



# **PERUBAHAN SISTEM PENGANGGARAN DI INDONESIA DAN DAMPAKNYA PADA KINERJA**

PIDATO PENGUKUHAN

Diucapkan pada Upacara Penerimaan  
Jabatan Guru Besar  
Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro

Semarang, 7 Juli 2010

Oleh :

Mohamad Nasir

---

**PERUBAHAN SISTEM PENGANGGARAN  
DI INDONESIA DAN DAMPAKNYA PADA KINERJA**

Oleh :

Mohamad Nasir

# **PERUBAHAN SISTEM PENGANGGARAN DI INDONESIA DAN DAMPAKNYA PADA KINERJA**

**Mohamad Nasir**

## **PIDATO PENGUKUHAN**

Diucapkan pada Upacara Penerimaan  
Jabatan Guru Besar  
Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro

Semarang, 7 Juli 2010

Diterbitkan oleh :  
Badan Penerbit Universitas Diponegoro,  
Semarang.

**ISBN : 978-979-704-955-3**

*Bismillaahirrahmaanirrahiim*  
*Assalaamu'alaikum warohmatullaahi wa barakaatuh*  
Selamat pagi dan salam sejahtera

Yang saya hormati

Bapak Menteri Pendidikan Nasional Republik Indonesia  
Bapak Rektor/Ketua Senat Universitas Diponegoro  
Sekretaris dan Anggota Senat Universitas Diponegoro  
Para Guru Besar dari Lingkungan Universitas Diponegoro dan luar  
Universitas Diponegoro Ketua dan Anggota Dewan Penyantun Universitas  
Diponegoro  
Bapak Gubernur dan Muspida Propinsi Jawa Tengah atau yang mewakili  
Para Pembantu Rektor Universitas Diponegoro  
Para Dekan dan Pembantu Dekan di Lingkungan Universitas Diponegoro  
Para Ketua dan Sekretaris Lembaga di Lingkungan Universitas Diponegoro  
Para Dosen di Lingkungan Universitas Diponegoro  
Para Mahasiswa di Lingkungan Universitas Diponegoro  
Para tamu undangan, teman sejawat, kawan profesi, dan seluruh keluarga  
yang berbahagia

Pertama-tama marilah kita panjatkan puji syukur Alhamdulillah kehadirat ALLAH SWT yang telah memberikan kita karunia nikmat dan limpahan rahmat yang tiada terhingga, sehingga kita bisa berkumpul di sini untuk mengikuti sidang Senat Terbuka Universitas Diponegoro. Syukur yang mendalam juga kami rasakan atas Rahmat ALLAH yang maha kuasa yang telah diberikan kepada saya sekeluarga sehingga saya dapat mencapai jabatan akademik sebagai Guru Besar di Universitas Diponegoro.

Terima kasih yang sebesar-besarnya saya sampaikan kepada Bapak Rektor/Ketua Senat Universitas Diponegoro yang telah memberikan kesempatan dan kehormatan kepada saya untuk menyampaikan pidato pengukuhan saya

sebagai guru besar Ilmu Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.

Hadirin yang saya hormati, perkenankanlah saya menyampaikan pidato pengukuhan saya yang berjudul:

## **PERUBAHAN SISTEM PENGANGGARAN DI INDONESIA DAN DAMPAKNYA PADA KINERJA**

### **Pendahuluan**

Akhir-akhir ini, pengambilan keputusan harus mengikuti proses perubahan yang cepat, sehingga hal ini dipertukan perangkat khusus baik pada aspek strategik maupun aspek operasional dalam suatu organisasi (termasuk pemerintah). Pergeseran tersebut mengalami perubahan yang mendasar dari struktur organisasi sentralisasi menjadi struktur organisasi desentralisasi. Perubahan dari sentralisasi menuju desentralisasi diharapkan manajemen kantor pusat dapat mengkonsentrasikan lebih efektif pada aspek strategik dan pengambilan keputusan jangka panjang (Nasir, 2008). Dengan kata lain, manajer operasional (pimpinan tingkat daerah) harus lebih kreatif dan inovatif sesuai dengan tanggungjawab yang dimiliki. Tanggung-jawab tersebut dapat diwujudkan dalam bentuk anggaran.

Pada umumnya, para manajer memerlukan anggaran sebagai salah satu komponen penting, agar organisasi yang mereka kelola tersebut tetap bertahan dan berkembang dalam lingkungan bisnis yang cepat berubah seperti sekarang ini. Anggaran merupakan sebuah rencana dari beberapa aktifitas di masa yang akan datang, dan mengidentifikasi aktifitas tersebut untuk mencapai tujuan serta sebagai salah satu alat untuk menilai kinerja manajer. Beberapa perusahaan maupun organisasi di Indonesia umumnya menggunakan anggaran sebagai target terlaksananya berbagai program yang telah disusun dalam perencanaan jangka pendek maupun jangka panjang. Apabila para manajer sudah menetapkan suatu anggaran, maka pencapaian sasaran anggaran tersebut hanya dapat dilakukan melalui serangkaian aktivitas yang telah ditetapkan sebelumnya dalam anggaran, sehingga suatu organisasi yang

baik pasti membutuhkan anggaran untuk menerjemahkan keseluruhan strategi ke dalam rencana dan tujuan jangka pendek dan jangka panjang (Hanson dan Mowen, 2005).

Sebagai suatu rencana kegiatan yang akan dicapai, anggaran bukan hanya merupakan rencana keuangan yang mencatat tentang pendapatan dan biaya yang ingin dicapai, tetapi anggaran juga menjadi alat utama sebagai pengendalian setiap organisasi (Cherrington dan Cherrington, 1973). Anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan jangka pendek yang efektif (Argyris, 1952; Govindarajan, 1986). Anggaran tersebut mampu menunjukkan sumber dan penggunaan sumber daya dalam suatu organisasi pada periode waktu yang diperlukan, biasanya periode satu tahun. Salah satu keunggulan untuk menjelaskan masa datang adalah untuk mengendalikan aktivitas-aktivitas yang sedang berjalan. Anggaran yang telah disetujui menjadikan kesanggupan untuk melaksanakan, sehingga perencanaan aktivitas-aktivitas yang telah ditetapkan dapat dikendalikan. Pemerintah dalam melakukan aktifitasnya tiap tahun menghimpun dan membelanjakan dananya melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau APBN yang disusun berdasarkan system anggaran berbasis kinerja.

Saat sekarang pemerintah mengharuskan sistem penganggaran berbasis kinerja (*performance budget system*) untuk digunakan. Sistem ini diajukan sebagai pengganti sistem sebelumnya, yaitu sistem penganggaran tradisional (*traditional budget system*). Sistem ini diduga sarat dengan kelemahan, yang berimbas pada praktik penganggaran yang boros dan korup. Demikian juga ada yang menganggap, bahwa digunakannya sistem penganggaran berbasis kinerja untuk sektor pemerintahan sesungguhnya tidak tepat benar, karena beberapa alasan, di antaranya adalah bahwa kinerja dalam bentuk outcome adalah sesuatu yang tidak bisa dilihat dalam kurun waktu satu atau dua tahun, sehingga yang bisa dilihat dalam kurun waktu tersebut hanya *output*.

Perubahan tersebut mengakibatkan timbulnya beberapa orang terlibat di dalam penyusunan anggaran yang biasa disebut partisipasi penyusunan anggaran. Hal ini diharapkan terbentuk anggaran yang efektif, karena pegawai

tingkat bawah dapat memahami atau mengetahui tugas dan strategi yang akan digunakan. Membuat anggaran yang efektif, manajer memerlukan ramalan kondisi yang akan datang yang dapat ditelusuri (Nouri dan Parker, 1998). Menurut pendapat Argyris (1952), kunci kinerja yang efektif adalah tercapainya tujuan anggaran sedangkan partisipasi sangat berperan penting dalam mewujudkan anggaran tersebut. Partisipasi dalam penyusunan anggaran bisa memberikan informasi tambahan yang dapat mengurangi ambiguitas peran yang mendukung perbaikan kinerja (Chenhall dan Brownell, 1988). Ketika manajer bawah memiliki informasi lebih baik daripada manajer atasnya, maka dengan partisipatif, manajer dapat melakukan sistem kontrol yang memungkinkan manajer bawah untuk mengungkapkan informasi pribadinya dan dapat dimasukkan dalam anggaran pada saat kinerja mereka akan dinilai (Chong dan Chong, 2002)

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Konsep Anggaran**

Anggaran merupakan kegiatan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan atau diperkirakan terjadi dalam periode tertentu pada masa yang akan datang (Brownell dan McInnes, 1986). Anggaran juga merupakan alat bagi manajer tingkat atas untuk mengendalikan, mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kinerja, dan memotivasi manajer bagian bawahnya (Kennis, 1979). Anggaran yang disusun memiliki peranan sebagai perencanaan yaitu anggaran berisi tentang ringkasan rencana keuangan organisasi di masa datang, sedangkan anggaran dipandang sebagai penilaian kinerja yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial (Schiff dan Lewin, 1970). Anggaran merupakan suatu pernyataan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan, diperkirakan terjadi dalam periode tertentu yang direncanakan di masa yang akan datang (Brownell dan McInnes, 1986). Anthony dan Govindarajan (2003) mempertegas pengertian anggaran sebagai suatu rencana yang disajikan secara kuantitatif dan biasanya dinyatakan dalam satuan uang yang disusun untuk periode yang akan datang

Anggaran berisi rencana-rencana yang berkaitan dengan aktivitas organisasi dengan menggunakan dan memanfaatkan berbagai sumber ekonomi organisasi yang kemudian diproyeksikan ke dalam laporan keuangan yang diharapkan untuk jangka waktu tertentu. Rencana-rencana organisasi tersebut harus dituangkan dalam perencanaan jangka panjang yang lebih dikenal dengan perencanaan stratejik. Proses perencanaan ini dapat memberikan manfaat potensial pada organisasi yang dituangkan dalam anggaran operasional; yaitu kerangka kerja untuk pengembangan anggaran tahunan; alat pengendalian manajemen; suatu mekanisme untuk mendorong manajer untuk berfikir jangka panjang; membantu manajer ke arah penugasan organisasi jangka panjang; dan membantu berfikir eksplisit tentang tindakan jangka pendek yang diinginkan untuk mengimplementasikan strategi jangka panjang (Anthony dan Govindarajan, 2003).

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Pentingnya Anggaran**

Anggaran merupakan suatu rencana manajemen yang memiliki beberapa manfaat. Meskipun banyak manfaat yang diperoleh dalam penyusunan anggaran, tetapi masih terdapat beberapa kelemahan yang membatasi anggaran. Adapun kelemahan dari suatu anggaran yaitu anggaran disusun terlalu kaku atau target yang ditetapkan dalam anggaran sulit untuk dicapai, sehingga anggaran dirasakan terlalu menekan (Argyris, 1952; Brownell dan McInnes, 1986). Hal ini merupakan dampak disfungsional anggaran, dimana anggaran yang terlalu menekan akan menimbulkan sikap agresi karyawan (bawahan) terhadap manajemen (atasan) yang mengakibatkan ketegangan dan bahkan menyebabkan anggaran menjadi tidak efisien. Demikian pula pada saat seseorang atau manajer memasukkan kepentingan pribadi dan mencoba hidup dengan anggaran, maka memungkinkan anggaran disusun tidak berdasarkan kemampuan atau produktivitas yang sebenarnya (*budgetary slack*).



*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Fungsi Anggaran**

Anggaran bermanfaat untuk membantu meneliti, mempelajari masalah-masalah yang berhubungan dengan kegiatan yang dilakukan. Dalam koordinasi, manajer mengkoordinasikan antara faktor manusia dengan perusahaan, dan menghubungkan aktivitas organisasi dengan trend usaha, serta menempatkan penggunaan modal pada kegiatan-kegiatan yang menguntungkan, dalam arti seimbang dengan program-program perusahaan (Nasir, 2008). Sedangkan dalam pengawasan, manajer mempunyai kegiatan untuk mengawasi seluruh kegiatan dan pengeluaran. Kegiatan tersebut tidak hanya direncanakan saja, tetapi di dalam pelaksanaannya harus diadakan pengawasan agar betul-betul seperti yang direncanakan. Pengawasan juga dapat melakukan pencegahan secara umum pemborosan-pemborosan. Kontrol terhadap pelaksanaan anggaran diharapkan dapat mengurangi pemborosan-pemborosan yang terjadi.

