

**PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN DAN SISTEM
PENGENDALIAN AKUNTANSI TERHADAP KINERJA
PIMPINAN DALAM PELAKSANAAN PROGRAM
DI SKPD DENGAN KOMITMEN ORGANISASI
SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Studi Empiris pada SKPD Kota Padang)**

SKRIPSI

*Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Memperoleh
Gelar Sarjana Ekonomi Strata Satu*



**Oleh:
BUDI ASTUTI
73455/2006**

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2011**

HALAMAN PENGESAHAN SKRIPSI

**PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN DAN SISTEM
PENGENDALIAN AKUNTANSI TERHADAP KINERJA PIMPINAN DALAM
PELAKSANAAN PROGRAM DI SKPD DENGAN KOMITMEN ORGANISASI
SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Studi Empiris pada SKPD Kota Padang)**

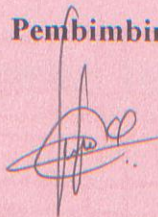
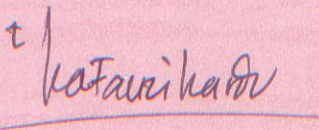
Nama : Budi Astuti
NIM/BP : 73455/2006
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Februari 2011

Disetujui Oleh :

Pembimbing I

Pembimbing II

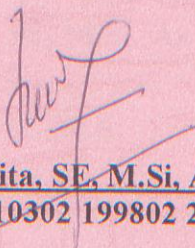


Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak
NIP. 19710522 200003 2 001

Caroline Cheisviyanny, SE, M, Ak
NIP. 19801019 200604 2 002

Mengetahui,

Ketua Prodi Akuntansi



Lili Anita, SE, M.Si, Ak
NIP. 19710302 199802 2 001

HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

*Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di depan Tim Penguji Skripsi
Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang*

PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN DAN SISTEM PENGENDALIAN AKUNTANSI TERHADAP KINERJA PIMPINAN DALAM PELAKSANAAN PROGRAM DI SKPD DENGAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI (Studi Empiris Pada SKPD Kota Padang)

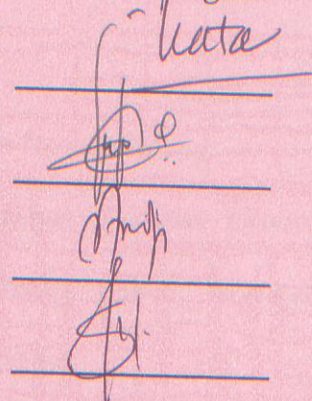
Nama : Budi Astuti
NIM/BP : 73455/2006
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Februari 2011

Tim Penguji

	Nama
1. Ketua	: Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak
2. Sekretaris	: Caroline Cheisviyanny, SE, M, Ak
3. Anggota	: Nurzi Sebrina, SE, M.Sc, Ak
4. Anggota	: Salma Taqwa, SE, M.Si

Tanda Tangan



ABSTRAK

Budi Astuti (2006/73455) Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. Studi Empiris pada SKPD Kota Padang. Skripsi. Universitas Negeri Padang. 2011

**Pembimbing : 1. Eka Fauzihardani, S.E, M.Si, Ak
2. Charoline Cheisviyanny, S.E, M, Ak**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji: 1) Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD. 2) Pengaruh sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD 3) Pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD 4) Pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD

Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD kota Padang. Pemilihan sampel dengan metode *total sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei dengan menyebarkan kuesioner kepada Kepala SKPD, Kabag. Keuangan, dan Kabag. Umum. Analisis yang digunakan adalah *moderated regression analysis* dan uji t untuk melihat pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa: 1) Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD, dimana nilai signifikansi $0.037 < 0.05$ dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $2,136 > 1,6683$ (H_1 diterima). 2) Sistem pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD, dimana nilai signifikansi $0.024 < 0.05$ dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $2,213 > 1,6683$ (H_2 diterima) 3)Komitmen organisasi sebagai variable pemoderari dapat memperkuat hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD, dimana nilai signifikansi $0.018 < 0.05$ dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $2,442 > 1,6683$ (H_3 diterima) 4) Komitmen organisasi sebagai variable pemoderasi dapat memperkuat hubungan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD, dimana nilai signifikansi $0.025 < 0.05$ dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $2,299 > 1,6683$ (H_4 diterima)

Bagi penelitian selanjutnya hendaknya menggunakan teknik pengumpulan data dengan teknik survei dan wawancara langsung terhadap responden. Dengan melihat nilai *Adjusted R Square* penelitian , maka disarankan untuk menambah variabel pemoderasi lain terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD seperti, motivasi, budaya organisasi, dan pelimpahan wewenang.

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, karena dengan rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi”. Skripsi ini merupakan salah satu syarat memperoleh gelar sarjana ekonomi 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, S.E, M.Si, Ak sebagai pembimbing I dan Ibu Charoline Cheisviyanny, S.E, M, 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 dan Ibu Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
4. 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-kakak 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 2006.
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, Februari 2011

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	8
C. Pembatasan Masalah	9
D. Perumusan Masalah	10
E. Tujuan Penelitian	10
F. Manfaat Penelitian	11
 BAB II KAJIAN TEORI	 13
A. Kajian Teori	13
1. Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD .	13
a. Definisi Kinerja	13
b. Penilaian Kinerja	14
c. Pengukuran Kinerja	15
d. Tujuan dan Manfaat apengukuran Kinerja	17
2. Kejelasan Sasaran Anggaran	18
a. Konsep Anggaran	18
b. Fungsi Anggaran.....	19
c. Proses dan Prosedur Penyusunan Anggaran	21
d. Kejelasan Sasaran Anggaran	24

3. Sistem Pengendalian Akuntansi.....	27
a. Pengertian Sistem Pengendalian Intern	27
b. Unsur Pengendalian Intern	28
c. Sistem Pengendalian Akuntansi	36
d. Tujuan Pengendalian internal	38
4. Komitmen Organisasi.....	39
5. Penelitian Relevan.....	43
B. Pengembangan Hipotesis	46
C. Kerangka Konseptual	51
BAB III METODE PENELITIAN	54
A. Jenis Penelitian	54
B. Populasi dan Sampel	54
C. Jenis dan Sumber Data	56
D. Teknik Pengumpulan Data	56
E. Variabel Penelitian	56
F. Instrumen Penelitian	57
G. Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen	59
H. Hasil Uji Coba Instrumen	60
I. Model dan Teknik Analisis Data.....	62
J. Defenisi Operasional	65
BAB IV HASIL PENELITIAN	67
A. Gambaran Umum Responden Penelitian	67
B. Demografi Responden.....	68
C. Deskripsi Variabel Penelitian	70
D. Statistik Deskriptif	75
E. Uji Validitas dan Reliabilitas	76
F. Model dan Teknik Analisis.....	78
G. Hasil Penelitian	81

H. Pembahasan	87
BAB V SIMPULAN DAN SARAN	93
A. Simpulan	93
B. Keterbatasan dan Saran Penelitian	94
DAFTAR PUSTAKA	96

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Daftar SKPD yang Menjadi Populasi dan Responden	55
2. Kisi-Kisi Instrumen Penelitian	58
3. Nilai <i>Corrected Item Total Correlation</i>	61
4. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i>	62
5. Tingkat Pengembalian Kuesioner	68
6. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	68
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir	69
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja.....	70
9. Distribusi Frekuensi Variabel Kinerja Pimpinan SKPD	71
10. Distribusi Frekuensi Variabel Kejelasan Sasaran Anggaran	72
11. Distribusi Frekuensi Variabel Sistem Pengendalian Akuntansi.....	73
12. Distribusi Frekuensi Variabel Komitmen Organisasi	74
13. Statistik Deskriptif	75
14. Nilai <i>Corrected Item-Total Correlation</i> terkecil.....	76
15. Nilai <i>Croanbach Alpha</i>	77
16. Uji Normalitas Residual	79
17. Uji Multikolinearitas	80
18. Uji heteroskedastisitas	81
19. Uji F	82
20. Uji Koefisien Determinasi (R^2)	82
21. Koefisien Regresi	83

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Kerangka Konseptual	53

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Kuesioner Penelitian	99
2. Hasil Analisis Validitas dan Realibilitas	103
3. Statistik Deskriptif	107
4. Uji Normalitas, Uji Multikolinearitas	107
5. Uji Heteroskedastisitas	108
6. Uji Hipotesis	109

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Reformasi di Indonesia telah mendorong terciptanya sikap keterbukaan dan sistem politik yang lebih fleksibel berikut kelembagaan yang mendukungnya. Pertanggungjawaban pemerintah daerah berubah dari *vertical accountability* (kepada pusat) menjadi *horizontal accountability* (kepada masyarakat di daerah melalui DPRD). Lingkup anggaran dan akuntansi menjadi sangat relevan untuk diteliti lebih jauh berikut pengaruhnya pada kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD dalam menjalankan tugas dan kewajibannya kepada publik.

