

# Pengaruh Sistem Informasi Keuangan, Partisipasi Anggaran serta Sikap Perilaku Aparat terhadap Kinerja Keuangan Daerah di Provinsi Sulawesi Utara

JAM  
12, 3

Diterima, February 2014  
Direvisi, Maret 2014  
Juli 2014  
September 2014  
Disetujui, September 2014

Johny Manaroinsong

Program Studi Manajemen Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Manado

**Abstract:** *This study uses quantitative approach in which focus on explanatory survey method. The population is chiefs of Sulawesi Utara Province and UPTD, they are top manager, middle manager, and top manager as persons who have responsibility and finance manager. The sample is taken using multistage sampling. Based on the consideration, therefore the sample includes 273 chiefs, in which the sample is taken from random sampling. The data collection is using questionnaire and using Likert model scale. The analysis technique that is used in order to analyze the relationship between each factor is the analysis of statistic inferential, in which focus on the econometric equation model with multiple regression. The result of the study shows that: 1) Finance information system has directly influence but does not have significance toward region finance performance. (2) The participation in making a budget plan has directly influence and significant toward region finance performance. Therefore, the participation in making a budget plan gives a directly significant role towards region finance performance on SKPD at Sulawesi Utara Province. (3) Apparatus's attitude and behavior has negative influence on region finance performance, even though it does not have significance towards region finance performance. The conclusion is that finance information system in region does not give directly and strongly role towards region finance performance on SKPD at Sulawesi Utara Province.*

**Keywords:** *financial information system, budget participation, attitudes and behavior apparatus, regional financial performance*

**Abstrak:** Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif yang berorientasi pada metode survei eksplanatori. Populasi penelitian adalah pimpinan Pemprov Sulut dan UPTD, yakni top manager, middle manager, dan lower manager sebagai penanggung jawab dan pengelola keuangan. Penentuan sampel dilakukan dengan menggunakan multistage sampling. Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu, maka unit sampel yang didapat sebanyak 273 orang pimpinan, yang penentuan respondennya dilakukan secara random. Data dijarah dengan menggunakan angket, dengan menggunakan skala sikap model Likert. Teknik analisis utama yang digunakan untuk menganalisis hubungan antar faktor dalam penelitian ini adalah analisis statistik inferensia, yang berorientasi model persamaan ekonometrik yang berbasis regresi berganda (*multiple regression*). Hasil penelitian diperoleh sebagai berikut: (1) sistem informasi keuangan daerah berpengaruh langsung namun tidak signifikan terhadap kinerja keuangan daerah. Oleh karena itu sikap dan perilaku aparat tidak kuat memberi peran langsung terhadap kinerja keuangan daerah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Utara. (2) partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh langsung dan signifikan terhadap kinerja keuangan daerah. Dengan demikian partisipasi anggaran sangat kuat memberi peran langsung terhadap kinerja keuangan daerah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Utara. (3) sikap dan perilaku aparat terhadap kinerja pengaruh negatif walaupun tidak signifikan terhadap kinerja keuangan daerah. Hasil penelitian



Jurnal Aplikasi  
Manajemen (JAM)  
Vol 12 No 3, 2014  
Terindeks dalam  
Google Scholar

Alamat Korespondensi:  
Johny Manaroinsong, Program  
Studi Manajemen FE Univer-  
sitas Negeri Manado, HP.  
081340050100; Email: john\_  
manaroinsong@yahoo.com

ini menunjukkan bahwa sistem informasi keuangan daerah tidak kuat memberi peran langsung terhadap kinerja keuangan daerah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Utara.

**Kata Kunci:** sistem informasi keuangan, partisipasi anggaran, sikap dan perilaku aparat, kinerja keuangan daerah

Mengantisipasi adanya perubahan yang sangat kompleks setelah pemberlakuan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara Pusat dan Daerah, dalam upaya terciptanya kinerja aparat pemerintah terhadap keuangan daerah, diperlukan kecermatan untuk mengetahui faktor-faktor penentunya.

Dalam rangka memantapkan otonomi daerah dan desentralisasi, Pemerintah Daerah hendaknya sudah mulai memikirkan investasi untuk pengembangan sistem informasi akuntansi yang diterapkan sekarang ini. Sistem yang dimaksud jika dikaitkan dengan kondisi sekarang ini adalah sistem akuntansi keuangan publik/pemerintah. Dengan demikian faktor yang ikut menentukan kinerja keuangan daerah adalah peran akuntansi keuangan publik sebagai faktor kontekstual atau situasional. Menurut Halim (2007: 112) peran informasi akuntansi sangat penting untuk menyediakan informasi kuantitatif terutama yang bersifat keuangan tentang entitas ekonomi sebagai *input* yang dipertimbangkan dalam mengambil keputusan ekonomi yang rasional bagi pihak-pihak yang membutuhkan, terutama bagi pihak satuan kerja pemerintahan dalam menentukan ukuran kinerja yang rasional dan terukur. Untuk itu pemerintah telah mengeluarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai peraturan yang berisi prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP inilah yang menentukan pengelolaan keuangan yang dapat dijadikan dasar penentuan kinerja keuangan daerah. Atas dasar itu kinerja keuangan daerah ditentukan oleh faktor sistem akuntansi keuangan publik/pemerintah. Artinya jika penerapan sistem akuntansi publik yang benar, maka kinerja keuangan akan terlaksana secara efisien dan efektif.

Sebelumnya telah diteliti faktor-faktor yang ikut menentukan kinerja sektor publik secara parsial,

seperti yang dilakukan Mahmudi (2007:21–22). Hasil penelitiannya menyatakan bahwa pada sistem penilaian tradisional kinerja keuangan publik, hanya dikaitkan dengan faktor personal, namun dalam kenyataannya, kinerja sering dikaitkan dengan faktor-faktor lain di luar faktor personal sebagai penentu, seperti sistem, situasi, kepemimpinan atau tim.

