

## PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA APARATUR PEMERINTAH

Maria Yanida  
Made Sudarma  
Aulia Fuad Rahman

Universitas Brawijaya, Jl. M.T. Haryono No. 165 Malang, 65145.  
Surel: maria.yanida@yahoo.co.id

**Abstract. The Impact of Budget Participation on the Apparatus Performance.** *The aim of the study is to empirically examine the effect of budgetary participation on performance of government personnel as well as to empirically examine the effect of the control system, decentralization and leadership styles as moderating, with used hierarchical regression. The population of the study is SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah), which used proportional random sampling. The results showed the greater level of participation employee in budgetary, also increase employee performance. Control system, decentralization, and leadership style strengthen the influence of budgetary participation with apparatus performance.*

**Abstrak. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah.** Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah Kota Palangka Raya dengan sistem pengendalian, desentralisasi dan gaya kepemimpinan sebagai variabel pemoderasi. Populasi penelitian adalah pegawai SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah), dengan teknik pengambilan sample *proportional random sampling*. Penelitian ini menggunakan *hierarchical regression* (regresi berjenjang). Hasil penelitian menunjukkan semakin besar tingkat partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran, maka kinerja pegawai juga akan meningkat. Sistem pengendalian, desentralisasi dan gaya kepemimpinan juga terbukti memperkuat pengaruh partisipasi anggaran dengan kinerja aparatur pemerintah daerah.

**Kata Kunci:** Partisipasi Anggaran, Sistem Pengendalian, Desentralisasi, Gaya Kepemimpinan, Kinerja Aparatur

Pada tahun 2011, Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) melakukan audit terhadap realisasi Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan audit kinerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintah Kota Palangka Raya, audit dilakukan karena realisasi PAD sangat jauh dari yang diharapkan, hal tersebut terulang lagi di tahun 2011. Realisasi PAD pada tahun 2011 hanya sebesar 50,7% atau Rp. 23,2 miliar dari target Rp. 45,4 miliar (Media *Online*, 2011). Rendahnya realisasi tersebut terulang lagi pada tahun 2012, realisasi hanya sebesar Rp. 22,3 miliar dari target sebesar Rp. 49 miliar (Media *Online*, 2012).

Rendahnya pencapaian realisasi PAD tersebut juga berdampak pada tingkat penyerapan anggaran. Selama tahun 2011, empat SKPD di Kota Palangka Raya hanya mampu menyerap anggaran di bawah 80% dimana empat SKPD tersebut adalah Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil yang terealisasi 53,7% dari Rp. 3,7 miliar, Dinas Tata Kota sebesar 76,7% dari Rp. 19,8 miliar, Dinas Kehutanan dan Perkebunan sebesar 67,4% dari Rp. 11,9 miliar, serta Sekretariat Korps Pegawai Republik Indonesia (KORPRI) sebesar 55,9% dari Rp. 475 juta (Media *Online* 2012). Walikota Palangka Raya memberikan teguran lisan dan tertulis bagi



SKPD yang tidak mencapai target agar dapat meningkatkan kinerjanya, khususnya kepada Kepala SKPD yang dalam menjalankan tugasnya sebagai pemimpin belum maksimal, yang dalam hal ini belum bisa mencapai target pendapatan asli daerah yang telah ditetapkan (Media Online 2012).

Rendahnya realisasi yang terjadi selama tiga tahun secara berturut-turut (2010, 2011, dan 2012) menunjukkan buruknya perencanaan dan pelaksanaan anggaran di Pemerintah Kota Palangka Raya serta buruknya kinerja aparat pemerintah daerah. APBD dapat dijadikan sebagai alat perencanaan dan alat pengukuran kinerja yang baik, untuk mencapainya maka proses penyusunan anggaran sebaiknya melibatkan banyak pihak, dimulai dari pimpinan puncak, pimpinan level menengah, pimpinan level bawah sampai bawahan. *Goal Setting Theory* (Teori Penetapan Tujuan) merupakan teori yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara perencanaan dan kinerja. Secara singkat, dalam teori tersebut dijelaskan bahwa proses penetapan tujuan dapat mempengaruhi kinerja orang-orang yang dituntut mencapai tujuan tersebut. Ketika sebuah tujuan dirancang, maka orang-orang yang terlibat dalam penetapan tujuan akan menginternalisasi tujuan yang ditetapkan dan akan memiliki rasa tanggung jawab untuk mencapainya. Erez *et al.* (1985) mengatakan partisipasi dalam penetapan tujuan akan meningkatkan penerimaan terhadap tujuan dan selanjutnya akan meningkatkan kinerja karena penerimaan tersebut menghasilkan komitmen untuk mencapai tujuan. Merujuk pada teori penetapan tujuan, apabila APBD dianggap sebagai tujuan yang direncanakan, maka APBD dapat mempengaruhi kinerja orang-orang atau karyawan yang dituntut merealisasikan APBD tersebut. Jika merujuk pada pendapat Erez *et al.* (1985), maka dapat pula disimpulkan bahwa apabila pegawai dilibatkan dalam penyusunan anggaran maka kinerja pegawai dalam merealisasikan anggaran dapat meningkat.

Mengacu pada pendekatan kontinjensi, maka ada beberapa variabel yang dapat mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja. Pendekatan kontinjensi menyatakan bahwa sifat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja mungkin berbeda dari satu situasi dengan situasi lain. Pendekatan ini memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor *moderasi* yang mempengaruhi

hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja (Brownell 1982; Murray 1990; Shield dan Young 1990). Faktor moderasi dalam penelitian ini adalah sistem pengendalian, desentralisasi, dan gaya kepemimpinan.

Originalitas pada penelitian ini adalah pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Beberapa penelitian sebelumnya telah membahas hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja, namun kinerja pada penelitian-penelitian tersebut adalah kinerja manajerial serta kinerja pimpinan, seperti penelitian Sumarno (2005), Nor (2007), serta Chong dan Johnson (2007) tentang kinerja manajerial, Husin (2010) tentang kinerja pimpinan, sedangkan penelitian ini membahas pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat. Penelitian tentang partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah pernah dilakukan oleh Hehanusa (2010) dan Arifin dan Rohman (2012) namun kinerja aparat yang dimaksud dalam penelitian Hehanusa (2010) dan Arifin dan Rohman (2012) adalah kemampuan aparat dalam melaksanakan tugas manajerialnya yang mendukung keefektifan organisasi, sedangkan dalam penelitian ini kinerja aparat pemerintah daerah dilihat berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kerja Pegawai Negeri Sipil.

