

**PENGARUH PENGANGGARAN PARTISIPATIF, KEJELASAN SASARAN
ANGGARAN DAN IMPLEMENTASI PENGENDALIAN INTERN
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL
(Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Propinsi Maluku)**

Oleh:

Wa Asrida

(Dosen Jurusan Akuntansi Politeknik Negeri Ambon)

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empirik pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern baik secara simultan maupun parsial terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah kabupaten/kota di Propinsi Maluku. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survey. Penarikan sampel dilakukan dengan metode *proporsional random sampling*. Penelitian dilakukan pada 68 satuan kerja perangkat daerah (SKPD) di 11 pemerintah kabupaten/kota Propinsi Maluku. 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 bahwa secara simultan penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Secara parsial penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern masing-masing berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Kata Kunci : penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, sistem pengendalian intern dan kinerja manajerial

Latar Belakang

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).

Di Indonesia, hal yang sama seperti dikemukakan diatas juga terjadi, yang dimulai setelah kejatuhan pemerintahan Soeharto pertengahan tahun 1998, yang melahirkan era yang dikenal dengan era reformasi (Abdul Halim, 2004). 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
Indeks Persepsi Korupsi Indonesia Tahun 2010

RANKING	NEGARA	IPK 2010
1	Singapura	9.3
38	Brunai	5.5
56	Malaysia	4.4
78	Thailand	3.5
110	Indonesia	2.8
116	Vietnam	2.7
134	Pilipina	2.4
154	Kamboja	2.1
154	Laos	2.1
176	Mianmar	1

Sumber : Mardiasmo (Makalah : Kongres Ikatan Akuntan Indonesia, Jakarta 8-10 Desember 2010)

Ranking korupsi di Indonesia masih tinggi, dimana masih menempati urutan 110 dengan indeks persepsi korupsi (IPK) 2,8 menunjukkan lemahnya pengendalian intern yang diterapkan di pemerintahan sehingga membuka peluang yang besar bagi terjadinya penyimpangan dalam pelaksanaan anggaran (APBN/APBD) terhadap penggunaan dana publik.

Penelitian yang mendukung adanya hubungan yang positif dan signifikan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial diantaranya adalah Brownell (1982), Brownell dan Mc Innes (1986) dan Nur Indriantoro (1993). Penelitian tentang penganggaran partisipatif mempunyai pengaruh yang tidak signifikan terhadap kinerja manajerial ditemukan oleh Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986). Sementara peneliti yang menemukan adanya pengaruh yang negatif antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial diantaranya adalah Gul et al, (1995) yang menyatakan bahwa pengaruh negatif antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial tersebut terjadi dalam situasi desentralisasi yang kurang.

Selain penganggaran partisipatif, anggaran memiliki berbagai aspek lainnya seperti misalnya karakteristik sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, dan tingkat kesulitan anggaran (Kenis, 1979). Penelitian terkait kejelasan sasaran anggaran dan dampaknya sebelumnya telah dilakukan oleh Locke (1968) dalam Kenis (1979) yang melakukan penelitian mengenai pengaruh karakteristik sasaran anggaran terhadap sikap dan kinerja manajerial. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran cenderung berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Semakin jelas sasaran anggaran maka akan semakin baik kinerja manajer. Sebaliknya penelitian yang dilakukan oleh M.H Adoe (2002) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Artinya bahwa semakin jelas sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajer.

Dari uraian sebelumnya dapat dilihat bahwa pengaruh penganggaran partisipatif dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial masih menunjukkan pertentangan hasil secara empiris. Adanya hasil penelitian yang bertentangan tersebut mendorong peneliti untuk meneliti kembali variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian tersebut, dengan tujuan memperjelas hubungan penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial.

Selain variabel penganggaran partisipatif dan kejelasan sasaran anggaran, variabel lainnya yang menarik diteliti adalah pelaksanaan pengendalian intern. Pengendalian intern dalam organisasi pemerintahan sering juga diistilahkan dengan pengendalian manajemen. Dalam sistem pengendalian manajemen anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian (Jones dan Pendlebury, 2003; Mardiasmo, 2009; Anthony dan Govindarajan, 2003). Penelitian mengenai hubungan antara sistem pengendalian manajemen dan kinerja manajerial dilakukan oleh Miah dan Mia (1996) pada organisasi pemerintah di New Zealand, Gramberg (2000) pada pemerintah negara bagian Victoria di Australia serta Soobaroyen (2006) terhadap manajer-manajer perusahaan di Australia.

Motivasi lainnya dari peneliti mengangkat tema penelitian pada lingkup anggaran (partisipasi anggaran dan kejelasan anggaran) serta sistem pengendalian intern karena kedua lingkup tersebut disektor publik khususnya pemerintahan mengalami perubahan yang sangat mendasar. APBD antara lain harus memuat sasaran yang diharapkan menurut fungsi belanja, standar pelayanan yang diharapkan dan bagian pendapatan yang membiayai belanja. Disamping itu anggaran dan akuntansi merupakan dua pilar penting untuk reformasi keuangan daerah (Emilia Darma dan Abdul Halim , 2005).

Kurangnya pemahaman atas substansi penganggaran sektor publik dapat berpengaruh terhadap tingkat partisipasi aparat pemerintahan dalam penganggaran misalnya partisipasi menjadi rendah. Tingkat partisipasi yang rendah dapat menyebabkan kejelasan sasaran anggaran menjadi kurang dipahami oleh para pelaksana, karena kurangnya keterlibatan dalam penyusunan program, kegiatan dan alokasi anggaran dikaitkan dengan tujuan dan sasaran yang harus dicapai oleh unit organisasi mereka. Selain itu peran pimpinan satuan kerja perangkat daerah (SKPD) masih kurang optimal, karena usulan program dan kegiatan serta sasaran yang harus dicapai kurang disosialisasikan dengan baik kepada seluruh aparat pelaksana. Kondisi ini juga dapat berimplikasi pada kinerja manajerial.

Sistem pengendalian merupakan salah satu aspek yang mempengaruhi pencapaian kinerja yang lebih baik. Pengendalian dan pengawasan manajemen sejak perencanaan anggaran, penyusunan anggaran, pelaksanaan anggaran sampai pada pendeteksian anggaran akan memudahkan dalam perbaikan dan penyusunan anggaran tahun berjalan maupun tahun-tahun berikutnya. (Chenhall dan Morris, 1996). Dengan sistem pengendalian yang berjalan baik, penganggaran berbasis kinerja yang berorientasi pada konsep perencanaan strategis, dan value for money yang mencakup ekonomi, efisien dan efektif dapat mencapai sasarannya.

Kinerja manajerial pemerintah daerah dapat tercermin pada laporan keuangan pemerintah daerah. Adapun perkembangan opini laporan keuangan pemerintah daerah dapat dilihat seperti pada tabel 1.2 dibawah ini:

Tabel 2
Perkembangan Opini LKPD Tahun 2007- 2009

LKPD	OPINI								JLH
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
2007	4	1%	283	60%	59	13%	123	26%	469
2008	13	3%	323	67%	31	6%	118	24%	485
2009	15	3%	330	66%	48	10%	106	21%	499

Sumber : Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia,2009

Tabel diatas menyajikan perkembangan opini LKPD 2007 sampai dengan 2009. Dari tabel tersebut dapat diketahui bahwa opini LKPD Tahun 2009 menunjukkan adanya

kenaikan jumlah pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dan wajar dengan pengecualian (WDP) dibandingkan Tahun 2008 dan 2007. Sementara itu, jumlah yang memperoleh opini tidak wajar (TW) menunjukkan adanya kenaikan dibandingkan Tahun 2008 dan penurunan dibandingkan Tahun 2007, dan opini tidak memberikan pendapat (TMP) menunjukkan penurunan dibandingkan Tahun 2008 dan 2007. Hal ini secara umum menggambarkan perbaikan kualitas laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah daerah walaupun perbaikan tersebut belum signifikan.