Campbell (1990) meneliti penentu kinerja bukan dilihat dari faktor individu, akan tetapi mengkaji dari faktor lainnya. Penelitiannya mengungkap hubungan fungsional antara kinerja dengan atribut kinerja yang dipengaruhi oleh tiga faktor, yaitu *faktor knowledge, skill, motivasi, dan peran*. Atas dasar, kinerja keuangan sektor publik tidak hanya dipengaruhi oleh satu faktor tapi dipengaruhi oleh banyak faktor, yakni faktor individu, komitmen, pengelolaan/manajerial, sistem dan tim kerja. Faktor lainnya adalah sebagaimana yang dihasilkan oleh Maryanti (2002) dalam penelitiannya yang merupakan pengembangan dari penelitian Kenis (1979). Hasil penelitiannya menyoroti karakteristik tujuan anggaran terhadap perilaku, sikap, dan kinerja aparat pemerintah daerah. Hasil penelitian keduanya menyatakan bahwa kinerja pemerintahan daerah khusus dalam soal pengelolaan keuangan daerah, ditentukan oleh unsur-unsur seperti karakteristik tujuan anggaran terhadap perilaku dan sikap yang selanjutnya mempengaruhi kinerja. Perbedaan penelitian keduanya terletak pada sasaran populasinya, di mana Kenis meneliti keuangan privat, sedangkan Maryanti sasarannya pada keuangan publik/daerah. Walaupun demikian keduanya cenderung menyimpulkan hasil yang sama bahwa kinerja ditentukan oleh tujuan anggaran yang ditetapkan sebelumnya, namun tujuan anggaran tidak berpengaruh langsung, namun tujuan anggaran mempengaruhi sikap dan perilaku yang selanjutnya menentukan kinerja.

Sementara itu Schiff dan Lewin (1970), menekankan ada faktor lain yang ikut mengendalikan

kinerja organisasi sektor publik, yakni anggaran dan partisipasi penyusunannya. Hasil penelitiannya mengemukakan bahwa anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran digunakan sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Seiring dengan peran anggaran tersebut, Argyris (1952) juga menyatakan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai. Penelitian ini sejalan dengan Munawar, (2007) yang meneliti keuangan sektor publik. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa karakteristik tujuan anggaran daerah, berupa: partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, umpan balik, evaluasi dan kesulitan tujuan anggaran, sebagai variabel yang ikut mengendalikan kinerja keuangan. Dalam kesemuanya itu yang paling penting adalah berapa besar partisipasi semua anggota dalam melibatkan diri untuk menyusun anggaran. Dengan demikian partisipasi merupakan faktor penentu dalam melahirkan kinerja keuangan.

Bertolak dari pemikiran yang telah dikemukakan terdahulu, dapat dinyatakan bahwa kinerja keuangan daerah ditentukan oleh banyak faktor yang saling berinteraksi yang tujuan akhirnya adalah pada penentuan kinerja. faktor-faktor tersebut, seperti: faktor peran sistem informasi keuangan, faktor anggaran baik partisipasi penyusunan anggaran maupun karakteristik anggaran, serta faktor sikap dan perilaku aparat. Konsep inilah yang menjadi sasaran penelitian ini untuk diungkap, bagaimana faktor-faktor yang saling berinteraksi akan membentuk kinerja keuangan daerah, yang selanjutnya menentukan efisiensi dan kemandirian keuangan daerah. Atas dasar itu, tujuan penelitian ini untuk menganalisis serta memberikan bukti empiris, bahwa beberapa faktor penentu utama kinerja keuangan daerah seperti sistem informasi keuangan daerah, partisipasi anggaran, sikap dan perilaku aparat. Pola penentuan ukuran kinerja terutama keuangan sering berbeda satu dengan lainnya, sehingga tidak mengherankan apabila penilaian dan pengukuran kinerja keuangan sering hanya tertumpuh pada satu atau beberapa indikator secara parsial, tanpa memperhitungkan jalinan hubungan antar indikator dalam menentukan kinerja.

Pengelolaan keuangan daerah merupakan tanggung jawab pemerintah daerah (provinsi dan kabupaten kota) maupun karyawan atau pegawai di daerah

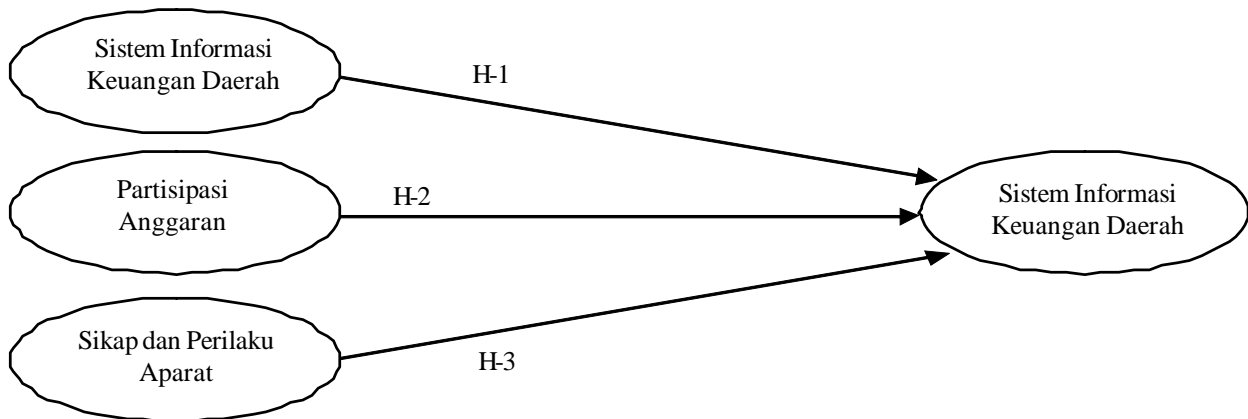
yang bersangkutan. Baik tidaknya pengelolaan keuangan daerah akan sangat menentukan kinerja keuangan yang dicapai pemerintah daerah, oleh karena itu kinerja keuangan daerah yang dicapai pemerintah daerah menjadi tolak ukur apakah pemerintah berhasil atau belum berhasil. Kinerja keuangan daerah secara teoritis ditentukan oleh banyak faktor, baik secara eksternal maupun internal dalam diri individu pimpinan ataupun pegawai. Faktor internal diantaranya adalah sikap dan perilaku aparat. Sedangkan faktor eksternal yang mempengaruhi kinerja adalah diantaranya adalah sistem informasi keuangan daerah dan partisipasi penyusunan anggaran. Secara teoritis faktor-faktor eksternal maupun internal mempengaruhi kinerja keuangan, baik secara sendiri-sendiri maupun secara bersama-sama.

