

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA APARAT  
PEMERINTAH DAERAH KEPUASAN KERJA SEBAGAI VARIABEL MODERATING  
PADA SKPD KABUPATEN POHUWATO**

Oleh :

Novaliastuti Masiaga

Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Gorontalo

e-mail : nova\_hurudji@yahoo.com

**Abstract**

*This research aims to: 1). To examine and provide evidence empirical of the influence of participation in the establishment of the budget of the performance of regional financial . 2). To examine and provide evidence that are empirical is it satisfaction work strengthen or weakened the influence of participation in the establishment of the budget of the performance of regional government officials .*

*This research is descriptive quantitative. The Features of this research is explained study (explanatory). The population in this research were 305 people from 29 SKPD in Pohuwato district, consisting of head of or body, the head of or head of and head sub parts or head of. This research using withdrawal sample by the number of 173 people. Data was collected through interviews, questionnaires, Data analysis method by Path analysis using SPSS.*

*The results showed that: 1) Participation the establishment of the budget have had a positive impact on the performance of regional government officials . 2) . Satisfaction work able to increase the influence of participation the establishment of the budget of the performance of regional government officials.*

*Keywords: Partisipatisapi the establishment of the budget, The performance of officers the government, job satisfaction.*

## **I PENDAHULUAN**

### **A. Latar Belakang**

Regulasi yang menjelaskan tentang pedoman dalam rancangan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama-sama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja), mengenai proses penganggaran daerah diatur dalam Kepmendagri Nomor 13 tahun 2006. Penyelenggaraan pemerintah daerah tak terlepas dari anggaran. Rancangan anggaran unit kerja dimuat dalam suatu dokumen yang disebut Rancangan Anggaran Satuan Kerja (RASK). RASK memuat standar analisis belanja, tolak ukur kinerja standar biaya sebagai instrumen pokok dalam anggaran kinerja.

Anggaran menjadi penting karena digunakan dalam mengalokasikan dana untuk pelaksanaan kegiatan-kegiatan pemerintah daerah. Anggaran pada sektor pemerintahan terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana disetiap program dan aktivitas. Dana yang digunakan dalam setiap program tersebut merupakan dana milik rakyat. Dalam hal ini terjadi perbedaan antara anggaran sektor publik dan anggaran sektor swasta. Pada anggaran sektor publik anggaran yang telah disusun dipublikasikan kepada rakyat,

dimana anggaran dari sektor publik berasal dari pajak, retribusi, laba perusahaan milik daerah atau Negara, pinjaman pemerintah berupa utang luar negeri dan obligasi. Sedangkan dalam sektor swasta anggaran yang telah disusun tidak akan dipublikasikan kepada rakyat karena anggaran tersebut bersifat rahasia. Dana anggaran dari sektor swasta berasal dari modal sendiri, laba ditahan, aktiva, dan pembiayaan eksternal yang meliputi: utang bank, obligasi, penerbitan saham.

Desentralisasi disektor pemerintahan terjadi dari kepala daerah satuan kerja perangkat daerah (SKPD), satuan kerja pengelola keuangan daerah (SKPKD) dan sekretaris daerah. Desentralisasi dalam hal ini adalah penyerahan wewenang dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk mengurus urusan yang ada di daerah tersebut. Masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) menyusun format Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) SKPD. Hal ini diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 19 (1) dan (2) bahwa Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) menyusun rencana kerja dan anggaran dengan pendekatan berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai. Anggaran Berbasis Kinerja (ABK) yang dimaksud dalam

penyusunan RKA-SKPD harus betul-betul dapat menyajikan informasi yang jelas tentang tujuan, sasaran, serta korelasi antara besaran anggaran (beban kerja dan harga satuan) dengan manfaat dan hasil yang ingin dicapai atau diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan yang dianggarkan.

Partisipasi SKPD dalam menyusun anggaran dinilai dapat meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah. Partisipasi SKPD dalam menyusun anggaran merupakan bagian dari proses penganggaran dengan pendekatan *bottom up*. Proses penganggaran dengan pendekatan *bottom up* merupakan proses penganggaran dimana anggaran disusun berdasarkan partisipasi dari bawahan. Dalam proses ini dikenal adanya partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran menurut Brownell dalam Nursidin (2008) adalah sebagai satu proses dalam suatu organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Partisipasi dalam penyusunan anggaran sektor publik/pemerintah terjadi ketika antara pihak eksekutif, legislatif bekerja sama dalam penyusunan anggaran. Anggaran dibuat oleh Kepala Daerah melalui usulan-usulan dari unit-unit kerja. Penyusunan anggaran di pemerintah Kabupaten Pohuwato juga mengacu pada proses *bottom up* dimana masing-masing SKPD menyusun sendiri anggaran bagi dinas masing-masing. Proses penganggaran seperti ini diharapkan dapat meningkatkan kinerja aparat pemerintah SKPD, khususnya SKPD yang ada di Kabupaten Pohuwato. Dalam pelaksanaannya di SKPD yang ada di Kabupaten Pohuwato partisipasi aparat masih kurang maksimal, karena tidak semua terlibat dalam penyusunan anggaran.

Dengan adanya tuntutan pemerintah daerah yang ikut berpartisipasi dalam proses penganggaran, maka dalam hal ini diperlukan komunikasi antara atasan dan bawahan saling memberikan informasi terutama bersifat informasi lokal karena bawahan lebih mengetahui kondisi langsung pada bagiannya. Di samping memberikan informasi kepada atasan, bawahan juga harus ikut serta dalam penyusunan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran ini diperlukan agar anggaran yang dibuat sesuai dengan realita yang ada di lapangan. Partisipasi menurut Brownell dalam Corynata (2004: 619) adalah suatu perilaku, pekerjaan, dan aktifitas yang dilakukan oleh aparat pemerintah selama aktivitas penyusunan anggaran yang berlangsung.

