

PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA MELALUI SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN SEBAGAI VARIABEL MEDIASI

**Hindira Widiastri
Zahroh Naimah
Universitas Airlangga
hindira_widiastri@yahoo.co.id**

Abstract

This research aims to examine whether participative budgets affect performance through management accounting systems as a mediation variable at Land Agency in East Java. Population in this research is echelon IV in 39 Land Agency in East Java where there are 6 echelon IV in each Land Agency in East Java. The sample in this research were 113 respondents. This research uses path analysis to analyze data. The results of this research indicate that participative budget have positive effect on performance, participative budget have positive effect to management accounting system, management accounting system have positive effect on performance and participative budget have positive effect on performance through management accounting system as mediation variable.

Keywords: *participation, characteristics of management accounting system, managerial performance*

PENDAHULUAN

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan alat penting untuk mewujudkan pemerintahan yang akuntabel. Setiap warga negara melalui partisipasi penyusunan anggaran memiliki kesempatan untuk berperan aktif dalam perencanaan pembangunan sehingga mempunyai pengaruh dalam kebijakan pemerintah. Partisipasi penyusunan anggaran juga merupakan alat untuk mendidik dan memberdayakan warga negara dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik. Partisipasi penyusunan anggaran dapat membantu menciptakan transparansi sehingga mengurangi inefisiensi dan korupsi dalam pemerintahan. partisipasi penyusunan anggaran memiliki potensi untuk membuat pemerintah lebih responsif terhadap kebutuhan warga dan lebih bertanggung jawab dalam mengalokasikan sumber daya dan memberikan pelayanan (Anggarini dan Puranto, 2010).

Kinerja di suatu organisasi tidak akan menjadi lebih baik jika gaya kepemimpinan yang ada di dalam organisasi tersebut tidak memperhatikan partisipasi dari para pegawai mengenai kebutuhan-kebutuhan yang diperlukan. Kinerja suatu organisasi akan cenderung meningkat apabila gaya kepemimpinan yang dianut oleh suatu organisasi lebih mendengarkan dan peka terhadap informasi yang beredar di dalam suatu organisasi (Rante dkk, 2013). Kinerja dapat ditingkatkan melalui penggunaan informasi-informasi mengenai organisasi yang terangkum dalam sistem

akuntansi manajemen, karena dengan menggunakan sistem akuntansi manajemen secara maksimal maka kinerja yang ditetapkan oleh pimpinan menjadi lebih realistis untuk dicapai. Kinerja yang ditetapkan oleh pimpinan untuk tahun anggaran berikutnya terkadang dapat melonjak terlalu tinggi atau terlalu rendah karena adanya perubahan kebijakan atau peraturan, dimana informasi mengenai perubahan kebijakan tersebut dapat diperoleh sesegera mungkin melalui sistem akuntansi manajemen. Informasi yang terdapat dalam Sistem Akuntansi Manajemen sangat bermanfaat bagi organisasi, terutama bagi organisasi yang terdesentralisasi, karena dengan informasi tersebut maka organisasi mendapatkan arah yang lebih jelas dalam meningkatkan kinerjanya (Marina, 2009). Disinilah peranan dari sistem akuntansi manajemen yaitu memberikan informasi handal bagi pimpinan suatu organisasi dalam pengambilan keputusan sehingga dapat meningkatkan kinerja organisasi.

Dalam pengambilan keputusan di suatu organisasi dibutuhkan suatu sistem akuntansi manajemen yang dapat memberikan masukan pertimbangan yang *up to date* bagi pimpinan untuk pengambilan keputusan tersebut. Sistem akuntansi manajemen yang bagus untuk membantu pimpinan dalam pengambilan keputusan harus terdiri dari empat karakteristik yaitu ruang lingkup (*board scope*), tepat waktu (*timeliness*), *aggregation* dan *integration* (Chenhall dan Morris, 1986). Sistem akuntansi manajemen yang akan dibahas dalam penelitian ini difokuskan pada pengujian keempat karakteristik tersebut.

