

PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DENGAN VARIABEL PEMODERASI GAYA KEPEMIMPINAN DAN KOMITMEN ORGANISASI PADA PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN LAMONGAN

SARWENDA BIDURI

Fakultas Ekonomi – Universitas Muhammadiyah Sidoarjo
Jl. Raya Gelam 250 Candi Sidoarjo
www.sarwendahbiduri@yahoo.com

ABSTRACT

The relationship between budget participation and managerial performance represent research area which experienced of many debates. The debate draw enthusiasm to do conduct research return with different samples. The early multiply to research into relation between budget participation and managerial performance had been inconclusive and oftentimes contradictory inconsistent show possibility is existence of contingency variables influencing relation between budget participation and managerial performance. This study empirically examined the relationship between budget participation and managerial performance used contingency approach two contingent variables were investigated, namely leadership style and organizational commitment. Questioners were distributed to 55 managers from PEMKAB Lamongan. The responses from 44 (80%) were analyzed by using simple regression and analyzed with residual approach. The result of this research indicated that relationship budget participation had not an effect on positive significant to managerial performance. The relationship between budget participation with contingency approach (leadership style and organizational commitment) to managerial performance was not significant. This matter indicated that according to both contingency variables the relationship between budget participation and managerial performance is not represent according to best at PEMKAB Lamongan.

Keywords: Budget participation, managerial performance, leadership style, organizational commitment.

PENDAHULUAN

Tidak semua aspek kehidupan masyarakat tercakup oleh anggaran sektor publik. Terdapat beberapa aspek kehidupan yang tidak tersentuh oleh anggaran sektor publik, baik skala nasional maupun lokal. Anggaran sektor publik dibuat untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat, seperti, listrik, air bersih dan sebagainya agar terjamin secara layak. Tingkat kesejahteraan masyarakat dipengaruhi oleh keputusan yang diambil oleh pemerintah melalui anggaran yang mereka buat. Dalam sebuah negara demokratis, pemerintah mewakili kepentingan rakyat, uang yang dimiliki pemerintah adalah uang rakyat dan anggaran menunjukkan rencana pemerintah untuk membelanjakan uang rakyat tersebut. Anggaran merupakan *blue print* keberadaan sebuah negara dan merupakan arahan dimasa yang akan datang (Mardiasmo, 2002).

Penelitian mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja umumnya dilakukan pada sektor organisasi swasta yang murni berorientasi pada bisnis atau laba (*pure profit organization*). Penelitian yang dilakukan pada organisasi sektor publik belum banyak dilakukan. Menurut Mia dan Goyal ; Miah dan Mia (dalam Nor 2003) menunjukkan bahwa hasil penelitian pada organisasi yang murni mencari laba (*pure profit*

organization) tidak semuanya dapat digeneralisasi dan diperlakukan sama pada sektor publik. Hal ini disebabkan karena beberapa perbedaan yang mendasar diantara keduanya.

Menurut Mardiasmo (2002:2) dari sudut pandang ilmu ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai suatu entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik. Secara kelembagaan, domain sektor publik antara lain meliputi badan - badan pemertintahan (pemerintah pusat dan daerah serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik negara (BUMN dan BUMD), yayasan organisasi politik dan organisasi masa, Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM), universitas, dan organisasi nirlaba lainnya.

Hubungan antara partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial merupakan bidang penelitian yang banyak mengalami perdebatan. Perdebatan tersebut menarik minat peneliti untuk melakukan penelitian kembali. Nouri (dalam Supriyono 2004) menunjukkan bahwa pada awal-awal riset antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer menunjukkan bukti yang tidak meyakinkan (*inconclusive*) dan seringkali bertentangan.

Penelitian - penelitian mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dengan variabel *moderating* gaya kepemimpinan, komitmen organisasi menunjukkan hasil yang belum konsisten. Maka penelitian ini diambil untuk melakukan penelitian kembali, dengan sampel yang berbeda, yaitu pada pemerintah daerah Kabupaten Lamongan, dikarenakan penelitian - penelitian terdahulu banyak melakukan penelitian pada perusahaan baik manufaktur maupun perusahaan bidang jasa. Sedangkan pada faktor pemerintahan belum banyak dilakukan, khususnya pada pemerintah daerah Kabupaten Lamongan, dengan alasan pada pemerintah daerah Kabupaten Lamongan, dalam praktek - praktek pembuatan keputusan penyusunan anggarannya juga relatif sulit karena dipengaruhi oleh perbedaan perilaku dan cara kerja para manajer dan bawahannya. Rumusan masalah dalam penelitian adalah:

1. Apakah partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada pemerintah daerah Kabupaten Lamongan?
2. Apakah gaya kepemimpinan sebagai variabel pemoderasi akan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial pada pemerintah daerah Kabupaten Lamongan?
3. Apakah komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi akan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial pada pemerintah daerah Kabupaten Lamongan?

