

**ANTESEDEN PARTISIPASI ANGGARAN:
GAYA KEPEMIMPINAN, ASIMETRI INFORMASI,
DAN PENGGUNAAN REALISASI ANGGARAN
SEBAGAI ALAT EVALUASI
(STUDI KASUS SATKER DI WILAYAH PEMBAYARAN
KPPN SELONG)**

Achmad Fauzi, Haryanto ¹

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

ABSTRACT

The main purpose of this study is to explore the causes or antecedents of budget participation in the public sector organization. The study focuses on the reasons why superiors encourage the budget participation of their subordinates and use several theoretical perspectives including leadership theory, agency theory and organizational justice. Data used in this study is obtained using questionnaires method. From 120 questionnaires which were distributed to the treasury managers in government offices under the KPPN Selong budgets payment area, 88 (73,33 %) questionnaires were sent back but only 69 questionnaires could be used for analyse. The data was analyzed with Multiple Linear Regression using IBM SPSS 16 program. The result of this study proves that evaluative use of budget realization has positive and significant relationship with superiors encourage of budget participation, in which case, the study argues, the superiors encourage participation because of concerns about organizational justice. This study also found that the evaluative use of budget realization and budget participation relationship are significantly mediated by superiors encourage in budget participation as an intervening variable. The two hypothesis about relationship between considerate leadership style with superior encourage budget participation and relationship between information asymmetry with superior encourage budget participation is not supported.

Keywords: antecedents' budgetary participation, leadership style, superior encourage budget participation, information asymmetry.

PENDAHULUAN

Partisipasi anggaran telah sering dijadikan fokus penelitian dalam beberapa kajian akuntansi. Secara luas diyakini bahwa partisipasi anggaran menguntungkan organisasi dengan memfasilitasi peningkatan komunikasi, komitmen, kepuasan kerja yang tinggi dan akhirnya peningkatan kinerja (Jeremias dan Trisnawati 2008). Menurut Shields dan Shields (2008), sebagian besar penelitian berteoris bahwa partisipasi anggaran mempengaruhi *outcome* organisasi dan pegawai seperti motivasi, kinerja, kepuasan kerja, dan *slack*. Untuk dapat memahami konsekuensi apa saja yang dapat ditimbulkan oleh partisipasi anggaran kita juga harus memahami mengapa partisipasi anggaran dapat terjadi pada awalnya. Berdasarkan beberapa disiplin ilmu (ekonomi, psikologi, dan sosiologi), partisipasi anggaran terjadi karena beberapa alasan seperti pertukaran informasi, koordinasi dan saling ketergantungan sub-unit organisasi, peningkatan motivasi pegawai, dan kepuasan kerja (Larissa dan Parker 2008).

¹ Corresponding author

Dalam perkembangannya, penelitian mengenai sebab-sebab terjadinya partisipasi anggaran lebih difokuskan pada peranan manajer tingkat atas dalam mendorong partisipasi anggaran dari bawahannya. Larissa dan Parker (2008) menyatakan bahwa berdasarkan perspektif teori, peranan pimpinan dalam mendorong partisipasi anggaran bawahannya didasarkan pada tiga pendekatan yaitu : pimpinan mendorong peran aktif partisipasi anggaran bawahannya untuk membuka hubungan yang baik dengan bawahannya (*leadership theory*), untuk memperoleh informasi yang dimiliki oleh bawahan (*agency theory*), dan untuk mempromosikan persepsi keadilan ketika anggaran digunakan untuk mengevaluasi bawahan (*organizational justice theory*).

Berdasarkan *leadership theory*, Larissa dan Parker (2008) menyatakan bahwa pimpinan akan mendorong partisipasi anggaran bawahannya sebagai cara dalam mengekspresikan gaya kepemimpinannya. Pemimpin dengan karakteristik 'konsideran' cenderung akan membuka hubungan yang baik dengan bawahan didasarkan atas rasa saling menghargai, saling memahami, dan saling mempercayai. Menurut *agency theory*, Larissa dan Parker (2008) berpendapat bahwa perbedaan informasi yang dimiliki antara atasan dengan bawahan juga dapat menjadi faktor yang mendasari mengapa pemimpin mendorong bawahannya dalam partisipasi anggaran. Pimpinan cenderung akan menggali informasi bawahan yang tidak dimilikinya karena bawahannya akan lebih mengetahui detail mengenai pelaksanaan kegiatan yang menjadi tanggung jawab bawahannya. Penggunaan pencapaian realisasi anggaran sebagai alat evaluasi bawahan juga akan mendorong pimpinan melakukan dorongan dalam partisipasi anggaran bawahannya. Hal ini didasarkan pada teori keadilan organisasi (*organizational justice theory*) dimana kinerja suatu kegiatan yang menjadi tanggung jawab bawahannya akan dapat tercapai lebih maksimal jika bawahan juga ikut berperan aktif dalam proses penganggaran (Larissa dan Parker 2008). Bawahan akan merasa lebih termotivasi dalam pencapaian target kinerja dengan adanya keadilan yang diberikan atasan terhadap bawahan.