Riset sebelumnya mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan pengaruh sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja sudah banyak diulas oleh para peneliti terdahulu. Hasil yang diperoleh dari riset sebelumnya adalah sistem akuntansi manajemen mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja di suatu organisasi (Gul, 1994; Rante dkk, 2013; Tsui, 2001). Namun, terdapat juga riset yang menyimpulkan bahwa sistem akuntansi manajemen tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja di suatu organisasi (Marina, 2009). Riset dari Chong (2002) dan Wentzel (2002) menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Sementara riset yang lain juga ada yang menghasilkan kesimpulan bahwa partisipasi penyusunan anggaran tidak dapat berpengaruh secara langsung terhadap kinerja dan memerlukan adanya variabel lain yang mendukung partisipasi penyusunan anggaran untuk meningkatkan kinerja suatu organisasi (Poerwati, 2001). Oleh karena itu, peneliti termotivasi untuk membuktikan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja dengan menggunakan populasi Kantor Pertanahan Kabupaten atau Kota di seluruh Jawa Timur.

Populasi yang akan diambil dalam riset ini yaitu Kantor Pertanahan Kabupaten/Kota di seluruh Jawa Timur. Alasan diambilnya populasi tersebut karena adanya kinerja pemerintah yang kurang maksimal di lingkungan Badan Pertanahan Nasional Propinsi Jawa Timur. Hal ini dibuktikan dari laporan Realisasi Penyerapan Anggaran Kantor Wilayah Propinsi per 31 Desember 2016 yang dibuat oleh Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional, dimana Badan Pertanahan Nasional Propinsi Jawa Timur hanya menempati peringkat ke empat belas dan tidak masuk dalam sepuluh besar Realisasi Penyerapan Anggaran terbaik. Padahal, Badan Pertanahan Nasional Propinsi Jawa Timur merupakan satuan kerja yang mempunyai pagu anggaran terbesar ketiga dibandingkan dengan satuan kerja lain di seluruh Indonesia.. Dalam penelitian ini, penulis ingin membuktikan apakah kurang maksimalnya kinerja dalam penyerapan anggaran tersebut dikarenakan oleh kurangnya

partisipasi dalam pembuatan anggaran atau dikarenakan kurangnya penggunaan sistem akuntansi manajemen.

Perbedaan riset ini dengan riset-riset sebelumnya yaitu dalam riset ini menggunakan empat karakteristik untuk mengukur variabel sistem akuntansi manajemen. Karakteristik yang digunakan yaitu ruang lingkup, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi sesuai dengan riset yang dilakukan oleh Chenhall dan Morris (1986). Pada riset sebelumnya yang dilakukan oleh Cheng (2012) hanya menggunakan satu karakteristik untuk mengukur variabel sistem akuntansi manajemen yaitu karakteristik ruang lingkup. Penggunaan empat karakteristik ini lebih efektif dibandingkan dengan menggunakan satu karakteristik saja, hal ini sesuai dengan hasil dari beberapa penelitian sebelumnya (Chenhall dan Morris, 1986; Chia, 1995; Rante dkk, 2013) yang menggunakan empat karakteristik dalam mengukur sistem akuntansi manajemen.

Rumusan masalah yang dapat diambil dari riset ini yaitu:

1. Apakah partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap sistem akuntansi manajemen?
2. Apakah partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja?
3. Apakah sistem akuntansi manajemen berpengaruh terhadap kinerja?
4. Apakah partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja melalui sistem akuntansi manajemen?

TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Dalam penelitian ini, peneliti akan meneliti pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja melalui sistem akuntansi manajemen yang didasarkan pada teori kontingensi (*contingency theory*). Teori kontingensi (*contingency theory*) didasarkan pada premis bahwa tidak ada suatu sistem akuntansi yang dapat ditetapkan secara umum di semua bidang organisasi dan di segala situasi sehingga harus dirancang suatu sistem akuntansi manajemen yang terlebih dahulu disesuaikan agar penggunaannya dapat efektif. Ini berarti bahwa sistem akuntansi manajemen yang diterapkan oleh suatu organisasi tergantung pada situasi tertentu yang sedang dihadapi (Chong dan Chong, 1997). Menurut Otley (1980), pendekatan kontingensi memiliki arti bahwa tingkat keandalan sistem akuntansi manajemen memiliki efek yang berbeda untuk masing-masing situasi organisasi sehingga tingkat karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen mungkin tidak selalu sama untuk masing-masing organisasi dalam setiap kondisi. Organisasi menghadapi kontingensi dalam rangka menciptakan konfigurasi yang sesuai yang diharapkan dapat menciptakan efektivitas organisasi dan meningkatkan kinerja manajerial. Dengan adanya sistem akuntansi manajemen yang efektif maka dapat membantu pimpinan dalam pengambilan keputusan. Semakin canggih sistem akuntansi manajemen suatu organisasi maka dapat semakin efektif membantu pimpinan dalam mengambil keputusan.

Pengembangan Hipotesis dan Model Analisis

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja

Berdasarkan *Contingency Theory*, tidak ada satu sistem akuntansi yang dapat berlaku secara umum di semua bidang organisasi dan di segala situasi sehingga partisipasi penyusunan anggaran dapat dikatakan sebagai salah satu strategi untuk menanggapi segala situasi yang akan dihadapi oleh suatu organisasi. Jika partisipasi penyusunan

anggaran di suatu organisasi dilaksanakan dengan baik maka organisasi tersebut dapat berkinerja dengan baik untuk mengatasi berbagai situasi yang dihadapi dan juga organisasi dapat lebih efisiensi dalam menjalankan kegiatannya.

Banyak riset yang memberikan hasil bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh terhadap kinerja. Salah satunya hasil riset Jermias dan Setiawan (2008) yang menunjukkan bahwa tingkat hirarki dan sistem kontrol memperkuat hubungan antara anggaran partisipasi dengan kinerja. Ada juga riset dari Wentzel (2002) yang menunjukkan bahwa anggaran partisipasi yang dimediasi oleh persepsi keadilan dan komitmen pada tujuan organisasi dapat meningkatkan kinerja. Selain itu, riset Chong dan Chong (2002) terdapat dual effects dari komitmen pada tujuan organisasi dan informasi pekerjaan atas pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja. Dari penjabaran diatas maka hipotesis pertama yang dapat diambil dari riset ini yaitu:

H₁ : Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja.

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Sistem Akuntansi Manajemen

Sistem akuntansi manajemen dapat diterapkan di suatu organisasi dengan berdasarkan *Contingency Theory* yaitu untuk menghadapi situasi di luar perusahaan. Tidak ada suatu sistem akuntansi yang dapat berlaku untuk seluruh organisasi, sehingga setiap organisasi harus membuat suatu sistem akuntansi manajemen tertentu yang dapat dijalankan sesuai dengan kegiatan di organisasi tersebut, untuk menghadapi segala situasi yang nantinya berkaitan dengan organisasi tersebut. Dengan digunakannya sistem akuntansi manajemen untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka kinerja suatu organisasi dapat ditingkatkan.

Riset membuktikan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh terhadap sistem akuntansi manajemen (Cheng, 2012). Namun sistem akuntansi manajemen yang digunakan dalam penelitiannya hanya didasarkan pada karakteristik ruang lingkup saja, tanpa melihat karakteristik ketepatan waktu, agregasi dan integrasi. Sedangkan dalam penelitian ini menggunakan semua karakteristik tersebut dalam mengukur sistem akuntansi manajemen. Dari pembahasan sebelumnya maka hipotesis kedua yang dapat diperoleh adalah:

H₂: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap sistem akuntansi manajemen.

