

ANALISIS INSENTIF BERBASIS ANGGARAN KINERJA PADA SEKTOR PUBLIK

Zulfikar

Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Surakarta
Jalan A. Yani Tromol Pos I Pabelan Surakarta 57102
E-mail: jakfeums@yahoo.com

Abstract: *Honorarium or incentive is one of important element for work unit of local officer (SKPD) in carries out program and activity. The honorarium or incentive written in document of local government budget which attainment of its performance is measurable (so that usually called with performance budget). This research aims to find empirical fact of relationship between incentives based on performance budget and work performance. Population data in this research is budget users in SKPD of local governments; Kota Surakarta, Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, and Kabupaten Semarang. Sample data that is successfully collected reach 140 respondents of 616 budget users. Then, path analysis applied to find participation role and budget evaluation to the relation of incentive bases on performance budget and work achievement. Result of analysis path, shows existence of participation role and budget evaluation to the relation of incentive bases on performance budget and work achievement partially.*

Keywords: *incentive, performance budget, path analysis, budget evaluation*

PENDAHULUAN

Dalam rangka pelaksanaan tata kelola pemerintahan yang baik di bidang keuangan, pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah No. 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 menegaskan bahwa kepala daerah selaku kepala pemerintah adalah pemegang kekuasaan pengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan. Selanjutnya kekuasaan pengelolaan keuangan daerah tersebut dilaksanakan oleh satuan kerja perangkat daerah (SKPD) selaku pejabat pengguna anggaran daerah. Tugas dan wewenang pejabat penggunaan anggaran yang utama adalah menyusun

rencana kerja dan anggaran satuan kerja perangkat daerah (RKA-SKPD) dan menyusun dokumen pelaksanaan anggaran satuan kerja perangkat daerah (DPA-SKPD). Hal ini menunjukkan bahwa proses penyusunan dan pelaksanaan anggaran pemerintah daerah menggunakan sistem *bottom up*.

Jauh sebelum Peraturan Pemerintah No 58 tahun 2005 dikeluarkan, telah terbit Peraturan Pemerintah No. 105 tahun 2000 yang mengisyaratkan bahwa proses penyusunan dan pelaksanaan anggaran pemerintah daerah menggunakan anggaran berbasis kinerja. Dalam penjelasannya peraturan pemerintah tersebut mendefinisikan anggaran kinerja sebagai suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (*output*) dari perencanaan alokasi biaya (*input*) yang telah ditetapkan. Lebih lanjut peraturan pemerintah tersebut mendefinisikan kinerja sebagai keluaran/hasil

dari kegiatan/program yang akan atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas yang terukur. Singkatnya indikator kinerja yang dimaksud dalam peraturan pemerintah tersebut meliputi: masukan (*input*), keluaran (*output*) dan hasil (*outcome*).

Untuk melaksanakan Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 dan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005, pemerintah mengeluarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 Tahun 2006 tentang pedoman pengelolaan keuangan daerah. Salah satu bagian terpenting dari Permendagri adalah mengungkapkan struktur anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) yang terdiri dari pendapatan daerah, belanja daerah, dan pembiayaan daerah. Setiap unsur dari APBD dirinci menurut urusan pemerintah daerah, organisasi, program, kegiatan, kelompok, jenis, obyek, dan rincian obyek.

Belanja daerah sebagai salah satu unsur APBD menurut kelompok belanja dibedakan menjadi belanja tidak langsung dan belanja langsung (Permendagri No. 13 tahun 2006 pasal 36). Belanja tidak langsung adalah belanja yang dianggarkan tidak terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Sedangkan belanja langsung adalah belanja yang dianggarkan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Kelompok belanja langsung dari suatu kegiatan terdiri dari belanja pegawai, belanja barang dan jasa, dan belanja modal. Belanja pegawai yang dimaksud adalah pengeluaran honor/upah dalam melaksanakan program dan kegiatan. Belanja pegawai tersebut mencerminkan adanya insentif yang diberikan kepada pelaksana program dan kegiatan. Pelaksanaan (kinerja) program dan kegiatan harus terukur secara nyata sehingga menghasilkan *outcome* pelayanan kepada masyarakat.

Proses penyusunan dan pelaksanaan APBD sebagaimana telah dijelaskan menggunakan

sistem kontrol yang membandingkan antara standar kinerja dan pencapaian kinerja sebagai dasar untuk kegiatan koreksi dan evaluasi kinerja (Permendagri No. 26 tahun 2006). Dalam literatur akuntansi sistem kontrol berbasis kinerja yang meliputi proses penyusunan anggaran, keketatan anggaran, dan insentif berbasis anggaran kinerja saling berinteraksi satu dengan yang lain (Demski & Feltham, 1998).

Insentif berbasis kinerja merupakan bagian dari sistem kontrol penganggaran berbasis kinerja. Proses penyusunan dan pelaksanaan APBD menetapkan program dan kegiatan yang di dalamnya terdapat belanja yang terkait langsung dengan program dan kegiatan tersebut sehingga biasa disebut belanja kegiatan (Permendagri No. 13 tahun 2006). Penetapan besarnya belanja langsung harus didahului oleh ukuran kinerja yang akan dicapai pada program dan kegiatan. Belanja langsung meliputi belanja pegawai, belanja barang dan jasa belanja modal. Belanja pegawai merupakan insentif bagi pelaksana program dan kegiatan yang pencapaian kerjanya telah terukur. Meskipun tidak dapat dikaitkan secara langsung antara insentif yang diberikan tersebut dengan ukuran kinerja yang ditetapkan (melalui APBD), beberapa peneliti seperti Locke dan Lathan (1990); Dillard dan Fisher (1990); dan Kren (1990) membuktikan ada hubungan positif antara insentif berbasis kinerja dengan prestasi kerja. Mereka beralasan bahwa ketidakpastian insentif terhadap pencapaian prestasi kerja bawahan akan mendorong individu untuk mendesak adanya tambahan bonus.

Terkait dengan hal tersebut, penelitian di bidang akuntansi dan perilaku organisasi telah menggunakan variabel-variabel seperti: penetapan tujuan, kompensasi moneter, pola kompensasi dan kinerja/prestasi kerja (misal: Demski and Feltham, 1978; Chow, 1983; Locke *et al.*, 1981). Kajian penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Locke *et al.* (1980) menunjukkan bahwa 16 persen perbaikan

prestasi kerja dipengaruhi oleh penetapan tujuan dan 30 persen oleh insentif moneter.

