

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Pemerintah Daerah

Pemerintahan Daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh Pemerintah Daerah dan DPRD menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas – luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam UUD 1945. Pemerintahan Daerah Provinsi terdiri atas Pemerintah Daerah Provinsi dan DPRD Provinsi. Pemerintahan Daerah Kabupaten/Kota terdiri atas Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota dan DPRD Kabupaten/Kota.

Pemerintah daerah adalah Gubernur, Bupati, atau Walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggara pemerintahan daerah. Dewan Perwakilan Rakyat Daerah yang selanjutnya disebut DPRD adalah lembaga perwakilan rakyat daerah sebagai unsur penyelenggara pemerintahan daerah (UU RI No. 32 Tahun 2004).

Aparat Pemerintah Daerah meliputi para pejabat yang memiliki tingkatan dalam jabatan struktural (Eselon). Pejabat pada tingkatan paling bawah dalam tataran pemerintahan daerah adalah pejabat Eselon IV atau pejabat setingkat kepala sub bagian, kepala sub bidang, dan kepala seksi, sedangkan pejabat setingkat di atasnya adalah pejabat

Eselon III atau atau pejabat setingkat sekretaris, kepala bagian, dan kepala bidang. Pejabat setingkat di atasnya lagi yaitu pejabat Eselon II atau pejabat setingkat Kepala Badan, Kepala Dinas, dan Kepala Instansi (Syafrial, 2009).

2.1.2 Kinerja

Kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial. Kinerja manajerial yang diperoleh dari upaya manajer merupakan salah satu faktor yang dapat digunakan untuk meningkatkan pengelolaan organisasi secara efektif. 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 (Darma, 2004).

Menurut Syafrial (2009), kinerja merupakan kuantitas dan kualitas pekerjaan yang diselesaikan oleh individu, kelompok, atau organisasi. Pada sektor pemerintahan, kinerja dapat diartikan sebagai suatu prestasi yang dicapai oleh pegawai pemerintah atau instansi pemerintah dalam melaksanakan pelayanan kepada masyarakat dalam suatu periode. Dalam konteks organisasi Pemerintah Daerah, pengukuran kinerja SKPD dilakukan untuk menilai seberapa baik SKPD tersebut melakukan tugas pokok dan fungsi yang dilimpahkan kepadanya selama periode tertentu. Pengukuran kinerja SKPD merupakan wujud dari *vertical accountability*,

yaitu pengevaluasian kinerja bawahan oleh atasannya dan sebagai bahan *horizontal accountability* pemerintah daerah, yaitu kepada masyarakat atas amanah yang diberikan kepadanya.

2.1.3 Karakteristik Tujuan Anggaran

Menurut Kenis (1979) dalam Istiyani (2009), ada 5 (lima) karakteristik tujuan anggaran (*Budgetary Goal Characteristics*) yaitu:

2.1.3.1 Partisipasi Anggaran

Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, kemungkinan akan menimbulkan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi. Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran tersebut, kontribusi terbesar dari kegiatan penganggaran terjadi jika bawahan diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam kegiatan penyusunan anggaran (Istiyani, 2009).

Menurut Suyanto (2011), partisipasi penyusunan anggaran adalah suatu proses yang didalamnya terdapat individu yang terlibat dan mempunyai pengaruh terhadap penyusunan target anggaran yang akan dievaluasi dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut. Partisipasi penyusunan anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan kinerja yang pada akhirnya dapat meningkatkan efektivitas organisasi.