Telaah Literatur dan Perumusan Hipotesis Anggaran

Anggaran (*budget*) merupakan peralatan pengawasan yang sangat meluas baik dalam dunia bisnis maupun pemerintahan, penyiapan anggaran adalah suatu bagian integral dari proses perencanaan, dan anggaran itu sendiri adalah hasil akhir proses perencanaan, atau pernyataan rencana. Anthony dan Govindarajan (2005:90) mendefinisikan anggaran “sebagai sebuah rencana keuangan, biasanya mencakup periode satu tahun dan merupakan alat-alat untuk perencanaan jangka pendek dan pengendalian dalam organisasi”.

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam proses penganggaran pemerintah daerah mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran kota serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran. Aparat pemerintah daerah terlibat dalam proses penganggaran pemerintah daerah, diberi kesempatan untuk ambil bagian dalam pengambilan keputusan melalui negosiasi terhadap target anggaran. Hal ini sangat penting karena aparat pemerintah daerah akan merasa produktif dan puas terhadap pekerjaannya sehingga memungkinkan munculnya perasaan

berprestasi yang akan meningkatkan kinerjanya (Halim 2005).

Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial adalah gambaran seorang manajer mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program, kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. (Mardiasmo, 2006). Govindarajan dan Gupta (1985); Nouri dan Parker (dalam Supriyono 2004) menunjukkan bahwa kinerja manajer merupakan kemampuan manajer dalam melaksanakan tanggungjawabnya terhadap kualitas produk, pengembangan personel, pencapaian anggaran, pengurangan biaya (peningkatan pendapatan), dan urusan publik.

Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial

Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada kinerja manajerial merupakan tema yang menarik dalam akuntansi manajemen Luka (dalam Nasir, 2002). Perilaku manajerial itu dapat dicapai dengan lebih mudah bila dibandingkan tanpa partisipasi.

H₁ : Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

Teori Contingency

Hasil temuan yang menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara penelitian yang lain, menunjukkan kemungkinan adanya variabel kontijensi (*contingensi variables*) yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel - variabel lain yang bertindak sebagai variabel. Govindarajan (dalam Supriyono 2004) menunjukkan bahwa dengan pendekatan kontijensi memberikan gagasan bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial diduga dipengaruhi oleh berbagai faktor atau variabel yang bersifat kondisional, salah satu variabel tersebut adalah variabel *intervening* atau *moderating*.

Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Komitmen Organisasi Dengan Gaya Kepemimpinan Sebagai Moderasi

Handoko (2004) menyatakan bahwa kepemimpinan adalah bagian penting manajemen, tetapi tidak sama dengan manajemen. Kepemimpinan merupakan kemampuan yang dimiliki seseorang untuk mempengaruhi orang - orang lain agar bekerja mencapai tujuan dan sasaran. Handoko (2004) mengidentifikasi dua gaya kepemimpinan yaitu; *Pertama*, gaya dengan orientas tugas (*task oriented*) mengarah dan mengawasi bawahan secara tertutup untuk menjamin bahwa tugas dilaksanakan sesuai yang diinginkan. *Kedua* gaya dengan orientasi

karyawan (*employee-oriented*) memperhatikan pelaksanaan pekerjaan daripada pengembangan dan pertumbuhan karyawan, manajer berorientasi karyawan mencoba untuk lebih memotivasi bawahan dibanding mengawasi mereka. Mereka mendorong para anggotanya untuk melaksanakan tugas - tugas dengan memberikan kesempatan bawahan untuk berpartisipasi dalam pembuatan keputusan, menciptakan suasana persahabatan serta hubungan - hubungan saling mempercayai dan menghormati dengan para anggota kelompok.

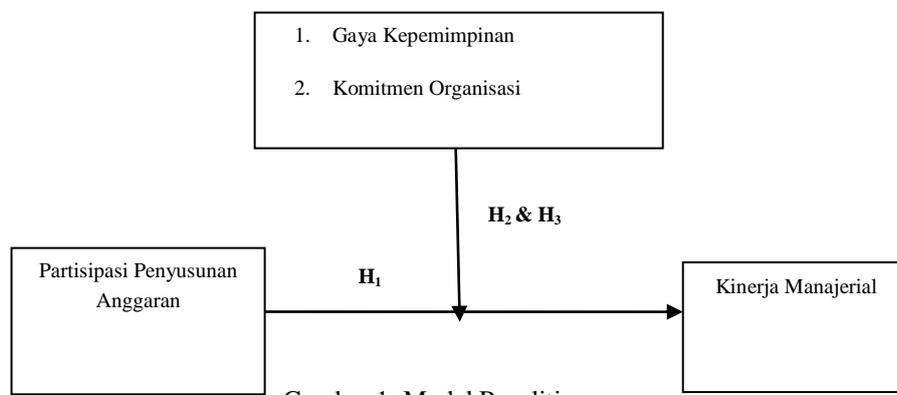
H₂ : Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial yang di moderasi oleh gaya kepemimpinan

Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Gaya Kepemimpinan Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Moderasi

Komitmen organisasi adalah kepercayaan yang kuat terhadap dan keterterimaan tujuan-tujuan dan nilai-nilai organisasi, serta keinginan untuk melaksanakan usaha-usaha dengan baik yang dipertimbangkan dapat bermanfaat bagi kepentingan organisasi (Poter et al.,1974, Angle & Perry 1981 Nouri dan Parker (dalam Supriyono 2004).