Chow *et al.* (1988) dalam kajian literturnya menyatakan bahwa konsentrasi utama penelitian-penelitian sebelumnya berfokus pada pengaruh variabel independen penetapan tujuan, insentif moneter dan tipe skim insentif terhadap prestasi kerja. Chow *et al.* (1983) mengidentifikasi tipe skim insentif yang dibedakan menjadi tiga, yaitu: insentif dibayar tetap, insentif kerja borongan, dan insentif berbasis anggaran. Chow menemukan bukti bahwa terdapat hubungan antara penetapan tujuan dan insentif berbasis anggaran dengan prestasi kerja, baik secara independen maupun interaksi.

Banyak penelitian di sektor privat (swasta) yang telah membuktikan pengaruh langsung satu atau lebih dari komponen sistem kontrol dengan variabel lainnya, seperti prestasi kerja, stres kerja, dan kepuasan kerja (misal: Kiryanto 2006; Kren dan Liao 1998; Shield dan Shield 1998; Young dan Lewis 1995). Beberapa penelitian mendapatkan hasil yang tidak konsisten antara peneliti satu dengan yang lain, sehingga penelitian ini masih menarik untuk dikembangkan terutama pada sektor publik (Pemerintah Daerah) yang sementara ini masih jarang dilakukan.

Fatseas dan Hirst (1992) melakukan studi eksperimen terhadap 180 mahasiswa tingkat akhir jurusan akuntansi manajemen. Tujuan penelitiannya adalah untuk memperluas studi sebelumnya dengan menginvestigasi pengaruh penetapan tujuan (anggaran) dengan tiga tipe skim insentif moneter (insentif tetap, insentif borongan dan insentif berbasis anggaran kinerja) terhadap prestasi kerja. Responden dibagi menjadi beberapa bagian dengan perlakuan yang berbeda di antaranya memperlakukan responden dengan partisipasi terhadap penetapan tujuan (anggaran) dan yang lainnya diperlakukan dengan memperketat anggaran. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa ketika responden diperlakukan secara luas untuk ikut

menetapkan tujuan, mereka akan mendominasi pekerjaannya (prestasi kerja meningkat). Sebaliknya, ketika diperketat mereka akan menurunkan kemauannya (prestasi kerja menurun).

Hasil penelitian Fatseas dan Hirst (1992) konsisten dengan penelitian sebelumnya (seperti Mento *et al.* 1980; Garland 1983) yang telah menunjukkan bahwa penetapan anggaran yang jelas akan menjadi prediktor yang sangat penting bagi tujuan individu dan prestasi kerja. Studi yang lebih luas menyatakan bahwa insentif moneter menjadi determinan yang penting pada tujuan personal dan prestasi kerja. Dalam beberapa kasus *reward* moneter juga mendominasi penetapan tujuan.

Pengujian terhadap hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan proses penyusunan anggaran (partisipasi anggaran) didasarkan pada teori agensi. Asumsi yang mendasari hubungan tersebut adalah bahwa ketika bawahan (dalam hal ini pengguna anggaran) berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka manajemen akan menggunakan insentif berbasis anggaran kinerja yang lebih besar apabila bawahan mampu mencapai standar atau melebihi standar yang telah ditetapkan (Shield & Shield, 1998).

Teori agensi juga memprediksi bahwa prestasi kerja (*job performance*) merupakan fungsi insentif ketidakpastian dari kinerja itu sendiri. Artinya ketidakpastian insentif terhadap kelebihan kinerja di atas standar akan memotivasi individu untuk mendesak adanya tambahan bonus (Lau *et. al.*, 2005).

Karena beberapa bukti empiris menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara peneliti yang satu dengan peneliti yang lainnya mengenai pengaruh hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja. Maka menurut Govindarajan (1986) dalam Morinda dan Zulfikar (2005) menyatakan untuk menyelesaikan perbedaan hasil penelitian dapat dilakukan dengan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Menurut pendapat ini

sifat hubungan yang ada dalam insentif berbasis anggaran kinerja dan prestasi kerja diduga dipengaruhi oleh berbagai faktor yang berbeda dalam setiap situasi. Penggunaan kerangka kontinjensi memungkinkan faktor-faktor tersebut bertindak sebagai variabel *moderating* atau variabel *intervening* yang akan mempengaruhi hubungan insentif berbasis anggaran kinerja dan prestasi kerja. Dalam penelitian ini pendekatan kontinjensi akan diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara kedua variabel tersebut yang mana kedua variabel tersebut bisa dipengaruhi oleh karakteristik anggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, dan kesulitan sasaran anggaran). Alasan dipilihnya partisipasi dan evaluasi anggaran adalah karena ketika pengguna anggaran mengetahui anggaran kinerja dievaluasi di tiap periode maka insentif akan ikut disesuaikan dengan anggaran kinerja yang disusun. Dengan demikian akan memicu para pengguna anggaran untuk meningkatkan partisipasi yang mendorong prestasi kerjanya.

Penelitian ini mengangkat perilaku pengguna anggaran dalam proses penyusunan dan pelaksanaan APBD dengan beberapa asosiasi variabel sistem kontrol dengan prestasi kerja (*job performance*) sebagaimana telah diuraikan sebelumnya. Pertanyaan-pertanyaan penelitian yang dapat dirumuskan adalah: a) Apakah terdapat hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja?, b) Apakah hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja dipengaruhi oleh partisipasi anggaran?, c) Apakah hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja dipengaruhi oleh evaluasi anggaran?

Beberapa penelitian sebelumnya yang mengamati anggaran kinerja memberikan hasil sebagai berikut:

Kiryanto (2006) menemukan adanya hubungan yang positif antara insentif berbasis

anggaran kinerja dengan prestasi kerja melalui model hubungan langsung. Penelitian ini juga didukung dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Chow (1983); Dillard dan Fisher (1990); Kren (1990); Rockness (1977); Waller dan Chow (1985) dalam Kiryanto (2006). Mereka beralasan bahwa ketidakpastian insentif terhadap pencapaian prestasi kerja bawahan akan mendorong individu untuk mendesak adanya tambahan bonus. Penelitian ini juga mengharapkan bahwa bawahan akan menuntut *reward* dari pencapaian prestasi yang sesuai atau bahkan melebihi standar yang ditetapkan.

Sedangkan dalam penelitian yang dilakukan oleh Wasito dan Imam Ghozali (2002) menemukan hubungan yang tidak signifikan antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Shields et.al (2000) dalam Wasito dan Imam Ghozali (2002).

