

PERUBAHAN ANGGARAN, PARTISIPASI ANGGARAN, DAN GAYA KEPEMIMPINAN PADA PEMERINTAH DAERAH

Bukti Empiris dari Perspektif Goal-Setting pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Aceh

Afrah Junita
Fakultas Ekonomi, Universitas Samudra
e-mail: Afrahjunita@unsam.ac.id

ABSTRACT

The purpose of this research is to test the effect of Budget Participation and Leadership Style on Rebudgeting of local government agencies in Aceh. Data were collected using questionnaires filled out by respondents of agencies at 18 regencies/cities for 110 questionnaires out of 150 were distributed. The data analysis using regression model results showed that Budget Participation and Leadership Style had a positive influence on rebudgeting at agencies level.

Keywords: *budget participation, leadership style, local government budget, agencies, rebudgeting.*

Abstrak

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh Partisipasi Anggaran dan Gaya Kepemimpinan terhadap Perubahan Anggaran pada unit kerja pemerintah daerah di Aceh. Data dikumpulkan menggunakan kuesioner yang diisi oleh responden dari SKPD pada 18 (delapan belas) pemerintah daerah kabupaten/kota dengan jumlah kuesioner terkumpul sebanyak 110 dari 150 yang dibagikan. Data dianalisis menggunakan model regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Partisipasi Anggaran dan Gaya Kepemimpinan berpengaruh positif terhadap perubahan anggaran SKPD.

Kata-kata Kunci: *partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan, pemerintah daerah, perubahan anggaran, APBD, SKPD.*

1. Pendahuluan

Perubahan anggaran (*rebudgeting*) merupakan upaya pemerintah daerah untuk menyesuaikan rencana keuangan dengan kondisi riil di lapangan dan memperbaiki kinerja satuan kerja (*agencies*). Proses penyusunan perubahan anggaran pada prinsipnya tidak berbeda dengan proses penyusunan anggaran awal (*initial budget*), baik dari sisi substansi maupun politik (Anessi-Pessina, et al., 2012). Dokumen anggaran yang dihasilkan merupakan dokumen terpenting di pemerintahan karena menjadi landasan dalam

penyelenggaraan fungsi-fungsi pemerintahan dan pelayanan publik (Rubin, 2014; Abdullah, 2012).

Sebagai sebuah rencana, anggaran mencerminkan prioritas pembangunan, keberpihakan kepada publik, dan kekuatan kekuasaan para pengambil keputusan (*budget actors*), yang akan dilaksanakan selama satu priode fiskal (Wildavsky, 1991). Permasalahan selama pelaksanaan anggaran pada setengah semester pertama tahun berjalan dan adanya hasil pemeriksaan atas hasil pelaksanaan anggaran tahun sebelumnya menyebabkan

munculnya kebutuhan untuk penyesuaian selama tahun berjalan. Perubahan ini terjadi karena perkembangan yang tidak sesuai dengan asumsi-asumsi dalam kebijakan anggaran, seperti terjadinya pelampauan atau tidak tercapainya proyeksi pendapatan daerah, alokasi belanja daerah, sumber dan penggunaan biaya yang telah ditetapkan sebelumnya (Abdullah & Junita, 2016).

Kepala daerah memformulasikan hal-hal yang mengakibatkan terjadinya perubahan APBD dalam suatu rancangan kebijakan umum perubahan APBD serta prioritas dan plafon sementara atas perubahan APBD tersebut. Perubahan atas APBD disebut juga APBD Perubahan (APBD-P) yang sedang berjalan merupakan keniscayaan ketika asumsi-asumsi dan faktor-faktor lain yang *uncontrollable* ternyata tidak seperti yang diprediksi sejak awal, yakni saat kesepakatan atas kebijakan dan prioritas APBD ditandatangani (Permendagri No.13/2006).

Draver dan Pitsvada (dalam Forrester dan Mullins, 1992) menyatakan bahwa perubahan anggaran menjadi sarana bagi legislatur, eksekutif, dan birokrat untuk saling menyesuaikan agenda masing-masing, sehingga pada akhirnya selalu ada konsensus yang dicapai. Oleh karena itu, kebijakan, arah dan strategi dalam penganggaran menjadi ajang pertarungan kekuatan, dimana masing-masing pihak berupaya untuk memenuhi kepentingannya (*self-interest*), sehingga sering mengorbankan kepentingan publik (Abdullah, 2012). Mengingat anggaran adalah dokumen terpenting dalam manajemen keuangan pemerintah, maka diskusi tentang faktor-faktor penentu keberhasilan dalam penyusunan, pelaksanaan dan pertanggungjawabannya tak pernah usai selama beberapa dekade terakhir (Abdullah, 2012). Aspek berperilaku, politik, sosial, dan ekonomi menjadi isu penting dalam penentuan target kinerja dan alokasi anggaran untuk mencapai target kinerja tersebut, baik yang bersifat diskresioner maupun yang

nondiskresioner (Anessi-Pessina, et al., 2012).

Proses penyusunan anggaran mengandung nuansa politik yang tinggi (Wildavsky, 1991; Rubin, 2014; Purwanto, 2016), perilaku oportunistik (Moe, 1984; Abdullah, 2012; Forrester, 2002) dan partisipasi pada saat penyusunan anggaran merupakan salah satu cara untuk mengatasi masalah tersebut (Mardiasmo, 2002:61; Marlowe & Portillo, 2006; Im, et al., 2014) sehingga kepercayaan masyarakat kepada pemerintah bisa lebih baik (Devas & Grant, 2003). Jika partisipasi dalam penyusunan anggaran perubahan lebih rendah, maka transparansi juga menjadi lebih rendah, sehingga menimbulkan bias dalam pembuatan keputusan pengalokasian sumberdaya pemerintah (Larkey dan Smith, 1989). Bias dalam penentuan anggaran belanja dapat disebabkan karena bias dalam peramalan anggaran pendapatan (Cassidy, et al., 1989).

Masalah keagenan dalam penganggaran daerah memiliki kaitan dengan kepemimpinan (Moe, 1984; Abdullah, 2012). Adanya asimetri informasi, desentralisasi kewenangan dan politik representasi menyebabkan gaya kepemimpinan berimplikasi pada keakurasaan estimasi anggaran (Kyj dan Parker, 2008). Aspek kepemimpinan berperan penting dalam pencapaian target kinerja pada pemerintahan, termasuk kinerja anggaran serta memiliki keterkaitan dengan kebijakan, prioritas penentuan target kinerja, dan proses penyusunan anggaran (Moynihan, 2004). Kepemimpinan dalam penganggaran publik melekat pada eksekutif dan juga legislatif (Meier, 2006).

