

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Instansi Pemerintah dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Komisi Pemilihan Umum di Wilayah Semarang)

IIN INDARTI
ANTON
B. EKO SETYA WATI

**Jurusan Akuntansi, STIE Widya Manggala
Jl. Sriwijaya Nomor 32 & 36 Semarang 50242
e-mail : iinindarti91@gmail.com**

Diterima 7 Maret 2017; disetujui 21 Maret 2017

***Abstract:** This study aimed to determine the influence of budgeting participation on performance of Government Institutions with organizational commitment as a moderating variable. The population in this study were civil servants of Electoral Commission of Central Java and Semarang City amounted to 51 people. The samples in this study were employees who participated in the budget amounted to 40 people. The sampling technique used was purposive sampling technique. The technique of primary data collection was conducted by spreading the questionnaire to the Electoral Commission of Central Java and Semarang City. The results of this study were (1) the participation of budgeting had positive influence on performance of government institutions (2) organizational commitment didn't empower the influence of budgeting participation on performance of government institutions.*

***Keywords :** budgeting participation, organizational commitment, performance of government*

PENDAHULUAN

Penyusunan anggaran berbeda antara sektor swasta dengan sektor pemerintah. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor pemerintahan atau publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik dan didiskusikan dengan tujuan untuk mendapatkan masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dari uang publik (Mardiasmo, 2005 : 61).

Sebagai organisasi sektor publik, instansi pemerintah dituntut agar memiliki kinerja yang berorientasi pada kepentingan masyarakat, dan mendorong pemerintah untuk senantiasa tanggap akan tuntutan lingkungannya, dengan berupaya memberikan pelayanan terbaik secara transparan dan berkualitas serta adanya pembagian tugas yang baik pada pemerintah tersebut. Dengan kata lain, kinerja instansi pemerintah kini lebih banyak mendapat sorotan karena sering memonitor setiap perencanaan pemerintah dalam satu periode.

Dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Nomor 53 Tahun 2014, salah satu fondasi

utama dalam menerapkan manajemen kinerja adalah pengukuran kinerja dalam rangka menjamin adanya peningkatan dalam pelayanan publik dan meningkatkan akuntabilitas dengan melakukan klarifikasi output dan outcome yang akan dan seharusnya dicapai untuk memudahkan terwujudnya organisasi yang akuntabel.

Menurut Bastian (2006:274) kinerja adalah gambaran pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi. Secara umum, kinerja merupakan prestasi yang dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu. Ukuran kinerja suatu organisasi sangat penting, guna evaluasi dan perencanaan masa depan. Dengan demikian mengukur kinerja tidak hanya informasi finansial tetapi juga informasi nonfinansial. Salah satu alat yang digunakan manajemen dalam melakukan perencanaan dan pengendalian jangka pendek dalam organisasi adalah anggaran. Setiap entitas pencari laba maupun nirlaba bisa mendapatkan manfaat dari perencanaan dan pengendalian yang diberikan anggaran (Hansen dan Mowen, 2004:1).

Anggaran yang telah disusun memiliki fungsi yang sama dengan tujuan organisasi yaitu sebagai perencanaan, pengkoordinasian dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai suatu sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial (Schiff & Lewin, 1970 dalam Mongeri, 2013). Anggaran dipandang sebagai wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislative).

Keberhasilan proses penyusunan anggaran salah satunya dapat dipengaruhi oleh sikap/perilaku pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Salah satu literatur yang relevan dalam bidang akuntansi untuk menjelaskan fenomena tersebut adalah akuntansi keperilakuan. Pada akuntansi keperilakuan (*behavioral accounting*) terdapat pembahasan mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Setiawan, 2009). Partisipasi juga dapat meningkatkan rasa kesatuan kelompok, yang dapat berfungsi untuk meningkatkan kerja sama antar anggota kelompok dalam penetapan tujuan, hal ini dikemukakan oleh Setiawan (2009). Partisipasi anggaran menurut Brownel dan Mc. Innes (1986) dalam Arifin (2012) yaitu keikutsertaan individu

berupa perilaku, pekerjaan, dan aktifitas oleh aparat pemerintah selama proses penyusunan anggaran tersebut berlangsung.

Penelitian yang dilakukan oleh Mongeri (2013) yang berjudul Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating menyatakan adanya pengaruh signifikan positif antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja pemerintah daerah namun komitmen organisasi sebagai variabel moderating tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja pemerintah daerah. Hal ini berbeda dengan penelitian Ginanjar (2015) yang menyatakan adanya pengaruh positif antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah dan juga komitmen organisasi sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Oleh karena itu peneliti ingin melakukan penelitian yang sama dengan Mongeri dan Ginanjar tetapi dilakukan pada Satuan Kerja Instansi Vertikal yaitu di Komisi Pemilihan Umum se- Jawa Tengah dengan judul “Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating” Studi Empiris Pada Komisi Pemilihan Umum di Wilayah Semarang”.

Adapun tujuan khusus dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja Instansi Pemerintah dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating.

TINJAUAN TEORITIS

Agency Theory. Berdasarkan teori keagenan, anggaran partisipatif merupakan proses kerjasama antara agen dan prinsipal dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan penganggaran instansi Pemerintah.

