

**EFEK MODERASI DARI KOMITMEN TUJUAN TERHADAP HUBUNGAN
ANTARA KARAKTERISTIK TUJUAN PENGANGGARAN, KEADILAN
PROSEDURAL DENGAN KINERJA MANAJERIAL
(Studi Empiris pada SKPD Pemerintah Kota Ambon)**

***THE INFLUENCE OF MODERATION AND GOAL COMMITMENT ON
THE RELATIONSHIP BETWEEN THE CHARACTERISTIC OF
BUDGETING GOAL, PROCEDURAL FAIRNESS, AND MANAJERIAL
PERFORMANCE***

(Empirical Studies in Ambon City Government on SKPD)

YUNITA MARASABESSY



**PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

**EFEK MODERASI DARI KOMITMEN TUJUAN TERHADAP HUBUNGAN
ANTARA KARAKTERISTIK TUJUAN PENGANGGARAN, KEADILAN
PROSEDURAL DENGAN KINERJA MANAJERIAL
(Studi Empiris pada SKPD Pemerintah Kota Ambon)**

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar Magister

Program Studi

Akuntansi

Disusun dan diajukan oleh

YUNITA MARASABESSY

kepada

**PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2013**

HALAMAN PENGESAHAN

PEN
(Studi Empiris pada SKPD Pemerintah Kota Ambon)

Disusun dan diajukan oleh

YUNITA MARASABESSY
Nomor Pokok P3400210009

Hasil penelitian ini telah memenuhi syarat dan disetujui
pada tanggal.....2013

Menyetujui
Komisi Penasihat,

Ketua

Anggota

Dr. Syarifuddin,SE.,M.Soc.,Sc.,Ak.

Dr. Harryanto,SE.,M.Com.,PhD.

Mengetahui
Ketua Program Studi Akuntansi

Prof. Dr. Gagaring Pagalung,SE.,MS.,Ak.
NIP 196301161988101001

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Yang bertanda tangan di bawah ini

Nama : Yunita Marasabessy

Nomor mahasiswa : P3400210009

Program Studi : Akuntansi

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa tesis yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri, bukan merupakan pengambilan tulisan atau pemikiran orang lain. Apabila di kemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan tesis ini hasil karya orang lain, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Makassar, 2013

Yang menyatakan,

Yunita Marasabessy

PRAKATA

Alhamdulillah, puji syukur ke hadirat Allah SWT atas segala rahmat dan hidayahnya, sehingga proses penyusunan tesis yang berjudul “Pengaruh karakteristik tujuan penganggaran, keadilan procedural terhadap kinerja manajerial dan komitmen tujuan sebagai variabel moderating” dapat terselesaikan dengan baik.

Banyak kendala yang dihadapi penulis dalam rangka penyusunan tesis ini, dan berkat bantuan dari berbagai pihak, maka tesis ini dapat diselesaikan dengan baik. Pada kesempatan ini, penulis menyampaikan terima kasih yang mendalam kepada Bapak Dr. Syarifuddin,SE.,M.Soc.,Sc.,Ak sebagai Ketua Komisi Penasihat dan Bapak Dr. Harryanto,SE.,M.Com.,PhD sebagai Anggota Komisi Penasihat atas bantuan dan bimbingan yang diberikan mulai penyusunan usulan sampai dengan penulisan tesis ini. Terima kasih juga penulis sampaikan kepada:

1. Anggota Dewan Penguji Bapak Dr. Darwis Said, SE.,Msa, Ak. Bapak Dr. Alimuddin, Msa.Ak. dan Bapak Dr. Tawakkal, SE.,M.Si.,Ak yang telah memberikan usulan, saran dan kritik untuk kesempurnaan tesis.
2. Pengelola Program Magister Sains Akuntansi Universitas Hasanuddin dan semua dosen pengampu mata kuliah di Program Magister Sains Akuntansi yang telah membimbing, mengarahkan dan

memberikan dukungan selama masa kuliah maupun dalam penyusunan tesis ini.

3. Bapak Richard Louhenapessy,SH selaku walikota ambon yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk melakukan penelitian di SKPD Pemerintah daerah kota Ambon.
4. Terima kasih yang tak terhingga kepada kedua orang tua tercinta Ayahanda Mochtar Marasabessy (Alm) dan Ibunda Hanifa Lating. Kedua mertua bapak umar tuahuns dan ibunda hapsah nukuhehe dan kakak-kakaku yang dengan tulus ikhlas mendukung dan mendoakan untuk keberhasilan penulis.
5. Teristimewa buat suamiku dan anak-anakku tercinta yang senantiasa sabar dan penuh pengertian memberikan dukungan terhadap penulis.
6. Rekan-rekan mahasiswa Maksi 2010 yang telah memberikan bantuan, dukungan dan kerjasamanya selama kuliah maupun dalam penyusunan tesis ini.
7. Semua teman dan pihak-pihak lain yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu yang banyak memberikan bantuan baik secara langsung maupun tidak langsung

Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, untuk itu penulis mengharapkan kritik dan saran yang bersifat membangun agar nantinya menjadi lebih baik dan sempurna. Akhirnya penulis memohon agar Allah SWT memberikan limpahan rahmat dan

hidayah-NYA kepada penulis dan semua pihak yang telah memberikan bantuannya selama ini.

Makassar, Mei 2013

Yunita Marasabessy

ABSTRAK

YUNITA MARASABESSY. *Efek Moderasi dari Komitmen Tujuan Terhadap Hubungan Antara Karakteristik Tujuan Penganggaran, Keadilan Prosedural dengan kinerja manajerial Pada SKPD Pemerintah Kota Ambon* (dibimbing oleh Syarifuddin dan Harryanto)

Penelitian ini bertujuan menguji (1) pengaruh karakteristik tujuan penganggaran yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial, (2) pengaruh keadilan prosedural terhadap kinerja manajerial, (3) pengaruh komitmen tujuan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Populasi dalam penelitian ini adalah Pejabat eselon III dan IV pada Pemerintah kota Ambon. Pengumpulan data primer menggunakan metode survey dengan memberikan kuesioner kepada 124 responden. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan metode stratified random. Metode analisis yang digunakan yaitu regresi berganda dengan teknik moderasi (*Moderating Regression Analysis*).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Karakteristik tujuan penganggaran yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, kesulitan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial, sedangkan kejelasan sasaran anggaran, evaluasi sasaran anggaran, umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial, keadilan prosedural berpengaruh terhadap kinerja manajerial dan komitmen tujuan mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Kata Kunci: karakteristik tujuan penganggaran, keadilan prosedural, komitmen tujuan, kinerja manajerial.

ABSTRACT

YUNITA MARASABESSY. *Moderation effects of Commitment Relationship Between Characteristics Of Interest purpose Budgeting, Procedural Justice and managerial performance In Ambon City Government* (supervised by **Syarifuddin** and **Harryanto**)

This study aims to examine: (1) the effect of budgetary goal characteristics consisting of budget participation, budget goal clarity, goal difficulty budgets, evaluation budgets and budgetary feedback on managerial performance; (2) the influence of procedural justice on managerial performance; and (3) the influence of goal commitment on the relationship between budgeting participation with managerial performance.

The population in this study included the officials of echelon III and IV in Ambon city government. The primary data were collected by using a survey method by giving questionnaires to 124 respondents. The sampling was conducted by using the stratified random sampling. The analysis was conducted by using the multiple regression method with moderation technique (Moderating Regression Analysis).

The results reveal that two characteristics of budgeting goal (participation in budgeting process and the difficulty of budget targets) influence managerial performance, while the three other characteristic (the clarity of budget targets, budget target evaluation, and budget feedback) do not influence managerial performance. Procedural fairness influences managerial performance; and goal commitment influences the relations between budgeting participation and managerial performance.

Keywords: budgeting goal characteristics, procedural fairness, commitment to goals, managerial performance

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGAJUAN.....	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
PERNYATAAN KEASLIAN TESIS.....	iv
PRAKARTA.....	v
ABSTRAK.....	viii
ABSTRACT.....	ix
DAFTAR ISI	x
DAFTAR TABEL	ix
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xv
BAB I. PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Rumusan Masalah.....	10
C. Tujuan Penelitian	10
D. Manfaat Penelitian	11
E. Sistematika Penulisan.....	11
BAB II. TINJAUAN PUSTAKA.....	14
A. Teori Motivasi.....	14
1. Teori Penetapan Tujuan (<i>Goal Setting Theory</i>).....	14

2. Teori Keadilan (<i>Equity Theory</i>).....	16
B. Penganggaran Sektor Publik.....	17
C. Mekanisme Penyusunan APBD	21
D. Karakteristik Tujuan Penganggaran	28
E. Kinerja Manajerial	36
F. Keadilan Prosedural.....	36
G. Komitmen Tujuan.....	40
H. Penelitian Terdahulu.....	42
I. Perumusan Hipotesis	44
J. Kerangka Konseptual.....	54
BAB III. METODE PENELITIAN.....	55
A. Rancangan Penelitian.....	55
B. Populasi dan Sampel.....	55
C. Jenis dan Sumber Data Penelitian.....	57
D. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel.....	57
E. Teknik Analisis	61
1. Statistik Deskriptif	61
2. Uji Kualitas Data	61
3. Uji Asumsi Klasik.....	62
4. Model Regresi dan Pengujian Hipotesis	64
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	67
A. Karakteristik Responden.....	67
B. Hasil Penelitian	69

C. Pembahasan.....	87
1. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.....	88
2. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial.....	90
3. Pengaruh kesulitan anggaran terhadap kinerja manajerial	91
4. Pengaruh evaluasi anggaran terhadap kinerja manajerial	92
5. Pengaruh umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial	94
6. Pengaruh keadilan procedural terhadap kinerja manajerial.....	95
7. Komitmen tujuan memoderasi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.....	96
BAB V. PENUTUP	100
A. Kesimpulan	100
B. Keterbatasan Penelitian.....	103
C. Saran	104
DAFTAR PUSTAKA.....	106
LAMPIRAN	

Daftar Tabel

nomor		halaman
4.1	Distribusi dan Pengembalian kuesioner	68
4.2	Demografi responden	68
4.3	Statistik deskriptif	70
4.4	Hasil pengujian validitas Karakteristik Tujuan Penganggaran	74
4.5	Hasil pengujian validitas Keadilan Prosedural	75
4.6	Hasil Pengujian validitas Komitmen Tujuan	75
4.7	Hasil Pengujian validitas Kinerja Manajerial	75
4.8	Hasil Pengujian realibilitas	77
4.9	Hasil pengujian Multikolenieritas	79
4.10	Hasil Pengujian Heteroskedastisitas	80
4.11	Koefisien Determinan	80
4.12	Hasil Pengujian Simultan (Uji F)	81
4.13	Hasil Pengujian Parsial (Uji t)	82
4.14	Kesimpulan Hasil Penelitian	99

Daftar Gambar

Nomor	Halaman
2.1 Skema tahapan proses penyusunan APBD	27
2.2 Kerangka konseptual	54
4.9 Uji Normalitas	78

Daftar Lampiran

nomor	halaman
1. Ringkasan penelitian terdahulu	113
2. Kuesioner Penelitian	119
3. Data Penelitian	127
4. Data Statistik Deskriptif	131
5. Uji Validitas Instrumen Penelitian	132
6. Pengujian Asumsi Klasik	142
7. Pengujian Hipotesis	144

BAB I

PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG MASALAH

Pada organisasi pemerintahan di Indonesia perubahan dari era Orde Baru ke era reformasi menuntut akuntabilitas publik dalam melaksanakan setiap aktivitas kemasyarakatan dan pemerintahan. Reformasi pada pemerintah daerah semakin terasa sejak diberlakukannya undang-undang Nomor 22 tahun 1999 tentang pemerintah daerah yang kemudian direvisi menjadi Undang-undang Nomor 32 tahun 2004 dan Undang-undang Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara pemerintah pusat dan daerah, membawa perubahan yang mendasar dalam tata pemerintahan dan hubungan keuangan dan membawa perubahan penting dalam pengelolaan keuangan daerah.

Pemerintah daerah memiliki kewenangan yang tinggi dalam mengelola potensi ekonomi daerah baik pemerintah daerah provinsi, kota dan kabupaten diberi hak otonomi untuk menetapkan anggaran pendapatan dan belanja daerahnya masing-masing sesuai dengan potensi daerahnya. Dengan demikian, pemerintah daerah diberi kebebasan untuk menentukan prioritas pembangunan daerah selama tetap memperhatikan keseimbangan anggaran pendapatan dan belanja daerah.

Anggaran memiliki fungsi yang lebih esensial sebagai instrumen kontrol di organisasi publik di banding organisasi swasta (Anthony & Young, 1994) Lingkup anggaran menjadi relevan penting di lingkungan pemerintah daerah karena terkait dengan dampak anggaran terhadap akuntabilitas pemerintah dalam kaitannya dengan fungsi pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Anggaran disektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

Penganggaran dalam organisasi sektor publik meliputi tahapan rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Penganggaran sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter, dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategik telah selesai dilakukan. Proses penganggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, sehingga menimbulkan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975).

Anggaran Pemerintah Daerah dirumuskan dalam suatu Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), yang merupakan rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, yang selanjutnya ditetapkan dalam peraturan (Perda). Sebagai rencana keuangan tahunan pemerintah daerah, maka dalam APBD tergambar semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintah daerah yang dapat dinilai

dengan uang, termasuk di dalamnya sebagai bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah yang bersangkutan dalam kurun waktu satu tahun. Selain sebagai rencana keuangan tahunan pemerintah daerah, dalam hal ini Undang-undang No 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dijelaskan bahwa anggaran merupakan alat akuntabilitas manajemen dan kebijakan ekonomi. Sebagai instrumen kebijakan ekonomi anggaran berperan penting untuk mewujudkan pertumbuhan dan stabilitas perekonomian serta pemerataan pendapatan dalam rangka mencapai tujuan bernegara.

Anggaran pendapatan dan belanja daerah merupakan salah satu instrumen penting dalam pembangunan daerah dalam rangka mewujudkan pelayanan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat untuk tercapainya tujuan bernegara. Dengan demikian, APBD dapat berfungsi sebagai instrumen untuk menciptakan lapangan kerja, mengurangi pengangguran dan pemborosan sumber daya (Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 26 Tahun 2006 tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Tahun Anggaran 2007). Untuk mewujudkannya, penganggaran menjadi fokus utama yang harus diperhatikan. Hal ini menyebabkan penelitian di bidang penganggaran pada pemerintah daerah sangat dibutuhkan.

Masyarakat merupakan *Stakeholder* utama atas aktivitas dan kinerja pemerintah. Perkembangan jaman dan perekonomian dunia mengakibatkan masyarakat semakin maju pemikirannya dan berkembang

kebutuhannya. Hal ini berimplikasi pada kompleksitas layanan yang semakin tinggi yang menimbulkan implikasi baru yaitu tuntutan kepada pemerintah daerah untuk meningkatkan kualitas layanan dan pemenuhan aspirasi serta kebutuhan masyarakat. Tuntutan publik terhadap kinerja pemerintah daerah semakin menguat, Davis & Larkey (1980) dalam Mahmudi (2005) menyatakan bahwa sebagai organisasi sektor publik dan nirlaba, organisasi pemerintah memiliki tingkat efisiensi yang rendah dan tidak efektif.

Kondisi tersebut diperparah dengan perilaku dan sikap manajerial pemerintah yang tidak sesuai dengan hukum, etika profesionalisme, dan rasa keadilan masyarakat sehingga melemahkan penilaian masyarakat terhadap pemerintah. Di tengah makin sulitnya keadaan ekonomi sebagian besar masyarakat, anggaran dan sistem penganggaran yang seharusnya digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat luas banyak dimanfaatkan untuk melakukan berbagai penyimpanan bagi kepentingan pribadi maupun kelompoknya. Hal ini ditunjukkan dengan munculnya berbagai kasus kebocoran anggaran yang bernilai jutaan hingga triliunan hasil temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), baik yang dilakukan individu maupun sekelompok individu. Berbagai permasalahan di berbagai daerah yang menjadi kendala pencapaian tujuan anggaran adalah SKPD kurang mampu membuat perencanaan penggunaan anggaran daerah akibatnya program pembangunan daerah yang diusulkan ke kementrian di anggap kurang layak.

Kepala Dirjen Perbendaharaan Provinsi Maluku, Ida Bagus Gede Kartika Manuaba mengatakan berdasarkan evaluasi penggunaan anggaran negara bagi pembangunan daerah Maluku ditemukan lemahnya perencanaan kegiatan dan revisi dokumen anggaran. Akibatnya dalam pelaksanaannya diperlukan waktu untuk melakukan penyesuaian-penyesuaian termasuk revisi dokumen anggaran. Menurut dia ada beberapa DIPA atau daftar isian perencanaan anggaran SKPD provinsi dan kabupaten/kota di Maluku diblokir oleh kementerian keuangan karena belum memenuhi persyaratan.(www.radioms.com).

Kreativitas dan inovasi aparat pemerintah daerah yang diperlukan dalam rangka mengimbangi tuntutan lingkungan yang melingkupinya juga masih sangat diharapkan masyarakat. Kondisi ini tentunya mengakibatkan kerugian daerah yaitu terhambatnya proses pembangunan. Berdasarkan hal tersebut, peneliti ingin mengetahui apakah karakteristik tujuan penganggaran yang dikemukakan oleh Kenis (1979) yang terdiri dari partisipasi penganggaran, kejelasan tujuan penganggaran, evaluasi penganggaran, umpan balik penganggaran dan kesulitan penganggaran dapat berpengaruh terhadap kinerja manajerial pemerintah.

Syaukani et.al (2003) mengungkapkan bahwa penyerahan kewenangan dari manajemen puncak kepada level yang lebih rendah di lingkungan pemerintahan dimaksudkan untuk mendekatkan tangan pemerintah kepada publik. Hal ini mengingat bahwa level manajemen

tertinggi pada struktur pemerintahan pada umumnya tidak memahami/mengenal kepentingan dan urusan masyarakatnya yang semakin kompleks. Sebaliknya, apada level manajemen lebih rendahnya yang memahami keberadaan dan kebutuhan publiknya.

Agar dapat mengendalikan tingkat efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran, Permendagri No. 26 Tahun 2006 juga telah mengamanatkan agar dalam penyusunan anggaran memperhatikan penetapan tujuan secara jelas dengan tingkatan kesulitan yang rasional demi disiplin anggaran serta efisiensi dan efektivitas anggaran. Kurangnya kejelasan tujuan mengarah pada kebingungan dan ketidakpuasan para pelaksana, yang berakibat pada penurunan aktivitas dan efisiensi kerja. Evaluasi dan umpan balik atas penyusunan dan pelaksanaan anggaran juga diperlukan agar aparat pemerintah daerah mengetahui hasil upaya kerjanya dan dijadikan bahan evaluasi untuk peningkatan kerja selanjutnya.

Pemilihan beberapa pendekatan penyusunan anggaran dapat mempunyai pengaruh yang kuat dan menentukan dalam merencanakan dan mengendalikan dinamika yang berkaitan dengan anggaran sehingga secara praktis menarik untuk diteliti. Penelitian terhadap fungsi anggaran telah dilakukan terus menerus, para peneliti secara luas menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran. Maryati (2002) membawa dan mengembangkan penelitian Kenis (1979) yang dilakukan pada organisasi sektor swasta ke sektor publik yaitu di lingkungan pemerintah daerah.