2. Kerangka Teoretis dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Perubahan Anggaran pada Pemerintah Daerah

Perubahan atau revisi terhadap anggaran yang sedang dilaksanakan pada tahun berjalan merupakan fenomena yang biasa dalam penganggaran di pemerintahan (Abdullah & Nazry, 2015). Secara formal,

penyusunan anggaran dan perubahannya diatur dalam peraturan perundang-undangan terkait keuangan negara dan daerah. Pengaturan tersebut bersifat mengikat dan pelaksanaannya akan diawasi dan dipertanggungjawabkan melalui pelaporan keuangan dan kinerja. Namun, pada praktiknya penyesuaian ini tidak selalu sesuai dengan konsep ideal karena adanya masalah keagenan (*agency problems*) pada para pembuat kebijakan anggaran (Halim & Abdullah, 2006).

Perubahan anggaran mencerminkan suatu komitmen yang dibuat pada waktu yang berbeda (Wildavsky, 1991). Pemahaman yang komprehensif mensyaratkan adanya pergeseran terhadap fokus analisis anggaran, misalnya tambahan dan kekurangan anggaran, dan revisi lain yang mungkin dilakukan sebagai tindakan pengamanan terhadap kritis anggaran (Wildavsky, 1991). Perubahan anggaran dilakukan untuk menyesuaikan antara target dan alokasi dengan perkembangan terkini di lapangan. Penyesuaian dilakukan karena adanya perubahan asumsi yang menyebabkan perlunya dilakukan perubahan estimasi penerimaan dan pengeluaran, agar target yang telah ditentukan sebelumnya dapat tercapai seperti yang diharapkan (Bland & Rubin, 1997; Dougherty, et al., 2003; Forrester & Mullins, 1992). Perubahan atas setiap komponen APBD memiliki latar belakang dan alasan berbeda (Abdullah & Nazry, 2015).

Draver dan Pitsvada dalam Forrester dan Mullins (1992) menyatakan bahwa perubahan anggaran menjadi sarana bagi legislatur, eksekutif, dan birokrat untuk saling menyesuaikan agenda masing-masing, sehingga pada akhirnya selalu ada konsensus yang dicapai. Oleh karena itu, kebijakan, arah dan strategi dalam penganggaran menjadi ajang pertarungan kekuatan, dimana masing-masing pihak berupaya untuk memenuhi kepentingannya (*self-interest*), sehingga sering mengorbankan kepentingan publik (Abdullah, 2012).

Proses pembahasan dan penetapan anggaran perubahan relatif lebih tertutup dari pengamatan publik sehingga mengandung persoalan keagenan yang relatif besar (Abdullah dan Nazry, 2015). Proses perubahan anggaran (*rebudgeting*) pada prinsipnya tidak berbeda dengan penganggaran awal (*initial budget*) (Anessi-Pessina, et al., 2012). Bland & Rubin (1997) dalam Abdullah & Rona (2015) menyebutkan bahwa kinerja anggaran akan mempengaruhi revisi anggaran periode berikutnya. Perubahan anggaran menjadi arena perilaku oportunistik para pembuat anggaran (Abdullah & Rona, 2015).

2.2. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Perubahan Anggaran

Partisipasi merupakan konsep penting dalam penganggaran, baik pada sektor bisnis (perusahaan) maupun sektor publik (pemerintahan). Partisipasi memiliki pengaruh terhadap efektivitas dan efisiensi dalam penganggaran. Partisipasi dipandang sebagai cara untuk meningkatkan kepercayaan kepada pemerintahan tentang kegiatan dan program pemerintah (Frisby & Bowman, 1996). Partisipasi dalam penyusunan anggaran memiliki pengaruh terhadap komitmen terhadap tujuan anggaran. Pandangan ini konsisten dengan Shields dan Shields (1998) yang berpendapat bahwa partisipasi meningkatkan kepercayaan bawahan, kontrol, dan keterlibatan ego dengan organisasi, yang menyebabkan resistensi untuk mengubah komitmen terhadap tujuan anggaran.

Partisipasi anggaran memotivasi bawahan untuk menerima dan berkomitmen untuk tujuan anggaran (misalnya, Argyris 1952; Becker dan Green 1962; Hofstede 1968). Hofstede (1968) berpendapat bahwa partisipasi mempengaruhi komitmen melalui internalisasi tujuan. Banyak penelitian yang mendukung hubungan positif antara partisipasi dan komitmen pada tujuan anggaran (misalnya, Locke, 1968; Erez, et al., 1985). Locke (1968) berpandangan

bahwa efek langsung partisipasi adalah tunduk pada keputusan yang dicapai.

Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran telah menjadi topik utama di bidang administrasi publik dan penelitian kebijakan publik. Permintaan yang diajukan oleh bawahan ke dalam proses alokasi harus sesuai dengan kebutuhan lembaga pemerintah, proyek dan penerima lainnya. Kualitas keputusan penetapan anggaran tergantung pada data yang tersedia, serta pada alat analitik yang digunakan untuk memproses informasi yang akan digunakan, sehingga pemerintah perlu memikirkan kembali apa yang telah direncanakan dan bagaimana menjalankan rencana tersebut sehingga menghasilkan kinerja yang baik sesuai dengan harapan masyarakat (Redburn, 2008:140).

Tujuan partisipasi dalam anggaran, meliputi (1) menginformasikan cara pengambilan keputusan, (2) mendidik peserta yang ikut dalam proses anggaran, (3) memperoleh dukungan untuk usulan anggaran, (4) melibatkan bawahan dalam pengambilan keputusan, dan (5) meningkatkan kepercayaan dan menciptakan pengertian tentang anggaran (Ebdon, 2006).

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis pertama dapat dinyatakan sebagai berikut:

H1: *Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap perubahan anggaran.*

2.3. Pengaruh Gaya Kepemimpinan terhadap Perubahan Anggaran

Menurut Rhee (2009) karakteristik yang berbeda dari pemimpin menyebabkan pola yang berbeda dalam menghubungkan informasi kinerja yang digunakan untuk penyusunan program dan alokasi sumberdaya. Birokrat sering mengutamakan kepentingan diri mereka sendiri, yang mungkin tidak sesuai dengan niat atau kepentingan pejabat terpilih (Horn, 1997). Gaya kepemimpinan menggambarkan perilaku manajer dalam menghadapi atau berinteraksi dengan situasi dan merupakan pola tingkah laku yang dirancang untuk memadukan

kepentingan organisasi dan personalia guna mengejar beberapa sasaran (Flippo, 1995).