Dalam partisipasi penganggaran bawahan bertindak sebagai agent dan atasan bertindak sebagai principal. Jika bawahan (agent) mempunyai informasi pribadi tentang kondisi lokal, maka bawahan dapat mengungkapkan informasi pribadinya kepada atasan (principal) (Suhartono

dan Solihin, 2006). Namun sebaliknya, jika bonus bawahan didasarkan pada kinerja, dan kinerja didasarkan pada pencapaian target-target anggaran, maka bawahan akan berperilaku untuk memaksimalkan kepentingan pribadinya. Bawahan akan menyembunyikan informasi pribadinya untuk menciptakan budget yang mudah dicapai, untuk meningkatkan kemungkinan keuntungannya dari evaluasi kinerja (Dunk, 1993; Waller, 1988 dalam Nugroho, 2015).

Contingency Theory. Teori-teori kontijensi berasumsi bahwa berbagai pola perilaku pemimpin (atau ciri) dibutuhkan dalam berbagai situasi bagi efektivitas kepemimpinan (Supanto, 2010 dalam Nugroho, 2015). Pendekatan kontijensi pada akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa sistem akuntansi manajemen yang secara universal selalu tepat untuk dapat diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan, akan tetapi sistem akuntansi manajemen juga tergantung pada faktor-faktor situasional yang ada dalam organisasi tersebut (Govindarajan, 1986 dalam Nugroho, 2015). Pendekatan kontijensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran.

Anggaran. Anggaran dapat didefinisikan sebagai rencana dari seluruh kegiatan perusahaan dalam jangka pendek yang dinyatakan dalam unit kuantitatif. Lowe (1970) dalam Sinarasri (2011) menyatakan bahwa anggaran merupakan pernyataan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan atau diperkirakan terjadi dalam periode tertentu yang direncanakan di masa yang akan datang.

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Menurut Mulyadi (2001:488) anggaran merupakan rencana yang dinyatakan secara kuantitatif, diukur dalam kesatuan moneter atau ukuran yang lain dalam jangka waktu satu tahun. Anggaran pada sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah

alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter yang menggunakan dana milik rakyat (Mardiasmo, 2009:62).

Anggaran memiliki fungsi yang sama dengan tujuan organisasi yaitu sebagai perencanaan, pengkoordinasian dan sebagai fungsi pengendalian. Untuk itu anggaran dapat mengontrol aktivitas unit kerja organisasi sesuai dengan apa yang dianggarkan.

Siklus anggaran adalah masa atau jangka waktu mulai saat anggaran disusun sampai dengan saat perhitungan anggaran disahkan dengan undang-undang. Menurut Mardiasmo (2004:111-116) siklus anggaran meliputi empat tahap, yaitu tahap persiapan anggaran (*budget preparation*), tahap ratifikasi anggaran (*budget ratification*), tahap pelaksanaan anggaran (*budget implementation*), tahap pelaporan dan evaluasi anggaran.

Partisipasi Penyusunan Anggaran. Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut, Mulyadi (2001:488). Partisipasi pimpinan dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana pimpinan dinilai kinerjanya, serta keterlibatan pimpinan dalam mengkondisikan anggotanya.

Partisipasi anggaran merupakan suatu proses yang melibatkan individu-individu secara langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh terhadap penyusunan tujuan anggaran yang prestasinya akan dinilai dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian tujuan anggaran mereka (Brownell, 1982) dalam Arifin (2012).

Partisipasi anggaran didefinisikan sebagai tingkat keikutsertaan manajer dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggungjawaban tersebut yang bersangkutan (Kenis, 1979) dalam Nugroho (2015).

Partisipasi anggaran sektor publik menunjukkan pada luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh pusat pertanggungjawaban anggaran mereka. Partisipasi anggaran pada sektor publik terjadi ketika antara pihak eksekutif, legislatif, dan masyarakat bekerja sama dalam pembuatan anggaran.

Kinerja Instansi Pemerintah. Kinerja adalah gambaran pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/ kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi. Dalam situasi partisipatif, seseorang akan meningkatkan kinerja bila berada pada posisi yang lebih tinggi (Milani, 1975 dalam Mila, 2005). Menurut Mahoney et al, 1963 dalam Sumarno, 2005, kinerja manajerial adalah kecakapan manajer atau pemimpin suatu organisasi dalam melaksanakan kegiatan-kegiatan manajerial antara perencanaan, investigasi, koordinaasi, supervises, pengaturan staf, negosiasi dan representasi. Kinerja sektor publik bersifat multidimensional, sehingga tidak ada indikator tunggal yang dapat digunakan untuk menunjukkan kinerja secara komprehensif. Berbeda dengan sektor swasta, karena sifat output yang dihasilkan sektor publik lebih banyak bersifat *intangibile* output, maka ukuran finansial saja tidak cukup untuk mengukur kinerja sektor publik. Oleh karena itu perlu dikembangkan ukuran kinerja nonfinansial (Mardiasmo, 2009:124).

Menurut Soepomo (1998) dalam Nugroho (2015), kinerja dinyatakan efektif apabila tujuan anggaran tercapai dan bawahan mendapatkan kesempatan terlibat atau berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran serta memotivasi bawahan, mengidentifikasi dan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran, menerima kesepakatan anggaran dan melaksanakannya sehingga dapat menghindarkan dampak negatif anggaran yaitu faktor kriteria, sistem penganggaran (reward) dan konflik.