Maryati meneliti tentang pengaruh karakteristik tujuan penganggaran yang terdiri dari partisipasi anggaran, kejelasan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, serta kesulitan tujuan anggaran terhadap perilaku, sikap dan kinerja aparat pemerintah daerah di Propinsi Nusa Tenggara Timur (NTT). Selanjutnya Munawar dkk (2006) meneliti variabel yang sama di kabupaten kupang dengan mengembangkan alat analisisnya melalui telaah kualitatif. Hasil penelitian yang dilakukan Munawar dkk ternyata sedikit berbeda dengan hasil penelitian Maryati. Hasil penelitian Munawar dkk menunjukkan bahwa karakteristik tujuan penganggaran secara keseluruhan berpengaruh terhadap kinerja, sedangkan hasil penelitian Maryati tidak berpengaruh.

Karakteristik tujuan penganggaran dalam penelitian ini lebih spesifik pada penganggaran Satuan Kerja (SKPD) yang dirumuskan dan dimuat dalam Rencana Kerja dan Anggaran (SKPD) yang merupakan dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi rencana pendapatan, rencana belanja program dan kegiatan SKPD, serta rencana pembiayaan sebagai dasar penyusunan APBD.

Penelitian di bidang penganggaran menyatakan persepsi tentang Keadilan dapat berperan dalam kinerja (Wentzel, 2002). Persepsi keadilan yang dimaksud dalam penelitian ini adalah keadilan prosedural. keadilan procedural merupakan tingkat keadilan dan kejujuran dari proses dan prosedur yang digunakan organisasi untuk membuat serta mengalokasikan suatu keputusan yang berkaitan dengan evaluasi kinerja,

penentuan *rewards* dan proses komunikasi. Keadilan prosedural berkaitan dengan keadilan dalam prosedur-prosedur yang digunakan untuk distribusi hasil (Laventha, 1980). Penelitian yang dilakukan sebelumnya yang dilakukan oleh Libby (1999), memeriksa hubungan antara penggunaan proses penganggaran yang adil dan kinerja subordinat, yaitu pengaruh insentif terhadap proses penganggaran yang adil, sehingga pada tingkat pimpinan di perlukan sebagai wujud daripada partisipasi manajer dalam proses penganggaran dan meningkatkan kinerja. Penelitian yang dilakukan oleh Mulyasari dan Sugiri (2004) menemukan pengaruh langsung antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial akan lebih kuat di mediasi oleh keadilan prosedural dan *job relevant*. Penelitian oleh Libby (1999) menemukan bahwa proses penganggaran yang adil membawa pengaruh yang positif terhadap kinerja.

Dalam penelitian ini peneliti mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Kenis (1979), Munawar dkk, (2006) yang meneliti pengaruh karakteristik tujuan penganggaran terhadap perilaku, sikap dan kinerja aparat pemerintah daerah yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu menggantikan variabel sikap, dan perilaku dengan variabel keadilan prosedural sebagai variabel independen dan variabel komitmen tujuan sebagai variabel moderating. Komitmen tujuan dipilih pada proses penyusunan anggaran, karena pemimpin akan berusaha mencapai sasaran anggaran yang telah disepakati. Komitmen

tujuan merupakan salah satu ketidakpastian lingkungan internal dimana variabel ini dimungkinkan mempunyai pengaruh yang berbeda apabila diterapkan pada setiap pegawai pada instansi yang berbeda. Penelitian Rakib Husin dan Made Sudarman (2006) menunjukkan bahwa variabel komitmen tujuan mampu menjadi variabel moderating pada hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja pimpinan.

Berdasarkan uraian tersebut diatas penulis tertarik untuk melakukan penelitian tentang “Efek moderasi dari komitmen tujuan terhadap hubungan antara karakteristik tujuan penganggaran, keadilan prosedural dengan kinerja manajerial”..

B. PERUMUSAN MASALAH

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan maka menjadi rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah karakteristik tujuan penganggaran yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran berpengaruh terhadap Kinerja manajerial?
2. Apakah keadilan prosedural berpengaruh terhadap kinerja manajerial?
3. Apakah komitmen tujuan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial?

C. TUJUAN PENELITIAN

Berdasarkan permasalahan yang akan diteliti, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk:

1. Menguji pengaruh karakteristik tujuan penganggaran yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial.
2. Menguji pengaruh keadilan prosedural terhadap kinerja manajerial.
3. Menguji pengaruh komitmen tujuan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

D. MANFAAT PENELITIAN

1. Bagi Pengembangan Ilmu

Sebagai bahan masukan kepada peneliti lain yang akan melaksanakan penelitian selanjutnya dengan masalah penelitian ini

2. Bagi Pemerintah Daerah

Sebagai bahan masukan dan pertimbangan kepada Pemerintah Daerah dalam menentukan perumusan kebijakan penyusunan anggaran daerah yang sekiranya mampu meningkatkan kinerja daripada dinas-dinas.

E. SISTEMATIKA PENULISAN

Adapun sistematika penulisan penelitian ini secara umum adalah sebagai berikut.

1. Bab I Pendahuluan

Bab ini memuat hal-hal yang melatarbelakangi dilakukannya penelitian mengenai pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja manajerial pemerintah daerah, keadilan procedural terhadap kinerja manajerial dan komitmen tujuan sebagai variabel moderating. Bab ini juga memuat mengenai perumusan masalah, tujuan penelitian, Manfaat penelitian, dan sistematika penulisan.

2. Bab II Tinjauan Pustaka

Pada bab ini diuraikan mengenai tinjauan pustaka yang berkaitan dengan variabel karakteristik tujuan anggaran yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran, kinerja manajerial, keadilan prosedural dan komitmen tujuan. Bab ini juga memuat mengenai penelitian terdahulu, hipotesis penelitian, dan model penelitian yang digunakan.

3. Bab III Metode Penelitian

Pada bab ini diuraikan mengenai rancangan penelitian, populasi dan sampel, definisi operasional dan pengukuran variabel, prosedur pengumpulan data, serta teknik analisis data.

4. Bab IV Hasil Penelitian dan Pembahasan

Bab ini membahas, menganalisis, dan menguraikan hasil penelitian mengenai pengaruh karakteristik tujuan penganggaran yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran, keadilan prosedural terhadap kinerja manajerial dan komitmen tujuan sebagai variabel moderating.

5. Bab V Kesimpulan dan Saran

Bab ini menyajikan kesimpulan yang diperoleh dari uraian pada bab–bab sebelumnya dan mengajukan beberapa saran perbaikan yang dianggap perlu untuk menyempurnakan penelitian ini.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. TEORI MOTIVASI

Dalam penelitian ini penulis menggunakan teori motivasi, yaitu teori motivasi. Teori motivasi yang berkaitan dengan bagaimana perilaku, digerakkan, diarahkan atau dihentikan. Individu diperkirakan akan menjadi pelaksana dengan prestasi tinggi bila mereka melihat suatu kemungkinan (probabilitas) tinggi bahwa usaha-usaha mereka akan mengarah ke prestasi tinggi, suatu probabilitas tinggi bahwa prestasi tinggi akan mengarah ke hasil yang menguntungkan dan hasil-hasil tersebut akan menjadi keseimbangan, penarik efektif bagi mereka. Teori motivasi proses yang digunakan dalam penelitian ini.

1. Teori Penetapan Tujuan (*Goal Setting Theory*)

Goal setting theory merupakan salah satu bagian dari teori motivasi yang dikemukakan oleh Edwin Locke (1986). *Goal setting theory* didasarkan pada bahwa bukti yang berasumsi bahwa sasaran (ide-ide akan masa depan; keadaan yang diinginkan) memainkan peranan penting dalam bertindak. *Goal setting theory* menyatakan bahwa orang yang memiliki sasaran yang spesifik dan menantang, berkinerja lebih baik dibanding dengan orang yang tidak memiliki sasaran jelas (Verbeeten,

2008). Lebih lanjut, *goal setting theory* berasumsi bahwa ada hubungan langsung antara sasaran yang spesifik dan terukur dengan kinerja. Jika manajer mengetahui apa sasaran mereka, manajer akan termotivasi untuk melakukan usaha yang lebih dan akhirnya akan meningkatkan kinerja (Locke dan Latham, 1990). Lebih lanjut mereka menyatakan bahwa sasaran yang tidak jelas dapat mengarahkan pada evaluasi kinerja yang meragukan. Propper dan Wilson (2003) menyebutkan bahwa sasaran dan *stakeholder* yang beragam dapat memicu konflik dalam organisasi publik. Konsekuensinya, system manajemen kinerja yang diterapkan sebagai alat evaluasi juga seringkali mengalami konflik.

Organisasi sektor publik kecenderungan mengalami kesulitan dalam menetapkan sasaran karena beragam *stakeholder* dengan berbagai kepentingan. Penentuan sasaran yang tidak jelas, hasil dari program maupun kegiatan yang dilaksanakan tidak akan sesuai dengan yang diharapkan. Beberapa bukti empiris menunjukkan sasaran yang jelas dan terukur merupakan faktor penting untuk menentukan kinerja sektor publik.

Teori penetapan tujuan relevan digunakan menjelaskan tindakan bawahan untuk mewujudkan tujuan yang diharapkannya. Tujuan akan menentukan pilihan tindakan yang dilakukan. Setiap individu menginginkan pencapaian atas tujuan-tujuan akan menentukan seberapa besar usaha yang akan dilakukannya, semakin tinggi komitmen seseorang individu dalam mencapai tujuannya akan mendorong individu tersebut

untuk melakukan usaha yang semakin keras, sehingga dapat dikatakan bahwa tujuan individu akan lebih banyak mempengaruhi tindakan individu tersebut.

2. Teori Keadilan (*Equity Theory*)

Teori keadilan di kemukakan pertama kali oleh J. Stacy Adam (1963) teori ini menyatakan bahwa manusia mempunyai pikiran, perasaan dan pandangan yang mempengaruhi pekerjaan mereka. Teori ini diciptakan secara khusus untuk memprediksi pengaruh imbalan terhadap perilaku manusia. Stacy Adam (1965) mengemukakan bahwa individu-individu akan membuat perbandingan tertentu terhadap suatu pekerjaan. Perbandingan-perbandingan tersebut sangat mempengaruhi kemantapan pikiran dan perasaan mereka mengenai imbalan, serta menghasilkan perubahan motivasi dan perilaku.

Berdasarkan teori keadilan, bila karyawan mempersepsikan suatu ketidakadilan mereka dapat meramalkan untuk mengambil salah satu dari enam pilihan yaitu: mengubah masukan, mengubah keluaran, mendistorsikan persepsi mengenai diri, mendistorsi persepsi mengenai orang lain, memilih acuan yang berlainan dan meninggalkan medan (Robbin, 2003).

Dalam pengambilan keputusan manajer selalu memperhatikan input anggota karena hal itu dapat mendatangkan persepsi keadilan procedural. Untuk dikatakan adil dalam suatu proses atau prosedur,

setidaknya setiap anggota kelompok atau komunitas diberi kesempatan untuk mengemukakan dan dihargai pendapatnya (Lind & Tyler, 1988)

Teori keadilan Stacy Adam juga relevan untuk menjelaskan bagaimana prosedur dalam menetapkan suatu ketetapan atau pengambilan keputusan yang nantinya biasa berpengaruh terhadap kebijakan-kebijakan yang akan digunakan. Prosedur dikatakan adil apabila pegawai atau karyawan memiliki control terhadap proses. Kontrol dirasakan memiliki pengaruh positif apabila argumentasi mereka didengar dan dipertimbangkan oleh pembuat keputusan (Tyler, 2003).

Menurut Lind dan Tyler (1988), ada dua elemen penting yang mengarahkan pikiran dan perilaku individu dalam kelompok, organisasi, dan masyarakat. Pertama adalah identitas kelompok. Setiap kelompok memiliki identitas tersendiri. Kedua adalah prosedur kelompok. Prosedur-prosedur dalam kelompok mengatur kewenangan, proses-proses social dan aktivitas dalam kelompok.

B. PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Kata anggaran merupakan terjemahan dari kata "*budget*" dalam bahasa inggris. Akan tetapi, kata tersebut sebenarnya dari bahasa prancis "*bougette*" yang berarti *a small bag* (sebuah tas kecil). Pengertian anggaran terus berkembang *National Committee on Governmental Accounting* (NCGA), yang saat ini diubah menjadi *Governmental*

Accounting Standards Board (GASB), mendefinisikan anggaran (*budget*) sebagai berikut:

..... rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu.

Halim (2000:173) mengemukakan bahwa anggaran merupakan alat yang penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek bagi suatu organisasi. Dengan demikian penyusunan anggaran merupakan proses pengoperasionalan rencana dalam bentuk pengkuantifikasian, biasanya dalam unit moneter untuk kurun waktu tertentu. Oleh karena itu anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai dalam suatu organisasi dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran moneter.

Dalam organisasi sektor publik anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan aktivitas yang penting karena berkaitan dengan proses penentuan alokasi dana untuk setiap program maupun aktivitas.

Mahsun (2006:61), Yuwono (2005:65-68) mengemukakan bahwa anggaran sektor publik dapat berfungsi sebagai berikut:

1. Alat perencanaan, anggaran sektor publik merupakan alat yang digunakan untuk melakukan berbagai perencanaan, seperti

perumusan tujuan dan kebijakan, program aktivitas, alokasi dana dan sumber pembiayaan, serta indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategis.

2. Alat pengendalian, anggaran sektor public berfungsi sebagai instrument yang dapat mengendalikan terjadinya pemborosan-pemborosan pengeluaran. Berdasarkan anggaran yang diajukan, pemerintah daerah menyajikan rencana detail tentang semua penerimaan dan pengeluaran yang harus dipertanggungjawabkan kepada publik.
3. Alat kebijakan fiskal, anggaran sektor publik digunakan sebagai instrument yang dapat mencerminkan arah kebijakan fiskal pemerintah sehingga dapat dilakukan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi, yang akan mendorong, memfasilitasi dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.
4. Alat politik, anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tersebut disektor publik. Anggaran merupakan *political tool* sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu.
5. Alat koordinasi dan komunikasi setiap unit kerja pemerintahan terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Anggaran publik yang disusun

dengan baik dapat mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi.

6. Alat penilaian kinerja, anggaran merupakan wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang. Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. kinerja manajer publik dinilai berdasarkan berapa hasil yang ingin dicapai dikaitan dengan anggaran yang telah ditetapkan
7. Alat motivasi, anggaran yang digunakan sebagai alat memotivasi manajer dan stafnya anggaran bekerja secara ekonomis, efektif dan efisiensi dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan.

Menurut Bastian (2010:191) anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi yaitu sebagai berikut:

1. Anggaran merupakan hasil akhir proses penyusunan rencana kerja
2. Anggaran merupakan pedoman aktivitas yang akan dilaksanakan dimasa mendatang.
3. Anggaran sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit kerja dan mekanisme antara atasan dan bawahan.
4. Anggaran sebagai alat pengendalian unit kerja.
5. Anggaran sebagai alat motivasi dan peresuaian tindakan efektif serta efisien dalam pencapaian visi organisasi
6. Anggaran merupakan instrumen politik

7. Anggaran merupakan instrumen kebijakan fiscal

Sedangkan dalam PP No 24 tahun 2005 menjabarkan bahwa fungsi anggaran dilingkungan pemerintah mempunyai pengaruh penting dalam akuntansi dan pelaporan keuangan antara lain karena:

1. Anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik
2. Merupakan target fiscal yang menggambarkan keseimbangan antara belanja, pendapatan dan pembiayaan yang diinginkan
3. Anggaran menjadi landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum
4. Anggaran memberi landasan penilaian kinerja pemerintah.

C. MEKANISME PENYUSUNAN ANGGARAN PENDAPATAN BELANJA DAERAH

Sejalan dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 26 Tahun 2006, penyusunan APBD tetap berorientasi pada anggaran berbasis kinerja (prestasi kinerja) yaitu pendekatan suatu penganggaran yang mengutamakan keluaran atau hasil dari kegiatan/program yang akan atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas yang diukur. Melalui Peraturan Menteri Dalam Negeri No.13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, penyusunan APBD ditekankan pada penganggaran terpadu (*Unified budgeting*), dimana penyusunan rencana keuangan tahunan dilakukan secara terintegrasi untuk seluruh jenis belanja guna

melaksanakan kegiatan pemerintah yang didasarkan pada prinsip pencapaian efisiensi alokasi dana. Penyusunan APBD secara terpadu ini harus tetap selaras dengan penyusunan anggaran berbasis kinerja.

Dalam siklus penganggaran ditetapkan prinsip-prinsip pokok sebagai berikut:

1. Tahap persiapan anggaran

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Terkait dengan masalah tersebut, yang perlu diperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, hendaknya terlebih dahulu dilakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat. Selain itu, harus disadari adanya masalah besar yang cukup berbahaya jika anggaran pendapatan diestimasi pada saat bersamaan dengan pembuatan keputusan tentang anggaran.

2. Tahap Ratifikasi

Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki managerial *skill* namun juga mempunyai *political, salesmanship*, dan *coalition building* yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang tinggi dari eksekutif sangat penting dalam tahap ini. Hal tersebut penting karena tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislative.

3. Tahap Implementasi/Pelaksanaan Anggaran

Dalam tahap ini yang paling penting adalah yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya system (informasi) akuntansi dan system pengendalian manajemen.

4. Tahap Pelaporan dan Evaluasi

Tahap pelaporan dan evaluasi terkait aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan system akuntansi pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan pada tahap ini tidak menemukan banyak masalah.

Selanjutnya menurut Peraturan Pemerintah No.58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, bahwa penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) melalui tahapan – tahapan (1) penyusunan Kebijakan Umum APBD (KUA) dan Prioritas Plafon Anggaran Sementara (PPAS), (2) penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran (RKA)-SKPD, (3) penyusunan RAPBD dan (4) pembahasan dan penetapan APBD.

Tahapan-tahapan tersebut dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Pemerintah daerah menyampaikan Kebijakan Umum APBD tahun anggaran berikutnya sebagai landasan penyusunan RAPBD paling lambat pada pertengahan bulan Juni tahun berjalan. KUA tersebut berpedoman pada RKPD. KUA memuat hal-hal sebagai berikut:

- a. Target pencapaian kerja yang terukur dari program-program yang akan dilaksanakan oleh pemerintah daerah untuk setiap urusan pemerintah daerah.
- b. Proyeksi pendapatan daerah, alokasi belanja daerah, sumber dan penggunaan pembiayaan.
- c. Asumsi yang mendasarinya.

Pembahasan KUA dilakukan oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) bersama panitia Anggaran DPRD dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD tahun anggaran berikutnya.

Bersamaan dengan pembahasan KUA pemerintah daerah bersama DPRD membahas PPAS untuk dijadikan acuan bagi setiap SKPD pada bulan juli tahun berjalan. PPAS disusun dengan tahapan sebagai berikut :

- a. Menentukan skala prioritas untuk urusan wajib dan urusan pilihan
- b. Menentukan urutan program untuk masing-masing urusan.
- c. Menyusun plafon anggaran sementara untuk masing-masing program.

