

# PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DENGAN MEDIASI KOMITMEN ORGANISASI DAN KECUKUPAN ANGGARAN

(Studi Empiris pada Satuan Kerja di Wilayah Pembayaran Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Solok)

Ariyanto Setyawan, Abdul Rohman<sup>1</sup>

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Telepon +622476486851

## ABSTRACT

*This study is a replication of the previous study by Nouri and Parker (1998), but implemented in the public sector. This study aimed to examine the effect of budgetary participation on managerial performance in public sector organizations / government agencies in the payment areas of KPPN (State Treasury Office) Solok, West Sumatra, in order to obtain results from different institutions (inter-ministerial). This study also aimed to test whether organizational commitment and budget adequacy can serve as mediating the relationship between budgetary participation and managerial performance.*

*The research data is the primary data obtained through questionnaires given to 128 structural units in several government agencies. A total of 43 questionnaires were returned and 31 questionnaires filled out completely and can be processed. Data were processed using path analysis and SmartPLS ver 2.0. with six hypotheses to test the direct and indirect effects of budget participation on performance managerial. PLS were used to predict the relationship between variables. The test results support three hypotheses and reject the other three hypotheses.*

*The results of this study showed a direct effect of budgetary participation on managerial performance. Budgetary participation also significantly affect the budget adequacy and budget adequacy have positive effect on organizational commitment. However, organizational commitment and adequacy of the budget is not proven to act as an intervening variable. This research suggests the public sector organizations / government for budgetary participation can be applied well because it can improve performance and provide sufficient budget to keep the loyalty / commitment of employees.*

*Keywords: budgetary participation, managerial performance, organizational commitment, budget adequacy.*

## PENDAHULUAN

Penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang rutin dilaksanakan oleh satuan kerja / instansi pemerintah setiap tahun sebelum memasuki tahun anggaran berkenaan mulai dari instansi vertikal di daerah hingga tingkat kementerian / lembaga negara. Dari proses tersebut pada akhirnya akan menjadi anggaran yang disepakati untuk menjadi dasar bagi setiap satuan kerja/instansi pemerintah dalam melaksanakan program dan kegiatan pada tahun anggaran yang dimaksud. Mardiasmo (2009) menjelaskan bahwa anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses untuk mempersiapkan suatu anggaran. Proses penganggaran sektor publik dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategik telah selesai dilakukan. Tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif akan dapat menggagalkan perencanaan yang sudah disusun. Anggaran merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi.

Anggaran tidak hanya sebatas alat perencanaan dan pengendalian namun juga sarana atau alat bagi para manajer untuk memberikan dorongan atau motivasi kepada bawahan perihal aktivitas yang harus dikerjakannya. Menurut Kenis (1979) "Anggaran tidak hanya sebagai alat perencanaan

---

<sup>1</sup> Corresponding author

dan pengendalian biaya dan pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban suatu organisasi, tetapi anggaran juga merupakan alat bagi manajer tingkat atas untuk memotivasi bawahannya”.

Sejak pertengahan tahun 1980-an telah terjadi perubahan pada manajemen sektor publik yang cukup drastis dari sistem manajemen tradisional yang terkesan kaku, birokratis, dan hirarkis menjadi model manajemen sektor publik yang fleksibel dan lebih mengakomodasi pasar. Paradigma baru yang muncul tersebut adalah pendekatan *New Public Management*. NPM berfokus pada manajemen sektor publik yang berorientasi pada kinerja, bukan berorientasi pada kebijakan. Perubahan tersebut juga telah mendorong usaha untuk mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam perencanaan anggaran sektor publik. Seiring dengan perkembangan tersebut, muncul beberapa tehnik penganggaran sektor publik, salah satunya anggaran berbasis kinerja atau *performance-based budgeting* (Mardiasmo 2009). Perubahan sistem penganggaran tersebut mengakibatkan timbulnya beberapa orang yang terlibat dalam penyusunan anggaran yang biasa disebut partisipasi penyusunan anggaran. Hal ini diharapkan terbentuk anggaran yang efektif karena pegawai tingkat bawah dapat memahami atau mengetahui tugas dan strategi yang akan digunakan (Nasir, 2010).

Banyak peneliti yang mengangkat tema partisipasi anggaran dan kinerja manajerial sebagai obyek penelitiannya dengan melibatkan berbagai macam variabel sebagai mediator maupun moderator. Menurut Murray (dikutip oleh Sumarno, 2005), hal ini dikarenakan anggaran partisipatif dinilai mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi. Penelitian-penelitian tentang partisipasi anggaran dan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang bervariasi. Sebagian penelitian menunjukkan hubungan yang positif sementara yang lainnya menunjukkan hubungan yang negatif (Bryan dan Locke, 1967) dalam (Haryanti, 2012). Penelitian yang menunjukkan hasil positif signifikan diantaranya Brownell dan McInnes (1986), Nouri dan Parker (1998), Yahya et al (2008), Haryanti (2012). Ada yang menunjukkan bahwa tidak ada hubungan antara kedua variabel tersebut (Kenis, 1979). Sedangkan Sumarno (2009) mendapatkan hasil yang negatif signifikan. Tidak ada hubungan yang simpel antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial dan karena itu diperlukan variabel lain baik sebagai variabel moderasi maupun mediasi (Haryanti, 2012), diantaranya motivasi (Brownell dan McInnes, 1986), Komitmen Organisasi (Yahya et al, 2008; Haryanti, 2012), Kepuasan Kerja (Leach-lopez et al, 2007) dan Kecukupan Anggaran (Nouri and Parker, 1998).

Ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut maka penelitian ini mengangkat kembali tema mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial dengan komitmen organisasi dan kecukupan anggaran sebagai variabel *intervening*/mediasi. Penelitian ini dilakukan pada satuan kerja instansi vertikal Kementerian/Lembaga Negara dalam wilayah pembayaran Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Solok. Instansi vertikal merupakan perangkat Kementerian/Lembaga Negara di daerah. KPPN Solok merupakan instansi vertikal dari Direktorat Jenderal Perbendaharaan yang berada di Kabupaten Solok, Sumatera Barat dan mempunyai tugas melaksanakan kewenangan perbendaharaan dan bendahara umum negara, penyaluran pembiayaan atas beban anggaran, serta penatausahaan penerimaan dan pengeluaran anggaran melalui dan dari kas negara berdasarkan peraturan perundang-undangan.

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Penelitian ini mendasarkan pada teori *participative decision making* dan Teori Motivasi. Kearney and Hays (dikutip oleh Haryanti, 2012) mendefinisikan *participative decision making* sebagai partisipasi pegawai dalam pembuatan keputusan organisasi yang mana hal itu merupakan sarana formal yang operatif dalam menyuarakan pendapat serta pandangan dan keputusan pegawai tersebut sangat diperhatikan. Berdasarkan teori *participative decision making*, manajer/pejabat di tingkat daerah dapat menyalurkan pendapatnya terkait apa yang dibutuhkan atau apa yang harus dilakukan oleh unit kerjanya dalam rangka mencapai tujuan, visi, dan misi organisasi. Penyusunan anggaran merupakan salah satu sarana untuk berpartisipasi dalam pengambilan keputusan.

Robbins and Judge (2008) mendefinisikan motivasi sebagai proses yang menjelaskan intensitas, arah dan ketekunan seorang individu untuk mencapai tujuannya. *Intensitas* berhubungan dengan seberapa giat orang berusaha. Namun intensitas yang tinggi tidak akan menghasilkan prestasi kerja yang memuaskan kecuali upaya tersebut dikaitkan dengan *arah* yang menguntungkan organisasi. Dengan demikian, harus mempertimbangkan kualitas dan intensitas upaya secara

bersamaan. Upaya yang diarahkan ke, dan konsisten dengan tujuan-tujuan organisasi merupakan jenis upaya yang harus dilakukan. Sedangkan *ketekunan* merupakan ukuran mengenai berapa lama seseorang bisa memertahankan usahanya. Individu-individu yang termotivasi bertahan melakukan suatu tugas dalam waktu yang cukup lama demi mencapai tujuan mereka. Beberapa teori tentang motivasi diantaranya Teori Hierarki Kebutuhan dan Teori Kebutuhan McClelland.

*Teori Hierarki kebutuhan*, teori ini termasuk dalam kelompok teori motivasi lama yang paling terkenal. Teori ini dikembangkan oleh Abraham Maslow. Ia membuat hipotesis bahwa dalam diri manusia terdapat hierarki dari lima kebutuhan, yaitu (a) *Fisiologis*, meliputi rasa lapar, haus, berlindung, seksual, dan kebutuhan fisik lainnya; (b) *Rasa aman*, meliputi rasa ingin dilindungi dari bahaya fisik dan emosional; (c) *Sosial*, meliputi rasa kasih sayang, kepemilikan, penerimaan, dan persahabatan; (d) *Penghargaan*, meliputi faktor-faktor penghargaan internal seperti hormat diri, otonomi dan pencapaian, dan penghargaan eksternal seperti pengakuan, status, dan perhatian; dan (e) *Aktualisasi diri*, dorongan untuk menjadi seseorang sesuai kecakapannya meliputi pertumbuhan, pencapaian potensi seseorang, dan pemenuhan diri sendiri.

*Teori kebutuhan McClelland*, merupakan teori motivasi kontemporer yang dikembangkan oleh David C. McClelland dan kawan-kawan (Robbins and Judge, 2008). Teori tersebut berfokus pada tiga kebutuhan yaitu (a) Kebutuhan Pencapaian (*Need for achievement*), dorongan untuk melebihi, mencapai standar-standar, berusaha keras untuk berhasil; (b) Kebutuhan kekuatan (*Need for Power*), kebutuhan untuk membuat individu lain berbuat sedemikian rupa sehingga mereka tidak akan berperilaku sebaliknya; dan (c) Kebutuhan hubungan (*Need for affiliation*), keinginan untuk menjalin suatu hubungan antarpersonal yang ramah dan akrab.

Proses penyusunan anggaran merupakan bagian dari rangkaian proses anggaran. Menurut Mardiasmo (2009), penyusunan anggaran sektor publik (dalam hal ini APBN) mempunyai empat tujuan, yaitu (1) Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antar bagian dalam lingkungan pemerintah; (2) Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik melalui proses pemrioritasan; (3) Memungkinkan bagi pemerintah untuk memenuhi prioritas belanja; dan (4) Meningkatkan transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah kepada DPR dan masyarakat luas.

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, dimana para anggota organisasi terlibat dan mempunyai pengaruh dalam suatu pembuatan keputusan yang berkepentingan dengan mereka. Partisipasi dalam konteks penyusunan anggaran merupakan proses dimana para individu yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian anggaran, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982).

Komitmen organisasi diartikan sebagai suatu keinginan yang kuat untuk tetap menjadi anggota dari suatu organisasi. Keinginan ini ditunjukkan dengan mengerahkan segala upaya atas nama organisasinya dengan suatu keyakinan, penerimaan nilai dan tujuan dari organisasi tertentu. Porter *et al* (dikutip oleh Yunita, 2011) mengatakan bahwa manajer yang memiliki komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi. Komitmen ini juga meningkatkan moral pegawai kepuasan kerja, dan kinerja. Selain itu, dapat mengurangi resistensi pegawai terhadap perubahan dan lebih menerima perubahan tersebut dan komit terhadap keputusan anggaran (Shields dan Shields, 1998).