Menurut Bastian (2006) indikator pengukuran kinerja adalah ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan, 5 komponen yang ada di dalam indikator pengukuran kinerja dalam hal ini kinerja pimpinan dalam pelaksanaan program di Instansi Pemerintah, yaitu: masukan (inputs), keluaran (outputs), hasil (outcomes), manfaat (benefit), dampak (impacts).

Komitmen Organisasi. Menurut Robbins (1996) dalam Mongeri (2012) komitmen organisasi adalah suatu tingkat keyakinan sejauhmana seseorang memihak pada suatu organisasi tertentu yang tujuannya berniat memelihara keanggotaan dalam organisasi itu. Kuatnya komitmen organisasi

dikarakteristikan sebagai menerima tujuan dan nilai organisasi serta melakukan berbagai usaha untuk kepentingan perusahaan.

Komitmen organisasi menggambarkan bahwa karyawan yang memiliki komitmen tinggi akan mempergunakan anggaran untuk mengejar tujuan organisasi, sedangkan karyawan dengan komitmen yang rendah akan menggunakan anggaran untuk mengejar kepentingan dirinya sendiri. Menurut pengertian yang dikemukakan oleh Porter, Mowday dan Steers (1998) dalam Nugroho (2015), konsep komitmen organisasi memiliki tiga aspek yaitu seseorang dikatakan memiliki komitmen terhadap organisasi apabila percaya dan menerima tujuan dan nilai organisasi, rela berusaha mencapai tujuan organisasi, dan memiliki keinginan yang kuat untuk tetap menjadi anggota organisasi

Allen dan Meyer (1997) dalam Nugroho (2015) merumuskan tiga dimensi komitmen dalam berorganisasi, yaitu: affective, continuance, dan normative.

Pada konteks Instansi Pemerintah, Aparat yang memiliki komitmen organisasi tinggi, akan menggunakan informasi yang dimiliki untuk membuat anggaran menjadi relatif lebih tepat. Komitmen organisasi merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasi untuk menjalankan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan (Suhartono dan Solichin, 2007). Komitmen organisasi yang tinggi dari aparat Instansi Pemerintah akan berimplikasi pada tanggungjawab terhadap penyusunan anggaran tersebut. Maka, semakin jelas sasaran anggaran Instansi pemerintah vertikal dan dengan didorong komitmen organisasi yang tinggi serta partisipasi dalam penyusunan anggaran, akan dapat mengurangi senjangan anggaran Instansi Vertikal.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian. Penelitian ini menggunakan penelitian kausal komparatif adalah untuk menyelidiki kemungkinan sebab akibat dengan cara berdasar atas pengamatan terhadap akibat yang ada mencari kembali faktor yang mungkin menjadi penyebab melalui data tertentu (Emzir, 2010:119).

Definisi Operasional. Partisipasi penyusunan anggaran adalah seberapa luasnya individu terlibat

dan memiliki pengaruh dalam penentuan anggaran. Dimensi dari partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran. Untuk menilai partisipasi penyusunan anggaran digunakan enam instrumen pertanyaan yang terdiri dari 6 indikator meliputi keterlibatan pegawai dalam proses penyusunan anggaran, alasan atasan dalam merevisi anggaran yang diusulkan, frekuensi pemberian saran dan pendapat, pengaruh pegawai dalam anggaran akhir, pentingnya kontribusi yang diberikan, frekuensi penyampaian pendapat.

Ven (1980) dalam Arifin (2012) menyatakan bahwa kinerja merupakan suatu prestasi yang telah dicapai oleh karyawan didalam merealisasikan sasaran organisasi yang telah ditetapkan. Dimensi dari kinerja instansi pemerintah adalah prestasi dan pencapaian sasaran organisasi. Mengukur kinerja Aparat Pemerintah melalui 7 indikator yaitu pencapaian target kinerja kegiatan pada suatu program, ketepatan dan kesesuaian hasil, tingkat pencapaian program, dampak hasil kegiatan terhadap kehidupan masyarakat, kesesuaian realisasi anggaran dengan anggaran, pencapaian efisiensi operasional, perilaku pegawai.

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk melakukan sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan yang ditetapkan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi. Dimensi dari komitmen organisasi adalah dorongan dari dalam diri agar tujuan organisasi tercapai dan mengutamakan kepentingan organisasi. Komitmen organisasi diukur menggunakan 9 butir pertanyaan dengan indikator antara lain kesanggupan untuk

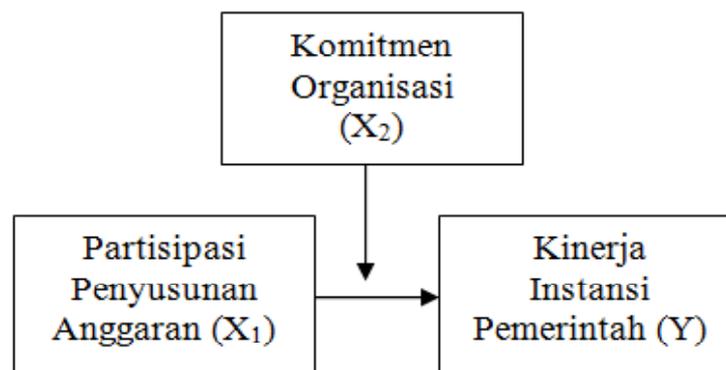
bekerja diatas rata-rata, kebanggaan terhadap organisasi tempat kerja, kesediaan untuk mengerjakan semua pekerjaan, kesesuaian nilai individu dengan nilai organisasi, kebanggaan menjadi bagian dari organisasi, pengaruh organisasi dalam berprestasi, kepuasan memilih organisasi sebagai tempat bekerja, kepedulian terhadap masa depan organisasi, penilaian karyawan terhadap organisasi.