Hansen & Villadsen (2010) menyatakan bahwa kepemimpinan di sektor publik berbeda dengan di bisnis. Dorongan kepemimpinan dan komunikasi yang baik di lembaga pemerintahan membantu mempertahankan tindakan karyawan terhadap pelaksanaan tugas. Penelitian yang berfokus pada implementasi pengukuran kinerja menunjukkan karakteristik kepemimpinan diterapkan secara tidak konsisten, sehingga membahayakan keberhasilan penerapan pengukuran kinerja, khusus untuk penganggaran (Grizzle & Pettijohn, 2002; Julnes & Holzer, 2001; Lee and Burns, 2000). Dukungan eksekutif yang konsisten, pemberian informasi yang benar dari legislatif, dan kapasitas organisasi merupakan komponen penting dari sistem pengukuran kinerja yang efektif (Berman & Wang, 2000; Franklin, 2002).

Kepemimpinan berkaitan dengan hal ciri-ciri individu yang hadir pada diri pemimpin (Kirkpatrick & Locke, 1991), perilaku dalam berinteraksi dengan bawahan (Stogdill, 1963), dan cara memotivasi bawahan untuk mencapai tujuan bersama. Pemimpin yang efektif menetapkan tujuan yang menantang dan spesifik, mendorong bawahan untuk berpartisipasi dalam penetapan tujuan, menunjukkan komitmen terhadap tujuan pribadi dan organisasi, dan memberikan umpan balik mengenai pencapaian tujuan (Bass, 1985; Bono & Judge, 2003). Sementara menurut Van Wart (2003) kepemimpinan yang efektif akan memberikan kualitas produk (barang dan jasa) yang lebih tinggi, pelayanan yang lebih efisien, *sense of cohesiveness*, kesempatan berembang secara personal, dan kepuasan kerja bawahan yang lebih tinggi. Selain itu, dapat memberikan pemahaman yang lebih jelas tentang arah dan visi organisasi, mendorong inovasi dan kreativitas, serta “menyegarkan” kultur organisasi. Hansen dan Villadsen (2010) menjelaskan mengapa kepemimpinan di sektor publik lebih menyukai

kepemimpinan yang partisipatif, sedangkan kepemimpinan di sektor swasta/bisnis lebih menyukai kepemimpinan yang direktif.

Simpul-simpul dalam proses penyusunan anggaran pada pemerintah daerah berada di tangan para pengambil keputusan, yakni kepala daerah dan anggota parlemen (DPRD). Kepala daerah sebagai eksekutif adalah pemimpin yang memiliki kekuasaan penuh dalam pengelolaan keuangan daerah (Pasal 1 PP No.58/2005), yang mendelegasikan kekuasaannya kepada kepala unit kerja di bawahnya. Pendelegasian selalu memiliki kecenderungan terjadinya *moral hazard* pada *agent*, sehingga dibutuhkan pengawasan (*control*) dari unit yang dibentuk terpisah. Oleh karena itu, pengusulan anggaran (program dan kegiatan) oleh kepala unit kerja kepada kepala daerah dapat mengalami bias dan tidak sejalan dengan keinginan kepala daerah (Halim & Abdullah, 2006).

Gaya kepemimpinan kepala daerah selaku “penguasa” keuangan daerah sangat berkaitan dengan proses penyusunan anggaran pemerintah daerah. Penerapan anggaran berbasis kinerja pada pemerintah daerah sejak tahun 2001 memiliki implikasi pada keharusan digunakannya indikator kinerja dalam pengusulan setiap program dan kegiatan. Oleh karena itu, setiap alokasi sumberdaya sebagai belanja dalam APBD harus memiliki target kinerja, yang diperkirakan dapat dicapai dengan sumberdaya yang dimiliki, sebagai solusi atas permasalahan yang ada di masyarakat.

Kepala daerah yang memiliki pengalaman di birokrasi atau pernah duduk di lembaga pemerintahan dan/atau memiliki latar belakang pendidikan dalam bidang keuangan dan akuntansi publik akan bersikap cermat dan teliti dalam proses penyusunan anggaran daerah. Gaya

kepemimpinan yang birokratis atau teknokratis akan menghasilkan anggaran awal (*initial budget*) yang baik, sehingga tidak membutuhkan banyak penyesuaian dalam pelaksanaannya. Di sisi lain, kepala daerah yang memiliki latar belakang dan pengalaman dalam organisasi politik, akan cenderung spekulatif atau ceroboh dalam proses penyusunan anggaran. Politik anggaran menjadi lebih dominan, sehingga perubahan anggaran kemungkinan akan dipengaruhi oleh preferensi yang oportunitik, tidak adil, dan dalam jangka panjang tidak memberikan manfaat bagi masyarakat.

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis kedua dapat dinyatakan sebagai berikut:

H2: *Gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap perubahan anggaran.*

3. Metode Penelitian

3.1. Lokasi Penelitian, Jenis, dan Sumber Data

Penelitian ini dilakukan di Provinsi Aceh, yang meliputi 23 (dua puluh tiga) pemerintah daerah kabupaten dan kota. Data yang digunakan adalah data kuantitatif yang dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner dengan pengukuran menggunakan skala Likert 5 (lima) poin.

3.2. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran pada SKPD yang memiliki fungsi pelayanan publik di 23 kabupaten dan kota di Aceh, yang terdiri dari Kepala Dinas dan Kepala Bidang. Secara keseluruhan, terdapat 306 dinas/kepala dinas dan 1224 kepala bidang, dengan total 1530 (Lihat Tabel 1).

Tabel 1: Populasi Penelitian

Kabupaten/Kota	Jumlah Dinas	Kadis	Kabid	Total
Kabupaten Aceh Barat	15	15	60	75
Kabupaten Aceh Barat Daya	14	14	56	70
Kabupaten Aceh Besar	14	14	56	70
Kabupaten Aceh Jaya	13	13	52	65
Kabupaten Aceh Aceh selatan	14	14	56	70
Kabupaten Aceh Singkil	13	13	52	65
Kabupaten Aceh Tamiang	14	14	56	70
Kabupaten Aceh Tengah	13	13	52	65
Kabupaten Aceh Tenggara	13	13	52	65
Kabupaten Aceh Timur	14	14	56	70
Kabupaten Aceh Utara	15	15	60	75
Kabupaten Bener Meriah	14	14	56	70
Kabupaten Bireun	13	13	52	65
Kabupaten Gayo Lues	14	14	56	70
Kabupaten Nagan Raya	14	14	56	70
Kabupaten Pidie	13	13	52	65
Kabupaten Pidie Jaya	12	12	48	60
Kabupaten Simelue	13	13	52	65
Kota Banda Aceh	12	12	48	60
Kota Langsa	13	13	52	65
Kota Lhokseumawe	10	10	40	50
Kota Sabang	14	14	56	70
Kota Subusalam	12	12	48	60
Total	306	306	1224	1530

Sumber: Hasil Penelitian, 2017 (Diolah).