H₃ : Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial yang di moderasi oleh komitmen organisasi

Berdasarkan hipotesis variabel-variabel penelitian seperti yang diajukan di atas, maka model penelitian dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1. Model Penelitian

METODE

Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Jenis penelitian berupa studi empiris. Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer dengan teknik kuesioner. Responden penelitian ini merupakan manajer *middle and lower level* dari pemerintah daerah yaitu pejabat setingkat kepala, kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian/subbidang/ seksi dari badan, dinas dan kantor pada pemerintah daerah kabupaten Lamongan. Sampel diambil dari populasi pada pemerintah daerah Kabupaten Lamongan. Pemilihan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling*. Sampel berdasarkan *purposive sampling* dengan *judgment sampling*, yaitu para pejabat yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran pada satuan kerja perangkat daerah. Adapun kriteria populasi yang digunakan adalah: (1) jenis kelamin, (2) tingkat pendidikan, (3) lama bekerja, (4) jenis instansi. Proses pengumpulan data dilakukan kurang lebih satu bulan, mulai pertengahan bulan Juli 2011 sampai dengan bulan Agustus 2011.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan keikutsertaan dan tanggung jawab didalam

pengambilan keputusan baik manajer tingkat menengah dan manajer tingkat bawah, untuk menyusun suatu anggaran guna mencapai tujuan operasional dan sasaran kinerja dimasa yang akan datang. Dalam hal ini orang yang berpartisipasi dalam penetapan tujuan mengetahui bahwa tujuan tersebut wajar dan dapat dicapai.

Partisipasi penyusunan anggaran diukur dengan instrument yang diadopsi dari Milani (dalam Nor 2003). Ada enam item yang digunakan untuk mengukur partisipasi dengan memilih salah satu dari tujuh poin skala likert. Skor rendah (poin 1) menunjukkan partisipasi rendah, sedangkan skor tinggi (poin 7) menunjukkan partisipasi tinggi.

Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial adalah kemampuan seorang manajer yang berlangsung terus menerus dalam melaksanakan tanggungjawabnya serta pencapaian pelaksanaan suatu program atau kegiatan yang meliputi, perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staff, negosiasi, evaluasi, dan representasi yang didasarkan pada kemitraan antara pekerja dengan penyelia langsungnya untuk mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi dalam suatu organisasi. Kinerja manajerial diukur dengan

menggunakan instrument yang dikembangkan Mahoney dkk (dalam Nor 2003).

Instrumen diukur dengan skala likert, setiap responden diminta untuk mengukur sendiri kinerjanya dengan memilih skala satu sampai tujuh. Skala 1 sampai 2 untuk kinerja dibawah rata-rata, 3 sampai 5 untuk kinerja rata-rata, dan 6 sampai 7 untuk kinerja diatas rata-rata.

Gaya Kepemimpinan

Kinerja manajerial adalah kemampuan seorang manajer yang berlangsung terus menerus dalam melaksanakan tanggungjawabnya serta pencapaian pelaksanaan suatu program atau kegiatan yang meliputi, perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staff, negosiasi, evaluasi, dan representasi yang didasarkan pada kemitraan antara pekerja dengan penyelia langsungnya untuk mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi dalam suatu organisasi. Kinerja manajerial diukur dengan menggunakan instrument yang dikembangkan Mahoney dkk (dalam Nor 2003).

Instrumen diukur dengan skala likert, setiap responden diminta untuk mengukur sendiri kinerjanya dengan memilih skala satu sampai tujuh. Skala 1 sampai 2 untuk kinerja dibawah rata-rata, 3 sampai 5 untuk kinerja rata-rata, dan 6 sampai 7 untuk kinerja diatas rata-rata.

Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi merupakan kepercayaan yang kuat serta kesediaan untuk berusaha sebaik mungkin untuk mencapai kesuksesan dan kepentingan organisasi. Komitmen organisasi diukur dengan menggunakan instrument daftar pertanyaan yang diadopsi dari Mowday et all (dalam Supriyono 2004). Daftar pertanyaan tersebut terdiri atas Sembilan butir pertanyaan dengan menggunakan skala likert dengan rentang nilai satu (terendah) sampai dengan tujuh (tertinggi). Alternatif jawaban dengan nilai satu berarti sangat tidak setuju dan nilai tujuh berarti sangat setuju dengan pertanyaan yang ada dalam daftar pertanyaan tersebut.