KUA dan PPAS kemudian disepaki dalam sebuah nota kesepakatan yang ditandatangani Kepala Daerah atas nama pemerintah daerah dan pimpinan DPRD atas nama DPRD

2. Tim anggaran SKPD yang dipimpin oleh Kepala SKPD selaku pengguna anggaran, menyusun RKA-SKPD tahun berikutnya dengan mengacu pada KUA dan PPAS yang telah disepakati dalam nota

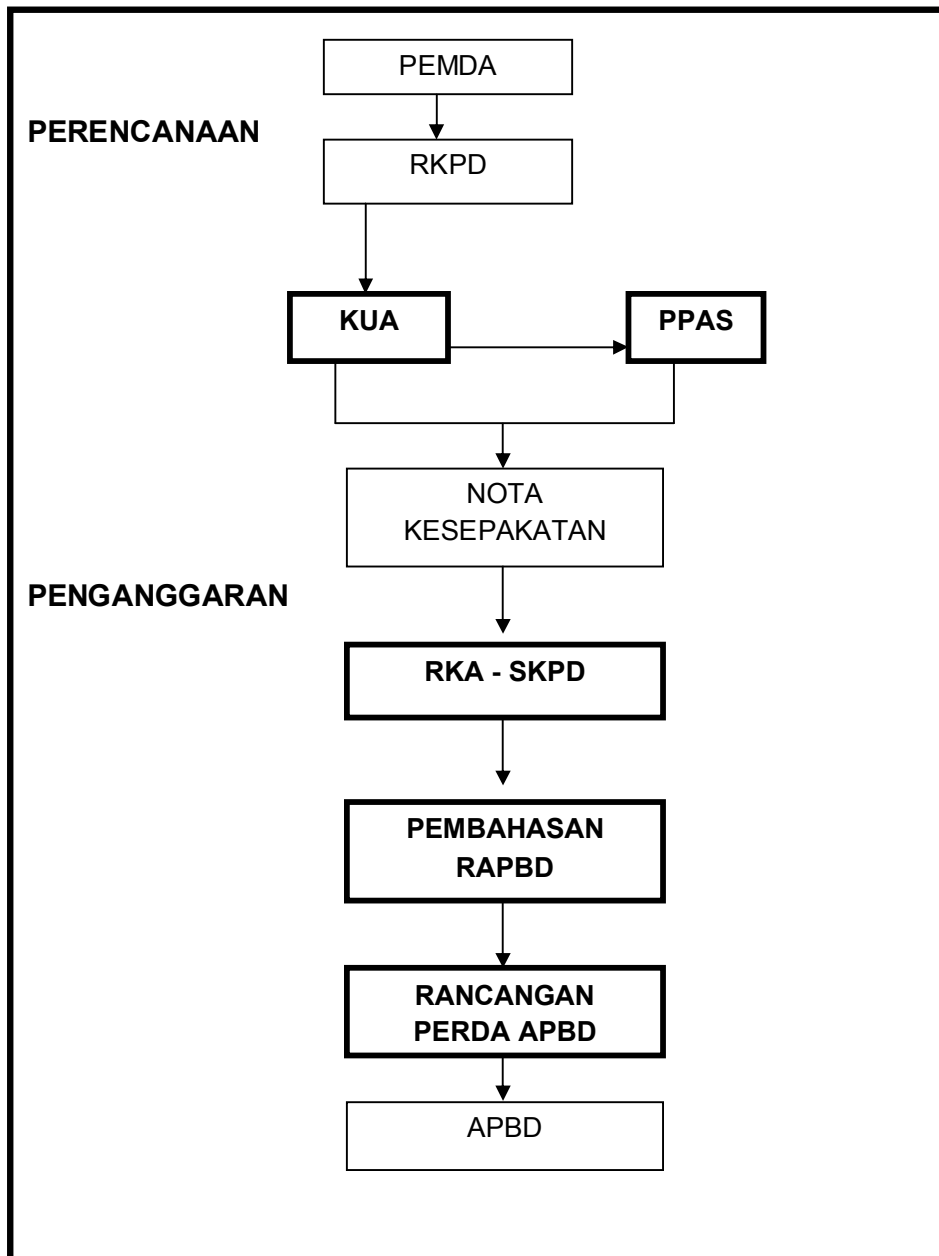
keepakatan Pemerintah dan DPRD. Dalam tahap ini manajemen terlibat dalam tim anggaran SKPD memiliki kesempatan untuk mempengaruhi alokasi anggaran. Apalagi dalam tahap perencanaan, SKPD juga berperan merumuskan Rencana kerja (Renja) SKPD yang menjadi acuan pemerintah daerah dalam merumuskan RKPD. Dalam tahap ini partisipasi penganggaran dilaksanakan dan memungkinkan aparat penyusun anggaran tersebut untuk cenderung menciptakan kesenjangan dalam anggarannya.

3. RKA-SKPD tersebut kemudian disampaikan dan dibahas oleh TAPD bersama dengan panitia anggaran DPRD guna merumuskan RAPBD. Jika dalam pembahasan ternyata RKA_SKPD dianggap tidak sesuai dengan KUA PPAS maka RKA-SKPD dikembalikan untuk direvisi. Pada tahap ini dari segi politik, proses penyusunan anggaran merupakan kompromi-kompromi di mana pihak DPRD dan pemerintah sama-sama mempertahankan kepentingannya dalam anggaran. Modus yang paling utama adalah menguasai proyek dengan meningkatkan (*mark up*) nilai proyek.
4. Pemerintah daerah mengajukan rancangan perda tentang APBD disertai dengan penjelasan-penjelasan dan dokumen-dokumen pendukungnya kepada DPRD pada minggu pertama bulan Oktober tahun berjalan.

Pengambilan keputusan oleh DPRD mengenai rancangan Perda tentang APBD dilakukan selambat-lambatnya satu bulan sebelum tahun anggaran yang bersangkutan dilaksanakan.

Tahapan-tahapan tersebut dapat dibuat dalam skema sebagai berikut:

Gambar 2.1. Skema Tahapan Proses Penyusunan APBD



D. KARAKTERISTIK TUJUAN PENGANGGARAN

Proses penganggaran suatu organisasi menggambarkan keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran pada pusat pertanggungjawaban. Schiff dan Lewin (1970) mengemukakan bahwa anggaran yang disusun memiliki dua peran. Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana keuangan organisasi dimasa yang akan datang. Kedua, anggaran sebagai Kriteria kinerja yaitu anggaran dipakai sebagai system pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial.

Sistem penganggaran yang ideal adalah menunjukkan keselarasan tujuan (*goal congruence*) seutuhnya dan secara bersama-sama memberikan dorongan kepada manajer untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara yang etis (Hansen dan Mowen,1999), manajemen puncak juga perlu memperhatikan karakteristik sasaran penganggaran dalam hubungannya dengan penilaian kinerja, karena hal tersebut dapat mendorong atau menghambat tujuan organisasi. Kenis (1979) menyatakan bahwa sebagian besar pengaruh positif dan negatif dari anggaran atas sikap, perilaku dan kinerja manajer dapat ditemukan pada karakteristik sistem penganggaran. Adapun karakteristik sasaran penganggaran yang ditujukan oleh kenis (1979) meliputi partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial.

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung pada perilaku manusia (Siegel dan Marconi,1989), terutama bagi orang yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Anggaran yang efektif membutuhkan kemampuan memprediksi masa depan, yang meliputi berbagai faktor baik internal maupun eksternal. Manajer perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan perencanaan keuangan yang menggambarkan seluruh aktivitas operasional perusahaan (Siegel dan Marconi,1989) kesalahan memprediksi akan mengacaukan rencana yang telah disusun dan berdampak terhadap penilaian kinerjanya.

1. Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi anggaran menunjukkan mengacu pada partisipasi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan mempengaruhi tujuan pusat pertanggungjawaban mereka. Partisipasi dalam penyusunan sasaran penganggaran mendorong manajer untuk mencapai tujuan dan berpartisipasi pada pekerjaan (Argyris 1952). Partisipasi sebagai luasnya manajer terlibat dalam penyiapan anggaran dan besarnya pengaruh manajer terhadap *budget goals* unit organisasi yang menjadi tanggungjawabnya (Kenis, 1979). Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks yang dapat menimbulkan dampak fungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi dalam penyusunan anggaran perlu melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah.

Brownel (1982) menyatakan bahwa partisipasi manajemen dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya berdasarkan pencapaian target anggaran, keterlibatan dan pengaruhnya pada penyusunan target anggaran tersebut. Kinerja manajemen yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi.

Andarias Bagun, (2009) mengemukakan bahwa partisipasi adalah suatu pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat keputusan dan penerima keputusan dan mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan aparat pemerintah dalam menyusun anggaran daerah serta melaksanakannya untuk mencapai target anggaran tersebut. Jadi partisipasi penyusunan anggaran dapat diartikan merupakan keikutsertaan seseorang dalam menyusun anggaran dan memutuskan anggaran secara bersama-sama. Sukses atau gagalnya para staf dalam suatu SKPD dalam melaksanakan anggaran adalah merupakan refleksi langsung tentang keberhasilan atau kegagalan manajerial SKPD dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diembannya. Di samping itu tingkat partisipasi para staff dalam penyusunan anggaran akan mendorong moral kerja yang tinggi dan inisiatif serta kegairahan manajerial SKPD.

Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah menunjukkan seberapa besar tingkat keterlibatan aparat pemerintah daerah yang terlibat dalam proses penganggaran

daerah, diberi kesempatan untuk ambil bagian dalam pengambilan keputusan melalui negosiasi terhadap anggaran. Hal ini sangat penting karena aparat pemerintah daerah akan merasa produktif dan puas terhadap pekerjaannya sehingga memungkinkan munculnya perasaan yang akan meningkatkan kinerjanya.

Pada umumnya semakin besar keterlibatan para manajer SKPD dalam memutuskan suatu hal yang dapat menghasilkan keputusan SKPD, maka sangat tinggi tanggung jawab mereka untuk mensukseskan kesepakatan atau keputusan tersebut dapat terlaksana dengan baik. Partisipasi ini juga sangat mudah diterima oleh semua pihak karena mengandung asas musyawarah dan mufakat sehingga terdapat kegairahan untuk bekerja terus menerus dalam melaksanakan hal-hal yang telah disepakati bersama dengan baik, tanpa ada pimpinan atau tidak di samping mereka (Andarias Bangun, 2009).

Beberapa penelitian secara empiris menyatakan pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, artinya secara signifikan kinerja manajerial akan meningkat apabila partisipasi penyusunan anggaran yang diberikan manajer tinggi. Diantara peneliti yang memberikan hasil tersebut adalah Brownel (1982) yang melakukan penelitian lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya tingkat menengah yang bekerja pada perusahaan manufaktur skala besar di San Fransisko. Hasil penelitian Milani (1979) melaporkan korelasi positif dan signifikan antara perusahaan, tetapi hubungan partisipasi dan kinerja manajerial

adalah sangat lemah. Hofstede (1967) juga melaporkan sikap yang positif bawahan apabila berpartisipasi dalam penyusunan anggaran

2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kenis (1979) berpendapat kejelasan sasaran anggaran menggambarkan sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara spesifik dan jelas dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Anggaran daerah harus menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus biasa menggambarkan sasaran kinerja yang jelas. Locke (1968) menyatakan bahwa penentuan sasaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan kalau tidak ada sasaran dan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik. Dengan kata lain, kejelasan sasaran anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sehingga secara logis kinerja dapat tercapai. Dengan adanya kesadaran akan sasaran dapat mengatur perilaku. Sasaran yang ambigu dapat membawa tekanan (*tension*), kebingungan (*confusion*) dan hilangnya kepuasan (*dissatisfaction*) karyawan.

Andrias Bangun (2009), mengemukakan bahwa anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) sebagai rencana kerja pemerintah daerah merupakan desain teknis pelaksanaan strategi untuk mencapai tujuan anggaran daerah. Jika kualitas anggaran pemerintah daerah cenderung rendah, maka fungsi-fungsi pemerintah cenderung

lemah. Anggaran daerah seharusnya tidak hanya berisi mengenai informasi pendapatan dan penggunaan dana (belanja), tetapi harus menyajikan informasi mengenai kondisi kinerja yang ingin dicapai. Anggaran pemerintah daerah harus biasa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran pemerintah daerah harus menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Oleh sebab itu sasaran anggaran pemerintah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab untuk melaksanakannya.

3. Evaluasi Anggaran

Evaluasi penganggaran merujuk pada sejauhmana selisih anggaran ditelusur ke masing-masing pimpinan unit kerja dan digunakan untuk mengevaluasi kinerja mereka. Dengan adanya evaluasi tersebut, setiap individu memperoleh perhatian, pengawasan, dan penilaian atas hasil kerjanya sehingga akan lebih cermat, hati-hati, bertanggungjawab dalam melaksanakan tugasnya. Kenis (1979) menyatakan evaluasi anggaran adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpanan atas anggaran ke departemen yang bersangkutan dan digunakan sebagai dasar penilaian departemen.

Evaluasi secara mendasar meliputi empat tujuan yaitu (1) menyakinkan bahwa kinerja yang sesungguhnya sesuai dengan kinerja yang diharapkan, (2) memudahkan untuk membandingkan antara kinerja individu satu dengan yang lainnya, (3) system evaluasi kinerja dapat

memicu suatu isyarat tanda bahaya. Memberikan sinyal mengenai masalah-masalah yang mungkin terjadi dan (4) untuk menilai pembuatan keputusan manajemen Tse (1979) dalam Rahmawati (2004)

4. Umpan Balik Anggaran

Umpan balik atas tingkatan sejauhmana anggaran telah dicapai sangat diperlukan. Ketika anggota organisasi mengetahui hasil dari upaya yang telah mereka lakukan, mereka tidak memiliki indikasi (petunjuk) keberhasilan atau kegagalan. Lebih jauh, tidak akan ada insentif bagi kinerja yang baik (Henderson, 1997). Umpan balik, jika disajikan secara konstruktif, objektif dan tidak bias, telah terbukti dapat menjadi suatu faktor yang penting sebagai motivator dalam menentukan estimasi yang reliabel dalam proses penganggaran dan bukan menjadi celah untuk menciptakan *slack*. Umpan balik dari atas sangat penting agar hasil upaya individu diberi pengakuan dan penghargaan dari atasan sangat penting agar hasil upaya individu diberi pengakuan dan penghargaan untuk ditindaklanjuti dalam bentuk revisi dan perbaikan.

Salah satu konsep yang dapat digunakan dalam melakukan umpan balik atas hasil yang menguntungkan maupun tidak yang dicapai baik oleh manajer menengah atau bawah adalah konsep penguatan positif. Jika terjadi varian yang menguntungkan, manajemen menengah atau bawah harus menerima pujian, promosi dan/atau *reward* yang maksimal. Jika terjadi varian yang merugikan, maka manajer tingkat menengah dan

bawah tidak boleh dihukum tetapi harus dibimbing untuk memperbaiki hasil yang telah dicapai.

5. Kesulitan Sasaran Anggaran

Sasaran anggaran mempunyai kisaran dari yang longgar dan mudah dicapai sampai dengan yang sangat ketat dan susah dicapai. Sasaran yang mudah dicapai tidak memberikan tantangan bagi manajer, sehingga berpengaruh pada rendahnya motivasi. Sasaran yang sangat ketat dan sulit dicapai, pada sisi lain akan mengakibatkan perasaan gagal, frustrasi, aspirasi manajer yang rendah dan penolakan atas sasaran oleh manajer (Becker dan Green, 1962; Dumber 1971 dalam Kenis, 1979). Locke (1968) juga menyatakan bahwa kesulitan sasaran tugas akan mengakibatkan rendahnya kinerja dibandingkan sasaran yang mudah, apabila manajer secara terus-menerus merasa gagal mencapai sasaran anggaran. Anthony dan Govindarajan (2000) berpandangan bahwa anggaran yang ideal adalah anggaran yang ketat namun manajer yakin dapat mencapainya.

Dampak tingkat kesulitan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan implikasi bahwa apabila manajer merasa tingkat kesulitan yang tinggi dan tidak mudah dicapai maka hal tersebut akan merurunkan kinerja manajer karena manajer merasa gagal sebelum mencapainya sedangkan apabila anggaran yang ditetapkan terlalu longgar dan mudah untuk dicapai maka manajer akan merasa tidak termotivasi dalam melaksanakannya.

E. KINERJA MANAJERIAL

Kinerja merupakan suatu prestasi atau tingkat keberhasilan yang dicapai oleh individu atau organisasi dalam melaksanakan pekerjaan pada suatu periode tertentu. Kinerja merupakan kuantitas dan kualitas pekerjaan yang diselesaikan oleh individu, kelompok atau organisasi. Kinerja karyawan merupakan suatu ukuran yang dapat digunakan untuk menetapkan perbandingan hasil pelaksanaan tugas, tanggung jawab yang diberikan oleh organisasi pada periode tertentu dan relatif dapat digunakan untuk mengatur prestasi kerja atau kinerja organisasi (Gibson et al, 1996) sedangkan menurut Sinambela (2008), kinerja pegawai didefinisikan sebagai kemampuan pegawai dalam melakukan sesuatu keahlian tertentu.

Kinerja manajerial merupakan seberapa jauh manajer melaksanakan fungsi-fungsi manajemen, kinerja manajerial ini diukur dengan menggunakan indikator perencanaan, investigasi, pengkoordinasi, evaluasi, pengawasan dan pengaturan staf (Mahoney et al, 1963). Dalam konteks pemerintah daerah, pengukuran kinerja pimpinan SKPD dilakukan untuk menilai seberapa baik pimpinan SKPD tersebut melakukan tugas pokok dan fungsi yang dilimpahkan kepadanya selama periode tertentu. Pengukuran kinerja pimpinan SKPD merupakan wujud dari *vertical accountability* yaitu pengevaluasian kinerja bawahan oleh atasannya dan

sebagai bahan *horizontal accountability* pemerintah daerah yaitu kepada masyarakat atas amanah yang diberikan kepadanya.

Michael dan Troy (2000) dalam Munawar et al (2009) menjelaskan bahwa untuk mengukur kinerja sebuah pemerintah lokal dalam perbandingannya dengan tujuan-tujuan yang ditetapkan maka diperlukan akuntabel oleh pemerintah lokal. Namun yang tidak kalah pentingnya adalah pembuat kebijakan dan profesional harus merumuskan visi dan tujuan dari rencana strategis mereka dengan menggunakan input dari masyarakat/publik. Jika input masyarakat ini tidak diakomodasi maka akan mengundang kritikan, walaupun pemerintahan lokal sudah melaksanakan secara efisien sekalipun.

Pengukuran kinerja tentunya tidak sebatas pada masalah pemakaian anggaran, namun lebih dari itu. Pengukuran kinerja mencakup berbagai aspek sehingga dapat memberikan informasi yang efisien dan efektif dalam pencapaian kinerja tersebut. Sesuai dengan pendekatan kinerja yang digunakan dalam penyusunan anggaran, maka setiap alokasi biaya yang direncanakan harus dikaitkan dengan tingkat pelayanan atau hasil yang diharapkan dapat dicapai. Kinerja pemerintah daerah dapat diukur melalui evaluasi terhadap pelaksanaan anggaran (kepmendagri No 29 Tahun 2002).

