

PENGARUH DESENTRALISASI DAN KOMITMEN ORGANISASIONAL TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PENGANGGARAN PARTISIPATIF DAN KINERJA MANAJERIAL

Ikhsan Budi Rihardjo
Ikhsanbudi@stiesiaedu.com

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

ABSTRACT

The purposes of this research are to test empirically and analyze whether or not there is relationship between participative budgeting and managerial performance, as well as to test empirically and analyze whether decentralization and organizational commitment as moderating variables influence the relationship between participative budgeting and managerial performance in local government. The samples of this research are taken from local government organization population, that is the partner of local apparatus working unit (Satuan Kerja Perangkat Daerah/SKPD) until two level under SKPD manager. From 420 shared questionnaires, there are founded 147 respondents whos return their answers, and only 98 questionnaires, which fulfill the requirement to be computed and involved in final analysis. Hypotheses testing technique that is used to test the relationship between participative budgeting and managerial performance is simple regression. And to test influential interaction of two contingency factor (decentralization and organizational commitment), Moderated Regression Analysis (MRA) is used. The empirical result using simple regression show that participative budgeting influences the managerial performance in local government organization. While empirical result using moderated regression analysis shows that the Interaction between participative budgeting and decentralization structure affects managerial performance significantly. Interaction between participative budgeting and organizational commitment does not affect managerial performance of local government organization significantly.

Keywords: Participative budgeting, managerial performance, decentralization, organizational commitment, moderating factor, contingency factor.

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan pedoman kerja dan sasaran yang ingin dicapai oleh suatu organisasi. Anggaran juga dapat digunakan oleh manajemen sebagai alat bantu untuk mengetahui kinerja (*performance*), dan dapat memotivasi manajemen dalam upaya untuk

mencapai kinerja yang lebih baik dimasa yang akan datang. Konsep penganggaran memerlukan komitmen yang kuat dari manajemen pada semua tingkatan, baik pimpinan maupun manajer dan karyawan sebagai bawahan. Semua manajer dalam setiap jenjang organisasi mendapatkan peran tertentu untuk melaksanakan aktifitasnya guna mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Dengan demikian manajer harus memiliki persepsi yang jelas mengenai peran mereka dalam mencapai sasaran anggaran, sehingga akan memiliki komitmen untuk mencapainya. Oleh karena itu diperlukan partisipasi manajer sebagai pelaksana anggaran dalam proses penganggaran, untuk menyelaraskan tujuan setiap bagian dalam organisasi sebagai pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara keseluruhan, dengan harapan kinerja yang diperoleh sesuai dengan yang diharapkan oleh organisasi.

Salah satu pendekatan penganggaran yang berkaitan dengan motivasi dan kinerja adalah penganggaran partisipatif (*participative budgeting*). Penganggaran partisipatif merupakan pendekatan penganggaran yang berfokus pada upaya untuk meningkatkan motivasi karyawan untuk mencapai tujuan organisasi. Konsep penganggaran ini sudah berkembang pesat dalam sektor bisnis, jauh meninggalkan pendekatan yang sama dalam sektor publik. Sejak pelaksanaan otonomi daerah, telah terjadi perubahan paradigma dalam pengelolaan dan penganggaran pada organisasi pemerintah daerah. Pendekatan yang digunakan dalam proses penganggaran menggunakan penganggaran kinerja (*performance budgeting*), yang merupakan konsep dalam penganggaran yang menjelaskan keterkaitan antara pengalokasian sumberdaya dengan pencapaian hasil yang dapat diukur. Penganggaran berbasis kinerja mulai diterapkan di Indonesia berdasarkan PP 105 Tahun 2000 dan Kepmendagri 29 Tahun 2002 pada tahun anggaran 2003.

Penelitian hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial yang merupakan bagian dari topik *Behavioral Accounting* telah banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Umumnya dilakukan pada organisasi sektor swasta yang murni berorientasi pada bisnis atau laba (*pure profit organization*). Selain itu penelitian sebelumnya juga dilakukan pada organisasi sektor publik yang bersifat *hybrid*, yaitu *quasi-nonprofit organization* dan *quasi-profit organization*. Setelah pelaksanaan otonomi daerah yang disertai dengan terbitnya berbagai regulasi dibidang pengelolaan keuangan daerah, antara lain UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara; UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara; UU Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara; PP No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah yang menggantikan PP No. 105 Tahun 2000 serta Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah yang menggantikan Kepmendagri No. 29 Tahun 2002. Proses penyusunan anggaran dalam penganggaran kinerja dimulai dari satuan kerja-satuan kerja yang ada di lingkungan Pemerintah Daerah, melalui dokumen usulan anggaran yang disebut Rencana Kerja dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA SKPD). RKA SKPD kemudian diteliti oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah untuk dinilai kelayakannya

(berdasarkan Arah dan Kebijakan Umum APBD serta prioritas dan plafon APBD) diakomodasi dalam RAPBD yang akan disampaikan kepada legislatif. Dengan demikian sejak proses penyusunan anggaran pada organisasi pemerintah khususnya pemerintah daerah menggunakan pendekatan kinerja, partisipasi manajer/kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah dalam penganggaran dimungkinkan dalam proses penyusunan anggaran. Hal inilah yang mendorong penelitian tentang hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial dilakukan pada organisasi sektor publik yang bersifat *core public*, yaitu *pure-nonprofit organization* (organisasi pemerintah), khususnya Pemerintah Daerah.

Motivasi penelitian ini adalah adanya hasil penelitian mengenai hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial yang masih banyak diperdebatkan dan kontroversial. Beberapa penelitian mengenai hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang tidak konsisten, penelitian yang dilakukan Brownell dan McInnes (1986); Frucot and Shearon (1991); Indriantoro (1993); Wagner (1994); Budi Ikhsan (2002); dan Sardjito and Muthaheer (2007) menunjukkan bahwa ada hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial. Berbeda dengan penelitian yang telah dilakukan Stedry (1960) dan Bryan and Locke (1967) dalam Brownell (1981) menunjukkan bahwa hubungan antara penganggaran dan kinerja manajerial adalah negatif. Sedangkan penelitian Milani (1975); Brownell dan Hirst (1986) dalam Sardjito dan Muthaheer (2007) menunjukkan bahwa tidak ada hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Beberapa penelitian seperti yang telah disebutkan di atas menunjukkan hasil yang tidak konsisten diantara para peneliti. Untuk menyelesaikan perbedaan hasil penelitian-penelitian sebelumnya tersebut, digunakan teori kontingensi (*contingency theory*). Menurut teori ini perbedaan hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial mungkin disebabkan oleh perbedaan situasi. Teori kontingensi dalam penelitian ini diperlukan untuk mengevaluasi efektifitas penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial. Faktor kontingensi yang akan digunakan adalah desentralisasi dan komitmen organisasional. Kedua faktor tersebut berperan sebagai variabel pemoderasi (*moderating variable*) dalam hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja.

