

HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di depan Tim Penguji Skripsi

Program Studi Akuntansi – Sektor Publik Fakultas Ekonomi

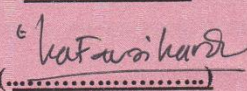
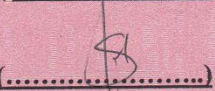
Universitas Negeri Padang

**PENGARUH PARTISIPASI DALAM PENYUSUNAN ANGGARAN DAN
KEJELASAN SASARAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA
MANAJERIAL SKPD DENGAN DESENTRALISASI
SEBAGAI VARIABEL MODERATING
(Studi Empiris Pada SKPD Pemerintah Daerah Kota Padang)**

Nama : CHICI HANDAYANI
NIM/BP : 00388/2008
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Januari 2013

Tim Penguji

<u>No</u>	<u>Jabatan</u>	<u>Nama</u>	<u>Tanda Tangan</u>
1	Ketua	Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak	 (.....)
2	Sekretaris	Salma Taqwa, SE, M.Si	 (.....)
3	Anggota	Henri Agustin, SE, M.Sc, Ak	 (.....)
4	Anggota	Herlina Helmy, SE, MS, Ak	 (.....)

ABSTRAK

Chici Handayani (2008/00388) Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Desentralisasi sebagai Variabel Moderating. Skripsi. Universitas Negeri Padang. 2013.

Pembimbing I : Eka Fauzihardani, SE, MSi, Ak

Pembimbing II : Salma Taqwa, SE, MSi, Ak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji 1) pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD, 2) pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD, 3) pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD dengan desentralisasi sebagai variabel moderating, dan 4) pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD dengan desentralisasi sebagai variabel moderating.

Jenis penelitian ini digolongkan sebagai penelitian yang bersifat kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh SKPD yang ada di Kota Padang yaitu terdapat 45 SKPD, penelitian ini menggunakan teknik pengambilan sampel secara *total sampling*. Data dikumpulkan dengan menyebarkan langsung kuesioner kepada responden yang bersangkutan. Teknik analisis data yang digunakan adalah *moderated regression analysis* (MRA) dengan bantuan *Statistical Package For Social Science* (SPSS).

Temuan penelitian menunjukkan: 1) partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD dengan $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $2,797 > 1,6556$ (sig. $0,006 < 0,050$) yang berarti H_1 diterima, 2) kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD dengan $t_{hitung} < t_{tabel}$ yaitu $1,468 < 1,6556$ (sig. $0,144 > 0,050$) yang berarti H_2 ditolak, 3) desentralisasi tidak berpengaruh signifikan positif terhadap hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial SKPD dengan $t_{hitung} < t_{tabel}$ yaitu $-2,099 < 1,6556$ (sig. $0,038 > 0,050$) yang berarti H_3 ditolak, dan 4) desentralisasi tidak berpengaruh signifikan positif terhadap kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial SKPD dengan $t_{hitung} < t_{tabel}$ yaitu $-1,438 < 1,6556$ (sig. $0,0153 > 0,050$) yang berarti H_4 ditolak,

Berdasarkan hasil penelitian ini, disarankan agar aparaturnya pemerintah lebih meningkatkan kerjasama yang lebih erat dalam penyusunan anggaran. Bagi penelitian selanjutnya, sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survei lapangan dan wawancara untuk menilai sejauhmana pengaruh antar variabel serta disarankan untuk mempertimbangkan penggunaan variabel desentralisasi sebagai variabel yang memoderasi hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kejelasan anggaran dengan kinerja manajerial SKPD.

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, karena dengan rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul “Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Desentralisasi sebagai Variabel Moderating”. Skripsi ini merupakan salah satu syarat dalam menyelesaikan studi S1 pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam penyelesaian skripsi ini penulis banyak mendapat bantuan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis ingin mengucapkan terima kasih terutama kepada Ibu Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak sebagai pembimbing I dan Ibu Salma Taqwa, SE, M.Si, Ak sebagai pembimbing II yang telah menyediakan waktu dan tenaga untuk membimbing penulis selama ini. Selain itu, tak lupa penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Dekan dan Pembantu Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi.
3. Bapak-bapak dan Ibu-ibu dosen penelaah dan penguji, yang telah bersedia meluangkan waktunya untuk menguji penulis.
4. Bapak dan Ibu Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang dan Bapak dan Ibu Staf Tata Usaha dan Perpustakaan Fakultas Ekonomi

Universitas Negeri Padang yang telah membantu dalam kelancaran Administrasi dan perolehan buku-buku penunjang skripsi.

5. Ibu dan Ayah, Kakak beserta Adik-adik dan seluruh keluarga besar penulis atas kasih sayang dan bantuan moril dan materil.
6. Teman-teman di Fakultas Ekonomi yang banyak memberikan saran, bantuan dan dorongan dalam penyusunan skripsi ini, terutama teman-teman Program Studi Akuntansi Angkatan 2008.
7. Dan semua pihak yang telah membantu penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan skripsi ini masih terdapat kekurangan-kekurangan, penulis mohon maaf. Semoga penelitian berikutnya akan menjadi lebih baik lagi. Akhir kata, penulis berharap semoga skripsi ini mempunyai arti dan dapat memberikan manfaat bagi penulis dan pembaca. Amin.

Padang, Januari

2013

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	viii
DAFTAR LAMPIRAN	ix
BAB I. PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Identifikasi Masalah	11
C. Pembatasan Masalah	12
D. Perumusan Masalah	12
E. Tujuan Penelitian	13
F. Manfaat Penelitian	13
BAB II. KAJIAN TEORI	15
A. Kajian Teori	15
1. Kinerja Manajerial SKPD	15
2. Partisipasi Penyusunan Anggaran	21
3. Kejelasan Sasaran Anggaran.....	29
4. Desentralisasi.....	33
B. Penelitian Relevan.....	42

C. Pengembangan Hipotesis	45
D. Kerangka Konseptual	50
BAB III. METODE PENELITIAN	53
A. Jenis Penelitian	53
B. Populasi Dan Sampel	53
C. Jenis dan Sumber Data	56
D. Teknik Pengumpulan Data	56
E. Variabel Penelitian	57
F. Pengukuran Variabel.....	57
G. Instrumen Penelitian	58
H. Uji Validitas dan Reliabilitas	60
I. Hasil Uji Coba Instrumen.....	61
J. Uji Asumsi Klasik	63
K. Teknik Analisis Data	64
L. Definisi Operasional	68
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	70
A. Gambaran Umum Objek Penelitian	70
B. Demografi Responden.....	71
C. Deskripsi Variabel Penelitian	73
D. Statistik Deskriptif	79
E. Uji Validitas Dan Reabilitas	80
F. Uji Asumsi Klasik	81
G. Analisis Data	85

H. Pembahasan.....	91
BAB V. PENUTUP.....	99
A. Kesimpulan	99
B. Saran Penelitian.....	99

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Daftar SKPD	54
2. Skala Pengukuran.....	58
3. Instrumen Penelitian	59
4. Nilai <i>Cronbach's Alpha & Corrected Item Total Correlation</i>	62
5. Tingkat Pengembalian Responden	71
6. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	71
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan	72
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja	73
9. Distribusi Frekuensi Variabel Kinerja Manajerial SKPD.....	74
10. Distribusi Frekuensi Variabel Partisipasi Penyusunan Anggaran.....	75
11. Distribusi Frekuensi Variabel Kejelasan Sasaran Anggaran	76
12. Distribusi Frekuensi Variabel Desentralisasi	78
13. Statistik Deskriptif	79
14. Nilai <i>Corrected Item Total Correlation</i> Terkecil.....	80
15. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i>	81
16. Uji Normalitas	82
17. Uji Multikolinearitas	83
18. Uji Heterokedastisitas	84
19. Uji Koefisien Determinasi (R^2).....	85
20. Uji F Hitung	86
21. Koefisien Regresi (MRA)	87

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Kerangka Konseptual	52

DAFTAR LAMPIRAN

1. Kuesioner Penelitian	104
2. Hasil Analisis Validitas dan Realibilitas.....	109
3. Tabel Distribusi Frekuensi Skor Variabel.....	117
4. Hasil Analisis Data.....	121

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Dalam era otonomi daerah tidak lagi sekedar menjalankan instruksi dari pusat, tetapi benar-benar mempunyai keleluasaan untuk meningkatkan kreativitas dalam mengembangkan potensi yang ada (Mardiasmo, 2009). Pemerintah daerah diharapkan semakin mandiri, mengurangi ketergantungan terhadap pemerintah pusat, bukan hanya terkait dengan pembiayaan, tetapi juga terkait dengan kemampuan pengelolaan keuangan daerah. Untuk itu, pemerintah daerah diharapkan semakin mendekatkan diri dalam berbagai kegiatan pelayanan publik guna meningkatkan tingkat kepercayaan publik, khususnya organisasi sektor publik merupakan suatu entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan pelayanan publik.

Pelayanan publik yang baik tercermin dalam pengukuran kinerja manajerial. Untuk melakukan pengukuran kinerja, pemerintah melakukan informasi akuntansi terutama untuk menentukan indikator kinerja. Indikator tersebut dapat berupa finansial maupun non finansial. Indikator kinerja yang bersifat finansial tercermin dalam anggaran. Suatu anggaran disusun untuk membantu manajemen mengkomunikasikan tujuan organisasi semua manajer pada unit organisasi dibawahnya, untuk mengkoordinasi kegiatan dan untuk mengevaluasi prestasi para manajer tersebut.

