

## Pengaruh Penganggaran Partisipatif, Komitmen Organisasi dan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Manajerial Aparatur Pemerintah Kabupaten Minahasa

Nova CH Mamuaya<sup>1</sup> & Cecilia Lelly Kewo<sup>2</sup>

Program Studi Manajemen, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Manado, Manado, Indonesia<sup>1</sup>

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Manado, Manado, Indonesia<sup>2</sup>

**Abstract.** *This study aims to empirically examine the effect of participatory budgeting, organizational commitment and internal control both simultaneously and partially on the managerial performance of the Minahasa district government apparatus in North Sulawesi Province. The method used in this study is the sampling method. Sampling was carried out using a simple random sampling method for officers who were assigned to SKPD in Minahasa District. The data used are primary data and data collection through a questionnaire. The analytical method used is descriptive analysis, then testing the hypothesis used path analysis method. The results of the study indicate that simultaneous participatory budgeting, organizational commitment and internal control affect managerial performance. Partially participatory budgeting, organizational commitment and internal controls each have a positive effect on managerial performance.*

**Keywords.** *Participatory Budgeting, Organizational Commitment, Internal Control, Managerial Performance*

**Abstrak.** Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empirik pengaruh penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan pengendalian intern baik secara simultan maupun parsial terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah kabupaten Minahasa di Propinsi Sulawesi Utara. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode sampling. Penarikan sampel dilakukan dengan metode simpel random sampling pada aparat yang bertugas pada SKPD di Kabupaten Minahasa. Data yang digunakan adalah data primer dan pengumpulan data dilakukan melalui kuesioner. Metode analisis yang digunakan adalah analisis deskriptif, kemudian pengujian hipotesis dipakai metode analisis jalur (*path analysis*). Hasil penelitian menunjukkan bahwasecara simultan penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Secara parsial penganggaran partisipatif, komitmen pada organisasi dan pengendalian intern masing-masing berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

**Kata kunci.** Penganggaran Partisipatif, Komitmen Organisasi, Pengendalian Intern, Kinerja Manajerial

**Corresponding author.** Email: clkewo@gmail.com, novachmamuaya@unima.ac.id

**How to cite this article.** Nova CH Mamuaya & Cecilia Lelly Kewo. 2019. Pengaruh Penganggaran Partisipatif, Komitmen Organisasi dan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Manajerial Aparatur Pemerintah Kabupaten Minahasa. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 7(1), 29-42.

**History of article.** Received: January 2019, Revision: Maret 2019, Published: April 2019

Online ISSN: 2541-061X. Print ISSN: 2338-1507. DOI: 10.17509/jrak.v7i1.15854

Copyright©2019. Published by Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan. Program Studi Akuntansi. FPEB. UPI

### PENDAHULUAN

Sejak awal tahun 1990-an, paradigma pemerintahan di beberapa negara bergeser dari pemerintah formal, menuju ke tata pemerintahan yang baik (*good governance*), dalam rangka menempatkan organisasi pemerintahan menjadi lebih berhasil guna, berdaya guna dan berkeadilan bagi setiap warga masyarakat. Pergeseran paradigma ini menuntut aparat pemerintahan agar berubah menjadi lebih tanggap akan tuntutan

lingkungannya, sehingga pelayanan yang diberikan menjadi lebih baik, transparan dan akuntabel (Indra Bastian, 2006).

Pergeseran paradigma untuk lebih tanggap terhadap lingkungan dalam penyelenggaraan pemerintahan baik pada pemerintah pusat maupun pemerintah daerah didasari oleh adanya paradigma baru dalam administrasi publik yang dipelopori oleh Osborne dan Gaebler (1992). Hal ini telah memberi inspirasi bahwa organisasi publik

harus dapat beroperasi layaknya organisasi bisnis, efisien, efektif, dan menempatkan masyarakat sebagai stakeholders yang harus dilayani sebaik baiknya.Reformasi telah mendorong terciptanya perubahan-perubahan dalam manajemen pemerintahan pusat maupun daerah. Salah satu aspek dari reformasi tersebut adalah adanya perkembangan dibidang akuntansi dan penganggaran, khususnya untuk sektor publik. (Mardiasmo, 2009).

Tabel 1.Peringkat Indeks Persepsi KorupsiTahun 2015

NEGARA	Peringkat Regional	Peringkat Global
Singapura	2	8
Malaysia	9	54
Thailand	11	76
Indonesia	15	88
Pilipina	16	95
Vietnam	17	112
Myanmar	24	147

Sumber. Indeks Persepsi Korupsi 2015

Praktik korupsi telah terbukti menimbulkan kerugian di banyak bidang dan memperlambat proses pemulihan ekonomi di Indonesia, seperti dampak negatifnya terhadap perbaikan iklim usaha, kebiasaan masyarakat dalam berbisnis dan juga meningkatkan kemiskinan. Berbagai cara telah diusahakan oleh pemerintah baik di tingkat pusat maupun daerah untuk mengurangi praktik suap di kalangan pengusaha dan aparatur pemerintah. Permasalahannya seberapa efektif upaya pemberantasan korupsi khususnya di era otonomi daerah yang telah memberikan keleluasaan terhadap pemerintah daerah, untuk mengurangi praktik korupsi antara pengusaha dan pemerintah.Dalam kurun waktu lima tahun terakhir kondisi pemberantasan korupsi di Indonesia mengalami kenaikan, meski tidak terlalu optimis. Hal ini terafirmasi dalam laporan *Corruption Perception Index* (CPI) yang tiap tahun dikeluarkan oleh Transparency International,2017). Tahun 2017 *Transparency International* Indonesia (TII)

menyatakan Indeks Persepsi Korupsi Indonesia (CPI) pada 2016 naik satu poin sebesar 37 dari angka tertinggi 100, tetapi secara global posisi Indonesia masih berada di urutan ke-90. (*Transparency Internasional*, 2017).