Populasi dan Sampel. Populasi adalah sekelompok orang, kejadian atau segala sesuatu yang mempunyai karakteristik tertentu (Indriantoro dan Supomo, 2002:115). Populasi pada penelitian ini adalah Pegawai Negeri Sipil (PNS) Komisi Pemilihan Umum (KPU) yang berkantor di Kota Semarang yaitu KPU Provinsi Jawa Tengah dan KPU Kota Semarang yang mempunyai jabatan sebagai Sekretaris, Kabag, Kasubag dan Staf sejumlah 40 orang PNS terdiri dari 29 orang KPU Provinsi Jawa Tengah dan 11 orang KPU Kota Semarang yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Alasan pemilihan ini adalah pegawai yang menjabat posisi tersebut ikut serta dalam penyusunan anggaran sehingga dapat memberikan informasi kepada peneliti sejauh mana partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja instansi pemerintah.

Teknik Pengambilan Sampel. Karena semua populasi menjadi sampel (sensus) maka tidak ada teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini.

Jenis Data. Jenis data dalam penelitian ini adalah data subjek. Data subyek adalah jenis data penelitian yang berupa opini, sikap, pengalaman atau karakteristik dari seseorang atau sekelompok orang menjadi subyek penelitian atau responden (Indriantoro dan Supomo, 1999:145).

Gambar 1
Kerangka Teoretis



Sumber Data. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu :

1. Data primer adalah data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli (Indriantoro dan Supomo, 1999:147). Sumber data dalam penelitian ini adalah PNS yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran di KPU Provinsi Jawa Tengah dan Kota Semarang dengan cara memberikan kuesioner.
2. Data sekunder berupa daftar nominatif PNS, buku, jurnal, skripsi dan tesis.

Teknik Pengumpulan Data. Pengumpulan data primer dilakukan dengan menyebar kuisisioner ke Kantor KPU di Kota Semarang yaitu KPU Provinsi Jawa Tengah dan KPU Kota Semarang.

Teknik Analisis Data. Teknik analisis data dalam penelitian ini untuk melihat pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja instansi pemerintah dengan komitmen organisasi sebagai

variabel moderating menggunakan aplikasi SPSS16 model Moderated Regression Analysis (MRA) dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 Z_2 + \beta_3 X_1 * Z_2 + e$$

Keterangan:

- Y : kinerja aparat pemerintah daerah
 α : konstanta
 $\beta_1, \beta_2, \beta_3$: koefisien
 X_1 : variabel partisipasi penyusunan anggaran
 Z_2 : variabel komitmen organisasi
 e : error

HASIL PEMBAHASAN

Analisis Deskriptif. Penelitian ini dilakukan dengan cara menyebar kuisisioner ke Kantor KPU di Kota Semarang yaitu KPU Provinsi Jawa Tengah dan KPU Kota Semarang sejumlah 40 kuisisioner dengan rincian pada Tabel 1.

Tabel 1
Kuesioner

Kuesioner yang disebar	40
Kuesioner yang tidak kembali atau rusak	3
Kuesioner yang kembali dan terisi lengkap	37

Sumber : data primer yang diolah (2016)

Tabel 2
Statistik Responden

Karakteristik	Jumlah	%
JENIS KELAMIN		
Laki-laki	20	54%
Perempuan	17	46%
Total	37	100%
PENDIDIKAN		
S2	8	22%
S1	21	57%
D3	5	14%
SMA/SMK	3	8%
Total	37	100%
UMUR		
20-30 tahun	5	14%
31-40 tahun	21	57%
41-50 tahun	7	19%
51-60 tahun	4	11%
Total	37	100%
MASA KERJA		
< 5 tahun	5	14%
5-10 tahun	15	41%
> 10 tahun	17	46%
Total	37	100%

Sumber : Data primer, 2016

Dari Tabel 2 menunjukkan bahwa responden adalah perempuan sebanyak 46% dan laki-laki sebanyak 54%. Usia responden mayoritas berusia 31-40 tahun sebesar 57%, usia 41-50 tahun sebanyak 19%, usia 20-30 tahun sebanyak 14% dan usia 51-60 tahun sebanyak 11%. Pendidikan terakhir dari responden mayoritas adalah S1 sebanyak 57%, S2 sebanyak 22%, D3 sebanyak 14% dan SMA sebanyak 8%. Sedangkan masa kerja responden responden >10 tahun sebanyak 46%, 5-10 tahun sebanyak 41% dan <5 tahun sebanyak 14%.

Uji Kualitas Data

Uji Validitas. Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu

yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Pada penelitian ini uji validitas dilakukan dengan melihat signifikan koefisien korelasi antara masing – masing item atau indikator terhadap total skor variabel yang menunjukkan hasil probabilitas <0,01 atau <0,05 yang berarti signifikan (Ghozali, 2011:54). Hasil Uji Validitas data ditampilkan pada Tabel 3.