Salah satu aspek penting dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi adalah masalah keuangan daerah dan anggaran daerah (APBD). Untuk itu, agar dapat menghasilkan struktur anggaran yang sesuai dengan harapan dan kondisi normatif maka APBD yang pada hakikatnya merupakan penjabaran kuantitatif dari tujuan dan sasaran pemerintah daerah serta tugas pokok dan fungsi unit kerja harus disusun dalam struktur yang berorientasi pada pencapaian tingkat kinerja tertentu. Perubahan ini juga telah mendorong pemerintah untuk mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam perencanaan anggaran dengan menggunakan teknik manajer/bawahan diberikan wewenang dan tanggungjawab yang lebih besar dalam pengambilan keputusan. Sebagai organisasi sektor publik, pemerintah daerah dituntut agar memiliki kinerja yang berorientasi pada kepentingan masyarakat dan mendorong pemerintah agar senantiasa tanggap akan tuntutan lingkungannya, dengan berupaya memberikan pelayanan terbaik secara transparan dan berkualitas serta adanya pembagian tugas yang baik pada pemerintahan tersebut.

Kinerja adalah gambaran pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi (Indra, 2006:274). Daftar apa yang ingin dicapai tertuang dalam perumusan perencanaan strategis (*Strategic Planning*) suatu organisasi. Secara umum, kinerja merupakan prestasi yang dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu. Kinerja manajerial merupakan salah satu yang dapat dipakai untuk dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Kinerja manajerial/pimpinan adalah kinerja para individu dalam kegiatan-kegiatan manajerial, seperti perencanaan,

investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, pemilihan staf, negosiasi, dan perwakilan (Mahoney, 1963 dalam Sumarno, 2005).

Kinerja (prestasi) manajer publik dinilai berdasarkan berapa target yang berhasil ia capai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan yang dapat diukur melalui pencapaian aktivitas-aktivitas yang dibiayai oleh APBD (Mardiasmo, 2006). Penilaian kinerja dapat diartikan sebagai penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawan berdasarkan sasaran, standar dan kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya (Mulyadi, 2001:41). Untuk dapat mengetahui apakah kinerja tersebut efektif/tidak efektif harus dilakukan perbandingan terhadap anggaran. Anggaran merupakan titik awal terbaik dalam menilai kinerja.

Salah satu alat yang digunakan manajemen dalam melakukan perencanaan dan pengendalian jangka pendek dalam organisasi adalah anggaran (Govindarajan, 2005). Penganggaran merupakan proses yang cukup rumit pada organisasi sektor publik, termasuk didalamnya pemerintah daerah. Anggaran juga merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial (Mardiasmo, 2002:61).

Anggaran sektor publik harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan, dan diberi masukan. Anggaran pada sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter yang menggunakan dana milik rakyat (Mardiasmo, 2002).

Selanjutnya, pentingnya fungsi anggaran sebagai alat perencanaan dan pengendalian dalam organisasi, maka proses penyusunan anggaran, pelaksanaan dan evaluasi anggaran dapat dilakukan agar sesuai dengan tujuan anggaran (Govindarajan, 2005).

Anggaran digunakan untuk mengendalikan biaya dan menentukan bidang-bidang masalah dalam organisasi tersebut dengan membandingkan hasil kinerja agar anggaran itu tepat sasaran dan sesuai dengan tujuan maka diperlukan kerjasama yang baik antara bawahan dan atasan, pegawai dan manajer dalam penyusunan anggaran. Menurut Mulyadi (2001:13) anggaran merupakan rencana yang dinyatakan secara kuantitatif, diukur dalam kesatuan moneter, atau ukuran yang lain dalam jangka waktu satu tahun. Anthony dan Govindarajan (2005:87) mendefinisikan anggaran sebagai suatu rencana dalam kuantitas yang dinyatakan dalam satuan moneter.

Kenis (1979) dalam Bangun (2009) mengatakan terdapat 2 (dua) karakteristik sistem penganggaran salah satunya adalah partisipasi dalam penyusunan anggaran. Dalam penyusunan APBD, pemerintah telah menerapkan partisipasi setiap satuan kerja dalam penyusunan anggaran. Partisipasi adalah bentuk pengikutsertaan komponen-komponen masyarakat dalam mengambil kebijakan publik, perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan (Mardiasmo, 2004:55). Hal ini merupakan proses pemberdayaan kekuatan-kekuatan rakyat dalam pembangunan dan salah satu sendi untuk mengukur demokratis tidaknya suatu negara dalam sudut pandang partisipasi dan kesadaran. Kinerja akan

dikatakan efektif ketika pihak bawahan mendapat kesempatan terlibat dalam penyusunan anggaran.

Menurut Mulyadi (2001:513) partisipasi merupakan proses pengambilan keputusan bersama oleh dua belah pihak/lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut dan mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan pemerintah daerah dalam menyusun anggaran daerah serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran tersebut. Menurut Garrison (2000) *self-imposed budget*/anggaran partisipatif adalah anggaran yang dibuat dengan kerja sama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkatan. Partisipasi penyusunan anggaran yaitu, proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran (Govindarajan, 2005:87).

Partisipasi anggaran pada sektor publik terjadi ketika antara pihak eksekutif yaitu pemerintah daerah, legislatif yaitu DPRD dan masyarakat bekerja sama dalam pembuatan anggaran. Anggaran dibuat oleh kepala bagian dan diusulkan oleh kepala daerah, dan setelah itu bersama-sama DPRD menetapkan anggaran yang sesuai dengan pemerintah daerah yang berlaku. Proses penganggaran dalam Kepmendagri memuat Pedoman Penyusunan Rancangan (APBD) yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama-sama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja). Namun dalam penelitian ini, penulis lebih memfokuskan pada partisipasi yang dilakukan oleh pemerintah daerah dan pengaruhnya terhadap kinerja manajerial aparatur pemerintah itu sendiri.

Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran kemungkinan juga mempengaruhi kinerja manajerial, karena dengan adanya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran maka bawahan merasa terlibat dan harus bertanggung jawab atas pelaksanaan anggaran, sehingga bawahan diharapkan dapat melaksanakan anggaran dengan lebih baik (Anthony dan Govindarajan, 2005:88). Dengan adanya partisipasi maka akan memberikan manfaat dalam mempengaruhi sikap positif, serta meningkatkan kerjasama antar manajer untuk melakukan perbaikan secara terus-menerus dengan mengikutsertakan karyawan dalam penyusunan anggaran. Proses penyusunan anggaran yang berhasil adalah yang dapat menjadikan setiap manajer dalam organisasi perusahaan memiliki persepsi yang jelas mengenai peran mereka masing-masing dalam mencapai sasaran anggaran (Mulyadi:2001:492).

Proses penyusunan pada dasarnya merupakan proses penetapan peran (*role setting*) dalam usaha pencapaian sasaran anggaran. Dalam proses penyusunan anggaran ditetapkan siapa yang akan berperan dalam melaksanakan sebagian kegiatan pencapaian sasaran anggaran dan ditetapkan pula sumber daya yang disediakan bagi pemegang peran tersebut. Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategis Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas, aparat pelaksana anggaran juga akan terbantu dalam perealisasiannya, secara tidak

langsung ini akan mempengaruhi terhadap kinerja aparat. Salah satu penyebab tidak efektif dan efisiennya anggaran dikarenakan ketidakjelasan sasaran anggaran yang mengakibatkan aparat pemerintah daerah mengalami kesulitan dalam penyusunan target-target anggaran. Menurut Kenis dalam Ehrman (2006:3) adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran, selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi.

Pada konteks pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada aparat, untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah. Aparat akan memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan dengan tepat. Selanjutnya, hal ini akan menurunkan perbedaan antara anggaran yang disusun dengan estimasi terbaik bagi organisasi. Kinerja manajerial aparatur pemerintah merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan efektivitas organisasi pemerintahan dengan melihat kinerja para pimpinan organisasi pemerintahan yaitu para manajer publik dalam melaksanakan fungsi-fungsi manajerial dalam rangka pencapaian tujuan organisasi. Di mana manajer publik yang diteliti adalah kepala SKPD dan manajer level menengah SKPD, yaitu kepala bidang yang bertindak selaku kuasa pengguna anggaran pada pemerintah daerah dan dianggap mampu untuk menggambarkan kinerja manajerial dari tiap instansi secara keseluruhan.

Penelitian mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparatur pemerintah merupakan bagian dari topik *Behavioral Accounting* yang telah banyak diteliti oleh peneliti-peneliti sebelumnya, dan

merupakan masalah yang banyak diperdebatkan. Bukti empiris memberikan hasil yang bervariasi dan tidak konsisten. Partisipasi penyusunan anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan kinerja yang pada akhirnya dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Hal ini mendukung pendapat Milani (1975) bahwa penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja manajer, yaitu ketika suatu tujuan dirancang dan secara partisipasi disetujui maka karyawan akan menginternalisasikan tujuan yang ditetapkan dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya, karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan anggaran.

Penelitian dilakukan oleh Wahyudin Noor (2007) bahwa ada pengaruh signifikan positif antara kinerja manajerial dengan partisipasi penyusunan anggaran. Sedangkan desentralisasi dan gaya kepemimpinan tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Penelitian dilakukan Budi Astuti (2011) bahwa ada pengaruh signifikan positif kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Aditya (2010) bahwa perlimpahan wewenang dan komitmen organisasi mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial. Sebaliknya, penelitian Adoe (2002) menunjukkan kejelasan anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial.

Fenomena yang terjadi adalah DPRD Kota Padang menduga, empat SKPD Dinas Perhubungan (Dishub) Padang, Dinas Kebudayaan dan Pariwisata (Disbudpar) Padang, Dinas Pemuda dan Olahraga (Dispora), serta Dinas Pasar

Kota Padang menyerahkan laporannya pada DPRD Padang, dimana target tengah tahun anggaran 2011 ini diharapkan DPRD telah mencapai 45 persen ternyata hingga saat ini tidak ada satupun SKPD yang dapat mencapainya. Kasus lainnya pada Dinas Pasar Raya Kota Padang, dimana jika seluruh potensi pelayanan pasar itu di gabung, sedikitnya setiap tahunnya, pemko dapat menerima retribusi sebanyak Rp 8, 2 miliar. Padahal selama 2010 saja, realisasi penerimaan dari retribusi pelayanan pasar yang berhasil di setor ke PAD oleh pemerintah hanya Rp 3,1 miliar. Artinya sebesar Rp 5,1 miliar potensi retribusi pasar tak jelas juntrungannya (padang ekspres.com dan padang today.com).