Penetapan tujuan mempunyai empat mekanisme dalam memotivasi individu untuk meningkatkan kinerja. Pertama, penetapan tujuan dapat mengarahkan perhatian individu untuk lebih fokus pada pencapaian tujuan. Kedua, penetapan tujuan dapat membantu individu untuk mengatur usahanya dalam mencapai tujuan. Ketiga, adanya tujuan dapat meningkatkan ketekunan individu dalam mencapai tujuan tersebut. Keempat, tujuan membantu individu untuk menetapkan strategi dan melakukan tindakan sesuai yang direncanakan (Kinichi dan Kreitner 2004 dalam Arsanti 2009). Dengan demikian penetapan tujuan dapat meningkatkan kinerja individu.

Luthans (2010:186) menyatakan bahwa kemungkinan besar tujuan mempengaruhi kinerja ketika pegawai menerima dan berkomitmen terhadap tujuan tersebut. Pegawai biasanya mengetahui lebih lengkap apa yang harus dikerjakan (dalam mencapai tujuan) dibandingkan manajemen (Miller dan Monge 1986). Oleh sebab itu, komitmen

dan penerimaan tujuan paling baik dicapai melalui partisipasi dari pegawai. Partisipasi dalam penetapan tujuan mengacu pada sejauh mana pegawai terlibat dalam menentukan tujuan kinerja mereka, baik berupa tujuan keuangan (anggaran) dan tujuan non-keuangan (Sholihin *et al.* 2011).

Partisipasi dapat meningkatkan penerimaan tujuan dan membuat pegawai memiliki komitmen terhadap tujuan. Pegawai akan berkomitmen jika mereka merasa sebagai bagian dari penciptaan tujuan tersebut. Teori penetapan tujuan menunjukkan bahwa partisipasi dapat meningkatkan komitmen tujuan (Locke *et al.* 1988 dalam Sholihin *et al.* 2011). Chong dan Chong (2002) menyatakan bahwa keterlibatan bawahan atas keputusan yang dibuat dapat meningkatkan komitmen bawahan terhadap tujuan. Penerimaan tujuan dan meningkatnya komitmen pegawai dalam menetapkan tujuan akan meningkatkan kinerja pegawai itu sendiri. Hal ini sesuai dengan teori Locke (1968) yang mengatakan bahwa peningkatan kinerja akan lebih besar melalui penetapan tujuan partisipatif dibanding penetapan tujuan tanpa partisipasi, karena partisipasi mengarahkan pegawai terhadap penerimaan yang lebih besar akan tujuan (Latham dan Yukl 1976).

Salah satu fungsi sistem akuntansi manajemen adalah menyediakan informasi untuk membantu manajer dalam mengendalikan aktivitasnya, serta mengurangi ketidakpastian lingkungan dalam mencapai tujuan organisasi (Gordon dan Miller 1976). Sistem akuntansi manajemen umumnya merupakan pendekatan kontijensi dari faktor kondisional sebagai variabel yang memoderasi suatu hubungan. Brownell (1982) menelaah beberapa penelitian dan menemukan pengaruh faktor kondisional sebagai variabel moderasi terhadap hubungan antara variabel independen dan variabel dependen. Faktor kondisional tersebut dapat dikelompokkan ke dalam empat variabel, yaitu kultur, organisasional, interpersonal, dan individual. Pendekatan kontijensi diperlukan untuk mengidentifikasi berbagai kondisi yang menyebabkan anggaran partisipatif menjadi lebih efektif (Govindarajan 1986). Para peneliti telah membuktikan bahwa keefektifan partisipasi anggaran terhadap kinerja tergantung pada faktor kontekstual organisasional dan sifat psikologis karyawan (Brownell 1982; Govindarajan 1986; Chenhall dan Brownell 1988; Mia 1988; Arifin dan

Rohman 2012). Faktor kontekstual kontijensi antara lain yaitu sistem pengendalian dan desentralisasi (Jermias dan Setiawan 2008; Nor 2007) dan gaya kepemimpinan (leadership styles) atasan untuk variabel psikologis (Sumarno 2005; Nor 2007; Arifin dan Rohman 2012)

Langfield dan Smith (1997) menyatakan bahwa sistem pengendalian adalah suatu konsep yang terdiri dari beberapa unsur yang digunakan untuk mencapai beberapa tujuan tertentu. Simons (1990:1995) menggolongkan sistem pengendalian dalam tiga jenis yaitu *beliefs system*, *boundary system*, serta *feedback and measurement system*. *Beliefs system* terkait dengan nilai-nilai dasar organisasi, tujuan dan arah organisasi. *Boundary system* memberikan informasi sikap dan tindakan yang mesti dihindari anggota organisasi, sedangkan *feedback and measurement system* digolongkan dalam dua jenis yaitu pengukuran dan penilaian kinerja yang digunakan secara diagnostik dan secara interaktif.

Kondisi administratif, tugas dan tanggungjawab yang semakin kompleks dalam pemerintahan membutuhkan struktur organisasi yang terdesentralisasi yang selanjutnya memerlukan pendistribusian otoritas pada manajemen yang lebih rendah termasuk dalam proses penyusunan anggaran. Struktur yang terdesentralisasi dalam proses penyusunan anggaran akan membuat pegawai diberikan wewenang dan tanggungjawab yang lebih besar dalam pengambilan keputusan (Nor 2007). Ketika pegawai memiliki tanggungjawab yang besar dalam penyusunan anggaran, maka tentunya pegawai tersebut akan sebaik mungkin melaksanakannya dan pada akhirnya akan meningkatkan kinerja. Gul *et al.* (1995) menemukan bahwa partisipasi anggaran terhadap kinerja akan berpengaruh positif dalam organisasi yang pelimpahan wewenangnya bersifat desentralisasi.

Gaya kepemimpinan mempunyai dampak positif terhadap adanya dorongan penyusunan anggaran karena efektifitas partisipasi sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen (Fiedler dan Chandra 1987 dalam Amrul dan Nasir 2002). Gaya kepemimpinan memungkinkan adanya fleksibilitas dalam proses penyusunan anggaran dan memberikan peluang kepada pegawai untuk terlibat dalam perancangan arah organisasi, mengekspresikan ide-ide mereka tentang bagaimana organisasi sebaiknya

dan memanfaatkan kemampuan dan informasi yang mereka miliki secara efektif.

Partisipasi dapat meningkatkan penerimaan akan tujuan dan membuat pegawai memiliki komitmen dan bertanggungjawab terhadap tujuan. Pegawai akan berkomitmen jika mereka merasa bagian dari penciptaan tujuan tersebut. Teori penetapan tujuan Locke (1968) dalam Latham dan Yukl (1976) menyatakan bahwa peningkatan kinerja akan lebih besar melalui penetapan tujuan secara partisipatif dibanding penetapan tujuan tanpa partisipasi. Ketika suatu tujuan dirancang secara partisipatif, maka pegawai akan menginternalisasi tujuan dengan rasa tanggung jawab yang tinggi karena terlibat dalam proses penyusunan anggaran (Milani 1975). Bahrul (2002:23-27) menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan kesempatan bagi para bawahan untuk melakukan negosiasi dengan atasan mereka mengenai kemungkinan target anggaran yang dapat dicapai dan target yang lebih realistis.