F. KEADILAN PROSEDURAL

Keadilan procedural adalah tingkat keadilan dan kejujuran dari proses dan prosedur yang digunakan organisasi untuk membuat serta mengalokasikan suatu keputusan yang berkaitan dengan evaluasi kinerja, penentuan *rewards* dan proses komunikasi. Persepsi karyawan mengenai keadilan tidak hanya terletak pada hasil akhirnya. Keyakinan bahwa keseluruhan proses yang digunakan untuk menentukan hasil akhir tersebut juga mempengaruhi persepsi karyawan, mengacu pada keadilan dan keterbukaan dalam menentukan proses akhir, hal ini berarti fokus dari keadilan procedural tidak pada keputusan mengenai kompensasi atau keputusan administrasi lainnya melainkan fokus pada keadilan dari cara pengambilan keputusan tersebut dilakukan.

Cropanzano dan Greenberg (dalam McFalin dan Sweeney, 1992) menjelaskan pentingnya keadilan procedural yang digunakan untuk menentukan keluaran karyawan berkaitan dengan temuan, bahwa keputusan mengenai keluaran yang dihasilkan dari prosedur yang dipersepsikan adil, mempunyai kemungkinan yang besar untuk diterima karyawan yang dipengaruhi oleh keputusan tersebut dibandingkan keputusan yang dihasilkan dari prosedur yang dipersepsikan tidak adil. Persepsi dari keadilan prosedur dapat berpengaruh dalam meningkatkan penerimaan keluaran bahkan ketika keluaran tersebut mempunyai implikasi yang tidak diinginkan.

Individu mempunyai persepsi keadilan procedural yang tinggi ketika percaya bahwa mereka mempunyai kesempatan untuk berpartisipasi pada

proses pembuatan keputusan dan dapat memastikan para atasan berlaku netral dan tidak bias. Untuk menentukan adil tidaknya suatu prosedural adalah ketika prosedur tersebut memungkinkan seseorang untuk melakukan kontrol atas keluaran. Thibaut dan Walker (1975) menyatakan ada dua tipe control, yaitu (1) control keputusan (*choice*) adalah kondisi ketika seseorang dapat menentukan keluaran (2) control proses (*voice*) adalah kondisi ketika seseorang dapat menentukan keluaran secara tidak langsung dengan memberikan informasi yang relevan kepada pengambil keputusan.

Aspek *voice* yang berupa input dalam proses pengambilan keputusan menunjukkan bahwa para individu akan menilai diperlakukan adil secara procedural ketika mereka memiliki hak mengutarakan pendapat sebagai upaya kontrol proses. Sedangkan aspek *choice* yang berupa control kebijakan atau pilihan sikap dalam pengambilan keputusan menunjukkan bahwa individu akan menilai diperlakukan adil secara procedural ketika mereka memiliki kesempatan atau keterlibatan dalam kontrol kebijakan untuk memilih suatu keputusan.

G. KOMITMEN TUJUAN

Komitmen tujuan adalah dorongan atau tingkat kesesuaian seseorang dalam pencapaian suatu tujuan (Kreitner & Kinicki, 2001). Komitmen tujuan merupakan faktor penting yang mempengaruhi pencapaian tujuan organisasi. Karyawan yang berkomitmen terhadap

tujuan akan termotivasi mencapai tujuan organisasi sebab komitmen tujuan merupakan determinan perilaku karyawan. Karyawan yang berkomitmen terhadap tujuan akan berusaha keras mencapai tujuan meskipun tujuan tersebut sulit dicapai. Tujuan yang sulit justru dapat meningkatkan kinerja karyawan yang berkomitmen pada tujuan,terlebih jika karyawan mendapatkan umpan balik atas kinerja pada pelaksanaan tugas sebelumnya (Kreitner & Kinicki, 2001).

Komitmen tujuan adalah ketekunan dan harapan seseorang demi meraih tujuan (Klein, dkk 2001) menyatakan komitmen tujuan menunjukkan dorongan untuk mengerahkan usaha dalam mencapai tujuan, berusaha mencapai tujuan secara terus menerus, dan tidak ada keinginan menurunkan dan menunda pencapaian tujuan.

Komitmen tujuan memberikan pengaruh penting supaya organisasi dapat terwujud. Hal ini disebabkan, tujuan organisasi akan memberikan motivasi kepada karyawan hanya apabila mereka memiliki komitmen pada tujuan organisasi tersebut (Locke, Latham dan Erez, 1988). Karyawan berkomitmen tujuan tinggi memberikan segala upayanya untuk mencapai tujuan organisasi. Komitmen tujuan membangkitkan motivasi karyawan untuk berkinerja tinggi mencapai tujuan organisasi biarpun tujuan tersebut sulit dicapai. Tujuan sulit justru mengarah pada kinerja tinggi apabila karyawan memiliki komitmen tujuan tinggi, lebih-lebih tujuan tersebut spesifik (Locke, Latham & Erez, 1988).

Hasil penelitian mendukung tujuan sulit mengarah pada kinerja tinggi hanya apabila ada komitmen tujuan. Orang dengan komitmen tujuan tinggi memiliki kinerja lebih baik dan mendekati pencapaian tujuan dibandingkan orang dengan komitmen tujuan rendah (Wofford & Goodwin, 1992).

Komitmen tujuan dipengaruhi beberapa faktor, antara lain :

1. Faktor eksternal, meliputi otoritas/kewibawaan, pengaruh kelompok sebaya, dan faktor penghargaan/ insentif dari luar
2. Faktor interaktif, meliputi partisipasi karyawan dalam penetapan tujuan
3. Faktor internal, meliputi harapan sukses, efikasi diri, penghargaan dari diri sendiri, kebutuhan berprestasi dan control diri.
4. Faktor situasional sebagai hal yang mempengaruhi, meliputi publikasi dan asal-usul tujuan.

Penelitian dari Li dan Buther (2004) menemukan bahwa penginformasian alasan dasar pemikiran suatu tujuan serta partisipasi saat penentuan tujuan sebagai faktor penting untuk meningkatkan komitmen seseorang pada tujuan tersebut. Hasil penelitian mengindikasikan penginformasian tersebut penting untuk meningkatkan komitmen tujuan diberikan dengan cara penugasan langsung. Akan tetapi, jika tujuan dirumuskan secara partisipatif, maka penginformasian tujuan tidak terlalu penting lagi di lakukan. Hal ini karena di dalam partisipasi telah terjadi penginformasian mengenai alasan dan dasar pemikiran target tujuan organisasi ditetapkan.

H. PENELITIAN TERDAHULU

Penelitian yang berkaitan dengan pengaruh karakteristik tujuan penganggaran terhadap aparat pemerintah daerah dengan keadilan prosedural dan komitmen tujuan sebagai variabel moderating antara lain.

1. Purwanto (2009) melakukan penelitian tentang pengaruh pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja pemerintah daerah dengan keadilan distributive, keadilan procedural, dan *goal commitment* sebagai variabel moderating. Populasi penelitian ini adalah pejabat pengelolaan keuangan daerah yang ada di kabupaten Bajarnegara yaitu Sekretariat daerah, Bapeda, Sekretariat Dewan, 15 Dinas Teknis dan 4 Kantor di kabupaten Bajarnegara sejumlah 130 responden. Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja pengelolaan keuangan daerah. Dengan adanya pengaruh menunjukkan semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran semakin tinggi pula kinerja pengelolaan keuangan daerah.
2. Andrians Bangun (2009) melakukan penelitian tentang pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan struktur desentralisasi terhadap kinerja manajerial SKPD dengan pengawasan internal sebagai variabel pemoderasi. Penelitian ini dilakukan pada kabupateb Deli serdang dengan mengambil 31 SKPD

dan sebanyak 53 SKPD yang ada. Hasil penelitiannya adalah secara simultan seluruh variabel independen berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD, dan hasil analisa secara parsial terdapat satu variabel independen yang berpengaruh tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD yaitu kejelasan sasaran anggaran. pengawasan internal tidak dapat memoderasi pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan struktur desentralisasi terhadap kinerja manajerial SKPD.

3. Murthi dan Sujana (2008) meneliti tentang Pengaruh *Budgetary Goal Characteristics* terhadap Kinerja Manajerial pada Rumah Sakit Pemerintah di Kota Denpasar hasilnya *budgetary goal characteristics* tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada rumah sakit pemerintah di kota Denpasar. Budaya paternalistik mampu memperlemah pengaruh *budgetary goal characteristics* terhadap kinerja manajerial dan komitmen organisasi tidak mampu memperkuat pengaruh *budgetary goal characteristics* terhadap kinerja manajerial.

Ringkasan beberapa penelitian terdahulu mengenai Pengaruh karakteristik tujuan penganggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah dengan keadilan procedural dan komitmen tujuan terlampir dalam proposal ini (lampiran 1).

I. PERUMUSAN HIPOTESIS

1. Karakteristik Tujuan Penganggaran dan Kinerja Manajerial

Berdasarkan Teori penetapan tujuan yang dikemukakan oleh Edwin. A. Locke (1968), berasumsi bahwa ada hubungan langsung antara sasaran yang spesifik dan terukur dengan kinerja. Jika manajer mengetahui apa sasaran mereka, manajer akan termotivasi untuk melakukan usaha yang lebih dan akhirnya akan meningkatkan kinerja. karakteristik tujuan penganggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial melalui goal level dan motivasi. Artinya dengan adanya karakteristik tujuan penganggaran, target atas level tujuan yang ditetapkan dapat tercapai. Kemudian akan mempengaruhi motivasi kerja yang akan mempengaruhi kinerja.

Proses penganggaran suatu organisasi, menggambarkan keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran tersebut pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan. Schiff dan Lewin (1970) mengemukakan bahwa anggaran yang disusun memiliki dua peran. Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi ringkasan rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. Kedua anggaran sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai system pengendalian kinerja manajerial.

Sistem anggaran yang ideal adalah menunjukkan keselarasan tujuan (*goal congruence*) seutuhnya, maka secara bersama memberikan dorongan kepada manajer untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara yang etis (Hansen dan Mowen, 1999). Manajemen puncak juga perlu memperhatikan karakteristik sasaran penganggaran dalam hubungannya

dengan penilaian kinerja, karena hal tersebut dapat mendorong atau menghambat tujuan organisasi. Kenis (1979) menyatakan bahwa sebagian besar pengaruh dan negatif dari anggaran atas sikap, perilaku dan kinerja manajer dapat ditemukan pada karakteristik penganggaran. Adapun karakteristik sasaran anggaran penganggaran yang ditunjukkan oleh Kenis (1979) adalah meliputi partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial.

a. Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial

Proses penyusunan anggaran merupakan suatu kegiatan yang penting dan kompleks, sehingga menimbulkan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975). Untuk mencegah dampak disfungsional terhadap anggaran, Argyris (1952) menyarankan perlunya melibatkan manajemen level yang lebih rendah dalam proses penyusunan anggaran. Ditambahkan pula bahwa bawahan harus diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam berbagai keputusan yang dibuat organisasinya, dimana keputusan tersebut berpengaruh secara langsung ataupun tidak langsung pada mereka.

Tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan penganggaran partisipatif dengan penganggaran non-partisipatif (Milani, 1975). Partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran mengarahkan pada seberapa besar tingkatan keterlibatan bawahan dalam

menyusun anggaran dan melaksanakannya untuk mencapai target yang ada dalam anggaran tersebut (Riyadi, 2002).

Penyusunan RAPBD dengan pendekatan partisipatif dilakukan dengan melibatkan para manajer di setiap unit kerja untuk berpartisipasi di dalam proses penganggaran yang dimulai dengan menyusun Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD). RKPD tersebut kemudian menjadi dasar pemerintah daerah untuk menyusun Kebijakan Umum APBD dan Prioritas Plafon Anggaran Sementara (PPAS). Kemudian KUA dan PPAS tersebut dijadikan untuk menyusun Rencana Kerja Anggaran – Satuan Kerja Perangkat Daerah (PP Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dan Kepmendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah).

Penelitian yang menunjukkan hubungan kedua variabel yaitu Brownell & Dunk (1991) dan Indriantoro (1993). Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang akan diuji sebagai berikut:

H1a: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

b. Kejelasan Sasaran Anggaran Dengan Kinerja Manajerial

Kejelasan tujuan anggaran mengindikasikan sejauhmana tujuan anggaran dinyatakan secara spesifik dan jelas, serta dapat dipahami oleh manajer unit yang bertanggungjawab atas pencapaiannya (Yuen, 2004). Spesifik Tujuan merujuk pada tingkat kedetailan tujuan yang ingin diartikulasikan.

Manajer yang bekerja tanpa tujuan yang jelas akan dihadapkan pada tingginya ketidakpastian atas pencapaian tujuan yang ditetapkan sebelumnya. Pengukuran kinerja juga akan sulit dilakukan karena tidak memiliki tolak ukur yang jelas. Argyris merupakan satu di antara yang menekankan bahwa untuk mencapai kinerja yang efektif, individu di dalamnya harus menerima tujuan anggaran.

Untuk dapat mengendalikan tingkat efisiensi dan efektifitas penggunaan anggaran, sesuai dengan salah satu prinsip penyusunan APBD (Permendagri No.26 Tahun 2006), maka dalam perencanaan anggaran perlu diperhatikan penetapan secara jelas dan sasaran. Tujuan merupakan arah yang akan menunjukkan tujuan (*destination*) daerah di masa yang akan datang, sedangkan sasaran menunjukkan sejauhmana tujuan yang ditetapkan dapat tercapai. Penelitian yang menunjukkan hubungan kedua variabel antara lain Ivancevich (1976). Berdasarkan uraian di atas, kejelasan anggaran diharapkan akan meningkatkan kinerja manajerial yang terlibat didalamnya, maka hipotesis yang diuji sebagai berikut:

H1b: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

c. Kesulitan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Berdasarkan teori penetapan tujuan dari Locke (1968), tujuan secara sederhana didefinisikan sebagai apa yang secara sadar diupayakan oleh individu untuk dikerjakan. Tujuan yang sulit menghasilkan kinerja

yang lebih tinggi disbanding tujuan yang mudah; tujuan yang sulit yang spesifik menghasilkan kinerja yang lebih tinggi disbanding mengerjakan sesuatu tanpa tujuan atau dengan tujuan umum yakni “lakukan yang terbaik”.

Range tujuan anggaran mulai dari “sangat longgar dan mudah dicapai” hingga “sangat ketat dan tidak dapat dicapai”. Tujuan yang mudah dicapai akan gagal untuk memberikan suatu tantangan bagi partisipan dan memberikan sedikit motivasi. Sedangkan tujuan yang sangat ketat dan tidak dapat dicapai akan mengarah pada perasaan gagal, frustrasi dan tingkat apirasi yang rendah. Dalam prinsip penyusunan APBD yang tercantum dalam Permendagri No 26 Tahun 2006 juga ditegaskan bahwa penetapan anggaran harus rasional demi disiplin anggaran serta efisiensi dan efektivitas anggaran. Hasil penelitian yang menunjukkan kesulitan sasaran anggaran dan kinerja berhubungan erat yaitu Kenis (1979); Mia (1989).

.Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang akan diuji sebagai berikut:

H1c: Kesulitan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

d. Evaluasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Evaluasi anggaran adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpanan atas anggaran ke depertemen yang

bersangkutan dan digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja departemen (kenis, 1979).

Rahmawati (2004) menjelaskan bahwa evaluasi anggaran secara mendasar memiliki empat tujuan, yaitu (1) meyakinkan bahwa kinerja yang sesungguhnya sesuai dengan kinerja yang diharapkan, (2) memudahkan untuk membandingkan antara kinerja individu satu dengan lainnya, (3) system evaluasi kinerja dapat memicu suatu isyarat tanda bahaya, memberi sinyal masalah-masalah yang mungkin terjadi, (4) evaluasi di maksud untuk menilai keputusan manajemen.

Manajer yang memberikan reaksi yang tidak menguntungkan untuk menggunakan anggaran dalam evaluasi kinerja dalam suatu gaya *punitive* (meningkatkan ketegangan kerja, menurunkan kinerja anggaran). Kecenderungan hubungan antara variabel menjadi lemah (kenis, 1979). Dalam penelitian Munawar (2006) menemukan evaluasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah daerah, dimana dalam menyiapkan anggaran selalu melakukan evaluasi kegiatan-kegiatan yang telah diprogramkan dan pada pelaksanaan anggaran, melakukan evaluasi terhadap kegiatan yang telah dilakukan sehingga kinerja menjadi lebih baik.

Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang akan diuji sebagai berikut:

H1d: Evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja Manajerial

e. Umpan Balik Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Umpan balik atas tingkatan sejauhmana tujuan anggaran telah dicapai sangat diperlukan. Ketika anggota organisasi tidak mengetahui hasil dari upaya yang telah mereka lakukan, mereka tidak memiliki indikasi (petunjuk) keberhasilan atau kegagalan. Umpan balik, jika disajikan secara konstruktif, objektif dan tidak bias, telah terbukti menjadi suatu factor yang penting sebagai motivator dalam menentukan estimasi yang reliable dalam proses penganggaran, dan bukan menjadi celah untuk menciptakan *slack*. Umpan balik dari atasan sangat penting agar hasil upaya individu diberi pengakuan dan penghargaan untuk revisi dan perbaikan. Hasil penelitian Kim (1984) juga mendukung bahwa penentuan tujuan dan umpan balik secara bersama-sama berdampak pada kinerja. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang akan diuji sebagai berikut:

H1e: Umpan Balik anggaran Berpengaruh Positif Terhadap Kinerja Manajerial

2. Keadilan Prosedural dan Kinerja Manajerial

Berdasarkan teori keadilan prosedural, pengambilan keputusan manajer selalu mempertimbangkan input anggota hal itu dapat mendatangkan persepsi keadilan prosedural. Prosedur dan proses yang adil juga mampu mengurangi dampak reaksi negative yang muncul dari keputusan yang tidak diinginkan pekerja.