Fungsi anggaran selain sebagai alat untuk pengendalian juga sebagai alat untuk mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, memotivasi dan mengevaluasi prestasi (Kennis, 1979; Chong dan Chong, 2002). Disamping itu anggaran berfungsi sebagai alat untuk memudahkan perencanaan organisasi di masa yang akan mendatang (Brwonell dan McInnes, 1986). Walaupun anggaran sudah disusun dengan baik, tetapi anggaran masih dapat memberikan kekuatan dan kelemahan. Oleh karena itu, pengalaman dalam penetapan anggaran cenderung untuk mempengaruhi manajemen terhadap praktik formal. Masalah yang penting adalah bagaimana praktik dalam penyusunan anggaran menjelaskan keterlibatan manajemen. Pengaruh baik dan jelek perencanaan dalam pencapaian perusahaan dapat dilihat pada bentuk atau model perencanaan. Kanis (1979) menyatakan bahwa ada beberapa ciri-ciri penetapan perencanaan; yaitu partisipasi dalam penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, dan kesulitan dalam menentukan tujuan anggaran.

Penerapan anggaran sangat berbeda antara penerapan anggaran di pemerintah dan sektor privat atau swasta. Produk anggaran pada kegiatan sektor

privat lebih gampang diukur. Bagian pemasaran sebuah perusahaan, misalnya, bisa menetapkan anggaran pemasaran sejumlah tertentu, dengan target kontribusi terhadap pendapatan sejumlah tertentu. Jadi, jelas ada hubungan antara kegiatan pemasaran tertentu dengan target yang harus dicapai, misalnya tingkat penjualan tertentu. Itu pun masih dengan catatan, yaitu bahwa kegiatan pemasaran di suatu tahun tidak otomatis berhubungan langsung dengan pencapaian tingkat penjualan tahun yang sama. Bisa jadi, kegiatan pemasaran yang gencar di tahun sekarang baru berimbas positif terhadap tingkat penjualan di tahun mendatang. Penganggaran pada kegiatan pemerintahan seringkali tidak dapat diukur dalam satuan ukuran yang kuantitatif, sehingga mengukur kinerja atas produk kegiatan pemerintahan juga bukanlah hal yang mudah. Yang bisa dilakukan paling hanyalah mencari kesetaraan ukuran atau sekedar menetapkan hal-hal yang bisa diukur dari produk kegiatan pemerintahan tersebut.

Anggaran belanja cenderung membesar dari tahun ke tahun. Untuk itu kesulitan yang muncul justru menyangkut masalah anggaran pendapatan. Lihatlah struktur anggaran dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Sesungguhnya, sistem anggaran defisit telah kita pilih sejak lama, sehingga akibatnya defisit harus ditutup dengan kegiatan pembiayaan tertentu, di antaranya utang luar negeri. Maka, menafikan utang luar negeri menjadi hal yang tidak tepat jika orientasi belanja tetap bersifat *incremental*. Masalah lain yang harus segera dipecahkan hingga kini di pemerintahan pusat maupun daerah belum ada Standar Pelayanan Minimum (SPM) yang dapat digunakan sebagai dasar menetapkan target *outcome* minimum. Padahal, secara teoritis sistem penganggaran berbasis kinerja mengharuskan keberadaan SPM, dan juga sebuah analisis biaya standard (ABS). Walaupun ada SPM itu pun baru untuk beberapa kementerian.

Analisis biaya standard (ABS) belum dilaksanakan dengan baik di seluruh kementerian, sehingga pemahaman dalam pelaksanaan anggaran belum sepenuhnya. Kiranya belum ada satupun unit kerja pemerintahan yang saat ini telah memiliki ABS baku. Ini beralasan, karena salah satu dasar penyusunan ABS adalah keberadaan suatu sistem akuntansi yang baik. Saat ini, praktik akuntansi pemerintah pusat dan daerah masih dalam tahap

pengembangan, sehingga masih diragukan apakah data akuntansi yang dihasilkan bisa digunakan untuk menyusun standar biaya dari kegiatan pemerintahan tersebut. Ini berbeda dengan praktik yang ada di sektor privat atau swasta, di mana penetapan harga standar bisa dihitung dari data masa lalu yang dihasilkan oleh sistem akuntansi yang ada setelah disesuaikan dengan unsur-unsur lain.

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Jenis Anggaran**

Anggaran disusun dengan berbagai sistem yang dipengaruhi oleh pikiran-pikiran pemimpin yang melandasi pendekatan tersebut. Adapun sistem-sistem dalam penyusunan anggaran tersebut dapat digolongkan a). system penganggaran tradisional (*traditional-based budgeting system*); b). Sistem anggaran incremental (*incremental based budgeting*); c). sistem penganggaran berbasis perencanaan program (*planning programming-based budgeting system*); d). Sistem anggaran berdasarkan nol (*zero based budgeting systems*); e). sistem anggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting system* (Bastian, 2006).

#### *a). Traditional-based budgeting system*

Sistem anggaran ini melakukan penyusunan anggaran yang didasarkan pada dari mana dana ini berasal (pos-pos penerimaan) dan untuk apa dana tersebut digunakan (pos-pos pengeluaran) (Bastian, 2006). Sistem ini tidak didasarkan atas pemikiran dan analisis rangkaian kegiatan yang harus dilakukan untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan oleh manajemen. Kerangka berfikirnya adalah penyusunannya lebih mendasarkan pada kebutuhan untuk mengeluarkan belanja. Dalam sistem ini, anggaran lebih banyak ditekankan pada pertanggung-jawaban pelaksanaan anggaran secara akuntansi yang meliputi pelaksanaan anggaran, pengawasan anggaran dan penyusunan pelaporannya. Pengelompokan pos-pos anggaran didasarkan atas obyek-obyek

pengeluaran, sedangkan distribusi anggaran didasarkan atas alokasi tiap-tiap kementerian/lembaga.

Sistem pertanggung-jawabannya hanya menggunakan kuitansi/bukti pengeluaran saja, tanpa diperiksa dan diteliti lebih lanjut apakah dana telah digunakan secara efektif/efisien atau tidak. Dalam pemerintahan kita, mula-mula pemerintah memberi alokasi dana untuk tiap-tiap kementerian/lembaga, kemudian setiap kementerian/lembaga mengambil pembagian alokasi dana tersebut dan menggunakannya untuk melaksanakan kegiatan sampai habis. Setelah dana tersebut habis dipakai, setiap kementerian/lembaga wajib melaporkan bahwa dana tersebut sudah dipakai. Jadi tolok ukur keberhasilan anggaran tersebut adalah pada hasil kerja. Maksudnya jika anggaran tersebut seimbang (*balance*), maka anggaran tersebut dapat dikatakan berhasil, tetapi jika anggaran tersebut defisit atau surplus, berarti anggaran tersebut gagal. Hal ini menggambarkan masih lemahnya sistem anggaran berbasis tradisional.

Jadi, sistem anggaran berbasis tradisional lebih menitik-beratkan pada segi pertanggungjawaban keuangan (dana) dari sudut akuntansinya saja tanpa diuji apakah realisasi anggaran tersebut efisien atau tidak. Anggaran disini diartikan semata-mata sebagai alat dan sebagai dasar legitimasi (pengabsahan) berapa besarnya pengeluaran negara dan berapa besarnya penerimaan yang dibutuhkan untuk menutup pengeluaran tersebut. Permasalahan sistem penganggaran bagi sektor publik atau pemerintah adalah selalu melihat perkembangan masa lalu. Ada beberapa keluhan, bagaimana mungkin anggaran yang disusun bisa mencapai kinerja ideal, jika anggaran yang tersedia tidak mencukupi? Justru di situ mungkin permasalahan utama. Meski anggaran sudah dibungkus dengan istilah berbasis kinerja, tetapi jiwa sistem penganggaran tradisional tak seluruhnya bisa dihapuskan dari pemahaman para pemimpin. Bukan hanya karena sistem anggaran berbasis tradisional ini sudah mendarah daging selama bertahun-tahun, namun juga karena pola pikir para pemimpin yang ada tidak berubah. Lihatlah, bagaimana anggaran yang disusun lebih berorientasi pada kenaikan jumlah anggaran. Jarang sekali anggaran suatu unit kerja disusun lebih kecil dari tahun-tahun sebelumnya, sementara tidak diikuti kinerja yang dicapai apakah meningkat atau tidak.

Akibatnya, kebutuhan anggaran untuk belanja menjadi membesar, sementara anggaran pendapatan justru masih dalam kondisi ketidakjelasan.

b). *Performance based budgeting systems*

Sistem ini dianggap lebih maju daripada sistem anggaran berbasis tradisional. Penganggaran berbasis kinerja berorientasi bagaimana para pemimpin mendayagunakan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal dari kegiatan yang dilaksanakan. Dalam sistem ini, para pemimpin tidak hanya mendasarkan kepada apa yang dibelanjakan saja, seperti yang terjadi di sistem penganggaran tradisional, tetapi anggaran juga didasarkan kepada tujuan-tujuan atau rencana-rencana tertentu yang pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan biaya/dana yang dipakai tersebut harus dijalankan secara efektif dan efisien. Jadi, dalam sistem anggaran berbasis kinerja ini bukan semata-mata berorientasi kepada berapa jumlah yang dikeluarkan, tetapi para pemimpin sudah memikirkan terlebih dulu mengenai rencana kegiatan apa yang akan dicapai, proyek apa yang akan dikerjakan, dan bagaimana pengalokasian biaya agar digunakan secara efektif dan efisien. Sehingga sistem ini sudah memperhatikan beban kerja dari setiap kegiatan yang sudah direncanakan.

Dalam sistem penganggaran ini mulai memperhatikan pada pengawasan penata-laksanaan (*management control*), sehingga dalam sistem ini efisiensi penggunaan dana dapat diperiksa. Demikian pula, hasil kerja yang telah dicapai dapat diketahui. Pengelompokan pos-pos anggaran didasarkan atas kegiatan dan telah ditetapkan suatu tolok ukur berupa standar biaya dan standard pencapaiannya. Dalam akuntansi, salah satu syarat untuk menerapkan sistem ini adalah pemimpin harus menggunakan sistem akuntansi biaya sebagai alat untuk menentukan biaya masing-masing program dan akuntansi biaya sebagai alat untuk mengukur tingkat efisiensi pengeluaran dana. Tolok ukur keberhasilan sistem anggaran ini adalah kinerja atau prestasi dari tujuan atau hasil anggaran itu dengan menggunakan dana secara efisien.

Ketika manajer atau pemimpin melihat kelemahan praktik sistem penganggaran tradisional, maka lantas ada pemikiran untuk lebih mengembangkan sistem penganggaran yang lebih memfokuskan pada sistem

yang lebih menjanjikan yaitu sistem penganggaran berbasis kinerja. Sistem ini memberikan gambaran adanya hubungan antara *input* dan *output*, serta *outcome*. Sistem anggaran ini mengolah *input* yang berupa rencana-rencana kegiatan. Keluarannya diukur apakah sudah sesuai dengan hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Sistem ini tak lagi sekedar melahirkan sebuah kegiatan tanpa arah yang jelas. Sayangnya, kendati menjanjikan hal yang lebih baik, sistem ini juga mengandung kelemahan mendasar, yaitu tidak mudah mengukur kinerja dalam bentuk *outcome*, dan masalah kompetensi sumber daya manusia yang bisa merumuskan tolok ukur *output* dan *outcome* secara tepat tidak memadai jumlahnya, tetapi apa boleh buat, jangkar telah diangkat, kapalpun harus tetap berlayar, maka permasalahan kelemahan sistem penganggaran berbasis kinerja dalam tataran teknis dan operasional, harus dicari jalan keluarnya. Hal ini bukan hal mudah untuk bisa mencapai praktik anggaran berbasis kinerja yang paling ideal. Yang bisa dilakukan saat ini adalah mencoba menciptakan suatu pola pikir penyusunan anggaran, dan juga implementasinya, dan tidak lagi sekedar menyusun anggaran untuk sebuah kegiatan yang sekedar ada tanpa mempertimbangkan prioritas kegiatan. Pertimbangan prioritas kegiatan jelas sebuah keharusan mutlak, terutama terkait dengan kendala keterbatasan dana yang tersedia.

c). *Planning Programming based budgeting systems*

Sistem penganggaran berdasarkan perencanaan program (*Planning Programming-based Budgeting System*) ini dapat ditekankan pada penyusunan rencana dan program. Rencana disusun sesuai dengan tujuan organisasi; yaitu untuk kesejahteraan para pegawai karena para pemimpin bertanggung jawab dalam memproduksi dan mendistribusikan barang dan jasa, demikian pula alokasi sumber-sumber ekonomi yang lain. Pengukurannya adalah memanfaatkan penggunaan dana. Hal ini dilihat dari sudut pengaruhnya terhadap lingkungan secara keseluruhan, baik dalam jangka pendek maupun jangka panjang. Pengelompokan pos-pos anggaran didasarkan atas tujuan-tujuan yang hendak dicapai di masa yang akan datang. Proses penyusunannya ini dapat dilakukan melalui beberapa tahap; yaitu menentukan tujuan yang akan dicapai; mengkaji pengalaman-pengalaman di masa lalu; melihat prospek

perkembangan yang akan datang; dan menyusun rencana yang bersifat umum mengenai apa yang akan dilaksanakan.