Penelitian yang dilakukan Nor (2007); Bangun (2009); Hehanusa (2010); Husin (2010) menemukan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan positif dengan kinerja aparatur pemerintah. Namun berbeda dengan penelitian Sumarno (2005) yang menemukan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial dan Marani (2002) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

Pendekatan kontijensi dan upaya untuk mengevaluasi faktor-faktor kondisional satuan kerja kemungkinan dapat menyebabkan partisipasi anggaran bisa menjadi efektif terhadap peningkatan kinerja. Faktor kontijensi yang digunakan adalah sistem pengendalian. Mekanisme pengendalian digunakan sebagai proses monitoring, evaluasi, dan memberikan umpan balik (Ouchi 1978). Ouchi (1978) berpendapat bahwa ada dua jenis pengendalian organisasi, yaitu kontrol perilaku, melibatkan atasan mengamati bawahan mereka dalam aktivitas perilakunya dan kontrol hasil, dimana atasan akan mengamati setelah ada efek dari perilaku sebagai *output* dari proses yang produktif. Ouchi (1978) dan Jermias dan Setiawan (2008) menunjukkan kontrol hasil tepat untuk digunakan ketika tugas-tugas yang akan dilakukan sangat kompleks dan tidak terstruktur. Hasil penelitian Kerr (2004) juga

menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi dan kinerja bervariasi sesuai dengan jenis sistem pengendalian dan interaksi antara sistem pengendalian dan partisipasi anggaran tidak dapat digeneralisasi dalam seluruh tingkat hierarki. Lebih lanjut penelitian Jermias dan Setiawan (2008) menunjukkan hasil bahwa pada umumnya sistem pengendalian memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja. Secara spesifik, hasilnya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan positif dengan kinerja pada kompleksitas pekerjaan yang tinggi dengan menggunakan kontrol hasil dibandingkan menggunakan kontrol perilaku.

Apabila pegawai dilibatkan secara signifikan dalam proses penyusunan anggaran dengan pengendalian yang dilakukan oleh atasan, maka akan cenderung mendorong timbulnya ide-ide dari pegawai dan akan terjadi diskusi yang intensif antara pegawai dengan atasan sehingga tujuan yang ditetapkan dapat tercapai dan akan meningkatkan kinerja.

Desentralisasi dalam suatu organisasi berkaitan erat dengan struktur organisasi yang memberikan gambaran mengenai kekuasaan dalam suatu organisasi. Bruns *et al.* (1975) menunjukkan bahwa bawahan dalam organisasi dengan struktur desentralisasi akan merasa memiliki pengaruh yang kuat untuk lebih berpartisipasi dalam perencanaan anggaran. Sebaliknya organisasi dengan struktur sentralisasi akan membuat bawahan kurang bertanggung jawab karena hanya mendapatkan porsi sedikit dalam perencanaan anggaran. Partisipasi pegawai akan efektif dalam organisasi yang strukturnya desentralisasi, sehingga nantinya akan meningkatkan kinerja pegawai.

Riyadi (2000) dalam Husin (2010) menemukan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi secara positif berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Bruns *et al.* (1975), Gul *et al.* (1995) dan Adi (2006) juga menemukan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi secara positif signifikan mempengaruhi kinerja manajerial, namun Nor (2007) menemukan bahwa kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan desentralisasi terhadap kinerja manajerial tidak signifikan. Begitu juga dengan Husin (2010) yang menunjuk-

kan bahwa desentralisasi ternyata memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja pimpinan SKPD.

Menurut Decoster dan Fertakis (1968), gaya kepemimpinan dapat dibagi dalam dua dimensi yaitu pertama, struktur inisiatif yang menunjukkan perilaku pemimpin yang dihubungkan dengan kinerja pekerjaan. Selanjutnya yang kedua adalah gaya kepemimpinan konsiderasi yang menunjukkan hubungan yang dekat dengan bawahan, saling mempercayai dan saling memperhatikan antara atasan dan bawahan.

Gaya kepemimpinan yang tepat adalah kepemimpinan yang diarahkan kepada keterbukaan dan lebih bersifat humanis (konsiderasi). Hasil penelitian Decoster dan Fertakis (1968) menunjukkan gaya kepemimpinan tersebut mempunyai dampak positif terhadap adanya dorongan penyusunan anggaran. Fiedler dan Chandra (1978) dalam Muslimah (1998) menyatakan bahwa efektivitas partisipasi anggaran sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen. Pentingnya perilaku pemimpin dalam anggaran telah diuji oleh beberapa peneliti, seperti Brownell (1982); Sumarno (2005); Nor (2007); Arifin dan Rohman (2012).

Arifin dan Rohman (2012) menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja pegawai. Begitu juga dengan Roya *et al.* (1995) yang menyatakan bahwa efektivitas partisipasi anggaran terhadap kinerja sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen. Hal ini berarti gaya kepemimpinan yang baik/demokratis akan memperkuat pengaruh partisipasi anggaran dengan kinerja pegawai.

## **METODE**

Populasi penelitian ini adalah pegawai di SKPD pemerintah kota Palangka Raya yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran pada masing-masing bidang/bagiannya, terkecuali Kepala SKPD, Kepala Bagian dan Kepala Sub Bagian pada 31 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Palangka Raya yang berjumlah 228 pegawai. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *proportional random sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel secara acak namun proporsional. Pengambilan sampel dilakukan dengan mengambil subyek dari setiap strata/wilayah yang ditentukan seimbang

dengan banyaknya subjek dalam masing-masing strata/wilayah (Arikunto 2006:139). Oleh sebab itu, pengambilan sampel melalui teknik ini dilakukan dengan memperhitungkan besar kecilnya sub-sub populasi.

Alasan menggunakan metode *proportional random sampling* adalah agar jumlah responden tidak menumpuk pada salah satu SKPD atau hanya pada beberapa SKPD. Berdasarkan perhitungan dengan menggunakan rumus *slovin*, maka diketahui jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 145 orang.