Kinerja yang dicapai oleh suatu organisasi pada dasarnya adalah prestasi para anggota organisasi itu sendiri, mulai dari pimpinan sampai bawahan. Konsep kinerja instansi pemerintah sendiri muncul ketika institusi pemerintah mulai mengenal konsep baru dalam pengelolaan urusan publik menjadi *good governance*. Organisasi yang berhasil merupakan organisasi yang memiliki visi dan misi yang jelas serta terukur. Artinya bahwa visi dan misi tidak akan bermakna ketika tidak teraktualisasi dalam kinerja pimpinan dan kinerja organisasi dalam rangka menciptakan *good governance*. Oleh karena itu kinerja merupakan *the ultimate goal* dalam setiap organisasi publik. Visi dan misi itu sendiri mencerminkan komitmen organisasi secara teori dan diharapkan mampu diwujudkan dengan kinerja pimpinan dan kinerja organisasi yang baik.

Setiap organisasi publik memiliki visi dan misi tersendiri dalam rangka peningkatan kinerja pimpinan dan kinerja organisasi. Sebagai contoh Pemerintah Kota Padang. Adapun visi Pemerintah Kota Padang adalah: terwujudnya warga kota yang berbudaya tinggi dengan adat dan kebudayaan minangkabau sebagai nilai dasar utama dengan keimanan dan ketaqwaan yang berkualitas serta penguasaan ilmu pengetahuan dan teknologi yang tinggi. Sedangkan misi Pemerintah Kota Padang adalah: 1) Meningkatkan dan menjunjung tinggi nilai-nilai agama, adat, seni dan budaya, 2) Meningkatkan kualitas SDM, 3) Meningkatkan fungsi dan modal UKM serta perluasan akses pasar, 4) Meningkatkan sarana dan prasarana kota, 5) Menegakkan supremasi hukum, 6) Meningkatkan kualitas aparatur dan kelembagaan pemerintah, 7) Memfasilitasi kegiatan DPRD dalam meningkatkan fungsi dan peran kelembagaan, 8) Pemanfaatan sumber daya alam yang optimal dan berwawasan lingkungan.

Kinerja sebagai hasil kerja yang dapat dicapai oleh seseorang atau sekelompok orang dalam suatu organisasi sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab masing-masing dalam upaya mencapai tujuan organisasi yang bersangkutan secara legal, tidak melanggar hukum dan sesuai dengan moral dan etika (Prawirosentono, 1999 dalam Syafrial 2009). Kinerja manajerial/pimpinan merupakan kinerja para individu dalam kegiatan-kegiatan manajerial, seperti: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi dan perwakilan (Mahoney 1963 dalam Syafrial 2009).

Salah satu alat yang digunakan manajemen dalam melakukan perencanaan dan pengendalian jangka pendek dalam organisasi adalah anggaran. Anggaran juga merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. 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, 2009).

Anggaran digunakan untuk mengendalikan biaya dan menentukan bidang-bidang masalah dalam organisasi tersebut dengan membandingkan hasil kinerja yang telah di anggarkan secara periodik. Agar anggaran itu tepat sasaran dan sesuai dengan tujuan maka diperlukan kerjasama yang baik antara bawahan dan atasan, pegawai dan pimpinan dalam penyusunan anggaran.

Kenis (1979) dalam Indraswari (2010) mengatakan terdapat beberapa karakteristik sistem penganggaran. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) dan Rencana Kerja Perangkat Daerah (RKPD). Menurut Kenis (1979), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah

harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

Pada konteks pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada pimpinan, untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah. Pimpinan akan memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan pimpinan SKPD untuk menyusun target-target anggaran. Selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang akan dicapai pemerintah daerah. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas diharapkan pimpinan SKPD meningkatkan kinerjanya sesuai dengan target yang telah ditetapkan sebelumnya sehingga tujuan instansi pemerintah dapat tercapai. Oleh karena kinerja itu sendiri merupakan hasil akhir (*output*) organisasi yang sesuai dengan tujuan organisasi.

Pengendalian intern menurut Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah merupakan proses yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai pencapaian tujuan pemerintah daerah yang tercermin dari keandalan laporan keuangan, efisiensi dan efektivitas pelaksanaan program dan kegiatan serta dipatuhinya peraturan perundang-undangan. Ada tiga fungsi yang terlihat dari definisi tersebut yaitu: (a) keterandalan laporan keuangan, (b) efisiensi dan efektivitas operasi, dan (c) kepatuhan terhadap ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Fungsi pertama dilakukan untuk mencegah inefisiensi dan dinamakan sistem pengendalian akuntansi, sedangkan

fungsi kedua dan ketiga dilakukan secara khusus untuk meningkatkan efisiensi operasional dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen dan dinamakan pengendalian intern administratif, dalam Triyuwono & Roekhudin (2000).

Menurut Simon (1987) dalam Indraswari (2010), bahwa sistem pengendalian yang menggunakan informasi akuntansi disebut sebagai sistem pengendalian yang berbasis akuntansi atau sistem pengendalian akuntansi. Sistem pengendalian akuntansi adalah semua prosedur dan sistem formal yang menggunakan informasi untuk menjaga atau mengubah pola aktivitas organisasi. Dalam hal ini yang termasuk pengendalian akuntansi adalah sistem perencanaan, sistem pelaporan dan prosedur monitoring yang didasarkan pada informasi.

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi dapat membantu mewujudkan terciptanya laporan keuangan yang andal. Pimpinan dapat menggunakan informasi yang akurat dari laporan keuangan yang andal untuk membantu dalam pengambilan keputusan dan pengendalian aktivitas keuangan secara lebih baik dalam rangka pencapaian tujuan sehingga akan menyebabkan peningkatan kinerja. Sistem pengendalian akuntansi dapat mempermudah perencanaan dan pengawasan kegiatan dan kinerja.

Berbeda dengan hasil penelitian Darma (2004) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap peningkatan kinerja pemerintah daerah kabupaten/kota di wilayah propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Sedangkan komitmen organisasi tidak berperan sebagai variabel moderating. Penelitian Abdullah (2004) juga mengatakan terdapat hubungan

yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun sebaliknya, peneliti Pilipus (2009) mengatakan bahwa tidak terdapat hubungan yang signifikan antara kejelasan anggaran dengan kinerja manajerial. Penelitian Adoe (2002) menunjukkan kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Penelitian Jumirin (2001) juga mengatakan tidak terdapat hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Lemahnya penyerapan dana APBD tahun 2010 pada 10 SKPD di lingkungan Pemko Padang, bisa membuat pimpinan SKPD dimutasi. Untuk itu memperbaiki kinerja SKPD di lingkungan Pemko Padang perlu dilakukan agar menjadi lebih baik. Wakil Walikota Padang Mahyeldi Ansharullah mengatakan, Pemko Padang akan segera melakukan rapat evaluasi dengan SKPD pada awal tahun 2011 guna memperbaiki kinerja SKPD dimaksud. Selain dilakukan pembahasan kinerja SKPD juga akan dievaluasi seputar akses SKPD mendapatkan dana dari APBD Provinsi dan APBN serta bagaimana setiap SKPD memecahkan permasalahan di lapangan. Dikatakan, hal tersebut harus dilakukan agar segera dicari solusi permasalahan yang ada di SKPD. Biasanya rapat dilakukan sekali sebulan untuk menyampaikan ide sebagai solusi bagi permasalahan yang ada di Kota Padang. Namun belum cukup 10 persen SKPD yang hadir untuk memberi ide sebagai solusi dari permasalahan yang ada di Kota Padang. Hasil evaluasi, kata Mahyeldi, nantinya akan menjadi salah satu faktor untuk melakukan mutasi di jajaran SKPD Pemko Padang. Mutasi juga

dilakukan untuk mengisi posisi pejabat dan pegawai SKPD yang pensiun. (<http://prosaturripadang.wordpress.com/2011/01/07/>)

Dari fenomena di atas dapat dilihat bahwa kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD Kota Padang belum optimal. Hal ini menunjukkan adanya penurunan kinerja Pimpinan SKPD Kota Padang dalam penyerapan dana APBD tahun 2010. Selain itu, hasil temuan menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan penelitian lainnya, menunjukkan kemungkinan adanya variabel lain yang mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD.