Berdasarkan uraian di atas, dapat dirumuskan masalah sebagai berikut:

- (1) Apakah desentralisasi merupakan faktor pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah?.
- (2) Apakah komitmen organisasional merupakan faktor pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah?

Sedangkan tujuan penelitian dalam studi ini adalah: (1). Menguji secara empiris dan menganalisis ada tidaknya hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah. (2). Menguji secara empiris dan menganalisis apakah desentralisasi merupakan faktor pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah. (3). Menguji secara empiris dan menganalisis apakah komitmen organisasional merupakan faktor pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah.

Dengan tercapainya tujuan penelitian tersebut, manfaat yang diharapkan dalam studi ini adalah sebagai berikut: (1). Memberikan informasi yang bermanfaat bagi manajemen Pemerintah Daerah, mengenai peran penganggaran partisipatif atau partisipasi dalam proses penganggaran mempengaruhi kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah. (2). Menunjukkan bukti empiris mengenai ada tidaknya pengaruh desentralisasi terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah. (3). Menunjukkan bukti empiris mengenai ada tidaknya pengaruh komitmen organisasional terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah.

RERANGKA TEORETIS

Pengertian Dan Manfaat Penganggaran Bagi Manajemen

Anggaran sebagaimana yang biasa kita kenal, merupakan pedoman kerja dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi dimasa yang akan datang. Beberapa literatur akuntansi manajemen mendefinisikan anggaran berbeda antara penulis yang satu dengan penulis lainnya. Perbedaan tersebut mungkin disebabkan karena pengertian anggaran tersebut disusun untuk tujuan yang berbeda-beda. Meskipun demikian secara umum dapat ditarik suatu simpulan bahwa pengertian anggaran adalah suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran yang lain dalam suatu periode tertentu, biasanya mencakup jangka waktu satu tahun. Hanson (1966) dalam Riyadi (1998) mendefinisikan anggaran sebagai pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam melaksanakan kegiatan selama periode tersebut. Sedangkan penulis lain mendefinisikan bahwa anggaran adalah suatu rencana yang rinci, yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang, yang menunjukkan sumber dan penggunaan sumber daya suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, dari suatu kebijaksanaan yang harus dicapai dalam periode tersebut dengan maksud untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan (Anthony dan Govindarajan, 2004). Anggaran juga merupakan komponen sentral akuntansi manajemen dalam sektor publik untuk kegiatan

planning, coordinating, organizing dan *controlling*. Anggaran mencerminkan kegiatan organisasi yang penekanannya pada jangka pendek (Henley et al, 1992)

Anggaran merupakan suatu alat yang esensial untuk dapat menghubungkan antara proses perencanaan dan proses pengendalian dalam suatu organisasi. Karena keterbatasan sumber daya yang dimiliki oleh suatu organisasi, maka tidaklah cukup bagi organisasi tersebut jika hanya membuat atau merumuskan tujuan, tetapi juga harus menyusun perencanaan untuk mencapainya. Keterbatasan sumber daya yang dimiliki memaksa mereka untuk merencanakan dan melakukan pengendalian. Jones dan Pendlebury (2000) mengungkapkan bahwa akuntansi manajemen memegang peran krusial dengan menyediakan informasi yang diperlukan untuk mengoperasikan sistem perencanaan dan pengendalian. Sedangkan Merchant (1981) mengemukakan bahwa, sistem penganggaran adalah suatu kombinasi dari *information flows* dengan proses dan prosedur administratif yang umumnya merupakan bagian integral dari perencanaan jangka pendek dan sistem pengendalian suatu organisasi. Berdasarkan pernyataan tersebut diatas, dapat dikatakan bahwa informasi akuntansi manajemen diperlukan pada tahap perencanaan untuk menentukan aktivitas-aktivitas apa yang akan dilakukan dan sumber daya yang akan dibutuhkan. Informasi akuntansi manajemen juga dibutuhkan pada tahap pengendalian untuk mengukur seberapa efektif organisasi dalam mencapai tujuan, dan sejauh mana efisiensi penggunaan sumber daya telah dicapai.

Penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran setiap manajer dalam mencapai tujuan organisasi atau bagian dari tujuan organisasi. Penyusunan anggaran memerlukan kerjasama para manajer dari berbagai jenjang organisasi. Untuk menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat perencanaan dan sekaligus sebagai alat pengendalian, penyusunan anggaran memerlukan persyaratan tertentu. Tanpa persyaratan tersebut, maka sistem anggaran tidak akan efektif bahkan hanya menimbulkan biaya yang sia-sia saja. Sebagaimana yang dikemukakan oleh Syakhroza (2000) bahwa anggaran telah menjadi sebuah kegiatan *ceremonial*, ia dibutuhkan tetapi tidak digunakan sebagai alat manajemen untuk melakukan perencanaan dan pengendalian. Beberapa persyaratan anggaran menurut Syafri (1996) antara lain: harus ada komitmen kuat dari pimpinan; sistem dan fungsi manajemen harus berjalan; sistem pengawasan juga harus berjalan; struktur organisasi harus berfungsi dengan baik; sistem informasi akuntansi harus didesain untuk mencatat tanggung jawab setiap bagian; komunikasi harus lancar; harus ada skala waktu dan tepat waktu; harus dapat diterima dan dipahami semua karyawan; sistem anggaran harus ditindak lanjuti.

Fungsi anggaran seperti yang dijelaskan di atas, lebih diorientasikan pada organisasi sektor *privat*, namun demikian bukan berarti pada organisasi sektor *public* manfaat anggaran tersebut berbeda. Jones dan Pendlebury (2000) berpendapat bahwa teknik-teknik akuntansi manajemen yang terdapat pada organisasi sektor *privat* dapat diterapkan pada organisasi sektor *public*. Sedangkan menurut Henley et al., (1992) dalam memilih

teknik akuntansi manajemen untuk organisasi sektor publik perlu dipertimbangkan pula konteks dimana informasi tersebut disediakan dan digunakan. Manfaat anggaran yang dikemukakan oleh Jones dan Pendlebury (2000) adalah: (1). Menentukan pendapatan (*income*) dan pengeluaran (*expenditure*). (2). Sebagai alat bantu didalam pembuatan kebijakan dan perencanaan. (3). Pengotorisasian terhadap pengeluaran dimasa yang akan datang. (4). Menyediakan dasar untuk pengendalian pendapatan dan pengeluaran. (5). Pembentukan standar untuk mengevaluasi kinerja. (6). Sebagai pemotivator bagi manajer dan pekerja. (7). Mengkoordinasikan aktivitas dari berbagai tujuan organisasi.

Pengelolaan Keuangan Daerah

Dalam rangka pelaksanaan kewenangan Pemerintah Daerah sebagaimana ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, yang diikuti dengan perimbangan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, timbul hak dan kewajiban daerah yang dapat dinilai dengan uang sehingga perlu dikelola dalam suatu sistem pengelolaan keuangan daerah. Pengelolaan keuangan daerah merupakan subsistem dari sistem pengelolaan keuangan negara dan merupakan elemen pokok dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah.

