

**FAKTOR- FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KINERJA
MANAJERIAL APARAT PEMERINTAHAN
(STUDI KASUS PEMERINTAH DAERAH INDRAMAYU)**

Ita Friyanty

Universitas Mercu Buana

Email: fitrita@gmail.com

ABSTRACT

Budget is an important element in the control system for budget management not only as a financial planning tool, but also as a means of control, coordination, communication, performance evaluation and motivation. The concept of budgeting styles include characteristics that budget targets a budget participation, budget clarity and feedback budget, and budget evaluation. The importance of an effective internal control system will affect managerial performance of local government officials so that organizational goals can be achieved.

Keywords: budget participation, budget clarity, feedback, evaluation of the budget, internal control system of government, performance.

ABSTRAK

Anggaran merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi. Konsep gaya penganggaran meliputi karakteristik sasaran anggaran yaitu partisipasi anggaran, kejelasan anggaran dan umpan balik anggaran, dan evaluasi anggaran. Pentingnya peran sistem pengendalian intern yang efektif akan berpengaruh terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sehingga tujuan organisasi dapat tercapai.

Kata kunci : partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan anggaran, umpan balik, evaluasi anggaran, sistem pengendalian intern pemerintah, kinerja.

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Kenis, 1979). Namun demikian, pelaksanaan anggaran dengan kinerja belum tentu sesuai yang diharapkan dalam pencapaian tujuan. Oleh karena itu, efektifitas sistem pengendalian intern pada suatu organisasi perlu ditingkatkan agar pengendalian baik pengendalian keuangan maupun pengendalian kinerja dapat terlaksana secara efektif dan efisien. Adanya sistem pengendalian intern yang baik dapat juga mengatasi tingkat kecurangan (*fraud*) dari karyawan serta diharapkan sistem pengendalian intern dapat mengendalikan proses penganggaran sesuai dengan sasaran anggaran yang telah ditetapkan.

Konsep gaya penganggaran meliputi karakteristik sasaran anggaran yaitu partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan kesulitan sasaran anggaran. Dengan adanya pengendalian intern maka seluruh proses kegiatan audit, review, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisiensi untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik (Soeseno, dalam Ramandei 2009). Oleh karena itu diharapkan dengan sistem pengendalian intern yang efektif akan berpengaruh terhadap kinerja manajerial satuan kerja perangkat daerah.

Lemahnya pengawasan atas penggunaan APBD, seperti pada kasus yang melibatkan mantan Kadisdik Indramayu, terbukti merugikan negara dengan mengkorupsi APBD sebesar Rp 1,1 miliar yang diperuntukkan sebagai Tunjangan Khusus Sekolah Unggulan. Kemudian sesuai temuan audit badan pemeriksa keuangan republik indonesia (BPK RI) ditemukan memasukan uang pendapatan keuangan tahun anggaran 2013 RSUD Indramayu ke rekening pribadinya senilai Rp. 5 Milyar uang tersebut adalah merupakan pendapatan keuangan rumah sakit daerah yang semula diperkirakan raib namun setelah dilakukan pemeriksaan uang itu dipindahkan dirut (plt) RSUD (Radar nusantara, 27 Juni 2014). Hal ini menyebabkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) TA 2013 Pemda Kabupaten Indramayu mendapatkan opini Tidak Menyatakan Pendapat atau *Disclaimer Opinion*.

Penelitian ini akan memodifikasi dan menindaklanjuti penelitian Munawar (2006) dengan menambahkan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Dikarenakan pentingnya peran sistem pengendalian intern yang efektif akan berpengaruh terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Oleh karena itu, penelitian menguji kembali pengaruh dari karakteristik sasaran anggaran (*budgetary goal characteristics*) yaitu partisipasi anggaran (*budgetary partisipation*), kejelasan sasaran anggaran (*budgetary goal clarity*), umpan balik anggaran (*budgetary feeback*), evaluasi anggaran (*evaluation budgetary*) terhadap kinerja manajerial (*managerial performance*) aparat pemerintah daerah. Selanjutnya, juga dilakukan pengujian pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Sedangkan, kesulitan sasaran anggaran tidak dimasukan dalam pengujian ini dikarenakan beberapa hasil penelitian sebelumnya menyatakan bahwa kesulitan sasaran anggaran yang meliputi kondisi anggaran yang sangat ketat dan sampai dengan anggaran yang longgar tidak berpengaruh pada kinerja aparat pemerintah daerah.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Stewardship, karakteristik anggaran, SPIP ,dan kinerja manajerial

Grand theory yang mendasari penelitian ini adalah bagian dari *agency theory* yaitu *stewardship theory* (Donaldson dan Davis, 1991), yang menggambarkan situasi dimana para manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk

kepentingan organisasi. Teori tersebut mengasumsikan bahwa adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok *principals* dan manajemen. Maksimalisasi utilitas kelompok ini pada akhirnya akan memaksimalkan kepentingan individu yang ada dalam kelompok organisasi tersebut.

Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan (Morgan, 1996; David, 2006 dan Thorton, 2009) dan non profit lainnya (Vargas, 2004; Caers Ralf, 2006 dan Wilson 2010) yang sejak awal perkembangannya, akuntansi organisasi sektor publik telah dipersiapkan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara *stewards* dengan *principals*. Akuntansi sebagai penggerak (*driver*) berjalannya transaksi bergerak kearah yang semakin kompleks dan diikuti dengan tumbuhnya spesialisasi dalam akuntansi dan perkembangan organisasi sektor publik. Menurut Kenis (1979) dalam Istiyani (2009), ada 5 (lima) karakteristik anggaran (*Budgetary Characteristics*) yaitu:

Partisipasi Anggaran.

Partisipasi berarti peran serta seseorang atau kelompok masyarakat dalam proses pembangunan baik dalam bentuk pernyataan maupun dalam bentuk kegiatan dengan memberi masukan pikiran, tenaga, waktu, keahlian, modal dan atau materi, serta ikut memanfaatkan dan menikmati hasil -hasil pembangunan (I Nyoman Sumaryadi). Argyris (1964) dalam Nor (2007) menyatakan bahwa partisipasi sebagai alat untuk mencapai tujuan, partisipasi juga sebagai alat untuk mengintegrasikan kebutuhan individu dan organisasi. Sehingga partisipasi dapat diartikan sebagai berbagi pengaruh, pendelegasian prosedur-prosedur, keterlibatan dalam pengambilan keputusan dan suatu pemberdayaan.