Victor A. Fatseas dan Mark K. Hirst (1992) menguji pengaruh kombinasi gabungan dua variabel intervensi manajemen yang diwakilkan oleh penetapan anggaran dan kompensasi dalam bentuk uang terhadap prestasi kerja. Penelitian ini meneliti pengaruh penetapan anggaran pada empat *level* yaitu rendah, medium, tinggi, dan *impossible*. Dan tiga tipe skema kompensasi dalam bentuk uang yaitu kompensasi bayaran tetap, insentif borongan, dan insentif berbasis anggaran kinerja. Hasilnya menunjukkan bahwa dalam beberapa kasus penetapan anggaran mendominasi pengaruh pada prestasi kerja. Sementara dalam kasus yang lain kompensasi dalam bentuk uang berperan penting pada medium sampai level tinggi pada penetapan anggaran yang memiliki pengaruh positif dan mendominasi pengaruh prestasi kerja juga tipe-tipe kompensasi. Ketika penetapan tujuan rendah, prestasi kerja yang didahului tipe-tipe kompensasi memiliki pengaruh tambahan terhadap prestasi kerja. Sementara pada *level impossible*, kompensasi memiliki pengaruh negatif terhadap prestasi kerja.

Menurut Trisnawati (2000) bahwa dari kelima karakteristik anggaran yang terdiri dari partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, dan kesulitan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial hasilnya menunjukkan bahwa hanya variabel partisipasi yang berpengaruh pada kinerja. Namun Welch (1976) dalam Rina Trisnawati (2000) menemukan adanya pengaruh positif antara evaluasi dengan kinerja.

Kurnia (2004) yang melakukan penelitian tentang pengaruh *budgetary goal characteristics* (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, dan kesulitan sasaran anggaran) terhadap kinerja manajerial dengan budaya paternalistik dan komitmen organisasi sebagai moderating variabel. Hasilnya menyatakan bahwa *budgetary goal characteristics* tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial. Sedangkan budaya paternalistik dan komitmen organisasi bukan merupakan kesesuaian terbaik dan tidak mampu sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara kelima dimensi *budgetary goal characteristics* dan kinerja manajerial.

Menurut Triyono (2002) kinerja pemerintahan daerah akan ditentukan oleh ketepatan kebijakan dalam pemberian pelayanan publik yang ekonomis, efisien, dan efektif. Dalam

pelaksanaan sistem anggaran dengan pendekatan kinerja perlu didukung sistem akuntansi pemerintahan yang memadai. Sedangkan untuk mengetahui keberhasilan atau kegagalan dari manajemen pemerintah daerah harus didasarkan pada hasil evaluasi kinerja yang jelas.

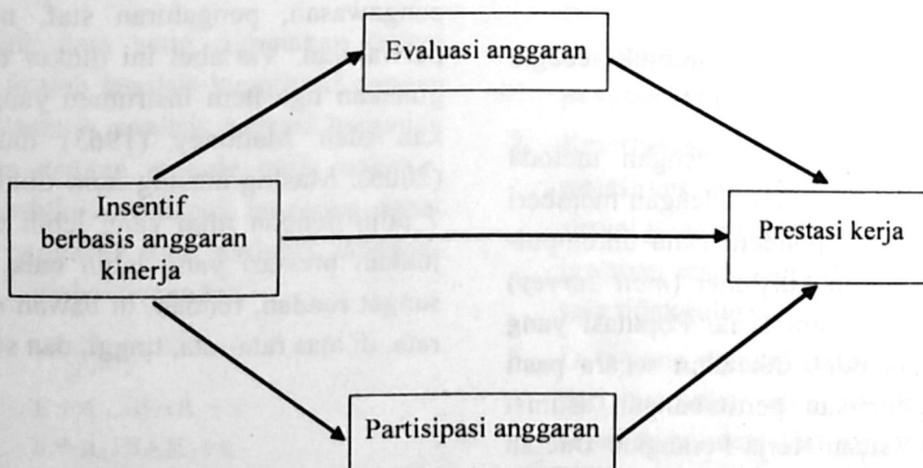
Model penelitian ini dapat dilihat dalam Gambar 1.

Variabel independen adalah variabel yang dapat mempengaruhi variabel dependen. Yang menjadi variabel independen adalah Insentif berbasis anggaran kinerja. Variabel Dependen adalah variabel yang dapat dipengaruhi oleh variabel independen. Yang menjadi variabel dependen adalah prestasi kerja. Variabel *Intervening* adalah variabel yang dapat mempengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menjadi hubungan tidak langsung. Evaluasi anggaran sebagai variabel *intervening*.

Hipotesis dalam penelitian ini sebagai berikut:

H₁: Terdapat hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja.

H₂: Secara tidak langsung insentif berbasis anggaran kinerja memiliki dampak terhadap prestasi kerja melalui evaluasi anggaran.



Gambar 1. Model Penelitian

H₃: Secara tidak langsung insentif berbasis anggaran kinerja memiliki dampak terhadap prestasi kerja melalui partisipasi anggaran

METODE PENELITIAN

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengguna anggaran pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kota Surakarta, Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar, dan Kabupaten Semarang. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah diambil dengan pendekatan "non probability sampling" dengan metode "purposive random sampling", yaitu populasi yang dijadikan sampel penelitian adalah populasi yang memenuhi kriteria sampel tertentu sesuai dengan yang dikehendaki oleh peneliti. Penggunaan metode ini adalah untuk mendapatkan sampel yang representatif sesuai dengan kriteria yang telah ditentukan. Adapun kriteria pemilihan sampel yaitu:

1. Badan, Dinas, dan Kantor yang menurut struktur organisasi ditentukan sebagai Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada Pemerintah Daerah yang bersangkutan.
2. Pejabat pengguna anggaran Satuan Kerja Perangkat daerah (SKPD) di lingkup Pemerintah Daerah di Kota Surakarta, Kabupaten Klaten, Kabupaten Sukoharjo, Kabupaten Karanganyar, dan Kabupaten Semarang.
3. Pengguna anggaran yang ditunjuk sebagai tim penyusun anggaran SKPD.

Penelitian ini dilakukan dengan metoda survei, yaitu memperoleh data dengan memberi pertanyaan kepada responden. Data dikumpulkan dengan mengirim kuisisioner (*mail survey*) kepada responden secara acak. Populasi yang diteliti jumlahnya tidak diketahui secara pasti sehingga menggunakan pertimbangan asumsi rata-rata setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah memiliki 4 orang pejabat pengguna anggaran.

Penelitian ini menggunakan tiga variabel yaitu: variabel independen, variabel dependen, dan variabel *intervening*. Masing-masing variabel akan diukur dengan menggunakan berbagai indikator yang dituangkan melalui kuesioner. Responden diperlukan untuk menjawab setiap butir pertanyaan yang berkenaan dengan tugas mereka.

1. Variabel Independen: Insentif berbasis anggaran kinerja

Insentif berbasis anggaran kinerja adalah besaran nilai *fee* dari suatu pekerjaan yang ditentukan secara total antara kinerja terukur dengan kinerja standar yang dipersepsikan oleh pengguna anggaran. Variabel ini diukur dengan memodifikasi tiga item instrumen yang dikembangkan oleh Shield dan Young (1993) dalam Kiryanto (2006). Masing-masing item dinilai pada skala 7 poin dengan nilai yang lebih tinggi menunjukkan insentif yang lebih besar. Terdiri dari: sangat rendah, rendah, di bawah rata-rata, rata-rata, di atas rata-rata, tinggi, dan sangat tinggi.