Selain kedua Undang-Undang otonomi daerah tersebut, terdapat beberapa peraturan perundang-undangan yang menjadi acuan pengelolaan keuangan daerah yang telah terbit lebih dahulu. Undang-Undang dimaksud adalah Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.

Pada dasarnya buah pikiran yang melatarbelakangi terbitnya peraturan perundang-undangan di atas adalah keinginan untuk mengelola keuangan negara dan daerah secara efektif dan efisien. Ide dasar tersebut tentunya ingin dilaksanakan melalui tata kelola pemerintahan yang baik, yang memiliki tiga pilar utama yaitu transparansi, akuntabilitas, dan partisipatif. Untuk mencapai tujuan tersebut, maka diperlukan adanya peraturan pelaksanaan yang komprehensif dan terpadu (*omnibus regulation*) dari berbagai Undang-Undang tersebut diatas, yang bertujuan agar memudahkan dalam pelaksanaannya dan tidak menimbulkan multi tafsir dalam penerapannya. Peraturan dimaksud adalah PP No. 58 tahun 2005 yang menggantikan PP No. 105 tahun 2000, serta Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah yang menggantikan Kepmendagri No. 29 Tahun 2002, peraturan tersebut memuat berbagai kebijakan terkait dengan perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan dan pertanggungjawaban keuangan Daerah.

Berbagai regulasi dibidang pengelolaan keuangan daerah, dan dengan digunakannya sistem penganggaran kinerja, partisipasi manajer/kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dimungkinkan dalam proses penyusunan anggaran. Dengan adanya partisipasi SKPD dalam proses penyusunan anggaran Pemerintah Daerah, maka diharapkan kinerja manajerial di lingkungan organisasi Pemerintah Daerah semakin meningkat, penganggaran partisipatif memungkinkan setiap kepala SKPD untuk menetapkan peran mereka dalam mencapai tujuan organisasi atau bagian dari tujuan organisasi.

Hubungan Penganggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial merupakan suatu kondisi yang seharusnya diketahui dan diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu untuk mengetahui seberapa jauh tingkat pencapaian hasil suatu organisasi, dihubungkan dengan tujuan organisasi yang bersangkutan. Serta mengetahui dampak positif dan negatif suatu kebijakan operasional yang ditetapkan dan digambarkan dalam bahasa perencanaan yang disebut dengan anggaran.

Partisipasi manajer/kepala satuan kerja sebagai bawahan dalam proses penganggaran, diperlukan untuk menyelaraskan tujuan setiap bagian dalam organisasi sebagai pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara keseluruhan. Dengan adanya partisipasi tersebut, akan muncul komitmen manajemen pada berbagai jenjang untuk mencapai tujuannya. Argyris (1952) dalam Brownell (1981) menyimpulkan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan sentral dalam pencapaian tujuan tersebut.

Hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial merupakan topik yang banyak menarik perhatian para peneliti dibidang *managerial accounting*, untuk mengetahui lebih jauh hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Dua alasan yang dikemukakan oleh Brownell (1982) dalam penelitiannya adalah: (1) partisipasi dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja personel organisasi, dan (2) penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang tidak konsisten diantara para peneliti. Hal ini ditunjukkan oleh hasil penelitian-penelitian sebelumnya yang saling bertentangan. Beberapa hasil penelitian menunjukkan adanya hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial (Brownell, 1981, 1982; Brownell and McInnes, 1986; Frucot and Shearon, 1991; Indriantoro, 1993; Wagner, 1994; Budi Ikhwan, 2002; dan Sardjito and Muthaher, 2007). Dengan adanya partisipasi para manajer atau kepala satuan kerja didalam proses penganggaran, akan memberikan implikasi terhadap kejelasan tugas dan target yang akan dicapai, sehingga akan sangat membantu dan memudahkan para manajer untuk mencapai tujuan organisasi sebagaimana yang tercantum dalam perencanaan anggaran. Sedangkan Stedry (1960), dan Bryan and Locke (1967) dalam Brownell (1981) menunjukkan bahwa hubungan antara penganggaran dan kinerja manajerial adalah negatif. Dan penelitian Milani (1975);

Brownell dan Hirst (1986) dalam Sardjito and Muthaher (2007) menunjukkan bahwa tidak ada hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Dari uraian tentang hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{A1}: Partisipasi dalam proses penganggaran berhubungan positif dengan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah

Pendekatan Kontingensi (*Contingency Approach*)

Beberapa penelitian seperti yang telah diuraikan di atas menunjukkan hasil yang tidak konsisten diantara para peneliti. Sehubungan dengan hal tersebut, Hopwood (1976) dalam Syakhroza (2000) mengatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian penganggaran dikarenakan hubungan antara penganggaran dengan kinerja manajerial adalah tergantung pada faktor-faktor tertentu (*situational factors*), selanjutnya Hopwood menyebutnya sebagai *contingency factors*. Teori kontingensi (*contingency theory*) dalam penelitian ini diperlukan untuk mengevaluasi efektifitas penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial. Faktor kontingensi (*contingency factors*) yang akan digunakan adalah desentralisasi dan komitmen organisasional. Kedua faktor tersebut akan berperan sebagai variabel pemoderasi (*moderating variables*) dalam hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial.

Pendekatan kontingensi juga banyak menarik minat para peneliti terdahulu dalam penelitian tentang penganggaran, antara lain Brownell (1981, 1982), Brownell and McInnes (1986), Frucot and Shearon (1991), Indriantoro (1993), Gul et al., (1995), Hartmann and Moers (1999). Dengan didasarkan pada pendekatan kontingensi tersebut, ada dugaan bahwa hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial akan dipengaruhi oleh pengaruh interaksi dari dua faktor kontingensi tersebut di atas, yaitu desentralisasi dan komitmen organisasi.

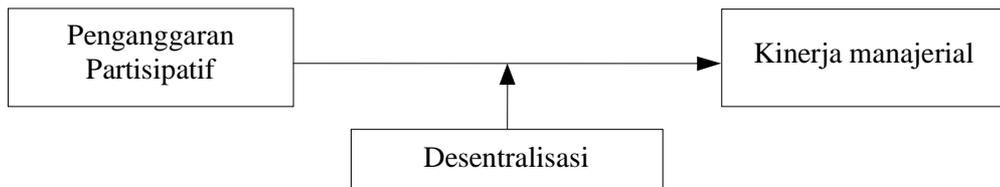
Desentralisasi

Desentralisasi menunjukkan tingkat wewenang pembuatan keputusan para individu dalam suatu organisasi. Suatu organisasi yang manajer tingkat bawahnya memiliki kebebasan yang tinggi dalam pembuatan keputusan, adalah organisasi yang memiliki tingkat desentralisasi yang tinggi. Sebaliknya suatu organisasi yang pembuatan keputusannya terpusat ditangan pimpinan puncak, berarti organisasi tersebut memiliki tingkat desentralisasi yang rendah atau bersifat sentralisasi. Struktur desentralisasi memberikan tanggung jawab yang lebih besar kepada para manajer dalam kegiatan perencanaan dan pengendalian, sehingga mereka membutuhkan kewenangan yang lebih besar bila dibandingkan dengan struktur sentralisasi. Struktur organisasi memiliki peranan dalam mempengaruhi kinerja (efisiensi dan efektifitas) pada tingkat organisasi maupun tingkat sub unit karena adanya desentralisasi, kualitas pengambilan keputusan menjadi lebih baik

dibandingkan sentralisasi, sebab para manajer lebih memahami kondisi unit yang dipimpinnnya (Anthony dan Govindarajan, 2004).