Partisipasi yang baik membawa beberapa keuntungan sebagai berikut:

- (1) memberi pengaruh yang sehat terhadap adanya inisiatif, moralisme dan antusiasme,
- (2) memberikan suatu hasil yang lebih baik dari sebuah rencana karena adanya kombinasi pengetahuan dari beberapa individu,
- (3) dapat meningkatkan kerja sama antar departemen, dan
- (4) para karyawan dapat lebih menyadari situasi di masa yang akan datang yang berkaitan dengan sasaran dan pertimbangan lain Irvine (1978) dalam Nor (2007).

Kejelasan Anggaran

Karena begitu luasnya kejelasan anggaran, maka tujuan anggaran harus dinyatakan secara spesifik, jelas dan dapat dimengerti oleh siapa saja yang bertanggung jawab. Munawar (2006) menemukan bahwa aparat pemerintah Daerah Kabupaten Kupang dapat mengetahui hasil usahanya melalui evaluasi yang dilakukan secara efektif untuk mengetahui kejelasan tujuan anggaran yang telah dibuatnya dan mereka merasa puas atas anggaran yang telah dibuat dapat bermanfaat bagi kepentingan masyarakat. Beberapa penelitian yang lainnya yang diungkapkan Locke (1968) dalam Andy (2009) menyatakan bahwa mencantumkan sasaran anggaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik dan hanya akan mendorong karyawan melakukan yang terbaik. Kejelasan anggaran diharapkan

dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sebagaimana yang tercantum dalam perencanaan anggaran, sehingga secara logis kinerja dapat tercapai.

Umpan Balik Anggaran

Sasaran anggaran tidak akan tercapai tanpa pemantauan secara terus menerus, kemajuan karyawan akan mencapai tujuan sasaran mereka. Dalam tahap pengendalian dan evaluasi kinerja, kinerja sesungguhnya dibandingkan dengan standar yang tercantum dalam anggaran, untuk menunjukkan bidang masalah dalam organisasi dan menyarankan tindakan pembentukan yang memadai bagi kinerja yang berada di bawah Standar Informasi Akuntansi, manajemen berperan untuk menyajikan umpan balik bagi yang bertanggungjawab dalam mengkonsumsi sumber daya untuk mencapai sasaran anggaran.

Kepuasan kerja dan motivasi anggaran ditemukan signifikan dengan hubungan yang agak lemah dengan umpan balik anggaran. Umpan balik mengenai tingkat pencapaian tujuan anggaran tidak efektif dalam memperbaiki kinerja dan hanya efektif secara marginal dalam memperbaiki sikap manajer (Kenis, 1979). Munawar (2006) menemukan bahwa aparat daerah Kabupaten Kupang mengetahui hasil usahanya dalam menyusun anggaran maupun dalam melaksanakan anggaran sehingga membuat mereka merasa berhasil.

Evaluasi Anggaran

Evaluasi anggaran adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpangan atas anggaran ke departemen yang bersangkutan dan digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja departemen (Kenis, 1979). Hal ini akan mempengaruhi tingkah laku, sikap dan kinerja manajer. *Punitive approach* dapat mengakibatkan rendahnya motivasi dan sikap yang negatif, sedangkan *supportive approach* dapat mengakibatkan sikap dan perilaku yang positif Anggaran harus dimonitor dengan ketat.

Evaluasi anggaran dapat terjadi karena adanya perkembangan baru, umpan balik dan kesalahan. Semakin lama dan semakin kompleks anggaran, semakin besar kemungkinan perlunya perubahan. Ketika anggaran dievaluasi maka akan didapat suatu perbandingan antara apa yang telah dianggarkan dengan yang telah dicapai.

Menurut Tse (1979) dalam Retna Dewi (2008) menjelaskan bahwa evaluasi secara mendasar mempunyai empat tujuan, yaitu:

1. Meyakinkan bahwa kinerja yang sesungguhnya sesuai dengan kinerja yang diharapkan.
2. Memudahkan untuk membandingkan antara kinerja individu satu dengan yang lainnya.
3. Sistem evaluasi kinerja dapat memicu suatu isyarat tanda bahaya, memberi sinyal mengenai masalah-masalah yang mungkin terjadi.
4. Untuk menilai kebijakan manajemen dalam mengambil keputusan.

Dari pengertian tersebut berarti evaluasi anggaran akan didapat apabila dilakukan perbandingan antara laporan yang berbentuk anggaran dengan keadaan yang terjadi sebenarnya. Evaluasi anggaran akan menjadi penilaian tentang

apakah kinerja selama satu periode tertentu tersebut sesuai dengan yang diharapkan. Penemuan Kenis (1979) bahwa manajer memberi reaksi yang tidak menguntungkan untuk menggunakan anggaran dalam evaluasi kinerja dalam suatu gaya punitive (meningkatkan ketegangan kerja, menurunkan kinerja anggaran). Kecenderungan hubungan antar variabel menjadi lemah. Munawar (2006) menemukan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh terhadap perilaku aparat pemerintah daerah Kab. Kupang . Hal ini menunjukkan bahwa dalam menyiapkan anggaran mereka selalu melakukan evaluasi kegiatan-kegiatan yang telah diprogramkan dan pada pelaksanaan anggaran, mereka juga melakukan evaluasi terhadap kegiatan yang telah dilakukan sehingga kinerja mereka menjadi lebih baik.

Kinerja Manajerial

Menurut Mangkunegara (2011), kinerja merupakan hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang karyawan dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Pada sektor pemerintahan, kinerja dapat diartikan sebagai suatu prestasi yang dicapai oleh pegawai pemerintah atau instansi pemerintah dalam melaksanakan pelayanan kepada masyarakat dalam suatu periode. Dalam konteks organisasi Pemerintah Daerah, pengukuran kinerja SKPD dilakukan untuk menilai seberapa baik SKPD tersebut melakukan tugas pokok dan fungsi yang dilimpahkan kepadanya selama periode tertentu. Pengukuran kinerja 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.