Berdasarkan fenomena di atas serta dari temuan-temuan sebelumnya menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan penelitian lainnya. Ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut ditengahi dengan digunakannya pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Pendekatan ini menyatakan bahwa perbedaan hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja aparat pemerintah daerah disebabkan oleh perbedaan situasi atau kondisional (Govindarajan,1986). Teori ini memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderating atau variabel intervening (Murray, 1990 dalam Lucyanda, 2001). Lebih lanjut disarankan adanya variabel intervening dan variabel moderating yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Teori ini juga diperlukan untuk mengevaluasi efektivitas penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial.

Beberapa faktor yang memungkinkan terjadinya perbedaan hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial diantaranya perbedaan

budaya (Frucot dan Shearon, 1991 dalam Mila; Indriantoro, 1993), komitmen organisasi (Nanda, 2010), struktur organisasi (Lucyana, 2001; Mila, 2005), motivasi (Brownell dan Mc Innes, 1986 dalam Mila, 2005; Lucyana, 2001), pelimpahan wewenang (Riyadi, 1998 dalam Rezi, 2011) ataupun *locus of control* (Brownell, 1981 dalam Nanda, 2010; Frocot dan Shearon, 1991 dalam Mila, 2005; Indriantoro, 2000). Faktor kontigensi yang akan digunakan adalah desentralisasi karena faktor ini mampu berperan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial mengingat keterlibatan manajer atau individu suatu organisasi dalam proses penyusunan anggaran tidak dapat dipisahkan dari sikap terhadap situasi kerja dan perilaku individu khususnya manajer atau pemimpin yang ditampilkan melalui sikap dan keyakinan di dalam visi mereka dalam organisasi.

Pelimpahan wewenang adalah pemberian wewenang oleh manajer yang lebih tinggi kepada manajer yang lebih rendah untuk melaksanakan suatu pekerjaan dengan otorisasi secara eksplisit dari manajer pemberi wewenang pada waktu wewenang tersebut dilaksanakan (Mulyadi dan setyawan, 2001). Struktur organisasi yang disertai dengan tingkat pelimpahan wewenang sentralisasi yang tinggi, menunjukkan bahwa semua keputusan yang penting ditentukan pimpinan (manajemen) puncak, sementara manajemen pada tingkat menengah atau bawahannya hanya mempunyai sedikit wewenang didalam pembuatan keputusan. Sebaliknya tingkat pelimpahan wewenang desentralisasi yang tinggi memberikan gambaran bahwa pimpinan puncak mendelegasikan wewenang dan

pertanggungjawaban pada bawahannya, dan bawahan diberi wewenang untuk membuat berbagai keputusan (Riyadi, 2000).

Penelitian ini akan memodifikasi dan menindak lanjuti penelitian Wahyudin Noor (2007) dengan menambahkan kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel independen dan menghilangkan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating. Penelitian ini akan menguji pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial dengan desentralisasi sebagai variabel moderating. Sehingga penelitian ini akan diberi judul **“Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Desentralisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang).”**

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas maka dapat diidentifikasi permasalahan sebagai berikut:

1. Sejauhmana partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD?
2. Sejauhmana kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD?
3. Sejauhmana desentralisasi memoderasi partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD?
4. Sejauhmana desentralisasi memoderasi kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD?

5. Sejauhmana partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD?
6. Sejauhmana desentralisasi memoderasi pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD?

C. Pembatasan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang masalah dan identifikasi masalah di atas, banyak hal yang dapat diteliti oleh peneliti namun karena pertimbangan dan keterbatasan waktu, biaya, tenaga dan kemampuan yang dimiliki oleh peneliti, maka peneliti membatasi permasalahan penelitian mengenai pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD dengan desentralisasi sebagai variabel moderating.

D. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang dan pembatasan masalah maka permasalahan dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

1. Sejauhmana partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD?
2. Sejauhmana kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD?
3. Sejauhmana desentralisasi berpengaruh terhadap hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial SKPD?
4. Sejauhmana desentralisasi berpengaruh terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial SKPD?

E. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang dikemukakan diatas, maka tujuan penelitian adalah untuk mengetahui:

1. Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD.
2. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD.
3. Pengaruh desentralisasi terhadap hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial SKPD.
4. Pengaruh desentralisasi terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial SKPD.

F. Manfaat Penelitian

Adapun manfaat dari penelitian ini adalah:

1. Bagi peneliti:
 - a. Sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi Universitas Negeri Padang.
 - b. Menambah pengetahuan serta memahami tentang pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan desentralisasi sebagai variabel moderating.
2. Bagi perkembangan ilmu pengetahuan:
 - a. Menambah pengetahuan tentang pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan desentralisasi sebagai variabel moderating.

- b. Dapat dijadikan bahan untuk mengembangkan materi perkuliahan sebagai tambahan ilmu dari realita yang ada.
 - c. Sebagai sumbangan ilmiah dalam khasanah ilmu pengetahuan, khususnya dalam bidang akuntansi dan sebagai bahan informasi awal bagi peneliti selanjutnya dalam mengkaji permasalahan yang sama.
3. Bagi para praktisi:

Dengan penelitian ini maka diharapkan satuan kerja dapat memberikan pemahaman, masukan yang bermanfaat dalam pelaksanaan anggaran daerah khususnya hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial aparatur pemerintah.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Kinerja Manajerial di SKPD

a. Defenisi Kinerja

Kinerja adalah gambaran pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi. Daftar apa yang ingin dicapai tertuang dalam perumusan strategi (*strategic planning*) suatu organisasi. Secara umum, kinerja merupakan prestasi yang dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu (Indra, 2006). Kinerja manajerial merupakan salah satu yang dapat dipakai untuk dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Kinerja manajerial/pimpinan adalah kinerja para individu dalam kegiatan-kegiatan manajerial, seperti perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, pemilihan staf, negosiasi, dan perwakilan (Mahoney, 1963 dalam Sumarno, 2005).

Kinerja sering digunakan untuk menggambarkan prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu. Kinerja biasa diketahui jika individu atau kelompok individu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Kriteria keberhasilan ini berupa tujuan-tujuan atau target-target tertentu yang hendak dicapai. Tanpa ada tujuan atau target, kinerja seseorang atau organisasi tidak mungkin dapat diketahui karena tidak ada tolok ukurnya.

Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, pada rancangan undang-undang atau peraturan daerah tentang Laporan Keuangan pemerintah pusat/daerah disertakan atau dilampirkan informasi tambahan mengenai Kinerja instansi

pemerintah, yakni prestasi yang berhasil dicapai oleh Pengguna Anggaran sehubungan dengan anggaran yang telah digunakan. Pengungkapan informasi tentang Kinerja ini adalah relevan dengan perubahan paradigma penganggaran pemerintah yang ditetapkan dengan mengidentifikasikan secara jelas keluaran (*outputs*) dari setiap kegiatan dan hasil (*outcomes*) dari setiap program. Untuk keperluan tersebut, perlu disusun suatu sistem akuntabilitas Kinerja instansi pemerintah yang terintegrasi dengan sistem perencanaan strategis, sistem penganggaran, dan Sistem Akuntansi Pemerintahan. Dalam situasi partisipatif, seseorang akan meningkatkan kinerja bila berada pada posisi yang lebih tinggi (Milani, 1975 dalam Mila, 2005).

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005, satuan kerja perangkat daerah adalah perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran atau barang. Sedangkan kinerja satuan kerja perangkat daerah merupakan pengukur keberhasilan organisasi dalam pencapaian tujuannya, dan untuk mengetahui sejauhmana tingkat keberhasilan pelayanan yang dicapai.

Dari beberapa teori di atas dapat di simpulkan bahwa kinerja manajerial aparatur pemerintah merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan efektivitas organisasi pemerintahan dengan melihat kinerja para pimpinan organisasi pemerintahan dalam melaksanakan fungsi-fungsi manajerial dalam rangka pencapaian tujuan organisasi.

b. Penilaian Kinerja

Penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektifitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya (Siegel dan Marconi, 1989 dalam Mulyadi, 2001). Penilaian kinerja ini dilakukan untuk menekan perilaku tidak semestinya dan untuk merangsang perilaku yang semestinya diinginkan melalui umpan balik hasil kinerja pada waktunya serta pengharapan. Setidaknya ada empat elemen kinerja, yaitu (1) hasil kerja yang dicapai secara individual atau institusi, yang berarti kinerja tersebut adalah hasil akhir yang diperoleh secara sendiri-sendiri atau berkelompok; (2) dalam melaksanakan tugas, orang atau lembaga diberikan hak dan kekuasaan untuk bertindak sehingga pekerjaannya dapat dilakukan dengan baik.

Manfaat penilaian kinerja menurut Mulyadi (2001), yaitu

1. Mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui pemotivasian karyawan secara maksimal.
2. Membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan.
3. Mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan karyawan dan untuk menyediakan kriteria seleksi dan evaluasi program pelatihan karyawan.
4. Menyediakan umpan balik bagi karyawan mengenai bagaimana atasan mereka menilai kinerja mereka.
5. Menyediakan suatu dasar bgi distribusi penghargaan

c. Pengukuran Kinerja

Mardiasmo (2009), pengukuran kinerja sebagai sarana untuk dapat memenuhi tuntutan dan akuntabilitas publik, maka diperlukan adanya paradigma baru dalam manajemen keuangan daerah, sebagai berikut:

- 1) Anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) harus berorientasi pada kepentingan dan kesejahteraan publik.
- 2) Anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) merupakan dana publik yang penggunaannya harus berorientasi pada kinerja yang baik (efektif, efisien dan ekonomi).
- 3) Penyusunan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran daerah harus dilakukan berdasarkan prinsip transparansi dengan memberikan akses yang seluas-luasnya kepada masyarakat untuk memperoleh informasi yang berkaitan dengan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD).