Penarikan sampel dilakukan dengan menggunakan dengan *stratified random sampling* berdasarkan jabatan, yaitu kepala dinas dan kepala bidang di SKPD. Penelitian ini menggunakan *Partial Least Square (PLS)* yang berbasis aplikasi SEM. PLS dipilih karena mampu mengestimasi model yang besar dan kompleks dengan ratusan variabel laten dan ribuan indikator. Jumlah sampel atau responden dalam penelitian ini adalah 110 orang.

3.3. Teknik Pengumpulan dan Analisis Data

Pengumpulan data dalam penelitian ini berupa data primer yang berasal dari jawaban kuesioner yang disebar ke seluruh dinas pada kabupaten dan kota di Aceh. Pernyataan dalam kuesioner menggunakan skala Likert, untuk memudahkan responden memahami

pemberian skor dari yang tertinggi hingga terendah.

Analisis data menggunakan model regresi dengan dua variabel bebas (*independent variable*), yakni: Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran (P) dan Gaya Kepemimpinan (G), dan satu variabel terikat (*dependent variable*), yakni Perubahan Anggaran (PA). Variabel Partisipasi (X_1) diukur dengan 6 (enam) indikator, variabel Kepemimpinan (X_2) Gaya kepemimpinan diukur dengan 8 (delapan) indikator, dan variabel Perubahan Anggaran (Y) diukur dengan 5 (lima) indikator. Data diolah dengan menggunakan *software SmartPLS*, model dieksekusi dengan menggunakan *PLS Algorithm* dan *Bootstrapping*.

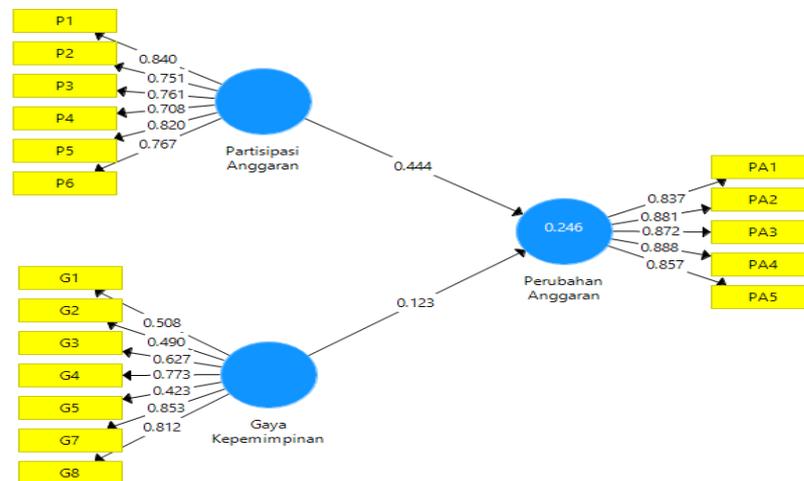
4. Hasil

4.1. Pengujian Model

Pengujian hipotesis dilakukan dua tahap, yakni model awal dan model

lanjutan. Model awal menggunakan indikator masing-masing variabel secara lengkap, sedangkan model lanjutan menggunakan indikator yang valid saja (yang tidak valid dalam model awal

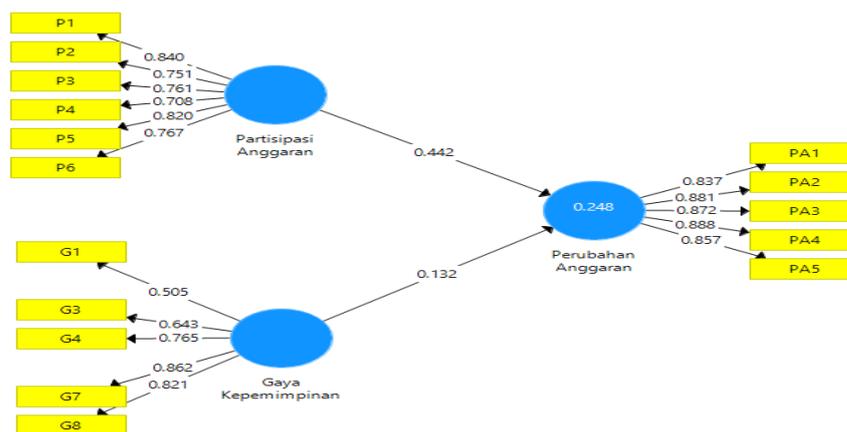
dibuang). Model awal ini memasukkan semua item pernyataan atau indikator ke dalam persamaan regresi, sehingga diperoleh hasil seperti ditunjukkan dalam Gambar 1.



Gambar 1: Model Awal

Ukuran refleksi individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang ingin diukur. Namun demikian untuk model awal dari pengembangan skala pengukuran nilai loading 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup (Chin, 1998 dalam Ghazali, 2014). Pada Gambar 1 dapat dilihat bahwa indikator

kedua dari variabel Gaya Kepemimpinan (G_2) memiliki nilai di bawah 0,5, yang berarti bahwa indikator tersebut tidak valid. Indikator yang tidak valid dibuang dan kemudian dilakukan pengujian lanjutan yang tidak memasukkan indikator yang tidak valid. Model lanjutan dapat dilihat pada Gambar 2 berikut.



Gambar 2: Model Lanjutan

4.2. Pengujian Model Pengukuran (Outer Model)

a. Pengujian Validitas Konstruk

1). Menilai Outer Loading dan Convergent Validity

Hasil pengolahan data dengan menggunakan *PLS algorithm* adalah

diperolehnya nilai *outer loading* dari setiap indikator. *Outer loading* yang nilainya di bawah 0,50 akan didrop dari analisis karena memiliki nilai *convergent validity* yang rendah. Nilai *outer loading* dari masing-masing indikator dapat dilihat pada Tabel 2 berikut ini.

