

Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Akuntansi, dan Kinerja Manajerial: Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota Se-Propinsi DIY

Emile Satia Darma & Abdul Halim
Email: Emilesatiadarma@gmail.com
Universitas Muhammadiyah Yogyakarta
Universitas Gajah Mada

ABSTRACT

This research is to examine the effects of the budget goal clarity and accounting control system on managerial performances of the local governments. This research is conducted on a cross-sectional basis. Analysis of this research is conducted on 271 respondents, who are structural (echelon) officials of the regencies and municipal governments of the Province of Yogyakarta Special Territory. Samples of those officials are composed of service/authority/office managers/heads, department/sector/ subservice managers, subdepartment/subsector/section managers. Results of data analysis (using regression method) showing the variables of the budget goal clarity and accounting control system affect positively significant ($p < 0.01$) on the increase of managerial performance. Further researches may be conducted by reducing those limitations in this research. Within the scope of contingency model there are still a lot of contextual factors or other contingent variables that can be hypothesized to interact the effects of the control design of performance. This is useful to find the fittest model in the control design and contextual factors in a particular organization. Different organizations have different control design and contextual factors as well.

Keywords: Budget Goal Clarity, Accounting Control System, Managerial Performances, Structural (echelon) officials

PENDAHULUAN

Reformasi di Indonesia telah mendorong terciptanya perubahan-perubahan dalam manajemen pemerintahan pusat maupun daerah. Sebagai contoh, Kepala daerah kini adalah pemegang kekuasaan umum pengelolaan keuangan daerah (PP 105/2000 pasal 2) yang tentunya disertai mekanisme pertanggungjawabannya.

Undang-Undang yang berkaitan dengan pelaksanaan otonomi daerah adalah antara lain UU No. 22/1999 tentang Pemerintahan Daerah (kini telah direvisi menjadi UU No. 32/2004) dan UU No. 25/1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah (kini telah direvisi menjadi UU No. 33/2004). Undang-Undang tersebut telah merubah pertanggungjawaban pemerintah daerah dari vertical accountability (kepada pusat) menjadi horizontal accountability (kepada masyarakat melalui DPRD).

Undang-Undang tersebut kemudian dijabarkan antara lain pada Peraturan Pemerintah No. 105/2000 dan No. 108/2000 serta Kepmendagri No. 29/2002 yang mengharuskan pemerintah daerah menyusun laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah yang didalamnya termuat pula tentang kinerja pemerintah daerah. Pertanggungjawaban kepala daerah dinilai berdasarkan tolok ukur Renstra (PP 108/2000 pasal 4).

UU No. 17/2003 tentang Keuangan Negara memuat pula tentang keharusan untuk menyusun laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah. Laporan tersebut tentunya juga akan menjelaskan prestasi kerja satuan kerja perangkat daerah (UU 17/2003 penjelasan pasal 31).

Pengelolaan keuangan negara yang akan dipertanggungjawabkan kepala daerah tersebut di atas tidak lepas dari anggaran yang telah disepakati bersama DPRD. Dalam sistem pengendalian manajemen, anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian.

Anggaran memiliki berbagai aspek seperti misalnya karakteristik-karakteristik sasaran yang berhubungan dengan anggaran (partisipasi penganggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, dan tingkat kesulitan anggaran) (Kenis, 1979). Jika dibanding dengan peran partisipasi penganggaran, penelitian tentang pengaruh kejelasan sasaran anggaran (budget goal clarity) masih relatif sedikit. Beberapa penelitian mendukung terdapatnya pengaruh yang positif tentang kejelasan dan spesifikasi task-goal terhadap komitmen pada sasaran, kepuasan dan pencapaian dari karyawan (Latham dan Yukl, 1975; Steers, 1976; Ivanchevic, 1976). Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979).

Anggaran merupakan elemen kunci (key element) dalam sistem perencanaan dan pengendalian (Schieff dan Lewis, 1978). Fungsi perencanaan merupakan langkah awal manajemen, sedangkan fungsi pelaksanaan (pengorganisasian) tidak akan efektif tanpa fungsi pengendalian. Hal tersebut akan berpengaruh terhadap kemampuan manajemen yang dalam hal ini adalah pimpinan perangkat daerah untuk mencapai tujuan organisasinya. Oleh sebab itu, pada akhirnya akan menjadi berdampak pula pada kinerja manajerial.

Sistem pengendalian manajemen (Anthony dan Govindarajan, 1998) berikut sistem pengendalian akuntansi (Miah dan Mia, 1996) berguna untuk meningkatkan pencapaian kinerja. Dari hasil penelitian, efektifitas rancangan sistem pengendalian akuntansi tergantung pada konteks penggunaannya pada masing-masing organisasi itu sendiri (Anthony, 1965; Mintzberg, 1975; Bruns dan Waterhouse, 1975; Ansari, 1977; Merchant, 1981, 1984; Machintosh, 1981; Simons, 1987). Terdapat pengaruh yang positif dari struktur desentralisasi dan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja organisasi pemerintah di New Zealand (Miah dan Mia, 1996). Pencapaian kinerja yang meningkat karena digunakannya sistem pengendalian akuntansi akan menunjukkan seberapa besar kinerja keuangan, operasional dan manajerial pada suatu organisasi.

Motivasi lainnya dari peneliti untuk meneliti konstruk pada lingkup anggaran (dalam hal ini kejelasan sasaran anggaran) dan pada akuntansi (dalam hal ini sistem pengendalian akuntansi) adalah karena pada kedua lingkup tersebut di sektor publik khususnya pemerintahan mengalami perubahan yang sangat mendasar. APBD antara lain harus memuat sasaran yang diharapkan menurut fungsi belanja, standar pelayanan yang diharapkan dan bagian pendapatan yang membiayai berbagai belanja (PP 105/2000 pasal 20). APBD mengalami perubahan struktur serta orientasinya.