Uji Kualitas Data

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji validitas dan reliabilitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui akurasi dan konsistensi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrument. Valid atau tidaknya alat ukur tersebut dapat diuji dengan mengkorelasikan antara skor yang diperoleh pada masing-masing butir pertanyaan dengan skor total yang diperoleh dari penjumlahan semua skor pertanyaan. koefisien masing-masing item kemudian dibandingkan dengan nilai r kritis dengan kriteria pengujian sebagai berikut:

- Jika nilai $r \text{ hitung} > 0,30$ berarti pernyataan valid
- Jika nilai $r \text{ hitung} \leq 0,30$ berarti pernyataan tidak valid (Azwar, 1997;69)

Penelitian ini uji realibilitasnya dilakukan melalui pendekatan pengukuran reliabilitas konsistensi internal dengan cara *Cronbach Alpha* yaitu membandingkan antara koefisien alpha dengan standar alpha. Kriteria pengujian sebagai berikut:

- Jika nilai $\alpha > 0,60$, berarti pertanyaan reliabel
- Jika nilai $\alpha \leq 0,60$ berarti pernyataan tidak reliabel Nunnaly, (dalam Imam Ghozali, 2002:133)

Uji Asumsi Klasik

Mengingat adanya asumsi - asumsi model klasik dimana pengujian ini dimaksudkan untuk mendeteksi ada tidaknya asumsi klasik dalam hal estimasi, karena apabila terjadi penyimpangan terhadap asumsi klasik tersebut, uji yang dilakukan menjadi tidak valid dan secara statistik dapat mengacaukan kesimpulan yang diperoleh, untuk itu diperlukan uji asumsinya. Adapun asumsi-asumsi model klasik tersebut adalah :

- a. Nilai rata-rata kesalahan pengganggu nol yaitu $E(\epsilon) = 0$ dan varians $(\epsilon) = \sigma^2$ atau homoskedasitas.

Model regresi yang baik adalah yang homokedastisitas atau tidak terjadi heteroskedasitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lainnya.

Cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedasitas diantaranya dengan menghitung korelasi *Rank Spearman* antara nilai mutlak dari residual dengan seluruh variabel bebas. Jika nilai signifikan koefisien korelasi *Rank Spearman* untuk semua variabel bebas terhadap nilai mutlak dari residual lebih besar 5% maka tidak terdapat gejala heterokedastisitas.

- b. Tidak ada autokorelasi antara kesalahan pengganggu

Korelasi adalah korelasi (hubungan) yang terjadi diantara anggota-anggota dari serangkaian pengamatan yang tersusun dalam rangkaian waktu (seperti pada data runtun waktu atau *time series* data). Hal ini disebabkan karena gangguan pada individu/kelompok cenderung mempengaruhi gangguan pada individu/kelompok yang sama pada periode berikutnya.

Dalam hal penelitian ini penguji autokorelasi tidak dilakukan karena data dalam penelitian ini bukan data runtun waktu atau *time series*.

- c. Tidak ada kolinearitas ganda atau multicollinearity diantara variabel bebas

Multikolinearitas digunakan untuk menunjukkan adanya hubungan linier diantara variabel-variabel independen dalam model regresi. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas.

Dalam penelitian ini pengujian multikolinieritas tidak digunakan karena analisis yang digunakan adalah analisis residual, dimana analisis residual

dikembangkan dengan tujuan untuk mengatasi adanya multikolinieritas.

d. $\varepsilon \sim N(0; \sigma^2)$ artinya kesalahan pengganggu mengikuti distribusi normal dengan rata-rata nol dan varians σ^2 .

Uji normalitas dapat dilakukan dengan berbagai metode di antaranya adalah *Kolmogorov Smirnov*. Pedoman dalam mengambil keputusan apakah sebuah distribusi data mengikuti distribusi normal adalah :

1. Jika nilai signifikansi (nilai probabilitasnya) < 5% maka distribusi adalah tidak normal
2. Jika nilai signifikansi (nilai probabilitasnya) > 5% maka distribusi adalah normal

Teknik Analisis Data

Dalam penelitian ini, pengujian hipotesis 1 menggunakan *simple regression analysis*. Dengan persamaan sebagai berikut :

$$KM = \beta_0 + \beta_1 .PPA + e \dots \dots \dots (1)$$

Sedangkan penugujian hipotesis 2 dan 3 menggunakan analisis regresi dengan pendekatan uji residual. Analisis residual menguji pengaruh deviasi (penyimpangan) dari suatu model. Fokusnya adalah ketidakcocokan (*lack of fit*) yang dihasilkan dari deviasi hubungan linear antar variabel independen. *Lack of fit* ditunjukkan oleh nilai residual didalam regresi.

Adapun langkah dalam penerapan uji residual antara lain :

1. Menentukan garis kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontijensi (gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi) dengan analisis regresi berikut ini :

$$KM = \beta_0 + \beta_1 .PPA + \beta_2 .GK + \beta_3 .KO + \beta_4 .PPA * GK + \beta_5 .PPA * KO + e$$

2. Regresikan nilai absolut residual partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontijensi (gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi) dengan kinerja manajerial . (Ghozali, 2002 :157)

HASIL PENELITIAN

Jumlah kuesioner yang dikirim adalah sebanyak 55 kuesioner. Jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 53 kuesioner (96%) dan yang dapat diolah hanya 44 kuesioner (80% dari total kuesioner). Dari jumlah kuesioner yang kembali tersebut, ternyata hanya 44 kuesioner (80%) yang memenuhi kriteria dan diikutkan dalam analisis akhir. Adapun profil responden yang mengembalikan dan diolah dalam analisis akhir menurut jenis kelamin, tingkat pendidikan, lama bekerja dan jenis instansi. Analisis statistik didasarkan pada jawaban responden sebanyak 44 buah dari data tersebut mean per item tiap variabel yang diteliti umumnya adalah cukup rendah, sedangkan untuk variabel gaya kepemimpinan menunjukkan bahwa pemimpin yang berorientasi pada karyawan (*employee-oriented*).