Lemahnya pengendalian intern yang diterapkan di pemerintahan sehingga membuka peluang yang besar terjadinya penyimpangan dalam pelaksanaan anggaran (APBN/APBD) terhadap penggunaan dana publik. Pemerintah Indonesia sudah melakukan reformasi manajemen keuangan negara baik pada pemerintah pusat maupun pada pemerintah daerah dengan ditetapkannya paket undang-undang bidang keuangan negara, yaitu Undang-Undang No 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, serta Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pusat dan daerah. Undang-undang tersebut telah merubah akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertikal (kepada pemerintah pusat) ke pertanggungjawaban horisontal (kepada masyarakat melalui DRPD) dimana mengharuskan pemerintah memenuhi akuntabilitas dengan memperhatikan beberapa hal, antara lain anggaran, pengendalian intern dan sistem pelaporan.

Kinerja yang buruk disoroti oleh dalam negeri Tjahjo Kumolo (2015) yang mengeluhkan buruknya kinerja pemerintah dalam perencanaan di tingkat daerah seperti propinsi, kabupaten dan kota. Menurutnya pemerintah daerah tidak mempunyai visi jangka panjang dalam menyusun perencanaan padahal kemajuan daerah sangat tergantung dari manajemen pemerintah daerah. Hal ini juga menunjukkan lemahnya aspek kinerja manajerial. Hal ini terlihat dari pemakaian anggaran pemerintah daerah yang paling banyak dihabiskan untuk gaji pegawai dimana sebanyak 92% anggaran provinsi, kabupaten dan kota habis untuk biaya aparatur negara padahal idealnya sebuah anggaran seharusnya digunakan paling besar untuk belanja

pembangunan infrastruktur seperti jalan dan lainnya. (Tjahjo Kumolo, 2015).

Kinerja manajerial pemerintah juga disoroti menteri keuangan Sri Mulyani Indrawati dimana banyak pejabat daerah yang belum mampu menyerap anggaran yang digelontorkan pemerintah. Dia memberi contoh serapan anggaran di tingkat pusat maupun daerah yang tidak optimal, sehingga bisa memantik penyelewengan. Sri Mulyani Indrawati menyatakan bahwa pembangunan daerah yang terhenti bukan karena anggaran yang kurang. "Ini bukan soal kekurangan dana, ada dana tapi tidak dipakai di tempat yang harusnya dipakai." Akhirnya rakyat yang menanggung. (Sri Mulyani Indrawati, 2016)

Salah satu perubahan penting terkait dengan *new public management* adalah reformasi anggaran, yaitu penggunaan penganggaran kinerja (*performance budgeting*) untuk menggantikan anggaran tradisional (*line item & incremental budgeting*). Anggaran berbasis kinerja sangat bermanfaat terutama pada sumber daya yang terbatas karena dapat membantu para pengambil keputusan untuk mendapatkan nilai yang lebih baik sehingga dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas pemerintah. Para pimpinan dapat menyusun prioritas diantara kebutuhan yang sangat kompetitif dan hasil keputusan tersebut dapat diamati secara langsung pada matrik dan trend kinerja (Killian, 1999). Informasi kinerja dapat digunakan untuk meningkatkan akuntabilitas publik dan pada akhirnya dapat digunakan memperbaiki layanan publik.

Penyusunan anggaran dengan partisipasi adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell, 1982). Karyawan yang memiliki kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penetapan anggaran akan meningkatkan kinerja mereka (Chong dan Chong, 2002).

Maiga dan Jacobs (2005), menemukan bahwa terdapat hubungan yang positif dan

signifikan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial melalui komitmen tujuan anggaran. Chong dan Chong (2002) menemukan bahwa komitmen tujuan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi penyusunan anggaran. Fenomena lain perkembangan sektor publik di Indonesia dewasa ini adalah semakin menguatnya tuntutan akuntabilitas keuangan oleh lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun di daerah. Akuntabilitas keuangan adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah daerah kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Alasan mengapa BPK masih memberikan opini disclaimer terhadap laporan keuangan pemerintah daerah, antara lain karena belum memadainya pelaksanaan pengendalian intern pemerintah daerah serta belum adanya sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) yang melembaga. Berdasarkan fenomena diatas maka tujuan penelitian ini yaitu untuk mengetahui apakah penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah pada Kabupaten Minahasa di Propinsi Sulawesi Utara.

## KAJIAN LITERATUR

### Penganggaran Partisipatif

Penganggaran dapat dipahami sebagai suatu proses sistematis yang berkaitan pengeluaran dana untuk tujuan yang direncanakan. Menurut Mardiasmo (2009) anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Anwar shah (2007) mengatakan bahwa Penganggaran partisipatif adalah proses pengambilan keputusan dengan mempertimbangan sumber daya publik. Penganggaran partisipatif dilaksanakan dimana pemerintah dan masyarakat memainkan peran langsung dalam memutuskan bagaimana dan di mana sumber daya harus dibelanjakan. Program-program ini menciptakan peluang untuk melibatkan masyarakat. Penganggaran partisipatif juga membantu mempromosikan transparansi

yang berpotensi mengurangi inefisiensi dan penyelewengan.