2. Variabel Dependen: Prestasi kerja

Prestasi kerja menunjukkan tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu yang mencakup tingkat kecakapan dalam melaksanakan aktivitas manajemen meliputi perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi, dan perwakilan. Variabel ini diukur dengan menggunakan tiga item instrumen yang dikembangkan oleh Mahoney (1963) dalam Kiryanto (2006). Masing-masing item dinilai pada skala 7 poin dengan nilai yang lebih tinggi menunjukkan prestasi yang lebih baik. Terdiri dari: sangat rendah, rendah, di bawah rata-rata, rata-rata, di atas rata-rata, tinggi, dan sangat tinggi.

3. Variabel Intervening: Evaluasi Anggaran dan Partisipasi Anggaran

Evaluasi anggaran adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpangan atas anggaran ke departemen yang bersangkutan dan digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja departemen. Untuk mengetahui indikator tersebut penelitian menggunakan instrumen sepuluh item kuisioner yang digunakan oleh Izzatin Kennis (1979), dan Ratnawati Kurnia (2004). Masing-masing item dinilai pada skala 5 poin dengan nilai yang lebih tinggi menunjukkan evaluasi anggaran yang sangat tinggi. Terdiri dari: sangat tidak setuju, tidak setuju, netral, setuju, dan sangat setuju.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah luasnya pengaruh para bawahan dan keterlibatannya dalam penentuan anggaran yang diukur dengan beberapa indikator misalnya pengaruh terhadap perumusan anggaran, penetapan anggaran dan kontrol terhadap penetapan anggaran. Untuk mengetahui indikator tersebut penelitian ini menggunakan instrumen lima item kuisioner yang digunakan oleh Muslimah (1998) dan Ratnawati (2004). Pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran menggunakan skala Likert lima tingkat yang terdiri dari sangat tidak setuju (1), tidak setuju (2), netral (3), setuju (4) dan sangat setuju (5).

Pengujian Hipotesis

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kuantitatif dengan menggunakan teknik analisis regresi berganda yang diperluas dengan metode *path analysis*. Dengan *path analysis*, dampak langsung dapat diisolasi dari pengaruh total variabel independen terhadap variabel dependen.

Model I

1. $PK = a + a_1 \cdot IBAK + \epsilon$
2. $EA = a + a_4 \cdot IBAK + \epsilon$
3. $PK = a + a_2 \cdot IBAK + a_3 \cdot EA + \epsilon$
4. $PK = \rho_{a4} \cdot a_3 \cdot IBAK$

Model II

1. $PK = b + b_1 \cdot IBAK + \epsilon$
2. $PP = b + b_4 \cdot IBAK + \epsilon$
3. $PK = b + b_2 \cdot IBAK + b_3 \cdot PP + \epsilon$
4. $PK = \rho_{b4} \cdot b_3 \cdot IBAK$

Keterangan:

- PK : Prestasi kerja
IBAK : Insentif Berbasis Anggaran Kinerja
EA : Evaluasi Anggaran
PP : Partisipasi Anggaran
a : Konstanta
 ρ : Path analysis
 ϵ : Error

Dalam analisis ini hubungan antara variabel ditentukan oleh koefisien *path* yang ekuivalen dengan standarisasi beta yang diperoleh dari persamaan regresi. Pengujian terhadap hipotesis dilakukan dengan menganalisis tingkat signifikansi koefisien regresi variabel insentif berbasis anggaran kinerja, evaluasi anggaran dan prestasi kerja. Tingkat signifikansi untuk masing-masing variabel tergantung pada nilai t statistik dari data yang dimiliki.

Penelitian ini mempunyai beberapa kekurangan atau kelemahan. Kekurangan atau kelemahan tersebut diungkapkan dalam keterbatasan berikut ini:

1. Sampel dalam penelitian ini adalah instansi pemerintah yang mana dalam instansi ini birokrasi bisa dikatakan rumit. Serta waktu pengembalian yang lama.
2. Keterbatasan yang melekat pada metode penelitian dengan menggunakan metode survei yaitu peneliti tidak dapat mengontrol jawaban responden, dimana responden bisa saja tidak jujur dalam responnya.
3. Data yang digunakan dalam analisis berasal dari instrumen yang diisi berdasarkan persepsi responden. Hal tersebut akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan sesungguhnya.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil analisis dengan model pertama terdiri dari tiga regresi linier, untuk persamaan pertama disajikan pada *Tabel 9*.

Di dalam *Tabel 9* terlihat bahwa koefisien determinasi (*R square*) sebesar 0,149, yang berarti bahwa 14,9 persen prestasi kerja dapat dijelaskan atau dipengaruhi oleh insentif berbasis anggaran kinerja. Sedangkan sisanya 85,1 persen dijelaskan oleh faktor lain yang tidak ikut terobservasi. Dari hasil tabel t-test, diperoleh t-hitung sebesar 3,395 ($\text{sig} = 0,001$) lebih besar dari t_{tabel} sebesar 1,997. Dengan demikian pengaruh insentif berbasis anggaran kinerja terhadap prestasi kerja tersebut signifikan karena signifikansinya 0,001 jauh di

bawah 0,05. Hasil tersebut menunjukkan bahwa insentif berbasis anggaran kinerja dapat digunakan untuk memprediksi prestasi kerja.

Hasil analisis model pertama dengan regresi linier untuk persamaan kedua disajikan pada *Tabel 10*.

Pada *Tabel 10* terlihat bahwa koefisien determinasi (*R square*) sebesar 0,061, yang berarti bahwa 6,1 persen evaluasi anggaran dapat dijelaskan atau dipengaruhi oleh insentif berbasis anggaran kinerja. Sedangkan sisanya 93,9 persen dijelaskan oleh faktor lain yang tidak ikut terobservasi. Dari hasil tabel t-test, diperoleh t-hitung sebesar 2,071 ($\text{sig} = 0,042$) lebih besar dari t_{tabel} sebesar 1,997. Dengan demikian pengaruh insentif berbasis anggaran kinerja terhadap evaluasi anggaran tersebut adalah signifikan karena signifikansinya 0,042

Tabel 9. Ringkasan Hasil Analisis Regresi Pertama

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std Error	Beta		
Constansta	9,442	1,047			
IBAK	0,320	0,094	0,386	3,395	0,001

Variabel dependen : Prestasi Kerja
 $R^2 = 0,149$
 $\text{Adj } R^2 = 0,136$

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Tabel 10. Ringkasan Hasil Analisis Regresi Kedua