Tabel 2: Nilai Outer Loading Indikator

Indikator	X ₁	X ₂	Y ₁
X _{1.1}	0,840		
X _{1.2}	0,751		
X _{1.3}	0,761		
X _{1.4}	0,708		
X _{1.5}	0,820		
X _{1.6}	0,767		
X _{2.1}		0,505	
X _{2.3}		0,643	
X _{2.4}		0,765	
X _{2.7}		0,862	
X _{2.8}		0,821	
Y _{1.1}			0,837
Y _{1.2}			0,881
Y _{1.3}			0,872
Y _{1.4}			0,888
Y _{1.5}			0,857

Hasil *outer model* di atas menunjukkan bahwa semua indikator memiliki nilai *outer loading* di atas >0,50 yang bermakna bahwa semua indikator memenuhi *convergent validity* atau semua indikator konstruk adalah valid. Dari nilai *outer loading* tersebut dapat dibuat persamaan spesifikasi model pengukuran untuk masing-masing variabel seperti berikut:

$$P = 0,840X_{1.1} + 0,751X_{1.2} + 0,761X_{1.3} + 0,708X_{1.4} + 0,820X_{1.5} + 0,767 X_{1.6} \dots\dots\dots (1)$$

Persamaan (1) menunjukkan *outer loading* masing-masing indikator untuk variabel Partisipasi Anggaran (X₁). Indikator X_{1.5} memiliki nilai paling tinggi, yakni 0,820. Artinya, indikator tersebut berpengaruh paling besar terhadap variabel Partisipasi Anggaran (X₁).

$$G = 0,505X_{2.1} + 0,643 X_{2.3} + 0,765X_{2.4} + 0,862X_{2.7} + 0,821X_{2.8} \dots\dots\dots (2)$$

Persamaan (2) menunjukkan *outer loading* masing-masing indikator untuk variabel Gaya Kepemimpinan (X₂). Indikator X_{2.7} memiliki nilai paling tinggi yaitu 0,862, yang bermakna bahwa indikator tersebut

paling berpengaruh terhadap variabel Gaya Kepemimpinan (X₂).

$$PA = 0,837Y_1 + 0,881Y_2 + 0,872Y_3 + 0,888Y_4 + 0,857Y_5 \dots\dots\dots (3)$$

Persamaan (3) menunjukkan *outer loading* masing-masing indikator untuk variabel Perubahan Anggaran (Y). Indikator Y₄ memiliki nilai paling tinggi, yaitu 0,888, yang bermakna bahwa indikator tersebut berpengaruh paling besar terhadap variabel Perubahan Anggaran (Y).

2). *Discriminant Validity*

Fungsi *discriminant validity* adalah memastikan bahwa setiap indikator sudah menjadi pembanding yang baik untuk variabel latennya. Nilai *discriminant validity* di dapat dengan melihat nilai akar kuadrat AVE yang harus lebih besar dari 0,50.

Tabel 3: Pengujian *Discriminant Validity*

Konstruk	AVE	Aka r AVE
Partisipasi anggaran	0,60 2	0,77 6
Gaya kepemimpina n	0,53 4	0,73 1
Perubahan anggaran	0,75 2	0,86 7

Sumber: Hasil Olah Data (2017)

Hasil pengujian menunjukkan nilai seluruh variabel latennya lebih besar 0,50 sehingga dapat disimpulkan semua variabel laten memenuhi kriteria *discriminant validity*.

b. *Uji Reliabilitas*

Disamping uji validitas konstruk, dilakukan juga uji reliabilitas konstruk yang diukur dengan dua kriteria, yaitu *composite reliability* dan *cronbach alpha* dari blok indikator yang mengukur konstruk. Konstruk dinyatakan *reliable* jika *composite reliability* maupun *Cronbach alpha* berada di atas 0,60 (Ghozali, 2015).

Tabel 4: Uji Reliabilitas dan Cronbach Alpha

Konstruk	Composite Reliability	Cronbach Alpha
Partisipasi anggaran	0,900	0,867
Gaya kepemimpinan	0,847	0,805
Perubahan anggaran	0,938	0,918

Sumber: Hasil olah data SmartPLS, 2017

Hasil pengolahan data dengan PLS menunjukkan nilai *composite reliablity* dan *Cronbach alpha* semua konstruk berada di atas 0,60, sehingga dapat disimpulkan bahwa semua konstruk memiliki reliablitas yang baik.

4.3. Pengujian Model Struktural (Inner Model)

Model struktural dievaluasi dengan menggunakan *R-square* (R^2) untuk konstruk dependen, dengan kriteria nilai R^2 sebesar 0,67 menunjukkan model baik/bagus; nilai R^2 sebesar 0,33

menunjukkan model moderat, dan nilai R^2 sebesar 0,19 yang mengidentifikasi bahwa model lemah atau buruk. Hasil pengolahan data dengan *SmartPLS* menunjukkan bahwa nilai R^2 dalam penelitian ini adalah sebesar 0,248.

Nilai *R-Square* Perubahan Anggaran (PA) sebesar 0,248 dapat dijelaskan bahwa pengaruh Variabel Partisipasi Anggaran (X_1) dan Gaya Kepemimpinan (X_2) terhadap Perubahan Anggaran (Y) adalah sebesar 0,248 atau 24,8%. Artinya, variabel Perubahan Anggaran dapat dijelaskan oleh variabel Partisipasi Anggaran dan Gaya Kepemimpinan sebesar 24,8%, sedangkan sisanya atau sebesar 75,2% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini.

Sementara untuk hubungan pengaruh tiap variabel laten independen terhadap variabel laten dependen dapat dilihat dari tabel *F-square* (F^2) berikut ini.

Tabel 5: Nilai F-Square (F^2)

No.	Pengaruh antar variabel	F^2	Pengaruh
1	Pengaruh Partisipasi anggaran (X_1) terhadap Perubahan anggaran (Y_1)	0,237	Moderat
2	Pengaruh Gaya kepemimpinan (X_2) terhadap Perubahan anggaran (Y_1)	0,021	Lemah

Sumber: Hasil olah SmartPLS (2017)

Selanjutnya dilakukan analisis estimasi koefisien jalur. Analisis ini berkaitan dengan uji hipotesis penelitian. Hipotesis penelitian

diterima jika angka *absolute* nilai $t > 1,96$ dengan tanda koefisien sesuai dengan hipotesis penelitian yang ditetapkan (positif atau negatif). Hasil model hipotesis terdapat pada Tabel 6 berikut.