Brownell (1982) dalam Gul et al., (1995) mengemukakan bahwa dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial, terdapat variabel pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara kedua variabel tersebut, diantaranya adalah variabel organisasi. Gul et al., (1995) dan Budi Ikhsan (2002) menunjukkan bahwa organisasi dengan tingkat desentralisasi yang tinggi menunjukkan hubungan yang positif antara *budgetary participation* dan kinerja manajerial. Dan pada tingkat yang rendah hubungannya adalah negatif.

Gambar berikut ini menjelaskan pengaruh desentralisasi terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial:



Gambar 1
Desentralisasi sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara penganggaran partisipatif dan Kinerja Manajerial

Berdasarkan uraian diatas, untuk menguji apakah desentralisasi akan berperan sebagai variabel pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

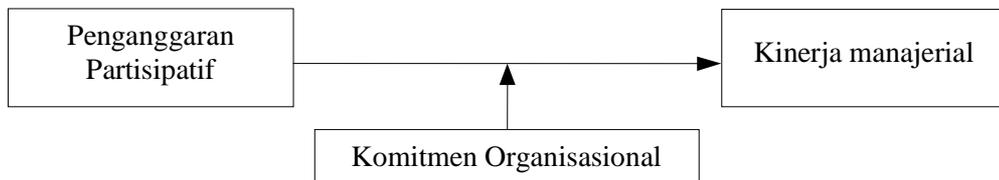
H_{A2}: Interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur desentralisasi organisasi mempengaruhi kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah.

Pengaruh penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial akan tinggi, jika struktur desentralisasi organisasi tinggi. Sebaliknya pengaruh penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial akan rendah, jika struktur desentralisasi organisasi rendah (tersentralisasi).

Harapan peneliti mengenai pengaruh desentralisasi terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Berdasarkan rumusan hipotesis, dapat dijelaskan bahwa penganggaran partisipatif akan mempunyai pengaruh yang tinggi terhadap kinerja manajerial pada struktur yang terdesentralisasi, dan mempunyai pengaruh yang rendah pada struktur yang tersentralisasi.

Komitmen Organisasional

Komitmen organisasional merupakan variabel yang memegang peranan penting dalam hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial. Randall (1990) dalam Nouri dan Parker (1998) menyatakan bahwa komitmen organisasi mempengaruhi hubungan antara kecukupan anggaran dan prestasi kerja. Sedangkan hasil penelitian Sardjito dan Muthaher (2007) menunjukkan komitmen organisasi mempengaruhi hubungan antara partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dan kinerja aparat pemerintah. Komitmen organisasional dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian sasaran yang diharapkan (Nouri dan Parker, 1996). Komitmen organisasional dibangun atas dasar kepercayaan karyawan atas nilai-nilai organisasi, kerelaan pekerja membantu mewujudkan tujuan organisasi dan loyalitas untuk tetap menjadi anggota organisasi. Oleh karena itu, komitmen organisasional akan menimbulkan rasa ikut memiliki (*sense of belonging*) bagi karyawan terhadap organisasi. Jika karyawan merasa jiwanya terikat dengan nilai-nilai organisasional yang ada maka dia akan merasa senang dalam bekerja, sehingga kinerjanya dapat meningkat. Gambar berikut ini menjelaskan pengaruh komitmen organisasional terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial:



Gambar 2
Komitmen Organisasional sebagai variabel pemoderasi
dalam hubungan antara penganggaran partisipatif
dan Kinerja Manajerial

Keberhasilan dan kinerja manajerial dalam suatu bidang pekerjaan sangat ditentukan profesionalisme manajemen. Profesionalisme sendiri harus ditunjang dengan komitmen organisasional. Berdasarkan uraian diatas, untuk menguji apakah komitmen organisasional akan berperan sebagai variabel pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{A3}: Interaksi antara penganggaran partisipatif dan komitmen organisasional mempengaruhi kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah.

Pengaruh penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial akan tinggi, jika komitmen organisasional tinggi. Sebaliknya pengaruh penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial akan rendah, jika komitmen organisasional rendah. Harapan peneliti mengenai pengaruh komitmen organisasional terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif

dengan kinerja manajerial. Berdasarkan rumusan hipotesis tersebut, dapat dijelaskan bahwa penganggaran partisipatif akan mempunyai pengaruh yang tinggi terhadap kinerja manajerial pada komitmen organisasional yang tinggi, dan mempunyai pengaruh yang rendah pada komitmen organisasional yang rendah.

METODE PENELITIAN

Pemilihan Populasi Dan Sampel

Untuk mencapai tujuan penelitian, sampel penelitian diambil dari populasi organisasi Pemerintah Daerah (Kota dan Kabupaten) yang bersifat *core public*. Pilihan terhadap Pemerintah Daerah disebabkan karena setelah pelaksanaan otonomi daerah yang disertai dengan terbitnya berbagai regulasi dibidang pengelolaan keuangan daerah, antara lain: UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara; UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara; UU Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara; PP No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah serta Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Proses penyusunan anggaran dalam penganggaran kinerja dimulai dari satuan kerja-satuan kerja yang ada di lingkungan Pemerintah Daerah, melalui dokumen usulan anggaran yang disebut Rencana Kerja dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA SKPD). RKA SKPD kemudian diteliti oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah untuk dinilai kelayakannya (berdasarkan Arah dan Kebijakan Umum APBD serta prioritas dan plafon APBD) diakomodasi dalam RAPBD yang akan disampaikan kepada legislatif. Dengan demikian sejak proses penyusunan anggaran pada organisasi pemerintah khususnya pemerintah daerah menggunakan pendekatan kinerja, partisipasi manajer/kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah dimungkinkan dalam proses penyusunan anggaran.