Opini tidak memberikan pendapat dan opini tidak wajar diberikan oleh BPK sebagian besar disebabkan kelemahan sistem pengendalian intern (SPI) atas laporan keuangan pemerintah daerah. Kelemahan tersebut tercermin dari belum memadainya pengendalian fisik atas aset, kelemahan manajemen kas, pencatatan transaksi yang belum akurat dan tepat waktu serta masalah disiplin anggaran. (BPK, 2010)

Selain pengendalian intern, opini atas LKPD juga dipengaruhi oleh ketidakpatuhan entitas terhadap ketentuan perundang-undangan dalam kerangka pelaksanaan APBD. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, yaitu kelemahan pengendalian yang terkait dengan pemungutan dan penyeteroran penerimaan negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa (BPK, 2010). Masih cukup banyak LKPD memperoleh rapor merah dari BPK menunjukkan ketidakmampuan pemerintah daerah dalam mempertanggungjawabkan penggunaan dana.

Secara umum di wilayah Provinsi Maluku sudah mengalami peningkatan kualitas penyusunan laporan keuangan, walaupun masih ada beberapa kabupaten kota yang mendapat opini tidak wajar dan tidak memberikan pendapat. Pada tahun 2009, dari 11 entitas pemerintah kabupaten kota, enam entitas mendapat opini WDP, tiga entitas memperoleh opini TW, dan dua entitas mendapat opini TMP.

Senada dengan hal tersebut, Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (Menpan dan RB) Evert Ernest Mangindaan menyatakan nilai rata-rata laporan akuntabilitas pemerintah daerah yang diperoleh adalah 36,30 untuk pemerintah propinsi (pemprov) serta 32,17 untuk pemerintah kabupaten (pemkab) dan pemerintah kota (pemkot). Nilai ini masih jauh dari harapan bagus. Nilai ideal untuk akuntabilitas yang bagus adalah di atas 65. Ini menandakan bahwa mayoritas kinerja pemerintah daerah belum optimal (<http://www.bpk.go.id>)

BPK mengharapkan pemahaman terhadap pentingnya Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang merupakan alat pengendali kegiatan dan anggaran, dapat ditindak-lanjuti dengan penerapannya diseluruh aspek kegiatan pemerintah. Hal ini harus benar-benar dipahami oleh pemerintah daerah di Maluku, agar kedepan nantinya pengelolaan keuangan pemerintah daerah akan lebih baik. Tujuan yang ingin dicapai dari penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui seberapa besar pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara simultan terhadap kinerja manajerial pada satuan kerja perangkat daerah Kabupaten/Kota di Propinsi Maluku.
2. Untuk mengetahui seberapa besar pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara parsial terhadap kinerja manajerial pada satuan kerja perangkat daerah Kabupaten/Kota di Propinsi Maluku.

Kerangka Pemikiran

Anggaran menurut Horngren *et.al* (2001) didefinisikan sebagai berikut:

“A Budget is the quantitative expression of proposed plan of action by management for a future time period and is an aid to the coordination and implementation of the plan. A budget can cover both financial and non financial aspects of this plans and acts as a blueprint for the organization to follow in the upcoming period. Budget covering financial aspects quantify management expectation regarding future income, cash flows, and financial position”

Definisi tersebut menyatakan bahwa sebuah anggaran merupakan ekspresi kuantitatif dari sebuah usulan rencana tindakan manajemen untuk suatu periode waktu yang akan datang dan merupakan alat bantu untuk mengkoordinasikan dan mengimplementasikan rencana.

Menurut Mardiasmo (2009) anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politik. Hal inilah yang membedakannya dengan penganggaran pada sektor swasta yang relatif kecil nuansa politiknya. Pada sektor swasta anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus di informasikan kepada publik untuk dievaluasi, didiskusikan dan diberi masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrument akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

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/sasaran dapat dicapai/diterima. Hal tersebut juga merupakan sarana untuk memenuhi tujuan/ sasaran pribadi-pribadi yang terlibat didalamnya (Lau dan Lim, 2006) .

Menurut Milani (1975) bahwa partisipasi penganggaran merupakan cerminan perspektif manajer bawahan mengenai tingkat keterlibatan yang dialami bawahan dalam penyusunan anggaran, jenis pengambilan keputusan yang logis yang disediakan oleh seorang atasan ketika anggaran diperbaiki, frekuensi yang berkaitan dengan anggaran yang didiskusikan dan disetujui dengan atasannya, banyaknya pengaruh bawahan pada anggaran final, dan kontribusi/sumbangan pemikirannya untuk anggaran.

Teori motivasi menganggap bahwa penganggaran partisipatif menyediakan pertukaran informasi antara atasan dan bawahan (Locke dan Latham, 1990 ; Sumarno, 2005). Menurut teori motivasi ada dua alasan utama mengapa penganggaran partisipatif diperlukan (Brownell, 1982 ; Sumarno, 2005) yaitu : (1) Keterlibatan atasan dan bawahan dalam penganggaran partisipatif mendorong pengendalian informasi yang tidak simetris dan ketidakpastian tugas; (2) Melalui penganggaran partisipatif dapat mengurangi tekanan dalam tugas dan mendapatkan kepuasan kerja, selanjutnya dapat meningkatkan kinerjanya.

Selanjutnya Kenis (1979) mendefinisikan partisipasi dalam penganggaran sebagai luasnya manajer terlibat dalam penyiapan anggaran dan besarnya pengaruh manajer terhadap *budget goals* unit organisasi yang menjadi tanggung jawabnya. Partisipasi ini memungkinkan manajer (sebagai bawahan) untuk melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang menurut mereka dapat dicapai (Brownell dan Mc Innes, 1986).

Dari beberapa konsep di atas memberikan gambaran bahwa partisipasi dalam penganggaran adalah proses penyusunan dan penetapan anggaran yang memberikan kesempatan kepada manajer pada tingkat yang lebih rendah untuk menyampaikan kondisi yang terjadi di unit kerja mereka masing-masing kepada manajer yang tingkatannya lebih tinggi mengenai rencana dan anggaran perusahaan yang akan dicapai. Dengan keterlibatan antara manajer puncak dan manajer bawahan dalam proses penyusunan anggaran maka terjadi proses komunikasi untuk menyampaikan informasi-informasi yang ada di setiap unit kerja mereka masing-masing, yang kemudian informasi tersebut sebagai dasar pertimbangan untuk merancang program-program dan target-target yang akan dicapai organisasi.

Menurut Siegel dan Marconi (1989), penerapan partisipasi dalam penganggaran memberikan banyak manfaat, yaitu partisipasi akan meningkatkan rasa kebersamaan dalam kelompok dan akibatnya akan meningkatkan kerjasama anggota kelompok dalam penetapan sasaran: (1) Partisipasi akan mengurangi rasa tertekan akibat adanya anggaran; (2) Partisipasi akan menaikkan rasa kebersamaan dalam kelompok, yang akibatnya akan menaikkan kerja sama anggota kelompok dalam pencapaian sasaran; (3) Partisipasi dapat mengurangi rasa ketidakadilan dalam mengalokasikan sumber daya diantara bagian-bagian organisasi.