Syafrial (2009) mengatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran menunjukkan pada luasnya partisipasi aparat Pemerintah Daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh SKPD dan pengaruhnya terhadap tujuan anggaran mereka. Proses penganggaran pemerintah daerah yang memuat kerangka ekonomi daerah, prioritas pembangunan, dan kewajiban daerah melibatkan berbagai aparat daerah, yakni mulai dari aparat SKPD, Sekretariat Daerah, dan masyarakat. Dalam hal ini, DPRD diberi kesempatan untuk ambil bagian dalam perencanaan dan pengambilan keputusan melalui negosiasi terhadap tujuan anggaran. Hal ini sangat penting karena aparat Pemerintah Daerah akan merasa produktif dan puas terhadap pekerjaannya, sehingga memungkinkan munculnya perasaan berprestasi yang akan meningkatkan kinerjanya. Partisipasi aparat Pemerintah Daerah dalam proses penganggaran Pemerintah Daerah mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan aparat Pemerintah Daerah dalam menyusun anggaran daerah serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran.

2.1.3.2 Kejelasan Tujuan Anggaran

Kejelasan tujuan anggaran menggambarkan luasnya tujuan anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik serta dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap

pencapaiannya. Kejelasan tujuan anggaran merupakan hal yang paling penting dalam pencapaian suatu tujuan organisasi karena akan menentukan arah tujuan suatu organisasi. Tujuan anggaran yang tidak jelas dapat menyebabkan kebingungan, tekanan dan ketidakpuasan dari karyawan yang akan berdampak buruk terhadap kinerja manajerial (Suyanto, 2011).

Locke (1968) dalam Syafrial (2009) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki sehingga dapat berimplikasi pada peningkatan kinerja.

2.1.3.3 Evaluasi Anggaran

Menurut Ginting (2009 : 31), evaluasi anggaran menunjuk pada luasnya perbedaan anggaran yang digunakan kembali oleh individu pimpinan departemen dan digunakan dalam evaluasi kinerja mereka. Secara kualitatif, penelitian Munawar (2006) menemukan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah Kabupaten Kupang. Hal ini menunjukkan bahwa dalam menyiapkan anggaran mereka selalu melakukan evaluasi kegiatan-kegiatan yang telah diprogramkan dan pada pelaksanaan anggaran, mereka juga melakukan evaluasi

terhadap kegiatan yang telah dilakukan sehingga kinerja mereka menjadi lebih baik.

2.1.3.4 Umpan Balik Anggaran

Kenis (1979) dalam Damanik (2011) menyatakan bahwa umpan balik terhadap sasaran anggaran yang dicapai adalah variabel penting yang memberikan motivasi kepada manajer. Jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang diperoleh dari upayanya untuk mencapai sasaran, maka ia tidak mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan, dan tidak ada insentif untuk menunjukkan kinerja yang lebih baik, dan pada akhirnya menjadi tidak puas. Steers (1975) dalam Damanik (2011) mengemukakan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara umpan balik anggaran dengan kinerja.

Munawar (2006) menemukan bahwa aparat daerah Kabupaten Kupang mengetahui hasil usahanya dalam menyusun anggaran maupun dalam melaksanakan anggaran sehingga membuat mereka merasa berhasil.

2.1.3.5 Kesulitan Tujuan Anggaran

Istiyani (2009) mengemukakan bahwa tujuan anggaran adalah *range* dari "sangat longgar dan mudah dicapai" sampai "sangat ketat dan tidak dapat dicapai". Tujuan yang mudah dicapai gagal untuk memberikan suatu tantangan untuk partisipan, dan

memiliki sedikit pengaruh motivasi. Tujuan yang sangat ketat dan tidak dapat dicapai, mengarahkan pada perasaan gagal, frustrasi, tingkat aspirasi yang rendah. Manajer yang memiliki tujuan anggaran yang "terlalu ketat" secara signifikan memiliki ketegangan kerja tinggi dan motivasi kerja rendah, kinerja anggaran, dan efisiensi biaya dibandingkan untuk anggaran memiliki tujuan anggaran "tepat" atau "ketat tetapi dapat dicapai". Hal ini mengindikasikan bahwa "ketat tetapi dapat dicapai" adalah tingkat untuk kesulitan tujuan anggaran.