Robinson dan Last (2009) menyatakan penganggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) hanya dapat berhasil jika setiap satuan kerja yang melakukan pengeluaran anggaran (*spending agency*) diharuskan untuk:

1. secara eksplisit mendefinisikan outcome yang pelayanannya diberikan kepada masyarakat, dan
2. menyediakan indikator kinerja kunci untuk mengukur efektifitas dan efisiensi pelayanannya untuk menteri keuangan dan pembuat keputusan politik kunci selama proses penyusunan anggaran.

Anggaran berbasis kinerja yang didalamnya memuat indikator kinerja bertujuan menyelaraskan tujuan dan sasaran yang akan dicapai dari suatu kegiatan dengan kebijakan dan program. Suatu rencana kinerja memuat berbagai komponen berikut :

- a. Tujuan dan sasaran, sebagaimana termuat dalam dokumen rencana strategis (renstra) SKPD dan dokumen perencanaan pembangunan daerah lainnya.
- b. Program, sebagaimana termuat dalam dokumen renstra SKPD dan dokumen perencanaan pembangunan daerah lainnya.
- c. Kegiatan, yaitu tindakan nyata dalam jangka waktu tertentu yang dilakukan oleh SKPD sesuai dengan kebijakan dan program yang telah ditetapkan untuk mencapai tujuan dan sasaran tertentu.
- d. Indikator kinerja kegiatan, yaitu ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu kegiatan yang telah ditetapkan.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

Menurut Arens (2008) mendefinisikan pengendalian intern sebagai berikut pengendalian intern adalah proses yang dirancang untuk menyediakan jaminan yang layak mengenai pencapaian dari sasaran manajemen dalam kategori sebagai berikut; (1) keandalan laporan keuangan, (2) efektivitas dan efisiensi dari operasional dan (3) pemenuhan dengan ketentuan hukum dan peraturan yang biasa diterapkan. Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa pengendalian intern merupakan proses yang dirancang oleh manajemen organisasi untuk mendukung pencapaian tujuan perusahaan bersangkutan.

Untuk memperbaiki kinerja pemerintah perlu diciptakannya sistem pengendalian intern pemerintah agar instansi pemerintah dapat mengetahui dana publik yang digunakan oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah (Rosdiana : 2010). Aren (2008) lima komponen Pengendalian Internal:

1. Lingkungan Pengendalian
2. Penilaian Risiko
3. Aktivitas Pengendalian
4. Informasi dan Komunikasi
5. Pemantauan Aktivitas

Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial

Partisipasi memungkinkan terjadinya komunikasi yang semakin baik, interaksi satu sama lain serta kerja sama dalam tim untuk mencapai tujuan organisasi. Indriantoro (2000) dalam Ratnawati (2004) menyebutkan semakin tinggi tingkat keterlibatan manajer dalam proses penyusunan anggaran, akan meningkatkan kinerja. Sardjito dan Osmad (2007) menyebutkan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran maka semakin meningkat kinerja aparat pemerintah daerah.

H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah.

Kejelasan Anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial

Locke (1968) dalam Andy (2009) menyatakan bahwa mencantumkan sasaran anggaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik dan hanya akan mendorong karyawan melakukan yang terbaik. Kejelasan anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sebagaimana yang tercantum dalam perencanaan anggaran, sehingga secara logis kinerja dapat tercapai.

H2 : Kejelasan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat Pemerintah.

Umpan balik anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial

Umpan balik mengenai tingkat pencapaian tujuan anggaran tidak efektif dalam memperbaiki kinerja dan hanya efektif secara marginal dalam memperbaiki sikap manajer (Kenis, 1979). Kenis (1979) menyimpulkan umpan balik mengenai tingkat pencapaian sasaran anggaran tidak efektif dalam memperbaiki kinerja dan hanya efektif secara marginal dalam memperbaiki sikap manajer. Carrol dan Tosi

(1970), Steers (1975), Kim dan Hammer (1976) dalam Kenis (1979) juga mendukung pengaruh positif dan signifikan umpan balik. Berdasarkan landasan teori dan temuan empiris di atas, karena umpan balik anggaran diharapkan akan meningkatkan kinerja para individu yang terlibat didalamnya, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H3 : Umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah.

Pengaruh evaluasi anggaran terhadap kinerja manajerial

Kenis (1979) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa manajer memberi reaksi yang tidak menguntungkan untuk menggunakan anggaran dalam evaluasi kinerja dalam suatu gaya punitive (meningkatkan ketegangan kerja, menurunkan kinerja anggaran). Kecenderungan hubungan antar variabel menjadi lemah.

Munawar (2006) menemukan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh terhadap perilaku aparat pemerintah daerah Kab. Kupang. Hal ini menunjukkan bahwa dalam menyiapkan anggaran mereka selalu melakukan evaluasi kegiatan-kegiatan yang telah diprogramkan dan pada pelaksanaan anggaran, mereka juga melakukan evaluasi terhadap kegiatan yang telah dilakukan sehingga kinerja mereka menjadi lebih baik.

H4 : Evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial pemerintah.

Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap kinerja manajerial.

Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi serta sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas dan fungsi suatu instansi pemerintah yang bersangkutan. Kegiatan pengendalian intern terdiri atas review atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan. Untuk memperbaiki kinerja pemerintah perlu diciptakannya sistem pengendalian intern pemerintah agar instansi pemerintah dapat mengetahui dana publik yang digunakan oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah (Rosdiana : 2010).