Variabel dalam penelitian ini ditentukan atau dibentuk oleh beberapa indikator yang sesuai dengan definisinya. Pertama, variabel independen: partisipasi anggaran didefinisikan sebagai keterlibatan bawahan dalam pemberian pertimbangan dan usulan dalam mengambil keputusan, mempersiapkan dan merevisi anggaran. Partisipasi anggaran juga menunjukkan luasnya partisipasi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggungjawaban anggaran mereka (Munawar 2006). Instrumen mengenai partisipasi anggaran dalam penelitian ini dikembangkan oleh Jermias dan Setiawan (2008) yang terdiri atas 4 (empat) indikator, yaitu: 1) Partisipasi dalam menentukan anggaran bagi unit organisasi; 2) Wewenang untuk memutuskan kegiatan yang diperlukan dalam anggaran; dan 3) Pendapat/ide/masukan merupakan faktor penting dalam pelaksanaan anggaran; 4) Wewenang unit organisasi dan tanggung jawab yang diberikan oleh pimpinan puncak untuk melaksanakan. Variabel ini diukur menggunakan skala *likert* 7 poin.

Kedua, variabel moderasi: Sistem pengendalian didefinisikan sebagai prosedur dan sistem formal dengan menggunakan informasi merubah pola dalam aktivitas organisasi (Simons 1995). Definisi ini menunjukkan sistem pengendalian sebagai proses dinamik yang dapat mengubah aktivitas organisasi. Pengukuran jenis sistem pengendalian didasarkan pada enam item yang dikembangkan oleh Ouchi dan Maguire (1975) dan telah digunakan oleh Jermias dan Setiawan (2008). Adapun indikator yang digunakan adalah: 1) Pertimbangan catatan hasil pekerjaan; 2) pengawasan terhadap bawahan yang langsung melaporkan hasil pekerjaannya; 3) Mengamati bawahan melakukan tugasnya; 4) Mempertimbangkan hasil pekerjaan; 5) Fokus pada hasil daripada bagaimana bawa-

han melakukan kegiatan; 6) Pekerjaan harus dilakukan sesuai dengan prosedur dan peraturan yang telah ditetapkan; 7) Prosedur operasi standar dalam melakukan pekerjaan; 8) Lebih menekankan hasil dari pada proses untuk mendapatkan hasil. Tanggapan terhadap delapan item ini diukur dengan menggunakan skala *Likert* 7 poin.

Ketiga variabel moderasi: Desentralisasi didefinisikan sebagai penyebaran atau pelimpahan kekuasaan secara meluas dalam membuat keputusan tingkatan-tingkatan manajer yang lebih rendah (Hill 1998 dalam Husin, 2010). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayan (1984) dalam Husin (2010) dan telah digunakan oleh Adi (2006) dan Husin (2010). Adapun indikator yang digunakan adalah: 1) pelimpahan wewenang dan laporan yang merefleksikan jalur komunikasi aktual dipahami oleh seluruh pegawai; 2) tanggung jawab dan pelimpahan wewenang diantara beberapa individu sebagai bagian dari sebuah proses yang sistematis; 3) pengembangan kesadaran terhadap pentingnya pelimpahan wewenang dalam pengambilan keputusan; 4) pelimpahan wewenang dan tanggung jawab kepada pemimpin dan staf untuk mengembangkan kerjasama tim; 5) pelimpahan yang diperlukan dalam pengambilan keputusan yang berhubungan dengan anggaran pelatihan dan pengembangan staf kantor; 6) pelimpahan wewenang dalam pengambilan keputusan dan tanggung jawab yang berhubungan dengan alokasi sumber dana untuk hal-hal diluar anggaran; dan 7) pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam pengambilan keputusan yang berhubungan dengan staf misalnya: promosi dan mutasi. Tanggapan terhadap tujuh item ini diukur dengan menggunakan skala *Likert* 7 poin.

Keempat, variabel moderasi: Gaya kepemimpinan didefinisikan sebagai perilaku atasan dalam berinteraksi dengan lingkungan organisasi, salah satunya dengan bawahan. Variabel gaya kepemimpinan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Fidler (1965) yang dikenal dengan LPC (*Least Preferred Coworker*). Skala ini merupakan pasangan kata yang berlawanan artinya. Variabel gaya kepemimpinan meliputi enam belas pasangan kata dengan skala *Likert* 7 poin. Instrumen ini telah digunakan oleh Nor (2007) dan Arifin dan Rohman (2012). Kelima, variabel dependen: Kinerja aparatur

(prestasi kerja) didefinisikan sebagai hasil kerja yang dicapai oleh setiap PNS pada satuan organisasi sesuai dengan sasaran kerja pegawai dan perilaku kerja (Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2011). Variabel kinerja aparat pemerintah daerah dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan sendiri oleh peneliti dengan mengacu pada PP No. 46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kerja Pegawai Negeri Sipil. Indikator yang digunakan, yaitu: 1) kuantitas; 2) kualitas; 3) waktu; 4) biaya; 5) orientasi pelayanan; 6) integritas; 7) komitmen; 8) disiplin; 9) kerja sama Instrumen tersebut diukur dengan menggunakan skala likert 7 poin.

Penelitian ini dilakukan dengan bantuan *Statistical Product and Service Solution* (SPSS). Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah diuji dengan menggunakan regresi sederhana, sedangkan pengaruh partisipasi anggaran dengan variabel lain dan pengaruhnya pada kinerja aparatur negara diuji dengan menggunakan *hierarchical regression* (regresi berjenjang) yang merupakan pengembangan bentuk analisis regresi berganda. *Hierarchical regression* telah dianjurkan sebagai metode yang tepat untuk menentukan apakah sebuah variabel memiliki efek moderasi pada hubungan antara dua variabel lainnya (Baron dan Kenny 1986).

*Hierarchical regression* digunakan untuk menentukan pengaruh moderasi dari sistem pengendalian, desentralisasi, dan gaya kepemimpinan dalam hubungan partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur, dengan menggunakan 3 (tiga) langkah dalam ujian interaksi variabel, yaitu: langkah pertama, regresi dilakukan untuk melihat efek langsung variabel independen terhadap variabel dependen, langkah kedua, regresi dilakukan dengan memasukan variabel yang diduga sebagai moderasi, dan langkah ketiga, adalah memasukan interaksi variabel moderasi

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Item-item pernyataan dalam kuesioner diuji dengan melakukan *pilot test* kepada 30 responden dimana Arikunto dalam Umar (2002:105) mengatakan bahwa jumlah responden untuk uji coba diisyaratkan minimal 30 orang dimana dengan jumlah minimal ini, distribusi skor/nilai akan lebih mendekati kurva normal. *Pilot test* dilakukan kepada

30 pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran tingkat SKPD di Kota Palangka Raya. Responden untuk *pilot test* dipilih berdasarkan pertimbangan aspek kemudahan bagi peneliti, oleh sebab itu responden yang diminta mengisi kuesioner adalah pegawai-pegawai yang memang peneliti kenal.

