

PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA ANGGARAN DI KABUPATEN SEMARANG

Bestari Dwi Handayani

Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang
email: lta_azzuri@yahoo.com

Abstract

The relationship between budget participation and managerial performance has been attracting researcher's attention. However, the results of previous studies on the relationship between budget participation and managerial performance have been inconclusive and often contradictory. One way to reconcile these conflicting results is to investigate the hypothesized relationship by applying a contingency approach. This study empirically examined the effect of budget participation on budget performance using contingency approach. Three contingent variables were investigated. They were motivation, leadership style and decentralization. The data were collected by using purposive sampling technique at Semarang Region. The respondent is the managerial level such as Camat and Bendahara Kecamatan. To analyse the data, simple regression and regression with residual approach are employed. The result of study shows that budget participation support has positive and significant influence on performance budgeting. Then, motivation and budget participation, leadership style and budget participation, decentralization and budget participation do not affect performance budgeting.

Keywords: Budget participation, Motivation, Leadership style, Desentralize, Budget Performance, Contingency Approach

PENDAHULUAN

Penelitian mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja telah dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu, hasil penelitian-penelitian tersebut banyak mengalami perdebatan dengan hasil yang berbeda-beda, perdebatan dan perbedaan tersebut banyak menarik minat para peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja (Millani, 1975; Brownell, 1981; Frucot dan Shearon, 1991; Indriantoro, 1993; Riyanto, 1999).

Dari beberapa penelitian diatas hasilnya menunjukkan bahwa hubungan diantara keduanya tidak konsisten dan sering terjadi kontradiksi antara satu peneliti dengan peneliti lainnya. Untuk memberikan gambaran yang lebih jelas mengenai perbedaan hasil temuan tersebut, akan dikemukakan beberapa hasil penelitian-penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu. Hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Brownell (1982b); Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991); Indriantoro (1993) menunjukkan bahwa ada hubungan positif dan signifikan antara

partisipasi anggaran dengan kinerja. Sementara hasil penelitian Millani (1975); Kenis (1979), Supomo (1998) dan Riyanto (1999) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang tidak signifikan diantara keduanya. Sedangkan penelitian lain menunjukkan bahwa hubungan kedua variabel tersebut bertolak belakang atau negatif (Strerdy, 1960; Bryan dan Locke, 1967). Oleh karena itu para peneliti menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan langsung yang sederhana antara partisipasi anggaran dengan kinerja (Gul, et.al, 1995).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan Bestari (2007) di Kabupaten Semarang ditemukan bahwa Reformasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kualitas anggaran. Dari permasalahan tersebut perlu kiranya dilakukan penelitian lanjutan mengenai pengaruh variabel kontingensi sebagai pemoderasi dalam pengaruh anggaran partisipatif dengan kinerja pemerintah daerah.

Govindarajan (1986) mengungkapkan bahwa pendekatan kontingensi (*contingency approach*) dapat dipergunakan untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai penelitian tersebut. Pendekatan ini

memberikan gagasan bahwa sifat hubungan yang ada dalam partisipasi anggaran dan kinerja mungkin berbeda dari satu situasi dengan situasi yang lain. Pendekatan kontinjensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai faktor *moderating* atau *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial. Penelitian ini mengajukan variabel motivasi, kepemimpinan dan variabel desentralisasi sebagai variabel moderasi.

Berdasarkan uraian di atas, maka masalah yang diteliti dalam penelitian ini dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran di lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang?
2. Apakah motivasi berperan sebagai variabel *moderating* yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan efektifitas kinerja anggaran di lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang?.
3. Apakah gaya kepemimpinan berperan sebagai variabel *moderating* yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan efektifitas kinerja anggaran di lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang?
4. Apakah desentralisasi berperan sebagai variabel *moderating* yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan efektifitas kinerja anggaran di lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang?.

LANDASAN TEORI

Anggaran

Anggaran merupakan pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang pelaksanaan rencana-rencana masa akan datang pada periode tertentu. Anggaran juga digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut (Halim, 2002). Kenis (1979) menyatakan anggaran bukan hanya merupakan rencana keuangan yang menetapkan sasaran pendapatan dan biaya secara terus menerus untuk pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi, namun juga berfungsi sebagai alat untuk mengendalikan, mengkoordinasi-

kan, mengkomunikasikan, memotivasi dan mengevaluasi kinerja. Sedangkan Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial.