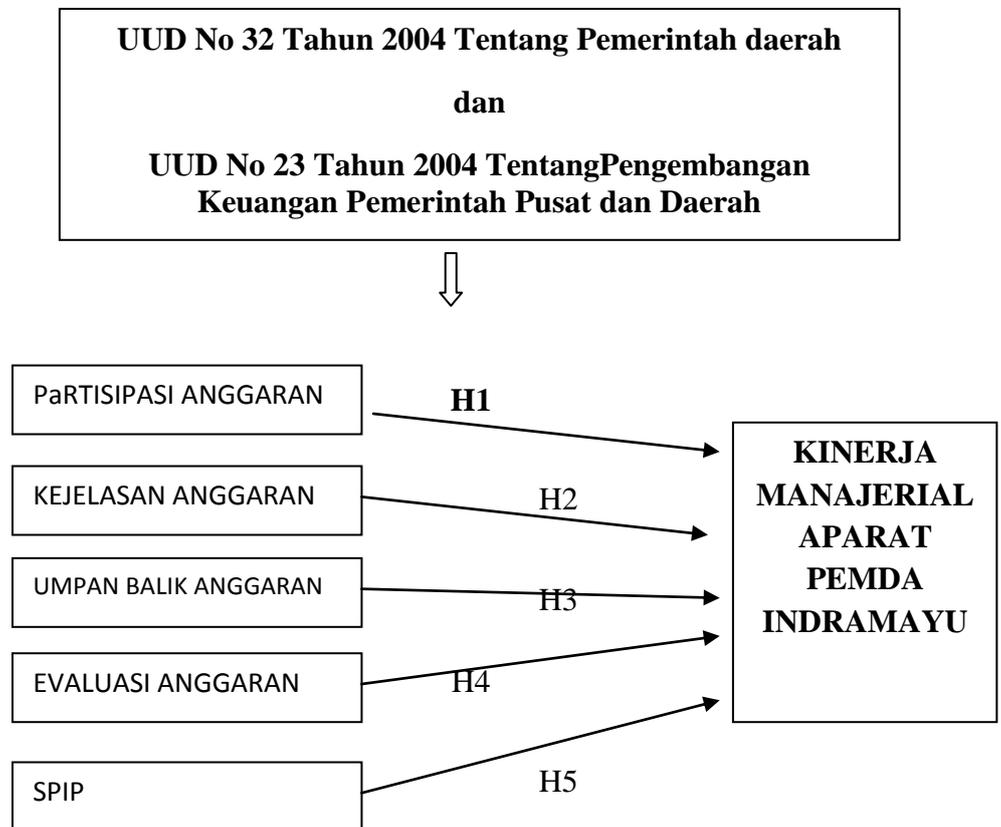
Menurut Aren (2008) sistem pengendalian intern adalah proses yang dirancang untuk menyediakan jaminan yang layak mengenai pencapaian dari sasaran manajemen dalam kategori keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi dari operasional dan pemenuhan dengan ketentuan hukum dan peraturan yang biasa diterapkan. Untuk memperbaiki kinerja pemerintah perlu diciptakannya sistem pengendalian intern pemerintah agar instansi pemerintah dapat mengetahui dana publik yang digunakan oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah (Rosdiana : 2010).

Dengan adanya pengendalian intern maka seluruh proses kegiatan audit, review, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisiensi untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik (Soeseno, dalam Ramandei 2009) . Oleh karena itu diharapkan dengan sistem pengendalian intern yang efektif akan berpengaruh terhadap kinerja manajerial satuan kerja perangkat daerah. Berdasarkan uraian diatas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji sistem pengendalian intern pemerintah terhadap

kinerja manajerial satuan kerja perangkat daerah, maka hipotesis dalam penelitian ini:

H5 : Sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah.

Model Penelitian



METODE

Jenis Penelitian

Jenis penelitian ini merupakan penelitian kausal, Sugiyono (2014) menyebutkan desain kausal berguna untuk menganalisis bagaimana suatu variabel mempengaruhi variabel lain, dan juga berguna pada penelitian yang bersifat eksperimen dimana variabel independennya diperlakukan secara terkendali oleh peneliti untuk melihat dampaknya pada variabel dependennya secara langsung.

Peneliti menggunakan desain penelitian ini untuk memberikan bukti empiris dan menganalisis partisipasi anggaran, kejelasan anggaran, umpan balik, evaluasi anggaran, dan sistem pengendalian internal sebagai variabel independen dan kinerja aparat pemerintah kabupaten Indramayu sebagai variabel dependen.

Teknik pengumpulan data

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini adalah teknik survey. Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer melalui penyebaran kuesioner

langsung kepada responden. Kuesioner dibuat dalam bentuk pertanyaan-pertanyaan secara berstruktur yang mana responden dibatasi dalam memberikan jawaban pada alternatif jawaban tertentu saja. Pengambilan kembali kuesioner disesuaikan dengan waktu yang telah disepakati oleh peneliti dengan yang bersangkutan.

Metode analisis data

Metode analisis data menggunakan statistik deskriptif , uji kualitas data, uji asumsi klasik, dan uji hipotesis. Menurut Imam Ghozali (2013) Penelitian Pengujian Kualitas Data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrument

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan analisis regresi linear berganda diketahui bahwa koefisien regresi masing-masing variabel bebas bernilai negatif dan positif, sehingga dapat dikatakan bahwa variable partisipasi anggaran, kejelasan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan SPI berpengaruh negatif dan positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah, dapat kita lihat dari tabel berikut:

Tabel
Hasil Uji Regresi Berganda

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	6.150	3.216		1.912	.059
	Partisipasi Anggaran	.137	.055	.217	2.473	.015
	Kejelasan Anggaran	-.051	.082	-.059	-.626	.533
	Evaluasi Anggaran	.265	.077	.302	3.445	.001
	Umpan Balik Anggaran	.189	.082	.203	2.286	.025
	SPI	.182	.065	.262	2.823	.006

a. Dependent Variable: Kinerja Manajerial

Keterangan:

Unstandardized Coefficients (B) : Nilai koefisien dalam persamaan regresi yang menunjukkan seberapa besar peningkatan variabel dependen jika variabel independen meningkat satu satuan.

Standar Error : Kesalahan baku masing-masing koefisien regresi

Standardized Coefficients (Beta) : Koefisien regresi yang diperoleh jika semua variabel dalam persamaan regresi distandarisasi; beta menunjukkan variabel mana yang lebih berpengaruh.