2.2 Penelitian Terdahulu

Berikut ini merupakan hasil penelitian yang dilakukan oleh peneliti terdahulu:

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Judul	Peneliti	Tahun	Sampel	Uji	Isi
1.	Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Temanggung)	Istiyani	2009	200 aparat Pemerintah Daerah dengan jabatan Eselon II, III, IV	1. Uji Instrumen - Uji Validitas - Uji Reliabilitas 2. Uji Asumsi Klasik - Heteroskedastisitas - Multikolinearitas - Autokorelasi 3. Uji Hipotesis - Uji <i>t</i> (<i>t-test</i>) - Koefisien Determinasi	<ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat Pemda - Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat Pemda - Umpan balik anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat Pemda - Evaluasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparat Pemda - Kesulitan tujuan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat Pemda
2.	Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku, Sikap, dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang	Munawar	2006	34 aparat Pemerintah Daerah yang ada di bawah Sekretaris Daerah	1. Uji Normalitas 2. Uji Hipotesis - Uji <i>t</i> - Uji F 3. Analisis Kualitatif	<ul style="list-style-type: none"> - Karakteristik tujuan anggaran secara serentak berpengaruh terhadap kinerja - Hanya variabel partisipasi anggaran dan umpan balik anggaran yang berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja - Variabel kejelasan tujuan anggaran, evaluasi anggaran, dan kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

3.	Pengaruh <i>Budgetary Goal Characteristic</i> dan Keadilan Prosedural terhadap Kinerja Manajerial (pada Pejabat Eselon III dan IV pada Pemerintah Kota Tebing Tinggi)	Ayu Zurlaini Damanik	2011	77 aparat Pemerintah Daerah dengan jabatan Eselon III dan IV	1. Uji Instrumen - Uji Validitas - Uji Reliabilitas 2. Uji Asumsi Klasik - Heteroskedastisitas - Multikolinearitas - Normalitas 3. Uji Hipotesis - Uji t (<i>t-test</i>) - Uji F - Koefisien Determinasi	- Hasil penelitian model I menunjukkan bahwa BGC dan keadilan prosedural secara simultan dan parsial berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial - Hasil penelitian model II menunjukkan partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, keadilan prosedural berpengaruh secara simultan dan signifikan terhadap kinerja. - Secara parsial, hanya partisipasi penyusunan anggaran dan keadilan prosedural yang berpengaruh signifikan terhadap kinerja
4.	Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Aparat Perangkat Daerah di Pemerintahan Kabupaten Karo	Hartika Sari Ginting	2009	78 aparat Pemerintah Daerah dengan jabatan Eselon II, III, dan IV	1. Uji Instrumen - Uji Validitas - Uji Reliabilitas 2. Uji Asumsi Klasik - Heteroskedastisitas - Multikolinearitas - Autokorelasi - Normalitas 3. Uji Hipotesis - Uji t (<i>t-test</i>) - Uji F - Koefisien Determinasi	- Baik secara simultan maupun parsial, partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparat perangkat daerah

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

5.	Pengaruh Ketepatan Skedul Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial SKPD pada Pemerintahan Kabupaten Sarolangun	Syafriah	2009	105 aparat Pemerintah Daerah dengan jabatan Eselon II, III, dan IV	1. Uji Instrumen - Uji Validitas - Uji Reliabilitas 2. Uji Asumsi Klasik - Heteroskedastisitas - Multikolinearitas - Normalitas 3. Uji Hipotesis - Uji t (<i>t-test</i>) - Uji F - Koefisien Determinasi	- Secara simultan, ketepatan skedul penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD - Secara parsial, kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD
6.	Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Struktur Desentralisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Deli Serdang)	Andarias Bangun	2009	62 aparat Pemerintah Daerah, terdiri dari kepala SKPD dan Pejabat Penatausahaan Keuangan	1. Uji Instrumen - Uji Validitas - Uji Reliabilitas 2. Uji Asumsi Klasik - Heteroskedastisitas - Multikolinearitas - Normalitas 3. Uji Hipotesis - Uji t (<i>t-test</i>) - Uji F - Koefisien Determinasi	- Secara parsial, partisipasi anggaran mempengaruhi kinerja manajerial SKPD, sedangkan kejelasan sasaran anggaran tidak mempengaruhi kinerja manajerial SKPD - Secara simultan, partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan struktur desentralisasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu (Lanjutan)