Banyak organisasi yang menetapkan penyusunan anggaran dengan pendekatan partisipatif, karena pendekatan ini dianggap mampu untuk mengidentifikasi dan mengevaluasi tujuan dari manajer secara individu dengan tujuan organisasi secara umum. Partisipasi penganggaran memberikan kesempatan kepada manajer tingkat bawah untuk ikut serta menentukan bagaimana anggaran akan disusun sesuai dengan sasaran anggaran pada bagian atau divisi mereka masing-masing. Para manajer tingkat bawah dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran, karena mereka mempunyai kecukupan informasi untuk memprediksi masa depan secara tepat, sehingga keterlibatan mereka akan lebih memperjelas sasaran yang ingin dicapai di setiap unit-unit kerja mereka masing-masing. Adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran. Selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi.

Partisipasi penganggaran juga memberikan tanggung jawab kepada manajer tingkat bawah untuk mencapai anggaran yang telah ditetapkan dan mendorong kreatifitas dari para manajer tersebut dalam melaksanakan tugas-tugasnya. Peningkatan tanggung jawab dan tantangan ini mendorong dan memotivasi para manajer untuk mencapai prestasi dan kinerja yang lebih tinggi. Untuk mengukur sejauh mana tingkat partisipasi para manajer yang terlibat di dalam proses penyusunan anggaran maka ada beberapa indikator yang digunakan oleh Milani (1975) dalam melakukan penelitiannya, yaitu : (1) Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran; (2) Keterlibatan pada saat adanya perbaikan (revisi) anggaran; (3) Ketersediaan memberikan pendapat/usulan tanpa diminta; (4) Ketersediaan memberikan pendapat atau usulan yang diminta atasan saat penyusunan anggaran; (5) Pertimbangan atas kontribusi dalam pernyataan usulan anggaran; (6) Besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran akhir.

Kenis (1979) memberi definisi kejelasan sasaran anggaran sebagai sejauh mana sasaran anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Lebih lanjut dikemukakan pula bahwa pelaksanaan anggaran memberi reaksi secara positif dan relatif kuat bila mereka merasakan bahwa sasaran anggaran jelas bagi mereka. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, dan pencapaian kinerja yang lebih baik.

Sasaran anggaran ditetapkan secara jelas, yaitu sasaran anggaran memberikan fokus pada penyusunan kegiatan sehingga bersifat spesifik, terinci, dapat diukur dan dapat dicapai (Emilia Darma dan Abdul Halim, 2005). Sasaran anggaran dikatakan spesifik artinya, sasaran anggaran harus menggambarkan hasil spesifik yang diinginkan untuk dicapai. Sasaran anggaran harus memberikan arah dan tolok ukur yang jelas sehingga dapat dijadikan landasan untuk penyusunan strategi dan kegiatan yang spesifik. Sasaran juga harus dapat dinilai dan terukur artinya sasaran tersebut dapat digunakan untuk memastikan apa yang akan dicapai dan kapan harus dicapai.

Pada konteks pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada aparat untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah. Aparat akan memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Selanjutnya akan menurunkan perbedaan antara anggaran yang disusun dengan estimasi terbaik bagi organisasi. Artinya terjadinya kesenjangan anggaran akan semakin berkurang ketika sasaran anggaran ditetapkan secara jelas.

Kejelasan sasaran anggaran dalam organisasi pemerintahan adalah penjabaran dari tujuan, yaitu sesuatu yang akan dicapai atau dihasilkan dalam jangka waktu tahunan, semesteran, atau triwulan. Sasaran anggaran diusahakan dalam bentuk kuantitatif sehingga dapat diukur. Sasaran anggaran harus menggambarkan hal yang ingin dicapai melalui tindakan-tindakan yang akan dilakukan untuk mencapai tujuan. Sasaran anggaran memberikan fokus pada penyusunan kegiatan sehingga bersifat spesifik, terinci, dapat diukur dan dapat dicapai (Emilia Darma dan Abdul Halim, 2005)

Lingkungan organisasi sektor publik memiliki perbedaan tersendiri dibanding organisasi komersial. Salah satu perbedaan organisasi tersebut tercermin dari bentuk layanan yang diberikan atau dikenal dengan pelayanan publik dan pengelolaan keuangan daerah dalam bentuk APBD. Untuk menjamin layanan yang diberikan kepada publik sesuai dengan rencana yang ditetapkan diperlukan media tertentu. Salah satu media yang dipandang relevan adalah pengendalian intern. Dalam hal ini pengendalian intern tidak terbatas hanya pada rencana organisasi, namun juga prosedur dan catatan yang berkaitan dengan proses pengambilan keputusan yang mengarah pada otorisasi pimpinan atas transaksi.

Dalam sektor swasta, pengendalian intern (*internal control*) pada awalnya lebih menekankan kepada pengendalian akuntansi keuangan, untuk memberi keyakinan yang memadai tentang keandalan pelaporan keuangan. Dalam sektor publik pengendalian diperlukan tidak hanya untuk pengendalian dalam akuntansi keuangan, tetapi juga untuk memberikan jaminan dilaksanakannya strategi organisasi secara efektif dan efisien untuk pencapaian tujuan organisasi. Oleh karena itu dalam sektor publik sistem pengendalian lebih dikenal dengan pengendalian manajemen, namun menurut *General Accounting Office* (GAO, 1990) apabila pengendalian intern itu merupakan bagian integral dari sistem yang digunakan oleh manajemen yang tidak terbatas pada aspek keuangan saja, maka pengendalian intern memiliki pengertian yang sama dengan pengendalian manajemen.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 1949) dalam buku akuntansi sektor publik di Indonesia (Indra Bastian, 2004) mendefinisikan pengendalian intern sebagai

“Rencana dan metode serta ketentuan yang terkoordinasi, yang dianut oleh perusahaan untuk melindungi harta miliknya, mengecek kecermatan dan keandalan data akuntansi, meningkatkan efisiensi usaha dan mendorong ditaatinya kebijakan manajemen yang ditetapkan serta pengambilan keputusan yang mengarah pada otorisasi pimpinan atas transaksi”

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission

(COSO) yang telah ditetapkan oleh AICPA melalui SAS No.55 mendefinisikan pengendalian intern sebagai : *“An entity’s internal control structure consist of the policies and procedures establishment to provide reasonables assurance specific entity objectives will be achieved”*.

Dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal terdiri dari kebijakan dan prosedur yang diterapkan untuk memberikan keyakinan bahwa tujuan tertentu satuan usaha akan dicapai. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mengatakan pengendalian intern adalah : *“Proses yang integral dan kegiatan yang dilakukan 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 dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.”*

Pengawasan intern meliputi seluruh proses kegiatan termasuk reviu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (PP No.60 Tahun 2008)

Cikal bakal sistem pengendalian intern pemerintahan (SPIP) dimulai sejak adanya Instruksi Presiden No.15 Tahun 1983 tentang pedoman pelaksanaan pengawasan dan instruksi Presiden No.1 Tahun 1989 tentang pedoman pelaksanaan pengawasan melekat. Keputusan menteri pendayagunaan aparatur negara No.30 tahun 1994 tentang petunjuk pelaksanaan pengawasan melekat yang diperbaharui dengan keputusan menteri PAN No.KEP/46/M.PAN/2004. Unsur-unsur pengawasan melekat adalah pengorganisasian, kebijakan, perencanaan, prosedur, pencatatan, pelaporan dan reviu intern. Selanjutnya pada tanggal 28 Agustus 2008 keluarlah PP No.60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang diadaptasi dari COSO.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang perbendaharaan negara mengisyaratkan perlunya sistem pengendalian intern pemerintah yang lebih lanjut diatur dalam peraturan pemerintah. Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang lebih efektif, efisien, transparan dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan dengan berpedoman pada Sistem pengendalian intern pemerintah sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.