T : t hitung

Sign : taraf signifikansi

Berdasarkan tabel di atas diperoleh persamaan regresi linear berganda sebagai berikut:

$$Y = 6,150 + 0,137 X1 - 0,051X2 + 0,265 X3+0,189X4 + 0,182X5 + e$$

Hasil persamaan regresi linier berganda tersebut di atas memberikan pengertian bahwa :

- a. $a = 6,150$ menyatakan bahwa jika partisipasi anggaran, kejelasan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, dan SPIP tetap (tidak mengalami perubahan) maka nilai konsistensi kinerja manajerial sebesar 6,150.
- b. $b_1 = 0,137$. Hal ini menunjukkan apabila partisipasi anggaran bertambah, maka kinerja manajerial aparat pemerintah akan mengalami peningkatan sebesar 0,137, dengan asumsi tidak ada penambahan (konstanta) nilai kejelasan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan SPIP .
- c. $b_2 = -0,051$. Hal ini menunjukkan apabila kejelasan anggaran bertambah, maka kinerja manajerial aparat pemerintah akan mengalami penurunan sebesar -0,051, dengan asumsi tidak ada penambahan (konstanta) nilai partisipasi anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan SPIP.
- d. $b_3 = 0,189$. Hal ini menunjukkan apabila umpan balik anggaran bertambah, maka kinerja manajerial aparat pemerintah akan mengalami peningkatan sebesar 0,189, dengan asumsi tidak ada penambahan (konstanta) nilai partisipasi anggaran, kejelasan anggaran, evaluasi anggaran dan SPIP.
- e. $b_4 = 0,265$. Hal ini menunjukkan apabila evaluasi anggaran bertambah, maka kinerja manajerial aparat pemerintah akan mengalami peningkatan sebesar 0,265, dengan asumsi tidak ada penambahan (konstanta) nilai partisipasi anggaran, kejelasan anggaran, umpan balik anggaran dan SPIP.
- f. $b_5 = 0,182$. Hal ini menunjukkan apabila sistem pengendalian intern pemerintah bertambah, maka kinerja manajerial aparat pemerintah akan mengalami peningkatan sebesar 0,182, dengan asumsi tidak ada penambahan (konstanta) nilai partisipasi anggaran, kejelasan anggaran, umpan balik anggaran dan evaluasi anggaran.

Uji F

Berdasarkan analisis regresi linear berganda diketahui bahwa koefisien regresi masing-masing variabel bebas bernilai negative dan positif, sehingga dapat dikatakan bahwa variable partisipasi anggaran,kejelasan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan SPIP berpengaruh negatif dan positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah. Untuk mengetahui pengaruh tersebut signifikan atau tidak, selanjutnya dilakukan uji keberartian regresi linear ganda (uji F) sebagai berikut.

- a. Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah :

$H_0 = 0$, (Partisipasi Anggaran, kejelasan anggaran , Umpan balik anggaran , Evaluasi Anggaran, dan Sistem Pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial).

$H_5 \neq 0$ (Partisipasi Anggaran, kejelasan anggaran , Umpan balik anggaran , Evaluasi Anggaran, dan Sistem Pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja manajerial).

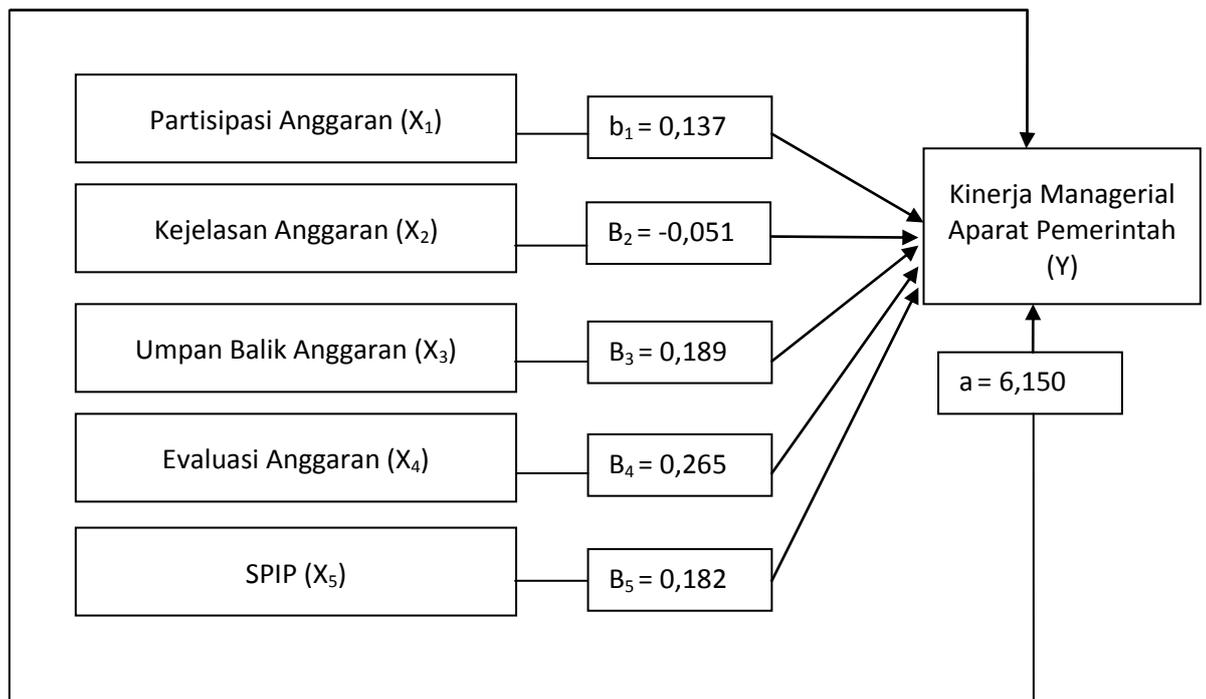
b. Tingkat kepercayaan 95%, $\alpha = 0,05$

c. Kriteria pengujian

H_0 diterima jika $F_{hitung} < F_{tabel}$ atau signifikansi $> 0,05$

H_0 ditolak jika $F_{hitung} > F_{tabel}$ atau signifikansi $< 0,05$

Berdasarkan analisis dengan program SPSS versi 21 diperoleh nilai F_{hitung} diperoleh nilai F hitung sebesar 8,741. Karena nilai F hitung (8,741) $>$ F tabel (2,31) dan nilai signifikansi (probabilitas) sebesar $0.000 < 0.05$, maka H_0 ditolak yang artinya secara simultan Partisipasi Anggaran, kejelasan anggaran , Umpan balik anggaran , Evaluasi Anggaran, dan Sistem Pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja manajerial



Gambar 5.1
Diagram Analisis Regresi Berganda

Uji t

Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah.