Secara teoritis telah banyak menyatakan bahwa faktor-faktor seperti sistem informasi keuangan daerah, partisipasi anggaran dan sikap dan perilaku aparat terhadap kinerja keuangan. Konsepsi ini telah didukung secara empiris melalui suatu penelitian mendalam. Walaupun demikian secara empiris pengaruh antar variabel tersebut, tidak secara konsisten menyatakan unsur-unsur berpengaruh positif dan signifikan. Konsistensi pengaruh antar variabel tersebut, terjadi pada beberapa pengaruh variabel, sedangkan pengaruh variabel lainnya ada yang berpengaruh positif, ada yang berpengaruh negatif, dan bahkan ada yang secara empiris tidak signifikan pengaruhnya. Penelitian ini mencoba meramu pengaruh unsur-unsur variabel seperti sistem informasi keuangan daerah, partisipasi anggaran, dan sikap dan perilaku berpengaruh terhadap kinerja keuangan, yang dilakukan baik secara individu (parsial) maupun secara bersama-sama (multi-pel). Kerangka konsep penelitian yang dibangun dalam penelitian ini adalah sebagaimana gambar 1.

## **METODE**

### **Desain Penelitian**

Sesuai tujuan dan masalah penelitian ini, maka penelitian ini bersifat eksploratori (*Explanatory research*), yakni berusaha menjelaskan hubungan antara variabel, dari faktor-faktor: sistem informasi keuangan daerah, partisipasi penyusunan anggaran, serta faktor sikap dan perilaku aparat terhadap kinerja keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Utara. Oleh karena penelitian



Gambar 1.

ini untuk mengkaji satu atau lebih variabel yang menjadi determinan terhadap variabel lainnya, maka penelitian ini cenderung pada penelitian eksplanatori.

**Populasi dan Sampel**

Populasi dalam penelitian adalah semua unsur pimpinan untuk semua unit pelaksana yang mengelola bagian keuangan di jajaran pemerintah Provinsi Sulawesi Utara, baik pimpinan pemerintahan provinsi (pemprov), maupun unit-unit pelaksana teknis di daerah, yakni: Asisten, Para Kepala Biro, Kepala Bagian, Kepala Seksi dan Sub Seksi. Oleh karena karakteristik populasi yang sangat variatif ini, maka penentuan sampel penelitian ditetapkan dengan teknik beberapa tahapan (*multistage sampling*). Tahap pertama, sampel dipilih dengan teknik *purposive sampling*, atau sampel bertujuan. Sampel yang dipilih adalah pimpinan/manager, yakni *top manager*, *middle manager*, dan *lower manager* sebagai penanggung jawab dan pengelola keuangan, dengan jumlah 758 orang pimpinan. Tahap kedua, penentuan sampel dilakukan secara proporsional berdasarkan besar kecilnya UPTD. Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu, maka unit sampel yang didapat sebanyak 273 orang pimpinan. Tahap Ketiga, Menentukan sasaran responden, dilakukan dengan cara acak (*random*). dari 273 sampel yang dijadikan responden sebagai sasaran data, jumlah data yang terkumpul dan layak dianalisis sampai kegiatan pengolahan data ini, hanya sebesar 261 responden.

**Metode Pengumpulan Data**

Data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas data primer dan data sekunder. Data primer

diperoleh langsung dari hasil wawancara yang dilakukan terhadap pimpinan SKPD yang ditentukan. Data sekunder berupa data keadaan tingkat pertumbuhan ekonomi, PDRB, pengelolaan pendapatan daerah terutama dan anggaran provinsi tahunan. Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan beberapa metode, yakni: wawancara, kuesioner, dan observasi.

**Teknik Analisis Data**

Model hubungan fungsional yang dihasilkan dalam penelitian ini bersifat model persamaan ekonometrik yang berbasis regresi berganda (*multiple regression*), oleh karena itu model analisis yang digunakan adalah multivariat. Uji Validitas dan Reabilitas dilakukan untuk mengetahui keterandalan dan kesahian angket sebagai alat penjarang data. Hasil uji validitas menunjukkan bahwa dari 40 item pada empat variabel yang diteliti terdapat 36 item yang menunjukkan kevaliditasan data. Sedangkan hasil uji empat variabel yang diteliti semua menunjukkan reliabel, dengan demikian angket yang digunakan menjarang data telah teruji validitas dan reliabilitas data.

Untuk pengujian kualitas data yang akan diprediksi dalam model regresi, dilakukan uji asumsi klasik yakni: uji normalitas, multikolinearitas, heteroskedastisitas, dan autokorelasi. Hasil uji kualitas data, telah menghasilkan bahwa dengan menggunakan residual plott, menunjukkan bahwa data untuk variabel Y berdistribusi normal untuk gabungan variabel X1, X2, dan X3. Sedangkan uji multikolinier dengan menggunakan uji Durbin Watson  $-2/2$ , menunjukkan bahwa antar variabel independen saling bebas atau tidak terjadi multikolinier yang berarti. Untuk uji heteroskedastisitas

dengan menggunakan uji Z-residual Spred menunjukkan bahwa varians nilai variabel Y sama (homogen), dengan demikian data yang diteliti terjadi homoskedastisitas. Dengan analisis uji asumsi yang dihasilkan memenuhi syarat asumsi klasik, sehingga data yang digunakan memenuhi syarat untuk model regresi berganda yang digunakan.

Sedangkan pengujian hipotesis, dilakukan sebagai berikut: untuk uji masing-masing koefisien regresi dengan uji t, sedangkan uji bersama-sama dilakukan uji F. Selanjutnya untuk mengetahui besaran pengaruh masing-masing variabel dilakukan dengan menggunakan koefisien determinan. Persamaan regresi untuk menguji hipotesis adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha_0 + \alpha_1 X_1 + \alpha_2 X_2 + \alpha_3 X_3 + \varepsilon$$

**Di mana:**

$\alpha_0$  = Konstanta;

$\alpha_{1-3}$  = Koefisien regresi untuk  $X_1$ - $X_3$ ;  $X_1$ =Sistem Informasi Keuangan Daerah;

$X_2$  = Partisipasi Anggaran;

$X_3$  = Sikap dan Perilaku Aparat;

Y = Kinerja Keuangan Daerah.