Partisipasi Anggaran

Karena proses penyusunan anggaran merupakan proses yang penting dan kompleks, menimbulkan kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975). Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran tersebut Argirys (1952) menyarankan perlunya melibatkan manajemen level yang lebih rendah dalam proses penyusunan anggaran. Argirys (1952) menyatakan bahwa bawahan harus diberikan kesempatan untuk berpartisipasi dalam berbagai keputusan yang dibuat organisasinya, dimana keputusan tersebut berpengaruh secara langsung dan tidak langsung pada mereka (bawahan).

Brownell (1982a) menjelaskan partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer terlibat dalam penganggaran dan dinilai kinerjanya akan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran yang dicapai, keterlibatan dan mempunyai pengaruh pada penyusunan anggaran tersebut. Partisipasi dalam penyusunan anggaran lebih memungkinkan bagi manajer (sebagai bawahan) untuk melakukan negosiasi dengan atasan mereka mengenai kemungkinan target anggaran yang dapat dicapai (Brownell dan McInnes, 1986).

Anggaran Partisipatif Dengan Kinerja

Penelitian yang berhubungan dengan dampak partisipasi dalam penyusunan anggaran pertama kali dilakukan oleh Argyris (1952), yang menyimpulkan bahwa sistem penganggaran yang ada pada waktu itu dapat menimbulkan adanya ketidakpuasan karyawan sehingga diusulkan agar ditetapkan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran (Ulupui, 2003). Argyris (1952) juga menyatakan bahwa arus bawahan harus diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam berbagai keputusan yang dibuat

oleh organisasinya, yang keputusan tersebut baik secara langsung maupun tidak langsung berpengaruh pada mereka. Hal ini berarti kesempatan untuk terlibat dan mempengaruhi proses penyusunan anggaran dapat meningkatkan rasa ikut terlibat dan mengendalikan anggaran tersebut (Chong dan Chong, 2002).

Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dan peran anggaran sebagai pengukur kinerja memiliki kaitan yang cukup erat. Hal tersebut merupakan pokok bahasan yang selalu menarik peneliti untuk mengetahui lebih jauh hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Ada dua alasan mengapa topik tersebut menarik seperti dikemukakan oleh Brownell (1982b), yaitu: (1) umumnya partisipasi dinilai sebagai suatu pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi, dan (2) tidak konsistennya hasil penelitian yang dilakukan untuk menguji hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial oleh peneliti satu dengan lainnya.

Berdasarkan uraian di atas maka peneliti ingin menguji kembali hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja pada organisasi sektor publik dengan memasukkan variabel kontingensi: motivasi, gaya kepemimpinan dan desentralisasi. Model penelitian secara keseluruhan dapat digambarkan sebagai berikut:

Berdasarkan model penelitian di atas dapat dijabarkan model penelitian dan hipotesis sebagai berikut: Hipotesis yang diajukan adalah :

H1: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran pada organisasi sektor publik.

Pendekatan Kontinjensi

Hasil penelitian banyak yang menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara satu peneliti dengan peneliti lainnya dalam menguji partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial. Menurut Govindarajan (1986a) dalam Noor (2003) mengemukakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil temuan tersebut dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Pendekatan kerangka kontinjensi tersebut memungkinkan adanya variabel-

variabel lain yang dapat bertindak sebagai variabel *moderating* ataupun *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Brownell, 1982a; Murray, 1990; Shield dan Young, 1993). Variabel *moderating* adalah variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel, sedangkan variabel *intervening* adalah variabel yang mempengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menjadi tidak langsung (Murray, 1990).

Motivasi

Secara garis besar motivasi yang ada di dalam individu berasal dari dua faktor, yaitu faktor intern (*personal factor*) dan faktor ekstern (*situational or environment factors*). Faktor intern muncul karena adanya kebutuhan dan keinginan yang ada dalam diri individu, kemudian mempengaruhi pikiran dan mengarahkan perilakunya. Faktor ekstern merupakan faktor yang mempengaruhi pikiran seseorang yang akan mengarahkan perilakunya yang berasal dari luar diri seseorang (Kenis, 1979:185)

Dalam penelitian ini, untuk mengukur motivasi seseorang digunakan *content theory*. Teori ini menjelaskan apa yang memotivasi orang bekerja. Alasan digunakan *content theory* adalah berdasar dari riset (Murray, 1990) ditemukan bahwa teori keputusan rasional (*process theory*) dapat digunakan secara baik dalam pengujian empiris untuk mengukur motivasi namun hasil dari model itu tidak lebih baik dari ukuran motivasi yang dinilai secara langsung (*directly-assessed measure of motivation*) yang dapat digunakan dengan mudah dalam bidang riset. Beberapa riset yang menggunakan *self-assessment* antara lain Hofstede (1967) dan Kenis (1979).

Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Brownell dan McInnes (1986) yang menguji motivasi sebagai variabel *intervening* dalam hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial, dalam penelitian ini peneliti mencoba mengkonfirmasi hasil penelitian yang dilakukan oleh Mia (1988) dengan hasil yang menunjukkan bahwa motivasi secara signifikan berperan sebagai variabel *moderating* dalam hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja anggaran dapat diperbaiki dengan mempertimbangkan peranan *moderating*. Motivasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja anggaran Untuk mengetahui apakah motivasi berperan sebagai variabel *moderating*, dapat dilihat pada partisipasi penyusunan anggaran yang dilakukan oleh manajer yang memiliki motivasi tinggi dan rendah. Dalam kelompok manajer dengan motivasi tinggi akan terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja anggaran. Sebaliknya partisipasi penyusunan anggaran yang dilakukan oleh manajer yang memiliki motivasi rendah mungkin tidak memiliki hubungan atau perbaikan terhadap kinerja. Pernyataan ini dapat diringkas dalam hipotesa berikut:

H2: Tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan variabel kontinjensi motivasi berpengaruh terhadap kinerja pada organisasi sektor publik .

Gaya Kepemimpinan

Beberapa studi kepemimpinan klasik secara historis dapat membantu menentukan tahapan teori kepemimpinan tradisional dan modern, misalnya studi kepemimpinan Iowa, Ohio State dan Michigan (Kenis, 1979). Studi ini dipelopori oleh Lippitt dan White pada tahun 1930. Mereka menyatakan ada tiga gaya kepemimpinan yaitu *authoritarian*, *democratic* dan *laissez-faire*. Gaya kepemimpinan *authoritarian* sangat direktif dan tidak membolehkan partisipasi. Gaya kepemimpinan *democratic* mendorong diskusi kelompok dan pembuatan keputusan. Gaya kepemimpinan *Laissez-faire* memberikan kebebasan penuh pada kelompok sehingga gaya kepemimpinan ini dianggap bukan merupakan tipe kepemimpinan.

Berdasarkan uraian di atas, peneliti tertarik untuk menguji apakah gaya kepemimpinan akan berperan sebagai variabel pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja anggaran. Hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H3: Tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan variabel kontinjen gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap kinerja pada organisasi sektor publik.

Desentralisasi

Desentralisasi merupakan pendelegasian wewenang dan tanggungjawab kepada para manajer/pimpinan. Tingkat pendelegasian itu sendiri menunjukkan sampai seberapa jauh manajemen level atas mengizinkan manajemen level bawah untuk membuat kebijakan secara independen. Miah dan Mia (1996) desentralisasi adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer di bawahnya untuk mengambil keputusan secara independen.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan berpengaruh positif dalam organisasi yang bersifat sentralisasi (Gul et al., 1995). Sedangkan Riyanto (1999) dan Nor (2003) menemukan sebaliknya yaitu desentralisasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja. Berdasarkan penelitian yang tidak konsisten diantara peneliti tersebut maka peneliti tertarik untuk menguji kembali apakah desentralisasi akan berperan sebagai variabel pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja pada organisasi sektor publik. Hipotesis yang diajukan adalah:

H4: Tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan variabel kontinjen desentralisasi berpengaruh terhadap kinerja anggaran pada organisasi sektor publik.

METODE PENELITIAN

Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer diperoleh melalui penyebaran kuesioner kepada responden yang meliputi Camat dan bendahara kecamatan di lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang.

Pendistribusian dan pengambilan data melalui kuesioner dilakukan dengan cara mengirimkan kuesioner secara langsung ke instansi yang bersangkutan, dalam hal ini adalah Kecamatan-Kecamatan

yang ada di Kabupaten Semarang yaitu sebanyak 19 Kecamatan. Setiap Kecamatan diambil 2 responden sebagai sampel (sehingga total sampel adalah 38 orang) kuesioner yang diberikan kepada bagian anggaran atau bagian keuangan di Kecamatan tersebut. Dengan pengiriman kuesioner secara langsung diharapkan akan diperoleh tingkat partisipasi dan kerja sama yang lebih tinggi.