Adapun unsur-unsur sistem pengendalian intern sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 adalah sebagai berikut : (1) Lingkungan Pengendalian; (2) Penilaian Resiko; (3) Kegiatan Pengendalian; (4) Informasi dan Komunikasi; (5) Pemantauan Pengendalian Intern

Unsur-unsur tersebut dijelaskan sebagai berikut : (1) Lingkungan Pengendalian, Pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya melalui penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang kondusif, pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif dan hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait; (2) Penilaian Resiko, Pengendalian intern harus memberikan penilaian atas resiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam. Penilaian resiko diawali dengan penetapan maksud dan tujuan instansi pemerintah yang jelas dan

konsisten baik pada tingkat instansi maupun pada tingkat kegiatan. Selanjutnya instansi pemerintah mengidentifikasi secara efisien dan efektif resiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan tersebut, baik yang bersumber dari dalam maupun dari luar instansi. Terhadap resiko yang telah diidentifikasi dianalisis untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pencapaian tujuan. Pimpinan instansi pemerintah merumuskan pendekatan manajemen resiko dan kegiatan pengendalian resiko yang diperlukan untuk memperkecil resiko. Pimpinan instansi pemerintah atau evaluator harus berkonsentrasi pada penetapan tujuan instansi, pengidentifikasian dan analisis resiko serta pengelolaan resiko pada saat perubahan; (3) Kegiatan Pengendalian, Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran kompleksitas dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Kegiatan pengendalian intern adalah kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan instansi pemerintah untuk mengurangi resiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian resiko. Kegiatan pengendalian sebagaimana dimaksud terdiri dari reviu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan, pembinaan sumber daya manusia, pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, pengendalian fisik atas asset, pemisahan fungsi, otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting, pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya dan dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting; (4) Informasi dan Komunikasi, Instansi pemerintah harus memiliki informasi yang relevan dan dapat diandalkan baik informasi keuangan maupun non keuangan, yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa eksternal dan internal. Informasi tersebut harus dikomunikasikan kepada pimpinan instansi pemerintah dan yang memerlukannya dalam kerangka waktu yang memungkinkan yang bersangkutan melaksanakan pengendalian intern dan tanggung jawab operasional; (5) Pemantauan, Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui pengelolaan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, reviu dan pengujian efektifitas. Sistem pengendalian intern yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah dengan menggunakan daftar uji pengendalian intern.

Pengendalian intern merupakan semua tindakan yang dilakukan oleh suatu organisasi dengan tujuan untuk menjaga sumber dayanya dari pemborosan, penyelewengan, penggunaan yang tidak efisien, menjamin keandalan data akuntansi, menjamin kepatuhan terhadap kebijakan manajemen, mengevaluasi kinerja semua karyawan, manajer dan departemen. Sistem pengendalian harus memperhitungkan *cost-benefit* dimana pengendalian yang diterapkan harus membandingkan biaya organisasi terhadap keuntungan yang diharapkan. Salah satu keuntungan bagi manajemen adalah untuk mencegah kegiatan pemborosan yang tidak perlu dalam segala aspek operasi dan untuk mengurangi penggunaan sumber daya yang tidak diperlukan. Namun demikian pengendalian intern tidak akan menjamin kegiatan bebas dari berbagai kesalahan dan penyelewengan. Akan tetapi dengan pengendalian intern setidaknya kemungkinan terjadinya kesalahan dan kerugian yang cukup material dapat diatasi dengan segera.

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). Pemakaian indikator/kriteria kinerja oleh organisasi sektor publik akan membantu pemakai laporan dalam menilai kinerja yang dilaporkan oleh organisasi mengingat audit ekonomi, efisiensi dan efektifitas selain berkaitan dengan hal-hal yang bersifat kuantitatif juga berkaitan dengan hal-hal yang sifatnya kualitatif dan sulit diukur secara pasti. Sedangkan menurut Mardiasmo (2009), tujuan pengukuran kinerja adalah : (1) Mengkomunikasikan strategi secara lebih baik (*top down and bottom up*); (2) Mengukur kinerja *financial* dan *non financial* secara berimbang sehingga dapat ditelusuri perkembangan pencapaian strategi; (3) Mengakomodasi pemahaman kepentingan manajer level menengah dan level bawah serta memotivasi untuk pencapaian *good*

governance; (4) Sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang rasional. Manfaat pengukuran kinerja (Mardiasmo 2009): (1) Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang akan digunakan untuk menilai kinerja manajerial; (2) Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan; (3) Memonitor dan mengevaluasi pencapaian kriteria dan membandingkannya dengan target kinerja serta melakukan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja; (4) Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (*reward and punishment*) secara objektif atas pencapaian prestasi yang diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang disepakati; (5) Sebagai alat komunikasi bawahan kepada pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi; (6) Membantu mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi; (7) Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah; (8) Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.

Problem pengukuran kinerja pada sektor publik adalah menyangkut hubungan antara masalah ekonomi dengan akuntabilitas, transparansi, efisiensi dan efektivitas institusi. Akuntabilitas pemerintah pusat dan daerah dapat diukur dengan pengukuran kinerja keuangan dan non keuangan. Pengukuran kinerja juga memiliki peranan yang signifikan dengan pengendalian guna menjamin bahwa organisasi dapat dikelola sesuai dengan keinginan semua *stakeholders*. Untuk menilai atau mengevaluasi kinerja suatu institusi harus dapat diukur kinerja tersebut.

Penetapan ukuran atau indikator keberhasilan sasaran dari fungsi-fungsi belanja pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD) merupakan hal yang sangat penting untuk pencapaian kinerja. Oleh karena aktivitas dan pengeluaran biaya dilaksanakan pada tiap satuan kerja perangkat daerah, maka kinerja yang dimaksud akan menggambarkan tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan, program, dan kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi satuan kerja perangkat daerah tersebut.

Pengukuran kinerja merupakan suatu proses penilaian kemajuan pekerjaan terhadap pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditentukan, termasuk informasi atas efisiensi penggunaan sumber daya dalam menghasilkan barang dan jasa, kualitas barang dan jasa, perbandingan hasil kegiatan dengan target, dan efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan (Mahmudi 2007)

Pengembangan sistem pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah daerah meliputi dua tingkatan, yaitu: ukuran kinerja tingkat kabupaten atau kota dan ukuran kinerja tingkat unit kerja. Ukuran kinerja tingkat kabupaten/kota digunakan untuk mengukur dan menilai kinerja pemerintah daerah dalam mengimplementasikan strategi dalam mencapai visi dan misi daerah yang dituangkan dalam dokumen rencana strategi daerah. Sedangkan ukuran kinerja tingkat unit kerja digunakan untuk mengukur kinerja unit kerja dalam memberikan pelayanan kepada *customer* yang secara spesifik terdapat dalam rencana strategi unit kerja.

Berdasarkan rumusan masalah dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut :

Hipotesis 1: Terdapat pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara simultan terhadap kinerja manajerial

Hipotesis 2: Terdapat pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara parsial terhadap kinerja manajerial.