Partisipasi penyusunan anggaran sangat erat hubungannya dengan kinerja aparat pemerintah daerah, karena kinerja aparat pemerintah dilihat berdasarkan partisipasi aparat pemerintah dalam menyusun anggaran

(Mahoney dalam Leach-Lopez *et al.*, 2007). Ketua Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Nasution (2007) dalam Bangun (2009) menyatakan bahwa berdasarkan hasil audit BPK, ternyata kinerja pemerintah daerah di Indonesia masih jauh dari standar-standar yang telah ditentukan. Menurut Deputi IV BPKP, 2005 hal itu dikarenakan pemerintah belum transparan, dan penyusunan anggaran belum sepenuhnya disusun berdasarkan SAP (Standar Akuntansi Pemerintah).

Melihat kenyataan yang ada, SKPD Kabupaten Pohuwato di BPKAD daftar APBD dan kinerja aparat pemerintah daerah dari tahun 2009-2011 mengalami fluktuasi. Adapun daftar APBD dan kinerja aparat pemerintah daerah sebagai berikut:

1. Tahun 2009, APBD berjumlah Rp. 756.160.159.695,47.- dan kinerja 85%
2. Tahun 2010, APBD berjumlah Rp. 800.692.015.931,00.- dan kinerja 87%
3. Tahun 2011, APBD berjumlah Rp. 941.227.525.698,00.- dan kinerja 89%

Kinerja aparat pemerintah SKPD Kabupaten pohuwato dinilai dari indeks prestasi kerja (IPK) untuk masing-masing SKPD yang disebabkan karena sistem pengelolaan keuangan daerah yang masih lemah dimulai dalam proses perencanaan dan penganggaran APBD, pelaksanaan/penatausahaan APBD, pertanggungjawaban yang berupa pelaporan hasil pelaksanaan APBD dan pengawasan serta terbatasnya personel baik kualitas maupun kuantitas di tingkat kabupaten. Selain itu daerah belum mampu untuk menyerap dana pembangunan yang begitu besar setelah adanya otonomi daerah. Dengan adanya keterlambatan dalam pengesahan menyebabkan banyak program dan kegiatan yang sudah disusun tidak dapat dilaksanakan sehingga menghambat pembangunan daerah tersebut. Untuk itu suatu kinerja harus diukur agar mengetahui keberhasilan atau kegagalan di dalam kinerja. Menurut Pabundu dalam Marpaung (2009) kinerja merupakan hasil-hasil fungsi pekerjaan atau kegiatan seseorang maupun kelompok dalam suatu organisasi yang dipengaruhi oleh beberapa faktor untuk mencapai tujuan organisasi dalam periode waktu tertentu.

Pentingnya partisipasi dalam penyusunan anggaran, selalu dinilai dari baik atau buruknya kinerja yang ada dalam pemerintahan. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah memerlukan pendekatan kontijensi. Pendekatan kontijensi memberikan gagasan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja aparat pemerintah daerah diduga dipengaruhi oleh beberapa faktor/variabel yang bersifat kondisional. Salah satu variabel yang bersifat kondisional tersebut adalah

variabel moderating. Pada penelitian ini kepuasan kerja digunakan sebagai variabel moderating. Permasalahn yang diteliti penulis adalah :

1. Apakah partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah daerah?
2. Apakah kepuasan kerja dapat memperkuat/memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah?

## II TINJAUAN PUSTAKA

### A. Pengertian Anggaran

Pengelola perusahaan baik perusahaan swasta maupun pemerintah terlebih dahulu manajemen menetapkan tujuan dan sasaran, dan kemudian membuat rencana kegiatan untuk mencapai tujuan dan sasaran tersebut. Dampak keuangan akan diperkirakan terjadi sebagai akibat dari rencana kerja tersebut, kemudian disusun dan dievaluasi melalui proses penyusunan anggaran. Anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam unit (kesatuan) moneter dan berlaku untuk jangka waktu (periode) tertentu yang akan datang (Munandar 2001: 1) dalam Harefa (2008). Menurut Warsito (2005: 2) dalam Lubis (2009) anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis yang meliputi seluruh kegiatan lembaga yang dinyatakan dalam unit (kesatuan) moneter dan berlaku untuk jangka waktu (periode) tertentu yang akan datang.

Mardiasmo (2004: 61) menyatakan bahwa anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang sedang dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial.

### B. Fungsi dan Jenis Anggaran

Mahsun dkk (2006: 8) mengemukakan anggaran sektor publik (pemerintah) berfungsi sebagai:

1. Alat Perencanaan  
Anggaran merupakan alat yang di gunakan 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 berfungsi sebagai instrumen yang dapat mengendalikan terjadinya pemborosan-pemborosan pengeluaran. Berdasarkan anggaran yang di ajukan, pemerintah mengajukan rencana detail tentang semua penerimaan dan pengeluaran yang harus di pertanggung jawabkan kepada publik.

3. Alat Kebijakan Fiskal  
Anggaran dapat di gunakan sebagai instrumen yang dapat mencerminkan arah kebijakan fiskal, pemerintah sehingga dapat di lakukan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi yang akan mendorong, memfasilitasi dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.
4. Alat Politik  
Anggaran merupakan dokumen politik yang berupa komitmen dan kesepakatan antar pihak eksekutif dan legislatif atas penggunaan dana publik.
5. Alat Koordinasi dan Komunikasi  
Anggaran merupakan instrumen untuk melakukan koordinasi antar bagian dalam pemerintahan. Anggaran juga berfungsi sebagai alat komunikasi antar unit kerja dalam lingkungan eksekutif.
6. Alat Penilaian Kerja  
Anggaran merupakan wujud komitmen dari pihak eksekutif sebagai pemegang anggaran kepada pihak legislatif sebagai pemberi wewenang. Kinerja pihak eksekutif sebagai manajer publik di nilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran.
7. Alat Pemativasi  
Anggaran dapat memotivasi pihak eksekutif beserta stafnya untuk bekerja secara ekonomis, efektif dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan.
8. Alat Untuk Menciptakan Ruang Publik  
Anggaran merupakan wadah untuk menampung aspirasi dari kelompok masyarakat, baik kelompok masyarakat yang terorganisir maupun yang tidak terorganisir.