Setelah melakukan uji pilot, maka selanjutnya dilakukan uji validitas instrumen penelitian. Validitas item-item pernyataan diketahui dengan melakukan analisis faktor konfirmatori dan memperhatikan nilai *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling (KMO MSA)*, *Anti Image*, dan Rotasi Komponen Matriks (lihat lampiran 4a). Asumsi pertama yang harus dipenuhi dapat tidaknya analisis faktor konfirmatori digunakan adalah data matrik harus memiliki korelasi yang cukup (Ghozali 2006:49). Untuk mengetahui apakah data matrik memiliki korelasi yang cukup adalah dengan melihat nilai KMO MSA dan signifikansi (sig.) Bartlett. Nilai KMO harus lebih dari 0,50 untuk dapat dilakukan analisis faktor.

Setelah tabel KMO-MSA, selanjutnya yang harus diperhatikan adalah Tabel *Anti Image Matrices*, dimana nilai *Measure of Sampling Adequacy (MSA)* harus lebih besar 0,5. Apabila ada yang kurang dari 0,5, maka indikator tersebut harus dikeluarkan. Jika ada lebih dari satu variabel yang mempunyai MSA dibawah 0,5 maka yang dikeluarkan adalah variabel dengan MSA paling kecil dan proses pengujian diulang kembali sampai semua MSA di atas 0,5. Apabila MSA di atas 0,5 maka disimpulkan bahwa indikator-indikator tersebut valid.

Setelah indikator-indikator yang disebar pada *pilot test* valid, maka kuesioner

kembali disebar untuk uji sebenarnya. Setelah itu dilakukan uji asumsi klasik dan langkah selanjutnya adalah melakukan pengujian dugaan kausalitas. Tabel 1 berikut ini merupakan rangkuman hasil uji hubungan kausalitas yang diajukan dalam penelitian.

Berdasarkan hasil pengujian, partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah, membuktikan bahwa bahwa partisipasi pegawai dalam proses penyusunan anggaran di SKPD Palangka Raya dapat meningkatkan kinerja pegawai. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Nor (2007); Bangun (2009); Hehanusa (2010) dan Husin (2010).

Penelitian Nor (2007) menyimpulkan bahwa apabila partisipasi dalam penyusunan anggaran meningkat maka kinerja manajerial juga akan meningkat karena partisipasi pegawai dalam proses penyusunan anggaran akan menumbuhkan tanggung jawab yang lebih tinggi dalam diri pegawai tersebut. Ini sesuai dengan pendapat Milani (1975) yang menyatakan bahwa ketika anggaran dirancang secara partisipatif, maka pegawai akan menginternalisasi tujuan dengan rasa tanggung jawab yang tinggi karena terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Hasil penelitian Bangun (2009) juga menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD di pemerintahan daerah. Keterlibatan pegawai dalam penyusunan anggaran merupakan sarana bagi pegawai untuk dapat lebih mengerti apa yang mereka kerjakan. Selanjutnya keterlibatan tersebut akan membantu pegawai dalam meningkatkan kinerja mereka dengan mengetahui tar-

**Tabel 1. Hasil Uji hubungan Kausalitas**

Keterangan	Koefisien Regresi	<i>p-value</i>
PA → KAP	1,457	0,000
PA*SP → KAP	0,109	0,043
PA*DS → KAP	0,079	0,041
PA*KP → KAP	0,038	0,007

Keterangan:

- PA = Partisipasi anggaran
- SP = Sistem pengendalian
- DS = Desentralisasi
- KP = Gaya Kepemimpinan
- KAP = Kinerja aparatur pemerintah

get anggaran. Hehanusa (2010) menyatakan bahwa bawahan akan cenderung menerima target anggaran bila diikutsertakan dalam proses penyusunan anggaran dan turut berperan dalam pengambilan keputusan terkait dengan penetapan anggaran. Apabila bawahan diikutsertakan dalam penetapan anggaran maka dapat mendorong bawahan tersebut terikat pada komitmen yang lebih tinggi untuk mencapai kinerja yang tinggi.

Namun hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Sumarno (2005) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial namun mempunyai hubungan negatif. Penelitian Marani (2002) juga menunjukkan partisipasi anggaran tidak mempengaruhi kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan bahwa semakin rendah partisipasi yang diberikan manajer dalam proses penyusunan anggaran akan menyebabkan kinerja manajerial justru semakin rendah. Marani (2002) menyatakan bahwa ini kemungkinan disebabkan adanya perbedaan objek penelitian, dimana objek penelitian Marani (2002) adalah perusahaan yang tidak berorientasi mencari laba yaitu Perguruan Tinggi Swasta, sedangkan beberapa penelitian terdahulu kebanyakan fokus pada perusahaan yang berorientasi mencari laba (Chenhall dan Brownell 1988; Chong dan Chong 2002).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran terhadap kinerja sesuai dengan teori penetapan tujuan dimana target anggaran yang ditetapkan secara partisipatif akan menghasilkan kinerja unggul karena apabila pegawai diberi kesempatan untuk menentukan target anggaran oleh atasan mereka, maka pegawai tersebut akan memiliki komitmen tinggi atas tanggung jawab yang diberikan. Ketika pegawai memiliki komitmen dan penerimaan yang tinggi atas penetapan anggaran, maka kinerja pegawai akan meningkat karena mereka akan berusaha sebaik mungkin mencapai anggaran yang telah ditetapkan.

Hasil uji terhadap sistem pengendalian memperkuat pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Jermias dan Setiawan (2008).

Jermias dan Setiawan (2008) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja. Lebih lanjut dikatakan bah-

wa kinerja akan semakin meningkat ketika partisipasi anggaran berinteraksi dengan sistem pengendalian yang digunakan terutama bentuk pengendalian adalah kontrol hasil dibandingkan dengan kontrol perilaku. Penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang tidak hanya sebatas menghasilkan kegiatan yang akan dilaksanakan tetapi harus disusun dengan berbagai bentuk prosedur, seperti koordinasi antar unit, hal tersebut penting agar kegiatan antar unit organisasi tidak tumpang tindih atau dapat bersinergi. Pada proses penyusunan anggaran juga dibutuhkan kebijakan-kebijakan yang tepat dalam rangka memutuskan berbagai macam pilihan kegiatan yang relevan dengan tujuan organisasi. Oleh karena itu, proses penyusunan anggaran tidak hanya membutuhkan pengendalian kontrol hasil tetapi juga membutuhkan kontrol perilaku.