Fahrianta dan Ghozali (2002) dan Riyanto (2003) mengatakan kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian mengenai anggaran dan implikasinya, disebabkan adanya faktor-faktor tertentu (*situational factors*) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Model penelitian tersebut untuk menguji *contextual factors* yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja. Contoh faktor kontekstual tersebut adalah motivasi, komitmen, struktur organisasi, ketidakpastian lingkungan dan strategi.

Konsep komitmen merupakan salah satu dari beberapa faktor yang memegang peranan penting dalam hubungan-hubungan tersebut di atas. Komitmen organisasi merupakan salah satu *contextual factors* yang mempengaruhi keefektifan sistem pengendalian pada umumnya. Komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasi (McClurg, 1999 dalam Darma, 2004). Oleh

karena itu, faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel psikologi yang diwujudkan dalam bentuk komitmen organisasi.

Komitmen organisasi juga merupakan faktor yang diperlukan dalam peningkatan kinerja. Komitmen organisasi diartikan sebagai suatu ikatan psikologis karyawan pada organisasi, yang akan memberikan dampak secara langsung terhadap tujuan organisasi. Karyawan yang berkomitmen tinggi pada organisasi akan menimbulkan kinerja organisasi yang tinggi, tingkat absensi berkurang, loyalitas karyawan, dan lain-lain (Sopiah, 2008).

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, dalam penelitian ini difokuskan pada SKPD Kota Padang, penambahan variable komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi dan penambahan sistem pengendalian akuntansi sebagai variabel bebas. Variabel sistem pengendalian akuntansi digunakan karena diketahui sangat berperan dalam keandalan laporan keuangan sehingga penulis ingin melihat sejauh mana pengaruh sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja. Maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi”**.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang diuraikan di atas, maka dapat diidentifikasi permasalahan dalam penelitian ini antara lain:

1. Sejauhmana kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja?
2. Sejauhmana sistem pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap kinerja?
3. Sejauhmana komitmen organisasi memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja?
4. Sejauhmana komitmen organisasi memoderasi pengaruh sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja?
5. Sejauhmana kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap kinerja?
6. Sejauhmana komitmen organisasi memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja?

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 kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD dengan komitmen organisasi sebagai variable pemoderasi.

D. Perumusan Masalah

Berdasarkan identifikasi masalah yang telah diuraikan di atas dan sesuai dengan judul yang penulis kemukakan, maka perumusan masalah penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Seauhmana kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja?
2. Seauhmana sistem pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap kinerja?
3. Seauhmana komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja?
4. Seauhmana komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja?

E. Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui :

1. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD.
2. Pengaruh sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD.
3. Pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD .
4. Pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di 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 kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD dengan komitmen organisasi sebagai variable pemoderasi.
2. Bagi perkembangan ilmu pengetahuan:
 - a. Menambah pengetahuan tentang pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi .
 - b. Untuk memperkuat penelitian sebelumnya berkenaan dengan adanya hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD.
 - c. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangan pemikiran dan referensi bagi penelitian yang akan datang.

3. Bagi para praktisi:

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis bagi pemerintah daerah untuk menerapkan sistem anggaran yang efektif sebagai alat bantu manajemen dalam memotivasi dan mengevaluasi kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD

a. Definisi 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/pimpinan merupakan kinerja para individu dalam kegiatan-kegiatan manajerial, seperti: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi dan perwakilan (Mahoney 1963 dalam syafrial 2009). Kinerja individu adalah tingkat pencapaian atau hasil kerja seseorang dari sasaran yang harus dicapai atau tugas yang harus dilaksanakan dalam kurun waktu tertentu (Simanjuntak 2005)

Menurut Prawirosentoso dalam Lijan (2004), kinerja merupakan hasil kerja yang dapat dicapai oleh pegawai atau sekelompok pegawai dalam organisasi, sesuai dengan wewenang dan tanggungjawab masing-masing, dalam upaya mencapai tujuan organisasi bersangkutan secara legal, tidak melanggar hukum dan sesuai norma dan etika.

Definisi di atas dapat diambil kesimpulan kinerja adalah tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan dalam mewujudkan tujuan organisasi. 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. Meskipun demikian orang atau lembaga tersebut tetap harus dalam kendali, yakni mempertanggungjawabkan pekerjaannya kepada pemberi hak dan wewenang tersebut; (3) pekerjaan haruslah dilakukan secara legal, yang berarti dalam melaksanakan tugas individu atau lembaga tentu saja harus mengikuti aturan yang ditetapkan; (4) pekerjaan tidaklah bertentangan dengan moral dan etika, artinya selain mengikuti aturan yang telah ditetapkan, tentu saja pekerjaan tersebut haruslah sesuai dengan moral dan etika yang berlaku umum (Lijan, 2006).

Menurut Wahyudi (2005) dalam Rafika (2009), kinerja organisasi publik adalah hasil akhir (*output*) organisasi yang sesuai dengan tujuan organisasi, transparan dalam pertanggungjawaban, efisien, sesuai dengan kehendak pengguna jasa informasi, visi dan misi organisasi, berkualitas, adil serta diselenggarakan dengan sarana dan prasarana yang memadai.

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.

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 bagi distribusi penghargaan.

c. Pengukuran Kinerja

Menurut Indra (2006) indikator pengukuran kinerja adalah ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan, 5 komponen yang ada di dalam indikator pengukuran kinerja dalam hal ini kinerja 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 berfungsinya 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.

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).

d. Tujuan dan Manfaat Pengukuran Kinerja

1. Tujuan Pengukuran Kinerja

Menurut Mardiasmo (2009) secara umum, tujuan sistem pengukuran kinerja adalah:

- 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 mengakomodasi 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 Indra (2006), manfaat pengukuran kinerja sebagai berikut:

- a. Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai 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 dalam 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.

2. Kejelasan Sasaran Anggaran

a. Konsep Anggaran

Anggaran merupakan kata benda, yaitu hasil yang diperoleh setelah menyelesaikan tugas perencanaan, yang menunjukkan suatu proses, sejak dari tahap persiapan yang diperlukan, penyusunan rencana, pengumpulan berbagai data dan informasi yang perlu dan akhirnya tahap pengawasan (Gunawan, 2003).

Menurut Dedi (2008), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimiliki pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocating resources to unlimited demands*).

Anthony dan Govindarajan (2005) mengemukakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi.

Dari pengertian di atas dapat dikatakan sebagai pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dalam ukuran finansial.

Penyusunan anggaran dalam organisasi sektor publik, terutama pemerintah merupakan sebuah proses yang cukup rumit dan mengandung muatan politis.

Indra (2006) mengemukakan anggaran sektor publik memiliki karakteristik-karakteristik sebagai berikut:

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan non keuangan.
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu atau beberapa tahun.
3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang 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

Anggaran memiliki fungsi yang sama dengan tujuan organisasi yaitu sebagai perencanaan, pengkoordinasian dan sebagai fungsi pengendalian. Untuk itu anggaran dapat mengontrol aktivitas unit kerja organisasi sesuai dengan apa yang dianggarkan.

Menurut Dedi (2008), 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 ke arah mana kebijakan akan dibuat.

2. Anggaran sebagai alat pengendalian

Dengan adanya anggaran, organisasi sektor publik dapat menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar (*overspending*) atau adanya penggunaan data yang tidak semestinya (*misspending*).

3. Anggaran sebagai alat kebijakan

Melalui anggaran, organisasi sektor publik dapat menentukan arah atas kebijakan tertentu. Contohnya adalah apa yang dilakukan pemerintah dalam hal kebijakan fiskal, apakah memberlakukan kebijakan fiskal ketat atau longgar dengan mengatur besarnya pengeluaran yang direncanakan.