Pengambilan sampel penelitian dengan menggunakan metoda *stratified random sampling*, yaitu kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sampai dengan 2 (tiga) tingkat di bawah kepala SKPD pada organisasi sampel, yang menjadi peserta Workshop Nasional tentang pengelolaan keuangan daerah:

1. Workshop Nasional “Pertanggungjawaban Keuangan Daerah” di Jakarta (4 sd 7 Juni 2009)
2. Workshop Nasional “Laporan Keterangan Pertanggungjawaban (LKPJ) Kepala daerah” di Salatiga (18 sd 21 April 2009)
3. Workshop Nasional “Implementasi Kelayakan Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah dalam Pengelolaan Aset dan Investasi Daerah” di Salatiga (1 sd 3 September 2008)
4. Workshop Nasional “Reviu atas Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Perubahan Kedua UU No. 32 Tahun 2004” di Jakarta (13 sd 16 Agustus 2008)

5. Workshop Nasional “Perubahan Kedua UU No. 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah serta Pengaturan Dana Dekonsentrasi dan Tugas Pembantuan yang Lebih Transparan dan Bertanggungjawab” di Solo (21 sd 23 Mei 2008)
6. Workshop Nasional “Sinkronisasi Pembagian Urusan Pemerintah dengan Organisasi Perangkat Daerah dalam Mengatur Tata Cara Kerjasama Daerah dan Pengelolaan Uang Daerah serta Standar Biaya Tahun 2008” di Denpasar (21 sd 24 Desember 2007)
7. Workshop Nasional “Penetapan KUA dan PPAS dalam Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2008” di Jakarta (2 sd 5 November 2007)
8. Workshop Nasional “Sistem Informasi Keuangan Daerah” di Jakarta (19 sd 22 April 2007)

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dipilih sebagai sampel penelitian dilakukan dengan pertimbangan bahwa kepala SKPD sampai dengan 2 (dua) tingkat di bawah kepala SKPD memiliki persepsi yang berbeda tentang desentralisasi/pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang diberikan kepada mereka, sehingga persepsi dari masing-masing manajer atau kepala unit organisasi lebih bervariasi (Gul et al. 1995).

Pelaksanaan Survei

Pengumpulan data dilakukan dengan teknik kuisisioner kepada kepala SKPD sampai dengan 2 (dua) tingkat di bawah kepala SKPD pada organisasi sampel. Jumlah kuisisioner yang dibagikan sebanyak 420 (empat ratus dua puluh). Untuk menjamin efektifitas pengumpulan data, pembagian kuisisioner dilakukan melalui teknik kuisisioner secara personal (*personally Administered Questionnaires*) yang dibagikan secara langsung kepada responden. Dari 420 kuisisioner yang dibagikan terdapat 147 (35%) responden yang mengembalikan kembali jawaban mereka. Setelah dilakukan pemeriksaan atas kuisisioner yang kembali, terdapat 49 kuisisioner yang tidak dapat diikutkan dalam analisis, karena 40 diantara kuisisioner tersebut tidak diisi dengan lengkap, dan 9 kuisisioner lainnya tidak diisi oleh responden yang dimaksud dalam penelitian ini. Sehingga dari hasil seleksi atas keseluruhan kuisisioner yang kembali, hanya terdapat 98 (23,3%) kuisisioner yang dapat diikutkan dalam analisis akhir.

Pengukuran Variabel

1. Penganggaran partisipatif (X_1), berkaitan dengan seberapa jauh keterlibatan Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sampai dengan 2 (dua) tingkat di bawah kepala SKPD pada organisasi pemerintah daerah, dalam penentuan atau penyusunan anggaran pada unit organisasinya. Pengukuran variabel ini diadopsi dari Milani (1975) dalam Indriantoro (1993) yang telah disesuaikan dengan karakteristik organisasi pemerintah, dan telah dibuktikan validitasnya oleh beberapa peneliti lain (Brownell, 1982; Chenhall, 1986; Frucot dan Shearon, 1991; Indriantoro, 1993; Gul et al., 1995; Riyadi, 1998).

Teknik pengukurannya menggunakan skala likert 4 point, dimana skor rendah (point 1) menunjukkan partisipasi rendah, sedangkan skor tinggi (point 4) menunjukkan partisipasi yang tinggi.

2. Desentralisasi (X_2), adalah struktur hirarki (desentralisasi atau sentralisasi) yang menunjukkan tingkat wewenang pembuatan keputusan para individu dalam suatu organisasi (Gordon dan Narayanan, 1984 dalam Nazaruddin, 1998). Variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984) yang telah disesuaikan dengan karakteristik organisasi pemerintah. Instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan ini juga telah digunakan oleh peneliti sebelumnya dan juga telah teruji validitasnya (Gul et al., 1995; Nazaruddin 1998), dengan menentukan apakah struktur organisasi pada organisasi responden menerapkan struktur yang tersentralisasi ataukah struktur yang terdesentralisasi. Teknik pengukurannya menggunakan skala likert 4 point, dimana skor rendah (point 1) menunjukkan struktur desentralisasi rendah, sedangkan skor tinggi (point 4) menunjukkan struktur desentralisasi tinggi.
3. Komitmen Organisasional (X_3), variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Mowday et al., (1979) dalam Sardjito and Muthaheer (2007) yang telah disesuaikan dengan karakteristik organisasi pemerintah. Teknik pengukurannya menggunakan skala likert 4 point, dimana skor rendah (point 1) menunjukkan komitmen rendah, sedangkan skor tinggi (point 4) menunjukkan komitmen yang tinggi.
4. Kinerja manajerial (Y), adalah kinerja para individu dalam kegiatan-kegiatan manajerial, diukur dengan menggunakan instrumen *self-rating* yang dikembangkan oleh Mahoney et al., (1963) dalam Indriantoro (1993) yang telah disesuaikan dengan karakteristik organisasi pemerintah. Instrumen ini mengukur kinerja seorang manajer kedalam 8 bidang yaitu: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pengaturan staf, negosiasi dan representasi. Teknik pengukurannya menggunakan skala likert 4 point.

Uji Validitas Dan Reliabilitas

Uji validitas dimaksudkan untuk mengukur kualitas kuisisioner, Suatu kuisisioner dapat dikatakan valid (sah) jika pertanyaan pada suatu kuisisioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuisisioner tersebut. Uji validitas adalah suatu derajat ketepatan alat ukur penelitian tentang isi sebenarnya yang diukur. Analisis validitas dilakukan untuk mengetahui sejauh mana alat pengukur (kuisisioner) mengukur apa yang akan diinginkan. Valid atau tidaknya alat ukur tersebut dapat diuji dengan mengkorelasikan antara skor yang diperoleh dari penjumlahan semua skor pertanyaan. Koefisien masing-masing item kemudian dibandingkan dengan nilai r_{kritis} dengan kriteria pengujian sebagai berikut:

1. Jika nilai $r_{hitung} > r_{tabel}$, berarti pertanyaan valid
2. Jika nilai $r_{hitung} < r_{tabel}$, berarti pertanyaan tidak valid (Ghozali, Imam, 2006)

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi instrumen yang digunakan, jika dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat ukur yang sama. Dalam penelitian ini, uji reliabilitas dilakukan melalui pendekatan pengukuran reliabilitas konsistensi internal dengan cara menghitung *cronbach alpha*, yaitu membandingkan antara koefisien alpha dengan standart alpha. Kriteria pengujiannya adalah sebagai berikut:

1. jika nilai alpha > 0,60, berarti pertanyaan reliabel
2. jika nilai alpha ≤ 0,60, berarti pertanyaan n tidak reliabel (Nunnaly, 1969 dalam Imam Ghozali, 2006).