Setelah keempat tahap di atas selesai disusun, barulah memasuki tahap selanjutnya yang terdiri dari menyusun program pelaksanaan rencana yang telah ditetapkan, dan berdasarkan program pelaksanaan ditentukan berapa jumlah dana yang diperlukan untuk melaksanakan program-program tersebut. Beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan sistem ini adalah:

1. dituntut kemampuan dalam menyusun rencana dan program secara terpadu
2. dibutuhkan informasi yang lengkap, baik informasi masa lalu maupun masa akan datang yang relevan dengan kebutuhan penyusunan rencana dan program tersebut.
3. dilakukan pengawasan mulai sebelum pelaksanaan sampai selesainya pelaksanaan rencana dan program.

Selain ketiga bentuk sistem penganggaran tersebut di atas, dikenal pula sistem penganggaran yang dinamakan sistem anggaran berbasis nol atau *Zero Based Budgeting systems* (ZBB). ZBB merupakan sistem penganggaran yang didasarkan pada perkiraan kegiatan tahun yang bersangkutan, bukan pada apa yang telah dilakukan pada masa lalu. ZBB mensyaratkan adanya evaluasi atas semua kegiatan atau pengeluaran dan semua kegiatan dimulai dari basis nol, tidak ada level pengeluaran minimum tertentu.

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Prinsip Anggaran**

Prinsip penganggaran secara tradisional dikenal dengan istilah **tiga E**; yaitu ekonomis, efisiensi, dan efektif (Jones dan Pendlebury, 1996; Bastian, 2006). Tiga hal tersebut berkaitan erat dengan input-output. Artinya ekonomis berkaitan dengan input, efektif berkaitan dengan output, dan efisien berkaitan dengan input-output. Namun dalam perkembangan akhir-akhir ini, pemahaman terhadap prinsip akuntansi sudah berkaitan dengan *corporate governance*. Dalam prinsip

ini menjelaskan bahwa anggaran memperhatikan prinsip transparansi, akuntabilitas, jujur, dan dapat dipertanggungjawabkan.

Transparansi harus dilakukan dalam penyusunan anggaran agar semua pengguna anggaran tahu dan dapat melaksanakan apa yang sudah menjadi tanggung-jawabnya. Prinsip ini memberikan keterbukaan dalam penyusunannya, pelaksanaannya, dan pelaporannya. Sedangkan akuntabilitas merupakan tanggung jawab pimpinan dalam melaporkan semua aktivitas yang dilakukan sebagai wujud dari akuntabilitas. Untuk mewujudkan hal tersebut, pimpinan dalam melakukan aktivitasnya harus jujur dan tidak ada keperpihakan kepada siapapun. Jika kejujuran bisa dilakukan, maka pimpinan akan mudah mempertanggung-jawabkan apa saja yang menjadi kewenangannya. Semua empat prinsip tersebut jika pimpinan dapat memenuhi, maka manajemen atau pimpinan dapat dikategorikan sebagai pengelola organisasi yang baik (*good corporate governance*).

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Proses Penyusunan Anggaran**

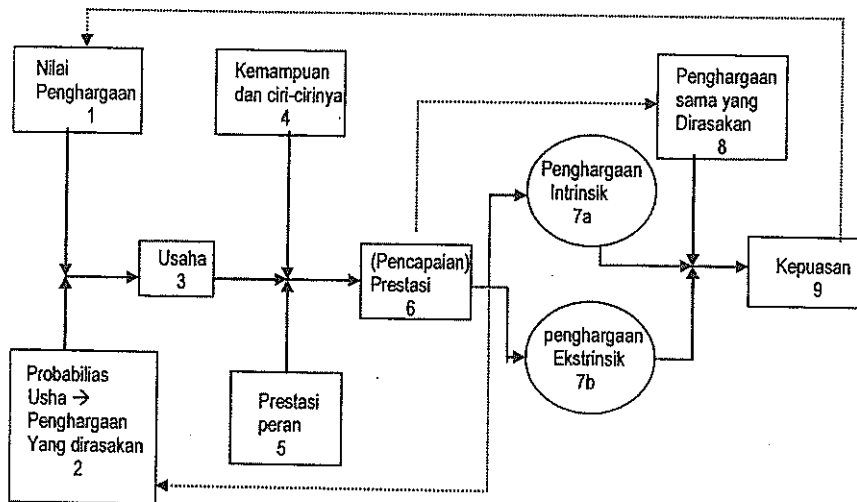
Ada kemungkinan proses penyusunan anggaran mempunyai dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyris 1952 ; Milani 1975). Dampak tersebut ditunjukkan ada tidaknya fungsi anggaran sebagai alat pengendalian yang baik untuk memotivasi para anggota organisasi dalam meningkatkan kinerjanya. Motivasi mengarah pada keputusan mengenai berapa banyak usaha yang dihasilkan dalam suatu situasi tertentu. Motivasi pemimpin berpartisipasi dalam penyusunan anggaran didasarkan pada suatu urutan harapan dua tahap (usaha-prestasi dan prestasi pada hasil) (Vroom, 1964)

Usaha merupakan fungsi nilai yang dirasakan sebagai penghargaan yang menunjukkan nilai penghargaan, dan probabilitas usaha yang dirasakan untuk memperoleh penghargaan, sedangkan prestasi ditentukan oleh usaha. Pada model tersebut menunjukkan bahwa hubungan antara usaha dan prestasi tergantung pada kemampuan dan karakter karyawan serta persepsi dari peran tersebut. Para karyawan merasakan apa ada penghargaan intrinsik maupun



penghargaan ekstrinsik untuk prestasi. Selanjutnya kepuasan kerja ditentukan oleh persepsi para karyawan terhadap persamaan penghargaan yang diterima. Penghargaan intrinsik diberikan oleh diri sendiri yang terdiri dari hal-hal yang tidak nyata seperti pemahaman terhadap tujuan dan prestasi, sedangkan penghargaan ekstrinsik adalah hasil yang nyata seperti upah, dan pengakuan publik. Model pengharapan (Porter dan Lowler, 1968) tersebut dapat dilihat pada gambar berikut:

Gambar 1: Model Pengharapan



Sumber: Porter dan Lawler, 1968.

Proses penyusunan anggaran di pemerintahan Indonesia melalui rangkaian aktivitas yang melibatkan banyak pihak, termasuk semua departemen/ kementerian dan lembaga, dan dewan perwakilan rakyat (DPR). Peran aktif DPR dalam proses penyusunan anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) dalam beberapa tahun terakhir ini, telah menjadikan proses penyusunan APBN menjadi lebih demokratis, transparan, obyektif, dan lebih dapat dipertanggungjawabkan, walaupun menimbulkan masalah-masalah baru apakah hal ini akan efektif atau tidak. Untuk itu perlu dikaji ulang atau disiplin waktu penyusunan anggaran perlu ditata ulang agar pelaksanaan anggaran tidak seperti sekarang yang terjadi yang akan menyulitkan pada pelaksana anggaran. Penyusunan anggaran secara partisipasi diharapkan kinerja pemimpin akan meningkat, dimana ketika suatu tujuan dirancang dan secara partisipasi disetujui, maka karyawan akan menginternalisasikan tujuan yang ditetapkan, dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan anggaran (Milani, 1975). Proses partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat memberikan kesempatan bawahan untuk minta penjelasan atasan tentang tugas dan strategi penyelesaiannya, dan pemahaman pengetahuan yang berhubungan dengan tugas yang dapat meningkatkan kinerja manajer (Lawler, 1973).

Proses penyusunan anggaran memerlukan banyak pertimbangan antara lain struktur organisasi, karena biasanya manajemen puncak (pimpinan tertinggi) pada organisasi adalah paling berwenang dan bertanggung jawab atas kegiatan-kegiatan organisasi secara keseluruhan, namun tugas ini dapat didelegasikan pada bagian lain dalam organisasi. Artinya pemimpin puncak atau pemimpin tingkat atas mendelegasikan wewenangnya kepada pemimpin dibawahnya. Menurut Burn dan Waterhouse (1975) struktur organisasi yang berbeda juga memberikan perbedaan sikap para pemimpin terhadap anggaran. Sedangkan Chalos dan Poon (2000) lebih melihat proses penyusunan anggaran dari ketidakpastian lingkungan yang stabil dan beroperasi dengan teknologi yang rutin dapat mempertahankan pengendalian efektivitas perusahaannya melalui spesifikasi prosedur dan pembuatan keputusan terpusat. Dalam situasi seperti ini proses penyusunan anggaran dari atas ke bawah (*top-down*) lebih

tepat, sebaliknya bagi organisasi dengan ketidakpastian lingkungan yang tidak pasti dan beroperasi dengan teknologi non-rutin lebih membutuhkan partisipasi dengan manajemen tingkat bawah sebagai proses penyusunan anggaran dari bawah ke atas (*bottom-up*) lebih sesuai.

Proses penyusunan anggaran tidak terlepas dari unsur manusia yang menyusunnya seperti faktor motivasi, keterlibatan dan komitmen organisasi, sikap, dan kinerja, ketidak pastian tugas dan lain-lain (Brownell dan McInnes, 1986; Nouri dan Parker, 1998). Semakin banyak faktor yang dipertimbangkan dalam proses penyusunan anggaran, semakin sulit proses penyusunan anggaran tersebut disusun. Untuk mempermudah proses penyusunan anggaran Anthony dan Govindarajan (2003) memberikan langkah-langkah atau urutan kegiatan yang perlu diperhatikan dalam proses penyusunan anggaran, yaitu: penyebaran pedoman, pembuatan estimasi pertama, penyampaian estimasi dari atas ke bawah, telaah terhadap estimasi, persetujuan dari manajemen puncak, dan penyebaran kembali anggaran tersebut lewat organisasi.

Demikian pula Negara kita, tahapan dalam proses penyusunan anggaran dan pendapatan dapat dijelaskan sebagai berikut: Pertama, tahap pendahuluan. Tahap ini diawali dengan persiapan rancangan pendapatan dan belanja oleh pemerintah, antara lain meliputi penentuan asumsi dasar pendapatan dan biaya (belanja), perkiraan penerimaan dan pengeluaran, skala prioritas dan penyusunan *budget exercise*. Pada tahapan ini juga diadakan rapat komisi antara masing-masing komisi dengan mitra kerjanya (kementerian/ lembaga teknis). Tahapan ini diakhiri dengan proses finalisasi penyusunan rancangan pendapatan dan belanja (biaya) oleh pemerintah. Kedua, tahap pengajuan, pembahasan, dan penetapan anggaran pendapatan dan belanja (biaya). Tahapan dimulai pembahasan baik antara menteri keuangan dan panitia anggaran di dewan, maupun antara komisi-komisi dengan kementerian/ lembaga teknis terkait. Hasil dari pembahasan ini adalah akan menjadi undang-undang, yang di dalamnya memuat satuan anggaran pendapatan dan belanja (biaya).