Hasil uji validitas dan reliabilitas pada tabel 4,5,6,7,8 pada penelitian ini menunjukkan bahwa semua instrumen valid dan reliabel.

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan bahwa Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja manajerial $Y = 45,396 + 0,071 X_1$ artinya, semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran namun tidak menyebabkan semakin tingginya kinerja manajerial pada Pemkab Lamongan. Hal ini disebabkan proses penyusunan anggaran yang masih menggunakan sistem *top-down*, penyusunan anggaran berdasarkan tahun lalu, sering terjadi *rolling* karyawan untuk setingkat kabit/subbid. Hasil penelitian ini mendukung Latham dan Marshall, 1982; Latham dan Yuki, 1976 dalam Supriyono (2004) yang menemukan adanya hubungan positif yang tidak signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Namun penelitian ini memberikan hasil tidak sama dengan penelitian Nor (2003), Halim (2005), Riyadi (2000) dan Supriyono (2004) yang menyatakan bahwa adanya hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja manajerial yang dimoderasi oleh gaya kepemimpinan $Y = 48,5 - 0,089 X_2$. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan gaya kepemimpinan terhadap kinerja manajerial bukanlah merupakan kesesuaian terbaik, sehingga dapat dikatakan bahwa variabel gaya kepemimpinan bukanlah variabel moderating.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Nor (2003) yang menunjukkan hasil yang tidak signifikan antara partisipasi dengan faktor kontinjen gaya kepemimpinan terhadap kinerja manajerial. Namun, penelitian ini memberikan hasil yang tidak sama dengan penelitian Brownell (1983) dalam Nor (2003) dan Fertakis (1996) dalam Nor (2003). Ketidaksignifikanan variabel gaya kepemimpinan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial disebabkan Pemkab Lamongan sebagai organisasi besar dan birokratis yang dikelola secara sentralisasi, partisipasi dalam menentukan tujuan dan menetapkan sasaran akan berdasarkan definisi terbatas pada sekelompok eksekutif puncak. Manajemen puncak akan menyusun anggaran dan meneruskannya ke bawah hirarki sekelompok perintah yang harus dipatuhi. Anggaran akan digunakan baik sebagai mekanisme untuk menginformasikan manajer tingkat bawah mengenai apa yang ingin dicapai oleh manajemen puncak maupun sebagai alat untuk mengendalikan pengeluaran orang dan memotivasi kinerja yang optimum.

Hasil pengujian hipotesis 3 menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja manajerial yang

dimoderasi oleh komitmen organisasi $Y = 47,773 - 0,038 X_3$. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial bukanlah merupakan kesesuaian terbaik, sehingga dapat dikatakan bahwa variabel komitmen organisasi bukanlah variabel moderating. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian Supriyono (2004) dan Nasir (2002) yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi mempunyai hubungan positif signifikan.

Ketidaksignifikanan variabel komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dikarenakan kurangnya komitmen manajerial terhadap organisasi dimana dia bekerja, kegiatan – kegiatan berfokus pada kualitas dan pelayanan publik, sehingga tanpa partisipasi dan komitmen organisasi pun para manajer tetap bekerja.

SIMPULAN

Dari hasil pengujian dengan menggunakan alat bantu SPSS versi 12.0 dapat diperoleh simpulan sebagai berikut :

1. Berdasarkan hasil analisis regresi sederhana diperoleh nilai koefisien regresi sebesar 0,071 dengan tingkat signifikansi $p = 0,706$ ($p > 5\%$). Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah positif dan tidak signifikan, menunjukkan jika partisipasi dalam penyusunan anggaran tinggi, maka kinerja manajerial cenderung tidak akan meningkat. Nilai t_{hitung} sebesar 0,379 dengan tingkat signifikansi $p = 0,706$ ($p > 5\%$), karena tingkat signifikansi lebih besar dari 5% maka dapat disimpulkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja manajerial.
2. Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen gaya kepemimpinan terhadap kinerja manajerial tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa kombinasi kesesuaian antara gaya kepemimpinan dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial bukanlah merupakan kesesuaian terbaik. Tingkat signifikansi yang lebih besar dari 5% ($p = 0,457$) penelitian ini disebabkan Pemkab Lamongan sebagai organisasi besar dan birokratis yang dikelola secara sentral, partisipasi dalam menentukan tujuan dan menetapkan sasaran akan berdasarkan definisi terbatas pada sekelompok eksekutif puncak. Manajemen puncak akan menyusun anggaran dan meneruskannya ke bawah hirarki sebagai sekelompok perintah yang harus dipatuhi. Anggaran akan digunakan baik sebagai mekanisme untuk menginformasikan manajer tingkat bawah mengenai apa yang ingin dicapai oleh manajemen puncak maupun sebagai alat

untuk mengendalikan pengeluaran orang dan memotivasi kinerja yang optimum.