4. Anggaran sebagai alat politik

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

5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi

Melalui dokumen anggaran yang komprehensif, sebuah bagian, unit kerja atau departemen yang merupakan suborganisasi dapat mengetahui apa yang harus dilakukan dan juga apa yang akan dilakukan oleh bagian/ unit kerja lainnya.

6. Anggaran sebagai alat penilaian kerja

Anggaran adalah suatu ukuran yang bisa menjadi patokan apakah suatu bagian/ unit kerja telah memenuhi target, baik berupa terlaksannya aktivitas maupun terpenuhinya efisiensi biaya.

7. Anggaran sebagai alat motivasi

Anggaran dapat digunakan sebagai alat komunikasi dengan menjadikan nilai-nilai nominal yang tercantum sebagai target pencapaian.

c. Proses dan Prosedur Penyusunan Anggaran

1. Proses Penyusunan Anggaran

Dengan adanya gambaran kondisi satu unit kerja organisasi, manajemen dapat memikirkan langkah apa yang hendak dilakukannya dalam menyusun anggaran agar terwujud visi dan misi organisasi.

Menurut Dedi (2008), subproses dalam penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) sebagai berikut:

a. Penyusunan kebijakan umum APBD.

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

b. 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 sesuai dengan visi, misi, dan strategi pemda.

c. 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.

- d. Penyusunan rencana kerja dan anggaran SKPD.

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

- e. Penyiapan rancangan peraturan daerah APBD.

Dokumen sumber utama dalam penyiapan Raperda APBD adalah RKA SKPD.

- f. Evaluasi rancangan peraturan daerah 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 atau bahkan sama sekali tidak bekerjasama dengan manajer tingkat bawah. Atau dapat dikatakan tidak ada keterlibatan manajer tingkat bawah.

- a. *Bottom up approach*

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

b. 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.

Prosedur Penyusunan Anggaran

Anggaran pertama kali disusun dengan meminta taksiran kegiatan-kegiatan dari masing-masing divisi dan data keuangan lainnya, angka-angka yang didapatkan kemudian diolah oleh komite anggaran, sehingga dihasilkan usulan anggaran, usulan anggaran ini kemudian diajukan kepada pimpinan untuk disetujui. Supriyono (2000), menjelaskan bahwa prosedur penyusunan anggaran yaitu:

a) Memahami SWOT (*strenghts, weekness, opportunities, dan treats*)

Manajemen puncak menganalisis informasi masa lalu dan perubahan ketidakpastian lingkungan (*environmental uncertainty*). SWOT ini harus dikomunikasikan kepada penyusun anggaran karena dapat mempengaruhi tujuan, strategi dan program yang mendasari anggaran yang akan disusun.

b) Memahami perumusan strategi dan perneencanaan strategi

Atas dasar SWOT, manajemen puncak menyusun perumusan strategi yaitu proses penentu tujuan dan strategi pokok digunakan untuk mencapai tujuan tersebut.

c) Mengkomunikasikan tujuan, strategi pokok dan program

Tujuan ini ditetapkan kepada komite anggaran, para manajer divisi dan para manajer bawahan agar mereka mengetahui dan memahami lingkungan yang akan

dihadapi, tujuan yang akan dicapai, strategi pokok yang akan dilaksanakan serta program-program yang mendasari anggaran yang akan disusun.

d) Memilih taktik, mengkoordinasikan dan mengawasi operasi

Taktik adalah cara-cara yang akan digunakan untuk melaksanakan program. Selanjutnya manajer departemen membuat keputusan pengoperasian yang digunakan untuk mengkoordinasikan kegiatan di bawah departemennya dan manajer divisi bertanggungjawab merencanakan pengendalian operasional.

e) Menyusun usulan anggaran

Setiap manajer divisi menyusun anggaran dan mengkoordinasikan penyusunan anggaran untuk bagian organisasi di bawahnya yaitu departemen. Demikian pula manajer departemen juga menyusun anggaran dan dikoordinasikan ke bagian organisasi di bawahnya yaitu seksi. Usulan anggaran semua divisi selanjutnya diserahkan kepada komite anggaran.

f) Menyarankan revisi usulan program

Komite anggaran menyarankan revisi usulan anggaran setiap divisi agar terdapat penyelarasan dengan divisi yang lain dan sesuai dengan rencana jangka panjang yang telah ditetapkan

d. Kejelasan Sasaran Anggaran

Anggaran Pemerintah Daerah yang tertuang dalam APBD adalah rencana kerja keuangan tahunan pemerintah daerah dalam 1 (satu) tahun yang disusun secara jelas dan spesifik, dan merupakan desain teknis pelaksanaan 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 tolok ukur pencapaian kinerja dengan kata lain kualitas anggaran daerah dapat menentukan kualitas pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah daerah.

Kenis (1979) dalam Ehrman (2006) mengatakan terdapat beberapa karakteristik sistem penganggaran. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategik Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Menurut Kenis (1979), 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.

Kenis (1979) dalam Syafrial (2009) mengatakan kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan.

Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya Kenis (1979) dalam Samuel (2008). Adanya sasaran yang jelas akan memudahkan dalam menyusun target-target anggaran.

Locke dan Latham (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 Steers & 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.

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

1. Tujuan, membuat secara terperinci tujuan umum tugas-tugas yang harus dikerjakan.
2. Kinerja, menyatakan kinerja dalam bentuk pertanyaan yang dapat diukur.
3. Standar, menetapkan standar atau 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.

Keterlibatan individu dalam penyusunan anggaran akan membuatnya memahami sasaran yang akan dicapai oleh anggaran tersebut, serta bagaimana akan

mencapainya dengan menggunakan sumber yang ada. Selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang akan dicapai.

3. Sistem Pengendalian Akuntansi

a. Pengertian Sistem Pengendalian Intern

Sistem pengendalian intern menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 yang mengatur tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah proses integral pada kegiatan dan tindakan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem pengendalian intern pemerintah adalah sistem pengendalian intern yang diselenggarakan menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Berdasarkan pasal 2 PP No.60 Tahun 2008 bahwa untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintah. Pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintah dilaksanakan dengan berpedoman kepada SPIP sebagaimana diatur dalam peraturan pemerintah. SPIP bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektifitas dan efisiensi pencapaian tujuan.

Pengendalian intern adalah suatu sistem pengendalian yang meliputi struktur organisasi beserta semua metode dan ukuran yang diterapkan dalam perusahaan.

Pengendalian intern menurut Widjajanto (2001) adalah sebagai berikut:

“Pengendalian yang diterapkan dalam perusahaan atau organisasi bertujuan untuk: 1)mengamankan aktiva perusahaan atau organisasi, 2)mengecek kecermatan dan ketelitian data akuntansi, 3)meningkatkan efisiensi, dan 4)mendorong agar kebijakan manajemen dipatuhi oleh segenap jajaran organisasi”.

Sedangkan menurut Arens (1996) dalam Amir, sistem pengendalian intern terdiri dari kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen keyakinan yang memadai bahwa tujuan dan sasaran yang penting bagi satuan usaha dapat dicapai.

b. Unsur Pengendalian Intern

Menurut Arens (2008) internal control yang dikeluarkan Committee of Sponsoring Organization (COSO), yaitu kerangka kerja pengendalian internal yang paling luas di Amerika Serikat, menguraikan lima komponen pengendalian internal meliputi hal-hal berikut:

1) Lingkungan Pengendalian.

Lingkungan pengendalian (*control environment*) terdiri atas tindakan, kebijakan, dan prosedur yang mencerminkan sikap manajemen puncak, para direktur, dan pemilik entitas secara keseluruhan mengenai pengendalian internal serta arti pentingnya bagi entitas itu. Untuk memahami dan menilai lingkungan pengendalian, auditor harus mempertimbangkan subkomponen pengendalian yang paling penting terdiri dari: integritas dan nilai-nilai etis, komitmen pada

kompetensi, partisipasi dewan komisaris atau komite audit, filosofi dan gaya operasi manajemen, struktur organisasi, kebijakan dan praktik sumber daya manusia.