Partisipasi anggaran memiliki pengaruh yang signifikan terhadap Kinerja Manajerial manajerial aparat pemerintah daerah Indramayu, hal ini dibuktikan

dengan nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05. Karena $t_{hitung} (2,473) > t_{tabel} (1,66)$ maka H_0 ditolak. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa semakin aktif keterlibatan para pengguna anggaran dalam penyusunan anggaran maka kinerja manajerial semakin tinggi. Langkah-langkah uji signifikansi koefisien regresi atau disebut juga uji t adalah sebagai berikut.

- a. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :
 $H_0 = b_1 = 0 =$ (Partisipasi Anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja Manajerial).
 $H_1 = b_1 \neq 0 =$ (Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Kinerja manajerial).
- b. Tingkat kepercayaan 95%, $\alpha = 0,05$.
- c. Kriteria pengujian
 H_0 diterima jika $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau signifikansi $> 0,05$
 H_0 ditolak jika $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau signifikansi $< 0,05$

Kesuksesan pemerintah daerah sangatlah tergantung dari individu yang terlibat didalamnya khususnya pejabat struktural yang berperan penting dalam perencanaan keuangan organisasi dimasa yang akan datang. Kinerja para pejabat struktural tersebut akan meningkat apabila terlibat secara aktif dalam proses penyusunan anggaran pada unit organisasi mereka. Melalui tahapan-tahapan penyusunan anggaran tersebut setiap aparat akan mengetahui hasil usahanya sehingga membuat mereka merasa yakin dan sukses dengan rencana anggaran yang dibuatnya.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian Argyris (1952), Becker dan Green (1962), Bass dan Leavitt (1963), Brownell, (1982c), Brownell dan Mcinnes (1986), menemukan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Sardjito dan Osmad (2007) menyebutkan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran maka semakin meningkat kinerja aparat pemerintah daerah. Demikian juga dengan hasil penelitian Indriantoro (1993), Siskawati (2004), Nor (2007), menemukan bahwa hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial.

Pengaruh kejelasan anggaran terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah

Berdasarkan analisis regresi linear berganda diketahui bahwa koefisien regresidari variabel kejelasan anggaran (b_2) adalah sebesar -0,051 atau bernilai negatif, sehingga dapat dikatakan bahwa kejelasan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial. Untuk mengetahui pengaruh tersebut signifikan atau tidak, selanjutnya nilai koefisien regresi linear ganda dari b_2 ini diuji signifikansinya. Langkah-langkah uji signifikansi koefisien regresi atau disebut juga uji t adalah sebagai berikut:

- a. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :
 $H_0 = b_2 = 0 =$ (kejelasan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial).
 $H_2 = b_2 \neq 0 =$ (kejelasan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial).
- b. Tingkat kepercayaan 95%, $\alpha = 0,05$.

- c. Kriteria pengujian
 H_0 diterima jika $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau signifikansi $> 0,05$
 H_0 ditolak jika $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau signifikansi $< 0,05$

Untuk variabel Kejelasan Anggaran (X_2) diperoleh nilai t hitung sebesar -0,626. Karena t hitung (-0,626) < t tabel (1,66) maka H_0 diterima. Kejelasan anggaran tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah, hal ini dibuktikan dengan nilai signifikansi lebih besar dari 0,05. Hal ini membuktikan bahwa semakin jelas kejelasan tujuan anggaran dalam penyusunan anggaran maka semakin menurun kinerja aparat pemda dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya, sebaliknya jika tujuan anggaran kurang jelas maka kinerja aparat Pemda juga akan naik. Oleh karena itu hipotesis **H2** dalam penelitian ini ditolak.

Hasil penelitian ini juga tidak sejalan dengan Kenis (1979) , bahwa kejelasan anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran tersebut. Hasil Locke (1968) dalam Andy (2009) menyatakan bahwa mencantumkan sasaran anggaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik dan hanya akan mendorong karyawan melakukan yang terbaik.

Pengaruh Umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah

Berdasarkan analisis regresi linear berganda diketahui bahwa koefisien regresi dari variabel umpan balik anggaran (b_3) adalah sebesar 0,189 atau bernilai positif, sehingga dapat dikatakan bahwa umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Untuk mengetahui pengaruh tersebut signifikan atau tidak, selanjutnya nilai koefisien regresi linear ganda dari b_3 ini diuji signifikasinya. Langkah-langkah uji signifikansi koefisien regresi atau disebut juga uji t adalah sebagai berikut:

- a. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :
 $H_0 = b_3 = 0$ = (umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial).
 $H_3 = b_3 \neq 0$ = (umpan balik anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajeria).
- b. Tingkat kepercayaan 95%, $\alpha = 0,05$.
- c. Kriteria pengujian
 H_0 diterima jika $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau signifikansi $> 0,05$
 H_0 ditolak jika $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau signifikansi $< 0,05$

Untuk variabel Umpan Balik Anggaran (X_3) diperoleh nilai t hitung sebesar 2,286. Karena t hitung (2,286) > t tabel (1,66) maka H_0 ditolak. Laporan umpan balik dirasa cukup akurat menunjukkan penyimpangan yang terjadi pada unit kerja mereka. Jika terjadi penyimpangan pada pelaksanaan anggaran maka akan diarahkan menuju suatu perbaikan, sehingga kesalahan yang sama tidak terulang di periode yang akan datang.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kenis (1979) yang menyimpulkan umpan balik mengenai tingkat pencapaian sasaran anggaran tidak efektif dalam memperbaiki kinerja dan hanya efektif secara marginal dalam memperbaiki sikap manajer. Carrol dan Tosi (1970), Steers (1975), Kim dan Hammer (1976) dalam Kenis (1979) juga mendukung pengaruh positif dan signifikan umpan balik.