Hasil uji validitas dari variabel partisipasi penyusunan anggaran (X1), komitmen organisasi (X2), dan kinerja instansi Pemerintah (Y) menunjukkan bahwa r hitung > 0,324 maka semua pernyataan dikatakan valid.

Uji Reliabilitas. Uji reliabilitas merupakan pengujian yang dilakukan untuk mengetahui apakah variabel tersebut dapat dipercaya untuk dilakukan pengujian selanjutnya. Berikut hasil pengujian reliabilitas masing – masing variabel pada Tabel 4.

Tabel 3
Hasil Uji Validitas

Variabel	Item	r hitung	r tabel	Ket
Partisipasi Penyusunan Anggaran (X1)	Pernyataan 1	0,651	0,324	Valid
	Pernyataan 2	0,626	0,324	Valid
	Pernyataan 3	0,645	0,324	Valid
	Pernyataan 4	0,717	0,324	Valid
	Pernyataan 5	0,721	0,324	Valid
	Pernyataan 6	0,794	0,324	Valid
	Pernyataan 7	0,799	0,324	Valid
	Pernyataan 8	0,722	0,324	Valid
Komitmen Organisasi (X2)	Pernyataan 9	0,542	0,324	Valid
	Pernyataan 10	0,423	0,324	Valid
	Pernyataan 11	0,515	0,324	Valid
	Pernyataan 12	0,753	0,324	Valid
	Pernyataan 13	0,707	0,324	Valid
	Pernyataan 14	0,721	0,324	Valid
	Pernyataan 15	0,808	0,324	Valid
	Pernyataan 16	0,798	0,324	Valid
	Pernyataan 17	0,460	0,324	Valid
Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	Pernyataan 18	0,640	0,324	Valid
	Pernyataan 19	0,441	0,324	Valid
	Pernyataan 20	0,503	0,324	Valid
	Pernyataan 21	0,730	0,324	Valid
	Pernyataan 22	0,690	0,324	Valid
	Pernyataan 23	0,734	0,324	Valid
	Pernyataan 24	0,772	0,324	Valid
	Pernyataan 25	0,683	0,324	Valid
	Pernyataan 26	0,581	0,324	Valid
	Pernyataan 27	0,543	0,324	Valid
	Pernyataan 28	0,637	0,324	Valid
	Pernyataan 29	0,568	0,324	Valid

Sumber : Hasil Data diolah, 2016.

Berdasarkan tabel 4 dapat diketahui bahwa nilai Cronbach's Alpha masing – masing variabel lebih besar dari nilai standarisasi sebesar 0,70. Dengan demikian variabel X1, X2, dan Y dikatakan reliabel.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas. Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi, variabel terikat dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi data normal yang memiliki distribusi data normal dan mendekati normal. Untuk menguji apakah distribusi data normal atau tidak, salah satunya dapat dilakukan dengan cara analisis

statistik dan analisis grafik.

Dari hasil analisis statistik pada Tabel 5 diketahui bahwa nilai Asymp. Sig. (2-tailed) adalah 0,546 diatas tingkat signifikansi 0,05 maka dapat dikatakan bahwa data berdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas. Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi antar variabel bebas. Hasil dari perhitungan uji multikolinearitas pada tabel 6.

Pada tabel 6 dapat dilihat bahwa semua variabel yang memiliki nilai tolerance > 0,1 dan memiliki nilai Variance Inflation Factor (VIF) < 10

Tabel 4
Hasil Uji Reliabilitas Data

Variabel	Cronbach's Alpha	Ket
Partisipasi Penyusunan Anggaran (X ₁)	0,852	Reliabel
Komitmen Organisasi (X ₂)	0,807	Reliabel
Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,853	Reliabel

Sumber : data primer yang diolah (2016)

Tabel 5
Uji Normalitas dengan Kolmogorov Smirnov Test (K-S)
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		37
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.60266171
Most Extreme Differences	Absolute	.131
	Positive	.131
	Negative	-.108
Kolmogorov-Smirnov Z		.799
Asymp. Sig. (2-tailed)		.546

a. Test distribution is Normal.

Sumber : data primer yang diolah (2016)

Tabel 6
Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel Independen	Variabel Dependen	Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
Partisipasi Penyusunan anggaran	Kinerja Instansi Pemerintah	0,133	7,540
Komitmen Organisasi	Kinerja Instansi Pemerintah	0.340	29,393

Sumber : data primer yang diolah (2016)

maka dapat dikatakan bahwa tidak terjadi multikolinieritas antar variabel independen dalam model regresi.

Uji Heterokedastisitas. Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homokedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas.

Pada penelitian ini pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan scatterplots. Scatterplots dilakukan dengan melihat grafik antara nilai prediksi variabel terikat (dependen) yaitu ZPRED dengan residualnya SRESID. Deteksi adanya heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik scatterplot antara SRESID dan ZPRED dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah residual (Y prediksi – Y sesungguhnya) yang telah di-studentized.