Perubahan struktur APBD adalah termasuk pada beberapa komponen dan istilahnya, sedangkan pada orientasinya adalah dari hanya input berubah menjadi output dan outcome. Fokus APBD juga berubah dari pertanggungjawaban administrasi menjadi pertanggungjawaban akuntansi sehingga pembukuannya berubah pula dari single entry menjadi double entry. APBD yang baru hanya untuk anggaran desentralisasi. Desentralisasi tersebut secara teoritis dan hasil penelitian empiris menyebabkan semakin dibutuhkannya sistem pengendalian akuntansi (Miah dan Mia 1996). Anggaran dan akuntansi merupakan dua pilar utama reformasi keuangan daerah (Halim, 2004).

Lingkup anggaran dan akuntansi sangat relevan untuk diteliti lebih jauh, berikut dampaknya pada kinerja pemerintah daerah dalam menjalankan tugas dan kewajibannya kepada publik. Hal tersebut akan sangat nampak jika menggunakan sudut pandang agency theory pada sektor publik yang ternyata lebih kompleks. Seperti dalam hal hubungan agen kepada prinsipalnya (misal peran ganda kepala daerah, sebagai prinsipal terhadap kepala satuan kerja perangkat daerah dan sebagai agen terhadap DPRD) mengenai asimetri informasi (information asymmetry) serta tentang tersumbatnya saluran akuntabilitas (accountability channel). Demikian pula jika dikaitkan dengan berbagai behavioral theory yang implementasinya sangat terbuka untuk digunakan pada pemerintahan daerah demi kemanfaatan publik.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: Apakah kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi memberikan pengaruh terhadap kinerja manajerial pada pemerintah kabupaten/kota se-propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menemukan bukti empiris di sektor publik khususnya pemerintah daerah bahwa kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi yang tinggi akan memberikan pengaruh terhadap kinerja manajerial. Manfaat yang diharapkan dari hasil penelitian ini adalah untuk memberikan kontribusi pada pengembangan pengetahuan akuntansi sektor publik. Selain itu diharapkan bermanfaat dalam memberikan masukan untuk desain sistem pengendalian manajemen kepada penentu kebijakan di lingkungan pemerintah pusat maupun daerah di Indonesia pada umumnya dan pemerintah daerah kabupaten/kota se-propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta pada khususnya

termasuk dalam hal kontribusi pembinaan lingkup organisasional pemerintahan dan sumber daya manusia. Penelitian ini dirancang dengan tingkat keyakinan 99% atau α sebesar 0,01.

Organisasi penulisan makalah ini diawali dengan pendahuluan yang berisi latar belakang masalah, tujuan dan manfaat penelitian ini. Dilanjutkan dengan mengkaji literatur terkait serta pengembangan hipotesis. Setelah itu dibahas metoda penelitian, penyajian hasil empiris dan analisisnya. Diakhiri dengan simpulan hasil penelitian yang berisi pula keterbatasan serta rekomendasi untuk penelitian selanjutnya.

TELAAH LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Anggaran dan Akuntansi Pada Pemerintah Daerah

Sektor publik memiliki karakteristik yang berbeda dibanding sektor privat. Salah satu perbedaan karakteristik tersebut adalah karakteristik anggaran pada sektor publik yang terbuka untuk publik dan karakteristik anggaran pada sektor privat yang tertutup untuk publik (Mardiasmo, 2002).

Pada masa pasca reformasi, terdapat tuntutan akuntabilitas dan transparansi yang lebih besar terhadap pengelolaan anggaran pada pemerintah daerah (Halim, 2002). Pengelolaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) mengalami perubahan yang mendasar. Salah satu perubahan mendasar tersebut adalah APBD tidak lagi disusun berdasarkan pendekatan tradisional (*incremental* atau *line-item*), tetapi disusun berdasarkan pendekatan kinerja (*performance*) (PP 105/2000 pasal 8) atau bila dipakai istilah dari Kepmendagri 29/2002 (pasal 19) disebut dengan prinsip-prinsip anggaran kinerja. Sedangkan untuk mengukur kinerja keuangan pemerintah daerah, dikembangkan standar analisa belanja, tolok ukur kinerja dan standar biaya (PP 105/2000 pasal 20).

Pemerintah Daerah harus bersepakat dengan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) tentang kebijakan umum APBD seperti yang telah dinyatakan pada UU 17/2003 pasal 18. Salah satu proses awal dalam penyusunan arah dan kebijakan umum APBD adalah dengan penjarangan aspirasi masyarakat (Kepmendagri 29/2002 pasal 17). Setelah Kepala Daerah menyelesaikan rancangan APBD lalu diserahkan kepada DPRD untuk mendapatkan persetujuan (PP 105/2000 pasal 22 dan UU 17/2003 pasal 20).

APBD harus terinci sampai unit organisasi, fungsi, program, kegiatan dan jenis belanja (PP 105/2000 pasal 16 dan UU 17/2003 pasal 20). APBD disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dan kemampuan pendapatan daerah (UU 17/2003 pasal 17).

Partisipasi perangkat daerah dalam penyusunan anggaran tercermin dalam proses penyusunan APBD. Prosedur penyusunan APBD melalui pula mekanisme usulan program, kegiatan dan anggaran yang tertuang pada rencana anggaran satuan kerja (RASK) yang berada di bawah pemerintah daerah tersebut (UU 17/2003 pasal 19).