3. Hasil pengujian hipotesis 3 menunjukkan bahwa kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa kombinasi kesesuaian antara komitmen organisasi dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial bukanlah merupakan kesesuaian terbaik. Tingkat signifikansi yang lebih besar ($p = 0,886$). Ketidaksignifikanan variabel komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dikarenakan kurangnya komitmen manajerial terhadap organisasi dimana dia bekerja.

KONTRIBUSI DAN KETERBATASAN STUDI

Studi ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dan implikasi pada pengembangan akuntansi sektor publik, dan peneliti berikutnya. Temuan-temuan studi ini juga mempunyai beberapa keterbatasan. *Pertama*, Data penelitian yang berasal dari persepsi responden yang disampaikan secara tertulis dengan bentuk instrumen kuesioner mungkin mempengaruhi validitas hasil. Persepsi responden belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya dan akan berbeda jika data diperoleh dengan wawancara. *Kedua*, Pengukuran dengan skala likert pada instrumen kinerja manajerial dengan skala *self-rating* mungkin akan menyebabkan kecenderungan para responden mengukur kinerja mereka lebih tinggi dari yang seharusnya sehingga penelitian kinerja cenderung lebih tinggi (*leniency bias*), pengukuran kinerja dengan *superior-rating* mungkin akan berbeda hasilnya. *Ketiga*, Penelitian ini hanya mengambil variabel gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi. Diduga terdapat variabel-variabel lain yang dapat dihipotesiskan sebagai variabel pemoderasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R., Vijay Govindarajan, 2005. *Management Control System*, Jilid I dan II, Terjemahan Kurniawan Tjakrawala dan Krista, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Alim, M.N. 2003. Pengaruh Ketidakpastian Stratejik dan Revisi Anggaran terhadap Efektivitas Partisipasi Penyusunan Anggaran Pendekatan Kontinjensi. *Ventura*, 6 (3): 317- 321.
- Brownell, P. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, Organizational Effectiveness. *Journal of accounting research*, 20:12-27.
- Brownell, P. 1983. Leadership Style Budgetary Participation and Managerial Behavior.

- Accounting organization and society*, 8 (4): 307-321.
- Brownell, P. And M. McInnes. 1986. Budgetary Participation, and Managerial Performance. *The accounting review*, LXI: 587-600.
- De Coster, D.T dan Fertakis, J.P. 1986. Budget Induced Pressure and its relationship to Supervisor Behavior. *Journal of accounting research*, autumn: 237-246.
- Djasuli, M. 2006. Analisis Struktur dan Kultur Organisasional sebagai Variabel Moderating terhadap Hubungan Budget Participation dengan Kinerja Manajerial pada Industri Perbankan. *Pamator* 3 (1): 34-46.
- Fidler, F.E. 1965. *The Contingency Model dalam Harold Proshansky and Bernard Seidenberg*, eds.
- Frucot, V dan Shearon, W. (1991). Budgetary Participation, Locus of Control and Maxican Managerial Performance and Job Satisfaction. *The accounting review* (66): 80-99.
- Garrison, Ray H., Norren, Eric W, 2000. *Managerial Accounting*, Terjemahan Budi Santoso, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Ghozali, 2002. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan penerbit UNDIP.
- Gupta, A.K. 1985. Lingking Control System to Business Unit Strategy, Impact on Performance. *Accounting organization and society*: 50-66.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: universalistic and contingency perspectives. *Decision sciences* (17): 496-516.
- Halim, A. 2005. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Pemerintah Daerah dengan Motivasi sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal akuntansi dan keuangan sektor publik* (06): 01-26.
- Handoko, T. Hani 2004. *Manajemen*. Edisi 2, Yogyakarta: BPF.
- Hanson, E.I. 1966. The Budgetary Control Function. *The accounting review*, April: 239-243.
- Ikhsan, A dan Ishak, M. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Penerbit Salemba Empat.
- Indriantoro, Nurdan Bambang Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*, BPF, Yogyakarta
- Kenis, I. 1979. Effect on Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance. *The accounting review* LIV (4): 707-721.
- Kuncoro, H. 2002. *Komitmen Organisasional*.
- Lucyanda. 2000. *Peran Locus of Control sebagai Variabel Moderating dan Motivasi sebagai Variabel Intervening dalam Hubungan antara Anggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial*. UGM Tesis.
- Luka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations. Theoretical framework and empirical evidence. *Accounting organization and society* 13.
- Mahoney, T.A, Jerdee, dan Carol. 1963. *Development of Managerial Performance a Research Approach*. Cincinnati, Ohio; south western publishing co.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta. Penerbit ANDI.
- Mardiasmo. 2006. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik, edisi pertama*, Yogyakarta. BPF.
- Miah, N.Z dan Mia, L.1996. Desentralitation and Accounting Control of Government Organization. A New Zealand empirical study. *Financial accountability and management*. 12 (3): 173-189.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude. A field study, *the accounting review*, April: 274-284.
- Mowday, R., Steers, R, dan Porter, L. 1979. The Measurement of Organizational Commitment. *Journal of vocational behavior*: 224-274.
- Mulyadi. 2001. *Akuntansi Manajemen Konsep Manfaat dan Rekayasa*. Edisi ke tiga. Jakarta: Salemba Empat.
- Muslimah, S. 1996. *Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian Lingkungan dan Informasi Job Relevant terhadap Perceived Usefulness Sistem Penganggaran*. UGM Tesis.
- Nasir, M. 2002. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial; Peran Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening. *Simposium nasional akuntansi* 5: 685-700.
- Nouri, H dan Parker, R.J. 1998. The Relationship between Budget Participation and Job Performance; The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment. *Accounting organization and society*, 23 (5): 467-483.
- Nafi, M. 2001. *Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Strategi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Partisipasi Anggaran*. UGM Tesis.
- Nor, W. 2003. *Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai variabel Pemoderasi dalam Hubungan antara Partisipas Penyusunan*