Tabel 6: Pengujian antar Variabel dan Uji Signifikansi

No.	Pengaruh antar variabel	Koefisien Analisis jalur	Nilai t Hitung	Kesimpulan
1	Pengaruh Partisipasi anggaran (X_1) terhadap Perubahan anggaran (Y)	0,442	7,694	Hipotesis diterima
2	Pengaruh Gaya kepemimpinan (X_2) terhadap Perubahan anggaran (Y)	0,132	2,019	Hipotesis diterima

Sumber: Hasil olah SmartPLS (2017)

4.4. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Perubahan Anggaran

Perubahan anggaran diperlukan karena kesulitan manajerial atau administratif dalam membuat perencanaan program kegiatan yang akurat sebagaimana saat direalisasikan. Kesulitan ini biasanya disebabkan oleh tiga faktor. Pertama, perubahan anggaran terjadi untuk melawan aturan administratif atau peraturan yang mempersempit kemampuan kepala dinas atau *administrator* untuk menyesuaikan anggaran terhadap fluktuasi pelayanan lingkungan. Kedua, perubahan anggaran timbul karena kebutuhan untuk memodifikasi perkiraan pengeluaran yang tidak akurat sehingga menjadikan arus kas tidak menentu (Forrester & Mullins, 1992).

Keterlibatan bawahan dalam proses penyusunan anggaran telah menjadi topik utama di bidang administrasi publik dan penelitian kebijakan publik. Permintaan yang diajukan di-*input* ke dalam proses alokasi anggaran lembaga pemerintah, proyek dan penerima lainnya. Kualitas keputusan penetapan anggaran tergantung pada data yang tersedia, serta pada alat analitik yang digunakan untuk memproses informasi yang akan digunakan, sehingga pemerintah perlu memikirkan kembali apa yang telah direncanakan dan bagaimana menjalankan rencana tersebut sehingga menghasilkan kinerja yang baik (Redburn, 2008:140). Chong and Chong (2002) berpendapat bahwa efek langsung partisipasi adalah tunduk pada keputusan yang dicapai.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi bawahan maka perubahan anggaran akan semakin tinggi. Dalam literatur bisnis, keterlibatan karyawan sangat penting dalam menentukan dan besaran kompensasi (insentif) terkait dengan kinerja yang dicapai. Dalam pendekatan ini, karyawan dilibatkan dalam menentukan target kinerja mereka dan besaran insentif yang akan diterima jika target tersebut tercapai. Penentuan insentif berdasarkan target kinerja ini ternyata melahirkan persoalan baru, yakni masalah keagenan (*agency*

problems) berupa *slack*, sebagai akibat dari adanya ketidakseimbangan informasi (*information asymmetry*) antara bawahan (*subordinates*) dengan atasannya (*supervisor*). Oleh karena bawahan mengetahui lebih banyak tentang kapasitas diri dan teknik pelaksanaan tugas yang sebenarnya, maka pengawasan yang dilakukan oleh atasannya tidak akan efektif. Di organisasi pemerintahan, karyawan atau birokrat mengemban akuntabilitas ganda (*dual accountability*), yakni bertanggungjawab kepada kepala organisasinya (di Pemda disebut SKPD atau kepala daerah) dan juga kepada masyarakat (yang diwakili oleh lembaga perwakilan atau DPRD).

Perubahan dilakukan untuk membuat anggaran lebih responsif terhadap lingkungan dan kebutuhan peserta anggaran. Perubahan anggaran adalah suatu proses untuk mengkoordinasikan kegiatan, mendisiplinkan pejabat, dan memobilisasi dukungan dari kelompok-kelompok yang berkepentingan (Wildavsky, 1988, dalam Forrester, 1992). Proses perubahan anggaran dipengaruhi oleh unsur politik karena pengambilan keputusan melibatkan legislatif atau DPRD (yang berasal dari gabungan utusan-utusan partai politik) dan eksekutif atau kepala daerah (yang dipilih melalui pemilihan umum kepala daerah/Pilkada). Menurut Draper dan Pitsvada (1981), perubahan dimaksudkan untuk negosiasi ulang sebagai upaya memasukkan preferensi kelompok-kelompok yang berkepentingan, penyesuaian untuk hal-hal teknis dan kebijakan yang berasal dari pemerintah atasan (Abdullah & Rona, 2015).

Im, et al. (2014) menyatakan bahwa partisipasi publik dalam penganggaran mempengaruhi anggaran dan perubahannya karena adanya pengusulan di awal perencanaan dan pengawasan pada saat pelaksanaan oleh masyarakat. Pelibatan masyarakat dalam penganggaran di pemerintah daerah akan membantu dalam pengumpulan, penafsiran, dan pengakomodasian masukan dari masyarakat terkait pengalokasian

sumberdaya (Marlowe & Portillo, 2006). Oleh karena penganggaran adalah proses mendistribusikan sumberdaya dari banyak pihak ke sebagian kelompok masyarakat, maka pelibatan publik tidak hanya dalam penyusunan anggaran, tetapi juga dalam hal pengawasan saat pelaksanaan dan evaluasi kinerja setelah dipertanggung-jawabkan.

4.5. Pengaruh Gaya Kepemimpinan terhadap Perubahan Anggaran

Penelitian tentang gaya kepemimpinan mendefinisikan gaya kepemimpinan sebagai seperangkat perilaku yang berorientasi pada pencapaian tugas dan sasaran (Fleishman, 1953; Korman, 1966). Hakim, et al. (2004) menyatakan bahwa para pemimpin melakukan upaya khusus untuk mempertahankan standar cara kerja yang harus dilakukan. Pencapaian tujuan adalah karakteristik utama dan eksplisit dari definisi kepemimpinan. Skala yang digunakan untuk menilai keefektifan pemimpin merujuk langsung pada prinsip utama *goal setting theory* (misalnya, tantangan berpartisipasi, dan spesifikasi). Pemimpin yang efektif menetapkan tujuan yang menantang dan spesifik, mendorong bawahan untuk berpartisipasi dalam penetapan tujuan, menunjukkan komitmen terhadap tujuan pribadi dan organisasi, dan memberikan umpan balik mengenai pencapaian tujuan (Bass, 1985; Bono & Judge, 2003).