Ada dua jenis komitmen organisasi, yaitu *affective commitment* dan *continuance commitment* (Yahya *et al*, 2008). Nouri dan Parker (1998) menjelaskan bahwa *affective commitment* dikarakteristikan sebagai (1) keyakinan yang kuat dan penerimaan terhadap tujuan dan nilai organisasi; dan (2) keinginan untuk menggunakan usaha yang sungguh-sungguh atas nama organisasi. Sedangkan *continuance commitment* berasal dari gagasan tentang biaya yang dirasa terkait ketika meninggalkan organisasi. Nouri dan Parker (1998) mengutip pendapat dari Randall yang menggunakan konsep *affective* untuk komitmen organisasi karena *affective commitment* memiliki kaitan yang lebih kuat terhadap kinerja dibandingkan *continuance commitment*.

Kinerja (*performance*) merupakan perilaku organisasi yang secara langsung berhubungan dengan produksi atau penyampaian jasa. Kinerja seringkali dipikirkan sebagai pencapaian tugas, dimana istilah tugas sendiri berasal dari pemikiran aktivitas yang dibutuhkan oleh pekerja (Nelson, 1997) dalam (Yunita, 2011). Dalam Nouri dan Parker (1998) disebutkan bahwa kinerja individual

merupakan fungsi dari tiga dimensi kritis: keinginan, kapasitas, dan kesempatan. Keinginan merujuk pada motivasi, sementara kapasitas merujuk pada kemampuan, keterampilan dan tingkat energi individu. Kesempatan merujuk pada faktor lingkungan yang terkait pekerjaan/tugas yang memfasilitasi dan menghambat kinerja seperti peralatan, persediaan, tindakan teman sekerja dan kebijakan organisasi.

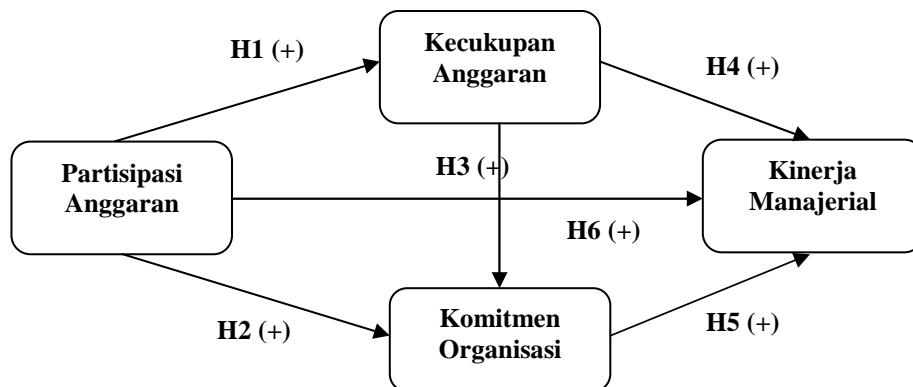
Kecukupan anggaran merupakan keyakinan pegawai bahwa dia memiliki anggaran yang cukup untuk bekerja sesuai dengan tugas dan fungsinya. Jika pegawai percaya bahwa organisasi bertanggungjawab untuk meyakinkan bahwa pegawai menerima dukungan anggaran yang cukup, maka kecukupan anggaran tersebut mungkin dapat meningkatkan ikatan pegawai terhadap organisasi (Nouri dan Parker, 1998). Nouri dan Parker (1998) berpendapat bahwa pekerja dengan dukungan anggaran pada umumnya mempunyai kinerja yang lebih baik daripada pekerja yang tidak didukung dengan anggaran yang cukup. Keberhasilan individu maupun organisasi tergantung pada keadaan dimana bawahan dapat menerima dukungan anggaran yang memadai (Yunita, 2011).

Beberapa penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Nouri dan Parker (1998), Hariyanti (2002) dan Sugioko (2008) meneliti hubungan tidak langsung antara partisipasi penganggaran dan kinerja melalui komitmen organisasi dan kecukupan anggaran. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial. Variabel komitmen organisasi dan kecukupan anggaran berperan sebagai variabel perantara dalam hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja.

Pemberian partisipasi yang lebih banyak kepada bawahan dalam pembuatan keputusan di lingkungan tempat kerja/organisasi misal dalam penyusunan anggaran akan membuat mereka merasa lebih dihargai sebagai bagian penting dari organisasi yang ikut memberi pengaruh terhadap baik buruknya organisasi. Sebagai bagian penting organisasi diharapkan mereka dapat berkomitmen untuk mencapai target yang akan dicapai oleh organisasi dengan menampilkan kinerja yang terbaik. Nouri dan Parker (1998) dalam penelitiannya menyatakan bahwa komitmen organisasi telah banyak menjadi fokus penelitian karena potensinya dalam meningkatkan output kerja termasuk mencari hal-hal yang menjadi antedecan dari komitmen dimana salah satunya adalah partisipasi penganggaran. Berdasarkan alasan tersebut, penelitian ini dilakukan untuk memberikan bukti empiris bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan kinerja dengan perantara komitmen terhadap organisasi. Selain komitmen organisasi, kecukupan anggaran juga menjadi variabel perantara dalam penelitian ini. Hal ini juga berdasarkan pendapat yang disampaikan oleh Nouri dan Parker (1998) bahwa pegawai yang didukung oleh anggaran yang cukup, secara rata-rata, menampilkan kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan pegawai yang tidak didukung anggaran yang cukup.