### C. Siklus Anggaran

Menurut Mahsun (2006: 83) dalam partisipasi anggaran pada akuntansi sektor pemerintahan terdapat empat siklus anggaran yang meliputi empat tahap sebagai berikut:

1. Tahap persiapan anggaran  
Pada tahapan ini dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang telah tersedia. Terkait dengan adanya penafsiran tersebut maka perlu diperhatikan sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, yaitu dengan cara melakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat. Selain adanya penaksiran perlu disadari adanya masalah yang cukup berbahaya jika anggaran pendapatan diestimasi pada saat bersamaan dengan pembuatan keputusan tentang anggaran pengeluaran.
2. Tahap Ratifikasi

Tahap ratifikasi ini melibatkan proses politik yang cukup rumit dan berat. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *managerial skill*, namun juga harus mempunyai *political skill*, dan *coalition building* yang memadai. Dalam hal ini integritas dan kesiapan mental (*coalition building*) sangat penting, karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pernyataan dan bantahan dari pihak legislatif.

### 3. Tahap implementasi/pelaksanaan anggaran

Tahap ini merupakan tahapan yang sangat penting dan harus diperhatikan oleh manajer keuangan pemerintah. Dalam hal ini manajer keuangan publik mempunyai sistem (informasi) akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik bertanggung jawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati dan bahkan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya. Sistem akuntansi yang baik meliputi pula dibuatnya sistem pengendalian intern yang memadai.

### 4. Tahap pelaporan dan evaluasi anggaran

Tahap pelaporan dan evaluasi terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika pada tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan pelaporan dan evaluasi anggaran tidak akan menemukan banyak masalah. Menurut Muhammad (2007) dalam Bangun (2008) manfaat dari partisipasi penyusunan anggaran adalah semakin banyak aparat pemerintah yang terlibat dalam partisipasi anggaran maka semakin mudah dan cepat dalam menyusun anggaran. Namun demikian partisipasi dalam penyusunan anggaran juga memiliki suatu keterbatasan. Menurut Siegel dan Mazoni (1989) dalam Sarjito (2007) partisipasi akan memungkinkan terjadinya perilaku disfungsi. Perilaku disfungsi dalam hal ini adalah perilaku yang tidak sesuai dengan aturan yang sedang berlaku, untuk menghindari adanya perilaku disfungsi maka aparat pemerintah di berikan kesempatan untuk ikut serta dalam penyusunan anggaran. Penyusunan anggaran pada pemerintahan di lakukan oleh Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), Sekretaris SKPD, dan Kepala Bagian di pemerintahan.

### D. Proses Penyusunan Anggaran

Mahsun, dkk (2006: 83) menyatakan proses penyusunan anggaran bertujuan untuk:

1. Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antar bagian dalam lingkungan pemerintah.
2. Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik melalui proses pemrioritasan.
3. Memungkinkan bagi pemerintah untuk memenuhi prioritas belanja.
4. Meningkatkan transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah kepada DPR/DPD dan masyarakat luas.

Faktor dominan dalam proses penganggaran:

1. Tujuan dan target yang hendak dicapai.
2. Ketersediaan sumber daya atau faktor-faktor produksi yang dimiliki pemerintah.
3. Waktu yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan dan target.
4. Faktor-faktor lain yang mempengaruhi anggaran, seperti munculnya peraturan pemerintah terbaru, fluktuasi pasar, perubahan sosial dan politik, bencana alam dan sebagainya.

### E. Partisipasi Penyusunan Anggaran

Beberapa penelitian mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Indriantoro (1993) dan Purwanto (2009) menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja aparat pemerintah. Hal ini terjadi karena hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja aparat pemerintah tergantung pada faktor-faktor situasional atau lebih dikenal dengan variabel kontingensi (*contingency variable*). Pendekatan kontingensi menyebabkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderating. Menurut Brownell dalam Coryanata (2004: 619) partisipasi adalah suatu perilaku, pekerjaan, dan aktifitas yang dilakukan oleh aparat pemerintah selama aktivitas penyusunan anggaran berlangsung. Oka Lestariani Widiya (2006) dalam Veronica, Krisnadewi mendefinisikan partisipasi dalam penyusunan anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya, sementara Chong (2002) dalam Marpaung (2009) menyatakan partisipasi dalam penyusunan anggaran sebagai proses dimana bawahan/pelaksana anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat di dalam dan mempunyai pengaruh dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran diperlukan dikarenakan agar anggaran yang dibuat sesuai dengan realita/kenyataan yang ada. Partisipasi penyusunan anggaran merupakan ciri dari penyusunan anggaran

yang menekankan kepada partisipasi aparat pemerintah daerah untuk mempertanggung jawabkan proses penyusunan anggaran. Brownell (1986) dalam Coryanata (2004) menyatakan bahwa partisipasi dalam penganggaran yaitu suatu proses partisipasi individu yang akan dievaluasi dan mungkin diberi penghargaan berdasarkan prestasi mereka pada sasaran.

Siegel dan Marconi (1989) dalam Nurendah (2011) menyatakan bahwa partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran dapat menimbulkan inisiatif pada mereka untuk menyumbangkan ide dan informasi, meningkatkan kebersamaan dan merasa memiliki, sehingga kerjasama di antara anggota dalam mencapai tujuan meningkat. Dengan begitu bisa dikatakan bahwa dengan keikutsertaan aparat pemerintah daerah dalam penyusunan anggaran dapat mengasah pengetahuan mereka tentang anggaran dan mampu memberikan informasi kepada masyarakat mengenai anggaran yang disusun oleh pemerintah.

Sebagaimana yang dikemukakan Milani dalam Karo Karo (2009), bahwa tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama untuk membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran nonpartisipatif. Anggaran partisipatif akan meningkatkan partisipasi dari pelaksana, meningkatkan level aspirasi, dan meningkatkan motivasi yang pada akhirnya akan membawa pengaruh positif pada kinerja manajerial (Niswatin, 2011).