Pengaruh Evaluasi Anggaran terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah.

Berdasarkan analisis regresi linear berganda diketahui bahwa koefisien regresi dari variabel evaluasi anggaran (b_4) adalah sebesar 0,265 atau bernilai positif, sehingga dapat dikatakan bahwa evaluasi anggaran (b_4) berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Untuk mengetahui pengaruh tersebut signifikan atau tidak, selanjutnya nilai koefisien regresi linear ganda dari b_4 ini diuji signifikasinya. Langkah-langkah uji signifikansi koefisien regresi atau disebut juga uji t adalah sebagai berikut:

- a. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :
 $H_0 = b_4 = 0$ = (umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial).
 $H_4 = b_4 \neq 0$ = (umpan balik anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial).
- b. Tingkat kepercayaan 95%, $\alpha = 0,05$.
- c. Kriteria pengujian
 H_0 diterima jika $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau signifikansi $> 0,05$
 H_0 ditolak jika $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau signifikansi $< 0,05$.

Untuk variabel Evaluasi Anggaran (X_4) diperoleh nilai t hitung sebesar 3,445. Karena t hitung (3,445) $>$ t tabel (1,66) maka H_0 ditolak. Evaluasi anggaran merupakan hal penting dalam suatu implementasi anggaran yang tujuannya mencari tahu kemungkinan terjadinya penyimpangan dalam satu unit kearah yang bertanggung jawab. Manfaat lain dilakukannya evaluasi terhadap penyimpangan yaitu dapat dijadikan sebagai dasar pertimbangan penilaian prestasi para pejabat struktural. Dengan adanya evaluasi akan menimbulkan rasa tanggung jawab para pengguna anggaran untuk melaksanakan tugas sesuai harapan. Peningkatan rasa tanggung jawab ini berarti akan meningkatkan kinerja tersebut.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan Kenis (1979) yang meneliti evaluasi penganggaran ditemukan berpengaruh terhadap kinerja manajer. Penelitian Michael dan Troy (2000) dalam Munawar (2006) yang menjelaskan bahwa untuk mengukur kinerja sebuah pemerintah lokal dalam perbandingannya dengan tujuan-tujuan yang telah ditetapkan maka diperlukan akuntabel oleh pemerintah local. Munawar (2006) menemukan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh terhadap perilaku aparat pemerintah daerah Kab. Kupang . Hal ini menunjukkan bahwa dalam menyiapkan anggaran mereka selalu melakukan evaluasi kegiatan-kegiatan yang telah diprogramkan dan pada pelaksanaan anggaran, mereka juga melakukan evaluasi terhadap kegiatan yang telah dilakukan sehingga kinerja mereka menjadi lebih baik.

Pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah

Berdasarkan analisis regresi linear berganda diketahui bahwa koefisien regresi dari variable sistem pengendalian intern pemerintah (b_5) adalah sebesar 0,182 atau bernilai positif, sehingga dapat dikatakan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah (b_5) berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Untuk mengetahui pengaruh tersebut signifikan atau tidak, selanjutnya nilai koefisien regresi linear ganda dari b_4 ini diuji signifikasinya. Langkah-langkah uji signifikansi koefisien regresi atau disebut juga uji t adalah sebagai berikut:

- a. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :
 $H_0 = b_4 = 0$ = (sistem pengendalian intern pemerintah tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial).
 $H_4 = b_4 \neq 0$ = (sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh terhadap kinerja manajerial).
- b. Tingkat kepercayaan 95%, $\alpha = 0,05$.
- c. Kriteria pengujian
 H_0 diterima jika $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau signifikansi $> 0,05$
 H_0 ditolak jika $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau signifikansi $< 0,05$.

Untuk variabel Sistem Pengendalian Intern pemerintah (X_5) diperoleh nilai t hitung sebesar 2,823. Karena t hitung (2,823) $>$ t tabel (1,66) maka H_0 ditolak. Hasil penelitian ini memperkuat penelitian Rosdiana (2010) yang menyimpulkan untuk memperbaiki kinerja pemerintah perlu diciptakannya sistem pengendalian intern pemerintah agar instansi pemerintah dapat mengetahui dana publik yang digunakan oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Kenyataan ini sejalan dengan pernyataan dalam PP No. 8 tahun 2006 bahwa tujuan dari pengendalian intern adalah untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi organisasi dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan perundang-undangan yang berlaku maka apabila manajemen telah mampu melakukan hal ini dengan baik maka dengan sendirinya akan memberikan jaminan kepada manajemen untuk mencapai tujuan dan sasaran organisasinya. Keberhasilan suatu sistem pengendalian ditentukan oleh seberapa jauh sesuai dengan karakteristik organisasi. Pendekatan kontijensi menunjukkan bahwa sistem pengendalian akan lebih dapat menunjang pencapaian tujuan organisasi apabila desainnya sesuai dengan kondisi lingkungan organisasi. Sistem pengendalian yang tidak sesuai dengan karakteristik organisasi dapat menimbulkan perilaku *disfungsional* bagi anggota organisasi. Apabila tujuan dan sasaran organisasi telah tercapai maka dengan demikian akan meningkatkan kinerja manajerial itu sendiri.

Koefisien Determinasi (R^2)

Presentase variabel dependen (kinerja manajerial) dapat dijelaskan oleh variabel independen (partisipasi anggaran, kejelasan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, dan sistem pengendalian intern pemerintah) dalam model penelitian ditunjukkan oleh besarnya koefisien determinasi. Koefisien determinasi menunjukkan seberapa besar pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat (dependent) yang dinyatakan dalam persen(%).

Tabel
Hasil Koefisien Determinasi

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.570 ^a	.324	.287	.90577	1.209

a. Predictors: (Constant), SPI, Evaluasi Anggaran, Umpan Balik Anggaran, Partisipasi Anggaran, Kejelasan Anggaran

b. Dependent Variable: Kinerja Manajerial

Sumber: data primer yang diolah, 2015

Berdasarkan tabel 5.10 artinya, variabel X1, X2,X3 X4 dan X5 berpengaruh terhadap variabel (Y) sebesar 32,4%. Sedangkan sisanya sebesar 67,6% diterangkan oleh variabel lainnya yang tidak diteliti oleh penulis.