Satuan anggaran ini berupa dokumen anggaran yang menetapkan alokasi dana pada masing-masing kementerian/lembaga, sektor, subsektor,

program dan proyek/kegiatan. Untuk membiayai tugas umum pemerintah dan pembangunan, kementerian/lembaga mengajukan rencana kerja dan anggaran kementerian/lembaga (RKAKL) kepada kementerian keuangan dan Bappenas untuk kemudian dibahas menjadi daftar isian pelaksanaan anggaran (DIPA) dan diverifikasi sebelum proses pembayaran. Dalam pelaksanaan anggaran tersebut dibuat petunjuk berupa keputusan presiden (kepres) sebagai pedoman pelaksanaan anggaran. Dalam melaksanakan anggaran, kepala satuan kerja/pemimpin proyek di masing-masing kementerian dan lembaga mengajukan surat permintaan pembayaran (SPP) kepada Kantor Wilayah Perbendaharaan Negara (KPPN).

Ketiga, pengawasan anggaran dilakukan oleh pengawas fungsional baik eksternal maupun internal pemerintah. Sebelum tahun anggaran berakhir sekitar bulan November, pemerintah dalam hal ini Menteri keuangan membuat laporan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran dan melaporkannya dalam bentuk rancangan perhitungan anggaran negara (RUU PAN), setelah berakhirnya pelaksanaan anggaran tahun anggaran bersangkutan. Laporan ini disusun atas dasar realisasi yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Apabila hasil pemeriksaan perhitungan dan pertanggungjawaban pelaksanaan yang dituangkan dalam RUU PAN disetujui oleh BPK, maka RUU PAN tersebut diajukan ke dewan guna mendapat pengesahannya untuk menjadi undang-undang Perhitungan Anggaran Negara (UU PAN) tahun anggaran yang bersangkutan (Kemenkeu, 2009).

Pada perusahaan, tahap implementasinya adalah sasaran ditetapkan oleh pemimpin yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran tersebut. Tujuan pokok dalam penyusunan anggaran adalah sebagai berikut:

1. Memperbaiki rencana strategis organisasi
2. Mengkoordinasi aktivitas berbagai bagian organisasi
3. Menyerahkan tanggung jawab kepada pemimpin, memberikan otorisasi besarnya biaya yang boleh dikeluarkan, dan memberikan umpan balik pada pemimpin atas kinerja mereka.
4. Sebagai perjanjian atau komitmen yang merupakan dasar untuk mengevaluasi kinerja pemimpin sesungguhnya (Anthony dan Govindarajan, 2003).

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa proses penyusunan anggaran dipengaruhi oleh faktor internal organisasi seperti tersedianya data, informasi dan pengalaman yang terdapat didalam organisasi serta faktor eksternal yang berkaitan dengan informasi dari luar organisasi. Selain itu diperlukan komitmen penyusun anggaran agar kesepakatan anggaran yang dihasilkan mencerminkan produktivitas dan kinerja perusahaan.

Penerapan di negara kita, sebelum sistem Anggaran berbasis kinerja dilaksanakan, ada sistem penganggaran lain yang pernah digunakan yaitu sistem anggaran berdasarkan tradisional atau *item line budget*. Cara penyusunan anggaran ini tidak didasarkan pada analisis rangkaian kegiatan yang harus dihubungkan dengan tujuan yang telah ditentukan, tetapi lebih dititikberatkan pada kebutuhan untuk belanja/pengeluaran dan sistem pertanggung jawabannya tidak diperiksa dan diteliti apakah dana tersebut telah digunakan secara efektif dan efisien atau tidak. Tolok ukur keberhasilannya hanya ditunjukkan dengan adanya keseimbangan anggaran antara pendapatan dan belanja, namun jika anggaran tersebut defisit atau surplus berarti pelaksanaan anggaran tersebut gagal. Dalam perkembangannya, muncullah sistem anggaran berbasis kinerja yang diartikan sebagai suatu bentuk anggaran yang sumber-sumbernya dihubungkan dengan hasil dari pelayanan yang diberikan.

Sistem anggaran berbasis kinerja mencerminkan beberapa hal. Pertama, maksud dan tujuan permintaan dana. Kedua, biaya dari program-program yang diusulkan dalam mencapai tujuan ini. Ketiga, data kuantitatif yang dapat mengukur pencapaian serta pekerjaan yang dilaksanakan untuk tiap-tiap program. Penganggaran dengan pendekatan kinerja ini berfokus pada efisiensi penyelenggaraan suatu aktivitas. Efisiensi itu sendiri merupakan perbandingan antara *output* dengan *input*. Suatu aktivitas dikatakan efisien, apabila *output* yang dihasilkan lebih besar dengan *input* yang sama, atau *output* yang dihasilkan adalah sama dengan *input* yang lebih sedikit. Anggaran ini tidak hanya didasarkan pada apa yang dibelanjakan saja (seperti yang terjadi pada sistem anggaran berbasis tradisional), tetapi juga didasarkan pada tujuan/rencana tertentu yang pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan penggunaan biaya tersebut harus efisien dan efektif.

Berbeda dengan sistem penganggaran berbasis tradisional, penganggaran dengan pendekatan kinerja ini disusun berdasarkan keluaran. Jadi, apabila kita menyusun anggaran dengan pendekatan kinerja, maka kita harus fokus pada "*kegiatan apa yang ingin dicapai*". Kalau fokus ke "*output*", berarti pemikiran tentang "*tujuan*" kegiatan harus sudah tercakup di setiap langkah ketika menyusun anggaran. Sistem ini menitikberatkan pada segi penatalaksanaan sehingga selain efisiensi penggunaan, juga hasil kerjanya harus diteliti. Jadi, tolok ukur keberhasilan sistem anggaran ini adalah *performance* atau prestasi dari tujuan atau hasil anggaran dengan menggunakan dana secara efisien. Dengan membangun suatu sistem penganggaran yang dapat memadukan perencanaan kinerja dengan anggaran tahunan akan terlihat adanya keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan. Sistem penganggaran seperti ini disebut juga dengan sistem anggaran berbasis kinerja.

Tahun anggaran adalah masa satu tahun untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan anggaran atau waktu di mana anggaran tersebut dipertanggungjawabkan. Jelaslah, bahwa siklus anggaran bisa mencakup tahun anggaran atau melebihi tahun anggaran karena pada dasarnya, berakhirnya suatu siklus anggaran diakhiri dengan perhitungan anggaran yang disahkan oleh rapat umum para pemegang saham bagi perusahaan swasta dan oleh undang-undang jika pelaksana anggaran tersebut adalah satuan kerja pemerintah. Siklus anggaran terdiri dari beberapa tahap (*fase*) yaitu: tahap penyusunan anggaran; tahap pengesahan anggaran; tahap pelaksanaan anggaran; tahap pengawasan pelaksanaan anggaran; dan tahap pengesahan perhitungan anggaran

Khususnya badan layanan umum dapat menyusun anggaran berbasis kinerja terlebih dahulu harus disusun perencanaan strategik (*Renstra*). Penyusunan rencana strategik dilakukan secara obyektif dan melibatkan seluruh komponen yang ada. Agar sistem dapat berjalan dengan baik, maka dalam penyusunan anggaran perlu ditetapkan beberapa hal yang sangat menentukan yaitu standar harga, tolok ukur kinerja dan standar pelayanan minimal yang ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan (peraturan menteri keuangan nomor 44 tahun 2009). Pengukuran kinerja digunakan untuk menilai

keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan kegiatan/program/kebijakan sesuai dengan sasaran dan tugas yang telah ditetapkan dalam rangka mewujudkan visi dan misi organisasi atau pemerintah. Salah satu aspek yang diukur dalam penilaian kinerja pemerintah adalah aspek keuangan berupa anggaran berbasis kinerja. Untuk melakukan suatu pengukuran kinerja perlu ditetapkan indikator-indikator terlebih dahulu antara lain indikator masukan berupa dana, sumber daya manusia dan metode kerja. Agar input dapat diinformasikan dengan akurat dalam suatu anggaran, maka perlu dilakukan penilaian terhadap kewajarannya. Dalam menilai kewajaran input dengan keluaran yang dihasilkan, maka dalam akuntansi lebih melihat pada analisis biaya standard. Analisis biaya standard adalah penilaian kewajaran atas beban kerja dan biaya yang digunakan untuk melaksanakan suatu kegiatan. Ruang lingkup anggaran berbasis kinerja adalah:

1. Menentukan Visi dan misi (yang mencerminkan strategi organisasi), tujuan, sasaran, dan target.
2. Menentukan Indikator Kinerja
3. Evaluasi dan pengambilan keputusan terhadap pemilihan dan prioritas program
4. Analisis Biaya Standar (ABS)

Penentuan visi, misi, tujuan, sasaran, dan target merupakan tahap pertama yang harus ditetapkan suatu organisasi dan menjadi tujuan tertinggi yang hendak dicapai sehingga setiap indikator kinerja harus dikaitkan dengan komponen tersebut. Oleh karena itu, penentuan komponen-komponen tidak hanya ditentukan oleh perusahaan atau pemerintah tetapi juga mengikutsertakan pegawai sehingga dapat diperoleh informasi mengenai kebutuhan organisasi.

Indikator Kinerja adalah ukuran kuantitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan. Oleh karena itu, indikator kinerja harus merupakan suatu yang akan dihitung dan diukur serta digunakan sebagai dasar untuk menilai atau melihat tingkat kinerja baik dalam tahap perencanaan, tahap pelaksanaan maupun tahap setelah kegiatan selesai dan bermanfaat (berfungsi). Indikator kinerja meliputi:

- a. Masukan (Input) adalah sumber daya yang digunakan dalam suatu proses untuk menghasilkan keluaran yang telah direncanakan dan ditetapkan sebelumnya. Indikator masukan meliputi dana, sumber daya manusia, sarana dan prasarana, data dan informasi lainnya yang diperlukan.
- b. Proses (process) adalah suatu kegiatan pelaksanaan anggaran dari semua input yang ada pada organisasi.
- c. Keluaran (Output) adalah sesuatu yang terjadi akibat proses tertentu dengan menggunakan masukan yang telah ditetapkan. Indikator keluaran dijadikan landasan untuk menilai kemajuan suatu aktivitas atau tolok ukur dikaitkan dengan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan dengan baik dan terukur.
- d. Hasil (Outcome) adalah suatu keluaran yang dapat langsung digunakan atau hasil nyata dari suatu keluaran. Indikator hasil adalah sasaran program yang telah ditetapkan.
- e. Manfaat (Benefit) adalah nilai tambah dari suatu hasil yang manfaatnya akan nampak setelah beberapa waktu kemudian. Indikator manfaat menunjukkan hal-hal yang diharapkan dicapai bila keluaran dapat diselesaikan dan berfungsi secara optimal.
- f. Dampak (Impact) pengaruh atau akibat yang ditimbulkan oleh manfaat dari suatu kegiatan. Indikator dampak merupakan akumulasi dari beberapa manfaat yang terjadi, dampaknya baru terlihat setelah beberapa waktu kemudian.

Banyak kegiatan yang ada hanya menghasilkan besaran pengeluaran bahkan mereka merasa bangga jika anggaran telah diserap dengan baik, tetapi serapan anggaran tersebut tidak melihat apakah serapan tersebut sudah sesuai dengan kinerja yang akan dicapai. Oleh karena itu, kegiatan ini meliputi penyusunan peringkat-peringkat alternatif dan selanjutnya mengambil keputusan atas program/kegiatan yang dianggap menjadi prioritas. Pemilihan dan prioritas program/kegiatan dilakukan karena mengingat keterbatasan sumber daya. Sedangkan analisa biaya standard (ABS) merupakan standar biaya suatu



program/kegiatan sehingga alokasi anggaran menjadi lebih rasional. Analisis biaya standard dapat meminimalisir alokasi anggaran pada tiap-tiap unit kerja yang tidak efisien. Penyusunan anggaran berbasis kinerja perlu memperhatikan prinsip-prinsip penganggaran, perolehan data dalam membuat keputusan anggaran, siklus perencanaan anggaran, dan penggunaan ABS. Dalam menyusun ABK yang perlu mendapat perhatian adalah memperoleh data kuantitatif dan membuat keputusan penganggarnya. Perolehan data kuantitatif bertujuan untuk:

- o memperoleh informasi dan pemahaman berbagai program yang menghasilkan *output* dan *outcome* yang diharapkan.
- o menjelaskan manfaat setiap program. Berdasarkan data kuantitatif tersebut dilakukan pemilihan dan prioritas program yang melibatkan tiap level dari manajemen pemerintahan.

