

**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

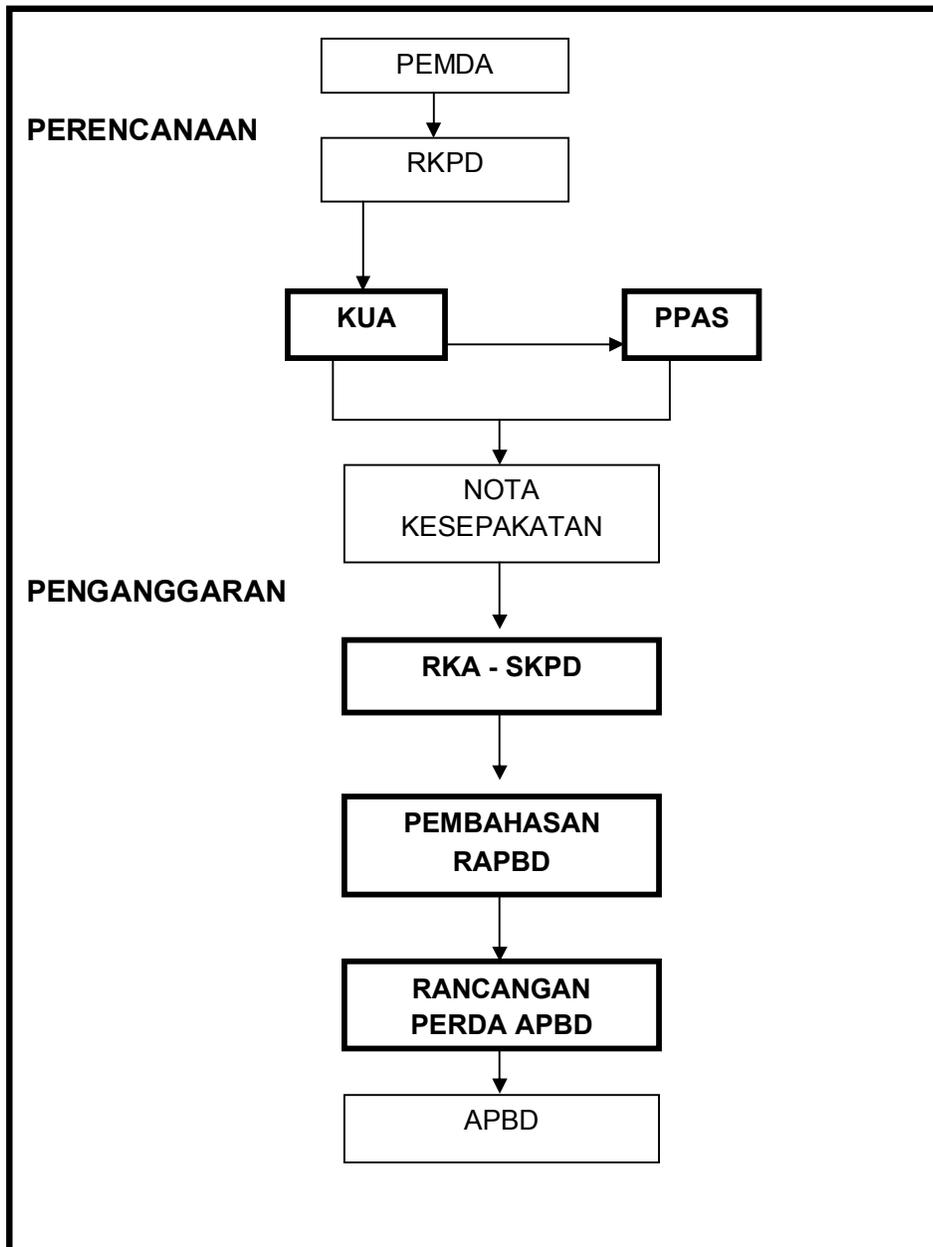
keepakatan Pemerintah dan DPRD. Dalam tahap ini manajemen terlibat dalam tim anggaran SKPD memiliki kesempatan untuk mempengaruhi alokasi anggaran. Apalagi dalam tahap perencanaan, SKPD juga berperan merumuskan Rencana kerja (Renja) SKPD yang menjadi acuan pemerintah daerah dalam merumuskan RKPD. Dalam 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 ditunjukan 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 local dalam perbandingannya dengan tujuan-tujuan yang ditetapkan maka diperlukan akuntabel oleh pemerintah lokal. Namun yang tidak kalah pentingnya adalah pembuat kebijakan dan professional harus merumuskan visi dan tujuan dari rencana strategis mereka dengan menggunakan unput 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 departemen 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