#### **F. Kinerja Aparat Pemerintah Daerah**

Kinerja (*performance*) merupakan kuantitas dan kualitas pekerjaan yang diselesaikan oleh individu, kelompok atau organisasi menurut Stoner (1986: 477) dalam Syafriah (2009). Bangun (2009) menyatakan kinerja aparat pemerintah merupakan proses aktivitas manajerial yang efektif, mulai dari proses perencanaan dan penganggaran, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan. Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa kinerja aparat pemerintah merupakan kegiatan yang penting dalam organisasi pemerintahan yang dipengaruhi oleh beberapa faktor untuk mencapai tingkat efektif dan efisien untuk mendapatkan hasil yang maksimal dalam pencapaian tujuan organisasi. Tujuan untuk mengetahui keberhasilan dan kegagalan kinerja terdiri dari:

1. Penetapan indikator kinerja.
2. Penentuan hasil indikator kinerja menurut Palmer dalam Mahsun (2006) terdapat beberapa jenis indikator kinerja Pemerintah Daerah antara lain:
  - a. Indikator biaya (misalnya biaya total, biaya unit)

- b. Indikator produktivitas (misalnya jumlah pekerjaan yang mampu dikerjakan pegawai dalam jangka waktu tertentu)
- c. Tingkat penggunaan (misalnya sejauh mana layanan yang tersedia digunakan)
- d. Target waktu (misalnya waktu rata-rata yang digunakan untuk menyelesaikan satu unit pekerjaan)
- e. Volume pelayanan (misalnya perkiraan atas tingkat volume pekerjaan yang harus diselesaikan pegawai)
- f. Kebutuhan pelanggan (jumlah perkiraan atas tingkat volume pekerjaan yang harus diselesaikan pegawai)
- g. Indikator kualitas pelayanan
- h. Indikator kepuasan pelanggan
- i. Indikator pencapaian tujuan

#### **G. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Aparat Pemerintah Daerah**

Byars (1984) dalam Suryanawa (2008) mengemukakan bahwa kinerja adalah hasil dari usaha seseorang yang dicapai dengan adanya kemampuan dan perbuatan dalam situasi tertentu. Jadi prestasi kerja merupakan hasil keterkaitan antara usaha, kemampuan dan persepsi tugas. Usaha merupakan hasil motivasi yang menunjukkan jumlah energi (fisik dan mental) yang digunakan oleh individu dalam menjalankan suatu tugas. Sedangkan kemampuan merupakan karakteristik individu yang digunakan dalam menjalankan suatu pekerjaan. Kemampuan biasanya tidak dapat dipengaruhi secara langsung dalam jangka pendek. Persepsi tugas merupakan petunjuk dimana individu percaya bahwa dapat mewujudkan usaha-usaha mereka dalam pekerjaan.

Faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja menurut Sutermeister (1999) dalam Nurendah (2011) terdiri dari motivasi, kemampuan, pengetahuan, keahlian, pendidikan, pengalaman, pelatihan, minat, sikap kepribadian kondisi-kondisi fisik dan kebutuhan fisiologis, kebutuhan sosial dan kebutuhan egoistik. Sedangkan menurut Mahsun (2006) ada beberapa elemen pokok dalam kinerja yaitu :

1. Menetapkan tujuan, sasaran, dan strategi organisasi.
2. Merumuskan indikator dan ukuran kinerja.
3. Mengukur tingkat ketercapaian tujuan dan sasaran-sasaran organisasi.
4. Evaluasi kinerja/*feed back*, penilaian kemajuan organisasi, meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Dengan mengevaluasi kinerja aparat pemerintah daerah maka akan

diketahui seberapa besar tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah.

Kinerja aparat pemerintahan dinilai dari bagaimana anggota-anggota dalam sektor pemerintahan berupaya untuk memberikan pelayanan terbaik dengan mendayagunakan sumberdaya yang ada di organisasinya untuk memberikan kepuasan kepada masyarakat sebagai pihak yang dilayani. Instrumen kinerja terkait dengan pencapaian target kinerja kegiatan dari suatu program, akurasi (ketepatan dan kesesuaian) hasil, tingkat pencapaian program, dampak hasil kegiatan terhadap kehidupan masyarakat, kesesuaian realisasi anggaran dengan anggaran, pencapaian efisiensi operasional, perilaku pegawai.

#### H. Kepuasan Kerja

Pada era globalisasi sekarang ini, manusia tidak hanya puas dengan pendapatan yang diperolehnya. Namun kepuasan dalam mencapai tujuan yang ditetapkan juga menjadi tolak ukur dalam bekerja. Herzberg (2005) dalam Niken (2006) mengemukakan bahwa istilah kepuasan kerja (*job satisfaction*) dapat didefinisikan sebagai suatu perasaan positif yang merupakan hasil dari sebuah evaluasi karakteristiknya. *Equity theory* yang diungkapkan Herzberg (2005) dalam Niken (2006), yang menyatakan bahwa kepuasan kerja muncul dimana individu merasa senang sehingga individu tersebut mau untuk bekerja secara baik dan penuh tanggungjawab. Kepuasan kerja adalah suatu sikap umum terhadap pekerjaan seseorang, yang menunjukkan perbedaan antara banyaknya gaji yang diterima pekerja dengan yang diyakini oleh pekerja Robbins (1996) dalam Nurendah (2011). Kepuasan kerja mencerminkan kegembiraan atau sikap emosi positif yang berasal dari pengalaman kerja seseorang.

Sedangkan menurut Robbins (2003: 91) dalam Nurendah (2011) Istilah kepuasan kerja merujuk kepada sikap umum seorang individu terhadap pekerjaan yang dilakukannya. Jika seorang individu memiliki tingkat kepuasan kerja yang tinggi maka hal tersebut akan menunjukkan sikap yang positif terhadap kinerja itu sendiri. Namun apabila seorang individu tidak puas dengan pekerjaannya maka hal tersebut menunjukkan sikap yang negatif terhadap pekerjaan itu. Karena pada umumnya apabila seseorang berbicara mengenai sikap aparat pemerintah mereka selalu mengkaitkannya dengan kepuasan kinerja.