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std Error	Beta		
Constansta	24,268	2,578			
IBAK	0,480	0,232	0,247	2,071	0,042

Variabel dependen : Evaluasi Anggaran
 $R^2 = 0,061$
 $\text{Adj } R^2 = 0,047$

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Tabel 11. Ringkasan Hasil Analisis Regresi Ketiga

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std Error	Beta		
Constansta	6,879	1,560			
IBAK	0,269	0,095	0,324	2,845	0,006
EA	0,106	0,049	0,248	2,171	0,034

Variabel dependen : Prestasi Kerja
 $R^2 = 0,206$
 $Adj R^2 = 0,182$

Sumber: Hasil Pengolahan Data

jauh di bawah 0,05. Hasil tersebut menunjukkan bahwa insentif berbasis anggaran kinerja dapat digunakan untuk memprediksi evaluasi anggaran

Persamaan ketiga bertujuan untuk membuktikan apakah secara tidak langsung insentif berbasis anggaran kinerja memiliki dampak pada prestasi kerja melalui evaluasi anggaran. Untuk mengujinya diperlukan *path analysis* dengan memasukkan variabel evaluasi anggaran ke dalam persamaan regresi sebagai mediasi antara insentif berbasis anggaran kinerja sebagai variabel independen dan prestasi kerja sebagai variabel dependen. Hasil regresinya disajikan dalam *Tabel 11*.

Pada *Tabel 11* nilai *standardized beta* untuk insentif berbasis anggaran kinerja ($\beta = 0,324$; $t_{hitung} = 2,845$; $Sig = 0,006$). Karena nilai t_{hitung} lebih besar dari nilai t_{tabel} (1,997) berarti insentif berbasis kinerja mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap prestasi kerja. Nilai *standardized beta* untuk evaluasi anggaran ($\beta = 0,248$; $Sig = 0,034$). Karena nilai t_{hitung} lebih besar dari nilai t_{tabel} (1,997) berarti evaluasi anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap prestasi kerja.

Nilai F_{hitung} sebesar 8,442 ($sig = 0,001$) lebih besar dari F_{tabel} sebesar 3,15 berarti terdapat pengaruh secara simultan antara insentif berbasis anggaran kinerja dan evaluasi anggaran terhadap prestasi kerja.

Hasil ini menunjukkan bahwa pengaruh langsung antara insentif berbasis anggaran kinerja terhadap prestasi kerja signifikan dan pengaruh evaluasi anggaran terhadap prestasi kerja juga signifikan. Nilai *standardized beta* 0,324 menunjukkan *coefficient* jalur path dari variabel insentif berbasis anggaran kinerja ke prestasi kerja dan nilai *standardized beta* 0,248 menunjukkan *coefficient* jalur path dari variabel evaluasi anggaran ke prestasi kerja. Besarnya koefisien determinasi sebesar 0,206, yang berarti bahwa 20,6 persen dapat menjelaskan variasi yang terjadi pada prestasi kerja. Sedangkan sisanya 79,4 persen dijelaskan oleh faktor lain yang tidak ikut terobservasi.

Hasil analisis dengan model kedua terdiri dari tiga regresi linier, untuk persamaan keempat disajikan pada *Tabel 12*.

Persamaan regresi yang diperoleh adalah:

$$PK = 10,022 + 0,280IBAK$$

Nilai koefisien regresi variabel insentif berbasis anggaran kinerja bernilai positif (0,280), sehingga insentif berbasis anggaran kinerja berpengaruh positif terhadap prestasi kerja. Nilai t_{hitung} insentif berbasis anggaran kinerja sebesar 3,523 ($p = 0,001$) lebih besar dari t_{tabel} sebesar 2,000, sehingga H_0 ditolak atau menerima H_a , berarti insentif berbasis anggaran kinerja mempunyai pengaruh positif dan signi-

Tabel 12. Hasil Uji Regresi Persamaan Kelima

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	10,022	0,819		12,244	0,000
IBAK	0,280	0,079	0,411	3,523	0,001
R ²	0,169				
F	12,413				

Sumber: data primer diolah, 2007

Tabel 13. Hasil Uji Regresi Persamaan keenam

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	13,079	1,141		11,458	0,000
IBAK	0,253	0,111	0,280	2,282	0,026
R ²	0,079				
F	5,208				

Sumber: data primer diolah, 2007

fikan terhadap prestasi kerja, sehingga bisa disimpulkan bahwa semakin tinggi insentif berbasis anggaran kinerja seorang pegawai akan memiliki pengaruh pada semakin meningkatnya prestasi kerja. Kesimpulan ini menunjukkan bahwa hipotesis pertama diterima.

Angka R_{square} sebesar 0,169 menunjukkan koefisien determinasi, yaitu kemampuan model regresi menjelaskan variasi yang terjadi pada prestasi kerja sebesar 16,9 persen. Sisanya sebesar 83,1 persen dijelaskan oleh faktor lain.

Hasil analisis regresi linier untuk persamaan kelima disajikan pada Tabel 13.

Persamaan regresi yang diperoleh adalah:

$$PPA = 13,079 + 0,253IBAK$$

Nilai koefisien regresi variabel insentif berbasis anggaran kinerja bernilai positif (0,253), sehingga insentif berbasis anggaran

kinerja berpengaruh positif terhadap partisipasi penyusunan anggaran.

Nilai t_{hitung} insentif berbasis anggaran kinerja sebesar 2,282 ($p = 0,026$) lebih besar dari t_{tabel} sebesar 2,000, sehingga H_0 ditolak atau menerima H_a , berarti insentif berbasis anggaran kinerja mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penyusunan anggaran, sehingga bisa disimpulkan bahwa semakin tinggi insentif berbasis anggaran kinerja akan memiliki pengaruh pada semakin meningkatnya partisipasi penyusunan anggaran. Kesimpulan ini menunjukkan bahwa hipotesis kedua diterima.

Angka R_{square} sebesar 0,079 menunjukkan koefisien determinasi, yaitu kemampuan model regresi menjelaskan variasi yang terjadi pada partisipasi penyusunan anggaran sebesar 7,9 persen. Sisanya sebesar 92,1 persen dijelaskan oleh faktor lain.

Tabel 14. Hasil Uji 2 Regresi Hipotesis Ketiga

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	6,443	1,355		4,757	0,000
IBAK	0,211	0,077	0,310	2,732	0,008
PPA	0,274	0,086	0,362	3,197	0,002
R ²	0,290				
F	12,256				

Sumber: data primer diolah, 2007

Hipotesis ketiga bertujuan untuk membuktikan apakah secara tidak langsung insentif berbasis anggaran kinerja memiliki dampak pada prestasi kerja melalui partisipasi penyusunan anggaran. Untuk menguji hipotesis ketiga diperlukan *path analysis* dengan memasukkan variabel partisipasi penyusunan anggaran ke dalam persamaan regresi sebagai mediasi antara insentif berbasis anggaran kinerja sebagai variabel independen dan prestasi kerja sebagai variabel dependen. Hasil regresi pada untuk uji hipotesis ketiga disajikan pada *Tabel 14*.