Ouchi (1978) menganggap kontrol hasil lebih cocok digunakan jika pada tugas yang kompleks dan tidak terstruktur. Penyusunan anggaran memiliki kompleksitas yang tinggi karena adanya berbagai ketidakpastian serta dibutuhkannya koordinasi antar fungsi organisasi. Namun, pada sisi lain penyusunan anggaran telah memiliki struktur yang jelas dan telah diatur dalam undang-undang oleh karena itu dibutuhkan pula kontrol perilaku agar penyusunan anggaran berjalan sesuai dengan aturan. Ouchi (1978) juga mengatakan bahwa kontrol hasil lebih cocok digunakan pada hierarki yang lebih tinggi hal ini dikarenakan pada level yang lebih tinggi sangat kesulitan untuk melakukan pengendalian atau mengamati perilaku bawahan, namun pada tingkat unit SKPD kontrol perilaku bukanlah hal yang sulit untuk dilakukan karena lingkup SKPD lebih kecil sehingga dianggap cocok dengan bentuk pengendalian berbentuk kontrol perilaku. Hal tersebut diperkuat oleh pendapat (Ouchi dan Maguire, 1975) yang menyatakan kontrol perilaku lebih cocok pada lingkup organisasi yang lebih kecil karena perilaku mudah untuk diamati, demikian pula Govindarajan dan Fisher (1990) yang menganjurkan penggunaan kontrol perilaku lebih cocok digunakan jika perilaku-perilaku yang diinginkan dapat diidentifikasi dan diamati dengan baik.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran membutuhkan umpan balik, pengendalian yang dilakukan, baik dalam bentuk kontrol hasil maupun kontrol perilaku akan menghasilkan umpan balik. Umpan balik

tersebut akan menjadi masukan bagi yang berpartisipasi sehingga lebih meningkatkan kinerjanya. Penelitian ini memberi bukti empiris bahwa ketika partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja ketika berinteraksi dengan pengendalian hal ini dikarenakan partisipasi penyusunan anggaran membutuhkan umpan balik, bentuk pengendalian, baik kontrol hasil maupun kontrol perilaku akan selalu memberikan umpan balik.

Rendahnya realisasi PAD di Kota Palangka Raya dikarenakan kurangnya pengendalian baik kontrol hasil maupun kontrol perilaku dalam penyusunan anggaran. Walikota Palangka Raya mengatakan bahwa audit yang dilakukan oleh BPK bertujuan untuk melihat sumber-sumber PAD yang belum tergalai secara maksimal, hal tersebut menandakan bahwa hasil berupa identifikasi sumber-sumber PAD tidak berjalan maksimal. Kontrol perilaku juga menjadi salah satu penyebab rendahnya realisasi PAD pada beberapa SKPD di Kota Palangka Raya, beberapa SKPD tersebut tidak menjadikan pelajaran rendahnya realisasi yang terjadi pada tahun 2010 yang menyebabkan terulang lagi pada tahun 2011 dan 2012. Pada tahun 2011 Walikota Palangka Raya menyatakan bahwa target PAD tahun lalu (2010) tidak tercapai karena ada beberapa sumber penghasilan yang tidak mampu ditagih.

Dugaan penelitian ketiga adalah desentralisasi memperkuat pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah. Hasil pengujian membuktikan bahwa desentralisasi memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah. Partisipasi anggaran berinteraksi dengan desentralisasi meningkatkan kinerja. Hasil penelitian ini sejalan dengan beberapa penelitian sebelumnya seperti Bruns *et al.* (1975) yang menyatakan bahwa bawahan dalam organisasi yang tingkat desentralisasinya tinggi merasa dirinya berpengaruh dalam kegiatan yang berhubungan dengan anggaran di unit kerjanya.

Desentralisasi merupakan pelimpahan secara meluas mengenai kekuasaan, pelimpahan wewenang dan tanggung jawab (Gul *et al.* 1995 dan Mia 1996), ijin yang diberikan kepada bawahan (Mia 1996) untuk pembuatan keputusan secara independen. Pada tataran partisipasi, manajer yang lebih rendah atau bawahan tidak diberi kekuasaan,

wewenang, tanggung jawab, serta ijin dalam pembuatan keputusan secara independen. Proses penyusunan anggaran merupakan proses pembuatan keputusan tentang apa yang akan dicapai serta bagaimana tujuan tersebut dapat tercapai. Pelimpahan kekuasaan, wewenang, tanggung jawab, serta adanya ijin yang diberikan kepada manajer lebih rendah maupun bawahan untuk membuat keputusan ketika berpartisipasi menyusun anggaran akan meningkatkan kinerja orang tersebut, hal tersebut dikarenakan seseorang merasa bertanggung jawab terhadap kekuasaan yang diperolehnya dibandingkan hanya sekedar berpartisipasi.

Partisipasi dalam pengambilan keputusan tersebut akan memotivasi karyawan untuk lebih aktif sehingga peningkatan motivasi tersebut berakibat pada peningkatan kinerja. Ada hal yang perlu diperhatikan dalam pemberian wewenang kepada bawahan, yaitu tingkat relevansi. Jika yang memperoleh wewenang merasa tidak relevan dengan kemampuan atau tidak sesuai dengan yang diinginkan maka menurunkan motivasi dan produktifitasnya karena merasa tidak nyaman dengan wewenang tersebut. Proses penyusunan anggaran merupakan proses pembuatan berbagai jenis kegiatan, seorang bawahan dapat saja berminat pada satu kegiatan namun tidak berminat pada kegiatan yang lain atau seorang bawahan memiliki kompetensi untuk membuat anggaran kegiatan tertentu namun tidak memiliki kompetensi pada kegiatan yang lain terutama pada kegiatan yang tidak ada kaitannya dengan bidangnya.

Rendahnya realisasi PAD di Kota Palangka Raya diduga terjadi karena masih rendahnya desentralisasi atau masih tingginya sentralisasi sehingga aparat pemerintah di Kota Palangka Raya tidak termotivasi. Hal tersebut tersirat dalam pernyataan Walikota Palangka Raya ketika rencana menargetkan opini wajar tanpa pengecualian pada penggunaan anggaran. Walikota menyatakan bahwa untuk mewujudkan keinginan tersebut tidak mudah karena harus didukung oleh semua SKPD.

Pengujian selanjutnya adalah gaya kepemimpinan memperkuat pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah. Hasil pengujian membuktikan bahwa partisipasi anggaran berinteraksi dengan gaya kepemimpinan dan meningkatkan kinerja aparatur pemerintah daerah. Hasil penelitian ini konsisten

dengan hasil penelitian Arifin dan Rohman (2012) yang menyatakan bahwa gaya kepemimpinan memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja pegawai. Pemimpin yang memiliki gaya konsiderasi dan struktur inisiatif yang tinggi menekankan pentingnya komunikasi yang terbuka dan parsial antara bawahan dengan pemimpin serta memberikan penjelasan mengenai tugas dan pekerjaan yang harus dilakukan pegawai. Oleh sebab itu, pemimpin dapat mengarahkan pegawai untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran sehingga nantinya akan meningkatkan kinerja pegawai. Komunikasi yang terbuka dan parsial antara pemimpin dengan pegawai akan membuat hubungan baik antara keduanya sehingga pegawai akan berusaha untuk mencapai target yang telah ditentukan. Hal ini didukung oleh pendapat Ogbonna dan Harris (2000) yang menyatakan pemimpin yang berperan dengan baik akan memotivasi pegawai untuk bekerja lebih baik dan akan membuat pegawai lebih berhati-hati serta berusaha lebih keras untuk mencapai target yang diharapkan organisasi, hal ini akan berdampak terhadap kinerjanya.