Pengaruh Sistem Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja

Penggunaan sistem akuntansi manajemen yang tepat untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengatasi ketidak pastian situasi yang dihadapi oleh organisasi. Hal ini diperlukan karena setiap organisasi akan mengalami berbagai situasi dalam menjalankan organisasinya dan tidak ada satupun sistem akuntansi yang dapat digunakan secara menyeluruh untuk mengatasi berbagai situasi tersebut (*Contingency Theory*). Dalam keadaan seperti itu organisasi perlu untuk membuat suatu sistem akuntansi manajemen yang dapat memenuhi kebutuhan organisasi.

Banyak riset sebelumnya yang membahas tentang pengaruh sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja. Gul dan Chia (1994) membuktikan bahwa sistem akuntansi manajemen, ketidakpastian lingkungan dan desentralisasi secara bersama-sama dapat mempengaruhi kinerja manajerial. Penelitian Tsui (2001) membuktikan bahwa sistem akuntansi manajemen berpengaruh terhadap kinerja yang diperkuat

dengan partisipasi dalam penyusunan anggaran. Dari penjelasan diatas maka dapat diambil hipotesis ketiga sebagai berikut:

H₃: Sistem akuntansi manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja.

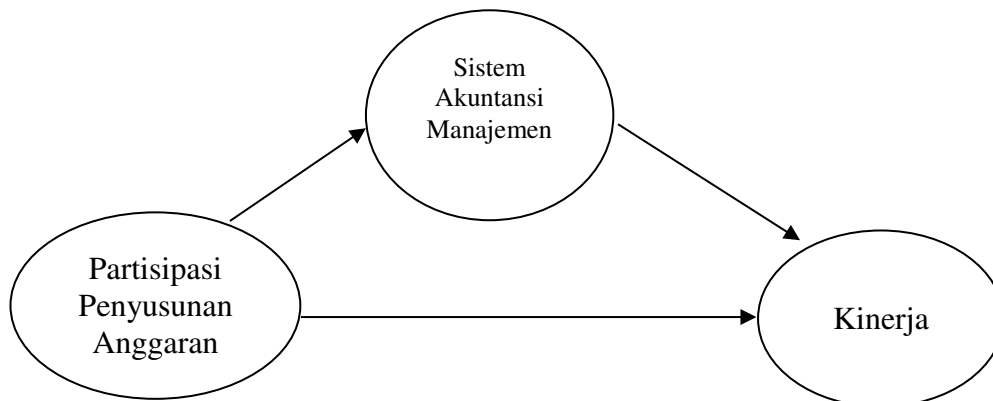
Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Melalui Sistem Akuntansi Manajemen

Partisipasi dalam penyusunan anggaran untuk meningkatkan kinerja melalui sistem akuntansi manajemen dapat diterapkan pada suatu organisasi untuk mengatasi segala situasi yang akan dihadapi organisasi. Dengan dipenuhinya empat karakteristik dari Chenhall dan Morris mengenai sistem akuntansi manajemen, maka kebutuhan pimpinan atau manajer dalam mencari informasi yang mendukung pembuatan suatu keputusan dapat terpenuhi. Sehingga pimpinan atau manajer tersebut juga dapat berkinerja dengan baik.

Riset Cheng (2012) membahas tentang keterkaitan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja yang dimediasi oleh sistem akuntansi manajemen, tetapi sistem akuntansi manajemen yang dimaksud disini hanya berdasarkan karakteristik *broad scope* saja. Sedangkan karakteristik utama dari sistem akuntansi manajemen sebenarnya ada empat yaitu *broad scope*, *timeliness*, *aggregation* dan *integration* (Chenhall dan Morris, 1986). Dari uraian diatas maka hipotesis keempat dari riset ini yaitu:

H₄ : Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja melalui sistem akuntansi manajemen.