Metode Penelitian

Penelitian bersifat deskriptif verifikatif yaitu penelitian untuk menguji jawaban masalah yang bersifat sementara (hipotesis) berdasarkan teori tertentu. Dalam hal ini deskripsi mengenai penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, implementasi pengendalian intern dan kinerja aparatur pemerintah satuan kerja pemerintah daerah pada pemerintah kabupaten/kota di Propinsi Maluku. Penelitian verifikatif pada dasarnya ingin menguji kebenaran dari suatu hipotesis yang dilaksanakan melalui pengumpulan data di lapangan. Dalam penelitian ini akan diuji seberapa besar pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial aparatur satuan kerja pemerintah daerah baik secara simultan maupun secara parsial.

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 kota di Propinsi Maluku.

Tabel 3
Operasionalisasi Variabel

Variabel	Dimensi	Indikator
Penganggaran partisipatif (X₁) Brownell & Mc Innes, 1986 Lukka, 1998 Lau et al., 1997 Ahmed, 2005 Yusfaningrum & Ghozali 2005	Tingkat keterlibatan	<ul style="list-style-type: none"> - Keterlibatan saat program dan kegiatan disusun - Keterlibatan saat anggaran atas program dan kegiatan disusun - Usulan/pendapat terhadap anggaran - Besarnya pengaruh yang tercermin dalam anggaran akhir
	Manfaat keterlibatan	<ul style="list-style-type: none"> -Keterlibatan dapat memperjelas tujuan/sasaran yang ingin dicapai - Pengaruh terhadap kinerja
Kejelasan sasaran anggaran (X₂) Kennis, 1979 Locke & Latham, 1990 Hirst & Yetton, 1999 Darma, 2005	Sasaran anggaran ditetapkan secara jelas	<ul style="list-style-type: none"> - Sasaran anggaran ditetapkan secara rinci dan jelas - Prioritas sasaran - Sasaran sesuai fungsi
	Sasaran yang ditetapkan dikomunikasikan untuk mencapai hasil terbaik	<ul style="list-style-type: none"> - Komunikasi atasan dan bawahan - Kejelasan sasaran memotivasi untuk bekerja lebih baik - Pencapaian dari pihak yang bertanggung jawab
Implementasi pengendalian intern (X₃) PP No.60 Tahun 2008	Lingkungan Pengendalian	<ul style="list-style-type: none"> - Pembentukan struktur organisasi sesuai dengan kebutuhan - Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab secara tepat - Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia
	Penaksiran risiko	<ul style="list-style-type: none"> - Identifikasi dan analisis risiko

	Informasi dan Komunikasi	- Penetapan tujuan pada tingkat kegiatan - Informasi harus diidentifikasi, diproses dan dikomunikasikan -
Kinerja manajerial (Y) Mahoney, et al, 1963 Kong, 2005 Mardiasmo, 2009	Perencanaan	- Berpedoman pada renstrada dan tidak menyimpang, keterlibatan pimpinan dan periode perencanaan
	Pengorganisasian	- Struktur organisasi yang baik dan pendelegasian wewenang sesuai dengan fungsinya
	Kepemimpinan	- Memotivasi dan memperhatikan harmonisasi antara tujuan individu dan tujuan organisasi serta mengkoordinir kegiatan dan pemecahan masalah dalam organisasi
	Pengendalian	- Mengidentifikasi gejala penyimpangan, pemeriksaan tugas bawahan serta pengecekan dan evaluasi rencana dan program

Sumber. Diolah dari berbagai sumber

Populasi dalam penelitian ini adalah aparatur pemerintah pada SKPD kabupaten/kota di Propinsi Maluku dan sampel penelitiannya adalah aparatur pemerintah yang bertanggung jawab terhadap anggaran dan pelaksanaan pengendalian intern pada instansi yang dipimpinnya dalam hal ini kepala SKPD kabupaten/kota di Propinsi Maluku.

Populasi target dalam penelitian adalah seluruh SKPD dari 11 kabupaten/kota. Metode penarikan sampel yang digunakan adalah *proportionate stratified random sampling*, sehingga jumlah sampel adalah sebanyak 68 SKPD dari lingkungan pemerintah daerah kabupaten dan kota di Propinsi Maluku. Sebelum dianalisis terlebih dahulu data yang terkumpul diuji kesahihan (*test of validity*) dan uji keandalan (*test of reliability*).

Untuk mempermudah proses perhitungan koefisien korelasi maka digunakan alat bantu komputer dengan *software* SPSS 18 for windows. Data variabel X1, X2, X3 dan Y yang diperoleh adalah data dengan nilai ordinal sehingga untuk dianalisis dengan menggunakan analisis jalur maka tingkat pengukuran semua variabel sekurang-kurangnya dengan skala interval. Untuk mengubah data dari ordinal ke interval dengan menggunakan *method of successive interval* (MSI). Untuk mengukur seberapa besar pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial SKPD pada pemerintahan Kabupaten/ Kota di Propinsi Maluku maka pengujian dilakukan dengan uji analisis jalur (*path analysis*).

Hasil Dan Pembahasan

Dari hasil penelitian diperoleh koefisien jalur untuk pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial (P_{yx1}) bertanda positif dengan nilai sebesar 0.532. Koefisien jalur untuk pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial (P_{yx2}) bertanda positif dengan nilai sebesar sebesar 0.418 dan koefisien jalur untuk pengaruh implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial (P_{yx3}) bertanda positif dengan nilai sebesar sebesar 0.522.

Dari persamaan di atas dapat diartikan bahwa setiap peningkatan partisipasi penyusunan anggaran sebesar satu satuan, maka akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0.532 satuan. Setiap peningkatan kejelasan sasaran anggaran sebesar satu satuan, maka akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0.418 satuan, dan setiap peningkatan pengendalian intern sebesar satu satuan, akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0.522 satuan.

Pengujian hipotesis

Sebelum memberikan interpretasi lebih jauh secara umum mengenai pengaruh variabel yang diteliti terlebih dilakukan pengujian apakah penganggaran partisipatif (X1), kejelasan sasaran anggaran (X2) dan implementasi pengendalian intern (X3) berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Pengujian hipotesis dilakukan melalui dua tahap yaitu pengujian pengaruh secara simultan dan pengujian pengaruh secara parsial.

Pengujian hipotesis 1

Pengujian koefisien jalur secara simultan.

Untuk menjawab permasalahan penelitian apakah penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara bersama-sama berpengaruh terhadap kinerja manajerial secara statistik hipotesis dinyatakan dalam bentuk sebagai berikut :

$H_0 : \rho_{YX_i} = 0$ Tidak terdapat pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara bersama-sama terhadap kinerja manajerial.
 $i = 1,2,3$

$H_1 : \rho_{YX_i} \neq 0$ Terdapat pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara bersama-sama terhadap kinerja manajerial .
 $i = 1,2,3$

Nilai F_{hitung} diperoleh melalui perhitungan sebagai berikut :

Dari tabel F untuk tingkat signifikansi 0,05 dan derajat bebas $db_1 = 3$ dan $db_2 = 78-3-1=74$ diperoleh $F_{0,05(3;74)} = 2.728$. Karena diperoleh nilai F_{hitung} lebih besar dari F_{tabel} ($66.354 > 2.728$), maka dapat diambil kesimpulan untuk menolak H_0 .

Tabel 4
Pengujian Secara Simultan

Hipotesis	Db	F_{hitung}	F_{tabel}	Kesimpulan Statistik
Penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara simultan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial	$db_1 = 3$ $db_2 = 74$	66.279	2.728	H_0 ditolak; terdapat pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial

Sumber. Hasil Penelitian, 2011

Jadi berdasarkan pada hasil pengujian dapat disimpulkan terdapat pengaruh yang signifikan (nyata) secara bersama-sama antara penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial.