Pengukuran Variabel

Terdapat lima variabel yang digunakan dalam penelitian ini dan diukur dengan instrumen yang diadopsi dari literatur-literatur yang ada dan telah digunakan oleh peneliti terdahulu. Kelima variabel tersebut terdiri dari:

a. Partisipasi penyusunan anggaran

Partisipasi dalam penyusunan anggaran berkaitan dengan seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh manajer/pimpinan unit kerja di dalam menentukan atau menyusun anggaran yang ada dalam departemen atau bagiannya, baik secara periodik maupun tahunan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini di adopsi dari Milani (1975). Ada enam item yang digunakan untuk mengukur partisipasi dengan menggunakan skala lima poin, skor rendah (poin 1) menunjukkan partisipasi rendah, sedangkan skor tinggi (poin 5) menunjukkan partisipasi tinggi.

b. Kinerja

Kinerja merupakan prestasi yang diperlihatkan atau kemampuan kerja seseorang (Adeo, 2001). Kinerja yang diukur disini mencakup kinerja pencapaian anggaran pada unit kerja di Pemda Kabupaten Semarang. Kinerja diukur dengan menggunakan enam pertanyaan yang terdiri dari satu pertanyaan berasal dari instrumen yang dikembangkan oleh Ulupui (2003) yang merumuskan indikatornya kinerja pada kontinuitas perumusan tujuan dan tujuan program dan anggaran, sedangkan lima item pertanyaan merupakan instrumen yang dikembangkan dan dimodifikasi oleh Mardiasmo (2002) dalam Ulupui (2003) yang merumuskan kinerja anggaran pada penetapan target, pencapaian target, serta revisi terhadap target anggaran. Pengukuran variabel dengan

menggunakan skala likert lima poin untuk semua pengukuran.

c. Motivasi.

Instrumen diukur dengan skala Likert dengan lima (5) tingkat jawaban, yaitu sangat setuju, setuju, netral, tidak setuju dan sangat tidak setuju.

d. Gaya kepemimpinan

Instrumen gaya kepemimpinan yang digunakan dalam penelitian ini adalah instrumen yang dikembangkan oleh Likert (1967) dalam Kenis (1979) Alasan digunakan gaya kepemimpinan Likert adalah dari ketiga pendekatan gaya kepemimpinan, yaitu *managerial style grid*, *situational approach* dan *Likert's four system of management*, pendekatan yang lebih valid secara empiris adalah *Likert's four system of management*. Menurut Likert, gaya kepemimpinan dibedakan menjadi empat, yaitu *exploitative authocratic*, *benevolent authocratic*, *participative* dan *democratic* (Kenis, 1979). Instrumen ini digunakan dalam penelitian Hardini (2001) dan Suranta (2003). Instrumen ini diukur dengan skala Likert dengan lima tingkat jawaban, yaitu sangat setuju, setuju, netral. Tidak setuju dan sangat tidak setuju.

e. Desentralisasi

Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang telah dikembangkan Gordon dan Narayanan (1984).

Teknik Analisis Data

Penelitian ini menguji hipotesis-hipotesis yang diajukan dengan bantuan *Statistical Product and Service Solution* (SPSS) versi 11. Untuk menguji hipotesis 1 dilakukan dengan analisis regresi sederhana (*simple regresion analysis*) dengan persamaan regresinya sebagai berikut;

$$Y = a + \beta_1 X_1 \quad (1)$$

Keterangan:

Y : Kinerja

a : Konstanta

β_1 : Koefisien regresi

X₁ : Partisipasi anggaran.

Sedangkan Hipotesis 2, 3 dan 4 digunakan analisis regresi dengan pendekatan residual. Asumsi dari pendekatan residual adalah bahwa ada banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik atau konsistensi antara sistem (partisipasi penyusunan anggaran) dengan faktor-faktor kondisional. Ada tiga langkah dalam penerapan pendekatan residual yaitu:

1. Menentukan garis kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen (motivasi, gaya kepemimpinan dan desentralisasi) dengan analisis regresi berikut:

$$X_1 = a + \beta_1 X_2 + e \quad (2)$$

$$X_1 = a + \beta_1 X_3 + e \quad (3)$$

$$X_1 = a + \beta_1 X_4 + e \quad (4)$$

Keterangan :