Persamaan regresi yang diperoleh adalah:

$$PK = 6,443 + 0,211 \text{ IBAK} + 0,274 \text{ PPA}$$

Nilai koefisien regresi variabel insentif berbasis anggaran kinerja bernilai positif (0,211), sehingga insentif berbasis anggaran kinerja berpengaruh positif terhadap prestasi kerja, demikian pula nilai koefisien regresi variabel partisipasi penyusunan anggaran bernilai positif (0,274), sehingga partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap prestasi kerja.

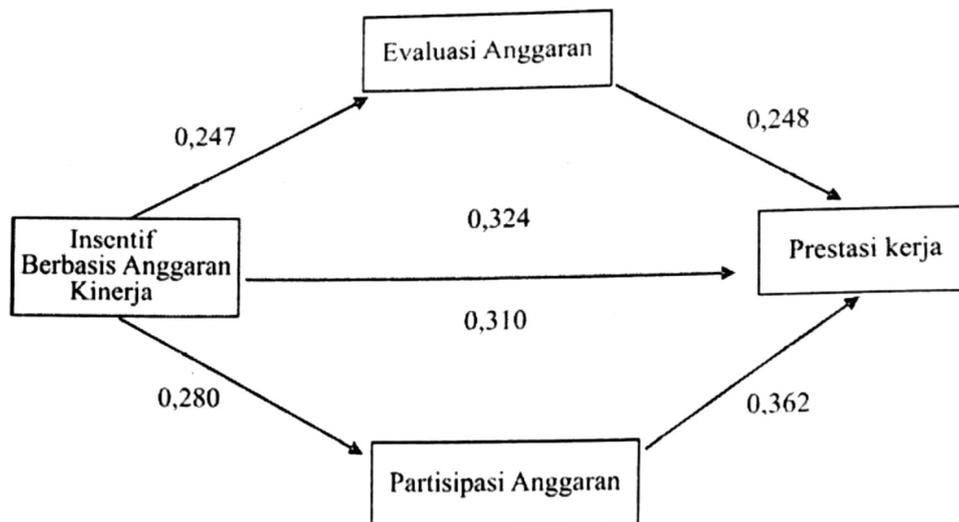
Nilai t_{hitung} insentif berbasis anggaran kinerja sebesar $2,732 > (p = 0,008)$ dengan nilai beta (*standardized coefficients*) sebesar 0,310. Karena nilai t_{hitung} lebih besar dari nilai t_{tabel} (2,000) berarti insentif berbasis anggaran kinerja mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap prestasi kerja. Nilai t_{hitung}

partisipasi penyusunan anggaran sebesar $3,197 > (p = 0,002)$ dengan nilai beta (*standardized coefficients*) sebesar 0,362. Karena nilai t_{hitung} lebih besar dari nilai t_{tabel} (2,000) berarti partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap prestasi kerja.

Nilai F_{hitung} sebesar 12,256 ($p = 0,000$) lebih besar dari F_{tabel} sebesar 3,15; sehingga H_0 ditolak, berarti terdapat pengaruh secara simultan antara insentif berbasis anggaran kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap prestasi kerja. Angka R_{square} sebesar 0,290 menunjukkan koefisien determinasi, yaitu kemampuan model regresi menjelaskan variasi yang terjadi pada prestasi kerja sebesar 29 persen. Sisanya sebesar 71 persen dijelaskan oleh faktor lain.

Untuk lebih jelasnya berikut disajikan koefisien *path* hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja, evaluasi anggaran, dan prestasi kerja, lihat *Gambar 2*.

Hasil analisis *jalur path* menunjukkan bahwa insentif berbasis anggaran kinerja dapat berpengaruh langsung ke prestasi kerja dan dapat juga berpengaruh tidak langsung yaitu dengan variabel mediasi evaluasi anggaran. Dengan menggunakan analisis *path*, pengaruh total sebesar 0,386 dapat didekomposisi ke dalam pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung. Pendekomposisian tersebut disajikan dalam *Tabel 15*.



Gambar 2. Hasil Analisis *Path* dari Model Penelitian Pengaruh Incentif Berbasis Anggaran Kinerja terhadap Prestasi Kerja dengan Evaluasi Anggaran Sebagai Variabel Pemediasi

Tabel 15. Dekomposisi Pengaruh Total 0,386 IBAK terhadap PK

No.	Pengaruh	Total
1	Total pengaruh IBAK terhadap PK	0,386
2	Dekomposisi:	
	a. Pengaruh langsung	0,324
	b. Pengaruh tidak langsung IBAK → EA → PK = $0,247 \times 0,248$	0,062
	Total pengaruh langsung dan tidak langsung	0,386

Keterangan: Data primer yang diolah

Variabel evaluasi anggaran dapat dikatakan sebagai variabel parsial mediating karena secara statistik berpengaruh secara signifikan terhadap prestasi kerja sebesar 0,034.

Berdasarkan *Tabel 12*; *Tabel 13*; dan *Tabel 14* menunjukkan bahwa insentif berbasis anggaran kinerja mempengaruhi prestasi kerja secara langsung maupun secara tidak langsung melalui partisipasi penyusunan anggaran. Dengan menggunakan analisis *path*, pengaruh total sebesar 0,411 dapat didekomposisi ke dalam pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung. Pendekomposisian tersebut disajikan dalam *Tabel 16*.

Insentif merupakan salah satu bentuk penghargaan yang dikaitkan dengan prestasi kerja. Semakin tinggi prestasi kerjanya semakin tinggi pula insentif yang diberikan. Insentif berdasarkan kinerja adalah besaran nilai fee dari suatu pekerjaan yang ditentukan secara total antara kinerja terukur dengan kinerja standar yang dipersepsikan oleh pengguna anggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa insentif berbasis anggaran kinerja mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap prestasi kerja, hal ini ditunjukkan oleh nilai signifikansi sebesar 0,001 dimana nilai signifikansi tersebut di bawah 0,05. Berarti penelitian ini mendukung penelitian yang

Tabel 16. Dekomposisi Pengaruh Total 0,411 IBAK terhadap PK

No.	Pengaruh	Total
1	Total pengaruh IBAK terhadap PK	0,411
2	Dekomposisi:	
	a. Pengaruh langsung	0,310
	b. Pengaruh tidak langsung	
	IBAK → PPA → PK = 0,280 x 0,362	0,101
	Total pengaruh langsung dan tidak langsung	0,411

Sumber: data primer yang diolah, 2007.

dilakukan oleh beberapa peneliti seperti Kiryanto (2006), Chow (1983); Dillard dan Fisher (1990); Kren (1990); Rockness (1977); Waller dan Chow (1985) dalam Kiryanto (2006) yang membuktikan ada hubungan positif antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja.

Hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dan prestasi kerja juga dipengaruhi oleh evaluasi anggaran. Dengan adanya evaluasi anggaran maka dapat dilihat sampai sejauhmana keberhasilan anggaran kinerja yang telah dilaksanakan. Hasil analisis menunjukkan bahwa evaluasi anggaran mempengaruhi hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja, hal ini ditunjukkan oleh nilai signifikansi sebesar 0,034 dimana nilai tersebut di bawah 0,05. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Welch (1976) dalam Trisnawati (2000) yang menemukan adanya pengaruh positif antara evaluasi anggaran dan kinerja. Kuatnya hubungan antara evaluasi anggaran dengan prestasi kerja bisa disebabkan oleh evaluasi yang sudah menyeluruh dan terintegrasi, karena menurut Triyono (2002) menyatakan kinerja pemerintahan daerah akan ditentukan oleh ketepatan kebijakan dalam pemberian pelayanan publik yang ekonomis, efisien, dan efektif. Keberhasilan atau kegagalan dari manajemen pemerintah daerah harus didasarkan pada hasil evaluasi kinerja yang jelas.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang pernah dilakukan oleh Kiryanto (2006) menemukan hubungan yang positif antara insentif berbasis anggaran kinerja dengan prestasi kerja melalui model hubungan langsung. Penelitian ini juga didukung dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Chow (1983); Dillard and Fisher (1990); Kren (1990); Rockness (1977); dan Waller and Chow (1985) dalam Kiryanto (2006). Mereka beralasan bahwa ketidakpastian insentif terhadap pencapaian prestasi kerja bawahan akan mendorong individu untuk mendesak adanya tambahan bonus. Penelitian ini juga mengharapkan bahwa bawahan akan menuntut *reward* dari pencapaian prestasi yang sesuai atau bahkan melebihi standar yang ditetapkan. Hasil uji regresi untuk hipotesis pertama menunjukkan bahwa insentif berbasis anggaran kinerja mempunyai pengaruh positif terhadap prestasi kerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemda Kabupaten Karanganyar dan Semarang. Melalui analisis path, hubungan tersebut dapat didekomposisi menjadi dua yaitu langsung dan tidak langsung yaitu melalui *intervening* partisipasi penyusunan anggaran.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang pernah dilakukan oleh Rosidi (2000), Sugiyanto dan Subagiyo (2005) yang menguji pengaruh partisipasi dalam penganggaran terhadap prestasi kerja manajer yang menyimpulkan bahwa partisipasi dalam

penyusunan anggaran memberikan dampak positif dan signifikan terhadap prestasi. Demikian pula penelitian Trisnawati (2000). Konsistensi tersebut terletak pada pengujian hipotesis ketiga yang menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan dan positif terhadap prestasi kerja.

Kecenderungan partisipasi penyusunan anggaran yang berfungsi sebagai intervening terhadap prestasi kerja mendukung hasil penelitian Victor A. Fatseas & Mark K. Hirst (1992) menguji pengaruh kombinasi gabungan dua variabel intervensi manajemen yang diwakilkan oleh penetapan anggaran dan kompensasi dalam bentuk uang terhadap prestasi kerja. Penelitian ini menginvestigasi pengaruh penetapan anggaran pada empat level yaitu rendah, medium, tinggi, dan *impossible*. Dan tiga tipe skema kompensasi yaitu kompensasi bayaran tetap, insentif borongan, dan insentif berbasis anggaran kinerja. Hasilnya menunjukkan bahwa dalam beberapa kasus penetapan anggaran mendominasi pengaruh pada prestasi kerja. Sementara dalam kasus yang lain insentif berbentuk uang berperan penting pada medium sampai level tinggi pada penetapan anggaran yang memiliki pengaruh positif dan mendominasi pengaruh prestasi kerja juga tipe-tipe kompensasi. Ketika pene

tapan anggaran rendah, prestasi yang didahului tipe insentif memiliki pengaruh tambahan terhadap prestasi kerja. Sementara pada level *impossible*, insentif memiliki pengaruh negatif terhadap prestasi kerja. Hasil studi ini menunjukkan bahwa untuk meningkatkan prestasi kerja maka manajemen atas perlu memperbaiki insentif yang berbasis kinerja dan mendorong partisipasi penyusunan anggaran.

KESIMPULAN

Penelitian ini memiliki tujuan untuk mendapatkan bukti secara empiris bahwa terdapat hubungan antara insentif berbasis kinerja dengan prestasi kerja, hubungan antara insentif berbasis kinerja dengan prestasi kerja dipengaruhi oleh partisipasi anggaran dan hubungan antara insentif berbasis kinerja dengan prestasi kerja dipengaruhi oleh evaluasi anggaran. Penelitian ini menggunakan dua model yang masing-masing diuji dengan *path analysis*. Hasil pengujian dua model tersebut adalah sebagai berikut:

1. Hasil pengujian model pertama menunjukkan terdapat pengaruh insentif berbasis anggaran kinerja terhadap prestasi kerja, diketahui bahwa insentif berbasis anggaran kinerja berpengaruh positif sebesar 0,386 dengan signifikansi sebesar 0,001 terhadap prestasi kerja. Pengujian dengan model pertama juga menemukan bukti empiris bahwa secara tidak langsung insentif berbasis anggaran kinerja memiliki dampak terhadap prestasi kerja melalui evaluasi anggaran. Hal ini ditunjukkan oleh besarnya pengaruh tidak langsung sebesar 0,062. Dampaknya bagi obyek penelitian adalah prestasi kerja dapat ditingkatkan dengan meningkatkan insentif berbasis anggaran kinerja baik secara langsung atau tidak langsung dengan variabel mediasi evaluasi anggaran.
2. Pengujian model kedua digunakan untuk menjelaskan hipotesis ketiga yang menyatakan secara tidak langsung insentif berbasis anggaran kinerja memiliki dampak terhadap prestasi kerja melalui partisipasi anggaran. Hasil ini ditunjukkan oleh koefisien *path* sebesar 0,101 yang berasal dari koefisien hubungan antara insentif berbasis anggaran kinerja dan partisipasi anggaran sebesar 0,280 dengan hubungan antara partisipasi anggaran dan prestasi kerja sebesar 0,362.