Penganggaran (*budgeting*) merupakan proses penerjemahan rencana aktivitas ke dalam rencana keuangan (*budget*). Makna yang lebih luas, penganggaran merupakan suatu proses yang meliputi: penyiapan, pelaksanaan, pengendalian, dan pertanggungjawaban anggaran yang biasa dikenal dengan siklus anggaran (Yuwono, 2008). Menurut *Government Accounting Standard Board Codification Sec.1100.109* setiap unit pemerintahan harus membuat anggaran tahunan dan sistem akuntansi harus didesain untuk memungkinkan pengendalian anggaran yang memadai serta laporan yang membandingkan realisasi dan anggaran harus dibuat (Freeman dan Shoulders, 2000 dalam Yuwono, Indrajaya, dan Hariyandi, 2005).

Dalam penganggaran partisipatif, keterlibatan eksekutif dan legislatif dalam proses pembuatan keputusan pengalokasian anggaran menjadi sangat dinamis, terlebih lagi dalam kondisi dimana terdapat kepentingan dan preferensi yang mungkin berbeda terhadap anggaran. Berkaitan dengan proses penganggaran, partisipasi dalam penganggaran akan memungkinkan individu berperan serta untuk bertanggung jawab atas kinerja organisasi. Keuntungan berperan adalah pertama dapat meningkatkan tantangan dan rasa tanggung jawab, kedua, menambah kemungkinan tujuan dapat dicapai. Ketika diterapkan pada perencanaan, partisipasi mengacu kepada keterlibatan manajer tingkat menengah dan bawah dalam pengambilan keputusan yang mengarah pada penentuan tujuan operasional dan penetapan kinerja (Ikhsan dan Ishak, 2005).

Menurut Brian Wampler (2007) penganggaran partisipatif sebagai proses pengambilan keputusan melalui musyawarah dengan masyarakat atas distribusi sumber daya publik. Selanjutnya Mardiasmo (2009) mengemukakan partisipasi adalah bentuk pengikutsertaan komponen-komponen masyarakat dalam pengambilan kebijakan publik, perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan. Chou, et.al (1988) menyatakan

bahwa anggaran berguna sebagai alat untuk memotivasi kinerja anggota organisasi dan juga memudahkan perencanaan. Bawahan dengan kinerja tinggi cenderung memiliki tingkat partisipasi anggaran lebih dari bawahan dengan kinerja rendah (Eker, 2008). Selanjutnya Yucel dan Gunluk (2007) menyatakan partisipasi anggaran adalah alat penting untuk perencanaan dan memotivasi kinerja bawahan.

Penelitian yang menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja telah banyak dilakukan, diantaranya adalah penelitian Chong and Wing (2003) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja. Lopez et.al (2009) menemukan bahwa adanya hubungan yang kuat antara anggaran partisipasi dengan kinerja manajerial. Selanjutnya penelitian Kewo (2014) menemukan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh signifikan dan positif terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat diartikan bahwa keterlibatan dalam proses penganggaran baik di unit kerja dan perangkat pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerja personil manajerial di masing-masing instansi.

### **Komitmen Organisasi**

Sebagai sebuah variabel yang telah banyak diteliti dan dibahas dalam bidang psikologi maupun manajemen, maka banyak pula definisi yang mengungkap tentang komitmen organisasional. Porter et al. mendefinisikan komitmen sebagai pengikatan (*attachment*) dan loyalitas (*loyalty*), yang merupakan kekuatan relatif dari identifikasi individu bersama dan keterlibatannya dengan organisasi. Kekuatan relatif tersebut meliputi tiga faktor, yaitu: (1) keinginan yang kuat untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi, (2) kepercayaan yang kuat dan penerimaan atas nilai-nilai dan tujuan organisasi, dan (3) kesediaan untuk melakukan upaya-upaya besar atas nama organisasi.

Sheldon (1971) mendefinisikan komitmen sebagai evaluasi positif dari ikatan antara individu (karyawan) dan organisasi

(pengusaha). Komitmen merupakan kunci bagi kinerja yang unggul dan pembinaan merupakan strategi untuk membangun komitmen tersebut (Coe, Zehnder, Kinlaw, 2008). Komitmen bukan hanya tindakan fisik dari tindak lanjut, tetapi juga merupakan kebutuhan emosional atau kewajiban. Komitmen bukanlah sesuatu yang dapat di amati secara langsung, dimana akan dapat disimpulkan bahwa komitmen itu ada karena telah dilakukan. Dapat dikatakan bahwa orang yang "berkomitmen" adalah ketika seseorang menunjukkan tekadnya secara berulang ulang untuk melakukan yang terbaik dan keengganan untuk menyerah dalam menghadapi rintangan. Locke, Latham dan Erez (1988) menyatakan jika tidak ada komitmen terhadap tujuan, maka penyusunan terhadap tujuan menjadi sia-sia.

Komitmen organisasional memiliki beberapa komponen. Allen dan Meyer yang dikutip Luthans (2002) menyebutkan tiga komponen komitmen organisasional, yaitu: *afektif*, *normatif*, dan *continuance*. (1) Komitmen afektif. Dikatakan bahwa komitmen afektif berasal dari kelekatan emosional pegawai terhadap organisasi. Dengan demikian, pegawai yang memiliki komitmen afektif yang kuat akan mengidentifikasi diri dengan terlibat aktif dalam organisasi dan menikmati keanggotaannya dalam organisasi. (2) Komitmen normatif. Dijelaskan bahwa komitmen normatif berkaitan dengan perasaan pegawai terhadap keharusan untuk tetap bertahan dalam organisasi. Oleh karena itu, pegawai yang memiliki komitmen normatif yang tinggi akan bertahan dalam organisasi karena mereka merasa seharusnya melakukan hal tersebut (*ought to*). (3) Komitmen *continuance* (komitmen rasional). Komitmen rasional berkaitan dengan komitmen yang didasarkan pada persepsi pegawai atas kerugian yang akan diperolehnya jika ia tidak melanjutkan pekerjaannya dalam organisasi. Oleh karena itu, pegawai yang memiliki komitmen rasional yang kuat akan bertahan dalam organisasi karena mereka memang membutuhkan.