Keadilan prosedural berhubungan dengan persepsi bawahan mengenai seluruh proses yang diterapkan oleh atasan mereka untuk mengevaluasi kinerja mereka jika manajer bawahan merasa diperlakukan dengan baik dan usaha yang telah mereka curahkan dihargai dengan adil, maka manajer bawahan akan memiliki persepsi positif mengenai keadilan procedural, merasa menjadi bagian dalam organisasi, merasa memiliki organisasi, ada upaya yang sungguh-sungguh dan keterikatan untuk melaksanakan dan mencapai target anggaran yang telah disepakati bersama, dengan tercapainya target anggaran itu adalah sebuah prestasi bagi manajer bawahan, yang dapat meningkatkan kepuasan, komitmen dan keterlibatan (Earley dan Lind, 1987)

Beberapa penelitian empiris membuktikan bahwa keadilan prosedural berpengaruh terhadap kinerja manajerial (Lau dan Lim, 2002. Early dan Lind 1987. Bawono, 1999. Ulupui, 2005, Az Damanik, 2011.). Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang akan diuji sebagai berikut:

H2: Keadilan Prosedural Berpengaruh Positif Terhadap Kinerja Manajerial

3. Komitmen tujuan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial

Partisipasi dalam penyusunan anggaran menciptakan kesempatan pada bawahan untuk terlibat dan mempengaruhi proses penyusunan anggaran. Keterlibatan tersebut akan meningkatkan komitmen mereka terhadap sasaran-sasaran anggaran. Dengan komitmen berarti terdapat

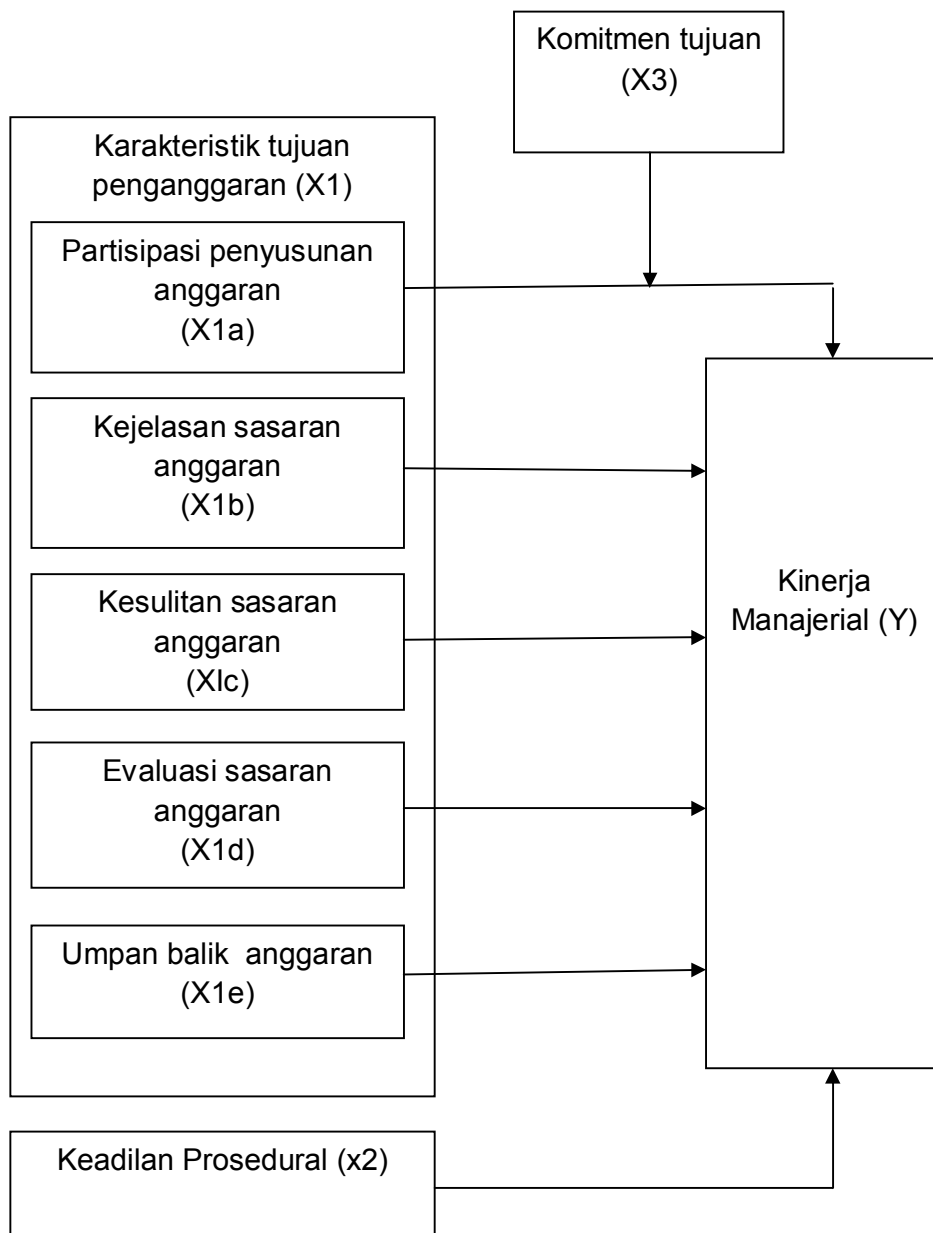
upaya yang sungguh-sungguh dan keterikatan untuk melaksanakan dan mencapai target anggaran yang telah disepakati bersama (Rosidi, 2000).

Penelitian yang menggunakan pendekatan kontijensi dengan variabel moderating *goal commitment* yang dilakukan oleh Sahara (2005) menemukan bahwa komitmen tujuan merupakan variabel moderating yaitu variabel yang dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial dinas/instansi pemerintah daerah. Bukti empiris ini mendukung penelitian Endarwati, (2004) yang menemukan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial yang dimediasi oleh adanya *budget goal commitment*, serta adanya peran motivasional dan informasional. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang akan diuji sebagai berikut:

H3: Komitmen tujuan berpengaruh terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial

Berdasarkan pengembangan hipotesis yang dikemukakan di atas, maka kerangka konseptual dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.2. Kerangka Konseptual



BAB III

METODE PENELITIAN

A. RANCANGAN PENELITIAN

Rancangan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian kausal atau hubungan sebab akibat. Desain penelitian Kausal merupakan desain penelitian yang disusun untuk melihat kemungkinan adanya hubungan sebab-akibat antara variabel (Anwar, 2011). Rancangan penelitian dimaksudkan untuk menguji hubungan kausal antara variabel karakteristik tujuan penganggaran dan keadilan prosedural sebagai variabel independen dan kinerja manajerial pemerintah sebagai variabel dependen dengan satu (1) variabel moderating yaitu komitmen tujuan.

B. POPULASI DAN SAMPEL PENELITIAN

Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat eselon III dan IV di pemerintah kota Ambon. Yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah pejabat eselon III dan IV di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Ambon. Pengambilan pejabat eselon III dan IV dikarenakan rata-rata pejabat eselon III dan IV adalah pejabat level tengah dan bawah yang

bertanggungjawab pada penyusunan anggaran pada setiap unit kerjanya pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Pengumpulan data sampel dilakukan menggunakan *purposive sampling method* dengan mengambil sampel dari populasi berdasarkan suatu kriteria tertentu.

Tabel 3.1. Populasi dan sampel

No	Nama Instansi	Eselon		Jumlah
		III	IV	
1	Dinas Catatan Sipil dan Kependudukan	1	3	4
2	Dinas Kebersihan dan Pertamanan	1	3	4
3	Dinas Kesehatan	1	3	4
4	Dinas Kelautan dan Perikanan	1	3	4
5	Dinas Koperasi dan UKM	1	3	4
6	Dinas Pariwisata Kebudayaan Pemuda dan Olah raga	1	3	4
7	Dinas Pekerjaan Umum	1	3	4
8	Dinas Pendapatan dan Pengelohan Aset Ekonomi	1	3	4
9	Dinas Pendidikan	1	3	4
10	Dinas Perdagangan dan Perindustrian	1	3	4
11	Dinas Perhubungan	1	3	4
12	Dinas Pertanian dan Kehutanan	1	3	4
13	Dinas Sosial	1	3	4
14	Dinas Tata Kota	1	3	4
15	Dinas Tenaga Kerja	1	3	4
16	Badan Kepegawaian Kota	1	3	4
17	Badan Pemberdayaan Masyarakat, Perempuan dan KB	1	3	4
18	Badan Pengelolaan Keuangan Kota	1	3	4
19	Badan Perencanaan dan Pembangunan Kota	1	3	3
20	Inspektorat	1	2	3
21	Kantor Pengelolaan Data Elektronik	1	3	4
22	Kantor Perpustakaan dan Kearsipan	1	3	4
23	Kantor Pelayanan Publik	1	3	4
24	Kantor Pengendalian Dampak Lingkungan	1	3	4
25	Kantor Satuan Polisi Pamong Praja	1	3	4
26	Kantor satuan Pemadam Kebakaran	1	3	4
27	Bagian Hukum	1	3	4
28	Bagian Humas dan Protokoler	1	3	4
29	Bagian Kesejahteraan Rakyat	1	3	4

30	Bagian Kerjasama dan Promosi Pengembangan Ekonomi	1	3	4
31	Bagian Organisasi dan Manajemen	1	3	4
32	Bagian Tata Pemerintahan	1	3	4
33	Bagian Tata Usaha Pimpinan dan Ekspedisi	1	3	4
34	Bagian Umum dan Perlengkapan	1	3	4
33	Kecamatan Leitimur Selatan	1	3	4
34	Kecamatan Nusaniwe	1	3	4
35	Kecamatan Sirimau	1	3	4
36	Kecamatan Teluk Ambon	1	3	4
37	Kecamatan Teluk Ambon Baguala	1	3	4
	Total	38	116	154

Sumber : Data Primer 2013

C. JENIS DAN SUMBER DATA PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan data primer, yaitu data berasal dari objek penelitian langsung dengan membagikan kuisisioner kepada responden. proses pengambilan data dalam penelitian ini dilakukan dengan metode survei, yaitu memperoleh data dengan memberi kuisisioner kepada responden. sumber data dalam penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh langsung dari objek penelitian.

D. DEFINISI OPERASIONAL DAN PENGUKURAN VARIABEL

Pengukuran variabel dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan 5 point skala Likert untuk mengukur seberapa kuat subjek setuju atau tidak setuju dengan pertanyaan yang diajukan, dari (1) sangat tidak setuju, (2) tidak setuju, (3) ragu-ragu, (4) setuju, dan (5) sangat setuju. Definisi operasional atas masing-masing variabel yang digunakan adalah sebagai berikut.

1. Karakteristik Tujuan Anggaran

Karakteristik tujuan penganggaran adalah komponen-komponen yang berperan yang berperan serta dalam mewujudkan tersusunnya suatu rencana keuangan baik rencana jangka pendek maupun jangka panjang. Variable yang diukur meliputi lima indikator system penganggaran yaitu

a. Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan dan pengaruh individu dalam proses penyusunan anggaran pada pusat pertanggungjawaban. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel partisipasi menggunakan instrumen yang di gunakan oleh kenis (1979) yang dikembangkan ulfa wahyuni (2008) yang terdiri dari 5 item pertanyaan.

b. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran adalah sasaran anggaran yang ditetapkan secara spesifik dan jelas, dan dipahami oleh orang yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Variabel kejelasan sasaran anggaran dalam penelitian ini akan diukur dengan instrumen yang digunakan oleh kenis (1979) yang dikembangkan oleh ulfa wahyuni (2008). Instrumen tersebut berisi 4 item pertanyaan untuk mengukur kejelasan sasaran anggaran.

c. Evaluasi sasaran anggaran

Evaluasi sasaran anggaran adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpanan atas anggaran ke departemen yang

bersangkutan dan digunakan sebagai dasar penilaian depertemen (Kenis, 1979). Instrument yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari kenis (1979) dan di kembangkan oleh ulfa wahyuni (2008) terdiri dari 4 item pertanyaan.

d. Kesulitan sasaran anggaran

Kesulitan sasaran anggaran adalah derajat kesulitan yang dipersepsi oleh manajer dalam mencapai anggaran mulai dari anggaran yang sangat longgar dan mudah dicapai sampai dengan yang sangat ketat dan sulit dicapai. Instrumen yang digunakan dalam untuk mengukur variabel ini diadopsi oleh kenis (1979) yang dikembangkan oleh ulfa wahyuni (2008). Dimana digunakan 4 item pertanyaan.

e. Umpan balik anggaran

Umpan balik anggaran adalah pengetahuan individu terhadap hasil yang mereka capai dan *reward* yang diberikan atas prestasi dalam pencapaian sasaran anggaran. Variabel umpan balik diukur dengan 3 item pertanyaan yang diadopsi dari kenis (1979) dan dikembangkan oleh ulfa wahyuni (2008) terdiri dari 4 item pertanyaan.

2. Keadilan prosedural

Keadilan prosedur adalah keadilan yang berhubungan kelayakan prosedur-prosedur yang digunakan untuk mengalokasikan keputusan-keputusan dalam organisasi. Keadilan prosedur diukur berdasarkan respon yang diperoleh dari tujuh item pertanyaan mengenai keadilan

procedural yang dikembangkan dari penelitian Magner and Johnson (1995) dan Ulupui (2005).

3. Komitmen tujuan

Komitmen tujuan adalah dorongan untuk mengerahkan usaha dalam mencapai tujuan, berusaha mencapai tujuan secara terus menerus dan tidak ada keinginan untuk meurunkan dan menunda pencapaian tujuan. (klein *et al*, 2001) tiga indikator yang diadopsi berdasarkan penelitian Wentzel (2002) dan ulupui (2005).

4. Kinerja manajerial

Kinerja manajerial adalah seberapa jauh manajer melaksanakan tugas pokok dan fungsi yang dilimpahkan kepadanya selama periode tertentu. Pengukuran manajer pemerintah merupakan wujud dari *vertical accountability* yaitu pengevaluasian kinerja bawahan oleh atasannya dan sebagai bahan *horizontal accountability* pemerintah daerah yaitu kepada masyarakat atas amanah yang diberikan padanya. Indikator pertanyaan yang digunakan untuk mengukur kinerja manajerial dikembangkan dari penelitian Ulupui (2005) dan munawar (2006).

E. TEKNIK ANALISA DATA

Teknik analisis data pada penelitian ini adalah menggunakan Analisis regresi berganda dengan bantuan program SPSS 17.0 *for windows*. Hasil analisis berupa statistik deskriptif, uji kualitas data, uji

asumsi klasik, analisis regresi berganda dan uji hipotesis. Data hasil penelitian di analisis dengan menggunakan alat statistik yang terdiri dari.

1. Statistik deskriptif

Statistik deskriptif yaitu statistik yang digunakan untuk menggambarkan dan mendeskripsikan variabel-variabel penelitian. Analisis yang dilakukan adalah deskripsi nilai rata-rata, standar deviasi, nilai minimum dan nilai maksimum dari setiap variabel (Jogiyanto, 2004)

2. Uji Kualitas Data

Untuk menguji kualitas data dilakukan dengan uji validitas dan uji reliabilitas. Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Jika tampilan output *Item-Total Statistic* pada kolom *Correlated Item-Total Correlation r* hitung lebih besar dari r tabel dan nilai positif, maka butir pertanyaan tersebut dinyatakan valid.

Sedangkan uji reliabilitas sebenarnya adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan *reliable* atau handal jika jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Suatu konstruk atau variabel dikatakan *reliable* jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0.60 (Ghozali, 2009).

3. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Menurut Ghozali (2009) normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik Normal P-P Plot. Dasar pengambilan keputusannya adalah:

- 1) Jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.
- 2) Jika data menyebar jauh dari diagonal dan atau tidak mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogram tidak menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

b. Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel independen. Pengujian ada tidaknya gejala multikolinearitas dilakukan dengan memperhatikan nilai matriks korelasi yang dihasilkan pada saat pengelolaan data serta nilai VIF (*Variance Inflation Factor*) dan *tolerance value* dibawah 0.10 atau *variance inflation factor* di atas 10 maka terjadi multikolinearitas.

c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heterokedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homokedastisitas dan jika berbeda disebut heterokedastisitas. Untuk menguji menguji ada tidaknya gejala heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan menggunakan Uji Glejser, Glejser mengusulkan untuk meregres nilai absolute residual terhadap variabel independen (Gujarati, 2003) dengan persamaan regresi:

$$|U_t| = \alpha + \beta X_t + v_t$$

Jika variabel independen signifikan secara statistic mempengaruhi variabel independen, maka akan terjadi heteroskedastisitas. Jika tidak ada satupun variabel independen yang signifikan secara statistic mempengaruhi variabel dependen nilai Absolut U_t (Abs U_t). Jika probalitasnya signifikan di atas tingkat kepercayaan 5%, maka dapat disimpulkan tidak mengandung Heteroskedastisitas (Ghozali,2009).

4. Model Regresi dan Pengujian Hipotesis

Untuk menguji hipotesis yang diajukan menggunakan alat analisis berganda (*Multiple regression analysis*) dan analisis regresi bertingkat dengan pendekatan uji interaksi (*Moderating Regression Analysis /MRA*). *Moderate Regression Analysis* (MRA) atau uji interaksi merupakan aplikasi khusus regresi berganda linear dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel

independen). Model yang digunakan dirumuskan dalam persamaan berikut ini:

$$Y = \alpha + b_1X_{1.a} + b_2X_{1.b} + b_3X_{1.c} + b_4X_{1.d} + b_5X_{1.e} + b_6X_2 + b_7X_3 + b_8X_{1.1}. X_3 + e$$

Keterangan :

Y	=	Kinerja manajerial pemerintah daerah
α	=	Bilangan Konstanta
$\beta_1.. \beta_n$	=	Koefisien arah regresi
X1.a	=	Partisipasi penyusunan anggaran
X1.b	=	Kejelasan sasaran anggaran
X1.c	=	Kesulitan sasaran anggaran
X1.d	=	Evaluasi sasaran anggaran
X1.e	=	Umpan balik anggaran
X2	=	Keadilan prosedural
X3	=	Komitmen tujuan
X1.a * X3	=	Interaksi partisipasi penganggaran dan komitmen tujuan
e	=	<i>Error term</i>

Pengujian hipotesis Pengujian hipotesis digunakan untuk mengukur kekuatan hubungan antara dua variabel atau lebih dan untuk menunjukkan arah hubungan antara variabel *dependen* dengan variabel *independen*. Variabel *dependen* diasumsikan random atau stokastik, yang berarti mempunyai distribusi probabilistik. Variabel *independen* diasumsikan memiliki nilai tetap (dalam pengambilan sampel yang berulang).

Ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai aktual dapat diukur dari nilai *goodness of fit*-nya. Secara statistik, setidaknya ini dapat diukur dari nilai statistik F, nilai statistik t, dan nilai koefisien determinasi. Uji Statistik F digunakan menunjukkan apakah semua variabel

independen yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen. Nilai statistik F disebut signifikan apabila $F\text{-hitung} < 0.05$, atau apabila nilai $F\text{-hitung} > F\text{-tabel}$.

Uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas/*independen* secara individual menerangkan variasi variabel *dependen*. Perhitungan nilai statistik t disebut signifikan secara statistik apabila nilai uji statistiknya berada dalam daerah kritis (daerah dimana H_0 ditolak), dan disebut tidak signifikan apabila nilai uji statistiknya berada dalam daerah di mana H_0 diterima. Atau dengan membandingkan tingkat signifikansi t dengan 0.05 ($\alpha = 5\%$) atau membandingkan antara $t\text{-hitung}$ dengan $t\text{-tabel}$. Apabila tingkat signifikansi $t\text{-hitung} < 0.05$, atau apabila nilai $t\text{-hitung} > t\text{-tabel}$, maka hipotesis diterima.

Koefisien determinasi digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel *dependen*. Nilai koefisien determinasi antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel bebas dalam menjelaskan variasi variabel terikat amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel bebas memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variabel terikat. Namun, besar kecilnya R^2 tidak dapat dijadikan alasan bahwa model tersebut “baik”, sebab besar kecilnya nilai R^2 tergantung pada jumlah variabel bebas yang digunakan. Semakin banyak variabel bebas, maka R^2 semakin besar.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. KARAKTERISTIK RESPONDEN

Bab ini membahas berbagai hal yang berkaitan dengan pengolahan data dalam upaya pengujian hipotesis, seperti hasil penyebaran kuesioner, profil responden, hasil statistik dan hasil pengujian hipotesis dan pembahasan.