Dalam perspektif akuntansi, satuan-satuan kerja yang berada di bawah suatu pemerintah daerah berfungsi sebagai pusat-pusat pertanggungjawaban. Penerapan fungsi sebagai pusat-pusat pertanggungjawaban merupakan salah satu bentuk dari perubahan yang mendasar terhadap pengelolaan keuangan daerah pasca reformasi. Sebagai contoh adalah diperlakukannya dinas pendapatan sebagai pusat pendapatan (*revenue center*), bagian keuangan serta beberapa unit layanan sebagai pusat biaya (*expense center*), dan BUMD sebagai pusat laba (*profit center*) (Halim, 2002).

Kepala daerah sebagai pemegang kekuasaan umum pengelolaan keuangan daerah memiliki hak untuk mengelola rumah tangga pemerintah daerah. Sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah diatur dengan Keputusan Kepala Daerah (PP 105/2000 pasal 14). Salah satu alat untuk mengelola rumah tangga pemerintah daerah adalah manajemen keuangan daerah. Salah satu bagian dari manajemen keuangan daerah adalah akuntansi keuangan daerah (Halim, 2002).

Akuntansi keuangan daerah merupakan bagian dari akuntansi sektor publik. Salah satu model untuk menerapkan sistem akuntansi keuangan daerah adalah model yang terdapat pada lampiran Kepmendagri No. 29/2002. Terdapat pula model Kepmendagri No. 29/2002 dengan penyempurnaan tergantung dari pemerintah daerah itu sendiri. Model lainnya adalah harmonisasi antara IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) dengan Kepmendagri No. 29/2002 (Bastian, 2002).

Selain model tersebut di atas, terdapat pula model dari Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah (Ditjen PKPD) Departemen Keuangan. Model tersebut merupakan tindak lanjut dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor 355/KMK.07/2001. Keputusan tersebut diantaranya berisi tentang pembentukan Kelompok Kerja Evaluasi dan Informasi Keuangan Daerah.

Menteri Keuangan juga telah membentuk Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah melalui Keputusan Menteri Keuangan Nomor 308/KMK.012/2002. Komite tersebut bertugas secara independen untuk membuat Standar Akuntansi Pemerintah yang saat ini masih dalam bentuk draf publikasian.

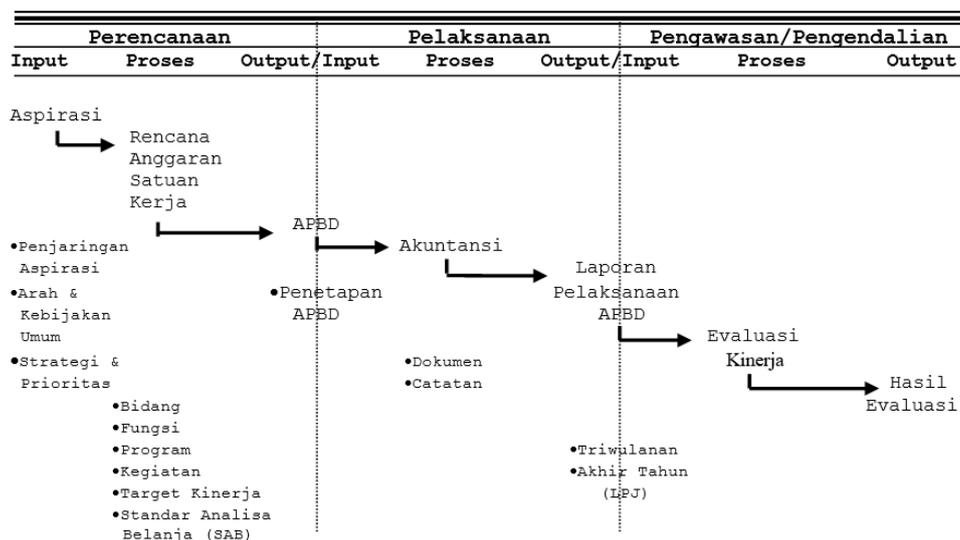
Undang-Undang paling baru yang terkait dengan otonomi serta Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah adalah UU. No.1/2004 tentang Perbendaharaan Negara, UU No. 32/2004 dan UU No. 33/2004. Undang-Undang tersebut bersama dengan UU No.17/2003 tentunya akan dijabarkan atau dioperasionisasikan lebih lanjut. Operasionalisasi Undang-Undang tersebut dimungkinkan akan menciptakan model penerapan sistem akuntansi keuangan daerah yang baru.

Berbagai peraturan perundangan tersebut di atas tetap mengikat pemerintah daerah walaupun jika dianggap masih dalam rangka suasana otonomi daerah yang luas (*discretionary power*). Peraturan perundangan tersebut telah membuat perubahan besar dengan mengenakan akuntansi dan merupakan awal dari penerapan prinsip-prinsip akuntansi secara simultan ke masa depan. Jumlah sumber daya manusia yang akan menggunakan pengetahuan akuntansi di pemerintahan sangat besar. Demikian pula terdapat kemungkinan bahwa tidak ada satupun perusahaan privat di daerah yang memiliki anggaran sebesar APBD dan tidak ada satupun perusahaan nasional memiliki anggaran sebesar APBN.

Salah satu problem dalam hal penganggaran di sektor publik yaitu waktu yang terbatas (Arif dkk., 2002). Hal tersebut terjadi karena siklus anggaran publik (pemerintahan) tidak estafet (*subsequent*), tetapi irisan (*interseption*) antara satu kegiatan dengan kegiatan lainnya. Ketika pemerintah belum selesai membuat pertanggungjawaban anggaran, harus sudah menyiapkan anggaran tahun berikutnya.