### Definisi Operasional Variabel

Definisi operasional untuk masing-masing variabel beserta indikator pengukurannya, dimaksudkan untuk menjelaskan variabel konstruksinya. Penelitian ini menggunakan 3 (empat) variabel independen dan 1 (satu) variabel dependen yang semuanya merupakan variabel laten yang belum terukur secara langsung (tidak baku) atau secara ratio. Dengan demikian pengukurannya dilakukan dengan menggunakan indikator-indikator variabel dengan skala penilaian yang mengacu pada skala sikap model *Likert*, yakni option pilihan jawabannya antara 1–5. Variabel-variabel tersebut didefinisikan secara operasional sebagai berikut:

### Implementasi Sistem Informasi Keuangan Daerah ( $X_1$ )

Implementasi Sistem Informasi Keuangan Daerah adalah proses pengambilan keputusan terhadap keterlibatan aparat pemda dalam merekonstruksi dan menetapkan kembali Sistem Informasi Keuangan Daerah yang sesuai dengan kondisi daerahnya masing-masing. Indikator-indikator yang di gunakan untuk mengukur implementasi sistem informasi keuangan

daerah adalah: 1) Implementasi desentralisasi pengambilan keputusan, 2) Keterlibatan pimpinan dalam mendesain sebuah sistem baru yang dapat diterimanya implementasi sebuah sistem baru, 3) Tuntutan dari masyarakat tentang transparansi dan akuntabilitas dari lembaga sektor publik dalam pengelolaan keuangan daerah, 4) Implementasi suatu sistem informasi keuangan daerah yang dapat memenuhi harapan pengelolaan keuangan daerah, 5) Kemampuan adaptasi pegawai dalam membantu diterimanya implementasi sistem yang baru, dan 6) Perubahan lingkungan kerja sehingga proses implementasi sistem dapat diterima.

### Partisipasi Anggaran ( $X_2$ )

Partisipasi anggaran, sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para pimpinan dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya, yang meliputi tingkat partisipasi dalam penyusunan arah dan kebijakan, penentuan strategi, prioritas dan advokasi anggaran, serta kontribusi dalam proses penyusunan anggaran secara periodik. Indikator-indikator yang di gunakan untuk mengukur partisipasi penyusunan anggaran sebagai berikut: 1) Keterlibatan dalam penyusunan arah dan kebijakan unit pelaksana kegiatan, 2) Keterlibatan dalam penentuan metode dan strategi pelaksanaan, 3) Keterlibatan dalam penentuan prioritas dan advokasi anggaran, 4) Keterlibatan dalam penentuan tujuan dan kejelasan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya, 5) Keterlibatan dalam proses penyusunan anggaran sampai anggaran final, dan 6) Kesungguhan berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran.

### Sikap dan Perilaku Aparat ( $X_3$ )

Sikap dan perilaku dalam penelitian ini adalah cara pandang dan cara berpikir dalam bentuk integritas seseorang dalam hal ini pimpinan yang tercermin dalam perilaku dalam menghadapi situasi lingkungan yang berhubungan dengannya, seperti: orang lain, bawahan maupun lingkungan kerja. Dalam konteks lain, dapat dinyatakan sebagai perilaku seorang pemimpin dalam mengenali dan memahami dan membantu mereka mencapai tugas yang memuaskan. Indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur sikap dan perilaku aparat adalah: 1) Kedisiplinan, 2) Sikap self evaluation dalam menjalankan tugas, 3)

Integritas terhadap tugas, 4) Konsisten dalam memegang prinsip kerja, 5) Keadilan terhadap bawahan dan rekan kerja dalam penentuan kebijakan, 6) Dorongan untuk memperoleh penilaian yang baik, 7) Dorongan untuk bekerjasama, 8) Dorongan untuk mengembangkan karir, dan 9) Dorongan untuk bekerja keras dan lebih tekun.

**Kinerja Keuangan Daerah (Y)**

Kinerja keuangan daerah, dalam penelitian ini, adalah: (1) kemampuan dan kewenangan untuk menggali sumber-sumber keuangan, mengelola dan menggunakan keuangannya sendiri untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, (2) Ketergantungan kepada bantuan pusat harus seminimal mungkin, oleh karena itu PAD harus menjadi sumber keuangan terbesar yang didukung oleh kebijakan perimbangan keuangan pusat dan daerah. Indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur kinerja keuangan daerah berbentuk keberhasilan pengelolaan keuangan daerah, adalah: 1) Kemampuan mengelola dan menggunakan keuangannya sendiri (PAD) untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, 2) Kemampuan mengelola dan menggunakan DAU dan DAK, 3) Kemampuan memperkecil ketergantungan bantuan. Skala pengukuran kinerja yang digunakan mengacu pada Idirwan (2007; 90), berdasarkan pertimbangan masing-masing instansi dengan skala ordinal, berikut:

**Tabel 1. Kriteria Pengukuran Kinerja Keuangan Daerah**

Capaian	Kriteria Penilaian Yang Digunakan	
85% s/d 100%	Sangat Baik	Sangat berhasil
70% s/d <85%	Baik	Berhasil
55% s/d <70%	Sedang	Cukup Berhasil
55% s/d <25%	Kurang baik	Tidak Berhasil
<25%	Sangat tidak baik	Sangat Tdk Berhasil

**HASIL**

**Karakteristik Responden**

Berdasarkan hasil penelitian melalui sebaran kuesioner, diperoleh serangkaian data umum responden, yang meliputi: Distribusi responden berdasarkan kelompok umur, tingkat pendidikan, jenis kelamin, pangkat/golongan dan kelompok jabatan, lama bekerja sebagai PNS, lama menduduki jabatan, dan frekuensi pelatihan di bidang keuangan, data selengkapnya lihat lamiran. Distribusi responden berdasarkan kelompok

umur menunjukkan bahwa kelompok terbesar para pimpinan SKPD Sulawesi Utara antara 46–50 tahun sebanyak 43,68%, diikuti kelompok umum lebih 50 tahun sebanyak 26,05%, dan kelompok umur terbesar lainnya adalah antara 41–45 tahun yakni sebesar 19,16%. Secara keseluruhan kelompok umur pimpinan SKPD Sulawesi Utara berada pada kelompok umur paling produktif, yakni antara 31 s.d 50 tahun sebesar 73,95%. Berdasarkan data ini dapat disimpulkan bahwa kelompok umur pimpinan SKPD Provinsi Sulawesi Utara berada pada kategori paling produktif sehingga dianggap memiliki kemampuan yang sangat besar untuk menunjang pengelolaan keuangan daerah.

Tingkat pendidikan merupakan salah satu indikator penentu kemampuan individu dalam menopang kegiatannya. Untuk besaran responden yang adalah pimpinan SKPD Provinsi Sulawesi Utara berdasarkan tingkat pendidikan menunjukkan bahwa dari 261 Pimpinan SKPD Sulawesi Utara yang mengisi data ini, yang paling terbesar adalah 81,23% memiliki tingkat pendidikan sarjana (S1), sedangkan yang memiliki tingkat pendidikan magister (S2), sebanyak 18,29%. Secara keseluruhan tingkat pendidikan pimpinan SKPD Sulawesi Utara yang dimiliki sebesar 99,62%. Jika menggunakan aspek pendidikan sebagai indikator kinerja pengelolaan keuangan, dapat dinyatakan bahwa tingkat pendidikan pimpinan SKPD Sulawesi Utara sangat tinggi, sehingga diasumsikan sangat ting-

gi pula kompetensinya memimpin bagian/bidang yang dipimpinya.