Dari grafik scatterplots terlihat bahwa titik – titik menyebar secara acak serta tersebar baik di atas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Hal

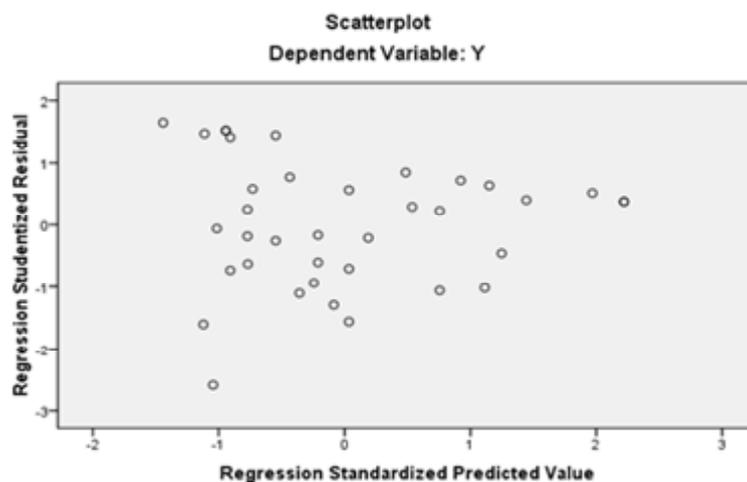
ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.

Analisis Regresi Moderasi. Moderate Regression Analysis (MRA) merupakan aplikasi khusus regresi linier berganda, dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen). Uji interaksi ini digunakan untuk mengetahui sejauh mana interaksi variabel komitmen organisasi dapat mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja instansi pemerintah. Untuk menggunakan MRA dengan satu variabel prediktor (X), maka peneliti harus membandingkan 2 persamaan regresi untuk menentukan jenis variabel moderator. Kedua persamaan tersebut adalah :

a. Hasil Uji Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah

Dari tabel 7 model summary diatas dapat dilihat hasil analisa regresi secara keseluruhan menunjukkan R sebesar 0,908 yang berarti bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja instansi pemerintah mempunyai hubungan sebesar 90,8%. Sedangkan nilai adjusted

Gambar 2
Uji Heteroskedastisitas Model Regresi Moderasi



Sumber : data primer yang diolah (2016)

Tabel 7
Uji Koefisien Determinasi

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.908 ^a	.825	.815	2.479

a. Predictors: (Constant), X2, X1

Sumber : data primer yang diolah (2016)

R square atau nilai koefisien determinasi sebesar 0.815. Hal ini berarti bahwa variabel dependen (Kinerja Instansi Pemerintah) mampu dijelaskan oleh variabel independen (partisipasi penyusunan anggaran) sebesar 81,5 % dan selebihnya 18,5% (100% - 81,5%) dapat dijelaskan oleh faktor – faktor lain yang tidak ikut serta dalam penelitian ini.

Dari hasil uji anova atau F test, dapat F hitung adalah dengan 80.109 dengan tingkat signifikansi 0,000 lebih kecil dari 0,05, maka regresi ini bisa dipakai untuk memprediksi kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan hasil pengolahan data yang terlihat pada tabel 9 pada kolom Unstandardized Coefficients bagian B diperoleh model persamaan regresi yang pertama sebagai berikut :

$$\text{Kinerja Instansi Pemerintah} = 13,609 + 0,746X_1$$

Dari persamaan diatas dapat dijelaskan :

Konstanta sebesar 13,609 dapat diartikan jika tidak ada kompetensi maka kinerja instansi

pemerintah adalah sebesar 13,609.

- t hitung > t tabel atau –t hitung < -t tabel berarti H0 ditolak dan Ha diterima.
- t hitung d’’ t tabel atau –t hitung e’’ -t tabel berarti H0 diterima dan Ha ditolak

Dari hasil pengolahan data primer melalui SPSS versi 16.0 diperoleh hasil t hitung 3,271 dengan signifikansinya 0,002. Karena nilai t hitung 3,271 > t tabel 2,0322 maka H0 ditolak dan Ha diterima. Artinya bahwa variabel partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja instansi pemerintah.

b. Hasil Uji Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah.

Dari tabel 10 model summary diatas dapat dilihat hasil analisa regresi moderasi secara keseluruhan menunjukkan R sebesar 0,915 yang berarti bahwa hubungan antara partisipasi

Tabel 8
Hasil Uji Regresi (Uji F)
ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	984.354	2	492.177	80.109	.000 ^a
Residual	208.889	34	6.144		
Total	1193.243	36			

a. Predictors: (Constant), X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Sumber : data primer yang diolah (2016)

Tabel 9
Hasil Uji Regresi (Uji t)
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		T	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1 (Constant)	13.609	3.209			4.241	.000
X1	.746	.228	.644		3.271	.002

a. Dependent Variable: Y

Sumber : data primer yang diolah (2016)

Tabel 10
Uji Koefisien Determinasi
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.915 ^a	.837	.828	2.389

a. Predictors: (Constant), moderate, X1

b. Dependent Variable: Y

Sumber : data primer yang diolah (2016)

penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi terhadap kinerja instansi pemerintah mempunyai hubungan sebesar 91,5%. Sedangkan nilai adjusted R square atau nilai koefisien determinasi sebesar 0.828. Hal ini berarti bahwa variabel dependen (Kinerja Instansi Pemerintah) mampu dijelaskan oleh variabel independen (partisipasi penyusunan anggaran) dan moderasi (komitmen organisasi) sebesar 82,8% dan selebihnya 18,2% (100% - 82,8%) dapat dijelaskan oleh faktor – faktor lain yang tidak iikutsertakan dalam penelitian ini.