Pengujian hipotesis 2

Pengujian koefisien jalur secara parsial

Setelah prosedur pengujian simultan H_0 ditolak, dan disimpulkan terdapat pengaruh secara bersama-sama, selanjutnya dilakukan pengujian parsial untuk melihat kebermaknaan (*signifikansi*) pengaruh X_1 , X_2 dan X_3 secara parsial terhadap Y . Pengujian dilakukan menggunakan statistik uji t . Nilai t_{hitung} diperoleh dari hasil perhitungan dengan bantuan software SPSS 18 dilihat pada tabel dibawah ini.

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 t untuk tingkat kekeliruan 5% dan derajat bebas ($db = 78-3-1 = 74$) adalah 1.993. Hasil perbandingan antara t_{hitung} dengan t_{tabel} dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 5
Uji Hipotesis Pengaruh Secara Parsial

N0	Hipotesis	Koef. Jalur	t_{hitung}	t_{tabel}	Kesimpulan Statistik
1	Penganggaran partisipatif mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial	0.532	8.646	1.993	H_0 ditolak; terdapat pengaruh positif anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial
2	Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial	0.418	6.756	1.993	H_0 ditolak; terdapat pengaruh positif kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial
3	Implementasi pengendalian intern mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial	0.522	8.328	1.993	H_0 ditolak; terdapat pengaruh positif implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial

Sumber : Hasil Penelitian 2011 (diolah)

Pengaruh anggaran partisipatif (X_1) secara parsial terhadap kinerja manajerial (Y)

Pengaruh anggaran partisipatif secara parsial terhadap kinerja manajerial ditunjukkan oleh koefisien jalur p_{YX_1} sebesar 0.532. Hasil perhitungan diperoleh t_{hitung} sebesar 8.646.

Hasil uji empiris menyatakan penolakan terhadap H_0 atau dengan kata lain uji signifikan dan berarti hipotesis H_1 diterima. Keputusan ini diambil karena diperoleh $t_{hitung} = 8.646 > t_{tabel} = 1.993$ dan nilai signifikansi untuk X_1 lebih kecil dari 0.05. Dari hasil pengujian hipotesis parsial untuk variabel X_1 dapat dinyatakan terdapat pengaruh signifikan dari anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial secara parsial.

Pengaruh kejelasan sasaran anggaran (X_2) secara parsial terhadap kinerja manajerial (Y)

Pengaruh kejelasan sasaran anggaran secara parsial terhadap kinerja manajerial ditunjukkan oleh koefisien jalur p_{YX_2} sebesar 0.418. Hasil perhitungan diperoleh t_{hitung} sebesar 6.756.

Hasil uji empiris menyatakan penolakan terhadap H_0 atau dengan kata lain uji signifikan dan berarti hipotesis H_1 diterima. Keputusan ini diambil karena diperoleh $t_{hitung} = 6.757 > t_{tabel} = 1.993$. Dari hasil pengujian hipotesis parsial untuk variabel X_2 dapat dinyatakan

terdapat pengaruh yang signifikan dari kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial secara parsial.

Pengaruh implementasi pengendalian intern (X3) secara parsial terhadap kinerja manajerial (Y)

Pengaruh implementasi pengendalian intern secara parsial terhadap kinerja manajerial ditunjukkan oleh koefisien jalur p_{yx3} sebesar 0.522. Hasil perhitungan diperoleh t_{hitung} sebesar 8.328.

Hasil uji empiris menyatakan penolakan terhadap H_0 atau dengan kata lain uji signifikan dan berarti hipotesis H_1 diterima. Keputusan ini diambil karena diperoleh $t_{hitung} = 8.328 > t_{tabel} = 1.993$. Dari hasil pengujian hipotesis parsial untuk variabel X3 dapat dinyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan dari implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial secara parsial.

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

Pengaruh simultan penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial

Besarnya pengaruh simultan penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial ditunjukkan dengan nilai R-square (R^2). Hasil nilai R-square hasil perhitungan untuk model yang diteliti sebesar 0.729.

Tabel 6
Besaran Koefisien Jalur

Variabel	Koefisien Jalur	Pengaruh Secara Bersamaan	Pengaruh Residu
Partisipasi Penyusunan Anggaran (X1)	$P_{yx1} = 0.532$	0.729	0.271
Kejelasan Sasaran anggaran (X2)	$P_{yx2} = 0.418$		
Pengendalian intern (X3)	$P_{yx3} = 0.522$		

Sumber, Hasil Penelitian, 2011

Dari tabel diatas diperoleh dapat dilihat total pengaruh variabel penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial adalah sebesar 0.729 atau sekitar 72.9%, sedangkan pengaruh faktor lainnya terhadap kinerja manajerial ditunjukkan dengan nilai 0.271 atau sekitar 27.1%. Dengan kata lain, variabel kinerja manajerial dapat dijelaskan sebesar 72.9% oleh variabel penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian intern. Sisanya sebesar 27.1% variabel kinerja manajerial dijelaskan oleh variabel lain yang tidak diteliti.

Pengaruh parsial penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial

Hasil penelitian menunjukkan penganggaran partisipatif mempengaruhi kinerja manajerial secara parsial. Berdasarkan nilai korelasi dan koefisien jalur yang diperoleh

dapat diketahui besarnya pengaruh langsung dan tidak langsung penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial seperti pada tabel dibawah ini :

Tabel 7
Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Penganggaran Partisipatif Terhadap Kinerja Manajerial

Pengaruh langsung		Besar
kontribusi		
X1 langsung	$P_{yx1} P_{yx1} = (0.532 \times 0.532)$	0.2830 atau 28.30%
Pengaruh tidak langsung		
X1 melalui X2	$P_{yx1} r_{x1x2} P_{yx2} = (0.532 \times 0.013 \times 0.418)$	0.0029 atau 0,29%
X1 melalui X3	$P_{yx1} r_{x1x3} P_{yx3} = (0.532 \times 0.169 \times 0.522)$	0.0469 atau 4.69%
Total pengaruh X1 = 28.30% + 0.29% + 4.69% = 33.28%		

Sumber. Hasil Penelitian, 2011

Hasil yang diperoleh jika dilihat secara langsung tanpa adanya variabel lain menunjukkan penganggaran partisipatif mempengaruhi kinerja manajerial sebesar 28.30% dan nilai pengaruh tidak langsung dari kejelasan sasaran anggaran adalah sebesar 0.29%, sedangkan implementasi pengendalian intern menambah jumlah pengaruh sebesar 4.69%. Melalui kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern total pengaruh secara parsial penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial adalah sebesar 33.28%.

Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial

Hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial secara parsial. Berdasarkan nilai korelasi dan koefisien jalur yang diperoleh dapat diketahui besarnya pengaruh langsung dan tidak langsung kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial seperti pada tabel dibawah ini

Tabel 8
Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Pengaruh langsung		Besar Kontribusi
X2 langsung		
	$P_{yx2} P_{yx2} = (0.418 \times 0.418)$	0.1747 atau 17.47%
Pengaruh tidak langsung		
X2 melalui X1	$P_{yx2} r_{x1x2} P_{yx1} = (0.418 \times 0.013 \times 0.532)$	0.0029 atau 0,29%
X2 melalui X3	$P_{yx2} r_{x2x3} P_{yx3} = (0.418 \times 0.198 \times 0.522)$	0.0432 atau 4.32%
Total pengaruh X2 = 17.47% + 0.29% + 4.32% = 22.08%		

Sumber. Hasil Penelitian, 2011

Hasil yang diperoleh jika dilihat secara langsung tanpa adanya variabel lain menunjukkan kejelasan sasaran anggaran mempengaruhi kinerja manajerial sebesar 17.47% dan dari nilai pengaruh tidak langsung menunjukkan pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial akan semakin besar dengan adanya penganggaran partisipatif dan implementasi pengendalian intern. Besarnya tambahan pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial karena adanya penganggaran partisipatif adalah 0.29% dan karena adanya implementasi pengendalian intern adalah

4.32%. Melalui penganggaran partisipatif dan implementasi pengendalian intern total pengaruh secara parsial kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial adalah sebesar 22.08%.