Salah satu hal yang harus dipertimbangkan dalam penetapan belanja adalah analisis biaya standar. Alokasi belanja ke dalam aktivitas untuk menghasilkan output seringkali tanpa disertai alasan dan justifikasi yang kuat. Oleh karena itu analisis biaya standar mendorong penetapan biaya dan pengalokasian anggaran kepada setiap aktivitas unit kerja menjadi lebih logis dan mendorong dicapainya efisiensi secara terus-menerus karena adanya perbandingan (*benchmarking*) biaya per unit setiap output dan diperoleh praktek-praktek terbaik (*best practices*) dalam desain aktivitas. Dalam rangka penyusunan biaya standard diperlukan prosedur-prosedur yang dapat menjawab beberapa pertanyaan berikut:

- a. Berapa biaya yang harus dibebankan pada suatu pelayanan sehingga dapat menutupi semua biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan pelayanan tersebut?
- b. Apakah lebih efektif jika kita mengontrakkan pelayanan kepada pihak luar daripada melaksanakannya sendiri?
- c. Jika kita meningkatkan/menurunkan volume pelayanan, apa pengaruhnya pada biaya yang akan kita keluarkan? Biaya apa yang akan berubah dan berapa banyak perubahannya?

- d. Biaya pelayanan apa yang harus dibayar tahun ini bila dibanding dengan tahun selanjutnya?

Untuk melakukan perhitungan analisis biaya standar, maka pemimpin perlu memperhatikan jenis biaya itu sendiri sesuai pemimpin yang dianggap sebagai pusat pertanggung-jawaban. Jika pusat pertanggung-jawaban itu melakukan kegiatan yang mengolah *input* untuk menjadi *output* dan *input-output* itu sendiri dapat diukur secara kuantitatif, maka pusat tersebut sebagai pusat pertanggung-jawaban biaya teknik. Sebaliknya jika tidak dapat diukur secara kuantitatif tetapi kualitatif maka pusat tersebut disebut sebagai pusat biaya kebijakan (Anthony dan Govindarajan, 2005). Disisi lain ada unit kerja yang terkait mengidentifikasi belanja terdiri dari belanja langsung dan belanja tidak langsung, sehingga total belanja sama dengan belanja langsung dan belanja tidak langsung. Karakteristik belanja langsung adalah bahwa input (alokasi belanja) yang ditetapkan dapat diukur dan diperbandingkan dengan output yang dihasilkan. Sedangkan belanja tidak langsung, pada dasarnya merupakan belanja yang digunakan secara bersama-sama (*common cost*) untuk melaksanakan seluruh program atau kegiatan unit kerja. Oleh karena itu dalam penghitungan biaya standar, anggaran belanja tidak langsung dalam satu tahun anggaran harus dialokasikan ke setiap program atau kegiatan yang akan dilaksanakan dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Pengalokasian belanja tidak langsung dapat dilakukan dengan dua cara yaitu :

1. Alokasi rata-rata sederhana yaitu metode alokasi anggaran belanja tidak langsung ke setiap kegiatan non investasi dengan cara membagi jumlah anggaran yang dialokasikan dengan jumlah kegiatan non investasi.
2. Alokasi bobot belanja langsung yaitu metode alokasi anggaran belanja tidak langsung ke setiap kegiatan non investasi berdasarkan besarnya bobot (nilai relatif) belanja langsung dari kegiatan non investasi yang bersangkutan.

Program atau kegiatan yang memperoleh alokasi belanja tersebut dapat dikelompokkan menjadi anggaran operasional dan anggaran modal. Program atau kegiatan yang menambah aset perusahaan tidak menerima alokasi

anggaran tahunan, karena output program atau kegiatan investasi adalah berupa aset perusahaan yang dimanfaatkan lebih dari satu tahun anggaran atau lebih dikenal anggaran modal atau investasi. Sedangkan kegiatan yang hanya mendukung layanan, maka anggaran yang dialokasikan disebut anggaran operasional. Oleh karena itu, analisis biaya standar perlu memperhatikan hal-hal yang berkaitan dengan pengeluarannya. Perhitungan analisis biaya standar tidak dapat distandarisasi antara pusat pertanggung-jawaban yang satu dengan pusat pertanggung-jawaban lainnya, karena standarisasi harga antara suatu unit dengan unit lainnya dapat berbeda. Secara ringkas dari uraian tersebut di atas, pada dasarnya menjelaskan bahwa anggaran berbasis kinerja disusun harus ada keterkaitan tahapan secara menyeluruh.

Penyusunan anggaran berbasis kinerja dimulai dengan menetapkan restra yang menjelaskan visi, misi dan tujuan dari unit kerja, serta pendefinisian program yang hendak dilaksanakan beserta kegiatan-kegiatan yang mendukung program tersebut. Selanjutnya ditetapkan rencana kinerja tahunan yang mencakup tujuan/sasaran, program, kegiatan, indikator dan target yang ingin dicapai dalam waktu satu tahun. Penetapan target kinerja pada program terlihat dari indikator *outcome*, sedangkan penetapan target kinerja kegiatan terlihat dari indikator *output*-nya. Kegiatan-kegiatan tersebut mencakup kegiatan tugas pokok dan fungsi (pelayanan, pemeliharaan, administrasi umum) dan kegiatan dalam rangka belanja investasi. Menghitung besarnya alokasi anggaran pada setiap kegiatan dimulai dengan menganalisis beban kerja pada setiap kegiatan. Analisis beban kerja dan perhitungan biaya per unit menggunakan indikator efisiensi dan input sebagai dasar dari perhitungan standar biaya. Lingkup pengalokasian anggaran dan perhitungan total biayanya merupakan suatu analisis biaya standar. Sehingga dalam sistem penganggaran tersebut perlu keterlibatan pemimpin tingkat atas dengan pemimpin tingkat bawah. Gambaran ini dapat dilihat pada partisipasi dalam penyusunan anggaran.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat menghasilkan informasi yang lebih baik, karena memberi kesempatan atasan untuk mendapatkan akses informasi dari bawahan. Partisipasi penyusunan anggaran menyebabkan sikap respek bawahan terhadap pekerjaan dan organisasi (Milani, 1975). Hubungan positif antara partisipasi dengan kepuasan kerja dan kinerja manajerial

dikemukakan oleh Cherrington dan Cherrington (1973), yang menguji pengaruh pengendalian melalui anggaran dan pemberian penghargaan terhadap kepuasan kerja dan kinerja manajerial. Dalam penelitiannya disebutkan ada tiga tujuan utama yang dapat dicapai melalui partisipasi penyusunan anggaran, yaitu:

1. -Akseptasi anggota organisasi terhadap rencana kegiatan
2. Peningkatan semangat kerja
3. Peningkatan produktifitas

Dalam hal ini organisasi sering mengikutsertakan pemimpin tingkat menengah dan bawah dalam proses penyusunan anggaran, karena keikutsertaan mereka merupakan suatu pendekatan yang efektif terhadap perbaikan motivasi dan perilaku individu dalam setiap bagian organisasi. Partisipasi merupakan salah satu unsur yang sangat penting dalam penyusunan anggaran. Hal ini dapat dilihat dari pengertian-pengertian diatas yang sangat menekankan pada proses kerjasama berbagai pihak baik bawahan maupun pemimpin tingkat atas yang terkait dengan penyusunan anggaran dalam pusat pertanggungjawaban mereka. Bass dan Levit (1963) mengungkapkan bahwa keikutsertaan pegawai bawahan akan meningkatkan kemungkinan bahwa keputusan yang diambil akan dapat diimplementasikan secara baik.

Peranan partisipasi memberikan manfaat yang sangat besar dalam penyusunan anggaran. Hal ini dipertegas oleh Bass dan Levit (1963) dalam penelitiannya. Artinya, keikutsertaan pihak-pihak dalam penyusunan anggaran akan membuat mereka menjadi lebih produktif dan menyebabkan partisipan merasa bertanggung jawab untuk menyelesaikan dan menjalankan apa yang telah direncanakan dengan lebih bertanggung jawab. Selain itu manfaat partisipasi dalam penyusunan anggaran antara lain:

1. Orang yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran tidak saja *task involved* tetapi juga *ego involved* dalam kerja mereka.
2. Keikutsertaan seseorang akan meningkatkan rasa kebersamaan dalam kelompok karena dapat meningkatkan kerjasama antar anggota kelompok

didalam penetapan sasaran mereka, selain itu dapat mengurangi rasa tertekan akibat adanya anggaran.

3. Mengurangi rasa ketidaksamaan didalam mengalokasikan sumber daya yang ada diantara divisi yang ada dalam organisasi atau perusahaan.

Tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara partisipasi anggaran dengan non-partisipasi anggaran (Milani, 1975). Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi manajerial (Brownell dan Mc Innes, 1986; Nasir, 2008) diantaranya yaitu:

1. Adanya kecenderungan yang lebih besar dari bawahan untuk menerima target anggaran bila mereka beranggapan bahwa mereka ikut serta memegang kendali, karena hal ini akan mendorong bawahan terikat pada komitmen yang lebih tinggi untuk mencapai target anggaran.
2. Partisipasi penyusunan anggaran dapat menghasilkan pertukaran informasi yang lebih efektif, dimana jumlah anggaran yang disetujui mendekati kondisi yang sebenarnya, karena penyusunnya memiliki keahlian dan pengetahuan langsung atas lingkungannya.
3. Penyusunan anggaran akan memperoleh pemahaman yang lebih jelas atas pekerjaan mereka melalui hubungan dengan atasan mereka selama proses review dan persetujuan anggaran.

Penelitian mengenai partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial masih menunjukkan hasil yang bertentangan. Beberapa penelitian menunjukkan bukti bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai efek positif yang kuat terhadap kinerja manajerial (Bass dan Leavitt, 1963). Penelitian lainnya juga melaporkan bahwa hubungan tersebut positif (Brownell dan McInnes, 1986; Frucot Shearon, 1991). Demikian pula ada penelitian yang menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempengaruhi kinerja secara tidak signifikan. Hal tersebut adalah penelitian yang dilakukan oleh Brownell dan McInnes, 1986; Cherrington dan Cherrington, 1973; Kenis, 1979. Menurut penelitian yang dilakukan oleh Stedry (1960), Bryan dan Locke (1967) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran

dan kinerja mempunyai hubungan negatif. Sehubungan dengan hasil penelitian yang tidak konsisten tersebut, mendorong beberapa peneliti untuk memeriksa variabel-variabel yang terlibat, yang bisa menghubungkan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Variabel yang berperan serta dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja diantaranya adalah motivasi (Brownell dan McInnes, 1986; Nasir, 2008), peranan ambiguitas (Brownell, 1988), Informasi yang berkaitan dengan pekerjaan (Kren, 1992).

Teori keprilakuan telah menjelaskan bahwa partisipasi memberikan motivasi pada pemimpin dalam menyusun anggaran untuk memperoleh informasi yang relevan dengan pekerjaan dari lingkungan eksternal, teman, bawahan, dan atasan (Kren, 1992). Brownell dan McInnes (1986) menyimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja tidak dapat dibuat secara pasti; kadang-kadang partisipasi dapat dilakukan, kadang partisipasi tidak dilakukan. Ada beberapa item hubungan dalam bagian ini; yaitu hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kecukupan anggaran, partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi (Allen dan Meyer, 1990, partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan motivasi, partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Nasir, 2008), kecukupan anggaran dengan komitmen organisasi, komitmen organisasi dengan motivasi, kecukupan anggaran dengan kinerja manajerial (Nouri dan Parker, 1998), komitmen organisasi dengan kinerja manajerial, dan hubungan antara motivasi dengan kinerja manajerial (Nasir, 2008).

Beberapa studi dalam manajemen telah mengemukakan bahwa dukungan anggaran dapat mempengaruhi kinerja manajerial (Nouri dan Parker, 1998). Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui kecukupan anggaran mempengaruhi prestasi kerja baik secara langsung maupun tidak langsung, melalui kecukupan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran menimbulkan adanya kecukupan anggaran, dan kemudian akan mempengaruhi kinerja, kenyataannya ada perbedaan antara para karyawan yang mempunyai sumber-sumber anggaran yang memadai dalam melaksanakan pekerjaannya, dengan para karyawan yang tidak

mempunyai sumber-sumber anggaran yang memadai. (Nouri dan Parker, 1998, Nasir, 2008).