2) Penilaian Resiko

Penilaian resiko (*risk assessment*) atas pelaporan keuangan adalah tindakan yang dilakukan manajemen untuk mengidentifikasi dan menganalisis resiko-resiko yang relevan dalam penyusunan laporan keuangan yang sesuai GAAP. Proses penilaian resiko adalah dengan mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi resiko, menilai signifikansi resiko dan kemungkinan terjadinya, serta menentukan tindakan yang diperlukan untuk mengelola resiko dan kemungkinan terjadinya, serta menentukan tindakan yang diperlukan untuk mengelola resiko. Kategori asersi manajemen yang harus dipenuhi adalah asersi tentang kelas transaksi dan peristiwa lain, asersi tentang saldo akun, dan asersi tentang penyajian dan pengungkapan.

3) Aktivitas pengendalian

Aktivitas pengendalian (*control activities*) adalah kebijakan dan prosedur, selain yang sudah termasuk dalam empat komponen lainnya, yang membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan telah diambil untuk menangani resiko guna mencapai tujuan entitas. Aktivitas pengendalian umumnya dibagi menjadi lima jenis berikut ini: pemisahan tugas yang memadai, otorisasi yang sesuai atas transaksi dan aktivitas, dokumen dan catatan yang memadai,

pengendalian fisik atas aktiva dan catatan, dan pemeriksaan kinerja secara independen.

4) Informasi dan Komunikasi

Tujuan sistem informasi dan komunikasi akuntansi dari entitas adalah untuk memulai, mencatat, memproses, dan melaporkan transaksi yang dilakukan entitas itu serta mempertahankan akuntabilitas aktiva terkait. Sistem informasi dan komunikasi akuntansi mempunyai beberapa subkomponen, yang biasanya terdiri atas kelas-kelas transaksi. Untuk memahami perancangan sistem informasi akuntansi, auditor menentukan: kelas transaksi utama entitas, bagaimana transaksi dimulai dan dicatat, catatan akuntansi apa saja yang ada serta sifatnya, bagaimana sistem itu mengungkapkan peristiwa-peristiwa lain yang penting bagi laporan keuangan, sifat serta rincian proses pelaporan keuangan yang diikuti termasuk prosedur pencatatan transaksi dan penyesuaian dalam buku besar utama.

5) Pemantauan

Aktivitas pemantauan berhubungan dengan penilaian mutu pengendalian internal secara berkelanjutan atau periodik oleh manajemen untuk menentukan bahwa pengendalian itu telah beroperasi seperti yang diharapkan, dan telah dimodifikasi sesuai dengan perubahan kondisi informasi yang dinilai ini berasal dari berbagai sumber, termasuk studi atas pengendalian internal yang ada, laporan auditor internal, pelaporan pengecualian tentang aktivitas pengendalian, laporan dari

pembuat peraturan seperti badan pengatur bank, umpan balik dari operasional, dan keluhan dari pelanggan tentang jumlah tagihan.

Menurut PP No.60 tahun 2008 menyebutkan komponen pengendalian intern pemerintah antara lain sebagai berikut:

- 1) SPIP terdiri atas unsur: lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, pemantauan pengendalian intern.
- 2) Penerapan unsur SPIP dilaksanakan menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan Instansi Pemerintah.
- 3) Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya, melalui: penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang kondusif, pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat, penyusunan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif, hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait.
- 4) Penegakan integritas dan nilai etika, sekurang-kurangnya dilakukan dengan, menyusun dan menerapkan aturan perilaku, memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku pada setiap pimpinan Instansi Pemerintah, menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur, atau pelanggaran terhadap aturan perilaku, menjelaskan dan

mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian pengendalian interen dan, menghapus kebijakan yang dapat mendorong perilaku tidak etis.

- 5) Komitmen terhadap kompetensi sekurang-kurangnya dilakukan dengan: mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam Instansi Pemerintah, menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaannya dan, memilih pimpinan Instansi Pemerintah yang memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan Instansi Pemerintah.
- 6) Kepemimpinan yang kondusif sekurang-kurangnya ditunjukkan dengan: mempertimbangkan risiko dalam pengambilan keputusan, menerapkan manajemen berbasis kinerja, mendukung fungsi tertentu dalam penerapan SPIP, melindungi atas asset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah, melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada tingkatan yang lebih rendah dan, merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program, dan kegiatan.
- 7) Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan sekurang-kurangnya dilakukan dengan: menyesuaikan dengan ukuran dan sifat kegiatan Instansi Pemerintah, memberikan kejelasan wewenang dan tanggungjawab dalam Instansi Pemerintah, memberikan kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern dalam Instansi Pemerintah, melaksanakan evaluasi dan penyesuaian periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan

strategis dan menetapkan jumlah pegawai yang sesuai, terutama untuk posisi pimpinan.

- 8) Penyusunan struktur organisasi berpedoman pada peraturan perundang-undangan.
- 9) Pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan memperhatikan hal-hal sebagai berikut: wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggungjawabnya dalam rangka pencapaian tujuan Instansi Pemerintah yang bersangkutan dan pegawai yang diberi wewenang dan tanggungjawab yang diberikan terkait dengan penerapan SPIP.
- 10) Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumberdaya manusia dilaksanakan dengan memperhatikan sekurang-kurangnya hal-hal sebagai berikut: penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai, penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen dan supervisi periodik yang memadai terhadap pegawai.
- 11) Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif sekurang-kurangnya harus: memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah, memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah, memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

- 12) Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait diwujudkan dengan adanya mekanisme saling uji antar Instansi Pemerintah terkait.
- 13) Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan penilaian risiko. Penilaian risiko sebagaimana sebagaimana dimaksud pada ayat terdiri atas: identifikasi risiko dan analisis risiko. Dalam rangka penilaian risiko pimpinan Instansi Pemerintah menetapkan: tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan.
- 14) Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Penyelenggaraan kegiatan pengendalian sekurang-kurangnya memiliki karakteristik sebagai berikut: kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok Instansi Pemerintah, kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian resiko, kegiatan pengendalian yang dipilih disesuaikan dengan sifat khusus Instansi Pemerintah, kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis, prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai dengan yang ditetapkan secara tertulis dan kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih dan berfungsi seperti yang diharapkan.
- 15) Kegiatan pengendalian terdiri atas: reuiu atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan, pembinaan sumberdaya manusia, pengendalian atas pengelolaan sistem akuntansi, pengendalian fisik atas asset, penetapan dan reuiu atas indikator dan ukuran kinerja, pemisahan fungsi, otorisasi atas transaksi dan

kejadian yang penting, pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya dan dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kajian penting.

- 16) Reviu atas kinerja Instansi Pemerintah dilaksanakan dengan membandingkan kinerja dengan tolok ukur kinerja yang ditetapkan.
- 17) Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan pembinaan sumberdaya manusia. Dalam melakukan pembinaan sumber daya manusia sebagaimana dimaksud, pimpinan Instansi Pemerintah harus sekurang-kurangnya: mengkomunikasikan visi, misi, tujuan, dan strategi instansi kepada pegawai, membuat strategi perencanaan dan pembinaan sumber daya manusia yang mendukung pencapaian visi dan misi, dan membuat uraian jabatan, prosedur rekrutmen, program pendidikan dan pelatihan pegawai, sistem kompensasi, program kesejahteraan dan fasilitas pegawai, ketentuan disiplin pegawai, sistem penilaian kinerja, serta rencana pengembangan karir.
- 18) Kegiatan pengendalian atas pengelolaan sistem informasi dilakukan memastikan akurasi dan kelengkapan informasi. Kegiatan pengendalian atas pengelolaan sistem informasi meliputi: pengendalian umum dan pengendalian aplikasi.
- 19) Pengendalian umum terdiri atas: pengamanan sistem informasi, pengendalian atas akses, pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi, pengendalian atas perangkat lunak sistem, pemisahan tugas dan kontinuitas pelayanan.

- 20) Pimpinan Instansi Pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat.
- 21) Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan Instansi Pemerintah harus sekurang-kurangnya: menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi dan mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.
- 22) Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem pengendalian Intern. Pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya.
- 23) Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.
- 24) Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya yang ditetapkan.

c. Sistem Pengendalian Akuntansi

Menurut Indra (2006), Pengendalian akuntansi merupakan bagian dari sistem pengendalian internal, meliputi struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan terutama untuk menjaga kekayaan organisasi serta mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi.