Menurut Locke, Latham and Erez (1988). Komitmen dipengaruhi oleh tiga hal; 1) factor eksternal (*external factors*) yang terdiri atas otoritas (*authority*), pengaruh kelompok (*peer factors*), dan penghargaan eksternal (*external rewards*) 2) factor interaktif (*interactif factors*) yang terdiri atas partisipasi (*participation*) dan kompetisi (*competition*); dan 3) factor internal yang terdiri atas ekspektasi (*expectancy*) dan penghargaan internal (*internal rewards*).

### **Pengendalian Intern**

Beberapa pernyataan yang berhubungan dengan sistem pengendalian intern dikemukakan sebagai berikut: Messier *et al* (2010) menyatakan pula: *Intern control is design and affected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance about the achievement of entity's objectivities in the following categories: (1) Realibility of finacial reporting, (2) Effectiveness and efficiency of operations, and (3) Compliance with applicable laws and regulations*. Sedangkan Elder *et al* (2010) menyatakan: *A system of intern control consists of policies and procedures designed to provide management with reasonable assurance that company achieves its objectives and goals. These policies and procedures are often called controls, and collectively they comprise the entity's intern control:*

*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission / COSO* (2013) mendefinisikan pengendalian internal sebagai *"a process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance"*.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) mendefinisikan sistem pengendalian intern sebagai proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas

tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

#### Komponen Pengendalian Internal

Dalam COSO framework (2013), pengendalian internal terdiri dari indikator komponen yang saling terkait, yang terdiri dari 5 komponen yaitu :

Pertama: Lingkungan pengendalian (*Control Environment*). Adalah tindakan, kebijakan, dan prosedur yang merefleksikan seluruh sikap top manajemen, dewan komisaris, dan pemilik entitas tentang pentingnya pengendalian dalam suatu entitas. Kedua:

Penilaian Risiko. Setiap entitas menghadapi berbagai risiko dari sumber eksternal dan internal. Risiko didefinisikan sebagai

kemungkinan bahwa suatu peristiwa akan terjadi dan mempengaruhi pencapaian tujuan.

Penilaian risiko melibatkan proses yang dinamis dan berulang untuk mengidentifikasi dan menilai risiko terhadap pencapaian tujuan. Ketiga: Kegiatan Pengendalian.

Kegiatan pengendalian adalah tindakan yang ditetapkan melalui kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen untuk mengurangi risiko terhadap pencapaian tujuan dilakukan. Keempat :

Informasi dan komunikasi. Informasi untuk entitas untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal untuk mendukung pencapaian tujuan. Kelima: Pemantauan Kegiatan. Aktivitas pemantauan berhubungan dengan penilaian mutu pengendalian intern secara berkelanjutan atau periodik oleh manajemen untuk menentukan bahwa pengendalian itu telah beroperasi seperti yang diharapkan, dan telah dimodifikasi sesuai dengan perubahan kondisi.

Komponen-komponen pengendalian intern tersebut di atas dirancang dan diimplementasikan oleh manajemen untuk memberi keyakinan yang wajar bahwa tujuan pengendalian intern akan dicapai (Arens, 2008).

#### Kinerja Manajerial

Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian atau pelaksanaan kegiatan / program / kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis (*strategic planning*) suatu organisasi. Secara umum dijelaskan kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu. (Indra Bastian, 2006)

Kinerja manajerial didefinisikan juga sebagai tingkat kecakapan manajer dalam melaksanakan aktivitas manajemen. Kinerja manajerial merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektivitas organisasi. Kinerja manajerial didasarkan pada fungsi-fungsi manajemen yang meliputi perencanaan, pengorganisasian, pengendalian dan kepemimpinan (Mahoney et al.1963). Sistem pengukuran kinerja dapat dijadikan sebagai alat pengendalian organisasi, karena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan *reward and punishment sistem*. Standar perilaku dapat berupa kebijakan manajemen atau rencana formal yang dituangkan dalam anggaran (Siegel dan Marconi, 1998)

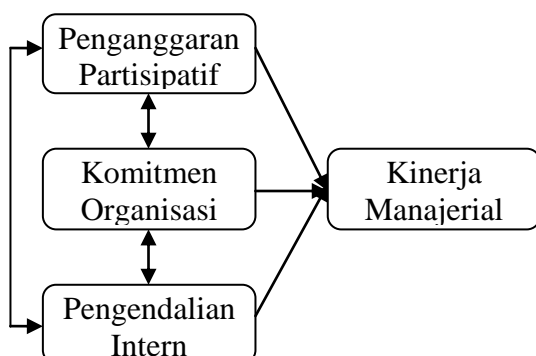
Pengukuran / penilaian kinerja merupakan proses mencatat dan mengukur pencapaian pelaksanaan kegiatan dalam arah penilaian misi (*mission accomplishment*) melalui hasil-hasil yang ditampilkan berupa produk, jasa ataupun suatu proses (Indra Bastian, 2006). Maksudnya setiap kegiatan operasi harus dapat diukur dan dinyatakan keterkaitannya dengan pencapaian arah organisasi dimasa yang akan datang yang dinyatakan dalam visi dan misi organisasi. Produk dan jasa yang dihasilkan diukur berdasarkan kontribusinya terhadap visi dan misi organisasi.