Oleh sebab tersebut di atas, diperlukan pemahaman yang mantap terhadap siklus penganggaran sektor publik. Siklus penganggaran dapat dibagi menjadi beberapa pentahapan. Pentahapan tersebut yaitu tahap: a) persiapan anggaran (*preparation*), b) ratifikasi (*approval/ratification*), c) pelaksanaan (*implementation*), dan d) pelaporan & evaluasi (*reporting & evaluation*) (Henley et al., 1992). Anggaran adalah bagian dari sistem pengendalian akuntansi dan sistem akuntansi yang efektif merupakan prasyarat bagi kinerja yang lebih baik (Miah dan Goyal,1990).

Sistem pengelolaan keuangan daerah mencakup lingkup perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan/pengendalian seperti yang tertera pada gambar 1. Masing-masing bagian tersebut terdiri dari input dan output.



Gambar 1 Sistem Pengelolaan Keuangan Daerah
Sumber: Departemen Dalam Negeri RI

Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Kinerja Manajerial

Anggaran merupakan suatu rencana yang rinci, yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang, yang menunjukkan sumber daya dan penggunaannya dari suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun (Anthony dan Reece, 1989, p. 898). Telah

banyak dilakukan penelitian yang berkaitan dengan anggaran di sektor privat. Hasil penelitian yang mengaitkan dengan partisipasi penganggaran masih menunjukkan kesimpulan yang samar-samar (equivocal result) (Indriantoro, 1995). Tetapi penelitian yang mengaitkan dengan kejelasan sasaran anggaran masih relatif sedikit jika dibanding partisipasi penganggaran.

Partisipasi penganggaran (budgetary participation) dan kejelasan sasaran anggaran (budget goal clarity) merupakan dimensi dari karakteristik-karakteristik sasaran yang berhubungan dengan anggaran (Kenis, 1979). Dimensi lainnya adalah umpan balik anggaran (budgetary feedback), evaluasi anggaran (budgetary evaluation), dan tingkat kesulitan anggaran (budget goal difficulty). Kenis (1979) dengan menggunakan pendekatan goal-setting theory meneliti pengaruh dimensi-dimensi tersebut di atas terhadap sikap dan kinerja manajerial.

Goal-setting theory tersebut dikembangkan oleh Edwin A. Locke (1968). Teori ini menjelaskan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh dua buah cognition yaitu content (values) dan intentions (tujuan). Orang telah menentukan goal atas perilakunya di masa depan dan goal tersebut akan mempengaruhi perilaku yang sesungguhnya terjadi. Perilakunya akan diatur oleh ide (pemikiran) dan niatnya sehingga akan mempengaruhi tindakan dan konsekuensi kinerjanya.

Kejelasan sasaran anggaran (budget goal clarity) menggambarkan luasnya anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Dari hasil penelitian Locke (1968), dinyatakan bahwa penentuan sasaran anggaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan kalau tidak ada penentuan sasaran. Hal tersebut akan mendorong karyawan untuk dapat melakukan yang terbaik.

Beberapa penelitian selain yang dilakukan oleh Kenis (1979) mendukung terdapatnya pengaruh yang positif tentang kejelasan dan spesifikasi task-goal terhadap komitmen pada sasaran, kepuasan dan pencapaian dari karyawan (Latham dan Yukl, 1975; Steers, 1976; Ivanchevic, 1976). Pengaruh kejelasan sasaran anggaran juga telah terbukti positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial di kawasan industri Makasar (Pasoloran, 2002).

Jika dilihat dari banyak penelitian yang mengaitkan dengan kinerja (performance) pada suatu organisasi, kinerja dapat dibagi menjadi kinerja manajerial, operasional dan keuangan. Dalam penelitian ini menggunakan kinerja manajerial. Kinerja manajerial yang diperoleh dari upaya manajer merupakan salah satu faktor yang dapat digunakan untuk meningkatkan pengelolaan organisasi secara efektif. Kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial yang antara lain: perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf (staffing), negosiasi, dan representasi (Mahoney et al., 1963).

Berdasarkan argumentasi-argumentasi di atas, dalam penelitian ini diajukan hipotesis dengan rumusan sebagai berikut:

H1: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial pada pemerintah daerah.

Sistem Pengendalian Akuntansi Dan Kinerja Manajerial

Untuk mengatasi lingkungan yang tidak terduga (Thompson, 1970) dan kompleksitas administratif (Gordon dan Miller, 1976), maka diperlukan desentralisasi ke sub-sub unit organisasi sebagai suatu respon struktural. Pilihan struktur organisasi memiliki implikasi yang signifikan bagi sistem informasi akuntansi (Chusing dan Romey, 1994). Agar kinerja yang diharapkan dapat meningkat setelah desentralisasi pengambilan keputusan operasi, organisasi harus mengadopsi pengendalian-pengendalian yang diperlukan (Hill, 1988).

Hal tersebut di atas meningkatkan kebutuhan penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Sistem pengendalian yang menggunakan informasi akuntansi disebut sebagai sistem pengendalian berbasis akuntansi atau sistem pengendalian akuntansi (Simons, 1987). Sistem pengendalian akuntansi adalah sistem pengendalian formal berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi tersebut untuk melakukan aktifitas dalam rangka pencapaian kinerja organisasi.

Dengan diberlakukannya otonomi daerah di Indonesia berikut desentralisasi anggarannya, maka meningkat pula kebutuhan sistem pengendalian akuntansi. Dalam penelitian ini tidak diteliti faktor desentralisasinya yang telah banyak diteliti, tetapi faktor sistem pengendalian akuntansinya.