Penelitian anteseden partisipasi anggaran ini dilakukan pada sektor publik dimana yang menjadi objek penelitian adalah satuan kerja-satuan kerja (satker) di wilayah pembayaran KPPN Selong Kabupaten Lombok Timur. Pemilihan sektor publik sebagai objek penelitian didasarkan pada beberapa alasan diantaranya : penelitian mengenai anteseden partisipasi anggaran selama ini lebih sering dilakukan pada sektor privat sehingga penulis ingin mengetahui bagaimana fenomena partisipasi anggaran yang terjadi pada sektor publik, selain itu pemilihan objek penelitian pada satker-satker di wilayah pembayaran KPPN Selong didasari pada peran penting pejabat-pejabat perbendaharaan di daerah dimana mereka merupakan ujung tombak dalam suksesnya pelaksanaan anggaran di daerah.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Gaya Kepemimpinan

Dalam penelitian ini gaya kepemimpinan yang digunakan mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Larissa dan Parker (2008). Gaya kepemimpinan diterangkan oleh dua konstruk independen yaitu: *initiating structure* (gaya *task-oriented*); dan *consideration* (gaya *relationship-oriented*). Fleishman and Peters (1962) dalam Larissa dan Parker (2008) mengemukakan bahwa gaya kepemimpinan *initiating structure* mengacu pada kondisi dimana pemimpin menstrukturisasi peran dirinya dan bawahannya terhadap pencapaian tujuan. Sedangkan House and Baetz (1979) dalam Larissa dan Parker (2008) menyatakan gaya kepemimpinan *consideration* (yang sesuai dengan penelitian ini) mengacu pada kondisi dimana pemimpin sangat memperhatikan kenyamanan, kesejahteraan, status, dan kepuasan dari pada bawahannya. Menurut Fleishman dan Harris (1962) dalam Larissa dan Parker (2008) pendekatan *leadership theory* menyatakan bahwa pemimpin dengan

karakteristik konsideran cenderung akan membuka hubungan yang baik dengan bawahan didasarkan pada keadaan saling menguntungkan, saling menghormati, dan saling mendukung. Seperti yang dikemukakan disini, atasan akan memberikan dorongan pada bawahan dalam hal partisipasi anggaran sebagai bagian dalam pendekatan gaya kepemimpinan untuk membuka komunikasi yang baik dan berguna dengan bawahannya (Larissa dan Parker 2008).

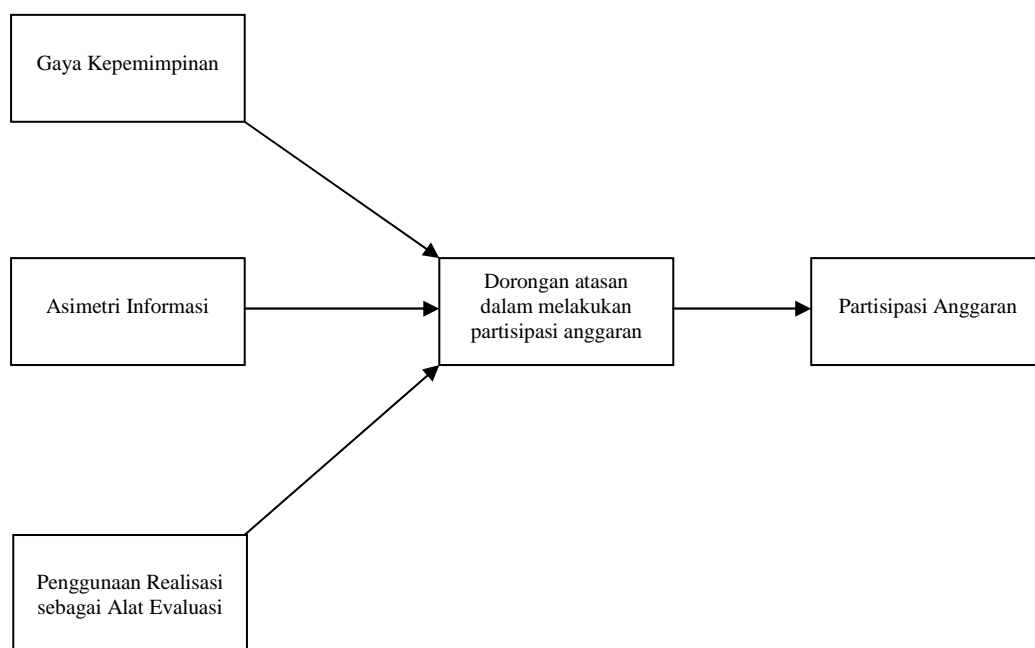
Asimetri Informasi

Pendekatan *agency theory* menekankan hubungan antara *principal* dan *agent*. Sinkey (1992) dalam Supanto (2010) menyatakan bahwa pihak *principal* adalah pihak yang memberikan mandate kepada pihak lain, yaitu *agent*, untuk melakukan semua kegiatan atas nama principal dalam kapasitasnya sebagai pengambil keputusan. Berkaitan dengan partisipasi anggaran, atasan akan mendorong adanya partisipasi aktif bawahan dalam penganggaran untuk mendapat informasi-informasi yang dimiliki oleh bawahan yang tidak diketahui oleh atasan. Bawahan mempunyai informasi-informasi mengenai daerah/wilayah/lingkup yang menjadi tanggung jawabnya sehingga dengan adanya partisipasi anggaran akan menyediakan akses bagi bawahan untuk dapat berbagi informasi ini dengan atasan (Shields dan Shields, 1998).