X₁ : Partisipasi penyusunan anggaran

X₂ : Motivasi

X₃ : Gaya kepemimpinan

X₄ : Desentralisasi

a : Konstanta

β_1 : Koefisien regresi

e : Error

2. Menentukan nilai deviasi untuk menunjukkan ketidaksesuaian yaitu sejauh mana kombinasi aktual menyimpang dari jalur terbaik. Nilai deviasi merupakan nilai absolut residual (Riyanto, 2001).

$$DEV = V[X_2 - B_0 - (B_1 * X_{sys})]^2 \quad (5)$$

$$DEV = V[X_3 - B_0 - (B_1 * X_{sys})]^2 \quad (6)$$

$$DEV = V[X_4 - B_0 - (B_1 * X_{sys})]^2 \quad (7)$$

Keterangan:

DEV (| ϵ |) : Nilai deviasi/Nilai absolut residual

X₂ : Motivasi

X₃ : Gaya kepemimpinan

X₄ : Desentralisasi

X_{sys} : Partisipasi anggaran

B₀ : Konstanta

B_i : Koefisien regresi

3. Melakukan korelasi nilai absolut residual partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen (motivasi, gaya kepemimpinan dan desentralisasi) dengan kinerja Koefisien korelasi signifikan negatif sebagai bukti untuk mendukung hipotesis kesesuaian (Riyanto, 2001).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengujian Hipotesis 1

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran pada organisasi sektor publik.

Penelitian ini menggunakan tingkat keyakinan 95%, yang berarti menggunakan α sebesar 0,05. Hal ini berarti jika nilai p value <0,05, maka variabel independen memiliki besaran pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Hasil hipotesis 1 disajikan dalam tabel 1.

Berdasarkan hasil analisis regresi di atas diperoleh nilai koefisien regresi sebesar 8,499 dengan tingkat signifikansi p=0,000 (p<0,05). Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi yang positif dan signifikan, menunjukkan jika partisipasi dalam penyusunan anggaran tinggi maka kinerja akan meningkat.

Penelitian ini menerima H₁ (menolak H₀) yang menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Brownell (1982b); Brownell dan McInnes (1986); Frucot dan Shearon (1991); Indriantoro (1993). Namun penelitian ini memberikan hasil yang tidak sama seperti penelitian Millani (1975); Kenis (1979); Riyanto (1996) dan Supomo (1998) menunjukkan bahwa terdapat hubungan tidak signifikan diantara keduanya.

Tabel 1. Hasil analisis regresi

Variabel	Koefisien Beta	Standard Error	t-value	p-value
Konstanta	b ₀	1,211	7,728	0,000
Partisipasi	b ₁	0,059	8,499	0,000
R = 0,503	F = 72,236	N = 38	P=0,000	
R ² = 0,253				

Pengujian Hipotesis 2, 3 dan 4

Berbeda dengan hipotesis 1 yang menggunakan analisis regresi sederhana, pengujian hipotesis 2, hipotesis 3 dan hipotesis 4 dilakukan dengan menggunakan pendekatan residual (*residual approach*) sesuai yang digunakan dan disarankan Riyanto (2001).

Hipotesis 2

H₂: Tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan variabel kontinjensi motivasi berpengaruh terhadap kinerja anggaran pada organisasi sektor publik.

Tabel 2. Kesesuaian Partisipasi Anggaran dengan Motivasi

Variabel	Koefisien Beta	Standard Error	t-value	p-value
Konstanta	b ₀	1,911	9,779	0,000
Motivasi	b ₁	0,095	0,781	0,474
R ² =0,0020 F=0,515 N=38 P>0,05				

Berdasar hasil uji regresi diperoleh nilai koefisien sebesar 0,068 (b₁>0) dan tingkat signifikansi p=0,056 (p>0,05), hasil positif tidak signifikan ini mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran dan motivasi bukanlah merupakan kesesuaian terbaik yang dipersepsikan.