Tabel 1
Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas

No.	Variabel	Cronbach Alpha	r _{hitung}	Keterangan
1.	Penganggaran Partisipatif	0,7034	0,3507 s.d. 0,5900	Reliable/valid
2.	Desentralisasi	0,6253	0,3585 s.d. 0,4269	Reliable/valid
3.	Komitmen Organisasional	0,9196	0,6092 s.d. 0,8466	Reliable/valid
4.	Kinerja Manajerial	0,8314	0,4626 s.d. 0,6286	Reliable/valid

Teknik Pengujian Hipotesis

1. Untuk menguji hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial digunakan persamaan regresi sederhana (*simple regression*).

Persamaan statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis 1:

$$Y = a + b_1X_1 \dots\dots\dots (1)$$

2. Untuk menguji pengaruh interaksi dari dua faktor kontingensi (hipotesis 2 dan 3) digunakan *moderated regression analysis* (MRA). MRA adalah aplikasi khusus dari analisis regresi linier berganda, yang persamaan regresinya meliputi hubungan interaksi. Hartmann dan Moers (1999) menyatakan bahwa MRA merupakan teknik statistik yang tepat untuk menguji hipotesis kontingensi yang menyatakan pengaruh interaksi.

Persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 2:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 \dots\dots\dots (2)$$

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_1X_2 \dots\dots\dots (3)$$

Persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 3:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_3 \dots\dots\dots (4)$$

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_3 + b_3X_1X_3 \dots\dots\dots (5)$$

- Dimana,
- Y: Kinerja Manajerial
 - X₁: Penganggaran Partisipatif
 - X₂: Desentralisasi
 - X₃: Komitmen Organisasional

X_1X_2 : Interaksi antara Penganggaran Partisipatif dan Desentralisasi

X_1X_3 : Interaksi antara Penganggaran Partisipatif dan Komitmen

Organisasional

a: konstanta

b_1, b_2, b_3 : koefisien regresi

Penggunaan pendekatan interaksi dalam menguji hipotesis 2 dan 3, bertujuan untuk menjelaskan hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Jika koefisien b_3 dari persamaan 3 dan 5 menunjukkan nilai yang signifikan, maka hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial dipengaruhi oleh desentralisasi dan komitmen organisasional, atau dengan kata lain desentralisasi dan komitmen organisasional adalah variabel pemoderasi atas hubungan penganggaran partisipatif sebagai variabel independent dan kinerja manajerial sebagai variabel dependent.

Adapun kriteria MRA yang digunakan sebagai dasar untuk memastikan apakah variabel desentralisasi (X_2) dan komitmen organisasional (X_3) benar-benar merupakan variabel pemoderasi adalah sebagai berikut:

1. Jika persamaan (2) dan (3) tidak berbeda secara signifikan, atau $b_2 \neq 0$; $b_3 = 0$, maka desentralisasi (X_2) bukan variabel pemoderasi melainkan variabel prediktor independen. Variabel X_2 disebut *pure moderator*, jika persamaan (1) dan (2) tidak berbeda, tetapi berbeda dengan persamaan (3), atau $b_2 = 0$; $b_3 \neq 0$. Sedangkan variabel X_2 disebut *quasi moderator*, jika persamaan (1), (2), dan (3) masing-masing berbeda, atau $b_2 \neq 0$ dan $b_3 \neq 0$.
2. Jika persamaan (4) dan (5) tidak berbeda secara signifikan, atau $b_2 \neq 0$; $b_3 = 0$, maka komitmen organisasional (X_3) bukan variabel pemoderasi melainkan variabel prediktor independen. Variabel X_3 disebut *pure moderator*, jika persamaan (1) dan (4) tidak berbeda, tetapi berbeda dengan persamaan (5), atau $b_2 = 0$; $b_3 \neq 0$. Sedangkan variabel X_3 disebut *quasi moderator*, jika persamaan (1), (4), dan (5) masing-masing berbeda, atau $b_2 \neq 0$ dan $b_3 \neq 0$.

Uji Asumsi Klasik (Blue)

Persamaan regresi linear berganda harus bersifat BLUE (*Best Linier Unblased Estimator*), artinya pengambilan keputusan melalui uji F dan Uji t tidak boleh bias. Untuk menghasilkan keputusan yang BLUE, harus dipenuhi tiga asumsi dasar. Tiga asumsi dasar yang tidak boleh dilanggar oleh regresi linier berganda: (1). Tidak ada Autokorelasi. (2). Tidak ada Multikolinieritas. (3). Tidak ada Heteroskedastisitas.

Pengujian terhadap tiga asumsi dasar tersebut di atas telah dilakukan oleh peneliti sebagaimana yang terdapat pada hasil analisis.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Hubungan Penganggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial

Hipotesis alternatif pertama (H_{A1}) yang akan diuji adalah:

H_{A1} : Partisipasi yang tinggi dalam proses penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah

Karena pengujian hipotesis ini ditujukan untuk menguji pengaruh penganggaran partisipatif sebagai variabel independen terhadap kinerja manajerial sebagai variabel dependen, maka metoda statistik yang digunakan untuk pengujian hipotesis ini adalah *simple regression*.

Hasil regresi untuk menguji hipotesis pertama ini dapat dilihat dalam 2 tabel berikut ini:

Tabel 2
Hasil Analisis Regresi
Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Kinerja Manajerial

Simbol	Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	P
Y (Kinerja Manajerial) sebagai variabel dependen					
X_1	Penganggaran partisipatif	b_1 (0,268)	0,102	2,614	0,000
	$R^2=0,066$	$F=6,833$	$P=0,010$	$n=98$	

Persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian tersebut adalah:

$$Y = 2,111 + 0,268X_1 \dots\dots\dots (1)$$

Dari hasil analisis regresi di atas terlihat bahwa nilai *R Square* (R^2) sebesar 6,6%, hal ini berarti kinerja manajerial (Y) hanya dijelaskan sebesar 6,6% oleh penganggaran partisipatif, dengan nilai $F=6,833$ signifikan pada $P=0,010$.

Dari ringkasan hasil penelitian dalam tabel 2 tersebut di atas, pada persamaan regresi (1) menunjukkan bahwa koefisien b_1 adalah signifikan ($P=0,000$). Hal ini berarti bahwa partisipasi dalam proses penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah. Atau dengan kata lain semakin tinggi partisipasi dalam proses penganggaran, maka kinerja manajerial akan semakin meningkat. Dengan demikian hasil pengujian ini berhasil mendukung hipotesis alternatif 1 (H_{A1}), atau tersedia bukti yang cukup untuk menolak hipotesis nol 1a.

Hasil pengujian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya Brownell (1981,1982); Brownell and McInnes (1986); Frucot and Shearon (1991); Indriantoro (1993); Wagner (1994); dan Budi Ikhsan (2002), yang menunjukkan bahwa ada hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial.