Penggunaan Realisasi Sebagai Alat Evaluasi

Teori ini didasarkan pada keadilan bahwa apabila evaluasi kinerja didasarkan pada anggaran yang dicapai maka sudah selayaknya bawahan ikut aktif dalam proses penganggaran yang nanti akan dijalankannya. Folger dan Cropanzano (1998) dalam Larissa dan Parker (2008) menyatakan bahwa individu akan aktif dalam keputusan-keputusan organisasi yang akan mempengaruhi mereka, khususnya mengenai penilaian kinerja mereka. Ketika realisasi anggaran digunakan sebagai alat dalam mengevaluasi bawahan, atasan akan mendorong adanya input dari bawahan dalam penyusunan anggaran untuk alasan keadilan (Larissa dan Parker, 2008). Secara skematis gambaran kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat dituangkan sebagai berikut:

Gambar 1
Kerangka Pemikiran teoritis



Pengaruh Gaya Kepemimpinan (konsiderasi) terhadap Dorongan oleh Atasan dalam Melakukan Partisipasi Anggaran

Berdasar pada landasan teori dimana gaya kepemimpinan (konsiderasi) cenderung akan membuka hubungan yang baik dengan bawahan didasarkan pada keadaan saling menguntungkan, saling menghormati, dan saling mendukung maka gaya kepemimpinan tersebut disimpulkan akan berpengaruh positif pada pemberian dorongan oleh atasan kepada bawahan dan hasil penelitian Larissa dan Parker (2008) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan yang bersifat konsiderasi merupakan variabel prediktor yang secara statistik signifikan mempengaruhi dorongan oleh atasan dalam melakukan partisipasi bawahan anggaran, maka dikembangkanlah hipotesis sebagai berikut:

H1 : Gaya kepemimpinan (konsiderasi) atasan berpengaruh positif terhadap adanya dorongan atasan dalam melakukan partisipasi anggaran

Pengaruh Asimetri Informasi terhadap Dorongan Atasan dalam Melakukan Partisipasi Anggaran

Menurut Shields dan Young (1993) dalam Larissa dan Parker (2008), atasan akan mendorong bawahannya untuk berpartisipasi aktif dalam penyusunan anggaran ketika tingkat asimetri informasi tinggi. Atasan melakukan hal tersebut untuk memperoleh akses atas informasi-informasi yang dimiliki bawahan yang dapat dijadikan input yang bermanfaat dalam penyusunan anggaran. Oleh karena itu, hipotesis kedua penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H2 : Asimetri informasi berpengaruh positif terhadap dorongan atasan dalam melakukan partisipasi anggaran

Pengaruh Evaluasi Kinerja Menggunakan Realisasi Anggaran terhadap Dorongan Atasan dalam Melakukan Partisipasi Anggaran

Ketika realisasi anggaran digunakan untuk mengevaluasi kinerja bawahan, atasan akan memberikan dorongan kepada bawahannya untuk berpartisipasi aktif dalam penyusunan anggaran yang bertujuan memberikan rasa keadilan bagi bawahan karena pencapaian target realisasi anggaran akan juga menjadi tanggungjawab pencapaian kinerja bawahan. Hal ini juga sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Hasil penelitian Larissa dan Parker (2008) yang menyatakan bahwa penggunaan realisasi anggaran sebagai alat evaluasi merupakan variabel prediktor yang secara statistik signifikan mempengaruhi dorongan oleh atasan dalam melakukan partisipasi bawahan anggaran. Berdasar hal diatas maka:

H3 : Penggunaan evaluasi kinerja menggunakan realisasi anggaran mempunyai hubungan positif dengan dorongan yang diberikan atasan dalam partisipasi anggaran

Pengaruh Dorongan oleh Atasan dalam Melakukan Partisipasi Anggaran terhadap Partisipasi Anggaran

Larissa dan Parker (2008) menyatakan bahwa dorongan atasan dalam melakukan partisipasi bawahan akan berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran. Dorongan atasan kepada bawahan untuk turut serta dalam proses penganggaran selain diartikan bawahan sebagai tugas atau kewajiban yang harus dilaksanakan, juga diartikan adanya keterbukaan dalam proses penganggaran yang selama ini dalam sektor publik terkesan tertutup dan rahasia bagi bawahan. Kedua faktor di atas akan menjadikan dorongan yang diberikan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran yang dilakukan oleh bawahan, sehingga:

H4 : Dorongan yang diberikan atasan dalam melakukan partisipasi anggaran akan berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran bawahan

METODE PENELITIAN

Data penelitian dikumpulkan dengan menyebarkan 120 kuisioner kepada para Pejabat Perbendaharaan di tiap-tiap satuan kerja dibawah wilayah pembayaran KPPN Selong yang berjumlah 30 satuan kerja dimana yang dimaksud dengan Pejabat Perbendaharaan disini adalah Kuasa Pengguna Anggaran (KPA), Pejabat Penanda Tangan SPM (PPSPM), Pejabat Pembuat Komitmen (PPK), dan Bendahara Pengeluaran. Kuisioner disebarakan dengan cara mentitipkan kuisioner kepada petugas Front Office KPPN Selong yang kemudian disampaikan kepada satuan kerja pada saat satuan kerja tersebut mengajukan pencairan dana ke KPPN Selong. Selanjutnya kuisioner tersebut disampaikan kembali ke KPPN Selong melalui petugas Front Office. Waktu penyebaran hingga pengumpulan kembali kuisioner dilakukan selama sebulan mulai tanggal 29 Oktober 2012 hingga tanggal 29 November 2012.