Faktor-faktor penentu kepuasan kerja menurut Rousseai (1998) dalam Niken (2006) ada tiga variabel yaitu karakteristik pekerjaan, organisasi dan individu. Karakteristik pekerjaan terdiri atas keanekaragaman

keterampilan, identitas tugas, otonomi, keberanian tugas. Hal ini menurut Oldam (1975) mempengaruhi tingkat motivasi, kinerja, kepuasan kerja, tingkat absensi, dan tingkat perputaran. Karakteristik organisasi terdiri dari skala usaha, kompleksitas, jumlah anggota kelompok, usia kelompok, dan kepemimpinan. Sedangkan karakteristik individu terdiri dari tingkat pendidikan, umur, masa kerja, status perkawinan, jumlah tanggungan, jenis kelamin. Jadi kepuasan kerja merupakan evaluasi yang menggambarkan seseorang atas perasaan sikapnya senang atau tidak puas dalam bekerja.

#### I. Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah Dengan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Moderating

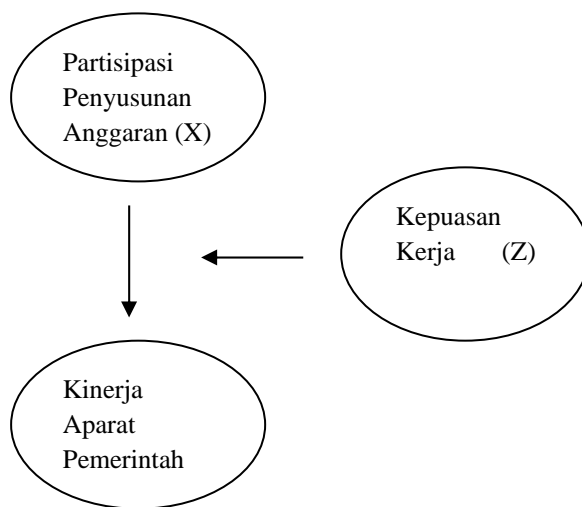
Anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam unit (kesatuan) moneter dan berlaku untuk jangka waktu (periode) tertentu yang akan datang (Munandar 2001: 1) dalam Harefa (2008). Partisipasi penyusunan anggaran sangat erat hubungannya dengan kinerja aparat pemerintah daerah, karena kinerja aparat pemerintah dilihat berdasarkan partisipasi aparat pemerintah dalam menyusun anggaran (Mahoney dalam Leach-Lopez *et al.*, 2007). Anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai suatu sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial (Schiff dan Lewin, 1970 dalam Susanti, 2004).

Bangun (2009) menyatakan kinerja aparat pemerintah merupakan proses aktivitas manajerial yang efektif, mulai dari proses perencanaan dan penganggaran, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban dan pengawasan. Kepuasan kerja mencerminkan kegembiraan atau sikap emosi positif yang berasal dari pengalaman kerja seseorang. Luthans (1995) dalam Abriyani (1998) menyatakan bahwa kepuasan kerja memiliki tiga dimensi. Pertama, kepuasan kerja adalah tanggapan emosional seseorang terhadap situasi kerja. Hal ini tidak dapat dilihat tetapi hanya dapat diduga. Kedua, kepuasan kerja sering ditentukan oleh sejauh mana hasil kerja memenuhi harapan seseorang. Ketiga, kepuasan kerja mencerminkan hubungan dengan berbagai sikap lainnya dari pada individual.

Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah Dengan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Moderating, memiliki hubungan, hal ini dapat dilihat dari penjelasan di atas. Hubungan tersebut diperkuat oleh Greenberg dan Baron (2003) dalam Nurendah (2011) menyatakan kepuasan kerja sebagai salah satu perilaku atau sikap yang ditujukan pada suatu penyusunan anggaran pemerintahan. Kepuasan kerja merupakan salah satu aspek yang dapat berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Kepuasan kinerja aparat pemerintah membuktikan bahwa aparat pemerintah tersebut bersungguh-sungguh dalam mewujudkan suatu rencana yang sudah dirancang sebelumnya. Handoko (1997: 122) menyatakan bahwa kepuasan kerja adalah keadaan emosional yang menyenangkan atau tidak menyenangkan para karyawan dalam memandang pekerjaan mereka.

**III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS**

**A. Kerangka Konseptual**



Gambar : Alur Kerangka Konseptual

Berdasarkan model hipotesis dan kerangka konseptual penelitian ini dapat dijelaskan bahwa variabel bebas (Partisipasi Penyusunan Anggaran) berhubungan dengan variabel terikat (Kinerja Aparat Pemerintah Daerah) dan variabel moderating (Kepuasan Kerja).

**A. Hipotesis**

Berdasarkan deskripsi teoritis dan kerangka berpikir, maka hipotesis penelitian ini adalah:

1. Semakin tinggi tingkat partisipasi penyusunan anggaran maka semakin tinggi tingkat kinerja aparat pemerintah daerah.

2. Semakin tinggi tingkat kepuasan kerja maka semakin kuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah.

**IV METODE PENELITIAN**

**A. Pendekatan Penelitian**

Studi ini menggunakan penelitian penjelasan (*explanatory research*) yakni kausalitas menjelaskan suatu hubungan antara variabel-variabel melalui pengujian hipotesis (Ghozali, 2004). Jenis penelitian ini dipilih mengingat tujuan yang hendak dicapai mencakup usaha-usaha untuk menjelaskan hubungan dan pengaruh yang terjadi antar kuisisioner sebagai alat pengumpul data primer.