Ada dua kelompok pemimpin dalam sektor publik, yang pertama adalah pemimpin pengejar karir dan pejabat politik, yang berkontribusi pada aparat administrasi dengan karakteristik yang berbeda (Gilmour & Lewis, 2006). Pemimpin pengejar karir terlibat dalam birokrasi, sedangkan pejabat politik dianggap sebagai politisi (Meier, 2000). Secara umum, pejabat politik cenderung mengabdikan diri untuk partai politik yang sama tanpa bekerja lintas partai, sehingga lebih loyal kepada pemimpin partai politik dan responsif terhadap arah kebijakan. Sebaliknya, pemimpin pengejar karir cenderung memiliki pandangan terfokus untuk melayani partai politik yang berbeda

sepanjang karier mereka. Pemimpin pengejar karir diidentifikasi dengan kompetensi dan keahlian institusional, sedangkan pejabat politik adalah pemimpin yang responsif (Lewis, 2007).

Menurut Rhee (2009) karakteristik yang berbeda dari dua kelompok pemimpin ini menyebabkan pola yang berbeda dalam menghubungkan informasi kinerja yang digunakan untuk penyusunan program dan alokasi sumberdaya. Birokrat sering mengutamakan kepentingan diri mereka sendiri, yang mungkin tidak sesuai dengan niat atau kepentingan pejabat terpilih (Horn, 1997). Berkenaan dengan ukuran staf, birokrat pada dasarnya cenderung memperbanyak jumlah staf bukan untuk memenuhi kebutuhan layanan publik. Kenaikan jumlah staf bukan dikarenakan peningkatan beban kerja, tetapi karena keinginan untuk kekuasaan dan *prestise* yang sering dievaluasi melalui jumlah staf yang dimiliki birokrat. Birokrat dapat dianggap sebagai hambatan untuk reformasi administrasi.

Bukti empiris tentang pentingnya peran pemimpin dalam penganggaran partisipatif ditemukan oleh Chong & Loy (2015). Mereka menyimpulkan bahwa pemimpin yang memiliki reputasi baik akan mengalami *budgetary slack* yang rendah dari bawahannya. Oleh karena itu, penganggaran partisipatif sebagai alat untuk memotivasi bawahan seharusnya digunakan oleh pemimpin untuk memaksimalkan kinerja anggarannya, sehingga tidak mengalami bias yang besar (Chow, et al., 1988).

5. Simpulan, Limitasi, dan Implikasi

Penelitian ini menguji pengaruh Partisipasi Anggaran dan Gaya Kepemimpinan terhadap Perubahan Anggaran. Hasil analisis data menunjukkan bahwa Partisipasi Anggaran dan Gaya Kepemimpinan berpengaruh positif terhadap Perubahan Anggaran. Perubahan anggaran daerah berkaitan dengan perilaku oportunistik birokrat yang menjadi pengusul sekaligus pelaksana,

dengan beban tanggungjawab ada di pengguna anggaran dan penguasa anggaran.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat dilengkapi oleh penelitian berikutnya. Keterbatasan tersebut di antaranya:

1. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini hanya pejabat eksekutif yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Penganggaran pemerintah daerah sendiri melibatkan legislatif (DPRD) dalam pengambilan keputusan pengalokasian sumberdaya dan penentuan target pendapatan daerah. Oleh karena itu, responden dapat dikembangkan sehingga mencakup lembaga legislatif, yakni anggota DPRD.
2. Hasil penelitian tidak dapat digunakan untuk membuat kesimpulan secara umum, karena sampel yang digunakan terbatas pada satu wilayah saja, kemungkinan memiliki situasi yang berbeda dengan daerah lain. Artinya, perlu penelitian ulangan di daerah lain, terutama di pemerintah daerah provinsi atau kabupaten/kota yang tidak berstatus otonomi khusus.
3. Partisipasi dalam penelitian ini adalah pelibatan kepala bidang dan kepala dinas dalam pengusulan anggaran kepada kepala daerah, sementara makna partisipatif yang lain adalah pelibatan publik melalui mekanisme musyawarah perencanaan pembangunan daerah (Musrenbang). Penelitian berikutnya dapat memasukkan *stakeholders* sebagai responden untuk melihat bagaimana keterkaitan perubahan anggaran daerah dengan kebutuhan atau preferensi mereka.

Referensi

Abdullah, S. 2012. Perilaku Oportunistik Legislatif dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhinya: Bukti Empiris dari Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia. *Disertasi* (tidak Dipublikasikan) Yogyakarta: Program Doktor Ilmu Ekonomi,

Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada.

- _____ & A. Junita. 2016. Bukti Empiris tentang Pengaruh Budget Ratcheting terhadap Hubungan antara Pendapatan Sendiri dan Belanja Daerah. *MODUS* 28(2): 185-201.
- _____ & R. Nazry. 2015. Analisis Varian Anggaran Pemerintah Daerah: Penjelasan Empiris dari Perspektif Keagenan. *Jurnal Samudra Ekonomi dan Bisnis* 6(2): 272-283.
- _____ & R. Rona. 2015. Pengaruh Sisa Anggaran, Pendapatan Sendiri dan Dana Perimbangan terhadap Belanja Modal: Studi atas Perubahan Anggaran Kabupaten/Kota di Indonesia. *Makalah Dipresentasikan pada Konferensi Regional Akuntansi (KRA) ke-II*, IAI Wilayah Jawa Timur, di Universitas Kanjuruhan Malang, 29-30 April.
- Andersen, J.A. 2010. Public versus Private Managers: How Public and Private Managers Differ in Leadership Behavior. *Public Administration Review* 70(1): 131-141.
- Anessi-Pessina, E., M. Sicilia, & I. Steccolini. 2012. Budgeting and Rebudgeting in Local Governments-Siamese Twins. *Public Administration Review* 72(6): 875-884.
- Anshu, K. & P.R. Upadhyay. 2017. Leadership Styles and Organizational Commitment: A Study on Higher Secondary Schools in Uttar Pradesh. *The International Journal of Indian Psychology* 4(3): 84-95.
- Bass, B.M. 1985. *Leadership and Performance beyond Expectations*. New York: Free Press.
- Bastida, F., B. Benito, M. D. Guillamón, & C. Vicente. 2013. Do Local Governments Manipulate Their Revenue Forecasts? *Paper presented at Cigar Conference*. Birmingham, September 2-3.