Tujuan informasi akuntansi untuk pemakainya adalah meningkatkan penilaian dan keputusan dengan lebih baik (Martin, 1994). Sistem akuntansi merupakan bagian yang sangat penting dalam spektrum mekanisme pengendalian keseluruhan yang digunakan untuk memotivasi, mengukur, dan

memberi sanksi tindakan-tindakan manajer dan karyawan dari suatu organisasi (Macintosh, 1994). Sistem akuntansi yang efektif merupakan prasyarat bagi kinerja yang lebih baik (Miah dan Goyal,1990). Hal tersebut menggambarkan bahwa semakin banyak penggunaan sistem pengendalian akuntansi akan menyebabkan peningkatan kinerja organisasi dengan mendorong pengambilan keputusan dan pengendalian aktifitas keuangan oleh para manajer secara lebih baik

Dari beberapa hasil penelitian, sistem pengendalian yang digunakan oleh suatu organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan kinerja organisasi tersebut (Gul,1991; Mia,1993; Mia dan Chenhall, 1994; Gul dan Chia,1994) tetapi terdapat faktor kontekstual dalam hubungan tersebut. Hasil penelitian Simons (1997) menunjukkan penggunaan sistem pengendalian akuntansi memiliki karakteristik yang berbeda antara perusahaan yang menerapkan strategi defender dengan prospector. Sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif atau signifikan terhadap kinerja pada organisasi pemerintah (Miah dan Mia, 1996).

Berdasarkan latar belakang dan penalaran logis di atas, dalam penelitian ini diajukan hipotesis dengan rumusan sebagai berikut:

H2: Sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial pada pemerintah daerah.

METODE PENELITIAN

Sampel dan Pengumpulan Data

Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer melalui metode survey. Pengambilan sampel dilakukan dengan cara purposive sampling. Dipilih manajer middle and lower level (pejabat setingkat kepala, kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian/subbidang/seksi dari badan, dinas dan kantor) dari pemerintah daerah kabupaten/kota se-propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Pemilihan badan, dinas dan kantor dilakukan dengan alasan bahwa instansi tersebut merupakan satuan kerja (satker) pemerintah daerah, yang berarti menggunakan dan harus melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah daerah.

Para pejabat struktural kepala badan/dinas/kantor, kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian /subbidang/seksi dipilih karena mereka memiliki peran dan wewenang dalam pelaksanaan aktivitas-aktivitas manajerial pada satuan kerja masing-masing. Dalam birokrasi pemerintahan pusat sampai daerah terdapat jabatan eselon Ia sampai Vb. Pejabat-pejabat struktural yang termasuk dalam penelitian ini adalah pejabat eselon II ke bawah yang terdapat pada pemerintah kabupaten/kota. Untuk formasi jabatan eselon Ia, Ib dan Va tidak terdapat di pemerintah kabupaten/kota se-DIY (tabel 1) dan formasi lainnya ada yang belum sepenuhnya terisi pejabat.

Untuk level top manager pada pemerintah daerah tidak termasuk subyek dalam penelitian ini. Bupati/Walikota adalah manajer dengan jabatan politis yang mekanismenya melalui DPRD dan partai politik dalam kurun waktu lima tahunan.

Selain Bupati/Walikota, pejabat struktural pada satuan kerja sekretariat daerah (Setda) dan sekretariat dewan (Setwan) tidak diikuti walaupun termasuk pejabat eselon. Kantor kecamatan juga tidak diikuti walaupun termasuk satuan kerja tersendiri dari pemerintah daerah dan ada sedikit formasi jabatan eselonnya (kepala kecamatan, sekretaris kecamatan dan kepala seksi). Jumlah kecamatan dari kabupaten/kota se-DIY adalah: Kota Jogjakarta 14 buah, Kabupaten Sleman 17 buah, Kulon Progo 12 buah, Gunung Kidul 18 buah dan Bantul 17 buah.

Tabel 1
Formasi Jabatan Struktural (Eselon) Kabupaten/Kota se-DIY

Kabupaten/Kota	IIa	IIb	IIIa	IIIb	IVa	IVb	Va	Vb	Jumlah
Sleman	1	16	96	1	386	-	-	13	513
Bantul	1	18	85	13	413	11	-	3	544
Kulon Progo	1	17	80	12	336	4	-	13	463
Gunung Kidul	1	19	99	18	456	4	-	13	610
Jogjakarta	1	22	89	14	455	200	-	14	795
Jumlah	5	92	449	58	2046	219	-	56	2925

Sumber: Badan Kepegawaian Daerah (BKD) Jogjakarta, Sleman, Kulon Progo, Bantul dan Bagian Kepegawaian Setda Gunung Kidul.

Observasi lapangan, survey atau pengumpulan data penelitian dilaksanakan mulai dari tanggal 19 April sampai 29 Mei 2004. Pengumpulan data menggunakan metode Kuesioner. Kuesioner tersebut didistribusikan oleh peneliti atau kurir kepada responden secara langsung. Unit analisis dari penelitian ini adalah individu pejabat struktural instansi tersebut.

Definisi Operasional Dan Pengukuran Variabel

Kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*) didefinisikan sebagai gambaran keluasaan anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Variabel tersebut diukur dengan instrumen yang digunakan Steers (1976) dan Kenis (1979). Instrumen berisi 3 butir pertanyaan yang telah dimodifikasi dan diberi skala Likert 1 sampai 5.

Sistem pengendalian akuntansi didefinisikan sebagai suatu sistem yang menggunakan informasi akuntansi dalam pengendaliannya (Simons, 1987). Variabel ini sudah digunakan oleh peneliti-peneliti sebelumnya (Khandwala, 1972; Chenhall dan Morris, 1986; Miah dan Mia, 1996). Sistem pengendalian akuntansi adalah sistem pengendalian formal berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi untuk melakukan aktifitas dalam rangka pencapaian kinerjanya. Variabel tersebut diukur dengan instrumen yang digunakan oleh Miah dan Mia (1996) dengan 6 butir pertanyaan tentang pengendalian kualitas operasi, pengendalian operasi, pemeriksaan intern terhadap keuangan kantor, evaluasi sistematis terhadap kinerja staf senior, penetapan target operasi, dan penyusunan rencana operasi. Instrumen telah dimodifikasi dan diberi skala Likert 1 sampai 5.