- Anggaran dan Kinerja Manajerial pada Sektor Publik*. UGM Tesis.
- Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T., dan Boulian. 1974. Organizational Commitment, Job Satisfaction and Psychiatric Technicians. *Journal of applied psychology*. (59). PP. 603-609.
- Poerwati, Tjahjaning. 2002. *Pengaruh Partisipasi terhadap Kinerja Manajerial Budaya Organisasi dan Motivasi sebagai Variabel Moderating (Studi pada Perusahaan Rokok yang berada di Malang)*. Tidak dipublikasikan.
- Retnoningsih, W. 2005. Analisa Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Iklim Kerja terhadap Semangat Kerja Karyawan. *Bulletin ISEI* No. 20 tahun VII: 6-13
- Rosidi. 2000. Partisipasi dalam Penganggaran dan Prestasi Manajer Pengaruh Komitmen Organisasi dan Informasi Job Relevant. *Jurnal ekonomi dan manajemen*. I (1): 1-15.
- Schiff, M., dan Lewin, A.Y. 1970. The Impact of People on Budgets. *The accounting review*, April: 259-267.
- Stoner, A.F., Freeman, R.E., Gilbert, R.D. 1996. *Manajemen*, edisi bahasa Indonesia. Jakarta: PT prenhallindo.
- Supranto, J. 1983. *Ekonometrika*, lembaga penerbit fakultas ekonomi UI.
- Supriyono, R.A. 2004. Pengaruh Variabel Intervening Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Kinerja Manajer di Indonesia. *Jurnal ekonomi dan bisnis di Indonesia* Vol. 19 (3): 282-298.
- Syafuddin A,MA. 1997. *Reliabilitas dan Validitas*, edisi tiga pustaka pelajar.
- Zagladi' , A.L. 2004. Kelelahan Emosional, Kepuasan Kerja, Kinerja dan Komitmen Organisasional. *Jurnal ekonomi*, Vol 14 (22): 477-491.

LAMPIRAN

Tabel 1. Analisis Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Persentase
• Total kuesioner yang dikirim	55	100
• Jumlah kuesioner yang tidak kembali	(2)	(4,00)
• Jumlah kuesioner yang kembali	53	96
• Tidak diolah karena responden mengisi kuesioner tidak memenuhi kriteria yang dikehendaki	(2)	(4,00)
• Tidak diolah karena yang mengisi kuesioner bukan responden yang dimaksud	(3)	(5,45)
• Tidak diolah karena responden mengisi kuesionernya tidak lengkap	(4)	(7,27)
• Kuesioner yang memenuhi kriteria untuk dianalisis	44	80,00

Sumber : Data diolah

Tabel 2. Demografi Responden

Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
Jenis kelamin		
- Pria	23	63,64
- Wanita	16	36,36
Jumlah	44	100
Tingkat pendidikan		
- Jenjang S3	0	0
- Jenjang S2	30	68,18
- Jenjang S1	14	31,82
- Jenjang D3	0	0
Jumlah	44	100
Lama bekerja		
- 1 – 5 tahun	20	45,45
- 6 – 10 tahun	7	15,91
- 11 – 15 tahun	5	11,36
- 20 – 30 tahun	12	27,27
- > 30 tahun	0	0
Jumlah	44	100
Jenis instansi		
- BPM dan Perijinan	5	11,36
- Dinas Pertanian dan Kehutanan	9	20,45
- Dinas Cipta Karya	5	11,36
- Bappeda	15	34,09
- Badan PP dan KB	10	22,73
Jumlah	44	100

Sumber : Data diolah

Tabel 3. Statistik Deskriptif

	Kisaran teoritis	Kisaran aktual	Rata-rata	Titik tengah	Std Dev
Kinerja manajerial	9 – 63	37 – 63	47,61	48	5,54
Partisipasi penyusunan anggaran	6 – 42	21 – 39	31,20	32	4,56
Gaya kepemimpinan	16 – 112	58 – 109	86,07	87	13,29
Komitmen organisasi	9 – 63	34 – 58	50,84	53	5,43