Ada beberapa faktor yang dapat mempengaruhi kinerja manajerial menurut Amstrong dan Baron (1998), antara lain : faktor Pribadi (keahlian, kepercayaan diri, motivasi dan komitmen), faktor Kepemimpinan (kualitas keberanian/semangat, pedoman pemberian semangat pada manajer dan pemimpin kelompok organisasi), faktor Tim/kelompok (sistem pekerjaan dan fasilitas yang disediakan oleh organisasi), faktor Situasional (perubahan dan tekanan dari lingkungan internal dan eksternal).

Menurut Indra (2006) indikator pengukuran kinerja adalah kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan

yang telah ditetapkan, 5 komponen yang ada didalam indikator pengukuran kinerja dalam hal ini kinerja pimpinan dalam manajerial/pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD, yaitu:

- 1) Masukan (*inputs*) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran.
- 2) Keluaran (*outputs*) adalah sesuatu yang diharapkan langsung dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berupa fisik dan/atau nonfisik.
- 3) Hasil (*outcomes*) adalah segala sesuatu yang mencerminkan fungsinya keluaran kegiatan pada jangka menengah (efek langsung).
- 4) Manfaat (*benefit*) adalah sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dari pelaksanaan kegiatan.
- 5) Dampak (*impacts*) adalah pengaruh yang ditimbulkan baik positif maupun negatif terhadap setiap tingkatan indikator berdasarkan asumsi yang telah diterapkan.

d. Tujuan dan Manfaat Pengukuran Kinerja

1) Tujuan Pengukuran Kinerja

Menurut Mardiasmo (2009) secara umum tujuan pengukuran kinerja adalah sebagai berikut:

- a) Untuk mengkomunikasikan strategi secara lebih baik (*top down dan bottom up*).
- b) Untuk mengukur kinerja finansial dan non finansial secara berimbang sehingga dapat ditelusur perkembangan pencapaian strategi.

- c) Untuk mengakomodasikan pemahaman kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotivasi untuk pencapaian *goal congruence*.
- d) Sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang rasional.

2) Manfaat Pengukuran Kinerja

Menurut Bastian (2006:275), manfaat pengukuran kinerja sebagai berikut:

- a) Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk mencapai target kinerja manajemen.
- b) Memberikan arahan untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan.
- c) Untuk memonitor dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan membandingkannya dengan target kinerja serta melakukan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja.
- d) Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman yang objektif atas kinerja yang telah disepakati.
- e) Menjadikan alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan upaya memperbaiki kinerja organisasi.
- f) Mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.
- g) Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
- h) Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.

e. Indikator Kinerja Manajerial

Dari pengertian di atas, ada beberapa dimensi dari kinerja manajerial menurut Indra (2006) yang akan dijadikan indikator pada penelitian ini, yaitu:

1) *Masukan/Input*

- a) Perencanaan program tahunan.
- b) Data dan informasi yang akurat.
- c) Kemampuan karyawan.

2) *Keluaran/Output*

- a) Kejelasan penetapan anggaran yang disusun.
- b) Ketelitian karyawan dalam melaksanakan pekerjaan.

3) *Hasil/Outcome*

Kualitas hasil penyusunan anggaran.

4) *Manfaat/Benefit*

Pelaksanaan penyusunan anggaran terkoordinasi.

5) *Dampak/Impact*

Kinerja pelaksanaan penyusunan anggaran lebih baik.

2. Partisipasi Penyusunan Anggaran

a. Konsep Anggaran

Menurut Bastian (2006) anggaran dapat diinterpretasikan sebagai paket pertanyaan perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode yang akan datang. Sedangkan Deddi (2008), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimiliki oleh organisasi sektor publik dan mengalokasikan sumber daya yang dimiliki pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocating resources to unlimited demans*).

Anthony dan Govindarajan (2005) mengemukakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi. Dalam pengertian diatas, dapat dikatakan sebagai pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dalam ukuran finansial. Penyusunan anggaran sektor publik, terutama pemerintah merupakan sebuah proses yang cukup rumit dan mengandung kekuatan politis. Indra (2006) mengemukakan anggaran sektor publik memiliki karakteristik sebagai berikut:

- 1) Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan non keuangan.
- 2) Anggaran umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu/beberapa tahun.
- 3) Anggaran berisi komitmen/kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran ditetapkan.
- 4) Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih dari penyusunan anggaran.
- 5) Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

b. Fungsi Anggaran

Menurut Mardiasmo (2002:63) beberapa fungsi anggaran sektor publik dalam manajemen sektor publik adalah:

1) Anggaran sebagai alat perencanaan

Dengan adanya anggaran, organisasi tahu apa yang harus dilakukan dan kearah mana kebijakan akan dibuat.

2) Anggaran sebagai alat pengendalian

Dengan adanya anggaran, organisasi sektor publik dapat menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar atau adanya penggunaan data yang tidak semestinya.

3) Anggaran sebagai alat kebijakan

Melalui anggaran, sektor publik dapat menentukan arah atas kebijakan tertentu.

4) Anggaran sebagai alat politik

Dalam organisasi sektor publik, komitmen pengelola dalam melaksanakan program-program yang telah dijanjikan dapat dilihat melalui anggran.

5) Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi

Melalui dokumen anggara yang komrehensif, sebuah bagian unit kerja/departemen yang merupakan suborganisasi dapat mengetahui apa yang harus dilakukan oleh bagian/unit kerja lainnya.

6) Anggaran sebagai penilaian kerja

Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan berapa yang berhasil ia capai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan.

7) Anggaran sebagai alat motivasi

Anggaran dapat digunakan sebagai alat memotivasi manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan.

8) Anggaran sebagai alat untuk menciptakan ruang publik

Masyarakat, LSM, Perguruan Tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik.

c. Proses Penyusunan Anggaran

Dengan adanya gambaran kondisi satu unit kerja organisasi, manajemen dapat memikirkan langkah apa yang hendak dilakukannya dalam penyusunan anggaran pendapatan agar terwujud visi dan misi organisasi. Menurut Deddi (2007) subproses dalam penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) sebagai berikut:

1) Penyusunan kebijakan APBD

Proses penyusunan kebijakan umum APBD merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari proses perencanaan.

2) Penyusunan prioritas dan plafon anggaran sementara

PPAS merupakan dokumen yang berisi seluruh program kerja yang akan dijalankan tiap urusan pada tahun anggaran, dimana program kerja tersebut diberi prioritas dengan visi, misi, dan strategi pemerintah daerah.

3) Penyiapan surat edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA SKPD.

Surat edaran tentang pedoman penyusunan RKA SKPD merupakan dokumen yang sangat penting bagi SKPD sebelum menyusun RKA.

4) Penyusunan rencana kerja dan anggaran SKPD

RKA SKPD adalah dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi rencana pendapatan, rencana belanja program dan kegiatan SKPD serta pembiayaan sebagai dasar penyusunan APBD.

5) Penyiapan rancangan peraturan daerah APBD

Dokumen sumber utama dalam penyiapan Raperda APBD adalah RKA SKPD.

6) Evaluasi rancangan peraturan APBD

Kepala daerah menyampaikan Raperda tentang APBD yang telah disetujui bersama DPRD dan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD kepada Gubernur untuk dievaluasi.

Pendekatan yang digunakan dalam proses penyusunan anggaran menurut Harahap (1997) ada tiga pendekatan yang dipakai yaitu:

a) Top down approach

Dimana anggaran disusun oleh manajer tingkat atas dengan sedikit/bahkan sama sekali tidak bekerja sama dengan manajemen tingkat bawah.

b) Bottom up approach

Anggaran yang disiapkan oleh pihak pelaksana anggaran tersebut yang kemudian diteruskan kepada tingkat yang lebih tinggi untuk mendapatkan persetujuan.

c) Top down dan bottom up approach

Penyusunan anggaran dimulai dari pimpinan tertinggi kemudian dijabarkan oleh karyawan bawahan, berarti anggaran berdasarkan pedoman dari pimpinan kemudian dilanjutkan oleh bawahan.

d. Partisipasi Penyusunan Anggaran

Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan penting dan kompleks, karena kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional sikap dan perilaku anggota organisasi yang ditimbulkannya (Milani, 1975 dalam Fahrianta dan Ghozali, 2002), lebih lanjut dikemukakan bahwa tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dan anggaran non-partisipatif. Menurut Amstrong (1990) partisipasi adalah keterlibatan pemimpin dan pekerja secara bersama-sama dalam membuat keputusan mengenai hal-hal yang menyangkut kepentingan bersama. Partisipasi pimpinan dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana pimpinan dinilai kinerjanya, serta keterlibatan pimpinan dalam mengkondisikan anggotanya

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut, Mulyadi (2001). Partisipasi mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan aparat pemerintah daerah serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran tersebut. Menurut Garrison (2000) *self-imposed budget*/anggaran partisipatif adalah anggaran yang dibuat dengan kerja sama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkatan.

Jadi partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat diartikan sebagai keikutsertakan seseorang dalam menyusun dan memutuskan anggaran secara bersama. Sukses atau tidaknya para staf dalam suatu SKPD dalam melaksanakan anggaran merupakan suatu refleksi langsung tentang keberhasilan ataupun kegagalan manajerial SKPD dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diembannya. Disamping itu, tingkat partisipasi para staf dalam penyusunan anggaran akan mendorong moral kerja yang tinggi dan inisiatif manajerial SKPD.

Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam proses penyusunan anggaran pemerintah daerah adalah menunjukkan pada seberapa besar keterlibatan aparat pemerintah daerah yang terlibat dalam proses penganggaran daerah dan diberi kesempatan untuk ambil bagian dalam pengambilan keputusan melalui negosiasi terhadap anggaran. Hal ini sangat penting, karena aparat pemerintah daerah akan merasa produktif dan puas terhadap pekerjaannya sehingga memungkinkan munculnya perasaan berprestasi yang akan meningkatkan kinerjanya. Kunci kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi

dari bawahan atau para staf memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan (Kenis, 1979 dalam Bangun, 2009).