Pengukuran Variabel Penelitian

Penelitian ini menggunakan 5 (lima) variabel, yaitu gaya kepemimpinan, asimetri informasi, penggunaan realisasi sebagai alat evaluasi, dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan, dan partisipasi anggaran. setiap variabel dalam penelitian ini diukur dalam 7 (tujuh) skala likert (1=sangat tidak setuju sekali, 7=sangat setuju sekali). Gaya kepemimpinan atasan diukur berdasarkan *Leader Behavior Description Questionnaire* (LBDQ) yang digunakan dalam penelitian Larissa dan Parker (2008). LBDQ yang digunakan dalam penelitian Larissa dan Parker (2008) mempunyai lima item yang digunakan untuk mengukur adanya perhatian pimpinan/atasan terhadap bawahan. Namun dalam penelitian ini hanya menggunakan empat item LBDQ yang sesuai dengan pengembangan teori dalam penelitian ini. Pengukuran asimetri informasi kinerja dalam penelitian ini didasarkan atas instrument pada penelitian Larissa dan Parker (2008). Penilaian asimetri informasi dalam penelitian ini terdiri dari empat item. Pengukuran penggunaan realisasi anggaran dalam evaluasi kinerja didasarkan pada instrumen penelitian yang digunakan oleh Larissa dan Parker (2008). Penilaian penggunaan realisasi anggaran dalam evaluasi kinerja terdiri dari empat item. Pengukuran Dorongan (terhadap bawahan) dalam partisipasi anggaran didasarkan pada instrumen yang dikembangkan oleh Larissa dan Parker (2008). Penilaian dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan terdiri dari tiga item. Pengukuran partisipasi anggaran didasarkan pada instrumen yang digunakan dalam penelitian yang dilakukan oleh Brownell (1982), dan Larissa dan Parker (2008). Penilaian partisipasi anggaran terdiri dari empat item.

Metode Analisis

Analisis jalur adalah penggunaan analisis regresi untuk menaksir hubungan kausalitas antar variabel yang telah ditentukan sebelumnya berdasarkan teori (Ghozali, 2011). Lebih jauh Ghozali (2011) menyatakan bahwa yang dapat dilakukan oleh analisis jalur adalah menentukan pola hubungan antara tiga atau lebih variabel dan tidak dapat digunakan untuk mengkonfirmasi atau menolak hipotesis kasualitas imajiner. Analisis jalur yang akan dikembangkan dalam penelitian ini adalah untuk melihat hubungan antara variabel eksogen (gaya kepemimpinan, asimetri informasi, dan penggunaan realisasi anggaran untuk evaluasi) yang diposisikan untuk mempengaruhi partisipasi anggaran melalui variabel mediasi yaitu dorongan dalam partisipasi anggaran. Analisis jalur digunakan untuk menghitung pengaruh langsung maupun tidak langsung variabel eksogen terhadap partisipasi anggaran melalui variabel mediasi yaitu dorongan dalam melakukan partisipasi anggaran. Nilai untuk koefisien jalur diestimasi menggunakan analisis

regresi (Haryanti dan Othman, 2012). Nilai koefisien jalur adalah nilai *standardized coefficients beta* yang dihasilkan dari analisis regresi antara variabel outcome dengan variabel antiseden yang sesuai (Larissa dan Parker, 2008). Persamaan dua model regresi linier dalam penelitian ini dapat dituliskan sebagai berikut:

$$DPA = b_0 + b_1GK + b_2AI + b_3PRA + e_1 \text{ (Model 1)}$$

$$PA = b_0 + b_1DPA + b_2GK + b_3AI + b_4PRA + e_2 \text{ (Model 2)}$$

Dimana:

DPA = Dorongan Partisipasi Anggaran

GK = Gaya Kepemimpinan

AI = Asimetri Informasi

PRA = Penggunaan Realisasi Anggaran untuk Evaluasi Kinerja

PA = Partisipasi Anggaran

b₀ = konstanta

b₁, b₂, b₃, b₄ = koefisien regresi

e₁ dan e₂ = standart error

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian dan Statistik Deskriptif

Dari total 120 kuisisioner yang dikirim, 88 kuisisioner dikembalikan sehingga tingkat respon rate mencapai 73,33%. Namun dari 88 kuisisioner yang kembali, hanya 69 kuisisioner atau 57,5% yang dapat digunakan dalam pengolahan data. Penulis tidak melakukan uji non-response bias karena seluruh kuisisioner telah kembali dalam jangka waktu yang sama dan dalam jangka waktu telah ditentukan yaitu selama satu bulan. Jumlah responden laki-laki berjumlah 60 orang (87%) dan jumlah responden perempuan berjumlah 9 orang (13%). Mayoritas responden berlatar belakang pendidikan sarjana S1 sebesar 85,5%. Responden yang menjabat sebagai Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) sebanyak 18 orang (26,1%), Pejabat Penanda Tangan SPM (PPSPM) sebanyak 10 Orang (14,5%), Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) sebanyak 13 orang (18,8%), dan Bendahara Pengeluaran sebanyak 28 orang (40,6%). Dari 69 responden mayoritas berumur 40 hingga 49 tahun sebanyak 34 orang (49,3%), sementara responden yang berumur 30 hingga 39 tahun berada pada posisi kedua sebanyak 21 orang (30,4%). Sedangkan statistik deskriptif variabel penelitian ditunjukkan dalam tabel berikut:

Tabel 1
Statistik Deskriptif

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Mean Teoritis	Mean Sesungguhnya
Gaya Kepemimpinan	4-28	15-27	16	20,20
Asimetri Informasi	4-28	11-21	16	15,59
Realisasi Sebagai Alat Evaluasi	4-28	12-22	16	18,58
Dorongan Partisipasi Anggaran	3-21	10-19	12	13,93
Partisipasi Anggaran	4-28	13-21	16	17,19

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel tersebut hasil pengukuran mengenai variabel gaya kepemimpinan, memiliki nilai mean sesungguhnya 20,20 diatas nilai mean teoritis sebesar 16, hal ini menunjukkan bahwa banyak responden yang memiliki pemimpin dengan gaya

kepemimpinan konsiderasi. Untuk variabel asimetri informasi, memiliki nilai mean sesungguhnya 15,59 dibawah nilai mean teoritis sebesar 16 yang berarti tingkat asimetri informasi yang terjadi dalam lingkup kerja responden rendah. Variabel realisasi sebagai alat evaluasi, memiliki nilai mean sesungguhnya 18,58 diatas nilai mean teoritis sebesar 16, hal ini menunjukkan bahwa tingkat pencapaian realisasi memang digunakan sebagai alat evaluasi kinerja pada instansi responden. Untuk variabel dorongan partisipasi anggaran, memiliki nilai mean sesungguhnya 13,93 diatas nilai mean teoritis sebesar 12, yang mengindikasikan bahwa tingkat dorongan partisipasi anggaran oleh atasan belum terlalu tinggi pada instansi responden. Sedangkan untuk variabel partisipasi anggaran, memiliki nilai mean sesungguhnya 17,19 diatas nilai mean teoritis sebesar 16, dimana hal ini berarti tingkat partisipasi anggaran masih belum terlalu tinggi.

Pembahasan Hasil Penelitian

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan analisis 2 (dua) model regresi linear. Tabel 4 memperlihatkan hasil regresi semua variabel independen terhadap variabel dependen yang digunakan.

Tabel 2
Hasil Analisis Regresi Linear

Model Regresi	Variabel Dependen	Variabel Independen	Hipotesis	Koefisien	t-value	Sig	R ²
I	DPA	GK	H1	0.145	1.623	0.109	0.629
		AI	H2	-0.173	-1.888	0.063	
		PRA	H3	0.769	9.498	0.000	
II	PA	DPA	H4	0.297	2.877	0.005	0.747
		GK	-	0.433	5.698	0.000	
		AI	-	-0.095	-1.214	0.229	
		PRA	-	0.382	3.668	0.000	

Sumber: Output SPSS

Hasil pengujian hipotesis pertama menghasilkan nilai t hitung variabel gaya kepemimpinan sebesar 1.623 lebih kecil dari t tabel (1.6686) dengan tingkat signifikansi 0.109 lebih besar dari 0.05 maka hipotesis pertama (H1) yang menyatakan bahwa gaya kepemimpinan (konsiderasi) atasan berpengaruh positif terhadap adanya dorongan dalam melakukan partisipasi anggaran *tidak terdukung*. Hal ini memperlihatkan bahwa tipe pimpinan yang mempunyai gaya kepemimpinan yang bersifat konsiderasi tidak serta merta akan memberikan dorongan kepada bawahannya dalam melakukan partisipasi anggaran kepada bawahan. Selama ini proses penganggaran dalam sektor pemerintahan belum sepenuhnya menjalankan metode bottom up sehingga bagaimanapun tipe kepemimpinan pimpinan tidak akan pengaruh terhadap dorongan yang akan diberikan pimpinan kepada bawahan dalam proses penganggaran karena anggaran yang ada menggunakan metode campuran antara top down dengan bottom up dimana metode top down yang lebih dominan. Selain itu pula sektor publik selama ini terkenal kaku dan penuh birokrasi menyebabkan karakter pimpinan yang bersifat konsiderasi tidak serta merta akan memberikan kesempatan atau dorongan kepada anak buahnya dalam berpartisipasi dalam penganggaran. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan

oleh Larissa dan Parker (2008). Penelitian Larissa dan Parker (2008) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan konsiderasi merupakan variabel prediktor yang signifikan secara statistik mempengaruhi dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahannya. Perbedaan ini mungkin disebabkan karena perbedaan ruang lingkup penelitian dimana Larissa dan Parker melakukan penelitian pada sektor privat dimana proses penganggaran sudah benar-benar menggunakan metode bottom up yang mengharuskan partisipasi bawahannya.