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh melalui kuesioner yang dikirim dan diantar sendiri kepada responden. Responden yang dipilih dalam penelitian ini terdiri dari seluruh pejabat eselon III dan IV. Jumlah keseluruhan kuesioner yang disebarakan sebanyak 150 eksemplar dan dikembalikan sebanyak 135 eksemplar. Dengan demikian tingkat pengembalian kuesioner (respon rate) sebesar 82,7%. Selanjutnya kuesioner yang terkumpul terdapat 15 kuesioner (10%) yang tidak layak untuk diolah, sehingga jumlah kuesioner yang dapat diolah sebanyak 124

kuesioner (82,7%). Rincian pengembalian kuesioner selengkapnya dapat dilihat pada Tabel 4.1.

Tabel 4.1. Distribusi dan Pengembalian Kuisisioner

Kuisisioner	<i>f</i>	Persentase
Kuisisioner yang di sebarakan	150	100,0%
Kuisisioner yang kembali	135	90%
Kuisisioner yang tidak kembali	15	10%
Kuisisioner tidak lengkap	11	7,3%
Kuisisioner yang dapat digunakan	124	82,7%

Sumber: Data diprimer diolah 2013

Gambaran Umum mengenai responden yang menjadi sampel dalam penelitian ini dapat dilihat melalui demografi responden yang disajikan pada table 4.2

Tabel 4.2. Demografi Responden

Demografi	<i>F</i>	Persentase
1. Jenis Kelamin		
a. Laki-laki	52	34,66%
b. Perempuan	71	47,33%
2. Usia		
a. 30 s/d 40 tahun	40	26,66%
b. 40 s/d 50 tahun	77	61,03%
c. > 50 tahun	6	4%
3. Pendidikan		
a. SMA	10	7,35%
b. D3	2	1,47%
c. S1	100	66,66%
d. S2	10	7,35%
4. Masa Kerja		
a. < 5 tahun	16	10,66%
b. 6 s/d 10 tahun	2	1,33%
c. 10 s/d 20 tahun	65	43,33%
d. > 20 tahun	39	26%

5. Jabatan		
a. Kepala Bidang (Eselon III)	78	62,50%
b. Kepala Seksi (Eselon IV)	45	30%

Sumber: Data diolah 2013

Tabel 4.2 menunjukkan profil responden yang meliputi jenis kelamin, usia, pendidikan tertinggi, masa kerja dan jabatan pada Pemerintahan Kota Ambon. Mayoritas dari 124 responden pada Pemerintahan Kota adalah perempuan (47,33) dengan kebanyakan responden yang berada pada usia 40 sampai dengan 50 tahun (51,33%) dan berpendidikan S1 (66,66%) dengan masa kerja 10 sampai dengan 20 tahun (43,33%), S-2 sebanyak (7,35%), SMA sebanyak (7,35%) dan D-3 sebanyak (1,47%) dan mayoritas berada pada Eselon III (52%).

B. HASIL PENELITIAN

1. Statistik Deskripsi

Statistik deskriptif variabel penelitian memberikan gambaran atau opsi suatu data. Statistik deskriptif dalam penelitian ini dilihat dari rata-rata (mean), Standar deviasi, varian, maksimum, dan minimum. Selengkapnya mengenai statistik deskriptif variabel penelitian dapat dilihat pada Tabel 4.3 dibawah ini

Tabel 4.3. Deskripsi Statistik variabel penelitian

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std Deviation	Variance
PPA	124	10.00	24.00	19.483	3.336	11.130
KJSA	124	11.00	20.00	16.064	1.631	2.662
KSSA	124	8.00	20.00	14.661	2.498	6.242
EVA	124	7.00	19.00	14.282	2.195	4.822
UBA	124	6.00	15.00	10.919	1.769	3.132
KP	124	20.00	35.00	27.814	3.636	13.225
KT	124	9.00	15.00	11,895	1.982	4.013
KM	124	16.00	30.00	23,871	3,123	11.918

Sumber: Data di olah (Output SPSS 17)

Berdasarkan Tabel 4.3 diatas terlihat variabel pertanyaan partisipasi penyusunan anggaran (PPA) memiliki rata-rata sebesar 19,483 dan standar deviasi 3,336 ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden cenderung menjawab setuju untuk pertanyaan yang diajukan berkaitan dengan masalah partisipasi penyusunan anggaran. Nilai minimum variabel partisipasi penyusunan anggaran sebesar 10,00 berarti terdapat responden yang cenderung menjawab tidak setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan partisipasi penyusunan anggaran. Sementara itu, nilai maksimum sebesar 24,00 menunjukkan bahwa terdapat responden yang menjawab sangat setuju untuk pertanyaan yang diajukan berkaitan dengan partisipasi penyusunan anggaran.

Variabel kejelasan sasaran anggaran (KJSA) memiliki nilai rata-rata sebesar 16,064 dan standar deviasi 1,631 ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden cenderung menjawab setuju untuk pertanyaan

yang diajukan berkaitan dengan masalah kejelasan sasaran anggaran. Nilai minimum variabel kejelasan sasaran anggaran sebesar 11,00 berarti terdapat responden yang cenderung menjawab tidak setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan kejelasan sasaran anggaran. Sementara itu, nilai maksimum sebesar 20,00 menunjukkan bahwa terdapat responden yang menjawab sangat setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan kejelasan sasaran anggaran.

Variabel kesulitan sasaran anggaran (KSSA) memiliki nilai rata-rata sebesar 14,661 dan standar deviasi 2,498. Ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden cenderung menjawab setuju untuk pertanyaan yang diajukan berkaitan dengan masalah kesulitan sasaran anggaran. Nilai minimum variabel kesulitan sasaran anggaran sebesar 8,00 berarti terdapat responden yang cenderung menjawab tidak setuju berkaitan dengan kesulitan sasaran anggaran, dan nilai maksimum sebesar 20,00 menunjukkan bahwa terdapat responden yang menjawab sangat setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan saksi pajak.

Variabel evaluasi anggaran (EVA) memiliki nilai rata-rata sebesar 14,282 dan standar deviasi 2,195. Ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden cenderung menjawab setuju untuk pertanyaan yang diajukan berkaitan dengan masalah evaluasi anggaran. Nilai minimum variabel evaluasi anggaran sebesar 7,00 berarti terdapat responden yang cenderung menjawab tidak setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan evaluasi anggaran. Nilai maksimum sebesar 19,00

menunjukkan bahwa terdapat responden yang menjawab sangat setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan evaluasi anggaran.

Variabel umpan balik anggaran (UBA) memiliki nilai rata-rata 10,919 dan standar deviasi 1,769. Ini menunjukkan bahwa sebagai besar responden cenderung menjawab setuju untuk yang diajukan berkaitan dengan masalah umpan balik anggaran. Nilai minimum variabel umpan balik anggaran sebesar 6,00 berarti terdapat responden yang cenderung menjawab tidak setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan umpan balik anggaran. Nilai maksimum sebesar 15,00 menunjukkan bahwa terdapat responden yang menjawab sangat setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan umpan balik anggaran.

Variabel keadilan prosedural (KP) memiliki nilai rata-rata sebesar 27,812 dan standar deviasi 3,636. Ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden cenderung menjawab setuju untuk pertanyaan yang berkaitan dengan masalah keadilan procedural. Nilai minimum variabel keadilan procedural sebesar 20,00 berarti terdapat responden yang cenderung menjawab tidak setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan keadilan prosedural. Nilai maksimum sebesar 35,00 menunjukkan bahwa terdapat responden yang menjawab sangat setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan keadilan prosedural.

Variabel komitmen tujuan (KT) memiliki nilai rata-rata sebesar 11,895 dan standar deviasi 2,003. Ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden cenderung menjawab setuju untuk pertanyaan yang

diajukan berkaitan dengan masalah komitmen tujuan. Nilai minimum variabel komitmen tujuan sebesar 9,00 berarti terdapat responden yang cenderung menjawab tidak setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan komitmen tujuan, dan nilai maksimum sebesar 15,00 menunjukkan bahwa terdapat responden yang menjawab sangat setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan komitmen tujuan.

Variabel kinerja manajerial (KM) memiliki nilai rata-rata sebesar 23,871 dan standar deviasi 3,452. Ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden cenderung menjawab setuju untuk pertanyaan yang diajukan berkaitan dengan masalah kinerja manajerial. Nilai minimum variabel kinerja manajerial sebesar 16,00 berarti terdapat responden yang cenderung menjawab tidak setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan kinerja manajerial, dan nilai maksimum sebesar 30,00 menunjukkan terdapat responden yang menjawab sangat setuju untuk pernyataan yang diajukan berkaitan dengan kinerja manajerial

2. Uji Kualitas Data

a. Uji Validitas

Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang diukur oleh kuesioner tersebut. Pengujian Validitas tiap butir menggunakan analisis item yaitu mengkorelasikan skor tiap butir atau faktor dengan skor total yang merupakan jumlah tiap skor butir. Syarat minimum suatu kuesioner untuk

memenuhi validitas adalah jika koerelasi antara butir dengan skor total tersebut positif dan besarnya > 0.147 (Sugiyono, 2007). Hasil pengujian validitas kuesioner dengan menggunakan bantuan SPSS versi 17.0 adalah sebagai berikut.

Tabel 4.4. Hasil Uji Validitas Instrumen Karakteristik Tujuan Penganggaran

No	Item Pertanyaan	Item Pertanyaan	Koefisien Korelasi	Keterangan
1	Partisipasi Penyusunan Anggaran	PPA1	0,796	Valid
		PPA2	0,797	Valid
		PPA3	0,875	Valid
		PPA4	0,736	Valid
		PPA5	0,928	Valid
	Kejelasan sasaran anggaran	KJSA1	0,550	Valid
		KJSA2	0,792	Valid
		KJSA3	0,651	Valid
		KJSA4	0,761	Valid
	Kesulitan sasaran anggaran	KSSA1	0,605	Valid
		KSSA2	0,608	Valid
		KSSA3	0,785	Valid
		KSSA4	0,789	Valid
	Evaluasi Anggaran	EVA 1	0,795	Valid
		EVA2	0,732	Valid

Lanjutan tabel

		EVA3	0,660	Valid
		EVA4	0,493	Valid
	Umpan Balik Anggaran	UBA1	0,837	Valid
		UBA2	0,833	Valid
		UBA3	0,611	Valid

Sumber: Data primer diolah 2013 (output SPSS)

Tabel 4.5. Hasil Uji Validitas Instrumen keadilan prosedural

No	Variabel	Item Pertanyaan	Koefisien Korelasi	Keterangan
2	Keadilan Prosedural	KP1	0,738	Valid
		KP2	0,738	Valid
		KP3	0,433	Valid
		KP4	0,585	Valid

		KP5	0,667	Valid
		KP6	0,636	Valid
		KP7	0,384	Valid

Sumber: Data primer diolah 2013 (Output SPSS)

Tabel 4.6. Hasil Uji Validitas Instrumen Pertanyaan komitmen tujuan

No	Variabel	Item Pernyataan	Koefisien Korelasi	Keterangan
3	Komitmen Tujuan	KT1	0,704	Valid
		KT2	0,801	Valid
		KT3	0,745	Valid

Sumber: Data primer diolah 2013 (Output SPSS)

Tabel 4.7. Hasil Uji Validitas Instrumen Pertanyaan Kinerja Manajerial

No	Variabel	Item Pertanyaan	Koefisien Korelasi	Keterangan
4	Kinerja Manajerial	KM1	0,694	Valid
		KM2	0,797	Valid
		KM3	0,652	Valid
		KM4	0,551	Valid
		KM5	0,694	Valid
		KM6	0,501	Valid

Sumber: Data primer diolah 2013 (Output SPSS)

Berdasarkan Tabel 4.4, 4.5, 4.6, 4.7. dapat diketahui bahwa instrumen-instrumen pada setiap variabel dalam penelitian ini adalah valid dan dapat dipakai untuk melaksanakan penelitian, karena nilai pada setiap instrument berada diatas nilai signifikan pada nilai korelasi yaitu, diatas 0,147

b. Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas dilakukan untuk mengetahui tingkat variabel sebagai alat pengumpul data. Reliabilitas berkenaan dengan ketepatan hasil pengukuran. Suatu variabel memiliki tingkat reliabilitas yang memadai, jika variabel tersebut di gunakan untuk mengukur aspek yang

diukur beberapa kali hasilnya sama atau variabel sama. Pengujian reliabilitas yang dilakukan pada variabel penelitian adalah dengan menggunakan *internal consistency*. *Internal consistency* menurut Sugiyono (2011:131) adalah pengujian yang hanya dilakukan dengan mencobakan variabel sekali lagi, dimana selanjutnya data yang diperoleh dianalisis menggunakan teknik tertentu.

Pengujian reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi diantara item-item pertanyaan dalam suatu variabel. Untuk melihat reliabilitas variabel dalam penelitian ini digunakan pendekatan internal dengan *cronbach alpha* masing-masing variabel. Uji reliabilitas instrument karakteristik tujuan penganggaran, keadilan procedural, komitmen tujuan dan kinerja manajerial hanya dilakukan pada butir item pertanyaan yang memiliki tingkat validitas tinggi. Apabila $r_{hitung} > r_{tabel}$ (0.60), maka butir item pernyataan reliable, sebaliknya bila $r_{hitung} < r_{tabel}$ (0.60), maka butir item pernyataan tidak reliable (Ghozali, 2006). Hasil uji reliabilitas dengan program SPSS versi 17.0 disajikan pada tabel berikut:

Tabel 4.8. Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Cronbach Alpha	r Alpha Tabel	Keterangan
1	Partisipasi Penyusunan Anggaran	0,876	0,60	Reliabel
2	Kejelasan Sasaran Anggaran	0,638	0,60	Reliabel
3	Kesulitan Sasaran Anggaran	0,635	0,60	Reliabel
4	Evaluasi Anggaran	0,602	0,60	Reliabel
5	Umpan Balik Anggaran	0,639	0,60	Reliabel
6	Keadilan Prosedural	0,706	0,60	Reliabel
7	Komitmen Tujuan	0,608	0,60	Reliabel
8	Keadilan Prosedural	0,719	0,60	Reliabel

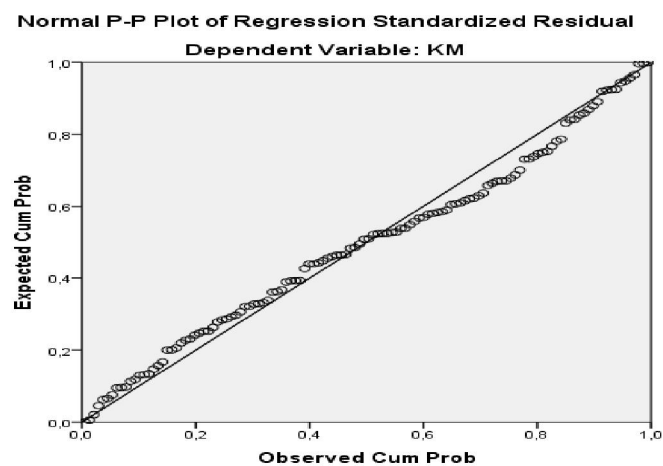
Sumber: Data primer diolah 2013 (Output SPSS)

3. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi data residual mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah mempunyai distribusi data normal atau mendekati normal. Uji ini dilakukan dengan cara melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal atau grafik. Hasil pengujian normalitas dapat dilihat pada Gambar 4.1

Gambar 4.1. Uji Normalitas



Dari gambar grafik tersebut dapat diketahui bahwa titik-titik menyebar sekitar garis dan mengikuti garis diagonal maka residual tersebut normal.

b. Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas yaitu suatu pengujian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan yang bermakna (korelasi) antara setiap variabel bebas dalam suatu model regresi. Multikolinearitas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan *variance inflation factor (VIF)*, jika nilai *tolerance* lebih besar dari 0.1 dan VIF kurang dari 10, maka dikatakan tidak ada multikolinearitas (Ghozali, 2006). Hasil uji multikolinearitas ditunjukkan pada tabel 4.9.

Tabel 4.9 menunjukkan bahwa masing-masing variabel memiliki nilai *tolerance* lebih besar dari 0,1 dan VIF kurang dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinearitas pada model regresi.

Tabel 4.9. Hasil Uji Multikolinearitas Data

Item	Variabel Penelitian	Tolerance	VIF
X1a	Partisipasi Penyusunan Anggaran	0,854	1,171
X1b	Kejelasan Sasaran Anggaran	0,686	1,458
X1c	Kesulitan Sasaran Anggaran	0,828	1,208
X1d	Evaluasi Anggaran	0,257	3,888
X1e	Umpan Balik Anggaran	0,245	4,074
X2	Keadilan Prosedural	0,283	3,531
X3	Komitmen Tujuan	0,278	3,591

Sumber: Data Primer diolah, 2013 (Output SPSS)

Dari tabel 4.9. diatas dapat diketahui bahwa Tolerance ketujuh variabel lebih dari 0.10 dan kurang dari 10. Maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi masalah multikolinearitas pada model regresi.

c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedasitas bertujuan untuk menguji apakah model dalam regresi tidak terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika terjadi *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut Homoskedastisitas dan jika berbeda disebut Heteroskedastisitas. Hasil heterokedasitas dengan menggunakan metode *glejser* dapat dilihat pada tabel 4.10. yang menunjukkan bahwa variabel independen bebas dari heterokedastisitas yang dibuktikan dengan adanya variabel independen yang signifikan pada tingkat 5%. Hal ini dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 4.10. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Item	Variabel Penelitian	Nilai t	Sig
X1a	Partisipasi Penyusunan Anggaran	-0,834	0,406
X1b	Kejelasan Sasaran Anggaran	-0,450	0,653
X1c	Kesulitan Sasaran Anggaran	1,075	0,285
X1d	Evaluasi Anggaran	1,153	0,251
X1e	Umpan Balik Anggaran	-0,181	0,857
X2	Keadilan Prosedural	0,768	0,436
X3	Komitmen Tujuan	-0,768	0,444

Sumber: Data Primer diolah, 2013

4. Hasil Analisis Regresi

a. Koefisien Determinan

Koefisien determinan (R^2) menunjukkan tingkat persentase dari variabel dependen. Tabel 4.11 menunjukkan bahwa koefisien determinan sebesar 0,785. Hal ini berarti 78,5% dari variabel kinerja manajerial dapat di jelaskan oleh variabel karakteristik tujuan penganggaran, keadilan prosedural dan komitmen tujuan secara serentak. Sedangkan sisanya sebesar 21,5% di pengaruhi oleh faktor lain diluar model.

Tabel 4.11. Koefisien Determinan

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,894	,799	,785	1,600

Sumber: Data Primer, diolah (Output SPSS)

b. Uji Simultan (Uji F)

Pengujian statistik F dilakukan untuk mengetahui koefisien regresi variabel independen yaitu pengaruh secara simultan karakteristik tujuan penganggaran yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran, keadilan prosedural dan komitmen tujuan terhadap kinerja manajerial. Uji F dilakukan dengan membandingkan nilai taraf signifikan 0,05. Uji F adalah pengujian pengaruh variabel-variabel independen secara simultan terhadap variabel

dependen. Dalam analisis ini, uji F dilakukan pada tingkat signifikan sebesar 5%. Dari hasil pengujian menunjukkan tingkat signifikan sebesar 0,000 yang menunjukkan bahwa variabel karakteristik tujuan penganggaran yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran, keadilan prosedural dan komitmen tujuan secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Hasil uji F dapat dilihat pada tabel 4.12.