Dari penjelasan di atas maka dapat diperoleh model analisis sebagai berikut:



Gambar 1
Model Analisis Penelitian

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Riset ini menggunakan jenis penelitian kuantitatif dimana data yang diperoleh adalah data mengenai partisipasi penyusunan anggaran, sistem akuntansi manajemen dan kinerja yang berbentuk bukan angka kemudian dirubah menjadi angka tertentu. Hasil

dari riset yang berjenis kuantitatif yaitu berupa pembahasan mengenai hipotesis yang diangkat oleh peneliti.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi penyusunan anggaran adalah proses keterlibatan individu-individu dalam penyusunan anggaran yang berpengaruh terhadap pencapaian target atau tujuan anggaran (Brownell, 1982). Partisipasi penyusunan anggaran dalam riset ini adalah variabel bebas atau variabel independen dan diukur melalui instrumen dari Milani (1975) dengan skala 1 sampai dengan 7. Instrumen ini berisi tentang 6 pertanyaan yang berisi tentang pengaruh dan keterlibatan responden untuk memberikan usulan atau masukan dalam proses penganggaran.

Sistem Akuntansi Manajemen

Sistem akuntansi manajemen adalah suatu sistem yang menyediakan informasi di bidang keuangan dan non keuangan yang relevan dan *reliabel* sehingga dapat digunakan sebagai pertimbangan dalam pengambilan keputusan (Rante dkk, 2013). Sistem akuntansi manajemen dalam riset ini disebut sebagai variabel mediasi dan diukur menggunakan instrumen dari Chenhall dan Moris (1986) dengan sembilan belas pertanyaan yang berskala 1 sampai dengan 9 dengan indikator *broad scope*, *timeliness*, *aggregation* dan *integration*.

Kinerja

Kinerja adalah keberhasilan suatu organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan oleh organisasi (Rante dkk, 2013). Kinerja dalam riset ini disebut variabel terikat atau variabel dependen dan diukur menggunakan instrumen dari Mahoney dkk (1965) dengan sembilan pertanyaan yang berskala 1 sampai dengan 9. Indikator yang digunakan dalam instrumen ini terdiri dari sembilan hal yaitu perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, *staffing*, negosiasi, mewakili dan kinerja keseluruhan.

Jenis dan Sumber Data

Riset ini menggunakan jenis data kuantitatif yaitu data mengenai partisipasi penyusunan anggaran, sistem akuntansi manajemen dan kinerja yang berbentuk bukan angka kemudian dirubah menjadi angka tertentu. Sumber data yang diperoleh dalam riset ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer dalam penelitian ini yaitu berupa kuesioner mengenai partisipasi penyusunan anggaran, sistem akuntansi manajemen dan kinerja yang telah diisi dan didapatkan langsung dari sampel penelitian. Data sekunder dalam penelitian ini yaitu berupa laporan mengenai realisasi kinerja yang ada di kantor pertanahan kabupaten atau kota di seluruh Jawa Timur.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah para pejabat eselon IV di 39 Kantor Pertanahan Kabupaten atau Kota yang ada di Jawa Timur dimana terdapat 6 pejabat eselon IV pada masing-masing Kantor Pertanahan Kabupaten atau Kota yang ada di Jawa Timur. Sampel dalam penelitian sebanyak 113 responden yang diperoleh dengan cara menggunakan purposive sampling yaitu pengambilan sampel yang terbatas pada jenis orang tertentu dimana orang tersebut dapat memberikan informasi yang diinginkan

karena mereka memiliki atau memenuhi kriteria yang ditentukan oleh peneliti (Sekaran, 2006). Kuesioner yang disebarakan yaitu sebanyak 234 kuesioner, dimana 113 kuesioner diisi dan dikembalikan kepada peneliti serta 121 kuesioner tidak kembali.