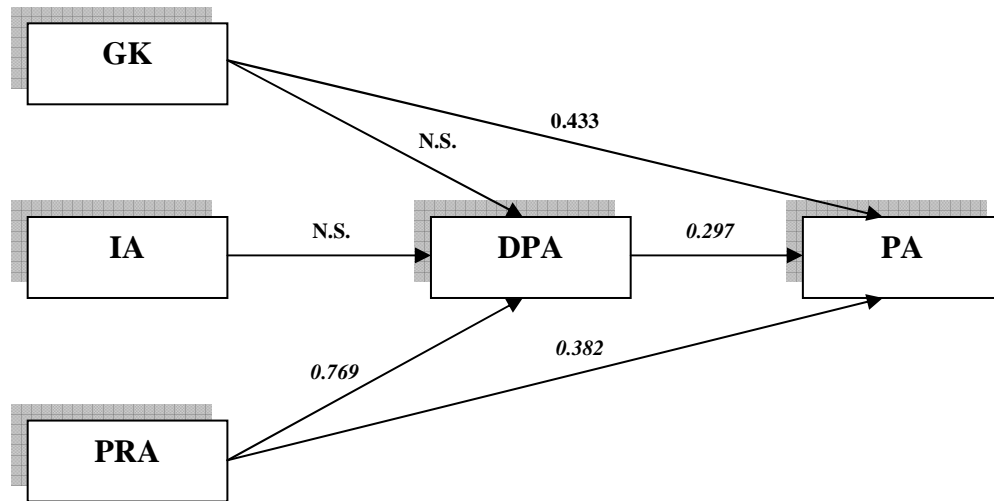
Hasil pengujian hipotesis kedua menghasilkan nilai t hitung variabel asimetri informasi sebesar -1.888 lebih besar dari t tabel (± 1.6686) dengan tingkat signifikansi 0.063 lebih besar dari 0.05 maka hipotesis kedua (H_2) yang menyatakan asimetri informasi berpengaruh positif terhadap dorongan atasan dalam melakukan partisipasi anggaran **tidak terdukung** karena meskipun nilai t hitung variabel asimetri informasi lebih besar dari t tabel, namun signifikansinya lebih besar dari $0,05$ dan t hitung bernilai negatif yang tidak sesuai dengan hipotesis. Hasil penelitian ini terjadi karena tidak adanya atau sedikitnya asimetri informasi yang terjadi diantara atasan dengan bawahan dalam sektor publik. Sedikit atau tidak adanya asimetri informasi tersebut terjadi dikarenakan beberapa faktor diantaranya: tipe pemimpin responden dalam penelitian ini sebagian besar bertipe konsiderasi yang dekat dengan bawahan sehingga tingkat asimetri informasi pun menjadi rendah, tugas dan fungsi kantor yang bersifat berulang, terstruktur, dan jarang berubah, dan dimungkinkan juga disebabkan karena lingkup kantor-kantor yang dilakukan penelitian adalah kantor dengan lingkup/scope kecil dalam tingkat daerah tingkat II.

Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan menghasilkan nilai t hitung variabel realisasi sebagai alat evaluasi sebesar 9.498 lebih besar dari t tabel (1.6686) dengan tingkat signifikansi 0.000 lebih kecil dari 0.05 maka hipotesis kedua (H_3) yang menyatakan evaluasi kinerja menggunakan realisasi anggaran mempunyai hubungan positif dengan dorongan yang diberikan atasan dalam partisipasi anggaran **terdukung**. Hasil uji hipotesis ini memperlihatkan bahwa pimpinan akan mendorong bawahan dalam partisipasi anggaran karena ingin memberikan rasa keadilan terhadap bawahan dimana jika evaluasi kinerja bawahan diukur dengan menggunakan realisasi anggaran kegiatan yang dicapai maka bawahan berhak serta turut dalam proses penganggaran karena memang kegiatan-kegiatan tersebut nantinya akan dijalankan oleh bawahan. Dengan adanya partisipasi anggaran bawahan, bawahan akan mengetahui dan memahami program atau kegiatan apa yang menjadi tanggung jawabnya selama setahun mendatang. Selain itu terlaksananya keberhasilan kegiatan atau program yang telah di anggarkan yang dilakukan oleh bawahan menjadi tanggung jawab mutlak pimpinan sehingga pimpinan merasa mempunyai kepentingan akan hal tersebut.

Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan nilai t hitung variabel dorongan partisipasi anggaran sebesar 2.877 lebih besar dari t tabel (1.6690) dengan tingkat signifikansi 0.005 lebih kecil dari 0.05 maka hipotesis kedua (H_4) yang menyatakan bahwa dorongan yang diberikan atasan dalam melakukan partisipasi anggaran akan berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran bawahan **terdukung**. Hasil ini menunjukkan bahwa jika atasan melakukan dorongan kepada bawahan untuk melakukan partisipasi anggaran maka partisipasi anggaran bawahan akan meningkat. Dorongan atasan kepada bawahan untuk turut serta dalam proses penganggaran selain diartikan bawahan sebagai tugas atau kewajiban harus dilaksanakan juga diartikan adanya keterbukaan dalam proses penganggaran yang selama ini dalam sektor publik terkesan tertutup dan rahasia bagi bawahan. Kedua faktor diatas lah yang menjadikan pengaruh positif akan partisipasi anggaran yang dilakukan oleh bawahan.