Sumber : Data diolah

Tabel 4. Hasil Uji Validitas Pada Variabel Partisipasi Penyusunan Anggaran (X_1)

Pertanyaan	<i>Corrected item-item total correlation</i>	r_{kritis}	Keterangan
Item-1	0,6412	0,30	Valid
Item-2	0,3450	0,30	Valid
Item-3	0,4884	0,30	Valid
Item-4	0,7727	0,30	Valid
Item-5	0,6930	0,30	Valid
Item-6	0,7166	0,30	Valid

Sumber : Data diolah

Tabel 5. Hasil Uji Validitas Pada Variabel Gaya Kepemimpinan (X_2)

Pertanyaan	<i>Corrected item-item total correlation</i>	r_{kritis}	Keterangan
Item-1	0,8325	0,30	Valid
Item-2	0,7619	0,30	Valid
Item-3	0,7343	0,30	Valid
Item-4	0,7841	0,30	Valid
Item-5	0,6486	0,30	Valid
Item-6	0,8342	0,30	Valid
Item-7	0,8130	0,30	Valid
Item-8	0,8462	0,30	Valid
Item-9	0,9279	0,30	Valid
Item-10	0,8721	0,30	Valid
Item-11	0,7891	0,30	Valid
Item-12	0,8087	0,30	Valid
Item-13	0,8520	0,30	Valid
Item-14	0,7332	0,30	Valid
Item-15	0,7836	0,30	Valid
Item-16	0,7520	0,30	Valid

Sumber : Data diolah

Tabel 6. Hasil Uji Validitas Pada Variabel Komitmen Organisasi (X_3)

Pertanyaan	<i>Corrected item-item total correlation</i>	r_{kritis}	Keterangan
Item-1	0,3369	0,30	Valid
Item-2	0,5148	0,30	Valid
Item-3	0,3071	0,30	Valid
Item-4	0,5331	0,30	Valid
Item-5	0,3139	0,30	Valid
Item-6	0,3566	0,30	Valid
Item-7	0,6122	0,30	Valid
Item-8	0,3303	0,30	Valid
Item-9	0,3479	0,30	Valid

Sumber : Data diolah

Tabel 7. Hasil Uji Validitas Pada Variabel Kinerja Manajerial (Y)

Pertanyaan	<i>Corrected item-item total correlation</i>	r_{kritis}	Keterangan
Item-1	0,4807	0,30	Valid
Item-2	0,4287	0,30	Valid
Item-3	0,5502	0,30	Valid
Item-4	0,7386	0,30	Valid
Item-5	0,6735	0,30	Valid
Item-6	0,4362	0,30	Valid
Item-7	0,4217	0,30	Valid
Item-8	0,7398	0,30	Valid
Item-9	0,6133	0,30	Valid

Sumber : Data diolah

Tabel 8. Hasil Pengujian Reliabilitas

Variabel	Alpha	Standart Alpha	Keterangan
Partisipasi penyusunan anggaran (X_1)	0,8284	0,60	Reliabel
Gaya kepemimpinan (X_2)	0,9685	0,60	Reliabel
Komitmen organisasi (X_3)	0,7203	0,60	Reliabel
Kinerja manajerial (Y)	0,8322	0,60	Reliabel

Sumber : Data diolah

Tabel 9. Hasil Analisis Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Variabel bebas	Koefisien regresi	Standar error	t-hitung	p-value
Konstanta	45,396	5,905	7,688	0,000
Partisipasi penyusunan anggaran (X_1)	0,071	0,187	0,379	0,706

$R^2 = 0,003$ dan $R = 0,058$

Sumber : Data diolah

Tabel 10. Regresi Sederhana (Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Gaya Kepemimpinan)

Variabel bebas	Koefisien regresi	t-hitung	p-value
Konstanta	52,725	3,993	0,000
Partisipasi penyusunan anggaran (X_1)	1,069	2,551	0,014

Gaya kepemimpinan (X_2) sebagai variabel terikat

Sumber : Data diolah

Tabel 11. Hasil Regresi Antara Nilai Absolut Residual dengan Kinerja Manajerial

Variabel bebas	Koefisien regresi	t-hitung	p-value
Konstanta	48,5	33,474	0,000
Nilai absolut residual	-0,089	-0,750	0,457

Kinerja Manajerial sebagai variabel terikat

Sumber: Data diolah

Tabel 12. Regresi Sederhana (Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Komitmen Organisasi)

Variabel bebas	Koefisien regresi	t-hitung	p-value
Konstanta	43,314	7,631	0,000
Partisipasi penyusunan anggaran (X_1)	0,241	1,340	0,188

Komitmen organisasi (X_3) sebagai variabel terikat

Sumber : Data diolah

Tabel 13. Hasil Regresi Antara Nilai Absolut Residual dengan Kinerja Manajerial

Variabel bebas	Koefisien regresi	t-hitung	p-value
Konstanta	47,773	34,403	0,000
Nilai absolut residual	-0,038	-0,145	0,886

Kinerja Manajerial (Y) sebagai variabel terikat

Sumber : Data diolah