Pengaruh implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial

Hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial secara parsial. Berdasarkan nilai korelasi dan koefisien jalur yang diperoleh, dapat diketahui besarnya pengaruh langsung dan tidak langsung implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial seperti pada tabel dibawah ini :

Tabel 9
Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Implementasi Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Manajerial

Pengaruh langsung kontribusi		Besar
X3 langsung	$P_{yx3} P_{yx3} = (0.522 \times 0.522)$	0.2724 atau 27.24%
Pengaruh tidak langsung		
X3 melalui X1	$P_{yx3} r_{x1x3} P_{yx1} = (0.522 \times -0.169 \times 0.532)$	-0.0469 atau -4.69%
X3 melalui X2	$P_{yx3} r_{x2x3} P_{yx2} = (0.522 \times 0.198 \times 0.418)$	0.00432 atau 4.32%
Total pengaruh X3 = 27.24% + 4.69% + 4.32% = 36.25%		

Sumber. Hasil Penelitian, 2011

Hasil penelitian menunjukan jika dilihat secara langsung, tanpa adanya variabel lain, implementasi pengendalian intern mempengaruhi kinerja manajerial sebesar 27.24% dan dari nilai pengaruh tidak langsung jika melalui variabel X1 mengurangi besar pengaruh implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial melalui penganggaran partisipatif dan kejelasan sasaran anggaran. Melalui penganggaran partisipatif dan kejelasan sasaran anggaran total pengaruh secara parsial implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial adalah sebesar 36.25%.

Berdasarkan rumusan masalah serta tujuan penelitian yang ingin dicapai yakni untuk mengetahui seberapa besar pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial, baik secara simultan maupun secara parsial telah dilakukan penelitian dan dapat diinterpretasikan seperti pada pembahasan berikut ini.

Pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara simultan terhadap kinerja manajerial

Hasil penelitan memperoleh koefisien determinasi (*R-Square*) sebesar 72.9%, sedangkan faktor lain yang mempengaruhi adalah sebesar 27.1%. Ini berarti bahwa variable penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara simultan berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Sementara pengaruh variabel lain sebesar 21.1% yang tidak diteliti seperti kesenjangan anggaran, komitmen organisasi, desentralisasi, dan faktor lainnya.

Pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial

Penganggaran partisipatif dihipotesiskan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial. Koefisien jalur dari variabel penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial sebesar 0.532. Selanjutnya nilai t_{hitung} koefisien jalur dari variabel penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial sebesar 8.646. Karena nilai

t_{hitung} lebih besar dari t_{tabel} , maka disimpulkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial.

Interpretasi hasil penelitian menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap kinerja manajerial para kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD) kabupaten/kota di Propinsi Maluku. 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 penelitian ini juga mendukung penelitian Indriantoro (1993) dan Yusfaningrum dan Ghozali (2005) yang menyatakan terdapat hubungan positif dan signifikan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial

Kejelasan sasaran anggaran dihipotesiskan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial. Besarnya koefisien jalur dari variabel kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial sebesar 0.418. Nilai koefisien jalur bertanda positif menunjukkan sasaran anggaran yang makin jelas akan membuat kinerja manajerial semakin tinggi. Selanjutnya nilai t_{hitung} koefisien jalur dari variabel kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial sebesar 6.757. Karena nilai t_{hitung} lebih besar dari t_{tabel} maka disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial.

Interpretasi hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial para kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD) kabupaten/kota di Propinsi Maluku. Artinya semakin jelas dan spesifik sasaran anggaran yang akan dicapai serta dimengerti oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaian sasaran anggaran, maka akan meningkatkan kinerja manajerial. Mengacu pada tabel kekuatan antar variabel, pengaruh kejelasan sasaran anggaran masuk pada kategori sedang. Hal ini mengindikasikan bahwa pemahaman aparat atas sasaran anggaran yang harus dicapai masih perlu ditingkatkan. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang diperoleh Kenis (1979), Locke (1990) dan Darma dan Halim (2005)

Pengaruh implementasi sistem pengendalian intern terhadap kinerja manajerial

Implementasi pengendalian intern dihipotesiskan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial. Besarnya koefisien jalur dari variabel implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial sebesar 0.522. Nilai koefisien jalur bertanda positif menunjukkan pengendalian intern yang makin baik akan membuat kinerja manajerial semakin tinggi. Selanjutnya nilai t_{hitung} koefisien jalur dari variabel kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial sebesar 8.328. Karena nilai t_{hitung} lebih besar dari t_{tabel} maka disimpulkan bahwa implementasi pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial.

Interpretasi hasil penelitian menunjukkan bahwa implementasi pengendalian intern terhadap kinerja manajerial para kepala satuan kerja perangkat daerah (SKPD) kabupaten/kota di Propinsi Maluku. 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 pada kabupaten/kota di Propinsi Maluku. Hasil penelitian yang diperoleh sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Fogelberg dan Griffith (2000) dan Lau (2004) dimana pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial.

Penelitian ini berupaya menggabungkan variabel penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan kinerja manajerial dengan alasan pelayanan yang memadai kepada publik dan stakeholder sebagai suatu indikator kinerja akan tercipta bila kondisi internal organisasi kondusif dalam artian pimpinan terlibat dalam proses perencanaan dan pelaksanaan anggaran, program, dan kegiatan berdasar pada tugas pokok dan fungsi masing-masing SKPD, memahami apa yang harus dicapai organisasi dan didukung oleh pengendalian intern yang baik yang akan berpengaruh terhadap peningkatan kinerja manajerial satuan kerja perangkat daerah yang ada pada kabupaten/kota di Propinsi Maluku.

Simpulan

Merujuk pada pengujian hipotesis, hasil analisis, pembahasan serta temuan hasil penelitian, maka dapat dikemukakan beberapa kesimpulan penelitian sebagai berikut:

1. Secara simultan penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial satuan kerja perangkat daerah pada pemerintahan kabupaten/kota di Propinsi Maluku. Hal ini dapat diartikan bahwa dengan dilibatkannya para pejabat struktural tersebut dalam proses penganggaran, ditetapkannya sasaran anggaran dengan lebih jelas dan dapat dipahami secara baik oleh mereka sebagai aparat pelaksana serta didukung oleh pengendalian intern yang baik akan meningkatkan kinerja manajerial organisasi mereka
2. Penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat diartikan bahwa dengan keterlibatan dalam proses penganggaran, ditetapkannya sasaran anggaran secara lebih jelas dan dapat dipahami oleh para pelaksana, serta diterapkannya sistem pengendalian intern yang baik pada satuan kerja perangkat daerah pemerintahan kabupaten/kota di Propinsi Maluku, dapat meningkatkan kinerja manajerial aparat pada masing-masing instansi.