Berdasarkan hipotesis dalam rancangan penelitian ini ditentukan variabel - variabel yang dipergunakan dalam penelitian. Ada empat variabel yaitu variabel Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kinerja Aparat Pemerintah Daerah dan Kepuasan Kerja. Selanjutnya untuk menentukan instrumen berdasarkan variabel penelitian dan kemudian menentukan sampel. Pengumpulan data dilakukan dengan metode observasi, wawancara dan kuisisioner. Data yang terkumpul diolah dengan menggunakan alat analisis deskriptif dan kuantitatif. Teknik analisa yang dipergunakan untuk menganalisis data adalah analisis jalur (*path Analysis*). Hasil analisa kemudian diinterpretasikan dan langkah terakhir disimpulkan serta diberikan saran.

**B. Analisis Data**

Dalam penelitian ini analisis diawali dengan pengumpulan dan pengolahan data yang diperoleh dari kuesioner dengan menggunakan skala likert, yang kemudian diuji validitas dan reliabilitas serta normalitasnya. Kemudian hasil pengolahan data tersebut dianalisis lebih lanjut untuk menjawab tujuan-tujuan penelitian, dengan menggunakan analisis korelasi pearson dan path analysis. Pengolahan data menggunakan program SPSS.

**1. Skala Likert**

Skala Likert digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Dengan Skala Likert, variabel yang akan diukur dijabarkan menjadi indikator variabel. Kemudian indikator tersebut dijadikan sebagai titik tolak untuk menyusun item-item instrumen yang dapat berupa pertanyaan atau pernyataan. Jawaban setiap item instrumen yang menggunakan Skala Likert mempunyai gradasi dari sangat positif sampai sangat negatif.

Skala Likert itu “aslinya” untuk mengukur **kesetujuan dan ketidak setujuan** seseorang terhadap sesuatu objek, yang jenjangnya bisa tersusun atas:

**Tabel. Contoh susunan skala likert**

Kode	Pilihan Jawaban	Skor / Poin Penilaian
SD	Seluruhnya diterapkan	5
SRD	Sering diterapkan	4
KKD	Kadang-kadang diterapkan	3
JD	Jarang diterapkan	2
TPD	Tidak pernah diterapkan	1

**2. MRA (Moderating Regression Analysis)**

Pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan analisis regresi dengan variabel pemoderasi (*Moderating Regression Analysis*). Analisis MRA ini selain untuk melihat apakah ada pengaruh variabel bebas terhadap variabel tak bebas juga untuk melihat apakah dengan diperhatikannya variabel moderasi dalam model, dapat meningkatkan pengaruh dari variabel bebas terhadap variabel tak bebas atau malah sebaliknya.

**V HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

**A. Hasil Penelitian**

Hasil analisis dengan menggunakan SPSS untuk setiap model regresi adalah sebagai berikut:

**1. Model Regresi Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat**

**Coefficients**

Model		Unstandardized Coefficients		t
		B	Std. Error	
1	(Constant)	16.014	1.947	8.225
	Partisipasi Penyusunan Anggaran	.344	.093	3.690

<sup>a</sup>.Dependent Variable: Kinerja Aparat Pemerintah

Dari hasil analisis regresi diatas dapat dibentuk model regresi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah sebagai berikut:

$$Y = 16.014 + 0.344X$$

Dari model tersebut dapat dikatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Ini terlihat dari koefisien regresi yang positif. Setiap kenaikan variabel partisipasi penyusunan anggaran sebesar satu satuan akan meningkatkan kinerja aparat pemerintah sebesar 0.344 satuan.

Selanjutnya dilakukan pengujian signifikansi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah.

Berdasarkan pengujian sebelumnya dengan menggunakan SPSS diketahui nilai t-hitung untuk variabel partisipasi penyusunan anggaran adalah sebesar 3.690. Sedangkan nilai t-tabel pada tingkat kepercayaan 95% dan derajat bebas sebesar  $n-k-1 = 87-1-1=85$  adalah sebesar 1.988. Karena nilai t-hitung yang diperoleh lebih besar dari nilai t-tabel maka  $H_0$  ditolak. Dengan demikian dapat disimpulkan terdapat pengaruh yang positif dan signifikan variabel partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah. Semakin baik partisipasi penyusunan anggaran maka kinerja aparat pemerintah akan semakin baik pula.

Besar pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah dihitung dengan menggunakan koefisien determinasi dengan rumus :

$$KD = r^2 \times 100\%$$

Perhitungan nilai koefisien korelasi dengan menggunakan SPSS adalah sebagai berikut:

**Correlations**

	Partisipasi Penyusunan Anggaran	Kinerja Aparat Pemerintah
Partisipasi Penyusunan Anggaran	1	.372**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	87
Kinerja Aparat Pemerintah	.372*	1
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	87

\*\*Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Dari hasil diatas diperoleh nilai koefisien korelasi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat pemerintah sebesar 0.372, sehingga koefisien determinasi adalah sebesar  $(0,372)^2 = 0,1384$ . Artinya sebesar 13,84% perubahan kinerja aparat pemerintah dipengaruhi oleh partisipasi penyusunan anggaran sedangkan sisanya sebesar 86,16% dipengaruhi oleh variabel lain.

**2. Model MRA Pengaruh Kepuasan Kerja terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Aparat**

Untuk melihat apakah variabel kepuasan kerja mampu memperkuat atau memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah digunakan analisis MRA (*Moderating Regression Analysis*).

Hasil analisis dengan menggunakan SPSS adalah sebagai berikut:



**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		t
		B	Std. Error	
1	(Constant)	-3.390	5.961	-.569
	Partisipasi Penyusunan Anggaran	.577	.284	2.031
	Kepuasan Kerja	1.276	.340	3.756
	Interaksi Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kepuasan Kerja	-.026	.016	-1.636

a. Dependent Variable: Kinerja Aparat Pemerintah

Berdasarkan hasil diatas, maka model MRA yang diperoleh adalah sebagai berikut:

Dari hasil analisis diatas terlihat bahwa variabel partisipasi penyusunan anggaran dan kepuasan kerja memiliki koefisien regresi yang positif. Artinya semakin baik partisipasi penyusunan anggaran maka kinerja aparat pemerintah yang dihasilkan akan semakin baik pula. Demikian juga dengan kepuasan kerja pegawai. Semakin tinggi tingkat kepuasan kerja maka kinerja aparat pemerintah juga akan semakin meningkat.