Dari hasil uji anova atau F test, dapat F hitung model 2 adalah dengan 87,545 dengan tingkat signifikansi 0,000 lebih kecil dari 0,05, maka model regresi moderasi ini (Partisipasi penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi) bisa dipakai untuk memprediksi kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan hasil pengolahan data yang terlihat pada tabel 12 pada kolom Unstandardized Coefficients bagian B diperoleh model persamaan regresi yang pertama sebagai berikut :

Kinerja Instansi Pemerintah=

$$28,651 + 0,117X_1 + 0,014X_1X_2$$

Dari persamaan diatas dapat dijelaskan :

Konstanta sebesar 28,651 dapat diartikan jika

tidak ada kompetensi maka kinerja instansi pemerintah adalah sebesar 28,651.

Berdasarkan hasil pengolahan data yang terlihat pada tabel 11, variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1) diperoleh hasil uji t hitung sebesar 0,269 dengan tingkat signifikansi 0,790 lebih besar dari 0,05 dan variabel komitmen organisasi (X_2) hasil uji thitung sebesar 2,176 dan tingkat signifikansi 0,037 lebih kecil dari 0,05

1. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil olah data penelitian menunjukkan t hitung (3,271) > t tabel (2,0322) dengan taraf signifikansi sebesar $0,002 < \alpha 0,05$, karena secara parsial t hitung > t tabel, maka H_0 ditolak dan H_a diterima artinya bahwa partisipasi penyusunan anggaran (X_1) berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah (Y).

Hasil ini sejalan dengan penelitian Mongeri (2013) bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat instansi pemerintah. Menurut Agyris (1952) dalam Nur (2011) untuk mencegah dampak fungsional atau disfungsional, sikap dan perilaku anggota organisasi dalam penyusunan anggaran perlu melibatkan

Tabel 11
Interaksi Partisipasi penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi (Uji F)

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	999.211	2	499.606	87.545	.000 ^a
	Residual	194.032	34	5.707		
	Total	1193.243	36			

a. Predictors: (Constant), moderate, X1

b. Dependent Variable: Y

Sumber : data primer yang diolah (2016)

Tabel 12
Interaksi Partisipasi penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi (Uji t)

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Collinearity Statistics		
		B	Std. Error	Beta	T	Sig.	Tolerance	VIF
1	(Constant)	28.651	6.109		4.690	.000		
	X1	.117	.434	.101	.269	.790	.034	29.393
	moderate	.014	.007	.816	2.176	.037	.034	29.393

a. Dependent Variable: Y

Sumber : data primer yang diolah (2016)

bawahan (aparatus instansi pemerintah). Sehingga partisipasi anggaran dapat dinilai sebagai pendekatan aparat instansi pemerintah yang dapat meningkatkan kinerja setiap anggota organisasi sebagai individual, karena dengan adanya penyusunan anggaran diharapkan setiap aparat instansi pemerintah mampu meningkatkan kinerjanya sesuai dengan target yang telah ditetapkan sebelumnya. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif, diharapkan kinerja unit kerja organisasi akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan/standar yang dirancang secara partisipatif disetujui oleh pimpinan, maka pegawai akan bersungguh-sungguh dalam tujuan/standar yang telah ditetapkan dan pegawai juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut serta terlibat dalam penyusunannya (Milani 1975 dalam Mila 2005).

Hal ini juga berhasil mendukung penelitian yang dilakukan oleh Lestari (2012), Ferdiani (2012), Eka (2013), Mongeri (2013), Prihartini dan Erawati (2013) dan Duvamindra (2015) yang menyatakan bahwa kinerja instansi Pemerintah yang baik dapat dihasilkan dari adanya partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran.

Namun hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Yenti (2013) yang menyatakan partisipasi penyusunan anggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja organisasi.

2. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Instansi Pemerintah dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating

Hasil olah data menggunakan metode analisis regresi moderasi menunjukkan bahwa variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1) diperoleh t-hitung $0,269 < t\text{-tabel} (2,0322)$ dengan signifikansi sebesar $0,790 > \alpha 0,05$ dan variabel moderasi komitmen organisasi (X_2) diperoleh t-hitung $(2,176) > t\text{ tabel} (2,0322)$ dengan signifikansi sebesar $0,037 < \alpha 0,05$.

Dari hasil tersebut diatas menunjukkan bahwa variabel partisipasi penyusunan anggaran tidak berpengaruh positif sehingga komitmen organisasi tidak terbukti sebagai variabel moderating.

Hasil ini tidak sejalan dengan teori dan hipotesa penelitian yaitu partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja

instansi pemerintah dan semakin diperkuat dengan komitmen organisasi yang tinggi.

Hasil penelitian ini juga berhasil mendukung penelitian Mongeri (2013) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi tidak mempengaruhi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja pemerintah dan penelitian oleh Nugroho & Nur (2013) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi tidak terbukti sebagai variabel moderating.

Namun hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Prihartini dan Erawati (2013) dan Duvamindra (2015) yang menyatakan bahwa kinerja instansi Pemerintah yang baik dapat dihasilkan dari adanya partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran dengan didukung komitmen organisasi.

SIMPULAN

Kesimpulan. Berdasarkan data dan hasil analisis yang dilakukan, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

1. Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja instansi pemerintah pada KPU Provinsi Jawa Tengah dan KPU Kota Semarang.
2. Komitmen organisasi tidak memperkuat pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja instansi pemerintah pada KPU Provinsi Jawa Tengah dan KPU Kota Semarang. Hal ini ditunjukkan dengan setelah adanya variabel moderasi, variabel partisipasi masyarakat menjadi tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja instansi pemerintah.