Sedangkan menurut Mahmudi (2007) dalam Desi (2008) menyebutkan komponen penting yang terkait dengan sistem pengendalian akuntansi antara lain sebagai berikut:

1) Sistem dan prosedur akuntansi

Sistem dan prosedur akuntansi keuangan daerah merupakan serangkaian tahap dan langkah yang harus dilalui dalam melakukan fungsi akuntansi tertentu. Sistem dan prosedur akuntansi pemerintah daerah paling sedikit meliputi (pasal No. 58 Tahun 2005): (1) sistem dan prosedur akuntansi penerimaan kas, (2) sistem dan prosedur akuntansi pengeluaran kas, (3) sistem dan prosedur akuntansi asset; dan (4) sistem dan prosedur akuntansi selain kas.

2) Otorisasi

Otorisasi dalam sistem akuntansi pemerintah daerah sangat penting karena tanpa sistem otorisasi yang baik, maka keuangan daerah sangat beresiko untuk terjadi kebocoran. Sistem otorisasi menunjukkan ketentuan tentang orang atau pejabat yang bertanggungjawab mengotorisasi suatu transaksi yang terjadi di pemerintah daerah. Otorisasi tersebut bisa berbentuk kewenangan dalam memberikan tanda tangan pada formulir dan dokumen tertentu. Tanpa otorisasi dari pihak yang berwenang maka transaksi tidak dapat dilakukan, atau walaupun ada transaksi tanpa otorisasi maka transaksi tersebut dikategorikan tidak sah atau ilegal.

3) Formulir, dokumen, dan catatan

Setiap transaksi yang terjadi di pemerintah daerah harus didukung dengan bukti transaksi yang valid dan sah. Selain terdapat bukti yang valid dan sah, transaksi

tersebut harus dicatat dalam buku catatan akuntansi. Kelengkapan formulir dan dokumen transaksi serta catatan akuntansi sangat penting dalam proses audit keuangan.

4) Pemisahan tugas

Fungsi-fungsi atau pihak yang terkait dalam suatu transaksi harus dipisahkan. Suatu transaksi dari awal hingga akhir tidak boleh ditangani oleh suatu fungsi atau satu orang saja. Harus dipisahkan antara fungsi pencatat uang serta pengotorisasi. Harus dilakukan pemisahan tugas secara tegas dengan deskripsi tugas pokok dan fungsi yang jelas dalam rangka menghindari terjadinya kolusi, kecurangan, dan korupsi.

d. Tujuan Pengendalian Internal

Sistem pengendalian internal terdiri atas kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen kepastian yang layak bahwa perusahaan telah mencapai tujuan dan sasarannya. Kebijakan dan prosedur ini seringkali disebut pengendalian, dan secara kolektif membentuk pengendalian internal entitas tersebut. Menurut Arens (2008) mengemukakan bahwa manajemen dalam merancang sistem pengendalian intern memiliki tiga tujuan umum:

1. Reabilitas pelaporan keuangan

Manajemen bertanggungjawab untuk menyiapkan laporan bagi para investor, kreditor, dan pemakai lainnya. Manajemen memikul baik tanggungjawab hukum maupun profesional untuk memastikan bahwa informasi telah disajikan secara wajar sesuai dengan persyaratan pelaporan keuangan seperti prinsip-prinsip

akuntansi yang berlaku umum. Tujuan pengendalian internal yang efektif atau pelaporan keuangan adalah memenuhi tanggungjawab pelaporan keuangan tersebut.

2. Efisiensi dan efektivitas operasi

Pengendalian dalam perusahaan akan mendorong pemakai sumber daya secara efisien dan efektif untuk mengoptimalkan sasaran-sasaran perusahaan. Tujuan yang penting dari pengendalian intern ini adalah memperoleh informasi keuangan dan non keuangan yang akurat tentang operasi perusahaan untuk keperluan pengambilan keputusan

3. Ketaatan pada hukum dan peraturan

Section 404 dari undang-undang Sarbanes-Oxly mengharuskan semua perusahaan publik mengeluarkan laporan tentang keefektifan pelaksanaan pengendalian internal atas pelaporan keuangan. Selain mamatuhi ketentuan hukum, organisasi-organisasi publik, non publik, dan nirlaba diwajibkan menaati hukum dan peraturan.

4. **Komitmen organisasi**

Organisasi berdasarkan Kepmendagri 13 tahun 2006 adalah “unsur pemerintahan daerah yang terdiri dari DPRD, kepala daerah dan satuan kerja perangkat daerah”. Organisasi yang baik merupakan organisasi yang terstruktur, punya tujuan, punya anggota atau sumber daya manusia yang memiliki tanggungjawab, komitmen, moral, penguasaan ilmu pengetahuan dan teknologi, dan

berkesinambungan. Komitmen organisasi yang kuat akan mendorong individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi. Komitmen organisasi yang tinggi akan meningkatkan kinerja yang tinggi pula.

Fred (2006), komitmen organisasi paling sering diartikan sebagai “keinginan kuat untuk tetap sebagai anggota organisasi tertentu, keinginan untuk berusaha keras sesuai keinginan organisasi, keyakinan tertentu, dan penerimaan nilai dan tujuan organisasi”. Komitmen organisasi menurut Robbins (2007) adalah keadaan dimana karyawan mengaitkan dirinya ke organisasi tertentu dan sasaran-sasarannya serta berharap mempertahankan keanggotaan dalam organisasi itu”.

Menurut Sopiah (2008) komitmen organisasi dapat disimpulkan sebagai suatu ikatan psikologis karyawan pada organisasi yang ditandai dengan adanya:

- 1) Kepercayaan dan penerimaan yang kuat atas tujuan dan nilai-nilai organisasi
- 2) Kemauan untuk mengusahakan tercapainya kepentingan organisasi, dan
- 3) Keinginan yang kuat untuk mempertahankan kedudukan sebagai anggota organisasi

Secara singkat pada intinya definisi komitmen organisasi di atas mempunyai penekanan yaitu proses pada individu (pegawai) dalam mengidentifikasikan dirinya dengan nilai-nilai, aturan-aturan, dan tujuan organisasi. Disamping itu, komitmen organisasi mengandung pengertian sebagai sesuatu hal yang lebih dari sekedar kesetiaan yang pasif terhadap organisasi, dengan kata lain komitmen organisasi menyiratkan hubungan pegawai dengan perusahaan atau organisasi secara aktif. Karena pegawai yang menunjukkan komitmen tinggi memiliki keinginan untuk

memberikan tenaga dan tanggungjawab yang lebih dalam menyokong kesejahteraan dan keberhasilan organisasi tempatnya bekerja.

Menurut Meyer dan Allens (1990) dalam Sopiah (2008), terdapat tiga komponen model dari komitmen organisasional:

1) *Affective commitment*

Pengertian *affective commitment* difokuskan pada penggabungan emosional yang positif sebagai suatu bagian dimana karyawan secara psikologis terikat dengan organisasi berdasarkan pada seberapa nyaman perasaannya dalam organisasi tersebut. *Affective commitment* merupakan proses perilaku dimana orang berfikir mengenai hubungan dengan organisasi dalam hal kesesuaian nilai dan tujuan. Derajat dimana kecocokan tujuan dan nilai-nilai individual akan secara langsung mempengaruhi keinginan individu untuk tetap bertahan dalam organisasi.

2) *Continuance commitment*

Pengertian *continuance commitment* didasarkan pada ketertarikan dalam hubungan dengan anggota-anggota dalam organisasi, sebagai bagian dimana karyawan secara psikologis terikat dalam organisasi berdasarkan biaya yang dikeluarkan (ekonomi, sosial, dan hubungan status) jika ia meninggalkan organisasi. Biaya yang dimaksud dimanifestasikan dalam dua hal yang berbeda. Pertama, masa kerja individu dalam organisasi yang mereka rasakan akan menumbuhkan loyalitas terutama dengan adanya program pensiun, senioritas, spesialisasi skill, afiliasi, dan ikatan keluarga yang akan merugikan mereka jika berpindah organisasi karena tidak punya alternatif pekerjaan yang menjanjikan.