Kriteria Pengujian Hipotesis

Pengujian dari hipotesis yang dibuat dalam riset ini yaitu dengan menggunakan hasil dari *path analysis*. Kriteria pengujian hipotesis pertama, hipotesis kedua dan hipotesis ketiga diterima jika nilai signifikansi lebih kecil dari 1%, 5% atau 10% serta nilai *t* hitung lebih besar dari *t* tabel (Ghozali, 2006). Persamaan yang dapat diambil dari riset ini untuk menguji hipotesis pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap sistem akuntansi manajemen adalah sebagai berikut:

$$SAM = b_1 AP + e_1$$

Kriteria pengujian hipotesis keempat diterima sebagai mediasi penuh (*fully mediated*) apabila pengaruh tidak langsung variabel independen terhadap variabel dependen signifikan sementara pengaruh langsung variabel independen terhadap dependen tidak signifikan, sedangkan mediasi secara parsial (*partially mediated*) terjadi apabila pengaruh tidak langsung variabel independen terhadap variabel dependen signifikan dan pengaruh langsung variabel independen terhadap variabel dependen juga signifikan. Persamaan yang dapat diambil untuk menguji hipotesis keempat adalah sebagai berikut:

$$KIN = b_2 AP + b_3 SAM + e_2$$

Keterangan:

AP = Partisipasi penyusunan anggaran

SAM = Sistem akuntansi manajemen

KIN = Kinerja

b = Koefisien path

e = Error

Hipotesis keempat dibuktikan dengan menghitung pengaruh tidak langsung terlebih dahulu. Menurut Ghozali (2006) Pengaruh tidak langsung dapat diperoleh dari persamaan berikut:

$$\text{Pengaruh tidak langsung} = b_2 \times b_3$$

Total pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja juga harus diperhitungkan. Rumus yang dapat digunakan untuk menghitung total pengaruh yaitu:

$$\text{Total Pengaruh} = b_1 + (b_2 \times b_3)$$

Persamaan regresi dalam penelitian ini menggunakan nilai error yang diperoleh melalui persamaan sebagai berikut:

$$e = \sqrt{1 - R^2}$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji Validitas dan Reliabilitas

Anggaran Partisipatif

Setelah dilakukan analisis pada keenam item pertanyaan mengenai anggaran partisipatif maka semua pertanyaan dinyatakan valid secara statistik, artinya pertanyaan mampu menjelaskan dimensi anggaran partisipatif pada organisasi yang diteliti. Hasil uji reliabilitas untuk variabel anggaran partisipatif dapat dikatakan reliabel karena nilai Crobach Alpha yang dihasilkan lebih besar dari 0,60.

Kinerja

Setelah dilakukan analisis pada sembilan item pertanyaan mengenai kinerja maka semua pertanyaan dinyatakan valid secara statistik, artinya pertanyaan mampu menjelaskan dimensi kinerja pada organisasi yang diteliti. Khusus untuk pertanyaan pada item ke sembilan, jawaban dari responden disesuaikan dengan laporan realisasi anggaran, hal ini dikarenakan agar dapat diperoleh hasil penilaian kinerja yang lebih realistis. Hasil uji reliabilitas untuk variabel kinerja dapat dikatakan reliabel karena nilai Crobach Alpha yang dihasilkan lebih besar dari 0,60.

Sistem Akuntansi Manajemen

Setelah dilakukan analisis pada sembilan belas item pertanyaan mengenai sistem akuntansi manajemen maka semua pertanyaan dinyatakan valid secara statistik, artinya pertanyaan mampu menjelaskan karakteristik sistem akuntansi manajemen pada organisasi yang diteliti. Hasil uji reliabilitas untuk variabel sistem akuntansi manajemen dapat dikatakan reliabel karena nilai Crobach Alpha yang dihasilkan lebih besar dari 0,60.