Data kelompok jenis kelamin para pimpinan SKPD di Provinsi Sulawesi Utara, menunjukkan bahwa persentase yang hampir berimbang antara pimpinan SKPD laki-laki dan perempuan. Pimpinan SKPD laki-laki berjumlah 56,32% atau sedikit lebih banyak dari pimpinan SKPD perempuan, yang berjumlah 43,68%. Kondisi ini menunjukkan bahwa pimpinan SKPD Provinsi Sulawesi Utara masih didominasi oleh kaum

laki-laki. Walaupun jenis kelamin pimpinan SKPD ini jumlah laki-lakinya lebih banyak dari perempuan, tidak berarti lebih baik pengelolaannya, karena masing-masing jenis kelamin menunjukkan kemampuan khas yang memiliki kelebihan masing-masing.

Klasifikasi responden berdasarkan pangkat/golongan digambarkan bahwa responden yang adalah pimpinan SKPD di Provinsi Sulawesi Utara yang terdaftar sebagian besar berada pada kisaran antara golongan IIID dan IVA, yakni sebesar 72,53%, namun yang pimpinan SKPD yang paling banyak adalah golongan IIID sebesar 40,34%. Golongan/ruang bagi pegawai negeri berkaitan dengan kedudukan atau jabatan yang diemban. Golongan IIID sampai dengan IVA, pada umumnya memiliki kedudukan sebagai kepala seksi (kasi) atau kepala sub bagian (kasubag) dan kepala bagian (kabag). Data ini menunjukkan bahwa proporsi pimpinan SKPD yang diterliti sebagian besar adalah kepala seksi dan kepala bagian, yang dikategorikan sebagai *middle manager* dan *lower manager*. Karakteristik responden berdasarkan kelompok jabatan memperlihatkan bahwa kepala seksi/kepala sub bagian 52,22%, sedangkan kepala bagian sebesar 36,91%, atau total kepala seksi/sub bagian dan kepala bagian sebesar 89,13%. Apabila data tersebut dihubungkan dengan pangkat/golongan ruang pimpinan SKPD di Sulawesi Utara, 89,13% yang menduduki kepala seksi dan kepala bagian secara proporsi hampir sama dengan jumlah pegawai yang memiliki pangkat/golongan IIIB s.d. IVA yakni sebesar 88,41%.

Karakteristik responden berdasarkan lama bekerja sebagai pegawai negeri sipil (PNS), menunjukan bahwa sebagian besar pimpinan SKPD di Sulawesi

Utara, telah lama bekerja sebagai PNS, yakni lebih dari 10 tahun. Lama bekerja yang paling besar antara 16–20 tahun yakni sebesar 51,93%, disusul antara 6–10 tahun sebesar 24,89%. Kondisi ini menunjukkan bahwa pimpinan SKPD di Sulawesi Utara diasumsikan memiliki kemampuan menanggulangi masalah dalam mengelola keuangan, karena memiliki pengalaman kerja yang tinggi.

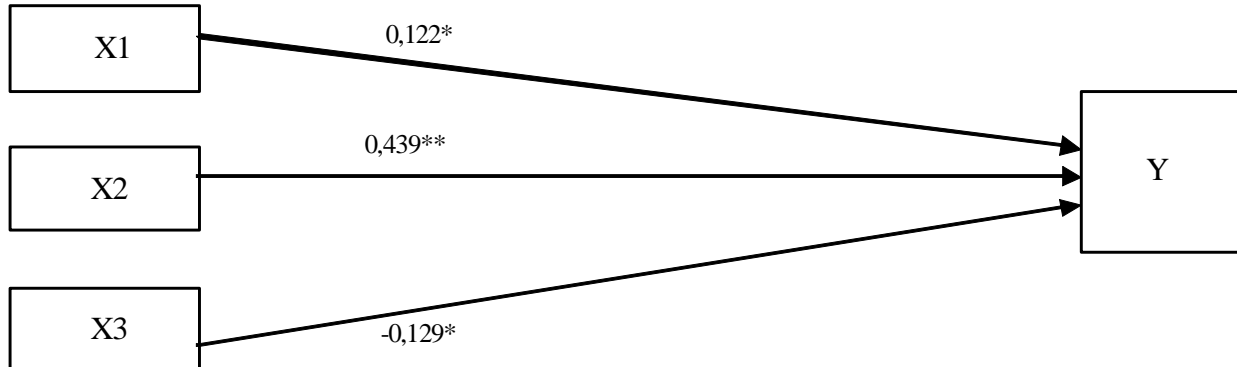
Gambaran lama menduduki jabatan pimpinan SKPD Provinsi Sulawesi Utara, memperlihatkan bahwa pimpinan SKPD di Sulawesi Utara rata-rata belum lama menduduki jabatan, namun demikian untuk kategori menduduki jabatan bagi PNS, rata-rata lama menduduki jabatan ini masih tergolong memenuhi syarat untuk menentukan kinerja mereka, karena jabatan yang biasa diemban pimpinan pada PNS paling lama 5 tahun, jadi lama menduduki jabatan yang paling banyak bagi pimpinan SKPD berada pada kisaran antara 1–3 tahun, dianggap telah memenuhi syarat menentukan kinerja. Sedangkan kondisi karakteristik pimpinan SKPD di provinsi Sulawesi Utara yang menjadi responden penelitian ini, menurut frekuensi banyak pelatihan bidang keuangan memperlihatkan bahwa frekuensi jumlah pelatihan bidang keuangan yang diikuti pimpinan SKPD, sangat bervariasi, antara 1–5 kali, yakni sebesar 88,84%, namun demikian masih ada juga pimpinan yang belum pernah mengikuti pelatihan berkaitan dengan pengelolaan keuangan, yakni sebesar 7,72%. Perbedaan jumlah frekuensi mengikuti pelatihan ini disebabkan karena perbedaan lamanya menduduki jabatan.