Sistem pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud. Pertama pengukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah. Ukuran kinerja dimaksudkan untuk dapat membantu pemerintah berfokus pada tujuan dan sasaran program unit kerja. Hal ini pada akhirnya akan meningkatkan efisiensi dan efektifitas organisasi sektor publik dalam pemberian

pelayanan publik. Kedua, ukuran kinerja sektor publik digunakan untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan. Ketiga, ukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan (Mardiasmo, 2009).

Dari definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa suatu pengukuran kinerja dapat bermanfaat sebagai ukuran yang dapat digunakan dalam menilai kinerja seseorang, juga memberikan arah terhadap target yang diharapkan, serta dapat juga membantu memahami berbagai kegiatan pemerintah dan mengidentifikasi berbagai pemborosan sekaligus mendorong upaya-upaya pengurangannya. Hasil dari suatu pengukuran kinerja dapat digunakan sebagai umpan balik yang akan memberikan informasi tentang prestasi pelaksanaan suatu rencana dan titik di mana perusahaan memerlukan penyesuaian atas aktivitas perencanaan dan pengendalian. Dalam hal ini anggaran yang telah disetujui untuk dilaksanakan berfungsi sebagai alat penilaian kinerja. Anggaran merupakan wujud komitmen dari eksekutif ke legislatif. Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan pelaksanaan anggaran.

Dalam penelitian ini, pengukuran kinerja manajerial mengacu pada Mardiasmo (2009) dan Mahoney et al.(1963) yang juga sesuai dengan teori dari Wehrich and Koontz (2005) yang mengatakan bahwa pengendalian manajemen fokus evaluasinya adalah kecukupan (pengendalian), perencanaan, struktur organisasi yang memadai (pengorganisasian) dan efektifitas kepemimpinan manajemen (kepemimpinan). Dari uraian diatas maka kerangka pemikiran dari penelitian ini digambarkan pada gambar dibawah ini.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

### METODOLOGI PENELITIAN

Berdasarkan tujuannya, penelitian ini dimaksudkan untuk memperoleh gambaran atau deskripsi mengenai pengaruh penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan pengendalian intern terhadap kinerja manajerial pada satuan kerja perangkat daerah Kabupaten Minahasa Propinsi Sulawesi Utara. Sesuai tujuan yang ingin dicapai penelitian ini merupakan penelitian bersifat deskriptif verifikatif. Penelitian bersifat deskriptif verifikatif yaitu penelitian untuk menguji jawaban masalah yang bersifat sementara (hipotesis) berdasarkan teori tertentu.

Penelitian yang bersifat deskriptif bertujuan mendeskripsikan atau menguraikan secara tuntas dan jelas mengenai karakteristik permasalahan atau fenomena yang dihadapi. Sedangkan penelitian bersifat verifikatif yaitu suatu jenis penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antar variabel melalui suatu pengujian hipotesis. Untuk itu metode yang digunakan adalah *explanatory survey* yaitu penelitian dengan menggunakan populasi untuk menjelaskan hubungan antar variabel pada populasi tersebut. Periode waktu yang digunakan adalah *cross sectional* yaitu fakta sesaat berupa data yang hanya sekali dikumpulkan dalam suatu periode pengamatan dalam rangka menjawab pertanyaan penelitian (Sekaran, 2006). Unit analisis dalam penelitian ini adalah aparatur pemerintah pada satuan kerja perangkat daerah kabupaten Minahasa.

Populasi dalam penelitian ini adalah aparatur sipil negara yang bekerja pada SKPD di kabupaten Minahasa Propinsi Sulawesi Utara. Penarikan sampel yang dilakukan dalam penelitian ini menggunakan *simple random sampling*. Ukuran sampel ditentukan dengan menggunakan rumus dari Taro Yamane atau Slovin (Riduwan 2008) sehingga minimal sampel yang dipakai sebanyak 78 sampel. Teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan observasi, yaitu pengumpulan data dan mencari fenomena yang ada dengan tujuan untuk mengetahui

keadaan yang sesungguhnya dan penyebaran kuesioner kepada responden yang ditentukan. Kemudian data diuji validitas dan reliabilitas. Uji validitas penelitian ini menggunakan rumus korelasi *product moment* yang dikemukakan oleh Pearson. Uji reliabilitas data penelitian ini menggunakan metode (rumusan) koefisien *Alpha Cronbach's*. Data yang dikumpulkan kemudian dianalisis dengan menggunakan analisis jalur (*path analysis*) dengan bantuan *Software Lisrel*. Penggunaan analisis jalur dengan pertimbangan bahwa pola hubungan antar variabel dalam penelitian ini adalah bersifat korelatif dan kausalitas. Analisis ini digunakan untuk mengetahui besarnya pengaruh dari variabel eksogen terhadap variabel endogen.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Kabupaten Minahasa adalah salah satu kabupaten di provinsi Sulawesi Utara, Indonesia. Ibu kota kabupaten ini terletak di Tondano. Kabupaten ini memiliki luas wilayah 1.025,85 km<sup>2</sup>. Pada 25 Februari 2003 Kabupaten Minahasa dimekarkan menjadi Kabupaten Minahasa, Kabupaten Minahasa Selatan dan Kota Tomohon berdasarkan UU No.10/2003. Kemudian bulan Desember 2003 Kabupaten Minahasa dimekarkan lagi menjadi Kabupaten Minahasa dan Kabupaten Minahasa Utara berdasarkan UU No. 33/2003. Responden dalam penelitian ini adalah aparatur sipil negara yaitu pejabat struktural yang terdiri dari kepala seksi, kepala bagian dan kepala dinas pada 28 SKPD pada pemerintah kabupaten Minahasa. Secara keseluruhan deskriptif variabel penganggaran partisipatif (X1), komitmen organisasi (X2), implementasi pengendalian intern (X3) dan kinerja manajerial (Y) dapat dilihat pada tabel dibawah ini.

