMAKASIH

Ucapan terima kasih kami ucapkan kepada Universitas Muhammadiyah Surakarta dan Universitas Sebelas Maret Surakarta yang menjadi tempat penulis satu dan penulis dua dalam menyelesaikan tulisan ini, semoga dimasa yang akan datang tulisan ini dapat bermanfaat bagi generasi dimasa depan.

DAFTAR PUSTAKA

- [1] Maqdllyan, R., & Setiawan, D. (2023). Antecedents and consequences of public sector organizational innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 9(2), 100042. <https://doi.org/10.1016/j.oiotmc.2023.100042>

- [2] Riwukore, J. R., Marnisah, L., & Jermias, J. (2022). Honorary Staff Performance Using Predictors of Commitment, Compensation, and Work Ethic (Study in The Bagian Umum Sekretariat Daerah Pemerintah Kota Kupang). *Enrichment: Journal of Management*, 12(3), 2227–2235. <https://enrichment.iocspublisher.org/index.php/enrichment/article/view/640>
- [3] Pratama, A. P., Ghazali, A., Putranto, N. A. R., Iswari, K. R., Wisesa, A., & Febriansyah, H. (2015). Civil Servants' Competence in Indonesia: Suggestions for Future Research in the Context of Business. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 169(August 2014), 371–377. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.322>
- [4] Johansson, T., & Siverbo, S. (2014). The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. *Management Accounting Research*, 25(4), 271–283. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.04.001>
- [5] Jeff Shields, J. S. (2016). Management Accounting Systems in Micro-SMEs. *The Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, 21(1), 19–31. <https://doi.org/DOI:10.9774/GLEAF.3709.2016.ja.00004>
- [6] Ditkaew, K. (2018). The Effects of Cost Management Quality on the Effectiveness of Internal Control and Reliable Decision-Making. *SSRN Electronic Journal*, 211(Rais), 60–69. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3266617>
- [7] Almeida, A., & Cunha, J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Procedia Manufacturing*, 13, 932–939. <https://doi.org/10.1016/j.promfg.2017.09.162>
- [8] Izvarina, N., Soboleva, O., Korolev, K., & Dolgova, A. (2022). Strategic Costs Analysis in Railway Operation Implementation. *Transportation Research Procedia*, 68, 60–69. <https://doi.org/10.1016/j.trpro.2023.02.008>
- [9] Kipkeni, C., Naibei, I. K., & Rotich, J. K. (2022). Effect of Cost Control Systems on Performance of Medium Scale Enterprises in Kericho Town. *International Journal of Scientific and Research Publications (IJSRP)*, 12(2), 14. <https://doi.org/10.29322/ijsrp.12.02.2022.p12203>
- [10] Merchant, K. A., & Stede, W. A. Van Der. (2017). *Management Control Systems Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (4th ed.). Pearson Education Limited.
- [11] Ahmadi, M. A. (2023). Manajemen Strategi Dalam Meningkatkan Loyalitas Nasabah Bank. *Jurnal Manajemen Perbankan Keuangan Nitro*, 7(1), 15–25. <https://doi.org/10.56858/jmpkn.v7i1.167>
- [12] Wen, L., & Weng, J.-F. (2015). Study on Labor Cost Management Efficiency Using TOPSIS: Evidence from Hebei Southern Power Grid. *Proceedings of the 2015 International Conference on Management Science and Management Innovation*, 6(Msmi), 1–6. <https://doi.org/10.2991/msmi-15.2015.1>
- [13] Ahmadi, M. A., & Mahargyani, P. A. (2024). J-FINE PENGARUH KESADARAN LINGKUNGAN (GREEN AWERENES) AKAN KEPUTUSAN PEMBELIAN KONSUMEN : LITERATURE REVIEW. 2(1), 1–12.
- [14] Cooper, H. . (2010). *Research Synthesis and Meta-Analysis: A Step-by-Step Approach*. Sage, Thousand Oaks.
- [15] Ali, S. (2019). Indonesian civil service management and corruption. *Asia Pacific Fraud Journal*, 4(1), 1–15. <https://doi.org/10.21532/apfj.001.19.04.01.02>
- [16] Qiao, X. (2016). The Condition and it's Control of Present Administrative Costs of China. 85(Msetasse), 1206–1211. <https://doi.org/10.2991/msetasse-16.2016.257>
- [17] Jensen, P. H., & Stonecash, R. E. (2005). Incentives and the efficiency of public sector-outsourcing contracts. *Journal of Economic Surveys*, 19(5), 767–787. <https://doi.org/10.1111/j.0950-0804.2005.00267.x>
- [18] Ostadi, B., & Zare, R. (2022). Activity-based costing in the public sector and non-profit organisations: Towards risk-based approach. *International Journal of Productivity and Quality Management*, 35(1), 1–16. <https://doi.org/10.1504/IJPQM.2022.120708>
- [19] Vazakidis, A., & Kyriakidou, E. (2020). Time-Driven Activity-Based Costing in the Public Sector. The Case of Greek General Chemical State Laboratory under the Greek Crisis. *Journal of Social Sciences*, 16(1), 49–58. <https://doi.org/10.3844/jssp.2020.49.58>
- [20] Sari, M. N., & Nengzih, N. (2023). DESIGN OF USING THE ACTIVITY-BASED BUDGETING METHOD TO CONTROL EMPLOYEE OVERTIME COSTS. 2(5), 679–683. <https://doi.org/10.58344/jws.v2i2.239>
- [21] Aragão, J. P. S., & Fontana, M. E. (2022). Outsourcing Strategies in Public Services under Budgetary Constraints: Analysing Perceptions of Public Managers. *Public Organization Review*, 22(1), 61–77. <https://doi.org/10.1007/s11115-021-00517-5>
- [22] Pike, R. H., Tayles, M. E., & Mansor, N. N. A. (2011). Activity-based costing user satisfaction and type of system: A research note. *British Accounting Review*, 43(1), 65–72. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2010.12.001>
- [23] Oseifuah, E. K. (2013). Activity Based Costing Approach To Financial Management in the Public Sector: the South Africa Experience. *European Scientific Journal*, 9(1), 1857–7881.
- [24] Lameck, W. U. (2015). Explaining the Performance of Decentralized Recruitment in Tanzania Local Government Authorities on Institutional Context Perspective. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 5(12), 43–51. <https://doi.org/10.6007/ijarbss/v5-i12/1948>
- [25] Shimanuki, T. (2015). The Impact of Decentralization in Human Resource Management on Organizational Performance. *Organizational Science*, 47(5), 29–49.
- [26] Meyer, R. E., & Hammerschmid, G. (2010). The degree of decentralization and individual decision making in central government human resource management: A European comparative perspective. *Public Administration*, 88(2), 455–478. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2009.01798.x>