Dengan menggunakan analisis regresi berganda, diperoleh hasil penelitian pengaruh langsung berikut:

Tabel 2. Koefisien Estimasi dan Uji Signifikansi Hubungan Antar Variabel

		Jenis Pengaruh	Koef Regresi	SE	t-hitung	Prob	Ket
		1	2	3	4	5	6
Kinerja Keuangan Daerah (Y)	<---	SIKD (X1)	0,122	0,068	1,808	0,071	Tidak Signifikan
Kinerja Keuangan Daerah (Y)	<---	Partisipasi Anggaran (X2)	0,439	0,068	6,487	0,000	Signifikan
Kinerja Keuangan Daerah (Y)	<---	Sikap dan Perilaku Aparat (X3)	-0,129	0,096	-1,335	0,182	Tidak Signifikan

Jika digambarkan dalam bentuk hubungan antar variabel tersebut, hasil penelitian dapat dilihat pada gambar berikut.



**Gambar 2. Kerangka Konseptual Model Pengaruh Antar Variabel**

**Keterangan:**

\*) \*\*) = signifikan pada  $\alpha=5\%$  dan  $\alpha=5\%$ ;  $X_1$ =Sistem Informasi Keuangan Daerah;  $X_2$  = Partisipasi Anggaran;  $X_3$ = Sikap dan Perilaku Aparat; Y=Kinerja Keuangan Daerah

**Pengujian Hipotesis Pertama**

Hasil uji menunjukkan bahwa nilai probabilitas yang diperoleh sebesar 0,071, lebih besar dari 5% ( $0,071 > 0,05$ ), sedangkan koefisien regresi sebesar 0,122. Ini menunjukkan bahwa sistem informasi keuangan daerah berpengaruh positif tapi tidak signifikan terhadap kinerja keuangan daerah. Sehingga hipotesis pertama ditolak.

**Pengujian Hipotesis Kedua**

Hasil uji hipotesis kedua menunjukkan bahwa nilai probabilitas yang diperoleh sebesar 0,000, lebih kecil dari 5% ( $0,000 < 0,05$ ), sedangkan koefisien regresi sebesar 0,439. Ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja keuangan daerah. Sehingga hipotesis kedua diterima.

**Pengujian Hipotesis Ketiga**

Hasil uji hipotesis ketiga menunjukkan bahwa nilai probabilitas yang diperoleh sebesar 0,182, lebih besar dari 5% ( $0,182 > 0,05$ ), sedangkan koefisien regresi sebesar -0,129. Ini menunjukkan bahwa sikap dan perilaku aparat berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kinerja keuangan daerah. Sehingga hipotesis ketiga ditolak.

**PEMBAHASAN**

Setelah melalui proses pengujian statistis baik uji data, uji asumsi, maupun uji hipotesis, maka dari tabel

tersebut ditemukan hasil secara parsial bahwa sistem informasi keuangan daerah, demikian juga partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang positif namun dan signifikan terhadap kinerja keuangan daerah. Sedangkan sikap dan perilaku aparat mempunyai pengaruh negatif, namun tidak signifikan terhadap kinerja keuangan daerah.

**Pengaruh Sistem Informasi Keuangan Daerah terhadap Kinerja Keuangan Daerah**

Berdasarkan hasil analisis pada tabel 9, ditemukan hasil bahwa pengaruh sistem informasi keuangan daerah terhadap kinerja keuangan daerah, menunjukkan pengaruh ke arah yang positif namun tidak signifikan secara langsung. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem informasi keuangan daerah tidak kuat memberi peran langsung terhadap kinerja keuangan daerah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Utara.

Penelitian tentang sistem informasi keuangan daerah, berkaitan dengan sistem informasi keuangan, sistem akuntansi yang diterapkan, sistem informasi penganggaran, sistem pelaporan keuangan daerah, serta sistem informasi yang berkaitan keuangan lainnya. Penelitian tentang sistem informasi keuangan telah diteliti oleh Kren (1992). Kren meneliti sistem informasi yang berkaitan dengan informasi pembuatan anggaran, dalam penelitiannya tentang *job relevant*



*information* (JRI), memahami JRI sebagai informasi yang memfasilitasi pembuatan keputusan yang berhubungan dengan tugas. Baiman (1982) dalam Yusfaningrum (2005) menambahkan bahwa JRI membantu bawahan/pelaksana anggaran dalam meningkatkan pilihan tindakannya melalui informasi usaha yang berhasil dengan baik. Kondisi ini memberikan pemahaman yang lebih baik pada bawahan mengenai alternatif keputusan dan tindakan yang perlu dilakukan dalam mencapai tujuan, yang selanjutnya akan mempengaruhi kinerja. Selanjutnya Campbell dan Gingrich, (1986) dalam Leslie Kren, (1992) menyatakan bahwa JRI dapat meningkatkan kinerja karena memberikan prediksi yang lebih akurat mengenai kondisi lingkungan yang memungkinkan dilakukannya pemilihan serangkaian tindakan yang lebih efektif.

Hasil penelitian di atas mendukung hasil penelitian ini bahwa sistem informasi keuangan daerah berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan daerah, namun pengaruhnya tidak signifikan, artinya sistem informasi keuangan daerah tidak konsisten menentukan kinerja keuangan daerah. Hasil penelitian ini memberi arti bahwa walaupun sistem informasi keuangan daerah sangat lengkap dan benar, tidak terlalu mempengaruhi kinerja keuangan daerah. Hal ini didukung kondisi di lapangan, bahwa tidak ikut berperan dalam menentukan kinerja secara langsung dalam bekerja bukan sistem yang sifatnya pasif. Kondisi di lapangan menunjukkan bahwa yang menentukan kinerja keuangan daerah adalah para pimpinan SKPD, yang sifatnya aktif, yang melakukan kegiatan kerja menuju pada kinerja yang tinggi. Sementara itu sistem informasi keuangan sifatnya pasif, karena dia hanya berfungsi memberikan arahan pasif tentang sistem kerja keuangan daerah yang akan dilakukan. Sistem informasi keuangan hanya sebagai alat kontrol untuk menentukan kinerja, bukan sebagai penentu kinerja. Hal ini sejalan dengan pandangan Halim (2007; 112) yang menyatakan bahwa peran informasi akuntansi sangat penting untuk menyediakan informasi kuantitatif terutama yang bersifat keuangan tentang entitas ekonomi sebagai input yang dipertimbangkan dalam mengambil keputusan ekonomi yang rasional bagi pihak-pihak yang membutuhkan, terutama bagi pihak satuan kerja pemerintahan dalam menentukan ukuran kinerja yang rasional dan terukur. Untuk itu pemerintah telah mengeluarkan Standar Akuntansi

Pemerintahan (SAP) sebagai peraturan yang berisi prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP inilah yang menentukan pengelolaan keuangan yang dapat dijadikan dasar penentuan kinerja keuangan daerah. Atas pandangan dan hasil penelitian di atas dapat dinyatakan bahwa yang menentukan kinerja bukanlah sistem, akan tetapi orang yang melakukan sistem itu. Kondisi inilah yang memperkuat hasil penelitian ini yang menghasilkan kesimpulan bahwa sistem informasi keuangan daerah tidak kuat menentukan kinerja keuangan daerah.