7.	Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten dan Kota Se-Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta)	Emile Setia Darma	2004	512 aparat Pemerintah Daerah dengan jabatan Eselon II, III, dan IV	<ol style="list-style-type: none"> 1. Uji Instrumen <ul style="list-style-type: none"> - Uji Validitas - Uji Reliabilitas 2. Uji Asumsi Klasik <ul style="list-style-type: none"> - Heteroskedastisitas - Multikolinearitas - Autokorelasi - Normalitas 3. Uji Hipotesis <ul style="list-style-type: none"> - H1 dan H2 dengan <i>simple regression analysis</i> - H3 dan H4 dengan uji interaksi menggunakan model selisih mutlak dari Frucot dan Shearon 	<ul style="list-style-type: none"> - Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap peningkatan kinerja - Sistem pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap peningkatan kinerja - Komitmen organisasi tidak dapat berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial - Komitmen organisasi tidak dapat berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan antara sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja manajerial
8.	Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial (pada Pejabat Eselon II dan III di SKPD Kota Metro)	Suyanto	2011	103 aparat Pemerintah Daerah dengan jabatan Eselon II dan III	<ol style="list-style-type: none"> 1. Uji Instrumen <ul style="list-style-type: none"> - Uji Validitas - Uji Reliabilitas 2. Uji Asumsi Klasik <ul style="list-style-type: none"> - Heteroskedastisitas - Multikolinearitas 3. Uji Hipotesis <ul style="list-style-type: none"> - Uji t (<i>t-test</i>) - Uji F 	<ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial - Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial

Dari hasil *review* kajian empiris yang ada, maka dapat disimpulkan bahwa terdapat perbedaan hasil pada penelitian-penelitian terdahulu. Selain itu, pada penelitian-penelitian terdahulu, juga terdapat perbedaan alat analisis yang digunakan dan perbedaan sampel yang diteliti. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Istiyani (2009), diperoleh hasil bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian Munawar (2006), Damanik (2011), Ginting (2009), Syafrial (2009), Bangun (2009), dan Suyanto (2011) yang juga memperoleh hasil bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Hal ini menunjukkan adanya hasil yang konsisten dalam pengujian variabel partisipasi anggaran terhadap kinerja.

Dalam penelitian Istiyani (2009), diperoleh hasil bahwa variabel kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian Ginting (2009), Syafrial (2009), Darma (2004), dan Suyanto (2011), namun hasil penelitian ini tidak didukung oleh penelitian Munawar (2006), Damanik (2011), dan Bangun (2009) yang memperoleh hasil bahwa variabel kejelasan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Hal ini menunjukkan adanya hasil yang tidak konsisten dalam pengujian variabel kejelasan tujuan anggaran terhadap kinerja.

Dalam penelitian Istiyani (2009), diperoleh hasil bahwa variabel umpan balik anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian Munawar (2006) yang

menunjukkan bahwa umpan balik anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Namun, penelitian ini bertentangan dengan penelitian Damanik (2011) yang memperoleh hasil bahwa umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah, namun hasil Hal ini juga menunjukkan adanya hasil yang tidak konsisten dalam pengujian variabel umpan balik anggaran terhadap kinerja.

Dalam penelitian Istiyani (2009), diperoleh hasil bahwa variabel evaluasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Dari hasil penelitian-penelitian lainnya, belum ada yang menunjukkan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Hasil penelitian Munawar (2006) dan Damanik (2011) juga menunjukkan bahwa evaluasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Hal ini juga menunjukkan adanya hasil yang tidak konsisten dalam pengujian variabel evaluasi anggaran terhadap kinerja.