Melalui gaya kepemimpinan konsiderasi dan struktur inisiatif, pimpinan dapat mengarahkan pegawainya untuk terlibat dengan aktif dalam proses penyusunan anggaran. Pemimpin yang demokratis akan menciptakan fleksibilitas dalam proses penyusunan anggaran, salah satu bentuk fleksibilitas tersebut adalah memberikan peluang kepada pegawainya untuk terlibat dalam proses penyusunan anggaran sehingga pegawai dapat mengekspresikan ide dan menyampaikan semua informasi yang mereka miliki secara efektif. Oleh sebab itu gaya kepemimpinan mempunyai dampak positif bagi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur, sehingga disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan juga terbukti berperan sebagai faktor kontingen dalam pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur.

Namun hasil penelitian Nor (2007) menunjukkan kombinasi antara partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan bukanlah kesesuaian terbaik dalam meningkatkan kinerja. Hal ini disebabkan oleh adanya faktor lain yang lebih dominan, faktor tersebut seperti budaya bangsa Indonesia yang masih diwarnai dengan budaya feodalis sehingga memungkinkan partisipasi yang

diperankan sebenarnya merupakan pseudoparticipation (partisipasi semu). Pseudoparticipation adalah seolah-olah berpartisipasi, tetapi pada kenyataannya tidak berpartisipasi (Muslimah 1998). Partisipasi semu ini bisa terjadi apabila manajemen tingkat atas memegang kendali total atas proses penyusunan anggaran dan mencari dukungan bawahannya. Dukungan ini hanya merupakan penerimaan formal dari bawahannya atas anggaran yang disusun dan bukan mencari masukan dalam menyusun anggaran. Siegel dan Marconi (1989: 133-134) menyatakan gaya kepemimpinan yang cenderung mendikte dan tidak memberi kesempatan bawahan untuk berpartisipasi akan menyebabkan tekanan, kegelisahan dan melemahnya motivasi. Rendahnya realisasi PAD di Palangka Raya juga disebabkan kurangnya koordinasi antara pemimpin dengan pegawai. Hal ini terlihat dari teguran yang diberikan Walikota Palangka Raya terhadap kepala SKPD sebagai pemimpin yang seharusnya mengarahkan pegawainya dengan baik namun masih belum maksimal dalam pencapaian target PAD.

Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan juga dapat bertindak sebagai prediktor terhadap kinerja aparatur. Pemimpin yang efektif adalah pemimpin yang mengakui kemampuan dalam individu atau kelompok serta fleksibel dalam cara pendekatan yang digunakan demi meningkatkan kinerja seluruh organisasinya. Penelitian Baihaqi (2010) menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan seorang pemimpin sangat berpengaruh terhadap kinerja bawahannya, di samping itu untuk mendapatkan kinerja yang baik diperlukan juga adanya pemberian pembelajaran terhadap bawahannya.

## SIMPULAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah. Berdasarkan hasil penelitian ini maka penting bagi masing-masing SKPD untuk lebih memperhatikan peran dan partisipasi pegawai dalam proses penyusunan anggaran tingkat SKPD. Semakin besar tingkat partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran, maka kinerja pegawai juga akan semakin meningkat. Hasil penelitian ini juga turut memperkuat teori penetapan tujuan dimana pegawai yang diberi kesempatan untuk menentukan target anggaran oleh atasan mer-

eka akan lebih memahami dan mengetahui target yang akan mereka capai sehingga itu pada akhirnya akan meningkatkan kinerja mereka. Penelitian ini juga memberi bukti empiris bahwa sistem pengendalian desentralisasi, dan kepemimpinan memperkuat pengaruh partisipasi anggaran dengan kinerja aparatur pemerintah daerah.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi pengembangan penelitian-penelitian sejenis dan menjadi perbendaharaan referensi untuk penelitian di masa datang dengan mempertimbangkan beberapa saran, yaitu: peneliti selanjutnya dapat menggunakan PP No. 46 tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kerja Pegawai Negeri Sipil sebagai alat ukur kinerja aparatur setelah PP tersebut telah diterapkan satu tahun. Harus dilakukan upaya untuk memperbaiki instrumen penelitian apabila terdapat item yang tidak valid ketika uji pilot. Penelitian selanjutnya diharapkan untuk lebih memperluas ruang lingkup penelitian misalnya penelitian dilakukan di Pemerintah Provinsi. Perlu dilakukan wawancara lebih mendalam dengan tujuan untuk *crosscheck* argumen dari responden. Untuk akademisi, dalam rangka menambah khasanah ilmu pengetahuan kiranya dapat menambah variabel prediktor yang mempengaruhi kinerja aparatur pemerintah daerah yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini, misalnya karakteristik tujuan anggaran yang dalam penelitian ini hanya diwakili oleh partisipasi anggaran sementara masih ada 4 (empat) dari karakteristik tujuan anggaran yaitu kejelasan tujuan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, kesulitan tujuan anggaran.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Adi, B. 2006. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Pemimpin dengan Desentralisasi dan Dukungan Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Tesis tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Amrul, S.S dan M. Nasir. 2002. "Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dengan Senjangan Anggaran". *Simposium Nasional Akuntansi V*, hal. 384-399.
- Arifin, S. dan A. Rohman. 2012. "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderasi". *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 1. No. 2, hal. 1-11.
- Arikunto, S. 2006. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*. Rineka Cipta. Jakarta.
- Arsanti, T.A. 2009. "Hubungan Antara Pene-tapan Tujuan, Self-Efficacy dan Kinerja". *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)*, Vol. 12, No. 2, hal 97-110.
- Bahrul, E. 2002. *Keuangan Pemerintah Daerah Otonom di Indonesia*, edisi kedua. UI Press. Jakarta.
- Baihaqi, M. F. 2010. Pengaruh Gaya Kepemimpinan terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening (Studi Pada PT Yudhistira Ghalia Indonesia Area Yogyakarta). Universitas Diponegoro Semarang.
- Bangun, A. 2009. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Struktur Desentralisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Deli Serdang). *Tesis tidak Dipublikasikan*. Universitas Sumatera Utara.
- Baron, R. M. dan D.A. Kenny. 1986. "The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic and Statistical Considerations". *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 51, No. 6, hal. 1173-1182.
- Brownell, P. 1982. "The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness". *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, No. 1, hal. 12-27.
- Brownell, P. dan M. Hirst. 1986. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of a Three-Way Interaction". *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 2, hal. 241-249.
- Bruns, W., J. Bruns, Jr., dan J.H. Waterhouse. 1975. "Budgetary Control and Organization Structure". *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, hal. 177-203.
- Chenhall, R.H. dan P. Brownell. 1988. "The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity As An Intervening variable". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 13, No. 3, hal. 225-233.