Keuntungan berpartisipasi adalah:

- 1) Beralasan bagi kedua belah pihak bahwa pegawai-pegawai di suatu perusahaan seharusnya melibatkan diri dalam membuat keputusan penting yang menyangkut kepada kondisi kerja.
- 2) Meningkatkan efisiensi dari perusahaan dengan memberikan kesempatan pada pegawai di semua tingkat untuk lebih meningkatkan partisipasi yang efektif.

Sejumlah keunggulan anggaran partisipatif menurut Garrison (2000) adalah:

- 1) Setiap orang pada semua tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak
- 2) Orang yang berkaitan langsung dengan suatu aktivitas mempunyai kedudukan terpenting dalam pembuatan estimasi anggaran, dengan demikian estimasi anggaran yang dibuat oleh orang semacam itu cenderung lebih akurat dan andal.
- 3) Orang lebih cenderung mencapai anggaran yang penyusunannya melibatkan orang tersebut, sebaliknya orang kurang terdorong untuk mencapai anggaran yang didrop dari atas.
- 4) Suatu anggaran partisipatif mempunyai sistem kendalinya yang unik sehingga jika mereka tidak dapat mencapai anggaran maka yang harus mereka salahkan adalah diri mereka sendiri. Disisi lain, jika anggaran

didrop dari atas mereka akan selalu berdalih bahwa anggarannya tidak masuk akal, tidak realistis untuk diterapkan dan dicapai.

Dengan adanya partisipasi anggaran diharapkan kinerja para aparaturnya pemerintah dapat meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka para pimpinan organisasi pemerintahan akan bersungguh-sungguh dalam tujuan atau standar yang ditetapkan dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut serta terlibat dalam penyusunannya (Milani, 1997 dalam Darlis 2002).

Anggaran partisipatif dalam penelitian ini dimaksudkan untuk meneliti bagaimana para manajer publik berperan dalam proses penyusunan anggaran pemerintah berdasarkan teori Milani (1975) dalam Darlis (2002) yaitu dengan indikator partisipasi dalam penyusunan anggaran terdiri dari:

- 1) Keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran
- 2) Alasan yang logis oleh atasan dalam melakukan revisi anggaran
- 3) Mengajak atasan untuk mendiskusikan anggaran yang diusulkan
- 4) Pengaruh usulan bawahan yang tercermin dalam usulan final
- 5) Menilai kontribusi bawahan terhadap anggaran
- 6) Frekuensi bawahan dimintai usulan ketika anggaran sedang disusun

3. Kejelasan Sasaran Anggaran

a. Pengertian

Kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan SKPD untuk menyusun rencana kegiatan dengan tujuan yang ingin dicapai oleh pemerintah daerah,

sehingga anggaran dapat dijadikan tolak ukur pencapaian kinerja dengan kata lain kualitas anggaran daerah dapat menentukan kualitas pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah daerah. Sehingga terdapatnya sasaran anggaran yang jelas lebih meningkatkan pencapaian kinerja dalam suatu organisasi.

Anggaran pemerintah daerah yang tertuang dalam APBD adalah rencana kerja keuangan tahunan pemerintah daerah dalam satu tahunnya disusun secara jelas dan spesifik dan merupakan desain teknis pelaksana, strategi untuk mencapai tujuan daerah. Anggaran yang baik tidak hanya memuat informasi tentang pendapatan, belanja dan pembiayaan umum lebih dari itu anggaran harus memberikan informasi mengenai kondisi kinerja pemerintah daerah yang akan dicapai sehingga anggaran dapat dijadikan tolak ukur pencapaian kinerja dengan kata lain kualitas anggaran daerah dapat menentukan kualitas pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah daerah. Locke dan Lathan (1984) dalam Samuel (2008) menyatakan bahwa sasaran adalah apa yang hendak dicapai oleh karyawan. Jadi kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih efektif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran yang tidak jelas.

Menurut Kenis (1979), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran tersebut. Oleh karena itu sasaran anggaran pemerintah daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab melaksanakannya. Locke (1968) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif. Hal ini akan

mendorong karyawan atau staf untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dihendaki sehingga berimplikasi pada peningkatan kinerja.

Menurut Kenis (1979) adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran. Selanjutnya, target-target anggaran yang disusun sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Selain kejelasan anggaran, yang termasuk tujuan sasaran anggaran yang berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran adalah partisipasi anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, dan kesulitan tujuan anggaran (Kenis, 1979).

Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksanaan anggaran menjadi bingung, tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan. Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan realisasi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Kenis juga menyatakan bahwa anggaran tidak hanya sebagai alat perencanaan dan pengendalian biaya dan pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi, sisi lain anggaran juga merupakan alat bagi manajerial SKPD untuk mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kinerja dan memotivasi bawahannya.

b. Karakteristik Sasaran Anggaran

Menurut Stteers dan Porter (1976) dalam Samuel (2008) bahwa dalam menentukan sasaran anggaran mempunyai karakteristik utama yaitu:

- 1) Sasaran harus spesifik bukannya samar-samar.
- 2) Sasaran harus menantang namun dapat dicapai.

c. Indikator Kejelasan Sasaran Anggaran

Menurut Locke dan Lathan (1984) dalam Samuel (2008), agar pengukuran sasaran efektif ada tujuh indikator yang diperlukan:

- 1) Tujuan membuat secara terperinci umum tugas-tugas yang harus dikerjakan.
- 2) Kinerja menyatakan kinerja dalam bentuk pernyataan yang dapat diukur
- 3) Standar, menetapkan standar/target yang dicapai.
- 4) Jangka waktu, menetapkan jangka waktu yang dibutuhkan untuk pengerjaan.
- 5) Sasaran prioritas, menetapkan sasaran yang prioritas.
- 6) Tingkat kesulitan, menetapkan sasaran berdasarkan tingkat kesulitan dan pentingnya.
- 7) Koordinasi, menetapkan kebutuhan koordinasi.

Kejelasan sasaran akan membantu pegawai untuk mencapai kinerja yang diharapkan, dimana dengan mengetahui sasaran anggaran tingkat kinerja dapat tercapai. Keterlibatan individu dalam penyusunan anggaran dalam membuatnya memahami sasaran akan yang akan dicapai oleh anggaran tersebut, serta bagaimana akan mencapainya dengan menggunakan sumber yang ada, selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan yang akan dicapai.

Peran manajer dalam mencapai sasaran anggaran hanya dapat terwujud jika memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. Sasaran anggaran diterima dengan jelas oleh manajer yang bertanggung jawab untuk mencapainya.
- b. Manajer yang diberi peran untuk mencapai sasaran anggaran.

4. Desentralisasi

a. Pengertian Desentralisasi

Pelimpahan wewenang adalah pemberian wewenang oleh manajer yang lebih tinggi kepada manajer yang lebih rendah untuk melaksanakan suatu pekerjaan dengan otorisasi secara eksplisit dari manajer pemberi wewenang pada waktu wewenang tersebut dilaksanakan (Mulyadi dan setyawan, 2001). Struktur organisasi yang disertai dengan tingkat pelimpahan wewenang sentralisasi yang tinggi, menunjukkan bahwa semua keputusan yang penting ditentukan pimpinan (manajemen) puncak, sementara manajemen pada tingkat menengah atau bawahannya hanya mempunyai sedikit wewenang didalam pembuatan keputusan. Sebaliknya tingkat pelimpahan wewenang desentralisasi yang tinggi memberikan gambaran bahwa pimpinan puncak mendelegasikan wewenang dan pertanggungjawaban pada bawahannya, dan bawahan diberi wewenang untuk membuat berbagai keputusan (Riyadi, 2000).

Menurut Bruns dan Waterhouse (1975) dalam Soetrisno (2010), manajer dalam organisasi yang tingkat desentralisasinya tinggi merasa dirinya orang yang paling berpengaruh, lebih berpartisipasi dalam perencanaan anggaran, dan merasa dipuaskan dengan kegiatan yang berhubungan dengan anggaran. Sebaliknya

dalam organisasi dengan tingkat desentralisasi rendah (sentralisasi) manajer merasa dirinya dianggap kurang bertanggungjawab, sedikit terlibat dalam perencanaan anggaran dan mengalami tekanan atasan. Riyadi (2000) menyatakan bahwa ciri-ciri organisasi dengan derajat desentralisasi yang tinggi menunjukkan unit-unit yang berada pada tingkat yang lebih rendah, lebih memiliki otonomi daripada organisasi dengan derajat desentralisasi yang rendah (sentralisasi). Dalam organisasi yang memiliki tingkat desentralisasi tinggi, bawahan diberi kekuasaan yang formal dalam melaksanakan kegiatan hariannya.

Desentralisasi (decentralization) adalah delegasi otoritas/wewenang pengambilan keputusan kepada jajaran manajer yang lebih rendah (Hendry Simamora 2001:249). Pada intinya desentralisasi memindahkan titik pengambilan keputusan kelapisan manajerial yang lebih rendah untuk setiap keputusan yang mesti diambil. Desentralisasi menurut Simon (1989) dalam Andarias Bangun (2009) yaitu suatu organisasi administratif adalah sentralisasi yang luas apabila keputusan yang dibuat pada level organisasi yang tinggi, desentralisasi yang luas apabila keputusan didelegasikan dari top manajemen ke level manajemen yang rendah dari wewenang eksekutif. Dengan demikian desentralisasi akan membuat tanggung jawab yang lebih besar kepada manajerial SKPD dalam melaksanakan tugasnya serta memberikan kebebasan dalam bertindak. Dengan desentralisasi akan meningkatkan independensi manajerial SKPD dalam bertindak dan berfikir dalam suatu tim tanpa mengorban keputusan organisasi. Struktur desentralisasi adalah proses penentuan kegiatan, penentuan nilai, penentuan orang yang

bertanggung jawab atas program dan kegiatan, menentukan prioritas program dan kegiatan (Andarias Bangun, 2009).