Ada beberapa kelemahan partisipasi penyusunan anggaran diantaranya dikemukakan oleh Argyris (1952) yang menemukan adanya partisipasi semu (*pseudo participation*) yaitu kelihatannya berpartisipasi, tetapi kenyataannya tidak berpartisipasi. Partisipasi semu terjadi bila pemimpin-tingkat atas memegang kendali total pada proses penyusunan anggaran dan mencari dukungan partisipasi bawahannya, dengan berusaha mendapatkan penerimaan formal dari bawahan atas anggaran yang disusun, tetapi tidak memberi kesempatan bawahannya untuk berpendapat atau tidak mencari masukan dalam penyusunan anggaran tersebut.

Dalam proses penyusunan anggaran memerlukan kerjasama para pemimpin dari berbagai jenjang organisasi dan senantiasa didominasi dengan tugas-tugas teknis dan istilah-istilah teknis pula seperti angka, estimasi, dan lain-lainnya. Dengan demikian tidak dapat dipungkiri bahwa yang menetapkan dan mencantumkan angka-angka dalam anggaran adalah "orang". Dari sinilah aspek perilaku terbawa dalam proses penyusunan anggaran, sikap rasa khawatir atau cemburu dari setiap pemimpin sebagai akibat dari adanya kenaikan atau disetujuinya usulan anggaran dari pemimpin yang lain. Hal ini membuat para pemimpin diliputi rasa khawatir (Hanson dan Mowen, 2005).

Tingkat partisipasi para pemimpin dalam penyusunan anggaran akan mendorong moral kerja yang tinggi dan inisiatif para pemimpin dan ini dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran (Dunk, 1993). Moral kerja ditentukan oleh seberapa besar seseorang mengidentifikasi dirinya sebagai bagian dari organisasi. Dengan demikian dalam proses penyusunan anggaran perlu ditanamkan *sense of commitment* dalam diri penyusunnya dan apabila ini dilalaikan, maka memungkinkan terjadinya penyimpangan dan tidak ada pemimpin yang mau bertanggung jawab. Dalam konteks sistem penganggaran, dijelaskan bahwa aspek perilaku dalam penganggaran menggambarkan perilaku manusia yang terlibat dalam proses penyiapan anggaran dan perilaku manusia yang mencoba hidup dengan anggaran.

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Dampak Anggaran pada Kinerja**

Sistem anggaran berbasis kinerja juga dipraktikkan di negara-negara lain. Praktik Penerapannya di beberapa negara tersebut terlihat sangat beragam. Ada yang masih dalam tahap pengembangan dengan orientasi *output* dan sampai yang telah berfokus pada *outcome*. Dari gambaran yang ada, ternyata permasalahan yang mengemuka juga sangat beragam. Artinya, meski di negara-negara tersebut praktik anggaran berbasis kinerja telah lebih dulu dimulai dibandingkan di Indonesia, di mana negara-negara tersebut telah menerapkannya sepuluh tahun lebih awal, nyatanya tidaklah berarti bahwa secara konseptual dan praktikal implementasi anggaran berbasis kinerja di negara-negara tersebut telah ideal. Banyak negara yang teridentifikasi telah menerapkan anggaran berbasis kinerja masih terus melakukan pembenahan. Itu pula yang kini tengah dilaksanakan oleh Pemerintah Indonesia, baik Pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

Ada perbandingan praktik anggaran berbasis kinerja di beberapa negara (Wahyuni, 2006: web. [anggaran.depkeu.go.id](http://anggaran.depkeu.go.id)). Praktiknya di beberapa negara juga tidak lepas dari permasalahan, bahkan ternyata ada yang praktiknya sangat sederhana. Dalam kaitan dengan *outcome*, misalnya Selandia Baru yang dikenal sangat baik dalam praktik akuntansi pemerintahan, ternyata juga masih menggunakan pendekatan *output*, karena pendekatan *outcome* yang direncanakan hingga kini belum berjalan. Australia pun juga menghadapi kesulitan merumuskan *outcome* dan *output* dalam lingkungan yang kompleks. Kanada juga sulit menetapkan harga pokok (biaya standar) untuk *outcome* yang ditetapkan.

Ada satu pertanyaan mendasar yang harus direnungkan "mengapa kita mengadopsi sistem penganggaran berbasis kinerja, padahal fakta riil menunjukkan bahwa konsep ini sangat sulit diterapkan, sementara konsep *planning program-based budget system* (PPBS) yang lebih sederhana tidak kita rujuk". Konsep PPBS pun juga tidak mengabaikan masalah kinerja. Dalam kondisi keterbatasan dana yang tersedia, konsep PPBS menawarkan solusi yang lebih riil, ketimbang mempertahankan sistem penganggaran kinerja tapi



selalu beralasan tak bisa mencapai kinerja karena anggaran terbatas. Terlepas bahwa sistem penganggaran kinerja secara riil juga telah ditetapkan harus dipraktikkan (Usmansyah, 2007, web. anggaran. depkeu.go.id).

Salah satu alat untuk menilai kinerja pemimpin adalah anggaran. Sedangkan partisipasi penyusunan anggaran umumnya dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi. Beberapa studi telah menunjukkan bukti bahwa partisipasi anggaran secara positif dihubungkan dengan prestasi karyawan (Argyris, 1952) seperti yang telah diungkapkan oleh Nouri dan Parker (1998) dalam penelitiannya. Menurut pandangan tersebut, partisipasi anggaran menuju pada motivasi yang tinggi dan kemudian menimbulkan prestasi yang tinggi pula.

Dalam teori agensi, nilai partisipasi meningkat dari kemampuan prinsipal untuk menggunakan informasi yang berhubungan dengan keputusan agen dari anggaran yang telah disusun atas dasar informasi yang dimiliki oleh agen. Oleh karena itu pada umumnya agen lebih baik menutup informasinya daripada disampaikan kepada superior. Nilai informasi agen merupakan informasi potensial untuk mengembangkan perencanaan, koordinasi dari aktifitas unit usaha, dan alokasi sumber daya. Analisis pada penelitian teori agensi telah menunjukkan keuntungan yang terjadi pada agen dari komunikasi yang murni dari informasi agen tersebut (Baiman, 1990).

Para peneliti terdahulu mempunyai hasil penelitian yang tidak konsisten tentang hubungan antara budget partisipasi dengan kinerja manajerial. Hasil penelitian dari Bownell dan Mc Innes (1986) menunjukkan bahwa motivasi tidak memediasi hubungan antara budget partisipasi dengan kinerja manajerial. Dugaan pertama, uji empiris secara langsung hubungan antara budget partisipasi dengan kinerja manajerial seperti yang dilakukan oleh Milani (1975). Membangun kerangka kerja berdasarkan dari Argyris (1952), Milani (1975) mengharapakan bahwa partisipasi dapat meningkatkan kepuasan, dengan demikian mempengaruhi kinerja manajerial secara positif. Peneliti tersebut telah mendapatkan bukti tidak konsisten tentang pengaruh budget partisipasi dengan kinerja manajerial. Sampel penelitian yang telah dilakukan oleh Milani

(1975) adalah para pemimpin produksi dan hasilnya mempunyai kinerja lebih baik mereka terlibat dalam penyusunan anggaran dibandingkan mereka tidak dilibatkan dalam penyusunan anggaran. Sama dengan Kenis (1979) yang menggunakan penelitian lapangan dengan menggunakan atau menyebarkan kuesener kepada responden, menghasilkan hubungan tidak konsisten antara budget partisipasi dengan kinerja manajerial.

Beberapa peneliti yang tertarik untuk meneliti pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial, diantaranya Brownell (1982) yang menyebutkan alasannya bahwa partisipasi pada umumnya dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi, dan bahwa penelitian-penelitian yang menguji hubungan antara kedua variabel tersebut menunjukkan hasil yang berbeda atau saling bertentangan. Dari hasil penelitian Brownell (1982) dengan manajer tingkat menengah pada perusahaan-perusahaan manufaktur, mengukur partisipasi anggaran menggunakan instrumen Milani (1975), dan untuk mengukur kinerja manajerial menggunakan instrumen Mahoney et.al. (1963) menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dan kinerja. Sedangkan Penelitian Brownell dan McInnes (1986) dengan responden para manajer tingkat menengah pada perusahaan manufaktur dengan menggunakan instrumen yang sama juga menemukan hubungan yang positif antara kedua variabel tersebut. Perilaku manajerial itu dapat terjadi karena partisipasi memberikan kesempatan pada bawahan untuk menjalankan anggaran yang dapat dicapai dengan lebih mudah bila dibandingkan tanpa partisipasi.

Pada pemerintahan keterlibatan para pemimpin dalam penyusunan anggaran diharapkan dapat meningkatkan kinerja. Karena alat ukur yang kurang jelas mengakibatkan kinerja pimpinan di pemerintah tidak begitu kelihatan bahkan campur tangan legislative yang begitu kuat sehingga sangat sulit menentukan keberhasilannya. Untuk memahami ini, pemerintah harus tegas dalam melakukan penilaian kinerja bagi setiap pemimpin unit atau satuan kerja agar ukuran pencapaiannya tidak menggunkan input dan output saja.

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Implikasinya pada Profesi Akuntan**

Masyarakat percaya bahwa akuntan dalam menyampaikan karyanya selalu memperhatikan tiga prinsip; yaitu pengungkapan, tatakelola, dan profesionalitas (Akuntan Indonesia, 2010). Oleh karena itu sudah sepatutnya tiga pilar ini dijaga oleh para akuntan dan menjadi perhatian banyak pihak. Penyusunan anggaran merupakan bagian dari pekerjaan atau profesi akuntan dalam melaksanakan tugasnya. Dari segi internal pemerintahan, pejabat negara atau pimpinan yang diberi tugas, tanggung jawab, dan wewenang sangat berkaitan erat dengan profesi akuntan dalam menjalankan tugas pengelolaan keuangan negara dan perbendaharaan negara.

Pengungkapan adalah tuntutan terhadap transparansi dan keakuratan informasi yang diperlukan sesuai standard pengungkapan, sehingga informasi tersebut tidak menimbulkan dis-ilusi atau dis-informasi. Demikian pula, tatakelola merupakan wujud tanggung-jawab profesi akuntan untuk membantu manajemen dalam melakukan penyajian laporan keuangan yang transparan, akuntabel, jujur, dan dapat dipertanggung-jawabkan. Sedangkan, penyusunan anggaran merupakan bagian yang tak terpisahkan dalam mewujudkan hal tersebut. Jika ini semua dapat dipenuhi, maka tercipta sistem tatakelola perusahaan atau pemerintahan yang baik.

Akuntan dalam melaksanakan tugasnya harus menekankan pada profesionalitasnya. Akuntan harus terhindar dari kepentingan individu, kelompok atau golongan. Kemandirian akuntan menjadi cerminan dari ciri profesional yang harus dijaga dan dipelihara, agar para praktisi akuntan tidak terdistorsi oleh berbagai kepentingan. Jika dilihat seluruh Kementerian/lembaga baik tingkat pusat maupun daerah terpenuhi tenaga akuntannya, maka kemungkinan terjadi manipulasi informasi atau kurang lengkapnya informasi dapat dihindari. Hampir semua perusahaan besar di Indonesia sudah dilengkapi atau dipenuhi tenaga akuntan. Oleh karena itu, pengembangan profesi akuntan di Indonesia menjadi kebutuhan yang mendesak, sedangkan pemenuhan profesi tersebut di dunia pendidikan yang masih sangat terbatas.

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

### **Penutup**

Anggaran senantiasa berisikan rencana-rencana yang berkaitan dengan aktivitas organisasi dengan menggunakan dan memanfaatkan berbagai sumber ekonomi organisasi yang kemudian diproyeksikan ke dalam laporan keuangan yang diharapkan untuk jangka waktu tertentu. Rencana-rencana organisasi tersebut harus dituangkan dalam perencanaan jangka panjang yang lebih dikenal dengan perencanaan strategik.

Fungsi dari anggaran selain sebagai alat untuk pengendalian, fungsi-fungsi tersebut pada setiap organisasi juga sebagai alat untuk mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, memotivasi dan mengevaluasi prestasi. Disamping itu anggaran juga sebagai alat untuk memudahkan perencanaan organisasi di masa yang akan mendatang. Anggaran sebagai suatu rencana manajemen memiliki beberapa manfaat: anggaran merupakan hasil dari proses perencanaan. Anggaran merupakan gambaran tentang prioritas alokasi sumber daya yang dimiliki karena dapat bertindak sebagai blue print aktivitas perusahaan. Anggaran sangat membantu melakukan komunikasi internal antar divisi dalam organisasi maupun dengan manajemen puncak. Anggaran dapat memotivasi dan mempengaruhi karyawan dan pemimpin untuk bekerja dengan lebih konsisten, efektif dan efisien dalam kondisi kesesuaian antara tujuan organisasi dan tujuan karyawan.

Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, dan kemungkinan anggaran mempunyai dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi. Dampak tersebut ditunjukkan oleh ada tidaknya fungsi anggaran sebagai alat pengendalian yang baik untuk memotivasi para anggota organisasi meningkatkan kinerjanya. Motivasi seorang pemimpin berpartisipasi dalam penyusunan anggaran ini didasarkan pada suatu urutan harapan dua tahap (usaha-pesertasi dan prestasi pada hasil).

Partisipasi penyusunan anggaran dapat menghasilkan informasi yang lebih baik, karena memberi kesempatan atasan untuk mendapatkan akses informasi dari bawahan. Partisipasi penyusunan anggaran menyebabkan sikap respek bawahan terhadap pekerjaan dan organisasi. Tingkat partisipasi para pemimpin dalam penyusunan anggaran akan mendorong moral kerja yang tinggi dan inisiatif para pemimpin dan ini dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Moral kerja ditentukan oleh seberapa besar seseorang mengidentifikasi dirinya sebagai bagian dari organisasi. Dengan demikian dalam proses penyusunan anggaran perlu ditanamkan sense of commitment dalam diri penyusunnya dan apabila ini dilalaikan, maka memungkinkan terjadinya penyimpangan dan tidak ada pemimpin yang mau bertanggung jawab.

Kinerja merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan keefektifan operasi suatu organisasi. Kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial antara lain perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf, negosiasi dan representasi. Manajer melakukan empat kegiatan manajerial, yaitu: manajerial tradisional, komunikasi, manajemen sumber daya manusia, dan membentuk jaringan.

*Para anggota senat dan hadirin yang saya hormati*

#### **Pesan untuk mahasiswa**

Izinkanlah saya memberikan pesan kepada para mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro khususnya Program Studi Akuntansi. Saudara merupakan pewaris, penerus, sekaligus tumpuan masa depan bangsa yang akan turut serta secara aktif dalam memperbaiki praktik-praktik akuntansi khususnya masalah anggaran di organisasi sektor publik maupun sektor swasta. Saudara dituntut memiliki tanggung jawab kepada masyarakat yang lebih besar daripada tanggung jawab kepada klien atau pemberi kerja, oleh karena itu saudara dituntut memiliki integritas moral yang tinggi. Belajarlah lebih banyak tentang aspek akuntansi khususnya akuntansi keprilakuan sebagai bekal nanti jika anda sebagai akuntan.

### **Pesan untuk para dosen muda**

Kepada adik-adik staf pengajar yang lebih muda, apa yang telah saya capai dengan modal semangat dan ketekunan ini semoga dapat lebih memacu prestasi saudara untuk lebih tekun mendalami bidang akuntansi dan memberikan kontribusi nyata bagi perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi yang anda tekuni. Saya percaya dengan semangat yang lebih kuat, anda sekalian lebih maju dan berprestasi daripada saya.

Ketua senat, sekretaris senat, para anggota senat, serta hadirin yang mulia, kini tiba gilirannya bagi saya untuk bersyukur dan menyampaikan ucapan terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu saya dalam mencapai puncak karier akademik saya. Puji syukur saya panjatkan ke hadirat Allah SWT yang telah memberikan hidayah, kekuatan, dan ridhonya, sekaligus ujian bagi saya, selama saya meniti karier akademik di Universitas Diponegoro, sehingga saya diangkat dan dikukuhkan menjadi guru besar pada hari ini. Ucapan terima kasih yang tulus dan penghargaan yang setinggi-tingginya saya sampaikan kepada Prof. Dr. dr. Susilo Wibowo, MS Med, Sp And. selaku rektor/ketua Senat Universitas Diponegoro yang telah memberikan kesempatan dan kemudahan kepada saya untuk mencapai jabatan guru besar ini.

Kepada Bapak Dr. HM. Chabachib, MSi., Ak selaku dekan/ketua merangkap anggota senat Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro sebagai institusi pertama yang telah menyetujui dan memproses pengusulan saya sebagai guru besar. Ucapan terima kasih juga kepada Prof. Dr. Muchammad Syafruddin, MSi., Ak dan Drs. Didik Ardiyanto, MSi., Akt selaku ketua jurusan dan sekretaris jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro yang telah memberikan rekomendasi kepada saya untuk mengajukan guru besar. Demikian pula ucapan terima kasih kepada Prof. Dr. Bambang Sutopo, MCom, Ak guru besar Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta, Prof. Tjiptohadi Sawardjuwono, MEc., Ak, Ph.D. guru besar Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga Surabaya, Prof. Dr. Sutrisno, MSi., Ak guru besar Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya Malang, dan Prof. Dr. Grahita Chandrarin, MSi., Ak guru besar Universitas Merdeka Malang yang semuanya sebagai peer group

jurnal publikasi saya dan memberikan rekomendasi untuk pengusulan guru besar saya. Juga kepada Bapak Drs. Daryono Rahardjo, MM selaku mantan dekan Fakultas Ekonomi Undip yang telah banyak membimbing saya bagaimana menjadi orang yang lebih bermanfaat bagi bangsa dan Negara. Ucapan terima kasih juga saya sampaikan kepada Prof. Dr. Arifin, MCom, Hons, Ak pada saat menjadi ketua jurusan akuntansi dan saya sebagai sekretaris jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.

Kepada Prof. Dr. Daing Nasir Ibrahim, Prof. Dr. Yuserrie Zainuddin, dan Prof. Dr. Imam Ghozali, MCom, Ak sebagai promotor dan co-promotor pada waktu saya menempuh program doktor di School of Management University of Science Malaysia. Kepada Prof. Dr. Zaki baridwan, MSc., Ak yang selalu membimbing saya sewaktu saya menempuh program magister akuntansi di Universitas Gadjah Mada Yogyakarta saya ucapkan banyak terima kasih. Kepada Prof. Dr. Imam Ghozali, MCom, Ak sebagai ketua peer group, Prof. Dr. Arifin, MCom., Hons, Akt., Prof. Dr. Mochamad Syafruddin, MSi., Akt, Prof. Drs. Sudjarwo, Prof. Dr. Sunarso, Prof. dr. Subowo, DSPA, Prof. Dr. Lachmuddin Sya'rani selaku anggota peer group saya mengucapkan banyak terima kasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya atas asupan dalam penyempurnaan pidato pengukuhan ini. Saya ucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada Prof. Dr. FX. Sugianto, MS. sahabat saya, senior saya yang selalu mendorong dan melakukan penilaian guru besar saya.

Kepada Almarhum Prof. Dr. Soewito, saya sekeluarga menyampaikan banyak terima kasih yang setinggi-tingginya, karena pada masa beliau menjadi dekan memberikan kesempatan kepada saya untuk dapat menempuh pendidikan program doktor dengan sumber pendanaan dari fakultas. Ucapan terima kasih kepada Sudarno, Akt., Ph.D., Drs. Edy Yusuf, MSc, Ph.D., Dr. J. Sugiarto PH., SU, Drs. Sugiono, MSIE seluruh teman seperjuangan sewaktu menempuh pendidikan doktor di University of Science Malaysia. Begitu juga saya ucapkan terima kasih kepada Prof. Dr. Imam Ghozali, MCom. Ak, Drs. Kholiq Machfud, MSi, Dr. Jaka Isgiartha, MSi., Ak, Drs. Daljono, MSi, Ak yang telah menjalin kerjasama yang sangat baik sewaktu saya menjabat Ketua Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.

Kepada Prof. Dr. Yos Johan Utama, MHum., Dr. Indi Jastuti MSi, Drs. Agung Suprihadi, MSi, Ir. Warsono Sarengat, MS., Ir. Hery Suliantoro, MT., Drs. Kholiq Machfudz, MSi., dan Pujiono, SH., M.Hum, dan Drs. Warsito Kawedar, MSi., Akt telah banyak membantu saya dan bekerja sama di bidang keuangan dan sumber daya manusia di Universitas Diponegoro saya mengucapkan banyak terima kasih. Kepada pembimbing saya pada saat saya menempuh program sarjana jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro yaitu Drs. Idjang Sutikno, MM., Akt saya mengucapkan banyak terima kasih yang telah banyak membimbing dan mengantarkan saya bisa mencapai jabatan akademik tertinggi ini, demikian pula ucapan terima kasih kepada dosen-dosen senior saya yaitu Drs. Tahrir Hidayat, MM, Akt; Dr. Sugeng Pamudji, MSi., Akt; Drs. Rahardjo, MSi., Akt; Drs. Tarmizi Achmad, MBA, Akt., Ph.D.

Saya ucapkan terima kasih kepada rekan-rekan saya dari Jurusan akuntansi dan keluarga besar Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro yang tidak bisa saya sebutkan satu persatu yang selalu memberikan motivasi dan dorongan serta memberikan banyak saran bagaimana cara menulis, mengajar dan menyampaikan gagasan yang baik kepada saya.

Ucapan terima kasih juga saya sampaikan kepada Bapak KH. Hasyim Musa sebagai kepala sekolah MTs Sunan Bonang Sarang Rembang yang memberikan kesempatan saya untuk ikut ujian persamaan sehingga lulus, ketika itu saya sedang mengikuti pendidikan di pondok pesantren Sarang Rembang.

Terima kasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya saya sampaikan kepada rekan-rekan dan seluruh panitia baik tingkat fakultas maupun tingkat Universitas Diponegoro yang telah banyak membantu terselenggaranya upacara pengukuhan ini. Selanjutnya dengan penuh rasa hormat dan cinta kasih saya mengucapkan terima kasih yang setulus-tulusnya kepada almarhum Ayahanda H. Muhammad Mimbar Arba'y dan almarhumah Hj. Aisyah Zakaria kedua orang tua saya yang telah berhasil membesarkan saya dan beliau berharap dan bercita-cita kelak anaknya dimasukkan di pondok pesantren supaya menjadi kyai, tetapi sekarang dikukuhkan sebagai guru besar. Saya berdo'a semoga Bapak dan Ibu saya mendapat ampunan dan memperoleh tempat yang sebaik-baiknya disisiNya.



Demikian juga dengan penuh rasa hormat dan cinta kasih, saya mengucapkan terima kasih yang setulus-tulusnya kepada almarhum Ayahanda mertua KH. Muhammad Iskandar dan Ibunda mertua Hj. Muhassonah Iskandar kedua orang mertua saya yang selalu membimbing saya dan beliau selalu mendorong menjadi orang berilmu, demikian pula kepada istri saya tercinta Hasbiyah Iskandar yang selalu mendampingi saya di kala susah dan selalu mendorong saya untuk meningkatkan prestasi akademik. Kepada anak-anakku sayang Muhammad Rizal Fauzy, Arynal Haq dan Hasna Syarieva selalu mendorong dan rela berkorban untuk Bapaknya dan sangat mendukung karier saya. Semoga seluruh keluarga saya diberikan keluarga sakinah, mawaddah, warahmah. Kepada seluruh saudara saya kakak saya H. Umar Abdul Jabbar, adik-adik saya Umi Jamilah, Humaidah, dan Qoni'ah beserta istri dan suami-suaminya yang telah memberikan dorongan kepada saya. Demikian pula saudara kakak ipar saya Dra. Muniroh Iskandar, MSi, Drs. Abdul Halim Iskandar, MPd. dan adik-adik ipar saya Drs. Muhaimin Iskandar, MSi., Abdul Allam, dan Dra. Istiqomah, MSi. beserta para suami dan istrinya saya mengucapkan banyak terima kasih atas dorongan semuanya. Kepada semua pihak yang telah berjasa terhadap saya dalam meniti karier akademik saya, yang karena keterbatasannya saya tidak mungkin bisa sebutkan satu per satu, saya juga mengucapkan banyak terima kasih.

Yang terhormat ketua senat, para anggota senat, serta para hadirin semuanya

Akhirnya saya sampaikan ucapan terima kasih atas kesediaannya dan kesabarannya untuk mendengarkan pidato ini sampai selesai, disertai dengan permohonan maaf atas segala kekurangan dan kekhilafan baik yang saya sengaja maupun tidak sengaja dan ucapan Jazakumullah ahsanal jaza'.