3) *Normative commitment*

Yaitu keinginan karyawan untuk tetap bersama organisasi berdasarkan kewajiban atas tugas (*sense of duty*) yang diberikan kepadanya. Hal ini bisa berasal dari budaya individual, etika kerja yang menyebabkan mereka merasa wajib untuk tetap bertahan dalam organisasi. Dengan demikian rasa kesetiaan atas tugas yang mendasari komitmen normatif karyawan mempengaruhi individu untuk tetap tinggal dalam organisasi.

Komitmen pada organisasi melibatkan tiga sikap karyawan yaitu: (1) keinginan karyawan untuk ikut serta dalam mewujudkan tujuan organisasi; (2) karyawan merasa terlibat dalam kewajiban organisasional; (3) adanya loyalitas karyawan yang tinggi terhadap organisasi.

Steers dan Porter (1982) dalam Sopiah (2008) mengemukakan ada sejumlah faktor yang mempengaruhi komitmen karyawan pada organisasi, yaitu:

- 1) Faktor personal yang meliputi *job expectations*, *psychological contract*, *job choice factors*, dan karakteristik personal. Keseluruhan faktor ini akan membentuk komitmen awal.
- 2) Faktor organisasi, meliputi *initial works experiences*, *job scope*, *supervision*, *goal consistency organizational*. Semua faktor itu akan membentuk atau memunculkan tanggungjawab.
- 3) *Non-organizational factors*, yang meliputi *availability of alternative jobs*. Faktor yang bukan berasal dari dalam organisasi, misalnya ada tidaknya alternatif pekerjaan lain. Jika ada dan lebih baik, suatu karyawan akan meninggalkannya.

5. Penelitian yang Relevan

Penelitian Ehrmann (2006) menguji tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. Responden penelitian ini merupakan manajer tingkat menengah dan tingkat bawah dari pemerintah daerah yaitu pejabat setingkat kepala, kepala bagian/ bidang/ subdinas dan kepala subbagian/ subbidang/ seksi dari badan, dinas dan kantor pada pemerintah daerah kota/ kabupaten se-propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Kesimpulan penelitian ini adalah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran Instansi Pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Selain itu, komitmen organisasi berperan sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran Instansi Pemerintah daerah.

Penelitian Indraswari (2010) menguji Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sampel dalam penelitian ini adalah kepala subbagian/ kepala subseksi pada lembaga teknis Daerah Provinsi Jawa Tengah sebanyak 108 orang. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, dan sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian Bambang (2007) meneliti Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah, Budaya Organisasi dan

Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. Dengan sampel 18 kantor dinas dan 150 pejabat setingkat kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian/subbidang/ seksi dari dinas dan kantor pada pemerintah daerah kota/kabupaten Semarang. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran secara simultan dan parsial berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah di kota Semarang, serta budaya organisasi dan komitmen organisasi berhubungan dalam hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah daerah.

Penelitian Pilipus Ramandei (2009) meneliti Pengaruh Karakteristik Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah. Populasi penelitian ini adalah aparat (pegawai negeri sipil) yaitu para manajer dan satu tingkat dibawahnya, pada Pemerintah Daerah Kota Jayapura yang tersebar di 45 SKPD. Sampel dalam penelitian ini adalah kepala dinas, kepala badan serta kepala bagian dan kepala bidang/kepala seksi yang bertanggungjawab terhadap proses penganggaran. Hasil penelitian menolak H1, H2, H3, dan H4 bahwa karakteristik sasaran anggaran (Partisipasi Anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran dan evaluasi anggaran) tidak berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial. Sedangkan H5 diterima, bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah Kota Jayapura.

Penelitian Hartika Sari Ginting (2009) bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh secara simultan dan parsial partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja aparat perangkat daerah di Pemerintah Kabupaten

Karo. Hasil penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini menemukan bahwa terdapat pengaruh secara simultan maupun parsial partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja aparat perangkat daerah di Pemerintah Kabupaten Karo.

Penelitian Samuel Abel Tanta Sembiring (2008) meneliti Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Motivasi sebagai Variabel Intervening pada Kawasan Industri Medan. Dari hasil pengolahan data dengan menggunakan metode regresi sederhana dan analisis jalur menghasilkan empat penemuan sesuai dengan hipotesis yang telah diajukan. Pertama, terdapat pengaruh yang signifikan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial. Kedua, terdapat pengaruh yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial. Ketiga, terdapat pengaruh yang signifikan antara partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial dengan motivasi sebagai variable intervening. Keempat, terdapat pengaruh yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial, tetapi motivasi tidak dapat sebagai variable intervening.

Penelitian Syafrial (2009) meneliti Ketepatan Skedul Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial SKPD pada Pemerintah Kabupaten Sorolangun. Hasil penelitian menunjukkan secara simultan ketepatan skedul penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD. Sedangkan secara parsial ketepatan skedul

penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD.

Penelitian Rafika Anggraeni (2009) meneliti Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Kinerja SKPD Pemerintahan Kabupaten Labuhan Batu. Hasil analisis secara parsial menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja SKPD pemerintah kabupaten Labuhan Batu. Penelitian ini juga menemukan bahwa partisipasi anggaran dan komitmen organisasi secara simultan tidak berpengaruh terhadap kinerja SKPD pemerintah kabupaten Labuhan Batu.

B. Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran dan Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD.

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Menurut Kenis (1979) dalam Syafrial (2009), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung-jawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

Kenis (1979) dalam Syafrial (2009) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas. Dengan demikian karakteristik sasaran anggaran dapat berimplikasi pada kinerja aparat pemerintah daerah yang berpartisipasi baik dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran sesuai Kebijakan Umum APBD.

Dengan adanya kejelasan sasaran anggaran kinerja suatu unit kerja organisasi dinilai baik secara finansial. Sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan pimpinan SKPD untuk menyusun target-target anggaran. Selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang akan dicapai pemerintah daerah. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas diharapkan pimpinan SKPD mampu meningkatkan kinerjanya sesuai dengan target yang telah ditetapkan sebelumnya. Berdasarkan penjelasan di atas, maka diusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₁ :Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD.

2. Hubungan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD.

Menurut Indra (2006), Pengendalian akuntansi merupakan bagian dari sistem pengendalian internal, meliputi struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang

dikoordinasikan terutama untuk menjaga kekayaan organisasi serta mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Pengendalian Intern Akuntansi dibuat untuk mencegah terjadinya inefisiensi yang tujuannya adalah menjaga kekayaan perusahaan dan memeriksa keakuratan data akuntansi. Contoh : adanya pemisahan fungsi dan tanggungjawab antar unit organisasi.

Hasil penelitian Darma (2004) menunjukkan bahwa sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap peningkatan kinerja pemerintah daerah kabupaten/kota di wilayah Daerah Istimewa Yogyakarta. Penggunaan sistem pengendalian akuntansi dapat membantu mewujudkan terciptanya laporan keuangan yang andal. Pimpinan dapat menggunakan informasi yang akurat dari laporan keuangan yang andal untuk membantu dalam pengambilan keputusan dan pengendalian aktivitas keuangan secara lebih baik dalam rangka pencapaian tujuan sehingga akan menyebabkan peningkatan kinerja. Sistem pengendalian akuntansi dapat mempermudah perencanaan dan pengawasan kegiatan dan kinerja.

Hal tersebut menggambarkan bahwa semakin kuat sistem pengendalian akuntansi akan menyebabkan peningkatan kinerja pimpinan dengan mendorong pengambilan keputusan dan pengendalian aktivitas keuangan oleh para pimpinan SKPD secara lebih baik, berdasarkan penjelasan di atas maka penulis dapat mengusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₂ :Sistem Pengendalian Akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD .

3. Hubungan Komitmen Organisasi, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD.

Riyanto (2003) mengatakan hubungan karakteristik anggaran, dalam hal ini kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD, dipengaruhi oleh faktor-faktor individual yang bersifat *psychological attributes*. Efektif atau tidaknya kejelasan sasaran anggaran sangat ditentukan oleh *psychological attributes*. Implikasinya, faktor-faktor individual tersebut berfungsi sebagai pemoderasi dalam hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD. Contoh *psychological attributes* tersebut adalah komitmen organisasi.

Pada konteks pemerintah daerah, pimpinan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi, akan menggunakan informasi yang dimiliki untuk membuat anggaran menjadi relatif lebih tepat. Adanya komitmen organisasi yang tinggi berimplikasi terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Selain itu, komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan (Nouri dan Parker, 1996; McClurg, 1999; Chong dan Chong, 2002; Wentzel, 2002).

Kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah pimpinan SKPD dalam menyusun anggaran untuk mencapai target-target anggaran yang telah ditetapkan. Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai organisasi (Mowday *et al.*, 1979 dalam Darma, 2004).

Sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan pimpinan SKPD menyusun target-target anggaran sehingga sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai SKPD. Komitmen organisasi merupakan faktor yang diperlukan dalam peningkatan kinerja karena komitmen organisasi dapat diartikan sebagai suatu ikatan psikologis karyawan yang akan memberikan dampak secara langsung terhadap tujuan organisasi. Semakin jelas sasaran anggaran diharapkan mampu meningkatkan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD melalui pencapaian target-target anggaran dan akan semakin kuat dengan tingginya komitmen organisasi yang dimiliki oleh pimpinan SKPD. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis sebagai berikut:

H₃ :Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika Komitmen Organisasi Tinggi .

4. Hubungan Komitmen Organisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi, dan Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD.

Riyanto (2003) yang mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi dalam menguji faktor kontekstual yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja. Faktor kontekstual yang mempengaruhi keefektifan sistem pengendalian, pada umumnya, di luar domain akuntansi sehingga menyangkut multidisiplin seperti komitmen organisasi. Konsep komitmen organisasi merupakan salah satu faktor yang memegang peranan penting dalam hubungan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja pemerintah daerah.

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi dapat membantu mewujudkan terciptanya laporan keuangan yang andal. Pimpinan dapat menggunakan informasi yang akurat dari laporan keuangan yang andal untuk membantu dalam pengambilan keputusan dan pengendalian aktivitas keuangan secara lebih baik dalam rangka pencapaian tujuan sehingga akan menyebabkan peningkatan kinerja. Karena kinerja adalah gambaran pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/ program/ kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi. Sistem pengendalian akuntansi yang kuat ditambah dengan komitmen organisasi yang tinggi diharapkan mampu secara lebih efektif meningkatkan kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD. Berdasarkan penjelasan di atas, maka disusun hipotesis sebagai berikut:

H₄ :Sistem Pengendalian Akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja Pimpinan dalam Pelaksanaan Program di SKPD, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika Komitmen Organisasi tinggi.

C. Kerangka Konseptual

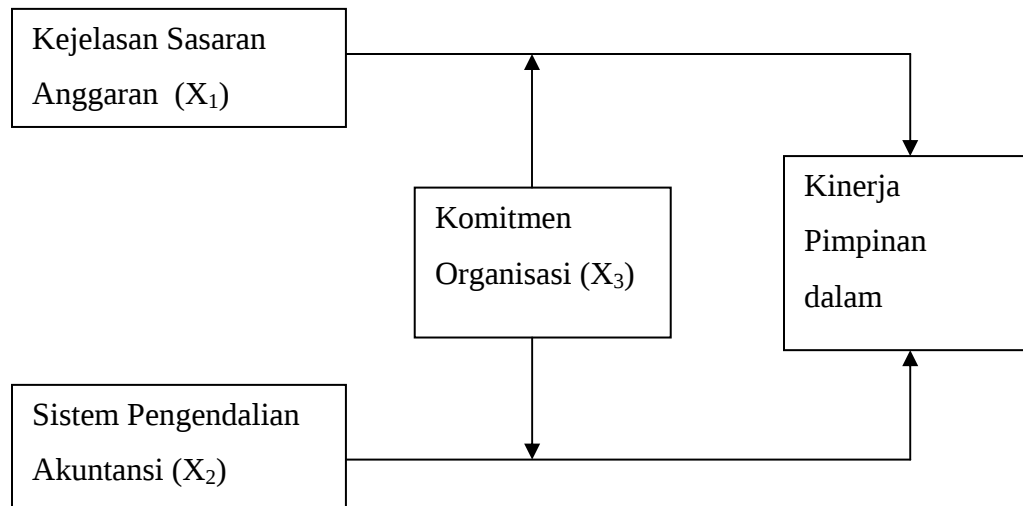
Kerangka konseptual dimaksud sebagai konsep untuk menjelaskan, mengungkapkan dan menunjukan keterkaitan antar variabel yang akan diteliti yaitu pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi.

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi dapat membantu mewujudkan terciptanya laporan keuangan yang andal. Pimpinan dapat menggunakan informasi yang akurat dari laporan keuangan yang andal untuk membantu dalam pengambilan keputusan dan pengendalian aktivitas keuangan secara lebih baik dalam rangka pencapaian tujuan sehingga akan menyebabkan peningkatan kinerja.

Sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan pimpinan SKPD untuk menyusun target-target anggaran. Selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang akan dicapai pemerintah daerah. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas diharapkan setiap individu mampu meningkatkan kinerjanya sesuai dengan target yang telah ditetapkan sebelumnya. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang, dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan.

Komitmen organisasi berperan dalam memperkuat kinerja yang dicapai, komitmen organisasi yang tinggi akan meningkatkan kejelasan sasaran anggaran dan pelaksanaan sistem pengendalian akuntansi sehingga akan mencerminkan kinerja yang lebih baik. Sehingga komitmen organisasi mempengaruhi kinerja yang diberikan oleh orang-orang yang bekerja didalam sebuah organisasi.

Untuk lebih menyederhanakan kerangka pemikiran tersebut, maka dibuatlah kerangka konseptual seperti yang terlihat pada gambar:



Gambar 1
Kerangka Konseptual

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat sejauh mana pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi terhadap Kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi . Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa:

1. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD Kota Padang.
2. Sistem pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD Kota Padang.
3. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD Padang, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika komitmen organisasi tinggi
4. Sistem pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di SKPD Kota Padang pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika komitmen organisasi tinggi.

B. Keterbatasan dan Saran Penelitian

Meskipun peneliti telah berusaha merancang dan mengembangkan penelitian sedemikian rupa, namun masih terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yang masih perlu direvisi penelitian selanjutnya antara lain:

1. Dimana dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan hanya dapat menjelaskan sebesar 66,4%. Sedangkan 33,6% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti.
2. Penelitian ini merupakan metode survei menggunakan kuesioner tanpa dilengkapi dengan wawancara atau pertanyaan lisan dengan karakteristik responden yang berbeda-beda. Sebaiknya dalam mengumpulkan data dilengkapi dengan menggunakan pertanyaan lisan dan tertulis.

Berdasarkan keterbatasan yang melekat pada penelitian ini, maka saran dari penelitian ini, yaitu:

1. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survei lapangan dan wawancara untuk menilai sejauhmana pengaruh antar variabel.
2. Bagi peneliti lain yang tertarik untuk meneliti judul yang sama, maka peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan dan menggunakan variabel pemoderasi lain seperti motivasi, budaya organisasi, dan pelimpahan wewenang.

3. Bagi Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang diharapkan lebih meningkatkan kinerja pimpinan terutama dalam merancang rencana tahunan yang lebih realistis dan meningkatkan komitmen organisasi terkait dengan keinginan untuk bertahan dalam organisasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N dan Vijay Govindarajan. 2005. *Sistem Pengendalian manajemen buku2*. Terjemahan Kurniawan Tjakrawala. Jakarta: Salemba Empat.
- Arikunto Suharsimi. 2006. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*. Jakarta: Rineka Cipta.
- , Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- Bambang Sardjito dan Osmad Muthaher. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makassar.
- Darma E. S. 2004. Pengaruh Kejelasan Sasaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Daerah. *Tesis*. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Deddi Noerdiawan. 2007. *Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ehrmann Suhartono. 2006. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi. *SNA 9 PADANG*. Yogyakarta
- Fahrianta, R.W. dan I. Ghozali. 2002. Pengaruh Tidak Langsung Sistem Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Motivasi Sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen dan Ekonomi*. Vol II (1). Februari: 77-113.
- Fred Luthans. 2006. *Perilaku Organisasi*. Edisi 10. Yogyakarta: Andi
- Gunawan Adisaputro, dkk. 1994. *Anggaran Perusahaan*. Yogyakarta: BPFE.
- Hartika Sari G. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Aparat Perangkat Daerah di Pemerintah Kabupaten Karo. *Skripsi Program S-1*. USU: Medan.