### **Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Keuangan Daerah**

Berdasarkan hasil analisis pada tabel 9, ditemukan hasil bahwa pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja keuangan daerah, menunjukkan pengaruh ke arah yang positif dan signifikan secara langsung. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran sangat kuat memberi peran langsung terhadap kinerja keuangan daerah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Utara.

Penelitian mengenai hubungan antara partisipasi dalam proses penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial merupakan penelitian yang masih banyak diperdebatkan. Beberapa penelitian mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Brownell (1982); serta Indriantoro (1993) menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Berbeda dengan penelitian yang telah dilakukan Milani (1975); Brownell dan Hirst (1986) dalam Sukardi (2002), di mana mereka menemukan hasil yang tidak signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, hal ini terjadi karena hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial tergantung pada faktor-faktor situasional atau lebih dikenal dengan istilah variabel kontingensi (*Contingency Variable*), seperti sistem organisasi, kepuasan kerja dan komitmen organisasional.

Temuan penelitian terdahulu yang mendukung hasil penelitian ini, seperti yang dilakukan oleh Frucot dan Shearon (1991), serta Indriantoro dan Supomo (1999), yang menemukan pengaruh positif dan

signifikan efektivitas partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap peningkatan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini juga di dukung oleh hasil penelitian lain yakni Mustikawati (1999) yang menunjukkan bahwa interaksi partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan budaya paternalistik mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial. Sedangkan penelitian Indriantoro (1993) juga menunjukkan hal yang sama, bahwa interaksi antara anggaran partisipatif dan budaya organisasional memiliki pangaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial. Sementara hasil penelitian yang sama walaupun berbeda sasaran penelitian, seperti dilakukan Brownell (1982) yang melakukan studi lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya level menengah yang bekerja pada perusahaan manufaktur di San Fransisco Amerika Serikat. Hasil dari penelitian tersebut adalah menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial.

Penelitian yang berkaitan dengan sektor publik yang sangat sesuai dengan hasil penelitian ini, seperti yang diteliti Sardjito dan Muthaher (2008). Penelitian ini cenderung sama dengan maksud penelitian ini yang mengarahkan penelitian pada kinerja pemerintah daerah namun lebih dikhususkan pada kinerja keuangan daerah. Temuan ini didukung oleh hasil penelitian Yahya (2008) yang meneliti sektor publik yang menyatakan bahwa *budgetary participation and performance, organizational commitment and perception of innovation in the public sector* berpengaruh positif. Penelitian ini sejalan dengan Munawar, (2007) yang meneliti keuangan sektor publik. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa karakteristik tujuan anggaran daerah, berupa: partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, umpan balik, evaluasi dan kesulitan tujuan anggaran, sebagai variabel yang ikut mengendalikan kinerja keuangan. Dalam kesemuanya itu yang paling penting adalah berapa besar partisipasi semua anggota dalam melibatkan diri untuk menyusun anggaran. Dengan demikian partisipasi merupakan faktor penentu dalam melahirkan kinerja keuangan.

Hasil temuan ini memperkuat kondisi di lapangan yang memperlihatkan bahwa para pimpinan SKPD, terutama yang terlibat berpartisipasi dalam penyusunan anggaran sangat merasa bahwa karena ini adalah menyangkut nama baik mereka (para pimpinan), sehingga mereka bekerja keras untuk menghasilkan

kinerja yang tinggi. Menurut mereka apapun yang mereka lakukan untuk nama baik mereka.

### **Pengaruh Sikap dan Perilaku Aparat terhadap Kinerja Keuangan Daerah**

Berdasarkan hasil analisis pada tabel 9, ditemukan hasil bahwa pengaruh sikap dan perilaku aparat terhadap kinerja keuangan daerah, menunjukkan pengaruh yang negatif walaupun tidak signifikan secara langsung. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sikap dan perilaku aparat tidak kuat memberi peran langsung terhadap kinerja keuangan daerah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Utara.

Secara teoritis dinyatakan bahwa proses pemberdayaan karyawan antara lain pelatihan, pemberian kepercayaan, keterlibatan dalam perencanaan, pengambilan keputusan serta pengakuan merupakan salah satu syarat untuk mencapai kinerja (Evered & Salman, 1990 dalam Walker, 1994). Artinya kinerja karyawan maupun organisasional ditentukan oleh faktor sikap dan perilaku pemimpin. Hal ini diperkuat pandangan Mahmudi (2007:27), yang menyatakan bahwa kinerja berbasis perilaku tidak semata-mata berfokus pada faktor pegawai, namun berkonsentrasi pada perilaku atau proses yang dilakukan seseorang dalam melakukan kerja. Temuan-temuan ini juga didukung Hopwood, (1992), yang menyatakan bahwa suatu keberhasilan implementasi sistem tidak hanya ditentukan pada penguasaan teknis belaka, namun banyak penelitian menunjukkan bahwa faktor perilaku dari individu maupun pimpinan pengguna sistem sangat menentukan kesuksesan implementasi menuju kinerja yang tinggi.

Pandangan di atas berbeda dengan temuan hasil penelitian ini, yang memberikan rekomendasi bahwa sikap dan perilaku aparat tidak konsisten mendukung peningkatan kinerja keuangan daerah. Hal ini didukung kondisi di lapangan yang memperlihatkan bahwa sikap dan perilaku aparat yang ditunjukkan tidak mendukung terjadinya peningkatan kinerja keuangan daerah, hal ini dimungkinkan terjadi karena sikap dan perilaku aparat yang kurang konsisten dalam menetapkan orang-orang yang duduk sesuai dengan kemampuan dan kapasitas/kondisi pegawai. Sikap dan perilaku ini sangat menentukan kondisi bawahan untuk bekerja. Jika sikap dan perilaku ini kurang baik maka akan berdampak pada kinerja yang kurang baik pula. Kondisi inilah yang mungkin menjadi penyebab sehingga

kinerja keuangan daerah tidak ditentukan secara signifikan oleh sikap dan perilaku aparat.