Tabel 2 menunjukkan hubungan antara partisipasi anggaran dengan motivasi menunjukkan koefisien regresi yang positif (b₁>0) dan tidak signifikan. Hasil ini mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran dan motivasi bukanlah merupakan kesesuaian terbaik yang dipersepsikan. Sedangkan hasil korelasi antara nilai absolute residual partisipasi anggaran (X₁) dengan motivasi (X₂) yang dinyatakan sebagai DEV₁ dengan kinerja (Y) dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 3. Korelasi antara DEV₁ dengan Kinerja

		kinerja	DEV 1
kinerja	Pearson Correlation	1	.131*
	Sig. (1-tailed)		.028
	N	38	38
DEV ₁	Pearson Correlation	.131*	1
	Sig. (1-tailed)	.028	
	N	38	38

Hasil analisis diatas menunjukkan nilai koefisien korelasi DEV₁ (nilai absolute residual partisipasi anggaran (X₁) dengan motivasi (X₂)) terhadap kinerja (Y) positif sebesar + 0,131 dengan tingkat signifikansi p < 0,05. Koefisien positif signifikan berfungsi sebagai bukti tidak mendukung hipotesis kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi bukan merupakan kesesuaian terbaik, artinya faktor motivasi tidak mempengaruhi tingkat hubungan antar partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja. Hal ini berarti faktor motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja.

Hipotesis 3

H₃: Tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan variabel kontinjen gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap kinerja anggaran pada organisasi sektor publik.

Tabel 4 menunjukkan hubungan antara partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan menunjukkan koefisien regresi yang positif (b₁>0) dan tidak signifikan. Hasil ini mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran dan gaya kepemimpinan bukanlah merupakan kesesuaian terbaik yang dipersepsikan.

Tabel 4. Kesesuaian Partisipasi Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan

Variabel	Koefisien Beta	Standart Error	t-value	p-value
Konstanta	b ₀	2,219	8,924	0,000
Gaya Kepemimpinan	b ₁	0,048	0,107	0,915
R ² =0,000 F=0,011 N=38 P>0,05				

Tabel 5. Korelasi antara DEV_2 dengan Kinerja

		kinerja	DEV 2
kinerja	Pearson Correlation	1	.135*
	Sig. (1-tailed)		.024
	N	38	38
DEV_2	Pearson Correlation	.135*	1
	Sig. (1-tailed)	.024	
	N	38	38

Hasil analisis diatas menunjukkan nilai koefisien korelasi DEV_2 (nilai absolute residual partisipasi anggaran (X1) dengan gaya kepemimpinan (X3) terhadap kinerja (Y) positif sebesar + 0,135 dan signifikan dengan tingkat signifikansi $p < 0,05$. Tanda positif dan signifikan menunjukkan bahwa hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan, yang menyatakan bahwa tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan akan berpengaruh terhadap kinerja. Hal ini berarti pula bahwa kesesuaian antara gaya kepemimpinan baik yang berorientasi tugas maupun hubungan tidak berpengaruh terhadap kinerja.

Hipotesis 4

H₄: Tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan variabel kontinjen desentralisasi berpengaruh terhadap kinerja anggaran pada organisasi sektor publik.

Tabel 6. Kesesuaian Partisipasi Anggaran dengan Desentralisasi

Variabel	Koefisien Beta	Standart Error	t-value	p-value
Konstanta	b ₀	2,213	12,862	0,000
Desentralisasi	b ₁	0,079	3,790	0,000
R ² =0,000		F=0,011	N=38	P>0,05

Tabel 6 menunjukkan hubungan antara partisipasi anggaran dengan desentralisasi menunjukkan koefisien regresi yang positif ($b_1 > 0$) dan signifikan ($p < 0,05$), mengindikasikan bahwa penelitian tidak mendukung hipotesis yang diajukan yaitu adanya kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan desentralisasi yang mempengaruhi kinerja. Hal ini berarti bahwa kombinasi kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan kinerja bukanlah merupakan kesesuaian terbaik.

Analisis korelasi antara nilai absolute residual partisipasi anggaran (X1) dengan desentralisasi (X4) yang dinyatakan sebagai DEV_3 dengan kinerja (Y) dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 7. Korelasi antara DEV_3 dengan Kinerja

		kinerja	DEV 3
kinerja	Pearson Correlation	1	.157*
	Sig. (1-tailed)		.011
	N	38	38
DEV_3	Pearson Correlation	.157*	1
	Sig. (1-tailed)	.011	
	N	38	38