Dalam kondisi desentralisasi yang tinggi para manajer memiliki peran yang lebih besar dalam pembuatan keputusan dan pengimplementasiannya, serta menjadikan mereka lebih bertanggung jawab terhadap aktivitas unit kerja yang dipimpinnya. Adanya desentralisasi ini akan menyebabkan para manajer yang dikenai limpahan wewenang membutuhkan informasi yang berkualitas serta relevan guna mendukung kualitas keputusan. Menurut Ahmad Yani (2009:5) desentralisasi adalah semua urusan tugas, dan wewenang pelaksanaan pemerintahan diserahkan sepenuhnya kepada daerah. Dengan kata lain, semakin struktur terdesentralisasi organisasi di pemerintahan daerah maka semakin tinggi pula kinerja kepala SKPD dalam menjalankan pengelolaan keuangan negara.

Menurut Miah dan Mia (1996) desentralisasi adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer dibawahnya untuk mengambil keputusan secara independen. Hal ini didukung dengan penelitiannya Gul dkk (1995), bahwa partisipasi anggaran terhadap kinerja akan berpengaruh positif dalam organisasi yang pelimpahan wewenangnya bersifat desentralisasi. Riyanto (1996) dalam Marani dan Supomo(2003) menemukan desentralisasi tidak dapat mempengaruhi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Tanggung jawab dalam pendelegasian dari top manajemen ke level manajemen yang lebih rendah akan membawa konsekwensi semakin besar tanggung jawab manajer yang lebih rendah terhadap pelaksanaan keputusan yang dibuat.

Siegel dan Marconi (1989) dalam Andarias Bangun (2009), mengemukakan beberapa alasan suatu organisasi membentuk struktur desentralisasi yaitu :

- a. Akan memberikan Top manajemen waktu yang lebih banyak pada keputusan strategik jangka panjang dari keputusan operasi.
- b. Dapat membuat organisasi memberikan respon yang lebih cepat dan efektif pada suatu masalah.
- c. Sistem ini tidak memungkinkan untuk mendapatkan seluruh kebutuhan yang optimal.
- d. Akan menghasilkan hasil *training* yang baik untuk calon Top manajemen dimasa yang akan datang.
- e. Memenuhi kebutuhan ekonomi dan kemudian menjadi alat motivasi yang kuat bagi manajerial SKPD.

Desentralisasi merupakan praktik pendelegasian wewenang atau otoritas pengambilan keputusan dari jenjang manajer yang lebih atas kepada jenjang manajer yang lebih rendah (Krismiaji, 2009). Organisasi yang terdesentralisasi adalah sebuah organisasi yang memiliki kebijakan bahwa pembuatan keputusan tidak dipusatkan di manajemen pusat, namun pembuatan keputusan disebar atau dilakukan oleh seluruh manajer pada berbagai jenjang sesuai dengan batas kewenangan yang telah ditentukan sebelumnya (Krismiaji 314:2009).

b. Keuntungan dan Kerugian Deentralisasi

Menurut Krismiaji (2009) keuntungan dan kerugian desentralisasi:

- 1) Desentralisasi atau pendelegasian wewenang kepada manajer yang lebih rendah memiliki keuntungan sebagai berikut:

- a) Akses ke informasi lokal.

Manajer divisi memiliki akses divisi lokal atau informasi tentang divisi yang bersangkutan secara lebih baik dibanding manajemen pusat.

- b) Keterbatasan kognitif

Meskipun manajemen pusat dapat memperoleh informasi lokal, namun manajemen pusat tetap saja menghadapi persoalan. Dalam sebuah organisasi yang lebih besar dan kompleks, serta menghasilkan banyak produk, tidak ada seorangpun yang mampu menguasai seluruh persoalan yang terjadi.

- c) Respon lebih tepat waktu

Dengan menyerahkan wewenang untuk membuat keputusan kepada manajer divisi, maka respon terhadap persoalan yang muncul lebih tepat waktu.

- d) Fokus manajemen pusat

Manajemen pusat dapat lebih memfokuskan dan berkonsentrasi pada persoalan-persoalan dan pembuatan keputusan strategis, yaitu persoalan dan keputusan jangka panjang yang menyangkut perusahaan secara keseluruhan.

e) Pelatihan dan penilaian

Desentralisasi juga mampu untuk menilai kinerja para manajer divisi dan memiliki kemampuan membuat keputusan yang baik dan tepat, dapat terpilih untuk dipromosikan.

f) Motivasi

Dengan motivasi yang lebih tinggi, para manajer akan lebih proaktif mengambil inisiatif dan lebih kreatif.

g) Meningkatnya kompetensi

Cara terbaik untuk memperbaiki kinerja divisi adalah melakukan pengukuran kinerja, dan pengukuran kinerja ini hanya dapat dilakukan jika masing-masing divisi diberi kewenangan untuk membuat keputusan sendiri dan menerapkan keputusan tersebut.

Desentralisasi juga mengalami kelemahan sebagai berikut:

1) Keputusan parsial

Para manajer divisi membuat keputusan tanpa memahami kepentingan perusahaan secara keseluruhan.

2) Koordinasi lemah

Dalam sistem desentralisasi murni, umumnya tidak ada koordinasi antar manajer divisi. Para manajer divisi membuat keputusan sendiri antara individu dengan hanya mengacu pada kepentingan divisi masing-masing.

3) Perbedaan tujuan

Para manajer divisi kadang-kadang memiliki tujuan yang berbeda dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan.

4) Sulit mengkomunikasikan ide

Dalam perusahaan yang terdesentralisasi secara penuh, para manajer seringkali kesulitan untuk menyebarkan ide inovatif.

Kelemahan-kelemahan desentralisasi tersebut dapat ditanggulagi dengan cara (Hendry Simamora, 2001:251):

- a) Keputusan-keputusan harus dipusatkan
- b) Sistem akuntansi pertanggungjawaban haruslah dibentuk sehingga keputusan manajerial akan menguntungkan tidak hanya segmen bersangkutan saja tetapi juga perusahaan secara keseluruhan. Keharmonisan tujuan ini dapat dirancang jika sistem akuntansi pertanggungjawaban dirancang dengan baik.

c. Indikator Desentralisasi

Menurut Gordon dan Narayanan (1984) dalam Andarias Bangun(2009), indikator dalam desentralisasi terdiri dari:

- a. Adanya wewenang dalam menentukan jumlah anggaran
yaitu menentukan jumlah anggaran yang akan diacapai untuk tahun berikutnya.
- b. Diperlukan wewenang dalam menentukan program dan kegiatan

yaitu menentukan semua program dan kegiatan apa yang terkait dalam instansi tersebut.

- c. Adanya wewenang dalam menentukan keterlibatan pegawai adalah dengan memberi kesempatan pada karyawan untuk berpartisipasi *dalam* pembuatan kebijakan.
- d. Adanya wewenang dalam menentukan skala prioritas yaitu dengan menyusun dan menetapkan *skala prioritas* kebijaksanaan program kerja dan kegiatan dalam organisasi.
- e. Diperlukannya wewenang dalam menentukan penambahan dan mutasi pegawai adalah untuk memperbaiki efektifitas kerja *pegawai dalam* mencapai sasaran kerja dengan melakukan penambahan pegawai dan dengan melakukan mutasi pegawai karena berkembangnya karier karyawan atau adanya pegawai yang melanggar sanksi yang berlakunya dalam instansi tersebut.

Sedangkan menurut Mulyadi (2001:384) keuntungan desentralisasi adalah:

- a. Para manajer tingkat yang lebih rendah mempunyai pengetahuan yang terbaik tentang kondisi setempat.
- b. Desentralisasi mempersiapkan kesempatan bagi para manajer tingkat yang lebih rendah dalam mempersiapkan diri untuk jabatan yang lebih tinggi setelah mengelola unit organisasi tingkat bawah.

- c. Desentralisasi memberikan kebebasan bagi para manajer dalam pengambilan keputusan, sehingga mereka dapat memiliki kebebasan dalam pengambilan keputusan.

Kelemahan desentralisasi adalah sebagai berikut:

- a. Para manajer mungkin membuat keputusan-keputusan yang hanya menguntungkan divisi yang dipimpin saja, dengan akibat merugikan perusahaan secara keseluruhan.
- b. Para manajer mempunyai kecenderungan untuk memiliki sendiri unit organisasi penghasil jasa yang sebenarnya akan lebih murah jika jasa tersebut disediakan secara terpusat.
- c. Kadang-kadang biaya pengumpulan dan pengelolaan informasi mengalami kenaikan dalam perusahaan memiliki persepsi yang jelas mengenai perusahaan mereka masing-masing dalam mencapai sasaran anggaran.

Terdapat 4 istilah dalam penerapan wewenang terdesentralisasi:

- a. Delegasi adalah pembagian kebawah penugasan-penugasan pekerjaan dan kekuasaan pengambilan keputusan terkait kepada manajer-manajer didalam sebuah organisasi.
- b. Wewenang merupakan hak untuk membuat keputusan keputusan-keputusan yang diperlukan untuk melakukan tugas yang diemban.
- c. Tanggung jawab (responsibility) adalah kewajiban manajer untuk menerima otoritas untuk mencapai hasil yang dikehendaki.

- d. Akuntabilitas (accountability) mengacu kepada ukuran seberapa baik pencapaian hasil-hasil dan hal ini memenuhi melalui laporan kepada ukuran seberapa baik pencapaian hasil-hasil dan hal ini dipenuhi melalui laporan kinerja berkala yang mempersiapkan kepada manajer yang mendelegasikan wewenang mengenai apa yang terjadi.