Tabel 4.12. Hasil Uji F

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig
1 Regression	1183,629	9	130,596	57,167	,000
Residual	282,307	114	2,549		
Total	1465.935	123			

Sumber: Data primer, diolah (Output SPSS)

c. Uji Parsial (Uji t)

Uji Parsial digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel independen secara parsial yang dilakukan untuk melihat signifikan dari pengaruh variabel dependen secara individu terhadap variabel dependen dengan menganggap variabel dependen lainnya tetap. Hasil uji parsial disajikan pada tabel 4.13.

Tabel 4.13. Hasil Uji t

Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig
	B	Std. Error		
(Constant)	-9,772	5,587	-1,749	0,083
Partisipasi penyusunan Anggaran	0,606	0,288	2,101	0,038
Kejelasan Sasaran Anggaran	-0,132	0,109	-1,211	0,229
Kesulitan Sasaran Anggaran	0,121	0,064	1,903	0,060

Evaluasi Anggaran	-0,101	0,132	-0,769	0,444
Umpan Balik Anggaran	0,169	0,167	1,011	0,314
Keadilan Prosedural	0,583	0,075	7,819	0,000
Komitmen Tujuan	1,543	0,465	3,318	0,001
Interaksi Partisipasi penyusunan Anggaran dengan Komitmen tujuan	-0,055	0,023	-2,403	0,018

Sumber: Data primer, diolah (Output SPSS)

Berdasarkan tabel tersebut, maka pengaruh karakteristik tujuan penganggaran, keadilan procedural dan kinerja manajerial dengan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Km = -9,731 + 0,604 PPA - 0,130 KJSA + 120 KSSA - 0,107 EVA + 0,174 UBA$$

$$+ 0,584 KP + 1,539 KT - 0,055 PPA*KT$$

Dari persamaan diatas, maka dapat diartikan sebagai berikut:

1) Konstanta

Konstanta sebesar -9,731 menunjukkan bahwa jika partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan tujuan anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, komitmen tujuan dan keadilan procedural nilainya adalah 0, maka kinerja manajerial nilainya sebesar -9,731%.

2) Partisipasi Penyusunan Anggaran (PPA)

Koefisien regresi partisipasi penyusunan anggaran sebesar 0,606 menunjukkan apabila partisipasi penyusunan anggaran meningkat sebesar 1% maka akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0,606% dengan asumsi variabel yang lain tetap. Koefisien bernilai

positif artinya terjadi hubungan positif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran maka semakin tinggi kinerja manajerial. Variabel partisipasi penyusunan anggaran secara parsial mempunyai t-hitung sebesar 2,101 dengan tingkat signifikan sebesar 0,038 atau lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan partisipasi penyusunan anggaran secara parsial mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian H1a yang menyatakan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial diterima.

3) Kejelasan Sasaran Anggaran (KJSA)

Koefisien regresi kejelasan sasaran anggaran sebesar -0,132 menunjukkan apabila kejelasan anggaran meningkat sebesar 1% maka akan mengurangi kinerja manajerial sebesar 0,132% dengan asumsi variabel yang lain tetap. Variabel kejelasan sasaran anggaran secara parsial mempunyai t-hitung sebesar -1,211 dengan tingkat signifikan sebesar 0,229 atau lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan kejelasan sasaran anggaran secara parsial tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian H1b yang menyatakan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial ditolak.

4) Kesulitan sasaran anggaran (KSSA)

Koefisien regresi kesulitan sasaran anggaran sebesar 0,121 menunjukkan apabila kejelasan sasaran anggaran meningkat sebesar 1% maka akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0,121% dengan asumsi variabel yang lain tetap. Koefisien bernilai positif artinya terjadi hubungan positif antara kesulitan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial, semakin tinggi kesulitan sasaran anggaran semakin meningkatkan kinerja manajerial. Variabel kesulitan sasaran anggaran secara parsial mempunyai t-hitung sebesar 1,903 dengan tingkat signifikan sebesar 0,060 atau lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan kesulitan sasaran anggaran secara parsial mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian H1c yang menyatakan kesulitan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial dapat diterima.

5) Evaluasi anggaran

Koefisien regresi evaluasi anggaran sebesar -0,101 menunjukkan apabila evaluasi anggaran meningkat sebesar 1% maka akan mengurangi kinerja manajerial sebesar 0,101% dengan asumsi variabel yang lain tetap. Evaluasi sasaran anggaran secara parsial mempunyai t-hitung sebesar -0,769 dengan tingkat signifikan sebesar 0,444 atau lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan evaluasi anggaran secara parsial tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian H1d yang menyatakan evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial ditolak.

6) Umpan balik anggaran (UBA)

Koefisien regresi sebesar 0,169 menunjukkan apabila umpan balik anggaran meningkat sebesar 1% maka akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0,169% dengan asumsi variabel yang lain tetap. Variabel umpan balik anggaran secara parsial mempunyai t-hitung sebesar 1,011 dengan tingkat signifikan 0,314 atau lebih besar dari 0,05. Hal menunjukkan umpan balik anggaran secara parsial tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian H1e yang menyatakan umpan balik berpengaruh terhadap kinerja manajerial ditolak.

7) Keadilan prosedural (KP)

Koefisien korelasi keadilan procedural sebesar 0,583 menunjukkan apabila keadilan prosedural meningkat sebesar 1% maka hal tersebut akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0,583% dengan asumsi variabel yang lain tetap. Koefisien bernilai positif artinya terjadi hubungan positif antara keadilan prosedural dengan kinerja manajerial, semakin tinggi keadilan prosedural maka akan semakin meningkatkan kinerja manajerial. Variabel keadilan procedural secara parsial mempunyai t-hitung sebesar 7,819 dengan tingkat signifikan sebesar 0,000 atau lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan keadilan prosedural secara parsial mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian H2 yang menyatakan keadilan procedural berpengaruh terhadap kinerja manajerial diterima.

8) Komitmen tujuan

Koefisien regresi komitmen tujuan sebesar 1,543 menunjukkan apabila komitmen tujuan meningkat sebesar 1% maka akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 1,543% dengan asumsi variabel yang lain tetap. Koefisien bernilai positif artinya terjadi hubungan positif antara komitmen tujuan dengan kinerja manajerial, semakin tinggi komitmen tujuan maka semakin meningkatkan kinerja manajerial. Variabel komitmen tujuan secara parsial mempunyai t-hitung sebesar 3,318 dengan tingkat signifikan sebesar 0,001 atau lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan komitmen tujuan secara parsial mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian hipotesis IIIa yang menyatakan komitmen tujuan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial diterima.

9) Interaksi Partisipasi penyusunan anggaran dengan komitmen tujuan terhadap kinerja manajerial

Koefisien regresi variabel moderasi (Komitmen tujuan) sebesar -0,055 menunjukkan setiap penambahan variabel moderasi (komitmen tujuan) sebesar 1% akan menurunkan kinerja manajerial sebesar 0,055% dengan asumsi variabel lain tetap. Koefisien bertanda negatif menunjukkan terdapat pengaruh negatif antara variabel moderasi dengan kinerja manajerial. Variabel komitmen tujuan memiliki nilai signifikan sebesar $0,018 < 0,05$. Hal ini menunjukkan bahwa komitmen tujuan yang dimiliki oleh pejabat eselon akan

mengurangi/memperlemah pengaruh antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

C. PEMBAHASAN

1. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Berdasarkan hasil pengujian statistik secara simultan (Uji F) menunjukkan bahwa bahwa partisipasi penyusunan anggaran mampu menjelaskan variabel bebas kinerja manajerial sebesar 78,5%, sedangkan sisanya sebesar 21,5% di jelaskan oleh variabel lain.

Hasil pengujian statistik secara parsial menunjukkan partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hal ini ditunjukkan dengan nilai uji t-hitung sebesar 2,101 dengan tingkat signifikan sebesar 0,038 atau lebih kecil dari 5%. Koefisien regresi yang bertanda positif menunjukkan semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran maka akan semakin meningkatkan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang di lakukan oleh Izzenti Kenis (1979), Lilik Subagyo (2004), Munawar (2006), Mediaty (2010) yang menemukan bahwa partisipasi berpengaruh positif terhadap

kinerja manajerial dan kontradiktif dengan hasil penelitian Kriztin Wentzel (2002) dan I.G.K . Ulupui (2005) yang menemukan pengaruh negatif dari partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Hasil temuan ini mendukung teori penetapan tujuan yang dikemukakan oleh Locke (1986). Keterlibatan manajer dalam pencapaian sasaran yang telah ditetapkan dalam anggaran akan meningkatkan kinerjanya dalam pencapaian sasaran atau target. Sukses atau gagalnya para staf dalam suatu instansi dalam melaksanakan anggaran merupakan refleksi langsung tentang keberhasilan atau kegagalan manajerial dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang di embannya. Di samping itu tingkat partisipasi para staff dalam penyusunan anggaran akan mendorong moral yang tinggi dan inisiatif serta kegairahan manajerial dalam instansi tersebut.

Partisipasi manajerial dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah menunjukkan pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer pemerintah daerah yang terlibat dalam proses penganggaran daerah. Pada umumnya semakin besar keterlibatan para manajer dalam memutuskan suatu hal yang menghasilkan keputusan yang berhubungan dengan anggaran, maka akan semakin tinggi tanggung jawab mereka untuk mensukseskan kesepakatan dan keputusan tersebut dengan baik. Selain itu penyusunan, penggunaan, dan pertanggungjawaban anggaran dapat ditingkatkan melalui pengikutsertaan bawahan dalam penyusunan RKA-SKPD. Temuan ini mendukung literature-literatur yang berkaitan

dengan manfaat partisipasi penganggaran bagi peningkatan kinerja dan mencegah timbulnya dampak fungsional terhadap perilaku dan sikap anggota organisasi, termasuk manajer pemerintah daerah. Keikutsertaan pihak-pihak dalam penyusunan RKA-SKPD membuat mereka merasa menjadi bagian penting dalam organisasi sehingga lebih produktif dan merasa bertanggungjawab untuk menyelesaikan dan menjalankan apa yang telah direncanakan dengan bertanggungjawab serta mengurangi rasa tertekan akibat anggaran karena adanya rasa kebersamaan.

2. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa nilai t-hitung sebesar -1,211 dengan tingkat signifikan sebesar 0,233 lebih besar dari 5% sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Munawar (2006) yang menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial dan penelitian yang dilakukan oleh Philipus Ramandei (2009) yang menemukan pengaruh negatif antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial.

.Hasil penelitian ini mendukung teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) yang menyatakan bahwa sasaran yang tidak jelas dapat membawa tekanan, kebingungan dan hilangnya kepuasan yang semuanya biasa berdampak pada penurunan kinerja. Penentuan

sasaran yang tidak jelas, akan menyebabkan hasil program maupun kegiatan yang dilaksanakan tidak akan sesuai dengan yang diharapkan. Menurut peneliti perubahan system pelaksanaan anggaran yang di berikan pada setiap SKPD untuk menentukan anggarannya sendiri sesuai dengan rencana kegiatan yang dilakukan, masih belum sepenuhnya di pahami. Tujuan anggaran SKPD yang tidak jelas akan menyulitkan pengukuran kinerja SKPD, apakah pelaksanaan program dan kegiatan telah sesuai dengan yang diharapkan atau tidak.

3. Pengaruh Kesulitan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Hasil pengujian statistik secara parsial menunjukkan bahwa kesulitan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial artinya semakin tinggi kesulitan sasaran anggaran semakin meningkatkan kinerja manajerial. Hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Munawar (2006) yang menemukan bahwa kesulitan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial dan kontradiktif dengan hasil penelitian Izztin Kenis (1979) yang menemukan pengaruh negative antara kesulitan sasaran anggaran dan kinerja manajerial.

Hasil temuan ini mendukung teori penetapan tujuan yang dikemukakan oleh Locke (1968) tujuan yang sulit menghasilkan kinerja yang lebih tinggi dibandingkan tujuan yang mudah: tujuan sulit yang

spesifik menghasilkan kinerja yang lebih tinggi di banding mengerjakan sesuatu tanpa tujuan atau dengan tujuan umum.

Temuan ini mendukung literature-literatur yang berkaitan dengan penetapan tingkat kesulitan pencapaian tujuan. Ketika tujuan anggaran dirasakan manajer rasional untuk dicapai. Mereka akan termotivasi untuk mencapai tujuan tersebut dan mencapai kepuasan. Namun ketika tujuan anggaran ditetapkan terlalu longgar, akan memunculkan celah bagi pelaksana untuk bertindak disfungsi dan *over confident* terhadap tujuan anggaran sehingga tidak melakukan upaya keras untuk mencapai tujuan. Akibatnya tujuan anggaran tidak dapat dicapai. Sedangkan ketika anggaran ditetapkan terlalu ketat, para pelaksana sudah merasa pesimis atas pencapaian tujuan sebelum melaksanakan program/kegiatan sehingga tujuan juga tidak dapat tercapai.

4. Pengaruh Evaluasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Hasil pengujian statistik secara parsial menunjukkan bahwa evaluasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial artinya semakin tinggi evaluasi anggaran semakin menurunkan kinerja manajerial. Hasil perhitungan software SPSS 17.0 menunjukkan bahwa evaluasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini ditunjukkan dengan t hitung pada variabel evaluasi sebesar -0,769 dengan tingkat signifikan 0,426 lebih besar dari 0,05 (5%) artinya hipotesis 1b yang menyatakan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial ditolak.

Teori penetapan tujuan menyatakan bahwa sasaran yang tidak jelas dapat mengarahkan pada evaluasi kinerja yang meragukan. Proses panjang dari penentuan tujuan ke pelaksanaan anggaran seringkali melewati tahap yang melelahkan, sehingga perhatian terhadap tahap penilaian dan evaluasi sering diabaikan. Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kenis (1979), Munawar (2006) yang menemukan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Bawono (2009) dan Ratnawati (2004) yang menemukan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh negative terhadap kinerja manajerial.

Evaluasi merupakan hal penting pada suatu implementasi anggaran yang tujuannya mencari tahu kemungkinan terjadinya penyimpangan dalam satu unit kearah manajer yang bertanggungjawab. Evaluasi yang rendah mungkin disebabkan oleh lemahnya evaluasi yang dilakukan oleh atasan terhadap anggaran yang menjadi tanggungjawabnya. Manajer yang memberikan reaksi tidak menguntungkan untuk menggunakan anggaran dalam evaluasi kinerja punitive (meningkatkan ketegangan kerja, menurunkan kinerja anggaran), kecenderungan hubungan antar variabel menjadi lemah (Kenis, 1979).

Evaluasi penganggaran merujuk pada sejauhmana selisih anggaran ditelusur ke masing-masing pimpinan unit. Dengan demikian, setiap individu memperoleh perhatian, pengawasan, dan penilaian atas

hasil kerjanya sehingga akan lebih cermat, hati-hati, dan bertanggungjawab dalam melaksanakan tugasnya. Diskusi terbuka antara atasan dan bawahan, antara evaluator dan yang dievaluasi, dibutuhkan agar penjelasan atas varians yang muncul, yaitu perbedaan antara perencanaan dan implementasi, dapat dipahami oleh kedua belah pihak.

5. Pengaruh Umpan Balik Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial artinya umpan balik anggaran rendah akan menurunkan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa umpan balik anggaran tidak mempunyai pengaruh yang signifikan. Hal ini ditunjukkan dengan t hitung sebesar 1,011 dengan tingkat signifikan 0,303 lebih besar dari 0,05. Artinya bahwa hipotesis 1e ditolak. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Hofstede (1967), Philipus Ramandei (2009) yang menemukan bahwa umpan balik anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial.

Teori penetapan tujuan menyatakan umpan balik yang akurat atas kinerja dapat membantu manajer menyesuaikan metode kerja untuk tetap melakukan atau bekerja menuju pencapaian tujuan. Umpan balik anggaran tidak memberikan pengaruh terhadap kinerja manajerial. Hal ini kemungkinan disebabkan ketidakpahaman penggunaan anggaran terhadap hasil kinerja penyusunan anggaran. sebaliknya umpan balik yang tinggi akan meningkatkan kinerja manajerial.

Umpan balik kepala satuan kerja/kepala daerah atas tingkat pencapaian tujuan anggaran SKPD tidak efektif untuk meningkatkan kinerja. Alasan lain umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial menurut dugaan peneliti, mungkin disebabkan adanya faktor gaya kepemimpinan. Terdapat dua gaya kepemimpinan, yaitu kepemimpinan transaksional dan kepemimpinan karismatik. Kepemimpinan transaksional lebih menekankan interaksi interpersonal antara manajer dengan bawahan, sehingga kurang tegas pada pencapaian tujuan. Di sisi lain, kepemimpinan karismatik “mengubah” bawahan untuk mengejar tujuan organisasi di atas kepentingan pribadi atau kelompok, sehingga dapat lebih berorientasi pada pencapaian tujuan. Faktor ini kemungkinan mempengaruhi respon aparat SKPD atas umpan balik yang dilakukan oleh kepala satuan kerja maupun kepala daerah.

6. Pengaruh Keadilan Prosedural Terhadap Kinerja Manajerial

Keadilan prosedural merupakan keadilan yang dirasakan dalam proses alokasi sumber daya. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa keadilan prosedural mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial artinya semakin tinggi tingkat keadilan prosedural yang dirasakan maka akan semakin tinggi pula kinerja mereka yang melihat/merasakan itu. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan Libby (1999), Ulupui (2005) dan penelitian Andi Dwi Bawono (2009) yang menemukan bahwa keadilan procedural berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

Hasil temuan ini mendukung teori keadilan yang dikemukakan oleh Stacy Adam(1963). Persepsi dan keyakinan seseorang tentang perlakuan yang diterima berkaitan dengan pekerjaan, membentuk keyakinan yang kuat dan hal ini mempengaruhi perilaku dan sikap seseorang dalam bekerja. Prosedur penganggaran yang diterapkan secara adil berpengaruh terhadap penerimaan hasil keputusan, dalam ini proses yang adil menjadi norma yang diterima umum terhadap kinerja manajer dalam konteks pengambilan keputusan. Perlakuan organisasi yang adil bebas dari bias dan ikut mempertimbangkan pendapat pegawai akan meningkatkan kinerja manajerial. Aturan-aturan procedural memiliki implikasi yang sangat penting, karena dipandang sebagai manifestasi proses dasar dalam organisasi. Jadi individu-individu dalam organisasi akan mempersepsikan adanya keadilan procedural manakala aturan-aturan prosedur yang ada pada organisasi dipenuhi oleh pengambil kebijakan.