Tabel 2. Rekapitulasi Skor Tiap Variabel

Keterangan	X1	X2	X3	Y
Jumlah Skor	2659	1810	3560	5642
Jumlah	78	78	78	78
Jumlah Item	9	6	12	18
Rata rata skor	3,78	3,87	3,80	4,02

Sumber : Hasil Penelitian, 2018

Dari tabel diatas dapat dilihat rata-rata skor variabel penganggaran partisipatif (X1) sebesar 3.78 atau termasuk pada kategori empat dalam garis kontinum, sehingga dapat dikatakan bahwa penganggaran partisipatif sudah tinggi. Rata-rata skor variabel komitmen organisasi (X2) sebesar 3.87 atau termasuk pada kategori empat dalam garis kontinum sehingga dapat dikatakan bahwa komitmen organisasi pada SKPD Kabupaten Minahasa sudah baik atau sudah ditetapkan dan dikomunikasikan dengan baik. Untuk rata-rata skor variabel implementasi pengendalian intern (X3) sebesar 3.80 dan rata-rata skor variabel kinerja manajerial sebesar 4.0 dimana keduanya termasuk pada kategori empat dalam garis kontinum, sehingga dapat dikatakan bahwa implementasi pengendalian intern sudah diterapkan secara baik dan juga kinerja manajerial telah dilaksanakan dengan baik.

Hasil Pengaruh Penganggaran Partisipatif, Komitmen Organisasi dan Implementasi Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Manajerial. Untuk menjawab hipotesis penelitian mengenai pengaruh penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial digunakan analisis jalur. Data penelitian untuk variabel yang diteliti dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner dengan skala ukur ordinal. Sehingga untuk memenuhi syarat data yang digunakan dalam perhitungan analisis jalur sekurang-kurangnya mempunyai tingkat pengukuran interval. Data hasil tanggapan responden melalui kuesioner penelitian terlebih dahulu ditransformasikan menjadi skala ukur interval menggunakan *Method of Successive Interval* (MSI).

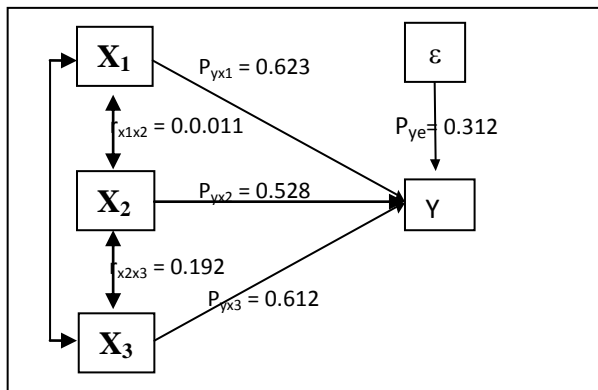
### Perhitungan Koefisien Jalur

Variabel penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan implementasi pengendalian intern dalam penelitian sebagai variabel penyebab (eksogenus variabel) dan variabel kinerja manajerial sebagai variabel akibat (endogenus variabel). Dari hasil penelitian diperoleh hasil perhitungan koefisien jalur



seperti terlihat pada persamaan struktur jalur berikut :

$$Y = 0,623x_1 + 0,528x_2 + 0,612x_3 + \varepsilon$$



Gambar 2. Hasil Koefisien jalur

Dari hasil penelitian diketahui koefisien jalur untuk pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial ( $P_{yx1}$ ) bertanda positif dengan nilai sebesar 0.623. Koefisien jalur untuk pengaruh komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial ( $P_{yx2}$ )

bertanda positif dengan nilai sebesar sebesar 0.528 dan koefisien jalur untuk pengaruh implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial ( $P_{yx3}$ ) bertanda positif dengan nilai sebesar sebesar 0.612.

Dari persamaan di atas dapat diartikan bahwa setiap peningkatan partisipasi penyusunan anggaran sebesar satu satuan, maka akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0.623 satuan. Setiap peningkatan komitmen organisasi sebesar satu satuan, maka akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0.528 satuan, dan setiap peningkatan pengendalian intern sebesar satu satuan, akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0.612 satuan.

Pengujian hipotesis dilakukan dengan melihat perbandingan nilai  $t_{hitung}$  dengan nilai  $t_{tabel}$ .  $H_0$  ditolak jika diperoleh nilai  $t_{hitung}$  lebih besar dari nilai  $t_{tabel}$ . Nilai tabel adalah 1.993. Hasil perbandingan antara  $t_{hitung}$  dengan  $t_{tabel}$  dapat dilihat pada tabel 3.