B. Penelitian Relevan

Berdasarkan laporan penelitian terdahulu, penelitian yang relevan dengan penelitian ini yaitu: hasil penelitian dari Wahyudin Noor (2007) tentang Desentralisasi Dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel *Moderating* Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD. Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi yang positif signifikan, artinya kalau partisipasi dalam penyusunan anggaran meningkat maka kinerja manajerial juga akan meningkat. Penelitian ini berhasil menerima H_1 (H_0 ditolak) yang menyatakan partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial. Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial dijelaskan sebesar 40,5%. Hasil pengujian hipotesis 2 dan 3 menunjukkan bahwa kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontijen (desentralisasi dan gaya kepemimpinan) terhadap kinerja manajerial tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa kombinasi kesesuaian antara partisipasi anggaran dan faktor kontijen (desentralisasi dan gaya

kepemimpinan) terhadap kinerja manajerial bukanlah merupakan kesesuaian terbaik.

Hal ini bertentangan dengan penelitian Riyadi (2000) menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi secara positif signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan, bahwa semakin tinggi tingkat desentralisasi yang di berikan pada manajer dalam berpartisipasi pada proses penyusunan anggaran akan mengakibatkan kinerja pemimpin semakin tinggi pula dan Adi (2006) menemukan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi secara positif signifikan mempengaruhi kinerja manajerial.

Hasil penelitian menurut Rakib Husin, Made Sudarma dan Rosidi tentang Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Pimpinan dengan Desentralisasi, Budget Goal Commitment dan Job-Relevant Information Sebagai Variabel Moderating pada SKPD Pemerintah Kota Ternate. Hasil menunjukkan Semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran maka semakin meningkatkan kinerja pimpinan dan Desentralisasi memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap Kinerja Pimpinan.

Penelitian menurut Murtanto dan Winda Arum Hapsari tentang pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan desentralisasi dan karakteristik sistem informasi akuntansi manajemen sebagai variabel moderating. Hasil menunjukkan interaksi antara variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan desentralisasi akan menurunkan kinerja manajerial. Pada tingkat

desentralisasi yang tinggi, pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan rendah, sebaliknya pada tingkat desentralisasi yang rendah, pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan tinggi.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Brownell (1982), Brownell dan McInnes (1986), dan Indriantoro (1993) dalam Sumarno (2005) menemukan bahwa ada hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sementara hasil penelitian Milani (1975) dan Brownell dan Hirst (1986) dalam Sumarno (2005) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang tidak signifikan diantara keduanya.

Hasil penelitian Darma (2005) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian organisasi berpengaruh positif signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pemerintah daerah kabupaten/kota di wilayah propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta, juga penelitian Budi Astuti (2011) Bahwa Kejelasan Sasaran Berpengaruh Signifikan Terhadap Kinerja Pimpinan Dalam Pelaksanaan Program di SKPD dan penelitian Andarias Bangun (2009) bahwa secara simultan partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD.

Sebaliknya penelitian menurut Pilipus Ramandei (2009), meneliti karakteristik sasaran anggaran dan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Hasil penelitian menolak H1,H2,H3,H4 bahwa karakteristik sasaran anggaran (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, dan

evaluasi anggaran) tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

Hasil penelitian Coryanata (2004) dalam Aditya (2010) menunjukkan bahwa pelimpahan wewenang dan komitmen organisasi memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial. Sedangkan penelitian Adoe (2002) menunjukkan kejelasan anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial.

C. Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial SKPD

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat dan penerima keputusan dan mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan aparat pemerintah daerah dalam penyusunan anggaran daerah serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran tersebut. Partisipasi adalah bentuk pengikutsertaan komponen-komponen masyarakat dalam mengambil kebijakan publik, perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan (Mardiasmo, 2004:55).

Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran kemungkinan juga mempengaruhi kinerja manajerial, karena dengan adanya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran maka bawahan merasa terlibat dan harus bertanggung jawab atas pelaksanaan anggaran, sehingga bawahan diharapkan dapat melaksanakan anggaran dengan lebih baik (Anthony dan Govindarajan, 2007:95). Dengan adanya partisipasi maka akan memberikan manfaat dalam

mempengaruhi sikap positif, serta meningkatkan kerjasama antar manajer untuk melakukan perbaikan secara terus-menerus dengan mengikutsertakan karyawan dalam penyusunan anggaran.

Jadi dalam penyusunan anggaran dapat diartikan merupakan keikutsertaan seseorang dalam menyusun dan memutuskan anggaran bersama. Sukses atau gagalnya para staf dalam suatu SKPD dalam melaksanakan anggaran merupakan refleksi langsung tentang keberhasilan atau kegagalan manajerial SKPD dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diembannya. Hasil penelitian dari Andarias Bangun (2009) bahwa secara simultan partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD. Berdasarkan penjelasan diatas, maka diusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₁ : Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD

2. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran dan Kinerja Manajerial SKPD

Menurut Kenis (1979) kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran itu dipahami oleh orang yang bertanggung jawab atas anggaran tersebut. Oleh karena sasaran anggaran pemerintah daerah dinyatakan secara jelas, spesifik dan mudah dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab yang melaksanakannya.

Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategik Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas, aparat pelaksana

anggaran juga akan terbantu dalam perealisasiannya, secara tidak langsung ini akan mempengaruhi terhadap kinerja aparat. Salah satu penyebab tidak efektif dan efisiennya anggaran dikarenakan ketidakjelasan sasaran anggaran yang mengakibatkan aparat pemerintah daerah mengalami kesulitan dalam menyusun target-target anggaran.

Menurut Kenis dalam Ehrman (2006:3) adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran, selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Pada konteks pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada aparat, untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah. Aparat akan memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan dengan tepat. Selanjutnya, hal ini akan menurunkan perbedaan yang diturunkan perbedaan yang diturunkan antara anggaran yang disusun dengan estimasi terbaik bagi organisasi. Penelitian menurut Budi Astuti (2011), bahwa kejelasan sasaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD. Berdasarkan penjelasan diatas, maka diusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD.

3. Hubungan Desentralisasi, Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial SKPD

Desentralisasi merupakan praktik pendelegasian wewenang atau otoritas pengambilan keputusan dari jenjang manajer yang lebih atas kepada jenjang manajer yang lebih rendah (Krismiaji, 2009). Organisasi yang terdesentralisasi adalah sebuah organisasi yang memiliki kebijakan bahwa pembuatan keputusan tidak dipusatkan di manajemen pusat, namun pembuatan keputusan disebar atau dilakukan oleh seluruh manajer pada berbagai jenjang sesuai dengan batas kewenangan yang telah ditentukan sebelumnya (Krismiaji 314:2009).

Desentralisasi akan menunjukkan tingkat otonomi yang didelegasikan pada manajerial SKPD sehingga manajerial SKPD mempunyai tanggung jawab yang lebih besar terhadap perencanaan dan pengendalian aktivitas operasi serta membutuhkan informasi yang lebih banyak. Jadi organisasi yang strukturnya lebih terdesentralisasi seperti pelaksanaan otonomi di Indonesia, para manajerial SKPD mempunyai otonomi yang lebih besar dalam proses pengambilan atau penetapan keputusan.

Riyadi, (2000) dalam Rakib Husin (2005) dalam penelitiannya menemukan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi secara positif signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan, bahwa semakin tinggi tingkat desentralisasi yang diberikan pada manajer dalam berpartisipasi pada proses penyusunan anggaran akan mengakibatkan kinerja pemimpin yang semakin tinggi pula. Demikian halnya Gul *et al.* (1995) dan Adi (2006)

menemukan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi secara positif signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Berdasarkan penjelasan diatas, maka diusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₃ : Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika desentralisasi tinggi.

4. Hubungan Desentralisasi, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Kinerja Manajerial SKPD

Menurut Kenis (1979), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran tersebut. Riyanto (2003) dalam Budi (2011) hubungan karakteristik anggaran dalam hal ini, kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja pimpinan SKPD, dipengaruhi oleh faktor-faktor individual yang bersifat psychological attitudes. Efektif atau tidaknya kejelasan sasaran anggaran ditentukan oleh psychological attitudes. Implikasi faktor-faktor individual tersebut berfungsi sebagai pemoderasi dalam hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial SKPD, seperti desentralisasi.

Desentralisasi menurut Simon (1989) dalam Andarias Bangun (2009) yaitu suatu organisasi administratif adalah sentralisasi yang luas apabila keputusan yang dibuat pada level organisasi yang tinggi, desentralisasi yang luas apabila keputusan didelegasikan dari top manajemen ke level manajemen yang rendah

dari wewenang eksekutif. Dengan demikian desentralisasi akan membuat tanggung jawab yang lebih besar kepada manajerial SKPD dalam melaksanakan tugasnya serta memberikan kebebasan dalam bertindak. Dengan desentralisasi akan meningkatkan independensi manajerial SKPD dalam bertindak dan berfikir dalam suatu tim tanpa mengorban keputusan organisasi.

Kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah pimpinan SKPD dalam penyusunan untuk mencapai target-target anggaran sesuai dengan anggaran yang ingin dicapai SKPD. Desentralisasi merupakan merupakan faktor yang diperlukan dalam meningkatkan kinerja karena desentralisasi dapat diartikan semakin tinggi desentralisasi yang diberikan pada manajer, semakin jelas sasaran anggaran yang diharapkan mampu meningkatkan kinerja manajerial di SKPD melalui pencapaian target-target anggaran dan akan semakin kuat dengan tingginya desentralisasi yang dimiliki oleh pimpinan SKPD, seperti penelitian yang dilakukan oleh Aditya (2010) bahwa perlimpahan wewenang dan komitmen organisasi mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial.. Berdasarkan penjelasan diatas, maka diusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₄ : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika desentralisasi tinggi.

D. Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual dimaksud sebagai konsep untuk menjelaskan, mengungkapkan dan menunjukkan keterkaitan antara variabel yang akan diteliti yaitu Kinerja Manajerial SKPD sebagai variabel dependen dengan Partisipasi

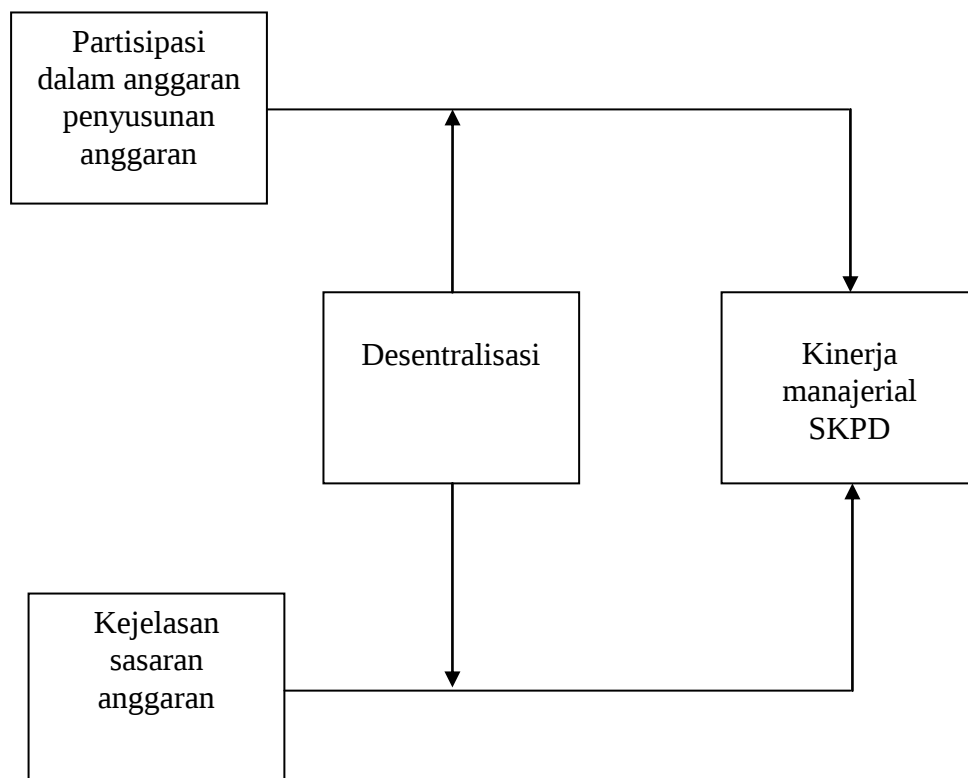
dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran sebagai variabel independen dan Desentralisasi sebagai variabel moderating.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD. Hal ini terjadi karena partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran kemungkinan juga mempengaruhi kinerja manajerial, karena dengan adanya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran maka bawahan merasa terlibat dan harus bertanggung jawab atas pelaksanaan anggaran, sehingga bawahan diharapkan dapat melaksanakan anggaran dengan lebih baik (Anthony dan Govindarajan, 2007:95). Dengan adanya partisipasi maka akan memberikan manfaat dalam mempengaruhi sikap positif, serta meningkatkan kerjasama antar manajer untuk melakukan perbaikan secara terus-menerus dengan mengikutsertakan karyawan dalam penyusunan anggaran.

Begitu juga dengan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD. Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan kinerja manajerial mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin jelas sasaran anggaran itu, maka semakin tinggi kinerja manajerialnya. Menurut Miah dan Mia (1996) desentralisasi adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer dibawahnya untuk mengambil keputusan secara independen, bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kejelasan sasaran anggaran dengan pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi secara positif signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan, bahwa semakin tinggi tingkat desentralisasi yang

diberikan pada manajer dalam berpartisipasi pada proses penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran akan mengakibatkan kinerja pemimpin yang semakin tinggi pula. Sehingga desentralisasi mempengaruhi kinerja yang diberikan oleh orang-orang yang bekerja didalam sebuah organisasi.

Untuk lebih jelasnya pengaruh antar variabel independen dengan variabel dependen dapat dilihat pada gambar dibawah ini:



Gambar 1

Kerangka Konseptual

BAB V PENUTUP

A. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat seberapa besar Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggraan terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Desentralisasi sebagai Variabel Moderating. Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa :

1. Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja manajerial SKPD.
2. Kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja manajerial SKPD
3. Partisipasi penyusunan anggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja manajerial SKPD dengan Desentralisasi sebagai variabel moderating.
4. Kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Desentralisasi sebagai variabel moderating.

B. Saran

Berdasarkan pembahasan dan kesimpulan yang diuraikan di atas, maka penulis mencoba untuk memberikan saran-saran sebagai berikut :

1. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD pemerintah. Untuk lebih meningkatkan kinerja, agar para pimpinan SKPD dan bawahan bekerja sama dalam penyusunan anggaran. Hal ini, tidak hanya sekedar syarat, namun harus direalisasikan agar seiring dengan peningkatan kinerja.
2. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survei lapangan dan wawancara untuk menilai sejauhmana pengaruh antar variabel.
3. Pada penelitian ini, variabel Desentralisasi secara interaksi tidak dapat memoderasi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial SKPD. Oleh karena itu, disarankan untuk mempertimbangkan penggunaan variabel desentralisasi sebagai variabel yang memoderasi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial SKPD. Peneliti menyarankan untuk mengganti variabel tersebut dengan variabel moderasi lainnya seperti budaya organisasi, komitmen organisasi, motivasi kerja, gaya kepemimpinan dan *locus of control*.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Halim. 2007. *Akuntansi Sektor Publik, Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi 3. Jakarta: Salemba Empat.
- Adi Bayu. 2006. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Pemimpin Dengan Desentralisasi dan Dukungan Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Tesis S2*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Aditya Dewangga Ajie. 2010. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial dengan Perlindungan Wewenang dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. Skripsi. Universitas Muhamadiyah Surakarta.
- Ahmad Yani. 2009. *Hubungan antara Pemerintah Pusat dan Daerah di Indonesia*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Andarias Bangun. 2009. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Struktur Organisasi Terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal Sebagai Pemoderasi. *Tesis*. Universitas Sumatera Utara.
- Anthony, Robert N dan Vijay Govindarajan. 2005. *Sistem Pengendalian Manajemen* buku dua. Terjemahan Kurniawan Tjakrawala. Jakarta: Salemba Empat.
- Budi Astuti. 2011. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Pimpinan Dalam Pelaksanaan Program di SKPD dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. Skripsi. Universitas Negeri Padang.
- Indra Bastian. 2006. *Akuntansi Sektor Publik, Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Darma E.S. 2004. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. *Tesis*. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Deddi Noerdiawan. 2008. *Akuntansi Sektor Publik, Edisi Dua*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ekawati Nurhandayani. 2008. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Perlindungan Wewenang Terhadap Hubungan Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial. Skripsi. Universitas Muhamadiyah Surakarta.
- Garrison, Ray H. 2000. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta : Salemba Empat
- Gordon and Narayanan, 1984. Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 9, No. 4: 33-37
- Gunawan Adisaputro, dkk. 1994. *Anggaran Perusahaan*. Yogyakarta: BPFE.
- Imam Ghazali . 2007. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Ekspos News. 2011. DPRD Menduga 4 SKPD di Padang Mengalami Kebocoran. <<http://www.google.co.id>>. Diakses tanggal (18/12/2012)

- Padang Ekspres. 2011. Pemasukan Hilang Rp5,1 M, Akibat Pengelolaan Pasar yang tidak maksimal <<http://www.google.co.id>>. Diakses tanggal (15/12/2012)
- Kenis. 1979. *Effects on Budgetary Goal 5Characteristic on Managerial Attitude and Performance, The Accounting Review*.
- Krismiaji. 2009. *Dasar-Dasar Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta. UPP-AMP YKPN.
- Mahsun, Sulistiyowati, dan Andre. 2006. *Akuntansi sektor Publik*. Yogyakarta: Fakultas Ekonomi UGM.
- Mardiasmo.2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- Mila Mumpuni. 2005 . Pengaruh Struktur Organisasional dan *Locus Of Control* Terhadap Hubungan antara Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial pada Organisasi Sektor Publik. Semarang; *Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi*. Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Mulyadi, dan Jhony. 2001. *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*. Yogyakarta: Aditya Media.
- Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Husin, Rakip, Made Sudarma, dan Rosidi. 2000. Pengaruh Partisipasi anggaran Terhadap Kinerja Pimpinan dengan Desentralisasi, *Budget Goal Comitment* dan *Job Relavan Information* sebagai variabel moderating. Tesis Universitas Brawijaya.
- Riyadi, Slamet. 2000. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel *Moderating* dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol 3. No. 2 Hal. 134-150.
- Riyanto, Bambang. 2003. Model Kontigensi Sistem Pengendalian : Integrasi dan Eksistensi untuk *Future Research*. KOMPAK: Jurnal Akuntansi, Manajemen dan Sistem Informasi FE UTY Yogyakarta.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No.22 Tahun 1999 Tentang Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No.32 Tahun 2004 Tentang Peraturan Pemerintah.
- Sugiyono. 2004. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: PT. Alfabeta.
- Samuel Abel T.S. 2008. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Motivasi Sebagai Variabel Intervening pada Kawasan Industri Medan. Tesis. Medan.
- Siegel, G dan H. R. Marconi Boulian. 1989. "*Behavioral Accounting*". Cincinati. Ohio. Sounth-Western Publishing Co. Singarimbun, Masri dan Sofyan Efendi (Ed). 1989. *Metode Penelitian Survei*. Edisi Revisi. Jakarta: LP3ESL.
- Syafrial. 2009. Pengaruh Ketepatan Skedul Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial SKPD pada Pemerintah Kabupaten Sorolangun. Tesis. Medan.
- Suhanda. 2009. *Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah*. Padang: Andalas Lima Sisi

- Pilipus Ramandei. 2009. Pengaruh Karakteristik Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah. Tesis. Semarang.
- Uma Sekaran. 2006. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat.
- Wahyudin Noor. 2007. Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel *Moderating* Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. Simposium Nasional Akuntansi X.