7. Komitmen Tujuan berpengaruh terhadap Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Manajerial

Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial yang dimoderasi oleh komitmen tujuan menunjukkan arah negatif dan signifikan sebesar 0,018. Koefisien bertanda negatif menunjukkan bahwa komitmen tujuan yang dimiliki oleh manajer SKPD cenderung mengurangi atau memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Pimpinan dinas berkomitmen terhadap tujuan, namun partisipasinya

rendah, tidak akan meningkatkan kinerja manajerial. Hal ini mungkin disebabkan Komitmen tujuan merupakan salah satu faktor ketidakpastian lingkungan lingkungan internal dimana variabel ini dimungkinkan mempunyai pengaruh yang berbeda apabila diterapkan pada setiap pegawai. Keterlibatan atasan dalam proses penganggaran membuat bawahan merasa sebagai bagian dari wewenang yang terambil dan menjadi tanggung jawab bersama, sehingga keterlibatan emosional atas anggaran kurang dibanding anggaran menjadi tanggung jawab penuh dari bawahan walaupun anggaran tersebut ditetapkan oleh atasan.

Hal ini dijelaskan dengan teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) yang menyatakan bahwa tujuan akan menentukan pilihan tindakan yang dilakukan. Tujuan individu akan mempengaruhi tindakan individu tersebut. Tindakan seseorang dalam penentuan tujuan mengarah pada tindakan, usaha dan motivasi individu untuk mengembangkan strategi dalam mencapai tujuan. Tujuan merupakan suatu standar kecakapan yang spesifik pada tugas yang ditentukan. Jika seorang manajer mempunyai komitmen pada tujuan tertentu, maka hal tersebut akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi kinerja manajerialnya. Kegagalan-kegagalan untuk komit pada target anggaran akan menghasilkan rendahnya kinerja manajer (Wentzel, 2002).

Tabel 4.15. Kesimpulan Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian

No	Hipotesis	Kesimpulan
1.a	Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial	Diterima
b	Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial	Ditolak
c	Kesulitan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial	Diterima
d	Evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial	Ditolak
e	Umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial	Ditolak
2.	Keadilan prosedural berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial	Diterima
3.	Komitmen tujuan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial	Diterima

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dan pembahasan yang dikemukakan sebelumnya mengenai efek moderasi dari komitmen tujuan terhadap hubungan antara karakteristik tujuan penganggaran, keadilan prosedural dengan kinerja manajerial, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial artinya semakin besar keterlibatan para manajer dalam memutuskan suatu hal yang menghasilkan keputusan yang berhubungan dengan anggaran, maka akan semakin tinggi tanggungjawab mereka untuk mensukseskan kesepakatan dan keputusan yang baik. Keikutsertaan pihak-pihak dalam penyusunan RKA-SKPD membuat mereka merasa menjadi bagian penting dalam organisasi sehingga lebih produktif dan merasa bertanggungjawab untuk menyelesaikan dan menjalankan apa yang telah direncanakan dengan bertanggungjawab serta mengurangi rasa tertekan akibat anggaran karena adanya rasa kebersamaan. hipotesis pertama (H_{1a}) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial diterima.

2. Kejelasan sasaran anggaran Berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial Anggaran yang tidak jelas dapat menyebabkan kebingungan bagi mereka yang bertanggungjawab terhadap anggaran. Dengan demikian hipotesis Pertama (H_{1b}) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial ditolak
3. Kesulitan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial artinya bahwa semakin tinggi kesulitan anggaran semakin meningkatkan kinerja manajerial. Tujuan yang sulit memotivasi manajer dalam pencapaian tujuan anggaran, namun jika anggaran ditetapkan terlalu longgar, akan memunculkan celah bagi pelaksana untuk bertindak disfungsi dan *over confident*. Dengan demikian Hipotesis pertama (H_{1c}) yang menyatakan kesulitan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja di terima.
4. Evaluasi anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial artinya semakin rendah evaluasi anggaran semakin menurunkan kinerja manajerial. Kurangnya evaluasi anggaran yang dilakukan oleh atasan dapat mengarahkan pada evaluasi kinerja yang meragukan. Dengan demikian Hipotesis pertama (H_{1d}) yang menyatakan evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja di tolak.
5. Umpan balik anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial artinya umpan balik anggaran yang rendah akan menurunkan kinerja manajerial. Ketika anggota organisasi tidak

mengetahui hasil dari upaya yang mereka lakukan, tidak akan memiliki indikasi (petunjuk) keberhasilan atau kegagalan sehingga berdampak pada kinerja. Dengan demikian hipotesis pertama (H_{1e}) yang menyatakan bahwa umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial di tolak.

6. Keadilan prosedural berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial artinya semakin tinggi tingkat keadilan yang dirasakan akan semakin tinggi pula kinerja mereka yang melihat/merasakan. Perlakuan organisasi yang adil dalam hal prosedur, bebas dari bias dan ikut mempertimbangkan pendapat pegawai akan meningkatkan kinerja manajerial. Dengan demikian hipotesis kedua (H_2) yang menyatakan bahwa keadilan procedural berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial di terima..
7. Komitmen tujuan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Partisipasi penyusunan anggaran akan menciptakan kesempatan pada bawahan untuk terlibat proses penyusunan anggaran, keterlibatan tersebut akan meningkatkan komitmen terhadap sasaran anggaran yang berdampak pada kinerja manajerial. Dengan demikian hipotesis ketiga (H_3) yang menyatakan bahwa komitmen tujuan memoderasi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial di terima.

B. Keterbatasan penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil yang diperoleh. Keterbatasan diantaranya.

1. Penelitian ini hanya mengambil satu variabel moderasi yaitu komitmen tujuan yang dihubungkan dengan salah satu karakteristik tujuan penganggaran.
2. Data yang dianalisis dalam penelitian ini menggunakan instrument berdasarkan persepsi dari skor jawaban responden, hal ini tentu saja akan menimbulkan bias terhadap hasil penelitian ini, apabila kondisi responden berbeda dengan kondisi sesungguhnya.
3. Objek penelitian penelitian ini adalah pemerintah kota Ambon sehingga hasil penelitian yang disimpulkan tidak dapat digunakan sebagai acuan untuk diterapkan pada daerah lain karena kemungkinan akan menunjukkan hasil yang berbeda.

C. Saran

1. Untuk pengembangan ilmu pengetahuan:
 - a. Sampel dalam penelitian ini hanya terbatas pada pemerintah kota ambon. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas sampel penelitian, sehingga hasil penelitian dapat digeneralisasi untuk wilayah Indonesia

- b. Penelitian selanjutnya mendampingi responden dan melakukan proses wawancara pada saat pengisian kuesioner untuk meminimalkan bias terhadap hasil penelitian akibat kondisi responden yang berbeda dengan kondisi yang sesungguhnya.
 - c. Penelitian selanjutnya dapat mengembangkan penelitian ini dengan menggunakan metode penelitian yang berbeda seperti metode eksperimen atau pendekatan kualitatif agar dapat mengeksplorasi fenomena yang belum terungkap, dan/atau menggunakan pendekatan SEM berbasis kovarian agar diperoleh hasil yang lebih baik.
2. Untuk pengembangan kebijakan:
- a. Didalam penelitian ini menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial, Agar kejelasan anggaran yang tuangkan dalam RKA-SKPD dapat dipahami oleh pihak yang terlibat dalam penyusunan RKA-SKPD perlu dilakukan evaluasi dan umpan balik terhadap anggaran
 - b. Pegawai yang ditempatkan pada bagian anggaran sebaiknya adalah orang-orang yang mengerti tentang penyusunan anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Agyris. 1952. *The Impact of Budgeting on People*, Ithaca: school of Business and Public administration, Cornell University.
- Andy Dwi Bayu Bawono, 2009, Peran Budgetary Goal Characteristics sebagai variabel intervening dalam hubungan antara keadilan procedural dan kinerja manajerial.
- Anthony, Robert N, & David. Young. (1994). *Management Control in non profit organizations*, Sixth Edition. IRWIN.
- Anthony, Robert N, & Govindarajan, 2000, *Management Control System : Sistem Pengendalian Manajemen*, Buku Dua, Terjemahan Kurniawan Cakrawala, Jakarta : Salemba Empat
- Arfan Ikhsan & Muh. Ishak, 2005, *Akuntansi Keprilakukan*, Jakarta : Salemba Empat.
- Bangun Andarias, 2009. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Struktur D Terhadap Kinerja Manajerial SKPD denagn Pengawasan Internal sebagai Variabel Permoderasi. Tesis Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatra Utara Medan.
- Becker, Selwyn and david greend. (1978). " Budgeting and Employee Behavioural, Reading in Cost Accounting and Budgeting Control". William E. Thomas Fifth Edition Cincinnati : South Western Pub.
- Brownell, P. 1982. Participation in the Budgeting Process: When it Work and When it Doesn't. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 1:124-153.
- Brownell, P. and Dunk, A. S. (1991). "Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation", *Accounting, Organizations and Society*, 16 (8), hlm. 693-703.
- Brownell, P., dan Hirst, M. 1986. Reliace on Accounting Information, Budgetary Partisipation, and Task Uncertainty. *Journal of Accounting Research*. Vol. 24.pp. 241-249
- BPKP RI Deputi IV, 2005, *Pedoman Penyusunan APBD Berbasis Kinerja*, Jakarta

- Chow, et.al., 1988, *Participation Budgeting : Effect of a Truth – Inducing Pay Schema and Information Asymmetry on Slack and Performance*, The Accounting Review, Volume 63. No.1, pp : 111 – 122
- Chong, Vincent K., dan Chong, Kar Ming, 2002, “Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach”, 14, hal. 65-86
- Covaleski, et.al, 2003, *The Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration*, Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, pp : 3 – 49
- Early. P.C dan Lind. EA. 1987. Prosedural Justice and Partisipation in Task Selection: The Role of Control in Mediating Justice. Journal of Personality and Social Psychology Vol. 52. No 6
- Gozali, Imam. (2006). Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati, Damodar N, 2003, *Basic Econometrics*, New York : McGraw-Hill
- Halim, Abdul, 2000. Akuntansi sector public: Akuntansi keuangan daerah, Salemba Empat
- Hansen, Don R & Mowen, Maryanne, 1999, *Management Accounting : Akuntansi Manajemen*, Terjemahan Dewi Fitria Sari dan Denny Arnos, Jakarta : Salemba Empat
- Henderson, R, 1997. The interaction of organizational and competitive influence of strategy and performance, strategic management journal 5-14.
- Hollenbeck, John R., Williams, Charles R., dan Klein, Howard J., 1989, “An Empirical Examination of the Antecedents of Commitment to Difficult Goals’, *Journal of Applied Psychology*, 18-23
- Ivancevich, John. 1976. Effect of Goal Setting on Performance and Job Satisfaction. *Journal of Applied Psychology*, pp. 608-612
- Imam Ghozali, 2001, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS, Edisi Ketiga*, Semarang, Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Indra Bastian, 2006, *Sistem Perencanaan dan Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia*, Jakarta : Salemba Empat.

- _____, 2010, *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, Yogyakarta : BPFPE.
- Jones, Rowan & Pendlebury, 2000, *Public Sector Accounting*, 5 th Edition, London : Pitman Publishing
- Kanfer, R., Sawyer, J., Earley, P.C and Lind, E.A. (1987). "Participation in Task Evaluation Procedures: the Effects of Influential Opinion Expression and Knowledge of Evaluative Criteria on Attitudes and Performance", *Social Justice Research*, 1, pp. 235–249.
- Kennis, Izzettin, 1979, *Effect of Budgetary Goal Chracteristic on Managerial Attitudes and Performance*, *Journal of The Accounting Review*, Vol.54, No.4, pp : 707 - 721
- Klein, H,J and Wright (1994). Antecedents Of Goal Commitment : An Empirical examination of personal and sistuational factor. *Journal of Applied Social Psychology* .
- Kreither dan Kinichi. 1998. *Organization Behavior*. Irwin. Mc Grawhill. Boston
- Kurnia, Kurniawati. 2004. "Pengaruh Budgetary Goal Characteristics terhadap Kinerja Manajerial dengan Budaya Paternalistik dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating". Disampaikan pada *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) VII*. Denpasar Bali, 15—16 Desember 2004.
- Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
- Libby, T. (1999). "The Influence of Voice and Explanation on Performance in a Participative Budgeting Setting", *Accounting, Organisations and Society*, 24(2), 125–137.
- Lau, CM and Lim, EW (2002). "The Intervening Effects of Participation on The relationship between Procedural Justice and Managerial Performance", *British Accounting Review*, 34, pp 55 – 78
- Laventha, G,S (1980). "What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relantionship"
- Lilik S. 2004. "Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial: Komitmen Tujuan sebagai Variable Intervening". Thesis Undip. Semarang

- Lind, E.A. and Tyler, T.R. (1988). *The Social Psychology of Procedural Justice*. New York: Plenum Press.
- Lindquist, T.M. (1995). "Fairness as an Antecedent to Participative Budgeting: Examining The Effects of Distributive Justice, Procedural Justice and Referent Cognitions on Satisfaction and Performance", *Journal of Management Accounting Research*, 7, pp. 122–147.
- Locke, E.A. 1968. Toward a Theory of Task Motivation and Incentive. *Organization Behavior and Human Performance*, pp. 157-189
- Locke, E, A.dan Latham .1990. A Theory of goal setting and task performance. Prentice-Hal, Englewood-Cliffs, Ns
- Locke, E,A. Latham.G,P and Erez, M (1988). The Determinants of Goal Acceptance and commitment .*Academy of Manajement Review* 13, 23-39
- McFarlin,D.B. and Sweeney, P.D. (1992). "Distributive and Procedural Justice as Predictors of Satisfaction with Personal and Organisational Outcomes", *Academy of Management Journal*, 35(3), pp. 626–637.
- Mahoney, T.A., Jerdee, T.H. and Carroll, S.J. (1963). *Development of Managerial Performance: A Research Approach*. Cincinnati: South Western Publishing.
- Mahmudi, (2005). *Manajemen kinerja sector public*. UPP AMP YKPN, Yogyakarta
- Mahsun, Mohammad, (2006). *Pengukuran kinerja sector public*, Edisi pertama, BFFE- Yogyakarta
- Marconi & Siegel, (1989), *Behavioral Accounting*, Cincinnati : Ohio South-Western Publishing Co.
- Mardiasmo, 2005, *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta : CV. Andi Offset
- _____, 2004, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*, Yogyakarta, CV. Andi Ofset
- McFarlin, D.B. dan Sweeney, P.D. (1992). "Distributive and procedural justice as predictors of satisfaction with personal and organisational outcomes", *Academy of Management Journal*, 35(3), hlm. 626-637.

- Mia, L, (1989) The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation.
- Milani, Ken, 1975, *The Relationship in Budget-Setting to Industrial Supervisor Paerformance and Attitudes : A Field Study*, Journal of The Accounting Review, pp : 274 - 284
- Mulyadi, 2001, *Akuntansi Manajemen, Konsep Manfaat dan Rekayasa*, Jakarta : Salemba Empat.
- Mulyasari, W dan Sugiri, S. 2004. *Pengaruh Keadilan Persepsian, Komitmen pada Tujuan dan Job Relevant Information terhadap Hubungan antara Penganggaran Partisipatif dan Kinerja Manajer*. Artikel SNA VII.
- Munawar. 2006. "Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang". Disampaikan pada *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) IX*. Padang 23—26 Agustus 2006.
- Pasoloran, Oktavianus. 2002. *Pengaruh Perceived Environment Uncertainty (PEU) Terhadap Hubungan Antara Karakteristik Sasaran Penganggaran Dengan Kinerja Manajerial (Studi Empiris Pada Kawasan Industri Makasar)*, Simposium Nasional Akuntansi, 5-6 September.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).
- Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 26 Tahun 2005 tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Tahun Anggaran 2007..
- Peraturan Pemerintah Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah cq Permenfagri No 59 Tahun 2007 tentang perubahan atas Permendagri No. 13 tahun 2006
- Propper.C dan Wilson.D.(2003). The use and usefulness of Performance Measures in the public sector "Oxford Review of Economic Policy.
- Rakib Husin dan Made Sudarman (2006). *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Pimpinan dengan Desentraliasasi, Budget Goal*

Comitment dan Job-Relevant Information sebagai variabel moderating.

Ratnawati, K. 2004. *Pengaruh Budgetary Goal Characteristics terhadap Kinerja Manajerial dengan Budaya Paternalistik dan Komitmen Organisasi Sebagai Moderating Variabel*. Artikel SNA VII.

Riduwan, 2008, *Metode dan Teknik Penyusunan Thesis*, Bandung : Alfabeta.

Robbins, Steppen P, 2003, *Behavioral Organizational Principles : Prinsip-Prinsip Prilaku Organisasi*, Terjemahan Dewi Sartika, Jakarta : Erlangga.

Rosidi. 2000. *Partisipasi dalam Penganggaran dan Prestasi Manajer: Pengaruh Komitmen Organisasi dan Informasi Job-Relevant*. Jurnal Ekonomi dan Manajemen, Juni: 1-15.

Sinambela, Poltak, Dkk. 2006. Reformasi pelayanan public. Teori, kebijakan dan implementasi. Jakarata: Bumi Aksara.

Schiff, M. dan A. Y. Lewin. 1970. The Impact of People on Budgets. The Accounting Review, April 259-267

Siegel Gary and Marconi H.R 1989. "*Behavioral Accounting*". South western publishing co. Sinambela, Lijan P,dkk. 2008. Reformasi Pelayanan Publik. Bumi Aksara. Jakarta.

Sugiyono, 2008, *Statistik Untuk Penelitian*, Bandung : Alfabeta.

_____, 2005, *Metode Penelitian Bisnis*, Bandung : Alfabeta.

Soni Yuwono, dkk, 2008, *Memahami APBD dan Permasalahannya: Panduan Pengelolaan Keuangan Daerah*, Malang, Bayu Media Publishing.

Syaukani, dkk, 2003. Otonomi daerah dalam Negara kesatuan. Yogyakarta.

Thibaut, J. dan Walker, L. (1975). *Procedural Justice: A Psychological Analysis*. Hillside NJ: Lawrence Erlbaum Associates.

Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.

Ulupui, I Gusti Ketut Agung, 2003, "Pengaruh Partisipasi Anggaran, Persepsi Keadilan Distributif, Keadilan Prosedural dan *Goal Commitment* Terhadap Kinerja Dinas", Tesis S2 UGM

Varbeeten F.H. 2008. Performance management practices in public sector organization Accounting, Auditing & Accountability.

Wasisto, A. dan Sholihin, M. 2004. Peran Partisipasi Penganggaran dalam Hubungan antara Keadilan Prosedural dengan Kinerja Manajerial dan Kepuasan Kerja. Artikel SNA VII.

Wentzel, Kristin, 2002, The Influence of Fairnes Perception and Goal Commitment on Managers Performance in A Budget Setting, Behavior Research in Accounting 14:247-271

Yenti Riza Reni (2003). "Pengaruh Keadilan Distributif, Keadilan Prosedur, Komitmen tujuan, dan Motivasi terhadap Kinerja Manajerial dalam Penyusunan Anggaran". SNA VI

Woffond, J,C. Goodwin (1992). Meta- analysis of the antecedents of personal goal level and of the antecedents and consequences of goal commitment. Journal of management.

www.radioms.com