Kinerja adalah tingkat keberhasilan seseorang dalam melaksanakan pekerjaan (Vroom, 1964). Kinerja manajerial didefinisikan sebagai tingkat kecakapan manajer dalam melaksanakan aktivitas manajemen yang meliputi perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pemilihan staf, negoisasi, perwakilan, kinerja secara menyeluruh (Mahoney et al., 1963). Variabel tersebut diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Mahoney et.al. (1963). Instrumen tersebut berisi 9 butir pertanyaan, dimodifikasi serta diberi skala Likert 1 sampai 5.

Analisis Data

Dilakukan dahulu teknik analisis statistik deskriptif untuk memberikan gambaran tentang demografi responden dan deskripsi mengenai variabel-variabel yang diteliti. Selain itu dilakukan pula uji kualitas data (*validitas dan reliabilitas*) serta uji asumsi klasik. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan bantuan program SPSS versi 11. Pengujian menggunakan regression analysis dengan persamaan sebagai berikut:

$$KM = b_0 + b_1 KSA + b_2 SPA + b_3 DDIN + b_4 DKAN + b_5 DBAN + b_6 DKPR + b_7 DGKD + b_8 DJOG + e$$

KM = Kinerja Manajerial, b0-8 = Koefisien regresi, KSA = Kejelasan Sasaran Anggaran, SPA = Sistem Pengendalian Akuntansi. Pada kelompok Badan/Dinas/Kantor, *excluded group* (Mirer, 1990) yang akan digunakan sebagai pembanding untuk interpretasi koefisien parameter dummy variable adalah Badan, sedangkan pada kelompok Pemda Kabupaten/Kota adalah Sleman (tabel 2).

Tabel 2
Penyusunan Dummy Variable

<i>Dummy Variable</i>						
Variabel	DDIN	DKAN	DBAN	DKPR	DGKD	DJOG
Badan	0	0				
Dinas	1	0				
Kantor	0	1				
Sleman			0	0	0	0
Bantul			1	0	0	0
Kulon Progo			0	1	0	0
Gunung Kidul			0	0	1	0
Jogjakarta			0	0	0	1

Sebelum instrumen kuesioner disebar, dilakukan dahulu pilot-test (tanggal 12 - 17 April 2004) karena semua item kuesioner dimodifikasi agar sesuai dengan lingkungan Pemerintah Daerah di Indonesia. Pilot-test dilakukan di program pascasarjana Universitas Gadjah Mada dengan subyek 32 orang mahasiswa tugas belajar S-2 yang berasal dari instansi pemerintah daerah.

HASIL PENELITIAN

Kuesioner yang dikirimkan kepada responden sebanyak 512 buah. Jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 336 buah (response rate 65,62%) dan yang dapat diolah 271 buah (52,93%). Demografi sampel yang memenuhi syarat diolah disajikan pada tabel 3.

Tabel 3
Demografi Sampel Yang Memenuhi Syarat Diolah

Kabupaten/Kota	Jumlah Badan/Dinas/Kantor		Jumlah Kuesioner		
			Dikirim	Kembali	Dipakai
Sleman	Badan	5	49	37	32
	Dinas	9	52	33	29
	Kantor	5	15	8	8
Bantul	Badan	3	9	7	5
	Dinas	12	37	22	19
	Kantor	7	7	7	7
Kulon Progo	Badan	4	35	22	17
	Dinas	10	31	12	10
	Kantor	8	20	18	16
Gunung Kidul	Badan	3	22	16	12
	Dinas	12	40	22	16
	Kantor	9	17	14	13
Jogjakarta	Badan*	4	46	33	18
	Dinas	14	109	75	59
	Kantor	7	23	10	10
Jumlah	112		512	336	271

* Dari 4 buah Badan di Kota Jogjakarta tersebut termasuk 1 yang memakai nama Lembaga yaitu Lembaga Pengawasan Internal (LPI). Di tempat lainnya adalah Badan Pengawasan Daerah (BAWASDA)

Hasil uji validitas dan reliabilitas dari pilot test dan penelitian ini disajikan pada tabel 4, yang menunjukkan bahwa semua instrumen valid dan reliabel. Hasil pengolahan data statistik deskriptif untuk masing-masing variabel disajikan pada tabel 5.

Tabel 4
Uji Validitas dan Reliabilitas

Variabel	Butir	<i>Cronbach's Alpha</i>		<i>Pearson Correlation</i>	
		<i>Pilot Test</i>	Penelitian	<i>Pilot Test</i>	Penelitian
KSA	3	0,8521	0,8499	0,798 - 0,957	0,857 - 0,890
SPA	6	0,8470	0,8963	0,624 - 0,829	0,770 - 0,855
KM	9	0,8368	0,8342	0,420 - 0,839	0,550 - 0,746

Tabel 5
Statistik Deskriptif

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-Rata	Simpangan Baku
KSA	3 - 15	3 - 15	11,96	2,190
SPA	6 - 30	6 - 30	21,84	4,912
KM	9 - 45	20 - 44	31,21	4,184

Penelitian ini juga memenuhi uji linieritas dan uji asumsi klasik. Hasil pengujian hipotesis disajikan dalam tabel 6. Dari uji ANOVA atau F test menghasilkan nilai F hitung sebesar 14,903 dengan tingkat signifikansi 0,000 sehingga model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kinerja manajerial pejabat struktural. Hasil pengolahan data tersebut juga menunjukkan besarnya nilai adjusted R² sebesar 0,292 atau 29,2% variasi kinerja manajerial dapat dijelaskan oleh variasi variabel-variabel independen. Sisanya sebesar 70,8% dijelaskan oleh sebab-sebab lain di luar model. Diduga faktor-faktor kontekstual (dengan model kontijensi) akan dapat lebih menjelaskan variasi kinerja manajerial pemerintah daerah (rekomendasi untuk penelitian selanjutnya).