Saran

Mengacu pada kesimpulan hasil penelitian, beberapa masukan mengenai partisipasi dalam penganggaran, kejelasan sasaran anggaran dan implementasi pengendalian intern guna peningkatan kinerja manajerial yang lebih baik pada satuan kerja perangkat daerah pemerintahan kabupaten/kota di Propinsi Maluku, yaitu:

1. Partisipasi dalam penganggaran hendaknya menjadi perhatian dari masing-masing pimpinan SKPD pada lingkup pemerintahan kabupaten/kota di Propinsi Maluku sehingga partisipasi dalam penganggaran dapat lebih ditingkatkan mengingat partisipasi dalam penganggaran masih berada pada kategori sedang. Partisipasi dalam penganggaran diwujudkan dalam bentuk pemberian usulan program, kegiatan dan alokasi anggaran sesuai dengan aktivitas yang akan dilaksanakan
2. Pemahaman yang lebih baik terhadap kejelasan sasaran anggaran perlu ditingkatkan mengingat kejelasan sasaran anggaran masih termasuk pada kategori sedang. Pimpinan SKPD dapat membuka forum dialog yang dihadiri oleh aparat pelaksana dan mengemukakan hasil yang diharapkan dan dicapai atas program dan kegiatan serta dibuat pedoman prosedur dan petunjuk teknis pelaksanaan

3. Berdasarkan temuan penelitian, pelaksanaan pengendalian intern masih termasuk pada kategori sedang apalagi mengingat belum semua aparaturnya memahami Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, harus ditetapkan dengan jelas dan dikomunikasikan kepada semua pegawai. Kemudian dalam hal penyusunan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia diperlukan sumber daya manusia dengan kompetensi yang sesuai dengan tugas dan tanggung jawab yang diembannya atau diikutkan dalam pendidikan dan pelatihan sesuai bidang masing-masing untuk lebih meningkatkan kinerja manajerial instansi
4. Bagi peneliti (akademisi, praktisi) dan pihak-pihak lain yang tertarik melakukan penelitian dengan topik yang terkait dengan penelitian ini, disarankan untuk dapat menggali faktor-faktor lainnya yang mempengaruhi kinerja manajerial misalnya variabel budaya organisasi dan motivasi kerja. Hal ini diperkuat dengan hasil penelitian dimana masih terdapat 27.1% variabel lainnya yang mempengaruhi kinerja manajerial yang belum digali dalam penelitian ini.

Daftar Pustaka

- Abdul Halim. 2004. *Akuntansi sektor Publik, Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi Revisi. Jakarta : Salemba Empat
- Anthony,R & Govindarajan,V. 2003. *Management Control Systems*. New York Mc. Graw Hill.
- Awio, Godwin. 2001. *Decentralization and Budgeting : The Uganda Health Sector Experience*. The international Journal of Public Sector Management. Vol 14, No.1, pp 75-88
- Chenhall,R.H and Morris. 1996. The Impact of Structure, Environment and Interdependence On The Perceived Usefulness of Management Accounting System. *The Accounting Review*. January, pp 18-35
- Emilia Darma dan Abdul Halim. 2005. *Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja Manajerial : Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Se-Propinsi DIY*. Jurnal Akuntansi dan Investasi. Vol.6 NO.1
- Gul, F.A, Tsui, J.S.L., Fong, S.C.C and Kwok, H.Y.L. 1995. *Decentralization as A Moderating Factor in The Budgetary Participation-Perfomanced Relationship : Hong kong Evidence*. Accounting and Business Research. Vol 25, pp 107-113
- Govindarajan. 1986. *Impact of Participation in Budgetary Process on Management attitude and Performance Universalistic and Contingency Perspective*. Decision science. Vol 17, No 4. pp. 496-516
- Horngren, Charles T, G.Foster. and S.M Datar. 2001. *Cost Accounting A Managerial Emphasis*. Tenth Edition. Prentice Hall International Inc. Upper Saddle River. New Jersey
- Indra Bastian, 2006. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, Erlangga, Jakarta
- _____. 2006. *Sistem Perencanaan dan Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta
- Izzettin Kenis.1979. *Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance*, *The Accounting Review*. Vol 54, No. 4 , pp. 707-721
- Kong, Dongsung. 2005. *Performance-Based Budgeting : The US Experience* Public Organization Review : A Global Journal. Pp 91-107

- Lukka, K. 1988. *Budgetary Biasing in Organization : Theoretical Framework and Empirical Evidence*. Accounting, Organization and Society. Vol 13, pp 281-301
- M.H Adoe. 2002. *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Pemerintah Daerah di Propinsi Nusa Tenggara Timur*. Tesis. Program Pasca Sarjana. UGM Yogyakarta.
- Mahmudi.2007.*Manajemen Kinerja Sektor Publik*. UPP STIM YKPN Yogyakarta
- Mardiasmo. 2004. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- _____. 2006, *Pewujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance*. Jurnal akuntansi pemerintah. Vol 2 hal 1-17
- _____. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mia, L and Chenhall, R.H. 1994. *The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial*. Accounting Organization and Society. Vol. 19, pp 1-13
- Milani, K.W. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: a Field Study", *The Accounting Review*,50(2), pp. 274-284.
- Nirwana SK Sitepu. 1994. *Analisis Jalur*. Diktat Jurusan Statistika. FMIPA. Universitas Padjajaran.
- Nur Indriantoro. 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimension As Moderating Variables*. Disertation. The University of Kentucky. Lexington
- Nur Indriantoro dan Bambang Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. Penerbit BPFE Yogyakarta.
- Nunuy Nur Afiah. 2009. *Akuntansi pemerintahan : Implementasi Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah*. Kencana. Jakarta
- Osborne, David and Gabler, Ted. 1992. *Reinventing Government : How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector*. New York : Penguins
- Ridwan. 2007. *Pengaruh Peran Aparatur dalam Perencanaan dan Pengendalian APBD, Penerapan Akuntansi Keuangan Sektor Publik, serta Kualitas Informasi Keuangan terhadap Kinerja Unit satuan Kerja Pemda*. Disertasi Doktor pada Universitas Padjadjaran Bandung
- Riduwan, 2008. *Cara menggunakan dan memaknai analisis jalur*. Penerbit Alfabeta Bandung
- Republik Indonesia. Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*
- _____. Undang-undang Nomor 32 tahun 2004 tentang *Pemerintah Daerah*
- _____. Undang-undang Nomor 60 tahun 2008 tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*
- _____. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang *Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*
- Rowan, Jones dan Maurice, Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting*. 5th Edition. Pitman Publishing, London.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Method for Business: A Skill Building Approach*, Fourth Edition. (Alih Bahasa KwanMen Yon), Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Shah, Anwar and Shen, Hunly. 2007. *A Primer on Performance Budgeting*. Dalam Shah Anwar (ed) *Budgeting and Budgetary Institution*, pp 137-176: The World Bank. Washington D.C
- Siegel, G and Marcony, R. 1989. *Behavioral Accounting*, South Western Publishing Co., Cincinnati Ohio

- Smith, J.F. 1999. *The Benefits and Threats of PBB: An Assesment of Modern Reform. Public Budgeting & Finance*, Fall: 3-14
- Sony Yuwono. 2008. *Memahami APBD Dan Permasalahannya; Panduan Pengelolaan Keuangan Daerah*. Penerbit Bayumedia Malang.
- Yusfaningrum Kusnasriyati dan Imam Ghozali. 2005. *Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Tujuan Anggaran dan Job Relevant Information Sebagai Variabel Intervening*. Materi Seminar Nasional Akuntansi. Solo, 15-16 September 2005 hal 656-666
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester II Tahun 2010 . Melalui <http://www.bpk.go.id> [13/03/2011]
- Implementasi Internal Control System di Entitas Pemerintahan (Makalah Kongres IAI XI, Jakarta 2010. Melalui <http://www.bpkp.go.id>. [10/02/2011]