Hasil ini menyimpulkan bahwa prestasi kerja dapat ditingkatkan dengan meningkatkan insentif berbasis anggaran kinerja baik secara langsung atau tidak langsung dengan variabel mediasi partisipasi penyusunan anggaran.

Berdasarkan kesimpulan yang telah diperoleh, maka saran yang dapat dikemukakan adalah sebagai berikut:

1. Kontribusi hasil penelitian ini terhadap ilmu pengetahuan dan teknologi bisa dijadikan wacana pengetahuan oleh para praktisi akuntansi manajemen khususnya bidang penganggaran yang mendukung penelitian yang sebelumnya.
2. Bagi Pemerintah Kota Surakarta, Kabupaten Klaten, Kabupaten Karanganyar dan Kabupaten Semarang hendaknya menjadikan hasil penelitian ini sebagai bahan pemikiran dan pertimbangan dalam menerapkan insentif berbasis anggaran kinerja.
3. Bagi peneliti diharapkan dapat menambahkan variabel-variabel lain serta mengembangkan metode penelitian agar hasilnya bisa *generalisir*.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahadiyat, Ayi. (2005). Ulasan Kritis Terhadap Retalisasi di Tempat Kerja: Peranan Keadilan Distributif, Prosedural dan Interaksional, *KOMPAK*, edisi Januari-April hal.89
- Anthony, Robert N., dan Govindarajan. 2005. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Terjemahan FX. Kurniawan Tjakrawala. Jakarta: Salemba Empat.
- Baron, RM. And Kenny, DA. (1986). The Moderator-Mediator variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical considerations, *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6) hal. 1173-1182
- Bastian, Indra, dan Gatot Soepriyanto. 2002. *Sistem Akuntansi Sektor Publik Konsep untuk Pemerintah Daerah*. Buku 1. Jakarta: Salemba Empat.
- Brownell, Peter. (1983). Leadership Style, Budgetary Participation & Management Behaviour, *Accounting, Organisation, & Society*, Vol. 8, No 4.
- Earley, P.C. dan Lind, E.A. (1987). Prosedural Justice and Participation in Task Selection: The Role of Control in Mediating Justice, *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 52, No. 6
- Fatseas, Victor A. dan Mark K. Hirst. 1992. Positive Effects of Assigned Goals and Compensation Schemes on Budgetary Performance. *Accounting Business and Research*. Vol. 22 No. 88, Autumn 1992.
- Ferdinand, A. Gul, Judy S.L. Tsui, Steve C.C. (1995). Decentralisation as a Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hong Kong Evidence, *Accounting and Business Research* Vol 25. No. 98
- Fitri, Yulia. (2004). Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran, dan Komitmen Organisasi terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran makalah SNA VII Denpasar Bali, Desember
- Ghozali, Imam, 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hair, Joseph E., Anderson, Rolph E., Ronald E (1995). *Multivariate Data Analysis*. Prentice Hall International Inc.
- Jogiyanto. 2004. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Edisi 2004/2005. Yogyakarta : Fakultas Ekonomi Universitas Gajah Mada.
- Kanfer, R., Sawyer, J., Earley, P.C. dan Lind, E.A.(1987). Participation in Task Evaluation Procedures: The Effects of Influential Opinion Expression and Knowledge of Evaluation Criteria on At-

- titudes and Performance, *Social Justice Research*, 1
- Kiryanto. 2006. *Desain dan Pengaruh Sistem Kontrol: Pengujian Langsung dan Tidak Langsung*. Simposium Nasional Akuntansi IX. Agustus 2006.
- Kurnia, Ratnawati, 2004. *Pengaruh Budgetary Goal Characteristics terhadap Kinerja Managerial dengan Budaya Paternalistik dan Komitmen Organisasi Sebagai Moderating Variabel (Studi Empiris pada Perguruan Tinggi Swasta Kopertis Wilayah III)*. Simposium Nasional Akuntansi VII. Desember 2004.
- Lau, C.M., and Lim, E.W. (2005). The Intervening Effects of Participation on the Relationship between Procedural Justice and Managerial Performance. *British Accounting Review*, 34
- Libby, T (2001). Referent Cognitions and Budgetary Fairness: A Research Note, *Journal of Management Accounting Research*, 13.
- Libby, T. (1999). The Influence of Voice and Explanation on Performance in a Participative Budgeting Setting, *Accounting Organization and Society*, vol. 24 no. 2
- Mahsun, Mohamad, 2006. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*. Yogyakarta: BPFE UGM.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- McFarlin, DB. Dan Sweeney, PD (1992). Distributive and Prosedural Justice as Predictors of Satisfaction with Personal and Organizational Outcomes *Academy of Management Journal*, 35 (3) hal.626-637 dalam Wasisto dan Sholihin (2004)
- Nordiawan, Deddi, 2006. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 26 tahun 2006 Tentang Pedoman Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2007.
- Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 Tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 41 Tahun 2007 Tentang Struktur Organisasi Pemerintahan
- Ryninta, Morinda Goestin, dan Zulfikar. 2005. Pengaruh Pelimpahan Wewenang Terhadap Hubungan antara Kinerja Manajer dan Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran (Studi Empiris pada Rumah Sakit di Kotamadya Surakarta). *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol.4 No.2, September 2005.
- Shields, J.F., and M.D. Shields. 1998. Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 23 (1): 49 - 76
- Shields, M.D. and S.M. Young. 1993. Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Asymmetrical Information. *Journal of Management Accounting Research* 5: 265 - 280
- Suharyadi dan Purwanto. 2004. *Statistika untuk Ekonomi dan Keuangan Modern*. Jakarta: Salemba Empat.
- Supriyono, R. A., 2005. *Pengaruh Variabel Perantara Kecukupan Anggaran dan Partisipasi Penganggaran terhadap Hubungan antara Komitmen Organisasi dan Kinerja Manajer di Indonesia*. *Jurnal Ekonomi Perusahaan* Vol. 12 No. 1, Maret 2005.
- Trisnawati, Rina, 2000. Pengaruh Karakteristik Anggaran Terhadap Kinerja Managerial: Studi Kasus Manajer-Manajer Perusahaan

- Manufaktur di Dati II Karanganyar. *Jurnal Empirika* No.25, Juni 2000.
- Triyono. 2002. Evaluasi Kinerja Pemerintahan Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 1 No. 2, September 2002.
- Umar, Husein, 2003. *Metode Riset Akuntansi Terapan*. Jakarta: Ghalia.
- Wasito dan Imam Ghozali. 2002. Pengaruh Sistem Pengendalian Terhadap Prestasi Kerja: Uji Langsung dan Tidak Langsung. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis* (Dian Ekonomi). Vol. VIII No. 2, September 2002.
- Yuwono, Sony., Tengku Agus Indrajaya, dan Hariyandi. 2005. *Penganggaran Sektor Publik*. Malang: Bayumedia