Berdasarkan uraian diatas, peneliti mencari arah dan signifikansi hubungan jika manajer mendapat partisipasi yang cukup dalam proses penganggaran apakah dapat meningkatkan kinerja melalui perantara komitmen organisasi dan kecukupan anggaran, yang digambarkan sebagai berikut :

Gambar 1  
Kerangka Pemikiran



## **Pengembangan Hipotesis**

### *Partisipasi Anggaran dan Kecukupan Anggaran*

Dengan adanya partisipasi dari manajer dalam proses penyusunan anggaran diharapkan anggaran yang diperlukan oleh manajer tersebut untuk organisasi/unit yang dipimpinnya tercukupi dan dapat menjalankan program-program yang direncanakan. Kecukupan anggaran yaitu tingkatan dimana seseorang merasa bahwa sumber-sumber anggarannya cukup atau memadai untuk memenuhi syarat-syarat dalam bidang pekerjaannya, dimana para bawahan memiliki informasi yang berpengaruh dalam hal tingkatan dukungan anggaran yang dikehendaki untuk menyelesaikan tugas-tugas dalam bidang pekerjaan mereka (Nouri dan Parker, 1998). Apakah dengan semakin besar partisipasi yang diberikan akan semakin menguatkan persepsi tentang anggaran yang cukup maka penulis ingin membuktikannya dengan mengajukan hipotesis ketiga yaitu :

H1 : *Partisipasi Anggaran memiliki pengaruh yang positif terhadap Kecukupan Anggaran.*

### *Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi*

Manajer yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran diharapkan mempunyai komitmen yang lebih baik terhadap organisasi yaitu merasa sebagai bagian penting dari organisasi, merasa memiliki organisasi tersebut sehingga akan memberikan loyalitas/komitmen dan kinerja terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Haryanti (2012) dalam penelitiannya berkesimpulan bahwa partisipasi anggaran secara signifikan berpengaruh positif terhadap komitmen organisasi. Hasil ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Nouri and Parker (2008). Sejalan dengan alasan dan beberapa penelitian terdahulu, maka diajukan hipotesis sebagai berikut :

H2 : *Partisipasi Anggaran memiliki pengaruh yang positif terhadap Komitmen Organisasi.*

### *Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi*

Penelitian ini mengusulkan bahwa kecukupan anggaran akan memberikan pengaruh yang lebih baik/positif terhadap komitmen organisasi (meningkat). Kecukupan anggaran adalah keyakinan bahwa manajer memiliki sumber daya (anggaran) yang memadai untuk melakukan tugas/pekerjaannya. Jika manajer percaya bahwa organisasi bertanggung jawab untuk memastikan bahwa mereka menerima dukungan anggaran yang memadai, maka kecukupan anggaran kemungkinan akan meningkatkan ikatan terhadap organisasi yaitu memiliki komitmen organisasi yang baik (Nouri dan Parker, 1998). Karena itu diajukan hipotesis sebagai berikut:

H3 : *Kecukupan Anggaran memiliki pengaruh yang positif terhadap Komitmen Organisasi.*

### *Kecukupan Anggaran dan Kinerja Manajerial*

Dengan tercukupi anggaran yang diperlukan maka diharapkan manajer akan bekerja sebaik-baiknya menjalankan program yang direncanakan atau tugas-tugas yang menjadi kewajibannya. Nouri and Parker (1998) menyatakan bahwa karyawan dengan dukungan anggaran yang memadai akan, secara rata-rata, menunjukkan kinerja yang lebih tinggi daripada karyawan tanpa dukungan anggaran yang memadai dan membuktikan bahwa ada pengaruh kecukupan anggaran dengan kinerja. Namun hasil berbeda didapat dalam penelitian Sinuraya (2009) yang menyatakan tidak ada hubungan antara anggaran yang cukup dengan peningkatan kinerja. Hipotesis berikutnya yang dikembangkan sebagai berikut :

H4 : *Kecukupan Anggaran memiliki pengaruh yang positif terhadap Kinerja Manajerial.*

### *Komitmen Organisasi dan Kinerja Manajerial*

Penelitian oleh Yahya *et al* (2008), Yunita (2011) dan Haryanti (2012), menjelaskan bahwa komitmen organisasi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja. Manajer yang memiliki loyalitas / komitmen yang baik terhadap organisasi akan berusaha membantu organisasi dalam mencapai tujuan, dengan berupaya sebaik mungkin menjalankan tugas-tugas yang menjadi tanggung jawabnya. Untuk membuktikan apakah komitmen organisasi dapat berpengaruh terhadap peningkatan kinerja, maka hipotesis yang diajukan adalah :

H5 : *Komitmen Organisasi memiliki pengaruh yang positif terhadap Kinerja Manajerial.*

### *Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial*

Penelitian oleh Nouri and Parker (1998) membuktikan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja. Hasil serupa juga dinyatakan oleh Brownell and McInnes (1986), Haryanti (2012)

Yahya *et al* (2008). Hasil ini berbeda dengan penelitian terdahulu oleh Cherrington dan Cherrington (1973), Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986) dalam Soemarno (2005), yang menemukan bahwa partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang tidak signifikan terhadap kinerja manajerial. Untuk membuktikan ada atau tidaknya pengaruh dalam hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja maka dikembangkan hipotesis :

H6 : *Partisipasi Anggaran memiliki pengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial.*

## METODE PENELITIAN

### Variabel Penelitian

Partisipasi Anggaran didefinisikan sebagai sebuah proses dimana seorang manajer terlibat didalamnya dan mempengaruhi anggarannya (Shields dan Shields, 1998). Partisipasi Penganggaran berkaitan dengan luasnya partisipasi manajer dalam mengatur anggaran yang menjadi tanggungjawabnya (Subramaniam dan Mia, 2001) dalam Haryanti (2012). Pengukuran variabel partisipasi anggaran menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang disusun oleh Milani dengan skala likert 1 - 5.