PENUTUP

Simpulan

Berdasarkan hasil olahan penelitian yang telah dilakukan maka dapat dibuat kesimpulan sebagai berikut :

1. Partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah Indramayu. Partisipasi anggaran memungkinkan terjadinya komunikasi yang semakin baik, interaksi satu sama lain serta kerja sama dalam tim untuk mencapai tujuan organisasi. .
2. Kejelasan anggaran tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah. Hal ini membuktikan bahwa semakin jelas kejelasan tujuan anggaran dalam penyusunan anggaran maka semakin menurun kinerja aparat pemda dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya
3. Evaluasi Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kinerja aparat pemerintah daerah. Oleh karena itu,kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi serta sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas dan fungsi suatu instansi pemerintah yang bersangkutan.
4. Umpan balik anggaran memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah. Ini berarti bahwa semakin tinggi umpan balik yang diterima aparat Pemda maka semakin tinggi kinerja aparat pemda dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya.
- 5 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kinerja aparat pemerintah daerah. Untuk memperbaiki kinerja pemerintah perlu diciptakannya sistem pengendalian intern pemerintah agar instansi pemerintah dapat mengetahui dana publik yang digunakan oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah

Saran

Berdasarkan keterbatasan dalam penelitian ini, beberapa saran untuk penelitian kedepan adalah sebagai berikut:

1. Penelitian kedepan dapat menambah beberapa variabel yang mungkin, berpengaruh dalam melakukan penelitian tentang kinerja aparat Pemda.
2. Meskipun ada hipotesis tidak terbukti dalam penelitian ini, peneliti tetap menyarankan untuk tetap menggunakan variabel yang tidak signifikan dalam penelitian ini, untuk diteliti ulang. Karena dalam penelitian terdahulu variabel tersebut merupakan faktor kunci yang perlu dipertimbangkan.
3. Kurang mendalamnya analisis yang peneliti lakukan terhadap variabel penelitian, peneliti menyarankan untuk penelitian kedepan, mungkin bisa lebih dalam lagi dalam menganalisis permasalahan tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A.A, R. J. Elder dan M. S. Beasley. (2008). *Auditing and Assurance Services an Integrited Approach. 9th Edition*. New Jersey: Person Education, Inc.
- A.A. Anwar Prabu Mangkunegara. 2011. *Manajemen Sumber Daya Manusia Perusahaan*. Bandung. PT. Remaja Rosda Karya.
- Arikunto, S. (2006). *Prosedur Penelitian mSuatu pendekatan Praktik*. Edisi Revisi VI. Jakarta : PT. Rineka Cipta.
- Argyris, Chris. (1952). *The Impact of Budgeta on People*. Controllership Foundation.
- Bawono, Andy D. B. 2009. Keadilan Prosedural dalam Hubungan Antara Budgetary Goal Characteristics dan Kinerja manajerial Pejabat Pemerintah. *Jurnal akuntansi dan keuangan*, Vol.7, No.2 September 2009.
- Bastian, Indra. (2006). *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Brownell, Peter, (1981). *Participation in Budgeting, Locus of Control, and Organizational Effectiveness*. *Accounting Review* Hal 844-860.
- Ghozali, Imam. (2013). “*Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program. SPSS*”. Semarang.
- Hapsari, Nanda. (2010). *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi dan Locus of Control sebagai Variabel Moderating* . Semarang
- Hindriani, Nuning. (2012). *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam Perencanaan dan Penyerapan Anggaran di Daerah (Studi pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun)*. Tesis Magister Administrasi Publik, Program Pascasarjana Universitas Brawijaya, Malang.
- Istiyani. (2009). *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintahan daerah di Kabupaten Temanggung*. (Tesis).
- Keith Davis, John W. Newstrom. *Perilaku Dalam Organisasi*, Jakarta: Erlangga.

- Kenis, I. (Oktober 1979). *Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. The Accounting Review. Hal 707-721.*
- Lex Donaldson and James H. Davis. 1 June 1991. *Stewardship Theory or Agency Theory : CEO Governance and Shareholder Returns, Australian Journal of Management, Vol. 16, page 49-64.*
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Maryati, H., A., (2002). *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku, Sikap, dan Kinerja Pemerintah Daerah di propinsi Nusa Tenggara Timur. (tesis)*
- Moehariono, (2009). *Pengukuran Kinerja Berbasis Kompetensi*. Bogor : Ghalia Indonesia.
- Michael W.Spicer, Richard D.Bingham. (1991). *Public Finance and Budgeting*.
- Munawar, (2006). *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang. (Tesis)*.
- Nor, Wahyudin. (2007). *Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*. Simposium Nasional Akuntansi X. Makasar. Hal. 1-27.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. Jakarta, Kementerian Hukum dan HAM .
- Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan daerah*.
- Podrug, N. (2011). *The Strategic Role Of Managerial Stewardship Behavior For Archiving Corporate Citizenship*. Ekonomski Pregled. Vol. 62 (7-8).
- Ramandei, P. (2009). "Pengaruh Karakteristik Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Manajerial". Tesis, Universitas Diponegoro
- Sardjito, Bambang dan Osmad Muthaher. (2007). *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating*. Simposium Nasional Akuntansi (SNA) X. UNHAS Makasar, 26-28 Juli.
- Santoso, Singgih. (2000). *Buku latihan SPSS Statistic Parametric*. Elex Media Komputindo.
- Sardjiarjo, Arja. (2000). *Akuntabilitas dan pengukuran kinerja pemerintahan*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan. Vol.2, No.2.
- Sugiyono. (2014), *Metode Penelitian Bisnis*. Alfabeta.
- Sumarno, J. (2005). *Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial*. Symposium Nasional Akuntansi VIII Solo, 15-16 September 2005.
- Undang-Undang No.32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang No.33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah.
- Undang-Undang No.17 Tahun 2003, tentang Keuangan Negara
- Wilson, R. Kent. 2010. *Steward Leadship: Characteristics of The Steward Leader in Christian Nonprofit Organizations*.