Tabel 3. Hasil Uji Hipotesis Secara Parsial

No	Hipotesis	Koef Jalur	$t_{hitung}$	$t_{tabel}$	Kesimpulan Statistik
1	Penganggaran partisipatif mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial	0.623	8.646	1.993	$H_0$ ditolak; terdapat pengaruh positif penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial
2	Komitmen organisasi mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial	0.528	6.756	1.993	$H_0$ ditolak; terdapat pengaruh positif komitmen organisasiterhadap kinerja manajerial
3	Pengendalian intern mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial	0.612	8.328	1.993	$H_0$ ditolak; terdapat positif pengaruh pengendalian intern terhadap kinerja manajerial

Sumber : Hasil Penelitian, 2018

### Pembahasan

Dari hasil pengujian hipotesis parsial untuk variabel X1 dapat dinyatakan terdapat pengaruh positif signifikan dari penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial secara parsial. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap kinerja manajerial para kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD) kabupaten Minahasa. Artinya semakin tinggi tingkat keterlibatan mereka, maka akan

meningkatkan kinerja manajerial. Mengacu pada tabel kekuatan antar variabel, pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial masuk pada kategori sedang. Hal tersebut diduga bahwa esensi dasar dari penganggaran kinerja (*performance budgeting*) belum dipahami secara mendalam oleh aparat di daerah dengan indikator kerja yang terukur yang didasari prinsip *value for money* yang dikenal dengan ekonomis, efisiensi dan efektif. Hasil penelitian ini

sejalan dengan penelitian Brownel dan Hirst (1986), Ahmed (2005) yang menyatakan bahwa penganggaran partisipatif mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial. Hasil pengujian hipotesis parsial untuk variabel X2 dapat dinyatakan terdapat pengaruh positif signifikan dari komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial secara parsial. Hasil penelitian menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial para kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD). Artinya semakin jelas dan spesifik tinggi komitmen maka akan meningkatkan kinerja manajerial.

Hasil pengujian hipotesis parsial untuk variabel X3 dapat dinyatakan bahwa terdapat pengaruh positif signifikan dari implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial secara parsial. Hasil penelitian menunjukkan bahwa implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial para kepala satuan kerja perangkat daerah adalah positif signifikan. Artinya

semakin baik implementasi pengendalian intern maka akan meningkatkan kinerja manajerial. Mengacu pada tabel kekuatan antar variabel, pengaruh implementasi pengendalian intern masuk pada kategori sedang sehingga diperlukan pemahaman dan penerapan yang lebih baik atas pengendalian intern satuan kerja perangkat daerah. Hasil penelitian yang diperoleh sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Fogelberg dan Griffith (2000) dimana pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial.

Selanjutnya dapat diketahui besarnya total pengaruh (pengaruh simultan) serta pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung dari masing-masing variabel (penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial) berdasarkan koefisien jalur yang telah diperoleh.

Tabel 4. Besaran Koefisien Jalur

Variabel	Koefisien Jalur	Pengaruh Secara Bersamaan	Pengaruh Residu
Partisipasi Penyusunan Anggaran (X1)	$P_{yx1} = 0.623$		
Komitmen organisasi (X2)	$P_{yx2} = 0.528$	0.688	0.312
Pengendalian intern (X3)	$P_{yx3} = 0.612$		

Sumber. Hasil Penelitian, 2018

Dari tabel diatas dapat dilihat total pengaruh variabel penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan pengendalian intern terhadap kinerja manajerial adalah sebesar 0.688 atau 68,8%, sedangkan pengaruh faktor lainnya terhadap kinerja manajerial ditunjukkan dengan nilai 0.312 atau 31,2%. Dengan kata lain, variabel kinerja manajerial dapat dijelaskan sebesar 68,8% oleh variabel penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan pengendalian intern. Sisanya sebesar 31,2% variabel kinerja manajerial dijelaskan oleh variabel lain yang tidak diteliti. Hubungan variabel penganggaran partisipatif, komitmen organisasi, pengendalian intern dan kinerja adalah bahwa partisipasi dan komitmen yang tinggi dalam penganggaran memberikan kesempatan pada

manajer untuk ikut serta menentukan bagaimana anggaran akan disusun sesuai dengan sasaran anggaran pada bagian atau divisi mereka masing-masing. Para aparat dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran karena mereka mempunyai kecukupan informasi untuk memprediksi masa depan secara tepat, sehingga keterlibatan atau partisipasi mereka dalam penganggaran yang ingin dicapai disetiap unit kerja mereka masing-masing. Kemudian dengan komitmen yang tinggi akan memudahkan individu menyusun target-target anggaran, dimana target anggaran dapat dicapai apabila jalankan sesuai dengan prinsip-prinsip pengendalian intern yang ditetapkan, sehingga kinerja organisasi secara keseluruhan dapat tercapai.

## SIMPULAN

Merujuk pada pengujian hipotesis, hasil analisis, pembahasan serta temuan hasil penelitian, maka dapat dikemukakan beberapa kesimpulan penelitian sebagai berikut: Secara simultan penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan implementasi pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja manajerial satuan kerja perangkat daerah pada pemerintah Kabupaten Minahasa. Hal ini dapat diartikan bahwa dengan dilibatkannya para pejabat struktural tersebut dalam proses penganggaran, dan didukung komitmen yang tinggi serta penerapan pengendalian intern

yang baik akan meningkatkan kinerja manajerial organisasi mereka.