Adapun variabel interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan kepuasan kerja justru memperlihatkan koefisien regresi yang negatif. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa walaupun kepuasan kerja secara sendiri mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja aparat, namun jika dihubungkan dengan partisipasi penyusunan anggaran variabel kepuasan kerja justru mengurangi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat.

$$Y = -3.390 + 0.577 X + 1.276 Z - 0.026 XZ$$

Jika dibandingkan antara nilai t-hitung yang diperoleh masing-masing variabel maka hanya variabel partisipasi penyusunan anggaran dan kepuasan kerja yang mempunyai nilai t-hitung lebih besar dari nilai t-tabel. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kedua variabel tersebut mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah. Adapun variabel interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan kepuasan kerja memiliki nilai t-hitung yang lebih kecil dari t-tabel sehingga Ho diterima. Dengan kata lain walaupun kepuasan kerja mempengaruhi interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja aparat namun pengaruhnya tidak signifikan.

Langkah selanjutnya yang dilakukan dalam analisis MRA adalah melihat perubahan pengaruh yang diakibatkan adanya penambahan variabel dalam model

Pengujian secara keseluruhan untuk model MRA diatas adalah sebagai berikut:

**ANOVA<sup>b</sup>**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F
Regression	657.463	3	219.154	31.994
Residual	568.538	83	6.850	
Total	1226.000	86		

a. Predictors: (Constant), Interaksi Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kepuasan Kerja, Kepuasan Kerja, Partisipasi Penyusunan Anggaran

b. Dependent Variable: Kinerja Aparat Pemerintah

Hasil pengujian diatas menunjukkan nilai F-hitung sebesar 31.994. Sedangkan nilai F-tabel pada tingkat kepercayaan 95% dan derajat bebas sebesar (3 : 83) adalah sebesar 2.715. Karena nilai F-hitung yang diperoleh lebih besar dari nilai F-tabel maka Ho ditolak. Artinya secara keseluruhan model telah signifikan.

Setelah diketahui bahwa model regresi yang dihasilkan telah signifikan maka langkah selanjutnya adalah melakukan pengujian secara parsial dari masing-masing variabel dalam model. Untuk keperluan ini dilakukan pengujian dengan menggunakan uji parsial dengan menggunakan nilai t-hitung.

Berdasarkan output sebelumnya diperoleh nilai t-hitung untuk variabel partisipasi penyusunan anggaran adalah sebesar 2.031, variabel kepuasan kerja sebesar 3.756 dan interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan kepuasan kerja sebesar -1.636. Sedangkan nilai t-tabel pada tingkat signifikansi 5% dan derajat bebas sebesar  $n-k-1 = 87-3-1=83$  adalah sebesar 1.989. regresi. Nilai koefisien determinasi dari model regresi MRA yang diperoleh dengan menggunakan bantuan SPSS adalah sebagai berikut:

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.732 <sup>a</sup>	.536	.520	2.61722

a. Predictors: (Constant), Interaksi Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kepuasan Kerja, Kepuasan Kerja, Partisipasi Penyusunan Anggaran

Dari hasil diatas terlihat nilai koefisien determinasi untuk model regresi MRA adalah sebesar 0,536. Nilai ini mengindikasikan sebesar 53,6% variasi dari kinerja aparat pemerintah dapat dijelaskan oleh seluruh variabel dalam model (partisipasi penyusunan anggaran, kepuasan kerja serta interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan kepuasan kerja).

Jika dibandingkan dengan nilai koefisien determinasi model pertama yang hanya sebesar 13,84% maka dapat disimpulkan bahwa penambahan variabel kepuasan kerja dan interaksinya dengan partisipasi

penyusunan anggaran mampu meningkatkan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah.

## B. Pembahasan

### 1. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Peningkatan Kinerja Aparat Pemerintah.

Dari hasil analisis yang telah dilakukan dapat diketahui bahwa terdapat pengaruh yang positif dan signifikan dari partisipasi penyusunan anggaran terhadap peningkatan kinerja aparat pemerintah. Semakin baik partisipasi penyusunan anggaran maka kinerja aparat pemerintah di lingkungan Kabupaten Pohuwato akan semakin baik pula. Hal ini terjadi karena melibatkan dan partisipasi SKPD dalam menyusun anggaran dinilai dapat meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah. Partisipasi penyusunan anggaran ini diperlukan agar anggaran yang dibuat sesuai dengan realita yang ada di lapangan. Hal ini karena melibatkan SKPD dalam penyusunan anggaran dapat mengakomodir tujuan yang diinginkan oleh masing-masing SKPD. Dengan diakomodirnya tujuan dari masing-masing SKPD dengan sendirinya akan dapat meningkatkan kinerja dari SKPD tersebut.

### 2. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah Kepuasan Kerja sebagai Variabel Moderating.

Kepuasan kerja juga mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Semakin puas seorang pegawai dalam hal pekerjaannya maka pegawai tersebut akan semakin termotivasi untuk bekerja lebih baik. Namun jika dikaitkan dengan partisipasi penyusunan anggaran maka kepuasan kerja justru berpengaruh negatif terhadap kinerja aparat. Kondisi ini bisa disebabkan oleh banyak hal diantaranya ketidakpuasan pegawai mengenai mekanisme dalam partisipasi penyusunan anggaran yang selama ini diterapkan sehingga pegawai kecewa yang pada akhirnya akan menurunkan kinerja aparat pemerintah.

Untuk mengurangi kekecewaan pegawai dalam hal sistem partisipasi penyusunan anggaran perlu dilakukan pembenahan terhadap sistem yang selama ini digunakan. Karena terbukti mekanisme partisipasi penyusunan anggaran belum mampu memuaskan pegawai berdasarkan undang-undang tidak dilibatkan akualisasi (faktor psikologi manusia). Ketidakpuasan ini bisa diakibatkan belum transparansinya mekanisme penyusunan anggaran, kurangnya pelibatan karyawan terutama karyawan yang bekerja sebagai staf dan kurangnya sosialisasi mengenai penetapan anggaran.