Pengaruh Interaksi Antara Penganggaran Partisipatif Dan Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial

Hipotesis alternatif kedua (H_{A2}) yang akan diuji adalah:

H_{A2} : Interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur desentralisasi organisasi mempengaruhi kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah.

Sebagaimana yang telah dikemukakan dalam metoda penelitian, karena pengujian hipotesis ini ditujukan untuk menguji pengaruh interaksi antara variabel independen dan variabel pemoderasi terhadap variabel dependen, maka metoda statistik yang digunakan untuk pengujian hipotesis ini adalah *Moderated Regression Analysis* (MRA). Penggunaan metoda MRA ini sesuai dengan saran yang dikemukakan oleh Hartmann dan Moers (1999) yang menyatakan bahwa MRA merupakan teknik statistik untuk menguji hipotesis kontingensi yang menyatakan pengaruh interaksi.

Hasil regresi untuk menguji hipotesis kedua (H_{A2}) dapat dilihat pada hasil regresi 2 dan 3 yang secara ringkas dapat dilihat dalam tabel berikut ini:

Tabel 3
Hasil Analisis Regresi
Pengaruh Desentralisasi Organisasi dan Pengaruh Interaksi antara
Penganggaran Partisipatif dan Desentralisasi Organisasi
Terhadap Variabel Dependen

Simbol	Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	p
Persamaan Regresi 2:					
X_1	Penganggaran partisipatif	b_1 (0,359)	0,081	4,457	0,000
X_2	Desentralisasi	b_2 (0,669)	0,084	7,947	0,000
$R^2=0,439$		$F=37,202$	$P=0,000$	$n=98$	
Persamaan Regresi 3:					
X_1	Penganggaran partisipatif	b_1 (0,315)	0,082	3,856	0,000
X_2	Desentralisasi	b_2 (0,608)	0,087	6,961	0,000
X_1X_2	Interaksi	b_3 (0,146)	0,068	2,157	0,034
$R^2=0,466$		$F=27,305$	$P=0,000$	$n=98$	

Untuk memudahkan pembahasan, berikut ini disajikan persamaan-persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 2:

Dalam pengujian hipotesis kedua ini ingin diketahui apakah desentralisasi organisasi bertindak sebagai variabel pemoderasi terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial.

Tabel 4
Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)
Untuk Menguji Hipotesis 2

Pers ke	Persamaan Regresi	Nilai F (Sig.)	R ²
H _{A2}	(2) $Y = 0,535 + 0,359X_1 + 0,669X_2$ (0,000)	37,202 (0,000)	0,439
	(3) $Y = 0,362 + 0,315X_1 + 0,608X_2 + 0,146X_1X_2$ (0,034)	27,305 (0,000)	0,466
Y: Kinerja Manajerial X ₁ : Penganggaran Partisipatif X ₂ : Desentralisasi			

Dari persamaan regresi ke-2 dalam tabel 4 di atas menunjukkan bahwa koefisien determinasinya meningkat dari 0,066 (tabel 2--persamaan regresi ke-1) menjadi 0,439 (tabel 4--persamaan regresi 2), Hal ini berarti variabel desentralisasi organisasi mempengaruhi kinerja manajerial dengan variasi perubahannya sebesar 37,3%. Sedangkan interaksi antara penganggaran partisipatif dengan struktur desentralisasi organisasi yang digambarkan dalam persamaan regresi ke-3, menunjukkan koefisien positif (b_3) sebesar 0,146 dengan tingkat signifikansi $P=0,034$. Koefisien determinasi dari persamaan regresi-3 juga meningkat menjadi 0,466. Dengan demikian jika didasarkan pada kriteria *Moderated Regression Analysis* (MRA), berarti variabel desentralisasi organisasi merupakan variabel quasi moderator yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah. Karena baik sebagai variabel independen (persamaan regresi ke-2) maupun sebagai variabel pemoderasi (persamaan regresi ke-3), desentralisasi organisasi secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial sebagai variabel dependen. Dengan demikian hasil penelitian ini berhasil mendukung hipotesis alternatif 2 (H_{A2}), atau dengan kata lain tersedia bukti yang cukup untuk menolak hipotesis nol 2. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Gul et al (1995) dan Budi Ikhsan (2002), yang menemukan bahwa organisasi dengan tingkat desentralisasi yang tinggi menunjukkan hubungan yang positif antara *participative budgeting* dan kinerja manajerial.

Pengaruh Interaksi Antara Penganggaran Partisipatif Dan Komitmen Organisasional Terhadap Kinerja Manajerial

Hipotesis alternatif ketiga (H_{A3}) yang akan diuji adalah:

H_{A3}: Interaksi antara penganggaran partisipatif dan komitmen organisasional mempengaruhi kinerja manajerial organisasi pemerintah daerah.

Sama halnya dengan pengujian hipotesis alternatif 2, pengujian hipotesis alternatif 3 ini juga ditujukan untuk menguji pengaruh interaksi, yaitu pengaruh interaksi antara variabel penganggaran partisipatif sebagai variabel independen dan komitmen organisasional sebagai variabel pemoderasi terhadap kinerja manajerial sebagai variabel dependen.

Metoda yang digunakan juga *Moderated regression Analysis* (MRA). Hasil regresi untuk menguji hipotesis ketiga (H_{A3}) dapat dilihat pada hasil regresi 4 dan 5 yang diringkas dalam tabel 5 berikut ini:

Tabel 5
Hasil Analisis Regresi
Pengaruh Komitmen Organisasional Dan Pengaruh Interaksi antara Penganggaran Partisipatif dan Komitmen Organisasi Terhadap Variabel Dependen

Simbol	Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	P
Persamaan Regresi 4:					
X ₁	Penganggaran partisipatif	b ₁ (0,259)	0,100	2,592	0,011
X ₃	Komitmen Organisasi	b ₂ (0,391)	0,156	2,513	0,014
R ² =0,125		F=6,764	P=0,002	n=98	
Persamaan Regresi 5:					
X ₁	Penganggaran partisipatif	b ₁ (-0,530)	0,766	-0,692	0,491 (TS)
X ₃	Komitmen Organisasional	b ₂ (-0,329)	0,711	-0,463	0,645 (TS)
X ₁ X ₃	Interaksi	b ₃ (0,264)	0,255	1,038	0,302 (TS)
R ² =0,135 6		F=4,872	P=0,003	TS: Tidak Signifikan	

Untuk memudahkan pembahasan, berikut ini disajikan persamaan-persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 3:

Tabel 6
Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)
Untuk Menguji Hipotesis 3

Pers ke	Persamaan Regresi	Nilai F (Sig.)	R ²
H _{A3}	(4) $Y = 1,002 + 0,259X_1 + 0,391X_3$ (0,014)	6,764 (0,002)	0,125
	(5) $Y = 3,147 - 0,530X_1 - 0,329X_3 + 0,264X_1X_3$ (0,302)	4,872 (0,003)	0,135
Y: Kinerja Manajerial X ₁ : Penganggaran Partisipatif X ₃ : Komitmen Organisasi			