Hasil analisis jalur yang terjadi sesuai dengan kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat dilihat dalam gambar berikut:

Gambar 2
Model dengan koefisien nilai jalur



Hasil analisis jalur menunjukkan bahwa variabel penggunaan realisasi anggaran sebagai alat evaluasi mempunyai hubungan langsung ke variabel partisipasi anggaran (p1) dan mempunyai hubungan tidak langsung ke partisipasi anggaran yaitu dari penggunaan realisasi sebagai alat evaluasi ke dorongan partisipasi anggaran (p2) baru kemudian ke partisipasi anggaran (p3). Besarnya pengaruh langsung variabel penggunaan realisasi anggaran sebagai alat evaluasi ke variabel partisipasi anggaran (PRA→PA) adalah 0,409 (*nilai unstandardized coefficients beta*). Sedangkan besarnya pengaruh tidak langsung (PRA→DPA→PA) harus dihitung dengan mengalikan nilai *unstandardized coefficients beta* tidak langsungnya (PRA→DPA) & (DPA→PA) yaitu $(0,512) \times (0,166) = 0,249$ atau pengaruh total variabel penggunaan realisasi anggaran sebagai alat evaluasi ke variabel partisipasi anggaran sebesar $(0,409) + (0,249) = 0,658$.

Pengaruh mediasi yang ditunjukkan oleh perkalian koefisien jalur PRA→DPA dengan DPA→PA sebesar $(0,769) \times (0,297) = 0,228$ signifikan atau tidak, diuji dengan *sobel test* sebagai berikut:

$$\begin{aligned}
 Sp_{2p3} &= \sqrt{p_3^2 Sp_{2^2} + p_2^2 Sp_{3^2} + Sp_{2^2} Sp_{3^2}} \\
 &= \sqrt{(0,478)^2 (0,054)^2 + (0,512)^2 (0,166)^2 + (0,054)^2 (0,166)^2} \\
 &= \sqrt{0,000666 + 0,00722 + 0,00008} \\
 &= \sqrt{0,007966} \\
 &= 0,0892 \\
 t &= \frac{p_{2p3}}{Sp_{2p3}} \\
 &= \frac{0,249}{0,0892} \\
 &= 2,79
 \end{aligned}$$

Oleh karena nilai t hitung = 2,79 lebih besar dari t tabel dengan tingkat signifikansi 0,05 yaitu sebesar 1,6690, maka dapat disimpulkan bahwa koefisien mediasi 0,228 signifikan yang berarti ada pengaruh mediasi.

Model analisis jalur yang ada dalam penelitian ini membuktikan bahwa variabel dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan memediasi hubungan antara variabel penggunaan realisasi sebagai alat evaluasi terhadap variabel partisipasi anggaran yang secara statistik signifikan. Hubungan langsung antara variabel penggunaan realisasi sebagai alat evaluasi terhadap variabel partisipasi anggaran (PRA→PA) yang secara statistik signifikan merefleksikan keadaan dimana bawahan akan berpartisipasi aktif dalam

proses penganggaran untuk memastikan target kinerja yang ditetapkan kepada mereka adil, masuk akal, sesuai dengan kemampuan dan keadaan. Sementara hubungan tidak langsung antara variabel penggunaan realisasi sebagai alat evaluasi terhadap variabel partisipasi anggaran yang dimediasi variabel dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan ($PRA \rightarrow DPA \rightarrow PA$) mengindikasikan bahwa atasan ingin memberikan rasa keadilan kepada bawahan dalam menetapkan kinerja yang akan dilaksanakan oleh bawahan itu sendiri.

KESIMPULAN

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa gaya kepemimpinan dan asimetri informasi tidak mempunyai hubungan positif yang secara statistik signifikan terhadap dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan. Sementara penggunaan realisasi anggaran sebagai alat evaluasi terhadap dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan dan dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan terhadap partisipasi anggaran terbukti mempunyai hubungan positif yang secara statistik signifikan. Penelitian ini juga membuktikan bahwa variabel dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan memediasi hubungan antara variabel penggunaan realisasi sebagai alat evaluasi terhadap variabel partisipasi anggaran yang secara statistik signifikan. Hubungan langsung antara variabel penggunaan realisasi sebagai alat evaluasi terhadap variabel partisipasi anggaran ($PRA \rightarrow PA$) yang secara statistik signifikan merefleksikan keadaan dimana bawahan akan berpartisipasi aktif dalam proses penganggaran untuk memastikan target kinerja yang ditetapkan kepada mereka adil, masuk akal, sesuai dengan kemampuan dan keadaan. Sementara hubungan tidak langsung antara variabel penggunaan realisasi sebagai alat evaluasi terhadap variabel partisipasi anggaran yang dimediasi variabel dorongan atasan dalam partisipasi anggaran bawahan ($PRA \rightarrow DPA \rightarrow PA$) mengindikasikan bahwa atasan ingin memberikan rasa keadilan kepada bawahan dalam menetapkan kinerja yang akan dilaksanakan oleh bawahan itu sendiri.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan diantaranya: data yang diperoleh merupakan jawaban responden didasarkan pada persepsi responden yang dapat menimbulkan masalah jika ternyata persepsi responden berbeda dengan keadaan yang sesungguhnya, pengukuran konstruk yang ada mungkin mempunyai kelemahan dimana kemungkinan ada variabel-variabel penting yang tidak dimasukkan dalam model penelitian yang akan menyebabkan masalah-masalah pada variabel, data yang digunakan merupakan data *cross sectional* yang kebanyakan mengandung situasi heteroskedastisitas karena data ini menghimpun data yang mewakili berbagai ukuran (kecil, sedang, dan besar), dan objek penelitian yang digunakan hanya berada pada lingkup satuan kerja-satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Selong kab. Lombok Timur sehingga tidak merefleksikan keadaan yang pada sektor publik di Indonesia secara menyeluruh.