- Chong, V.K. dan K.M. Chong. 2002. "Budget Goal commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach". *Behavioral Research In Accounting*, Vol. 14, hal. 67-68.
- Chong, V.K. dan Johnson, D. M. 2007. "Testing a Model of The Antecedents and Consequences of Budgetary Participation on Job Performance". *Accounting and Business Research*, Vol. 37, No. 1, hal. 3-19.
- DeCoster, D.T dan J.P. Fertakis. 1968. "Budget Induced Pressure and Its Relationship to Supervisory Behavior". *Journal of Accounting Research*, Vol. 6, No. 2, hal. 237-246.
- Erez, M., P.C. Earley dan C.L. Hulin. 1985. "The Impact of Participation on Goal Acceptance and Performance: A Two-Step Model". *Academy of Management Journal*, 1985, Vol. 28, No. 1, hal. 50-66.
- Ghozali, I. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan SPSS*. Cetakan Keempat. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Gordon, L.A., dan Miller. 1976. "A Contingency Framework for the Design of Accounting Information System". *Accounting, Organization and Society*, hal. 59-69.
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives". *Decision Sciences*, Vol. 17, hal. 496-516.
- Govindarajan, V. dan J. Fisher. 1990. "Strategy, Control Systems and Resource Sharing: Effects on Business-unit Performance". *Academy of Management Journal*, Vol. 33, No. 2, hal. 259-285
- Gul, F.A., J.S.L Tsui., C. Steve, C. Fong dan H.Y.L Kwok. 1995. "Desentralisation as a Moderating Factor in the Budgetary Participation Performance Relationship: Some Hongkong Evidence". *Accounting and Business Research*, Vol. 25, No. 98, hal. 107-113.
- Hehanusa, M. 2010. Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Kinerja Aparat: Integrasi Variabel Intervening dan Variabel Moderating pada Pemerintah Kota Ambon dan Pemerintah Kota Semarang. *Tesis tidak Dipublikasikan*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Husin, R. 2010. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Pimpinan dengan Desentralisasi, Budget Goal Commitment, dan Job-Relevant Information sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris di Pemerintah Kota Ternate). *Tesis tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Jermias, J. dan T. Setiawan. 2008. "The Moderating Effects of Hierarchy and Control Systems on the Relationship Between Budgetary Participation and Performance". *The International Journal of Accounting*, Vol. 43, hal. 268-292.
- Kerr, J. L. 2004. "The Limits of Organizational Democracy". *Academy of Management Executive*, Vol. 18, No. 3, hal. 81-95.
- Langfield, K, dan K. Smith. 1997. "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, hal. 207-232.
- Latham, Gary, P dan Gary A. Yukl. 1976. "Effects of Assigned and Participative Goal Setting on Performance and Job Satisfaction". *Journal of Applied Psychology*, Vol. 61, No. 2, hal. 166-171.
- Luthans, F. 2010. *Organizational Behavior An Evidence Based Approach*. 12th Edition. McGraw-Hill. London.
- Marani, Yohanes. 2002. Motivasi dan Pelempahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Perguruan Tinggi Swasta di Jayapura). *Tesis*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Media Online. 2013. BPK Audit Realisasi PAD dan Kinerja SKPD. Diunduh tanggal 6 Maret 2013. <<http://www.borneonews.co.id>>
- Media Online. 2012. SBY Menyoroti Penyerapan APBD Yang Rendah. Diunduh tanggal 6 Maret 2013. <<http://nasional.tvonenews.tv/>>
- Media Online. 2012. Empat SKPD Serap Anggaran di Bawah 80%. Diunduh tanggal 6 Maret 2013. <<http://www.borneonews.co.id/>>
- Media Online. 2012. Riban Tegur Pejabat Tak Capai Target. Diunduh tanggal 7 Juni 2013. <<http://banjarmasin.tribunnews.com/>>
- Mia, L. 1988. "Managerial Attitude, Motivation and The Effectiveness of Budget Participation". *Accounting, Organization*

- and Society, Vol. 13, No. 5, hal. 465-475.
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study". *The Accounting Review*, Vol. 50, No. 2, hal. 274-284.
- Miller, K.I dan P.R. Monge. 1986. "Participation, Satisfaction and Productivity: A Meta-Analytical Review". *Academy of Management Journal* Vol. 29, No. 4, hal. 727-753.
- Munawar. 2006. Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang. *Tesis tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Murray, D. 1990. "The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavior Research in Accounting*, Vol. 2, hal. 104-123.
- Muslimah, S. 1998. "Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian Lingkungan dan Informasi Job-Relevant terhadap Perceived Usefulness Sistem Penganggaran". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 1, No. 2, hal. 219-238
- Nor, W. 2007. Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Simposium Nasional Akuntansi X*, hal. 1-27.
- Ogbonna dan L.C. Harris. 2000. "Leadership Style, Organizational Culture and Performance: Empirical Evidence From UK Companies". *International Journal of Human Resource Management*, Vol. 11, hal. 766-788.
- Ouchi, W.G. 1978. "Transmission of Control Through Organizational Hierarchy". *The Academy of Management Journal*, Vol. 21, No. 2, hal. 173-192.
- Ouchi, W.G. dan Maguire, M. A. 1975. "Organizational Control: Two Functions". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 20, hal. 559-569.
- Republik Indonesia. 2006. Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. 2011. Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 46 Tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kerja Pegawai Negeri Sipil.
- Shields, B. J. G. D. dan S. M. Young. 1990. "The Case for Multiple Methods in Empirical Management Accounting Research (With An Illustration from Budget Setting)". *Journal of Management Accounting*, Vol. 2, hal. 33-66.
- Sholihin, M., R. Pike, M. Mangena dan J. Li. 2011. "Goal-Setting Participation and Goal Commitment: Examining the Mediating Roles of Procedural Fairness and Interpersonal Trust in a UK Financial Services Organisation". *The British Accounting Review*, Vol. 43, hal. 135-146.
- Simons, R. 1990. "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, hal. 127-143.
- Simons, R. 1995. "Control in An Age of Empowerment". *Harvard Business Review*, hal. 80-88.
- Sumarno, J. 2005. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Simposium Nasional Akuntansi VII*, hal. 1-31.
- Umar, H. 2002. *Metodologi Penelitian Untuk Skripsi dan Tesis Bisnis*. Gramedia Pustaka. Jakarta.