Pada persamaan regresi ke-5 menunjukkan bahwa interaksi antara penganggaran partisipatif dan komitmen organisasional tidak signifikan mempengaruhi kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung hipotesis alternatif 3 (H_{A3}). Akan tetapi kalau dilihat dari persamaan

regresi ke-4, dapat diketahui bahwa komitmen organisasional mempengaruhi secara langsung kinerja manajerial. Dari hasil analisis ini, dengan didasarkan pada kriteria *Moderated regression Analysis (MRA)*, komitmen organisasi bukan sebagai variabel moderator, melainkan sebagai variabel prediktor independen terhadap kinerja manajerial.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan peneliti sebelumnya yang menunjukkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dan penganggaran partisipatif mempengaruhi kinerja (randall, 1990) dalam Nouri dan Parker (1998) dan Sardjito & Muthaher (2007). Hasil penelitian yang tidak konsisten dengan penelitian sebelumnya mungkin disebabkan oleh faktor kultur budaya pada organisasi pemerintah, perubahan sistem penganggaran hanya diikuti pada tingkat teknis dan format, yang belum diikuti dengan perubahan terhadap perilaku. Selain itu reformasi yang terjadi dilingkungan organisasi pemerintah daerah dalam bidang penganggaran, belum dapat merubah pola pikir yang dimiliki oleh aparatur pemerintah daerah yang terlibat dalam penganggaran.

SIMPULAN

Hasil pengujian regresi sederhana untuk menguji hipotesis 1 menunjukkan bahwa, koefisien b_1 sebesar 0,268 adalah signifikan. Hal ini berarti penganggaran partisipatif atau partisipasi dalam proses penganggaran secara signifikan berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada organisasi pemerintah daerah. Kinerja manajerial sebagai variabel dependen dalam penelitian ini hanya dapat dijelaskan sebesar 6,6% oleh variabel penganggaran partisipatif. Nilai F-test menunjukkan nilai yang signifikan, yang berarti persamaan regresi yang dihasilkan dalam penelitian ini dapat digunakan untuk memprediksi kinerja manajerial. Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur desentralisasi organisasi secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Dengan demikian hasil penelitian berhasil mendukung hipotesis alternatif 2a (H_{A2}). Variabel desentralisasi organisasi mempengaruhi kinerja manajerial dengan variasi perubahannya sebesar 37,3%, hal ini terlihat pada koefisien determinasinya yang meningkat dari 6,6% menjadi 43,9%. Sedangkan interaksi antara penganggaran partisipatif dengan struktur desentralisasi organisasi menunjukkan koefisien positif sebesar 0,146, dan koefisien determinasi meningkat menjadi 46,6%. Karena variabel struktur desentralisasi baik sebagai variabel independen maupun sebagai variabel pemoderasi secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial (persamaan regresi ke-2 dan ke-3), maka variabel struktur desentralisasi organisasi disebut sebagai variabel quasi moderator. Hasil pengujian hipotesis 3 menunjukkan bahwa hasil penelitian tidak berhasil mendukung hipotesis alternatif 3 (H_{A3}), yang berarti interaksi antara penganggaran partisipatif dan komitmen organisasional tidak signifikan mempengaruhi kinerja manajerial dan kepuasan kerja pada organisasi pemerintah daerah. Hasil analisis regresi (persamaan regresi ke-4)

menunjukkan komitmen organisasional secara signifikan mempengaruhi secara langsung kinerja manajerial. Dengan demikian komitmen organisasi bukan sebagai variabel moderator, melainkan sebagai variabel prediktor independen terhadap kinerja manajerial, dengan variasi perubahannya sebesar 5,9%.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony dan Govindarajan. 2004. *Management Control System*, 11th Edition, McGraw Hill.
- Brownell. 1981. *Participation in Budgeting, Locus of Control and Organization Effectiveness*, The Accounting Review, pp. 844-860.
- Brownell. 1982. *A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control*, The Accounting Review, pp. 766-777.
- Brownell dan McInnes. 1986. *Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance*, The Accounting Review, Vol. LXI, No. 4, pp. 587-600.
- Budi Ikhsan. 2002. *Pengaruh Struktur Organisasional dan Locus of Control Terhadap Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif Dengan Kinerja manajerial dan Kepuasan Kerja pada Organisasi Sektor Publik*, EKUITAS, Vol. 6 No. 2.
- Chenhall. 1986. *Authoritarianism and Participative Budgeting: A Dyadic Analysis*, The Accounting Review, Vol. LXI, No. 2, pp. 263-272.
- Frucot dan Shearon. 1991. *Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction*, The Accounting Review, pp. 80-89.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*, Cetakan IV, Badan Penerbit – UNDIP, Semarang.
- Gul et al., 1995. *Decentralization as a Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hong Kong Evidence*, Accounting and Business Research, Vol. 25, No. 98, pp. 107-113.
- Hartmann dan Moers. 1999. *Testing Contingency Hypotheses in Budgetary Research: A Evaluation of the Use of Moderated Regression Analysis*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 24, pp. 291-315.

- Henley et al., 1992. *Public Sector Accounting and Financial Control*, Fourth Edition, Chapman & Hall.
- Indriantoro. 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimension as Moderating Variable*, University of Kentucky, Dissertation, Publication No. 18.
- Jones dan Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting*, 5th Edition, Prentice Hall.
- Merchant. 1981. *The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance*, The Accounting Review, Vol. LVI, No. 4, pp. 813-828.
- Nauri dan Parker.1998. *The Relationship Between Budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Comitment*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 23, No. 5/6, pp. 467-483.
- Nazaruddin. 1998. *Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja Manajerial*, Tesis S₂, UGM.
- Republik Indonesia. 2003. Undang Undang Republik Indonesia No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
- _____. 2004. Undang Undang Republik Indonesia No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.
- _____. 2004. Undang Undang Republik Indonesia No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- _____. 2004. Undang Undang Republik Indonesia No. 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah.
- _____. 2004. Undang Undang Republik Indonesia No. 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- _____. 2004. Undang Undang Republik Indonesia No. 25 Tahun 2004 Tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.
- _____. 2005. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

-
- _____. 2006. Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Riyadi. 1998. *Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*, Tesis S₂, UGM.
- Sardjito dan Muthaher. 2007. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating*, Simposium Nasional Akuntansi X ASPP-07.
- Syakhroza. 2000. *Anggaran Sebagai Kegiatan Ceremonial dan Simbol Prestisius bagi Manajemen: Sebuah Tinjauan Literatur*, Usahawan No. 11 Th. XXIX.
- Syafri. 1996. *Manajemen Kontemporer*, Cetakan Pertama, Grafindo Persada Jakarta
- Wagner. 1994. *Participation's Effects on Performance and Satisfaction: a Reconsideration of Research Evidence*, Academy of Management Review, Vol. 19, No. 2, 312-330.