Tabel 6
Hasil Uji Hipotesis

	Coefficient Value	Beta Coefficient	Std. Error	t-value	Sig.	Tolerance	VIF
(Constant)	20,999	b0	1,376	15,266	,000		
KSA	,341	b1	,117	2,903	,004	,694	1,440
SPA	,316	b2	,053	5,978	,000	,682	1,466
DDIN	-1,856	b3	,518	-3,582	,000	,682	1,467
DKAN	-1,820	b4	,634	-2,872	,004	,714	1,401
DBAN	,641	b5	,780	,822	,412	,742	1,348
DKPR	1,293	b6	,703	1,838	,067	,692	1,444
DGKD	,419	b7	,706	,594	,553	,715	1,398
DJOG	,517	b8	,583	,886	,376	,617	1,622
Dependent Variable: KM		R ² = 0.313		Adjusted R ² = 0.292			
DW = 2.152		F = 14.903 (p = 0.000)		N = 271			

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan ($p < 0.01$) terhadap peningkatan kinerja manajerial pemerintah daerah kabupaten/kota di wilayah propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil ini walaupun dalam konteks dan setting yang berbeda dapat dikatakan sejalan dengan Latham dan Yukl (1975), Steers (1976) dan Ivanchevic (1976), tetapi dengan variabel dependen yang berbeda tidak sejalan dengan hasil penelitian Toeweh (2002) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap efektifitas pengendalian.

Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan ($p < 0.01$) terhadap peningkatan kinerja manajerial pemerintah daerah kabupaten/kota di wilayah propinsi DIY. Hasil penelitian ini mendukung Khandwala (1972), Chenhall dan Morris (1986), Miah dan Mia (1996).

Dummy variable untuk kelompok manajer Badan/Dinas/Kantor menunjukkan bahwa kinerja manajerial Dinas dan Kantor lebih rendah dari Badan, ceteris paribus semua variabel bebas lainnya dianggap konstan. Hal ini dapat dipahami karena pada kelompok Badan umumnya terdapat Badan Pengelola Keuangan Daerah dan Badan Pengawasan Daerah yang diduga relatif lebih dahulu paham tentang pengelolaan anggaran dan pengendalian keuangan daerah dibanding lainnya sehingga lebih familiar terhadap masalah kinerja yang terkait APBD.

Untuk dummy variable kelompok manajer kabupaten/kota tidak dapat dikatakan bahwa Kabupaten Bantul, Kulon Progo, Gunung Kidul dan Kota Jogjakarta memiliki kinerja manajerial yang lebih baik dibanding Kabupaten Sleman. Hal tersebut karena secara statistik tidak ada satupun dummy variable yang signifikan walau dengan α sebesar 0,05 sekalipun.

Variabel-variabel kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian akuntansi merupakan bagian dari desain pengendalian manajemen yang sebenarnya secara formal dibentuk oleh organisasi itu sendiri.

Sebagai contoh, sasaran anggaran dapat dibuat lebih jelas dan spesifik, demikian pula sistem pengendalian akuntansi dapat dibuat lebih banyak. Variabel konsekuensinya dapat berupa kinerja manajerial.

Dengan bukti empiris (kontribusi penting dari penelitian ini sebagai landasan) pada pemerintah daerah khususnya kabupaten dan kota se-propinsi DIY, maka semakin terbuka implementasi untuk memasukkan faktor kontekstual yang dapat diinteraksikan dengan desain pengendalian di atas (misal dengan menggunakan model kontijensi). Kesesuaian (fit) yang lebih baik antara desain pengendalian manajemen dengan faktor kontijensi dihipotesakan menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher,1998) sebagai agenda riset di pemerintahan daerah yang relatif masih sedikit jumlah penelitiannya.

SIMPULAN

Dari hasil analisis data dalam penelitian ini, dapat disimpulkan sebagai berikut: 1) Dengan tingkat keyakinan 99 % atau α sebesar 0,01 menunjukkan bahwa variabel independen kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural di lingkungan pemerintah daerah kabupaten dan kota se-propinsi DIY; 2) Dengan tingkat keyakinan 99 % atau α sebesar 0,01 ternyata variabel independen sistem pengendalian akuntansi juga berpengaruh positif signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial pejabat struktural di lingkungan pemerintah daerah tersebut. Hal ini semakin membuktikan bahwa anggaran dan akuntansi merupakan dua pilar utama reformasi keuangan daerah.

Berikut ini adalah beberapa keterbatasan yang kemungkinan dapat mengganggu hasil penelitian ini: 1) Instrumen hanya mendasarkan pada persepsi jawaban responden; 2) Penggunaan self-rating scale pada pengukuran kinerja manajerial dimungkinkan menimbulkan liniency bias; 3) Penelitian ini hanya dilakukan pada satu waktu (cross sectional). Perilaku individu dimungkinkan senantiasa berubah dari waktu ke waktu.

Saran untuk pemerintah daerah dari hasil penelitian ini adalah: 1) Sasaran anggaran harus jelas dan spesifik serta tidak menimbulkan salah interpretasi bagi para pelaksana anggaran yang akan berdampak pada kinerja; 2) Sistem pengendalian akuntansi perlu diperluas dan diperbanyak lagi agar dapat semakin meningkatkan kinerja manajerial.