Berkaitan dengan keterbatasan-keterbatasan yang ada tersebut penulis menyarankan pada penelitian selanjutnya agar melakukan hal-hal berikut: memperbanyak sampel dan memperluas wilayah pengambilan sampel, menambah konstruk-konstruk pertanyaan dalam variabel-variabel penelitian, penggunaan teknik analisis lain selain regresi berganda SPSS seperti penggunaan teknik SEM (Structural Equation Modeling) yang dioperasikan melalui program AMOS, dan membedakan antara instansi pusat atau instansi daerah sebagai variabel kontrol karena dimungkinkan ada perbedaan metode/teknik dalam proses penganggaran.

REFERENSI

- Brownell, P. and Mark, H. 1986. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of a Three-Way Interaction". *Journal of Accounting Research*, Vol. 24 No.2, h. 241-249
- Darwito. 2008. "Analisis Pengaruh Gaya Kepemimpinan Terhadap Kepuasan Kerja dan Komitmen Organisasi Untuk Meningkatkan Kinerja Karyawan (Studi pada RSUD Kota Semarang)". *Tesis Tidak Dipublikasikan*, Program Studi Magister Manajemen, Program Pasca Sarjana, Universitas Diponegoro Semarang
- Din, M. 2008. "Anteseden dan Konsekuensi Partisipasi Penganggaran (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Palu)". *Tesis Tidak Dipublikasikan*, Program Studi Magister Sains Akuntansi, Program Pasca Sarjana, Universitas Diponegoro Semarang
- Ghozali, I. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit-UNDIP
- Haryanti, I. and Othman, R. 2012. "Budgetary Participation: How it Affects Performance and Commitment". *Accountancy Business and the Public Interest*, Vol. 11, h. 53-73
- Haryanto, dkk. 2007. *Akuntansi Sektor Publik*. Semarang: Badan Penerbit-UNDIP
- Hehanusa, M. 2010. "Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Kinerja Aparat: Integrasi Variabel *Intervening* dan Variabel *Moderating* pada Pemerintah Kota Ambon dan Pemerintah Kota Semarang". *Tesis Tidak Dipublikasikan*, Program Studi Magister Akuntansi, Program Pasca Sarjana, Universitas Diponegoro Semarang
- Jermias, J. and Trisnawati, S. 2008. "The Moderating Effects of Hierarchy and Control systems on the Relationship between Budgetary Participation and Performance". *The International Journal of Accounting*, Vol. 43, h. 268-292
- Jones, R. and M. Pendlebury. 2010. *Public Sector Accounting Sixth*. 6th Edition. Hampshire: Rowan Jones and Maurice Pendlebury
- Kurniawan, M.R.N., 2011. "Pengaruh Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, dan Kepuasan Kerja Terhadap Kinerja Organisasi Publik (Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Demak)". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Fakultas Ekonomi, Universitas Diponegoro Semarang
- Larissa, Kyj. and R.J. Parker 2008. "Antecedents of Budget Participation: Leadership Style, Information Asymmetry, and Evaluative Use of Budget". *ABACUS*, Vol. 44, h. 423-442
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: ANDI
- Musyarofah, S. 2008. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Eksekutif Publik Dengan Moral Hazard Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus di Pemerintah Daerah Kabupaten Sumenep)". *Jurnal Ekuitas*, Vol. 12 No. 4, h. 524-539
- Nurchayani, K. 2010. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Melaalui Komitmen Organisasi dan Persepsi Inovasi Sebagai Variabel *Intervening*". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Fakultas Ekonomi, Universitas Diponegoro Semarang



- Pedoman Penyusunan Skripsi dan Pelaksanaan Ujian Akhir Program Sarjana Strata Satu (S1) Fakultas Ekonomi*, 2008
- Sekaran, Uma. 2003. *Research Methods For Business : A Skill Building Approach*. 4th Edition. New York: Joh Willey & Sons, Inc.
- Shields, J. and M. Shields 1998. "Antecedents of Participative Budgeting". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, h. 49-76
- Supanto. 2010. "Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Infomasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi Sebagai Pemoderasi (Studi Kasus pada Politeknik Negeri Semarang)". *Tesis Tidak Dipublikasikan*, Program Studi Magister Akuntansi, Program Pasca Sarjana, Universitas Diponegoro Semarang
- Wulandari, N.E., 2011. "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah : Kepuasan Kerja dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pemerintah Daerah Kabupaten Demak)". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Fakultas Ekonomi, Universitas Diponegoro Semarang
- Yuen, D. 2007. "Antecedents of budgetary participation: enhancing employees' job performance". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, h. 533 - 548