Awamleh (dalam Haryanti, 2012) menjelaskan bahwa komitmen organisasi mengacu pada berbagai perasaan, sikap, nilai, praktek dan pelaksanaan ide-ide untuk kepentingan organisasi. Sedangkan Allen and Meyer (dalam Haryanti, 2012) menjelaskan jika komitmen organisasi mengacu ke keadaan psikologis yang mengikat individu untuk organisasi. Komitmen organisasi juga didefinisikan sebagai ikatan atau menghubungkan individu pada organisasi (Mathieu & Zajac, 1990) dalam Haryanti (2012). Variabel komitmen organisasi diukur dengan menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Mowday *et al.* Dengan skala likert 1 - 5.

Kinerja adalah kemampuan manajer dalam melaksanakan kegiatan manajerial, antara lain : perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan representasi (Mahoney dkk, 1963) dalam Hapsari (2011). Untuk mengukur dan mengevaluasi manajer unit bisnis menggunakan berbagai ukuran, baik keuangan maupun nonkeuangan. Variabel kinerja manajerial diukur dengan menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang dikembangkan Mahoney *et al* dengan skala likert 1 - 5.

Kecukupan Anggaran merupakan tingkat dimana seorang individu/manajer mempersepsikan anggaran yang dia kelola cukup untuk memenuhi kebutuhan sesuai tugas dan fungsi yang diemban (Nouri dan Parker, 1998). Variabel kecukupan anggaran diukur dengan menggunakan 3 (tiga) item pertanyaan yang dikembangkan oleh Nouri dan Parker (1998) dengan skala likert 1 - 5.

### Populasi dan Sampel

Populasi merupakan seluruh kelompok orang, kejadian, ataupun hal-hal yang menarik untuk dilakukan penelitian (Sekaran, 2003). Sampel adalah bagian dari populasi yang meliputi beberapa anggota yang terpilih dari populasi tersebut. Atau dengan kata lain, beberapa, tapi tidak semua, element dari populasi akan membentuk sampel (Sekaran, 2003). Populasi pada penelitian ini adalah satuan kerja instansi vertikal Kementerian/ Lembaga Negara pada lingkup pembayaran KPPN Solok sebanyak 64 satuan kerja. Masing-masing satuan kerja diwakili oleh dua pejabat yang terkait langsung dengan fungsi penganggaran baik perencanaan maupun pelaksanaan yaitu kepala satuan kerja dan pejabat dibawahnya yang terkait (kepala subbagian umum, kaur keuangan, dan lain-lain), sehingga dengan sampel dua pejabat tersebut dapat memberikan informasi yang diinginkan dengan lebih baik.

### Metode Analisis

Pengujian hipotesis menggunakan *path analysis* struktural karena masing-masing variabel memiliki satu dimensi pengukuran. Pengujian dilakukan dengan menggunakan alat analisis *SmartPLS* dan dibantu dengan SPSS untuk menguji normalitas data. PLS dikembangkan pertama kali oleh Herman Wold pada tahun 1966 sebagai metode umum untuk mengestimasi *path model* yang menggunakan konstruk laten dengan multiple indikator (Ghozali, 2006). Keuntungan dengan menggunakan PLS adalah PLS merupakan metode analisis yang powerful oleh karena tidak mengasumsikan data harus dengan skala tertentu dan jumlah sampel kecil (Ghozali, 2006). PLS *Path modelling* tidak mengasumsikan data harus mengikuti suatu distribusi tertentu, misal

berdistribusi normal multivariat. Pendekatan PLS merupakan *distribution free* serta ukuran sampel yang fleksibel (Yamin dan Kurniawan, 2011).

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Screening Data

Sebelum melakukan uji statistik, langkah awal yang harus dilakukan adalah *screening* terhadap data yang akan diolah untuk menguji normalitas data. Uji normalitas dilakukan dengan software SPSS statistic 17.0. Secara statistik ada dua komponen normalitas yaitu *skewness* dan *kurtosis*. Hasil uji normalitas dengan software SPSS statistic 17.0 diperoleh hasil sebagai berikut:

**Tabel 1**  
Nilai *Skewness* dan *Kurtosis*

	<i>Skewness</i>	<i>Kurtosis</i>
PA	-0.49	1.48
KO	-1.03	1.79
KA	-0.07	-0.41
KM	0.36	-0.56

Sumber : Output SPSS, 2013.

Selanjutnya hasil uji pada tabel diatas diuji lagi dengan menggunakan rumus berikut :

$$Z_{skew} = \frac{S-0}{\sqrt{6/N}} \quad \text{dan} \quad Z_{kurt} = \frac{K-0}{\sqrt{24/N}}$$

Hasil pengujian dengan rumus tersebut ditunjukkan pada tabel 2 dibawah ini :

**Tabel 2**  
Perhitungan *Zskew* dan *Zkurt*

Variabel	<i>Zskew</i>	<i>Zkurt</i>
PA	-1,11	1,68
KO	-2,35	2,03
KA	-0,16	-0,47
KM	0,82	-0,63

Sumber : data SPSS yang diolah, 2013.

Nilai *Zskew* dan *Zkurt* pada keempat variabel hampir seluruhnya dibawah nilai kritis sebesar  $\pm$  yang berarti data terdistribusi normal, kecuali *Zkurt* pada variabel ko.

Sedangkan hasil pengujian normalitas lainnya dengan uji *kolmogorov-smirnov*, diperoleh hasil bahwa data terdistribusi secara normal karena tingkat signifikansi diatas 0,05 yang berarti tidak signifikan (*tabel terlampir*).

### Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif disajikan untuk memberikan gambaran tentang karakter sampel yang berhasil dikumpulkan dan variabel yang digunakan dalam penelitian. Berikut tabel hasil pengujian statistik deskriptif :

**Tabel 3**  
Statistik deskriptif

Variabel	N	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Mean	Standar Deviasi
Partisipasi Anggaran	31	6 - 30	10 - 29	20,74	3,68
Komitmen Organisasi	31	9 - 45	18 - 44	34,32	5,61
Kecukupan Anggaran	31	3 - 15	8 - 15	11,93	1,70
Kinerja Manajerial	31	9 - 45	25 - 40	30,81	4,07

Sumber : Data yang diolah, 2013.

Variabel partisipasi anggaran terdiri atas enam indikator dengan skala likert 1 – 5. Dari sampel yang diuji, kisaran aktual jawaban responden berkisar 10 – 29 dengan kisaran teoritis 6 – 30. Dengan nilai mean sebesar 20,74 mengindikasikan bahwa responden mempersepsikan mereka memperoleh kesempatan yang cukup besar untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran di lingkungan kantor masing-masing.

Variabel Komitmen Organisasi terdiri atas sembilan indikator dengan skala likert 1 – 5. Jawaban responden berkisar antara 18 – 44, sedangkan kisaran teoritisnya 9 – 45. Nilai rata-rata (*mean*) 34,32 memberikan gambaran bahwa para manajer tersebut berpendapat bahwa mereka memiliki komitmen yang tinggi terhadap organisasi atau kantornya. Dengan tingkat komitmen organisasi yang tinggi bermakna bahwa para responden memiliki keinginan yang kuat untuk tetap menjadi bagian dari unit kerjanya masing-masing (memiliki loyalitas yang kuat terhadap organisasi).

Variabel kecukupan anggaran terdiri atas tiga indikator dengan skala likert 1 – 5. Kisaran teoritis kecukupan anggaran antara 3–15, sedangkan kisaran aktual jawaban dari responden antara 8 – 15. Dengan nilai rata-rata sebesar 11,93 berarti sebagian besar responden mempersepsikan anggaran yang disediakan bagi kantor mereka mencukupi untuk kebutuhan operasional dalam satu tahun anggaran.

Variabel kinerja manajerial terdiri atas sembilan indikator dengan skala likert 1 – 5. Responden memberikan jawaban dengan kisaran teoritis 9 – 45 dan hasil kuesioner diperoleh kisaran aktual antara 25 – 40. Nilai rata-rata jawaban responden adalah 30,81 sehingga dapat disimpulkan bahwa kinerja manajerial para pejabat yang menjadi responden tersebut pada tingkat bagus/baik

### **Pengujian *Outer Model* / Model Pengukuran**

Pengujian *outer model* (model pengukuran) dilakukan untuk menguji seberapa besar tingkat validitas dan reliabilitas hubungan antara variabel laten dengan indikator-indikatornya maupun antar variabel laten (konstruk). Pengujian yang dilakukan untuk mengetahui tingkat validitas dan reliabilitas meliputi *Convergent Validity*, *Discriminant Validity*, *Average Variance Extracted (AVE)*, *Composite Reliability*, dan *Cronbach's Alpha* (tabel terlampir).

Pengujian *convergent validity* adalah pengujian dengan melihat korelasi antara skor item / indikator dengan skor variabelnya. Dari hasil pengujian dengan SmartPLS terdapat beberapa indikator dengan nilai *outer loading* dibawah 0,70 sehingga harus dikeluarkan dari analisis dan selanjutnya dilakukan kalkulasi lagi hingga semua indikator memiliki *outer loading* diatas 0,70.

Pengujian *discriminant validity* dilakukan untuk mengetahui korelasi antara indikator terhadap konstruk yang lain secara keseluruhan. Jika nilai *cross loading* indikator terhadap variabel latennya lebih besar dibandingkan dengan konstruk yang lainnya, maka indikator tersebut memprediksi ukuran pada blok mereka lebih baik dibanding dengan blok lainnya. Hasil pengujian menunjukkan semua indikator memiliki *cross loading* yang baik.

Pengujian selanjutnya untuk mengetahui validitas konstruk adalah dengan mengetahui nilai *average variance extracted (AVE)*. Konstruk dikatakan valid jika nilai AVE diatas 0,50. Berdasarkan perhitungan AVE semua konstruk dinyatakan valid.

Uji reliabilitas atau uji *internal consistency* untuk memastikan bahwa responden memberikan jawaban-jawaban yang konsisten untuk seluruh butir pertanyaan kuesioner, dengan melihat nilai *composite reliability* dan *cronbach's alpha*. Hasil pengujian menunjukkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini reliabel / konsisten dengan nilai *composite reliability* diatas 0,70 dan *cronbach's alpha* diatas 0,60.

### **Pengujian *Inner Model* / Model Struktural**

*Inner model* menggambarkan hubungan antar variabel laten berdasarkan pada teori substantif. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan R-square untuk konstruk dependen, dan uji *t* serta signifikansi dari koefisien parameter jalur struktural (Nugroho, 2012). Selain *R-Square*, pengujian *inner model* juga dilakukan dengan melihat nilai Q-square dan Uji signifikansi estimasi jalur untuk menentukan apakah hipotesis yang diajukan diterima atau ditolak.

Nilai *R-Square* menunjukkan koefisien determinasi, sejauhmana suatu konstruk (variabel laten) mampu menjelaskan model struktural.



**Tabel 4**  
**R-Square**

R Square	
KA	0,1105
KM	0,3429
KO	0,3508
PA	

Sumber : Data PLS yang diolah, 2013.

Data pada tabel 4 menunjukkan bahwa variabel kecukupan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran hanya sebesar 11,05% (lemah) dan 88,95% dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak masuk penelitian. Sedangkan variabel komitmen organisasi dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran dan kecukupan anggaran sebesar 35,08% (moderat) dan 64,92% dijelaskan variabel lain diluar yang diteliti. Variabel kinerja manajerial dijelaskan oleh ketiga variabel lain sebesar 34,29% (moderat) dan oleh variabel lain selain variabel yang digunakan dalam penelitian sebesar 65,71%.