Dalam penelitian Istiyani (2009), diperoleh hasil bahwa variabel kesulitan tujuan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Sama seperti pengujian variabel evaluasi anggaran, hasil penelitian-penelitian lainnya belum ada yang menunjukkan bahwa kesulitan tujuan anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Hasil penelitian Munawar (2006) dan Damanik (2011) justru menunjukkan bahwa kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Maka, hal ini juga menunjukkan adanya hasil yang tidak konsisten dalam pengujian variabel kesulitan tujuan anggaran terhadap kinerja.

2.3 Pengembangan Hipotesis

Kinerja manajerial merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektivitas organisasi. Kinerja akan dikatakan efektif apabila pihak-pihak bawahan mendapat kesempatan terlibat atau berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Ketika suatu anggaran dirancang secara partisipatif maka karyawan akan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapai standar yang ditetapkan karena mereka ikut serta terlibat dalam proses penyusunannya yang akan berpengaruh pada tingkat kinerja (Suyanto, 2011). Hasil penelitian Istiyani (2009) di Kabupaten Temanggung, membuktikan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Hasil penelitian ini juga didukung oleh penelitian Munawar (2006) di Kabupaten Kupang, Damanik (2011) di Pemerintah Kota Tebing Tinggi, Syafrial (2009) di Kabupaten Sarolangun, Bangun (2009) di Kabupaten Deli Serdang, dan Suyanto (2011) di Kota Metro, yang kesemuanya membuktikan bahwa secara parsial, partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah

Locke (1968) dalam Bangun (2009) mengatakan bahwa kejelasan tujuan anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan tujuan anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung,

tidak tenang, dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan. Penelitian Istiyani (2009) di Kabupaten Temanggung membuktikan bahwa kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Hasil penelitian ini juga didukung oleh penelitian Ginting (2009) di Kabupaten Karo, Darma (2004) di Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta, dan Suyanto (2011) di Kota Metro, yang membuktikan bahwa kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₂: Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah

Menurut Munawar (2006 : 9), pengukuran kinerja mencakup berbagai aspek sehingga dapat memberikan informasi yang efisien dan efektif dalam pencapaian kinerja tersebut. Sesuai dengan pendekatan kinerja yang digunakan dalam penyusunan anggaran, maka setiap alokasi biaya yang direncanakan harus dikaitkan dengan tingkat pelayanan atau hasil yang diharapkan dapat dicapai. Kinerja pemerintah daerah dapat diukur melalui evaluasi terhadap pelaksanaan anggaran. Berdasarkan teori, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₃: Evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah

Steers (1975) dalam Istiyani (2009) secara empiris menemukan bahwa umpan balik dan kejelasan tujuan berhubungan dengan kinerja. Melalui eksperimen lapangan, Kim (1984) dalam Istiyani (2009) juga mendukung bahwa penentuan tujuan dan umpan balik secara bersama-sama berdampak pada kinerja. Kejelasan dan kesulitan tujuan, jika diterima, akan meningkatkan kinerja. Hasil penelitian Munawar (2006) di Kabupaten Kupang membuktikan bahwa umpan balik anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja. Munawar (2006) menemukan bahwa aparat daerah Kabupaten Kupang mengetahui hasil usahanya dalam menyusun anggaran maupun dalam melaksanakan anggaran sehingga membuat mereka merasa berhasil. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₄: Umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah

Hirst (1990) dalam Istiyani (2009) membuktikan bahwa tujuan yang sulit menghasilkan kinerja yang lebih tinggi dibandingkan jika menetapkan tujuan spesifik yang sedang atau mudah, maupun tujuan yang bersifat umum. Kesulitan tujuan juga berhubungan positif dengan kriteria keberhasilan. Semakin tinggi tujuan, semakin tinggi pula kinerja. Hasil penelitian Istiyani (2009) di Kabupaten Temanggung, membuktikan bahwa kesulitan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

***H5: Kesulitan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat
Pemerintah Daerah***