Kondisi di atas menunjukkan bahwa dalam pengimplementasian sistem yang berlaku, perlu dipertimbangkan faktor-faktor perilaku seperti komitmen dari sumber daya yang terlibat, dukungan manajemen puncak, kejelasan tujuan dan pelatihan. Oleh karena itu Chenhall (2003) menyarankan untuk melakukan pengkajian yang cermat di bidang perilaku dalam bentuk implementasi strategi-strategi inovatif lainnya seperti perlakuan unsur-unsur pengelolaan sektor publik.

## KESIMPULAN DAN SARAN

### Kesimpulan

Bedasarkan hasil analisis dan pembahasan hasil penelitian yang dikemukakan sebelumnya, beberapa kesimpulan dapat dikemukakan, sebagai berikut: (1) Sistem informasi keuangan daerah oleh pemerintah Provinsi Sulawesi Utara telah dapat diterima walaupun belum secara jelas. Oleh karena itu sistem informasi keuangan daerah secara langsung dapat meningkatkan kinerja keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Utara, namun peningkatan kinerja keuangan tidak bermakna. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem informasi keuangan daerah tidak kuat memberi peran langsung terhadap kinerja keuangan daerah pada SKPD di Provinsi Sulawesi Utara. (2) Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara melalui pimpinan SKPD telah ikut berpartisipasi terhadap penyusunan anggaran daerah, sehingga peningkatan partisipasi penyusunan anggaran secara langsung dapat meningkatkan kinerja keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Utara. (3) Peningkatan sikap dan perilaku aparat ke arah negatif secara langsung justru akan akan menurunkan kinerja keuangan daerah pemerintah di Provinsi Sulawesi Utara, namun penurunan kinerja keuangan pemerintah tidak bermakna. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sikap dan perilaku aparat ke arah negatif memberi peran langsung ke arah penurunan kinerja keuangan daerah walaupun belum bermakna, karena masih banyak sikap dan perilaku aparat yang positif.

### Saran

Beberapa saran sebagai berikut. Belum optimalnya pengelolaan keuangan daerah yang diukur dari

kinerja keuangan daerah yang belum maksimal pada SKPD di Provinsi Sulawesi Utara memberi indikasi perlunya sikap kepemimpinan pemerintah daerah untuk ditingkatkan, terutama berkaitan dengan pengelolaan keuangan sesuai ketentuan yang berlaku, serta kekurangpahaman tentang sistem informasi keuangan daerah berakibat penerapan pengelolaan keuangan daerah sering tidak tepat dan kurang bermakna. Oleh karena itu perlu peningkatan kemampuan SDM penentu kebijakan dalam memahami sistem pengelolaan keuangan daerah yang lebih tinggi.

Hasil penelitian ini telah ditemukan bahwa ada aparat yang bersikap dan perilaku aparat ke arah negatif, yakni berkaitan dengan kurang terhadap: kedisiplinan, sikap *self evaluation* dalam menjalankan tugas, integritas terhadap tugas, konsisten dalam memegang prinsip kerja, dan keadilan terhadap bawahan dan rekan kerja dalam penentuan kebijakan. Di samping itu kurang memiliki: dorongan untuk memperoleh penilaian yang baik, dorongan untuk bekerjasama, dorongan untuk mengembangkan karir, serta dorongan untuk bekerja keras dan lebih tekun. Oleh karena unsur-unsur masih kurang dimiliki dan diterapkan pimpinan SKPD, diperlukan peningkatan ke arah positif, sehingga dapat memberi makna yang lebih berarti terhadap peningkatan kinerja keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Utara.

Telah dikemukakan sebelumnya bahwa penelitian memiliki beberapa keterbatasan, oleh karena itu disarankan untuk penelitian selanjutnya, dapat menjadi bahan referensi bagi penelitian ini untuk di dalam penelitian selanjutnya, terutama dengan mempertimbangkan faktor-faktor keterbatasan penelitian ini.

## DAFTAR RUJUKAN

- Argyris. 1952. Organizational Leadership dan Participation Management, *The Journal of Business*, Vol. XXVII (January): 1-7.
- Bambang, S., dan Osmad, M. 2007. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating, *SNA X*, Unhas Makassar, 26-28 Juli 2007.
- Brownell, P. 1982. The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research* 20(1):12-27.

- Campbell, D. 1990. "The Force of Prejudice", The Guardian, 31 October 1990.
- Chenhall, R.H., and Kim Langfield-smith. 2003. "Performance measurement and reward systems, trust and strategic change." *Journal of management accounting research* 15: pp. 117–143.
- Halim, A., Achmad, T., Mu, Fakhri, H. 2007. *Sistem Pengendalian Manajemen*, Edisi Revisi. Yogyakarta: YKPN.
- Halim, A. 2001a. *Manajemen Keuangan Daerah APBD*. Edisi Pertama. Jakarta: Salemba Empat.
- Hopwood, A.G. 1992. "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, Vol. 10 No. 3, pp. 156–82.
- Indriantoro, N. 1993. *The effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction With Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables*, Disertation (tidak dipublikasikan).
- Indriantoro, N., dan Supomo, B. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Yogyakarta: BPFE.
- Jensen, M.C., William, H.M. 1998. *Divisional Performance Measurement*, <http://paper.ssr.com/abstract=1998>.
- Kren, L. 1992. *Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility*, The Accounting Review, Milwaukee.
- Lyna, L., Arifin, S. 2007. Faktor Keprilakuan Organisasi dalam Implementasi Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta), *SNA X*, Unhas Makassar, 26–28 Juli 2007.
- Mahmudi. 2007. *Manajemen Kinerja Sektor Publik*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Maryanti, H.A. 2002. *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku, Sikap, dan Kinerja Pemerintah Daerah di Propinsi Nusa Tenggara Timur*. (Tesis).
- Mohd, N.Y. 2008. "Budgetary participation and performance: some Malaysian evidence", *International Journal of Public Sector Management* Vol. 21 No. 6. pp. 658–673.
- Munawar. 2007. *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang*. Tesis. Malang: Universitas Brawijaya.
- Schieff, M., dan A.Y. Lewin, 1970. "The Impact of People Budgets". *The Accounting Review* 45. April pp. 259–268.
- Walker, J.W. 1994. Integrating the Human Resource Function Wit The Business Resource Planning, *Human Resource Planning*, 17,2, pp. 59–77.
- Yusfaningrum, K., dan Imam, G. 2005. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial melalui Komitmen Tujuan Anggaran dan Job Relevant Information (JRI) sebagai Variabel Intervening (Penelitian terhadap Perusahaan Manufaktur di Indonesia), *SNA VIII*, Solo.