Pengujian *Q-square* berfungsi untuk memvalidasi kemampuan prediksi model (Yamin dan Kurniawan, 2011). *Q-square* diketahui dari nilai *construct cross validated redundancy* dengan prosedur *blindfolding*.

**Tabel 5**  
**Nilai Q-square**

Total	SSO	SSE	1-SSE/SSO
KA	62,000000	58,840122	0,050966
KM	124,000000	102,288746	0,175091
KO	155,000000	124,672574	0,195661

Sumber : Data PLS yang diolah, 2013.

Variabel eksogen memiliki kemampuan *predictive relevance* yang baik terhadap ketiga variabel endogen karena nilai *Q-square* diatas 0. Hal ini dimaksudkan bahwa partisipasi anggaran sebagai variabel laten eksogen dapat berperan baik (sesuai) sebagai variabel penjelas yang mampu memprediksikan komitmen organisasi, kecukupan anggaran, dan kinerja manajerial sebagai variabel endogennya.

### Pengujian Hipotesis

Pengujian atas hipotesis yang diajukan dapat dilihat dari nilai *path coefficient original sample* dan *t* statistiknya dengan prosedur *bootstrapping*. Dengan tingkat signifikansi 5%, apabila nilai *t* kurang dari 1,96 maka hipotesis ditolak atau Ho yang diterima.

**Tabel 6**  
**Total Effects (Mean, STDEV, T-Values)**

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics ((O/STERR))
PA -> KA	0,33	0,37	0,16	0,16	2,02
PA -> KO	0,24	0,27	0,16	0,16	1,50
KA -> KO	0,58	0,61	0,18	0,18	3,21
KA -> KM	0,25	0,24	0,18	0,18	1,40
KO -> KM	0,21	0,24	0,20	0,20	1,06
PA -> KM	0,51	0,53	0,12	0,12	4,30

Sumber : Data PLS yang diolah, 2013.

Berdasarkan tabel 6 diatas, maka pengujian hipotesisnya sebagai berikut :

Hipotesis pertama menyatakan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap kecukupan anggaran. Berdasarkan hasil pengujian, dapat diketahui bahwa partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kecukupan anggaran dengan nilai koefisien *path* sebesar 0,33 dan *t* statistik sebesar 2,02 atau lebih besar dari 1,96. Dengan demikian **hipotesis pertama diterima**.

Hipotesis kedua menyatakan Partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap komitmen organisasi. Hasil pengujian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial dengan nilai koefisien *path* sebesar 0,24 namun tidak signifikan karena nilai *t* statistik sebesar 1,50 ( $< 1,96$ ). Dengan demikian **hipotesis kedua ditolak**.

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa kecukupan anggaran memiliki pengaruh positif terhadap komitmen organisasi. Dengan nilai koefisien *path* sebesar 0,58 dan *t* statistik sebesar 3,21 ( $> 1,96$ ) maka terbukti bahwa kecukupan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap komitmen organisasi. Dengan demikian **hipotesis ketiga diterima**.

Hipotesis keempat menyatakan bahwa kecukupan anggaran memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Berdasarkan hasil pengujian diperoleh hasil bahwa kecukupan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial dengan nilai koefisien *path* sebesar 0,25. Namun tidak signifikan karena nilai *t* statistik yang lebih kecil dari 1,96, yaitu hanya sebesar 1,40. Dengan demikian **hipotesis keempat ditolak**.

Hipotesis kelima menyatakan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Berdasarkan hasil pengujian diperoleh hasil bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial dengan nilai koefisien *path* sebesar 0,21 namun tidak signifikan dengan nilai *t* statistik yang lebih kecil dari 1,96, yaitu sebesar 1,22. Dengan demikian **hipotesis kelima ditolak**.

Hipotesis keenam menyatakan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Berdasarkan pengujian diperoleh hasil bahwa partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial dengan nilai koefisien *path* sebesar 0,51 dan signifikan dengan nilai *t* statistik sebesar 4,31 atau lebih besar dari 1,96. Dengan demikian **hipotesis keenam diterima**.

## KESIMPULAN

Penelitian ini menguji dan menganalisis pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial baik pengaruh langsung maupun pengaruh tidak langsung melalui variabel komitmen organisasi dan kecukupan anggaran yang difokuskan pada pejabat struktural satuan kerja vertikal pemerintah pusat dalam lingkup wilayah bayar Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Solok.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajer dan persepsi tentang anggaran yang cukup. Kecukupan anggaran secara signifikan dapat berpengaruh terhadap tingkat komitmen/ikatan/loyalitas pegawai terhadap organisasi. Namun variabel komitmen organisasi dan kecukupan anggaran tidak terbukti dapat menjadi variabel perantara/intervening dalam hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial.

## Keterbatasan dan Saran

Kendala jarak responden yang jauh membuat pengembalian kuesioner menjadi tidak maksimal (*response rate* kecil). Kendala kedua terkait waktu penyampaian kuesioner yaitu pada saat akhir tahun dimana responden dalam masa sibuk sehingga tidak bisa/tidak berkenan mengisi kuesioner. Penilaian kinerja berdasarkan persepsi pribadi (*self rating*) responden menjadi keterbatasan lainnya sehingga tingkat obyektivitasnya kurang. Saran untuk penelitian yang akan datang hendaknya memperhitungkan jarak responden dan waktu penyampaian kuesioner. Interaksi langsung dengan responden penting untuk mendorong responden berpartisipasi mengisi kuesioner dan dapat menjelaskan maksud dari butir pertanyaan di kuesioner untuk mengurangi bias pemahaman sehingga jawaban responden lebih valid. Penilaian kinerja dari pihak lain bisa menjadi pertimbangan penelitian berikutnya.