Penganggaran partisipatif, komitmen organisasi dan implementasi pengendalian intern secara parsial berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat diartikan bahwa dengan keterlibatan dalam proses penganggaran, komitmen yang tinggi serta diterapkannya sistem pengendalian intern yang baik pada satuan kerja perangkat daerah pemerintahan Kabupaten Minahasa, dapat meningkatkan kinerja manajerial aparat pada masing-masing instansi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ahmed, Z U. 2005. Implementing participatory Budgeting Approach in Least Developed Countries (LDC) : Myth and Reality. The Cost and Management. Vol 33, pp 75-84
- Allen N.J., Meyer, J.P, J., and Smith C.A.1993. Commitment Organizational and Occupations: Extension and Tes of Three Component Conceptualization. Journal of Applied Psychology. 78
- Brian Wampler. 2007. A Guide to Participatory Budgeting. Public Sector Governance and Accountability Series. Participatory Budgeting. Edited by Anwar Shah: The World Bank.
- Brownell, Petter 1982. Participation in The Budgeting Process : When it works and when it doesn't. Journal of Accounting Literature. Vol 1, Spring Journal, pp 124-153
- Chong Vincent K. , Wing Simon Leung Tak. 2003. Testing a model of the motivational role of budgetary participation on job performance :: a goal setting theory analysis ,Asia Review of Accounting, Volume 11, Number 1
- Chong, V.K., K.M. Chong.2002. Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling. Behavioral Research In Accounting Volume 14, 2002 Printed in USA Approach.
- Chong, Vincent K., and Chong, Kar Ming. 2002. "Budget Goal Commitment and Informational effect of Budget Participation on Performance : A Structural equation Modelling Approach", Vol.14, pp. 65-86
- Chow, Chee W., Jean C Cooper & William S Wailer. 1998. Participative budgeting, effects of a truth inducing pay scheme and information asymmetri on slack and performance. Vol. LXIII, No.1 January pp,111-122
- Coe Cindy , Amy Zehnder, Dennis Kinlaw. 2008. Coaching for Commitment Ahieving Superior Performance From Individuals And Teams, Third Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission / COSO. 2013. Internal Control Integrated Framework executive Summary.
- Eker , Melek. 2008. The affect of the relationship between budget participation and job-relevant information on managerial performance. Egc Academic Review 8(1) 2008 : 183-198
- Fogelberg L, and Griffith T.H, 2000. Control and Bank Performance. Journal of financial and Strategic Decision. Vol 13 No.3
- Indra Bastian, 2006. Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar, Erlangga, Jakarta
- Kewo, C. L., & Afiah, N. N. (2017). Does Quality of Financial Statement Affected

- by Internal Control System and Internal Audit?. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 568-573.
- Killian, L. (1999). Once more with feeling: Performance Budgets. *Armed Forces Comptroller* 44.2 Spring Journal 1999 pp 23-26.
- Laporan Indeks Persepsi Korupsi Indonesia 2017.
- Lau, C M and Lim, E W. 2002. The Intervening Effects of Participation on The Relationship between Procedural Justice and Managerial Performance. *British Accounting Review*, 34, pp 55 – 78
- Leach-Lopez.M.A.,Stammerjohan, Lee.K.S. 2009. Budget participation and jobperformance of south Korean managers mediated by job satisfaction and jobrelevantinformation. *Managementresearchnews*. Patrinton: 2009. vol.32,Iss.3:pg.220
- Locke, E.A and Latham, G. 1990. *A Theory of Goal Setting and Task Performance*. Englewood, Cliffs, NJ: Prentice Hall
- Locke, Latham and Erez.1988. *New Developments in Goal Setting and Task Performance*. Routledge. 2013. ISBN. 0415885485, 9780415885485.
- Mahoney,T.A., T.H.Jerde dan S.J.Caroll. 1963. *Development of Managerial Performance: A Research Approach*. Cincinnati. OH : Southwestern Publishing Co.
- Maiga, A.S., and Jacobs, F.A (2005). Antecedents and Consequences of Quality Performance. *Behavioral Research in Account* (17) :111-131
- Marconi, Siegel Ramanauskas, 1989, *Behavioral Accounting*, South Westren Publishing Co, Cincinati, Ohio.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Messier. W.F, S.M. Glover, D. F. Prawitt. 2006. *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*. 4 edition. McGraw Hill Press.
- Osborne, David and Gabler, Ted. 1992. *Reinventing Government : How the Enterpreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector*. New York : Penguins
- Porter, L., Steers, R., Modway, R., & Boulin, P. 1974. Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 603-609
- Republik Indonesia. Undang-undang Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- Riduwan, 2008. *Cara Menggunakan Dan Memaknai Analisis Jalur*. Penerbit Alfabeta Bandung
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Method for Business: A Skill Building Approach*, Fourth Edition. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Shah, Anwar. 2007. *Public Sector Governance and Accountability series. Participatory Budgeting. The International Bank For Reconstruction and Development / World Bank*. Washington DC
- Sheldon, Mary .1971. Investments and involvements as mechanisms producing commitment to the organization. *Administrative Science Quarterly*. 16; 143-150.
- Sri Mulyani Indrawati. 2016. “Klarifikasi Terkait Mandeknya Transfer Dana ke Daerah”. Melalui<<https://seventhnewsservice.blogspot.co.id/2016/09/ini-klarifikasi-sri-mulyani-terkait.html>> [12/11/2018]
- Tjahjo Kumolo. 2105. “92% kota di Indonesia pakai APBD Cuma untuk gaji PNS”. Melalui <http://www.gatra.com/nusantara-1/nasional-1/> [23/22/2018]
- Weihrich dan Koontz. 2005. *Management : A Global Perspectif*. McGraw-Hill Education (Asia)
- Yucel, R., dan Gunluk, M. 2007. Effect of budgetary control and justice perceptions on the relationship between budgetary participation and performance. *Journal of Global Strategic Management*. (October): 82-93.

Yuwono, Sonny. 2008. Memahami APBD Dan Permasalahannya; Panduan Pengelolaan Keuangan Daerah. Penerbit Bayumedia Malang.