Untuk penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan mengurangi keterbatasan-keterbatasan pada penelitian ini. Dengan landasan bukti empiris sebagai kontribusi dari penelitian ini, selanjutnya perlu dicari terus desain pengendalian yang paling fit pada pemerintah daerah dengan memasukkan faktor kontekstual sesuai karakteristik pemerintah daerah setempat (misal dengan memakai model kontijensi). Faktor kontekstual yang berinteraksi dengan desain pengendalian pemerintah daerah tersebut diduga semakin meningkatkan efektifitas sistem pengendalian yang telah diteliti pada penelitian ini. Hal ini menjadi semakin penting jika dikaitkan dengan peraturan/perundangan yang telah atau akan diadakan, demi kemanfaatan publik.

DAFTAR PUSTAKA

- _____, Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 29/2002.
- _____, Keputusan Menteri Keuangan No. 355/KMK.07/2001, dan No. 308/KMK.012/2002.
- _____, Peraturan Pemerintah RI No. 105/2000, No. 108/2000, dan No. 8/2003.
- _____, Undang-Undang RI No. 22/1999, No. 25/1999, No. 17/2003, No. 1/2004, No. 32/2004, dan No. 33/2004
- Anthony, R.N. dan Govindarajan, Vijay, 1998, Management Control System, 9thed, Richard D. Irwin Mc.Grawhill.
- Arif, Bahtiar, Muchlis dan Iskandar, 2002, Akuntansi Pemerintahan, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Bastian, Indra, 2002, Sistem Akuntansi Sektor Publik, Buku 2, Penerbit Salemba Empat, Jakarta

- Chenhall, R.H. dan D. Morris, 1996, The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting System, *The Accounting Review*, January: 18-35.
- Cooper, Donald R., Emory, William, 1999, *Metode Penelitian Bisnis*, edisi 5, Penerbit Erlangga
- Cushing, B.E and R.B Romney, 1994, *Accounting Information Systems*, Addison-Wesley.
- Fink, Arlene, 1995, *How to Design Surveys*, SAGE Publications, California.
- Fisher, J.G., 1998, Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Result and Future Directions, *Behavioral Research in Accounting*, Vol.10, pp. 48-63.
- Ghozali, Imam, 2002, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Undip.
- Gordon, L.A. and D. Miller, 1976, A Contingency Framework for The Design of Accounting Information System, *Accounting, Organization and Society*.
- Halim, Abdul, 2002, *Akuntansi Keuangan Daerah*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Henley, D., Likierman, A., Perrin, J., Evans, M., Lapsley, I., and Whiteoak, J. (1992) *Public Sector Accounting and Financial Control*, 4th Ed., London: Chapman & Hall.
- Hill, C.W.L, 1988, Corporate Control Type, Strategy, Size and Financial Performance, *Journal of Management Studies*, pp.125-136.
- Indriantoro, Nur, 1995, The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimencions as Moderating Variables, TKPA.
- Internatioanal Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee, 2000, *Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, New York.
- Kenis, Izzettin, 1979, Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance, *The Accounting Review*, Vol. LIV, No. 4, October.
- Khandwalla, P.N., 1972, The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls, *Journal of Accounting Research (Autumn)*, pp. 275-285.
- Locke, E. A., 1968, Toward a Theory of Task Motivation and Incentive, *Organization Behavior and Human Performance*, pp. 157-189.
- Macintosh, N.B., 1994, *Management Accounting and Control Systems*, John Wiley & Sons.
- Mahoney, T.A., Jerdee, and Carroll, 1963, *Development of Managerial Performance: A Research Approach*, Cincinnati, Ohio: South Western Publishing Co.
- Mardiasmo, 2002, *Akuntansi Sektor Publik*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Martin, C., 1994, *An Introduction to Accounting*, 4th edn, McGraw-Hill.
- Miah, N.Z., and Mia, L., 1996, Decentralization, Accounting Controls and Performance of Government Organization: A New Zealand Empirical Study, *Financial Accountability and Management*, August, Vol.12, No., pp.173-189.

- Mirer, T.W., 1990, *Economics Statistic and Econometrics*, 2thed, Maxwell, Macmillan.
- Pasoloran, Oktavianus, 2002, Pengaruh Perceived Environment Uncertainty (PEU) terhadap Hubungan antara Karakteristik Sasaran Penganggaran dengan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Kawasan Industri Makassar), *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi V*, IAI.
- Republik Indonesia, Departemen Dalam Negeri, 2002, *Modul Pelatihan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah*.
- Riyanto L.S., Bambang, 2003, Model Kontijensi Sistem Pengendalian: Integrasi dan Ekstensi untuk Future Research, *Kompak: Jurnal Akuntansi, manajemen, dan Sistem Informasi*, FE UTY, Yogyakarta, No.9, September-Desember, hal.330-342.
- Schieff, Michael, and Lewis, Arie Y., 1978, *The Impact of People on Budget*, In *Reading in Cost Accounting Budgeting & Control*, Ed. William E. Thomas, Seventh Edition, Cincinnati: South-Western Publishing Co.
- Simons, R., 1987, *Accounting Control System and Business Strategy: An Empirical Analysis*, *Accounting Organizations and Society*, pp.357-374.
- Steers, Richard M., 1976, *Factors affecting job attitudes in a goal-setting environment*, *Academy of Management Journal*, (pre-1986).
- Thompson, J. D., 1970, *Organization in Action*, (McGraw-Hill).
- Toeweh, Bobby Hartadhy, 2002, *Pengaruh Dimensi Anggaran Pembangunan terhadap Efektifitas Pengendalian Proyek-Proyek Pemerintah*, Tesis S2 (tidak dipublikasikan), Fakultas Ekonomi UGM.