### Rekomendasi

Berdasarkan simpulan diatas maka penulis memberikan rekomendasi agar anggaran partisipatif dapat benar-benar diterapkan pada proses penyusunan anggaran yang akan ditetapkan untuk suatu satuan kerja dan lebih banyak mengakomodasi usulan dan masukan dari pejabat pada satuan kerja bersangkutan meskipun tetap memperhatikan ketersediaan dana, rasionalitas, dan prioritas belanja negara. Hal ini didasarkan pertimbangan bahwa pejabat di daerah mempunyai informasi lebih baik dan lebih akurat tentang satuan kerja yang dipimpinnya serta lingkungan di sekitarnya. Pejabat tersebut juga pihak yang paling bertanggungjawab terhadap baik buruknya kinerja kantor secara keseluruhan yang tentu dipengaruhi oleh kinerja individual pejabat di kantor tersebut. Ketersediaan anggaran yang memadai bagi satuan kerja menjadi hal yang penting karena terbukti dapat berpengaruh positif terhadap komitmen organisasi dan kinerja. Komitmen yang tinggi dan kinerja yang baik dari pegawai akan berdampak baik bagi lancarnya pelaksanaan tugas dan fungsi satuan kerja/instansi pemerintah.

### REFERENSI

- Brownell, Peter. 1982. Participation in Budgeting Process: When it Works and When it Doesn't, *Journal of Accounting Literature*, Vol.1, pp. 124-153.
- Brownell, P. and McInnes, M. 1986. "Budgetary Participation, Motivation And Managerial Performance", *The Accounting Review*, Vol. 61 No. 4, pp. 587-600.
- Ghozali, I. 2006. *Structural Equation Modeling, Metode Alternatif dengan Partial Least Square*. Semarang: Badan Penerbit-UNDIP.
- Hapsari, Nanda. 2011. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi dan Locus of Control sebagai Variabel Moderating. *Institusional Repository Universitas Diponegoro*.
- Haryanti, Ida. 2012. Budgetary Participation: How It Affects Performance and Commitment. *Accountancy Business and the Public Interest*.
- Hariyanti, Widi. 2002. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manager: Peran Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening. *Institusional Repository Universitas Diponegoro*.
- Kenis, I. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, hal. 707-721.
- Leach-Lopez *et al.* 2007. Budget Participation and Job Performance of South Korean Managers Mediated by Job Satisfaction and Job Relevant Information. *Management Research News*, 32(3), 220-238.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: ANDI OFFSET.
- Nasir, Mohamad. 2010. *Perubahan Sistem Penganggaran di Indonesia dan Dampaknya pada Kinerja*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Nouri, H. & Parker, R. J. 1998. The Relationship Between Budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6), 467-483.
- Nugroho, Fajar dan Abdul Rohman. 2012. Pengaruh Belanja Modal Terhadap Pertumbuhan Kinerja Keuangan Daerah dengan Pendapatan Asli Daerah sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus di Propinsi Jawa Tengah). *Diponegoro Journal Of Accounting. Volume 1, Nomor 2*.

- Robbins, Stephen P. dan Timothy A Judge. 2008. *Perilaku Organisasi Buku 1*. Salemba Empat.
- Sekaran, Uma. 2003. *Research Methods For Business: A Skill Building Approach*. John Wiley & Sons, Inc.
- Shields, J. F. dan Shields, M. D. 1998. Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 49-76.
- Sinuraya, Candra. 2009. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajer: Peran Kecukupan Anggaran dan Job-relevant Information sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Akuntansi, Universitas Kristen Maranatha Bandung*, Volume 1 Nomor 1 Mei 2009.
- Sugioko, Sofian. 2008. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Kecukupan Anggaran pada Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Kinerja. *Akuntabilitas Vol. 7, No. 2*.
- Sumarno, J. 2005. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Jurnal Bisnis Strategi*, Vol. 14, no. 2, Desember 2005.
- Yahya, M. Nor, Nik Nazli Nik Ahmad and Abdul Fatima. 2008. Budgetary Participation and Performance: some Malaysian Evidence. *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 21, No. 6, pp. 658-673.
- Yamin, Sofyan dan Heri Kurniawan. 2011. *Generasi Baru mengolah Data Penelitian dengan Partial Least Square Path Modeling: Aplikasi dengan Software XLSTAT, SmartPLS, dan Visual PLS*. Salemba Infotek.
- Yunita. 2011. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial : Komitmen Organisasi dan Kecukupan Anggaran sebagai Variabel Kontinjensi (Studi Kasus Pada Universitas Dian Nuswantoro Semarang). *Institusional Repository Universitas Diponegoro*.

## LAMPIRAN

**Tabel Uji Kolmogorov-smirnov**

		pa	ko	ka	km
N		31	31	31	31
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	20,74	34,32	11,94	30,81
	Std. Deviation	3,678	5,612	1,692	4,070
Most Extreme Differences	Absolute	,128	,117	,129	,142
	Positive	,128	,085	,129	,142
	Negative	-,117	-,117	-,122	-,100
Kolmogorov-Smirnov Z		,714	,649	,719	,790
Asymp. Sig. (2-tailed)		,687	,794	,679	,561

**Tabel Uji PLS Algorithm**

	AVE	Composite Reliability	R Square	Cronbachs Alpha	Communality	Redundancy
KA	0,728244	0,842742	0,110526	0,627079	0,728244	0,080199
KM	0,660816	0,886242	0,342917	0,828905	0,660816	0,052866
KO	0,689359	0,916921	0,350822	0,887178	0,689359	0,237528
PA	0,666943	0,857264		0,755029	0,666943	