Allahul muwafiq ilaa aqwamittoriq

Wassalaamu'alaikum Warahmartullaahi Wabarakatuh.

## REFERENSI

- Allen, N.J. and Meyer, J.P. 1990. The measurement and antecedent of affective, continuance, and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*. 63: 1 18.
- Anthony, R.N. and Govindarajan, V., 2003, *Management Control Systems*, 11<sup>th</sup> edition, Mc Graw Hill.
- Argyris, C. 1952, *The Impact of Budgets on People*, School of Business and Public Administration, Cornell University.
- Baiman, S. 1990. Agency research in managerial accounting: A second look. *Accounting, Organization and Society*. 15(4): 341 3 7 1.
- Bass, B. M. and H. J. Leavitt. 1963, Some experiments in planning and operating, *Management Science*
- Bastian, I., 2006, *Akuntansi Sektor Publik: Suatu pengantar*, Penerbit Erlangga
- Brownell, P. and M. McInnes. 1986. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review* : 587-600.
- Bruns, W.J. and Jhon H. Waterhouse, 1975, Budgetary Control and Organization Structure, *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-201.
- Bryan, J. F. and E. A. Locke. 1967. Goal setting as a means of increasing motivation. *Journal of Applied Psychology* : 274-277
- Chalos, P dan ; Poon, MCC, 2000, Participation and performance in capital budgeting teams, *Behavioral Research in Accounting*, 12

- Cherrington D.J., & J.O. Cherrington, 1973, Appropriate Reinforcement Contingencies in The Budgeting Process, *Journal of Accounting Research*, Supplement, pp.225-253
- Chong, V.K dan Chong, K.M, 2002, Budget goal commitment and informational effects of budget participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach, *Behavioral Research in Accounting* 14
- Chow, C.W., Cooper, J.C. and Waller, W.S. 1988. Participative budgeting: effects of a truth inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review*, LX111(I): 111-122.
- Dunk, A. S. 1993, The effects of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings. *Accounting, Organizations and Society* 18: 575-585.
- Frucot V., and Shearon, W.T. 1991. Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction *The Accounting Review*, 66(I): 80-99
- Govindarajan, V. 1986. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences.*, 17: 496-516.
- Hanson, DR. dan M.M., Mowen, 2005, *Management Accounting*, Edisi ketujuh, Thomson.
- Hopwood, A.G. 1994. Accounting and everyday life: An introduction. *Accounting, Organization and Society.*, 19: 299-301.
- <http://web.anggaran.depkeu.go.id/web-content-list.asp?ContentId=628>, Anggaran Berbasis Kinerja (Bagian I & II), Sistem Penganggaran - 19/05/2009 8:54:12

- Jones, R. Dan Pendlebury, M., 1996, Public sector accounting, 4th edition, London: Pitman Publishing
- Kenis, I. 1979. Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review*: 707-721.
- Kren, L. 1992. Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review*, Jul: 511-526.
- Lawler, E.E., III, 1973, *Motivation in Work Organizations*, [Book/Cole, 1973]
- Maiga, AS., 2005, *Advances in Accounting Behavioral Research*, Emerald Group Publishing Limited, Volume 8.
- Meyer J.P., and Allen, N.J. 1991. A three components conceptualisation of organisational commitment. *Human Resource Management Review*, 1: 61-89.
- Mia, L. 1989. The impact of participation in budgeting and job satisfaction on managerial performance and work motivation: A research note. *Accounting, Organizations and Society* 14(4): 347-357.
- Milani, K., 1975, The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study, *The Accounting Review*, April, pp. 274-284.
- Murray, D., 1990, The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 2, pp. 104-123.
- Nasir, M., 2008, Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dan Motivasi sebagai Variabel Intervening, *Media*

*Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, Edisi Volume 8 Nomor 3,  
Desember

Nouri, H. and R. J. Parker. 1998. The relationship between budget participation and job performance: The roles of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting, Organizations And Society* 23: 467-483.

Porter, L.W dan EE, Lawler III, *Managerial Attitude and Performance*, Homewood, IL: Richard D. Irwin, 1968, p. 165

Poznanski, P. J. and D. M. Bline 1997. Using structural equation modeling to investigate the causal ordering of job satisfaction and organizational commitment among staff accountants', *Behavioral Research in Accounting* 9: 154-171.

Republik Indonesia, 2009, *Rencana Bisnis dan Anggaran*, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia, Nomor 44

Shields, J.F. and M.D. Shields, M. 1998. Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*. 49-76.

Schiff M., and Lewin, A.Y. 1970. The impact of people on budgets, *The Accounting Review*, April: 259-268.

Stedry, A. C. 1960. *Budget Control and Cost Behaviour*. Englewood, Cliffs, N. J.: Prentice-Hall. Thornton, G. C. 1968. The Relationship Between Supervisory and Self-appraisals of Executive Performance. *Personnel Psychology*: 441-456.

Vroom, V.H., 1964, *Work and Motivation*, Wiley.

## CURRICULUM VITAE

Nama : Mohamad Nasir, Drs, MSi., Akt, PhD.  
Tempat / Tanggal Lahir : Ngawi, 27 Juni 1960  
Agama : Islam  
Pangkat/Golongan : Penata Tk. I / IVb  
Jabatan Fungsional : Lektor Kepala  
Unit Tugas : Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Smg  
Alamat Kantor : Jl. Hayam Wuruk No. 5 Semarang  
Telp. 024 8452273 Fax. 024 8452274  
Alamat Rumah : Jl. Ratu ratih IV / 47 Tlogosari Semarang  
Telp. 024 6714440  
e\_mail [mnasir@undip.ac.id](mailto:mnasir@undip.ac.id) &  
[mnasirundip@yahoo.com](mailto:mnasirundip@yahoo.com)  
Istri : Hasibyah, Dra  
Anak : 1. Muhammad Rizal Fauzy (Mahasiswa)  
2. Arynal Haq (Pelajar)  
3. Hasna Syarieva (Pelajar)  
**Bidang keahlian : Behavioral Accounting  
Management Accounting**

### RIWAYAT PENDIDIKAN

SD Negeri Jambangan Paron : Ngawi Tahun 1973  
MTS Sarang : Rembang Tahun 1978  
SMA Negeri 1 : Kediri Tahun 1982  
Drs. Jurusan Akuntansi : Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro  
Semarang Tahun 1988  
MSi Akuntansi : Program Pasca Sarjana UGM Yogyakarta  
Tahun 1993  
PhD Akuntansi : University of Science Malaysia tahun 2004

### RIWAYAT PEKERJAAN

1990 : Calon Pegawai Negeri Sipil Undip  
1991 : Pegawai Negeri Sipil Undip  
1991 : Asisten Ahli Madya

1993 : Asisten Ahli  
199 : Lektor Muda  
199 : Lektor  
2005 : Lektor Kepala

#### **RIAWAYAT JABATAN**

1986 - 1987 : Sebagai auditor Di Koperasi Jasa Audit Duta Karya Jawa Tengah  
1987 - 1988 : Sebagai auditor di Kantor Akuntan Publik Drs. Tahrir Hidayat Semarang  
1989 - 1989 : Sebagai Manajer Keuangan pada PT. IKA CHIRZA PUTRA Pekalongan  
1990 - 1992 : Sebagai staff di Departemen Studi Kelayakan Bisnis pada Kantor Akuntan Publik Drs. Bayudi Watu Perwakilan Semarang  
1991 - sekarang : Dosen Tetap Jurusan Akuntansi Di Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang  
1994 - 1996 : Koordinator Jurusan Akuntansi Program Ekstensi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang  
1994 - 1997 : Anggota Satuan Pengawasan Intern Universitas Diponegoro Semarang  
1996 - 1998 : Sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang  
1996 - 1998 : Partner di Delta Consult Semarang  
1999 - 2006 : Ketua Program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang  
1999 - Sekarang : Anggota Senat Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang  
2001 - 2004 : Sekretaris Ikatan Akuntan Indonesia Jateng  
2002 - 2006 : Sekretaris Umum Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Pendidik IAI Pusat  
2001 - selesai : Penanggung jawab Penilaian Aset dan Akuntansi Keuangan Daerah Kota Semarang  
2002 : Membantu pengembangan system informasi manajemen akademik Fakultas Ekonomi Undip Semarang

- 2003 - 2006 : Ketua Kerjasama Pengembangan pendidikan akuntansi antara Program Magister Akuntansi Undip dengan LP3MKA Departemen Keuangan RI.
- 2003 - Selesai : Anggota penilaian aset Propinsi Jawa Tengah
- 2005 - Sekarang : Anggota Lembaga Sertifikasi Profesi (LSP) Akuntansi Indonesia
- 2005 - Sekarang, : Dosen tidak tetap pada Program Magister Manajemen Universitas Riau Pekanbaru
- 2006 - Sekarang : Pembantu Rektor II Universitas Diponegoro Semarang
- 2007 - Sekarang : Tenaga Ahli DPRD Kota Semarang

#### **MATA KULIAH YANG DIAMPU**

- Management Control Systems
- Management Accounting
- Strategic Management
- Organizational Behaviour
- Behavioural Accounting
- Property Management

#### **KEGIATAN ILMIAH**

- Tahun 1999 Penulis Jurnal Prestasi dengan judul "Peranan Sistem Pengendalian Manajemen Dalam Menciptakan Keunggulan Bersaing: Suatu Pandangan baru".
- Tahun 2002 Pemakalah dan Penyaji pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) di Semarang dengan judul "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial: Peran Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Intervening".
- Tahun 2003 The Relationship between budget participation and managerial performance: The Role of budget adequacy, organizational commitment, and motivation (disertasi)
- Tahun 2004 Penulis Jurnal STRATEGI (Akreditasi) dengan judul "Pandangan Komitmen Organisasi dan Pengaruhnya Pada Manajer di Perusahaan Go Publik di Indonesia.
- Tahun 2004 Penulis Jurnal STRATEGI (Akreditasi) dengan judul "Pengaruh Orientasi Wirausaha terhadap Kinerja Perusahaan Kecil Dengan



- Lingkungan dan Strategi sebagai Variabel Moderat (Studi Kasus Pada Industri Aneka di Kota Semarang)".
- Tahun 2006 Penulis kedua pada jurnal MAKSI (Terakreditasi) dengan judul "Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Permintaan Audit pada KPRI di Jawa Tengah".
- Tahun 2006 Pemakalah dan penulis kedua pada Simposium Nasional Akuntansi ke 9 di Padang dengan judul "Analisis Persamaan Simultan Kepemilikan Manajerial, Kepemilikan Institusional, Risiko, Kebijakan Hutang dan Kebijakan Dividen Dalam Perpektif Teori Keagenan".
- Tahun 2006 Pemakalah dan penulis kedua pada Simposium Nasional Akuntansi ke 9 di Padang dengan judul "Hubungan antara Risiko Manipulasi Earnings dan Risiko Corporate Governance dengan Perencanaan Audit (Studi Empiris pada Auditor se-Jawa)".
- Tahun 2007 Pemakalah dan penulis kedua pada Simposium Nasional Akuntansi ke 10 di Makassar dengan judul "Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Kejelasan Peran, Pemberdayaan Psikologis dan Kinerja Manajerial (Pendekatan Partial Least Square): Penelitian Terhadap Manajer Perusahaan Manufaktur di Jateng".
- Tahun 2008 Penulis kedua pada jurnal MAKSI (Terakreditasi) dengan judul "Analisis Pengaruh Arus Kas Operasi Thd Harga Saham dengan Persistensi Laba Sebagai Variabel Intervening".
- Tahun 2008 Penulis kedua pada jurnal MAKSI (Akreditasi) dengan judul: Analisis Pengaruh Arus Kas Operasi Terhadap Harga Saham dengan Persistensi Laba Sebagai Variabel Intervening.
- Tahun 2008 Penulis pada jurnal Jurnal: Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi. Edisi Volume 8 Nomor 3 (Akreditasi), dengan judul: Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dan Motivasi sebagai Variabel Intervening
- Tahun 2009 Penulis pada jurnal MAKSI (Akreditasi) dengan judul: Dimensi Motivasi para Manajer Pada Perusahaan Go Publik Di Indonesia