**Balanced** : Jurnal Akuntansi dan Keuangan.....

Produced By. PUSKEB Fakultas Ekonomi Universitas Gorontalo

## VI SIMPULAN DAN SARAN

### A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah dengan Kepuasan Kerja sebagai variabel *moderating* pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Pohuwato. Berdasarkan hasil penelitian, maka penulis dapat menarik simpulan sebagai berikut:

1. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan regresi bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Ini terlihat dari koefisien regresi yang positif. Setiap kenaikan variabel partisipasi penyusunan anggaran sebesar satu satuan akan meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah. Dari hasil analisis koefisien determinasi diperoleh bahwa sebesar 13,84% perubahan kinerja aparat pemerintah dipengaruhi oleh partisipasi penyusunan anggaran sedangkan sisanya sebesar 86,16% dipengaruhi oleh variabel lain.
2. Berdasarkan hasil penelitian variabel kepuasan kerja walaupun mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah, meningkat sebesar 39,22% maka dapat disimpulkan bahwa adanya kepuasan kerja mampu meningkatkan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah menjadi 53,06%.

### B. Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan maka diajukan saran antara lain:

1. Bagi aparatur pemerintah daerah khususnya SKPD yang ada di Kabupaten Pohuwato diharapkan dapat lebih meningkatkan partisipasi dalam penyusunan anggaran karena partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan faktor penting yang dapat meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah, dengan partisipasi dari bawahan.
2. Bagi peneliti selanjutnya yang tertarik untuk melakukan penelitian serupa, perlu dilakukan penelitian lebih lanjut terhadap faktor-faktor lain yang mempengaruhi kinerja aparat pemerintah.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abriyani, Puspaningsih. 1998. *Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran Terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Manajer : Role Ambiguity sebagai Variabel Antara*. Tesis.

- Program Pasca Sarjana Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Amelia Veronica, Komang Ayu Krisna Dewi. *Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Slack Anggaran Pada BPR di kabupaten badung*. Artikel.
- Arikunto, Suharsimi, 2006. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik, Rineka Cipta, Jakarta*.
- Bangun, Andrias 2009. *Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Struktur Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai variabel Pemoderasi*. Tesis. Medan: Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Coryanata, Isma. 2004. *Pelimpahan Wewenang dan Komitmen Organisasi dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*. Disampaikan pada *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) VII*. Denpasar, 2—3 Desember 2004.
- Ebdon Carol. 2004. *Aligning Priorities in Local Budgeting Processes*. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 16 (2): 210– 27.
- Handoko, T Hani. 1996. *Manajemen*. Yogyakarta : BPFY Yogyakarta.
- Harefa, Kornelius. 2008. *Analisis Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan komunikasi sebagai variabel Moderating pada PT. Bank Negara Indonesia, tbk*. Tesis. Medan : Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Karo-karo, kuat. 2009. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Jajaran Aparat SKPD di Dinas Pendidikan Nasional Pemerintah Kabupaten Karo melalui Senjangan Anggaran, Kejelasan Tujuan Anggaran, Motivasi Kerjadan Budaya Organisasi*. Tesis. Medan: Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Lubis, Hijrani Putri. 2009. *Analisis Pengaruh Pemberlakuan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Deli Serdang*. Skripsi. Medan: Program Sarjana Universitas Sumatera Utara.
- Mahsun Mohamad, Sulistiyowati Firma, dan Purwanugraha, 2006. *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi Pertama, Badan Penerbit Fakultas Ekonomi UGM, Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- \_\_\_\_\_ 2002. *otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*, Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Marpaung, Lodewik. 2010. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial di Pemerintah Kabupaten Toba Samosir*. Skripsi. Medan: Program Sarjana Universitas Sumatera Utara.
- Niken, Safitri. 2006. *Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran Terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Karyawan: Job Relevant Information (JRI) sebagai variabel antara*. Tesis. Program Pasca Sarjana Universitas Islam Indonesia. Yogyakarta.
- Niswatin. 2011. *Dimensi Keperilakuan Dari Penganggaran Partisipatif*. *Jurnal Kebijakan Publik*. Edisi XVIII/November-januari/11.
- Nursidin, M. 2008. *Pengaruh Anggaran Partisipatif Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Kesenjangan Anggaran dan Motivasi Kerja pada PT. (PERSERO) Pelabuhan Indonesia-I Medan*. Tesis. Medan : : Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Prasetyo Bambang, jannah, Lina Miftahul. 2005. *Metode Penelitian Kuantitatif*, PT. Rajagrafindo Persada, Jakarta.
- Sardjito, Bambang, Osmad Muthaher. 2007. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating*. Disampaikan pada *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) X*. Makassar, 26—28 Juli 2007.
- Sugiyono, 2009. *Statistika Untuk Penelitian*. CV alfabeta Bandung.
- \_\_\_\_\_ 2011. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*, Cv Alfabeta, Bandung.
- Skripsi. Semarang: Program Sarjana Universitas Diponegoro.
- Supriyono. 2004. *Pengaruh Komitmen Organisasi dan Keinginan Sosial terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dengan Kinerja Manajerial*. Disampaikan pada *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) VII*. Denpasar, 2— 3 Desember 2004.
- Suryanawa, I Ketut. 2008. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Pada Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi*

- sebagai Variabel Moderasi*. Skripsi. Bandung. Program Sarjana Universitas Udayana.
- Syafrial, 2009. *Pengaruh Ketepatan Skedul Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial SKPD*. Tesis. Medan: Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- V.A. Susanti. 2004. “Analisis Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial; Komitmen Organisasi sebagai Moderator (Studi Empiris: Perusahaan Manufaktur Go Public, terdaftar di BEJ, Berkantor Pusat di Jawa Timur). *Jurnal Widya Manajemen & Akuntansi*. Vol 4 No. 3 Desember pp 264-285.
- Wulandari, Nur Endah. 2011. *Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah, kepuasan kerja dan komitmen organisasi sebagai variable moderating*.