Hasil analisis diatas menunjukkan nilai koefisien korelasi DEV_3 (nilai absolute residual partisipasi anggaran (X1) dengan desentralisasi (X3) terhadap kinerja (Y) positif sebesar + 0,157 dan signifikan dengan tingkat signifikansi $p < 0,05$. Tanda positif dan signifikan menunjukkan bahwa hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan, yang menyatakan bahwa tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan desentralisasi akan berpengaruh terhadap kinerja. Hal ini berarti bahwa kombinasi antara partisipasi anggaran dan desentralisasi terhadap kinerja bukanlah merupakan kesesuaian terbaik. Hasil penelitian ini tidak memperoleh dukungan, menurut peneliti disebabkan oleh faktor lain seperti struktur yang masih terpusat. Seperti dikemukakan oleh Noor (2003), Top Manajemen/Pimpinan Unit Kerja masih menunjukkan bahwa manajer/pejabat level bawah belum diijinkan untuk membuat keputusan secara independen. Belum adanya pendelegasian wewenang kepada pejabat level bawah adalah untuk memudahkan pengawasan oleh Top Manajemen/Pimpinan Unit Kerja kepada pejabat level dibawahnya. Hal ini dilakukan oleh pimpinan unit kerja karena tanggungjawab akhir tugas yang dilakukan pejabat level bawah juga merupakan tanggung jawabnya.

SIMPULAN DAN SARAN

Tujuan dari penelitian ini adalah menguji apakah partisipasi anggaran berpengaruh pada kinerja pada organisasi sektor publik. Selanjutnya untuk menguji apakah motivasi, gaya kepemimpinan

dan desentralisasi berperan sebagai variabel pemoderasi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja. Simpulan yang dapat dipaparkan dari hasil analisis dan pengujian hipotesis adalah sebagai berikut:

1. Penelitian ini membuktikan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja. Hasil yang positif dan signifikan menunjukkan partisipasi penyusunan anggaran di Kabupaten Semarang mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja.
2. Pengaruh motivasi terhadap kinerja menunjukkan hasil yang positif dan tidak signifikan yang artinya tidak mendukung hipotesis 2 (dua). Hasil mengindikasikan kombinasi antara motivasi dan partisipasi anggaran terhadap kinerja bukanlah merupakan kesesuaian terbaik.
3. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis 3, didapatkan hasil bahwa gaya kepemimpinan bukanlah kesesuaian terbaik bagi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja. Hasil yang positif dan signifikan menunjukkan bahwa hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan, yang menyatakan bahwa tingkat kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan baik yang berorientasi tugas maupun hubungan tidak mempengaruhi kinerja.
4. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis 4 menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan desentralisasi menunjukkan koefisien regresi yang positif ($b_1 > 0$) dan signifikan ($p < 0,000$).

Berdasarkan kesimpulan tersebut maka ada beberapa saran yang diharapkan dari penelitian ini adalah:

1. Penelitian selanjutnya sebaiknya dengan menggunakan faktor kontinjensi yang berbeda.
2. Rekomendasi untuk penelitian mendatang dapat diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada cakupan yang lebih luas pada unit pemerintah yang lain dengan menggunakan variabel *outcomes* seperti kepuasan kerja, tekanan kerja dan sikap terhadap anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Adoe H. Maryanti. 2001. *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Propinsi Nusa Tenggara Timur*. Tesis S-2 UGM.
- Bestari. D. H. 2007. *Pengaruh Reformasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kualitas Anggaran, Studi Kabupaten Semarang*. Penelitian Fakultas Ekonomi. Tidak dipublikasikan.
- Chia.Y.M., 1995. *Decentralization, Management Accounting System (MAS) Information Characteristic and their Interaction Effect on Managerial Performance: A Singapura Study*. *Journal of Business Finance dan Accounting*. September:811-830
- Halim. Abdul, 2002. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi Pertama. Salemba Empat. Jakarta
- Hanson. E.I., 1966. The Budgetary Control Function, *The Accounting Review*. Vol. 3, (April), Hal. 239-243.
- Hardini, Sri., 2001. *Hubungan Pengaruh Gaya Kepemimpinan terhadap Prestasi Kerja Pegawai KPKN Yogyakarta*. Skripsi S1. Fakultas Ekonomi UGM
- Indriantoro. N. dan Supomo. B., 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama. BPFE- Jogjakarta
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta
- Miah, N. Z. dan Mia, L. 1996. *Desentralisation and Accounting Control of Government organization: A New Zealand Empirical Study*. *Financial Accountability and Management*. Vol. 12, No. 3, Hal. 173-189.
- Murray, D. 1988. *The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables*, *Behavior Research in Accounting*, Vol. 2:104-123.
- Nor, Wahyudin. 2003. *Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai variabel pemoderasi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik*. UGM.Tesis.
- Riyanto, Bambang. 1999. *The effect of Attitude, Strategy and Decentralization on Effectiveness of Budget Participation*, *jurnal Riset Akuntansi Indonesia (JRAI)*, Vol. 2, No. 2, hal 269-286.
- _____. 2001. *Alternative Approach to Examining A Contingency Model in Accounting Research*:

- AComparison. Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi. Vol. 1, No. 12, hal. 13-32, Yogyakarta, BPFE.*
- Sterdy. A.C. 1960. *Budget Control and Cost Behavior*, Englewood Cliffs, NJ:Prentice Hall.
- Supomo, Bambang, 1998. *Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Efektivitas Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia*, Tesis UGM.
- Suranta, Sri., 2003. *Pengaruh Gaya Kepemimpinan terhadap Kinerja Karyawan Perusahaan Bisnis dengan motivasi Karyawan dan Pengendalian Tugas sebagai variabel pemoderasi*. Tesis. UGM
- Ulupui. I.G. Ketut Agung. 2003. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Keadilan Distributif, Keadilan Prosedural, dan Goal Commitment Terhadap Kinerja Dinas*. Tesis UGM.

LAMPIRAN
HASIL PENYEBARAN KUESIONER

Analisis Pengembalian Kuisisioner

No.	Keterangan	Jumlah	Prosentase
1.	Kuisisioner yang disebarkan	38	100
2.	Kuisisioner yang kembali	38	100
3.	Kuisisioner yang tidak kembali	0	0
4.	Kuisisioner yang tidak lengkap	0	0
	Kuisisioner yang memenuhi kriteria untuk dianalisis	38	100

Regression

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Partisipasi ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Kinerja

Model Summary

Model	R	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.503 ^a	.253	.412

a. Predictors: (Constant), Partisipasi

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.382	1	3.382	72.236	.000 ^a
	Residual	6.118	36	.170		
	Total	9.500	37			

a. Predictors: (Constant), Partisipasi

b. Dependent Variable: Kinerja

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	1.107	1.211		7.728	.000
	Partisipasi	.063	.059	.597	8.499	.000

a. Dependent Variable: Kinerja

Regression**Variables Entered/Removed^b**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Motivasi ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Partisipasi

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.515 ^a	.002	.053	4.697

a. Predictors: (Constant), Motivasi

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	67.978	1	67.978	3.081	.088 ^a
	Residual	794.233	36	22.062		
	Total	862.211	37			

a. Predictors: (Constant), Motivasi

b. Dependent Variable: Partisipasi

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	12.877	1.911		9.780	.000
	Motivasi	1.074	.781	.281	1.781	.474

a. Dependent Variable: Partisipasi

Regression**Variables Entered/Removed^b**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Gaya ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Partisipasi

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.130 ^a	.000	-.011	4.920

a. Predictors: (Constant), Gaya

ANOVA^b

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	14.558	1	14.558	.011	.443 ^a
	Residual	847.171	35	24.205		
	Total	861.730	36			

a. Predictors: (Constant), Gaya

b. Dependent Variable: Partisipasi

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients		
1	(Constant)	8.287	2.219		8.924	.000
	Gaya	.509	.048	.130	.108	.915

a. Dependent Variable: Partisipasi

Regression**Variables Entered/Removed^b**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Desentralisasi ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Partisipasi

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.174 ^a	.000	.003	4.819

a. Predictors: (Constant), Desentralisasi

ANOVA^b

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	26.211	1	26.211	.011	.295 ^a
	Residual	836.000	36	23.222		
	Total	862.211	37			

a. Predictors: (Constant), Desentralisasi

b. Dependent Variable: Partisipasi

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	11.667	2.213		12.862	.000
	Desentralisasi	-.667	.079	-.174	3.790	.000

a. Dependent Variable: Partisipasi

Correlations

		Kinerja	Dev_1
Kinerja	Pearson Correlation	1	.131**
	Sig. (2-tailed)		.028
	N	38	38
Dev_1	Pearson Correlation	.131**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	38	38

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kinerja	Dev_2
Kinerja	Pearson Correlation	1	.135**
	Sig. (2-tailed)		.024
	N	38	38
Dev_2	Pearson Correlation	.135**	1
	Sig. (2-tailed)	.024	
	N	38	38

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Kinerja	Dev_3
Kinerja	Pearson Correlation	1	.157
	Sig. (2-tailed)		.011
	N	38	38
Dev_3	Pearson Correlation	.157	1
	Sig. (2-tailed)	.011	
	N	38	38