- Bland, R. & I. Rubin. 1997. *Budgeting: A Guide for Local Governments*. New York: ICMA.
- Bono, J.E. & T.A. Judge. 2003. Self-Concordance at Work: Toward Understanding the Motivational Effects of Transformational Leaders. *Academy of Management Journal* 46(5): 554-571.
- Bourantas, D.B. & N. Papalexandris. 1993. Differences in Leadership Behaviour and Influence between Public and Private Organizations in Greece. *The International Journal of Human Resource Management* 4(4): 859-871.
- Cassidy, G., M.S. Kamlet, & D.S. Nagin. 1989. An Empirical Examination of Bias in Revenue Forecasts by State Governments. *International Journal of Forecasting* 5: 321-331.
- Chong, V.K. & C.Y. Loy. 2015. The Effect of a Leader's Reputation on Budgetary Slack. *Advances in Management Accounting* 25: 49-102.
- _____ & K.M. Chong. 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., J.C. Cooper, & W. S. Waller. 1988. Participative Budgeting: Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance. *The Accounting Review* 63(1): 111-122.
- Cornia, G. 2004. Fiscal Planning, Budgeting, and Rebudgeting Using Revenue Semaphores. *Public Administration Review* 64(2): 164-179.
- Devas, N. & U. Grant. 2003. Local Government Decision-Making: Citizen Participation and Local Accountability: Some Evidence from Kenya and Uganda. *Public Administration & Development* 23(4): 307-316.
- Dougherty, M.J., K.A. Klase & S.G. Song. 2003. Managerial Necessity and the Art of Creating Surpluses: The Budget-Execution Process in West Virginia Cities. *Public Administration Review* 63(4): 484-497.
- Ebdon, Carol & Aimee L. Franklin. 2006. Citizen Participation in Budgeting Theory. *Public Administration Review* (May-June): 437-447.
- Erez, M., P.C. Earley, & C.L. Hulin. 1985. The Impact of Participation on Goal Acceptance and Performance: A Two-Step Model. *The Academy of Management Journal* 28(1): 50-66.
- Forrester, J.P. 1993. The Rebudgeting Process in State Government: The Case of Missouri. *American Review of Public Administration* 23(2): 155-178.
- _____. 2002. The Principal-Agent Model and Budget Theory in Khan, A. & W.B. Hildreth. 2002. *Budget Theory in the Public Sector*. London: Quorum Books.
- _____ & Daniel R. Mullins. 1992. Rebudgeting: The Serial Nature of Municipal Budgetary Processes. *Public Administration Review* 52(5): 467-473.
- Fozzard, A. 2001. The Basic Budgeting Problem: Approaches to Resource Allocation in the Public Sector and Their Implications for Pro-Poor Budgeting. Center for Aid and Public Expenditure, Overseas Development Institute (ODI). *Working paper 147*.
- Franklin, A. & C. Ebdon. 2004. Aligning Priorities in Local Budgeting Processes. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 16(2): 210-27.
- Frisby, M. & M. Bowman. 1996. What We Have Here Is a Failure to Communicate. *Public Management* 78(2): A1-A5.

- Gilmour, J.B. & D.E. Lewis. 2006. Political Appointees and the Competence of Federal Program Management. *American Politics Research* 34(1): 22-50
- Grizzle, G.A. & C.D. Pettijohn. 2002. Implementing Performance-Based Program Budgeting: A System-Dynamics Perspective. *Public Administration Review* 62(1): 51-62.
- Halim, A. & S. Abdullah. 2006. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintah* 2(1): 53-64.
- Hansen, J.R. & A.R. Villadsen. 2010. Comparing Public and Private Managers' Leadership Styles: Understanding the Role of Job Context. *International Public Management Journal* 13(3): 247-274.
- Hartmann, F., D. Naranjo-Gil & P. Perego. 2010. The Effects of Leadership Styles and Use of Performance Measures on Managerial Work-Related Attitudes, *European Accounting Review* 19(2): 275-310
- Im, T., H. Lee, W. Cho, & J.W. Campbell. 2014. Citizen Preference and Resource Allocation: The Case for Participatory Budgeting in Seoul. *Local Government Studies* 40(1): 102-120.
- Julnes, P.L. & M. Holzer. 2001. Promoting the Utilization of Performance Measures in Public Organizations: An Empirical Study of Factors Affecting Adoption and Implementation. *Public Administration Review* 61(6): 693-708
- Kirkpatrick, S.A. & E.A. Locke. 1991. Leadership: Do Traits Matter? *Academy of Management Executive* 5(2): 48-60.
- Kyj, L. & R.J. Parker. 2008. Antecedents of Budget Participation: Leadership Style, Information Asymmetry, and Evaluative Use of Budget. *ABACUS* 44(4): 423-442.
- Larkey, P.D. & R.A. Smith. 1989. Bias in the Formulation of Local Government Budget Problems. *Policy Sciences* 22(2): 123-166.
- Locke, E.A. 1968. Toward a Theory of Task Motivation and Incentives. *Organizational Behavior and Human Performance* 3: 157-189
- Mardiasmo. 2002. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Marlowe, J. & S. Portillo. 2006. Citizen Engagement in Local Budgeting: Does Diversity Pay Dividends? *Public Performance & Management Review* 30(2): 179-202.
- Mayper, A. G., M. Granof, & G. Giroux. 1991. An Analysis of Municipal Budget Variances. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 4(1): 29-50.
- Meier, K.J & L.J O'Toole, Jr. 2006. Political Control versus Bureaucratic Values: Reframing the Debate. *Public Administration Review* 66(2): 177-192
- Mierau, J.O., R. Jong-A-Pin, & J. de Haan. 2007. Do Political Variables Affect Fiscal Policy Adjustment Decisions? New Empirical Evidence. *Public Choice* 133 (3-4): 297-319.
- Moe, T.M. 1984. The new economics of organization. *American Journal of Political Science* 28(5): 739-777.
- Permendagri (Peraturan Menteri Dalam Negeri) Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Purwanto, A. 2016. Pengaruh Kondisi Keuangan dan Politik terhadap Perubahan Anggaran pada Pemerintah Daerah di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis* 16(2): 87-96. Alamat url: <http://jab.fe.uns.ac.id/index.php/jab/article/view/198>.
- Redburn, F.S., R.J. Shea, & T.F. Buss. 2008. *Performance Management*

- and Budgeting: How Governments Can Learn from Experience.*
Armonk, NY: M.E. Sharpe, Inc.
- Shields, J. F. & M.D. Shields. 1998.
Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organization And Society* 23(1): 49-76.
- Van Wart, M. 2003. Public-Sector Leadership Theory: An Assessment. *Public Administration Review* 63(2): 214-228.
- Wildavsky, A. 1991. *The New Politics of the Budgetary Process*. Second edition. New York, NY: HarperCollins Publishers Inc.