Saran

1. Berdasarkan hasil penelitian Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa skor jawaban responden mengenai komitmen organisasi paling rendah berada pada item "idealisme dimiliki oleh instansi ini". Oleh karena itu dapat dilakukan dengan terus melakukan penataan dan penguatan kelembagaan serta didukung dengan sarana dan prasarana.
2. Bagi KPU Provinsi Jawa Tengah dan KPU Kota Semarang Berdasarkan hasil uji data primer yang dilakukan, untuk meningkatkan kinerja instansi Pemerintah khususnya KPU Provinsi Jawa Tengah dan

KPU Kota Semarang dapat dilakukan dengan terus melakukan penataan dan penguatan kelembagaan serta didukung dengan sarana dan prasarana serta meningkatkan peran aktif pegawai dalam penyusunan anggaran dan atasan harus mampu menampung/mengakomodir semua usulan dan ide kreatif dari bawahan sehingga pegawai akan termotivasi untuk meningkatkan kinerjanya (Mongeri,2013).

3. Untuk Penelitian Selanjutnya

Bagi peneliti selanjutnya sebaiknya menambah jumlah variabel independen lainnya yang dianggap berpengaruh pada kinerja dari aparat pemerintah daerah dan menambah jumlah sampel dengan cara melakukan penelitian misalnya se-Provinsi. Serta disarankan untuk menambah variabel-variabel moderasi lainnya misalnya budaya organisasi dan gaya kepemimpinan (Arifin,2012).

DAFTAR PUSTAKA

- Adisaputro, Gunawan, dkk.1994. Anggaran Perusahaan. Yogyakarta: BPFE.
- Adisaputro, Gunawan, dan Marwan Asri, 2003. Anggaran Perusahaan, Buku 1, Penerbit BPFE, Yogyakarta.
- Armstrong, Michael. 1999. The Art of HRD : Human Resource Management, (Vol 2). London: Grest Publishing House.
- Arikunto. 2002. Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik. Jakarta: Rineka Cipta
- Deddi Noerdiawan. 2006. Akuntansi Sektor Publik. Jakarta : Salemba Empat
- Dewi Lestari. 2012. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah: Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderating (Survei Pada PNS Pemerintah Daerah Kabupaten Boyolali).Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Destaria Ferdiani. 2012. Pengaruh Partisipasi anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Pegawai Sekretariat Daerah Provinsi Jawa Tengah: Komitmen Organisasi Dan Persepsi Inovasi Sebagai Variabel Intervening.
- Emzir. 2010. Metodologi Penelitian Pendidikan:Kuantitatif dan Kualitatif. Jakarta: Rajawali Pers. Depertemen Pendidikan Nasional. 2007
- Eka Yudha Utama. 2013. Pengaruh partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Komitmen Organisasi Dan Persepsi Inovasi Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Satuan Kerja Instansi Vertikal Wilayah Pembayaran Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Sampit).
- Ginjar Yudha Duvamindra. 2015. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah Dengan Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Surakarta).
- Ghozali, Imam. 2011. Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program . Edisi Ketujuh. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ikhsan, Arfan dan Ishak Muhammad. 2008. Akuntansi Keperilakuan. Jakarta : Salemba Empat.
- Indra Bastian. 2006. Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar. Jakarta: Erlangga
- Lijan Poltak Sinambela. 2006. Reformasi Pelayanan Publik. Jakarta: Bumi Angkasa
- Mahsun, Mohammad. 2006. Pengukuran Kinerja Sektor Publik. Jogja: BPFE UGM.
- Mangkunegara, Anwar Prabu. 2005. Evaluasi Kinerja SDM. Cetakan Pertama. PT. Refika Aditama, Bandung: PT. Refika Aditama.
- Mardiasmo.2009. Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Andi
- Messa Mongeri. 2013. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada SKPD Pemerintah Daerah Kota Padang). Universitas Negeri Padang.
- Mulyadi, Drs., 2001. Akuntansi Manajemen, Konsep, Manfaat, dan Rekayasa., edisi ke 5, Yogyakarta: Bagian Penerbitan STIE YKPN.
- Mulyadi dan Jhoni. 2001. Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen. Yogyakarta: Aditya Media
- Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 Standar Akuntansi Pemerintah.
- Prihartini dan Erawati. 2015. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Kinerja Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi.
- Robbins, Stephen P. 1996. Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi. Alih bahasa Hadyana Pujatmaka. Jakarta: Prehallindo

- Robbins, Stephen p, Timothy A. Judge.2008. Perilaku Organisasi . buku 2. Jakarta: salemba empat.
- Siagian P. Sondang. 2002. Kiat Meningkatkan Produktivitas Kerja. Jakarta : Rineka Cipta.
- Sopiah. 2008. Komitmen Organisasi. Jurnal
- Supriyono, R.A., 1990. Akuntansi Biaya, Perencanaan dan Pengendalian Biaya serta Pembuatan Keputusan., edisi ke 2, Buku 2, Yogyakarta: BPFE.
- Supriyono. 2000. Akuntansi Manajemen: proses Pengendalian manajemen. Edisi Pertama. BPFE: Yogyakarta
- Solikhun Arifin. 2012. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, Dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderasi. Universitas Diponegoro Semarang.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.