Uji Hipotesis

Uji Hipotesis 1

Hasil uji hipotesis 2 dapat dilihat sebagai berikut:

Tabel 1
Hasil Regresi Variabel Partisipasi Penyusunan
Anggaran Terhadap Variabel Sistem Akuntansi
Manajemen

H	Pengaruh	Koef Path	T hitung	Sig	R Square	Keterangan
H ₁	Partisipasi penyusunan anggaran Terhadap Sistem Akuntansi Manajemen	0,330	3,678	0,000	0,109	Signifikan

Variabel partisipasi penyusunan anggaran secara statistik memberikan pengaruh signifikan terhadap Sistem Akuntansi Manajemen. Hal ini terbukti dari nilai signifikansi sebesar 0,000 yang berarti nilai tersebut masih lebih kecil dari nilai signifikansi yang disyaratkan yaitu sebesar 1% dan nilai t hitung sebesar 3,678 dimana nilai tersebut lebih besar dari pada nilai t tabel yaitu sebesar 2,6204. Koefisien determinasi parsial (R²) untuk variabel partisipasi penyusunan anggaran adalah sebesar 0.109. Dengan

demikian dapat disimpulkan bahwa H_1 diterima atau partisipasi penyusunan anggaran yang semakin baik akan semakin meningkatkan Sistem Akuntansi Manajemen.

Persamaan regresi untuk hipotesis 1 adalah :

$$\begin{aligned} \text{SAM} &= b_1 \text{ AP} + e_1 \\ \text{SAM} &= 0,330 \text{ AP} + 0,944 \end{aligned}$$

Perhitungan untuk error didapat dari

$$e_1 = \sqrt{1 - R^2} = \sqrt{1 - 0,109} = 0,944$$

Uji Hipotesis 2

Variabel partisipasi penyusunan anggaran secara statistik memberikan pengaruh signifikan terhadap Kinerja. Hal ini terbukti dari nilai signifikansi sebesar 0,003 yang berarti nilai tersebut masih lebih kecil dari nilai signifikansi yang disyaratkan yaitu sebesar 1% dan nilai t hitung sebesar 3,034 dimana nilai tersebut lebih besar dari pada nilai t tabel yaitu sebesar 2,6204. Koefisien determinasi parsial (R^2) untuk variabel partisipasi penyusunan anggaran adalah sebesar 0,077. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa H_2 diterima atau partisipasi penyusunan anggaran yang semakin baik akan semakin meningkatkan kinerja.

Uji Hipotesis 3

Variabel Sistem Akuntansi Manajemen secara statistik memberikan pengaruh positif signifikan terhadap Kinerja. Hal ini terbukti dari nilai signifikansi sebesar 0,014 yang berarti nilai tersebut masih lebih kecil dari nilai signifikansi yang disyaratkan yaitu sebesar 5% dan nilai t hitung sebesar 2,511 dimana nilai tersebut lebih besar dari pada nilai t tabel yaitu sebesar 1,9813. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa H_3 diterima atau Sistem Akuntansi Manajemen yang semakin baik akan semakin meningkatkan kinerja.

Uji Hipotesis 4

Berikut hasil pengujian hipotesis 4

Tabel 2
Hasil Regresi Variabel Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Variabel Sistem Akuntansi Manajemen Terhadap Variabel Kinerja

H	Pengaruh	Koef Path	T hitung	Sig	R Square	Keterangan
H_2	Partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja	0,279	3,034	0,003	0,173	Signifikan
H_3	Sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja	0,231	2,511	0,014		Signifikan

Hasil regresi variabel partisipasi penyusunan anggaran dan variabel sistem akuntansi manajemen terhadap variabel kinerja menunjukkan nilai signifikansi 0,003 ($0,003 < 1\%$) dan 0,014 ($0,014 < 5\%$); nilai t hitung 3,034 ($3,034 > 2,6204$) dan 2,511 ($2,511 > 1,9813$); nilai koefisien $b_2=0,279$ dan $b_3=0,231$. Berdasarkan hasil regresi tersebut maka dapat ditarik persamaan sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{KIN} &= b_2 \text{ AP} + b_3 \text{ SAM} + e_2 \\ \text{KIN} &= 0,279 \text{ AP} + 0,231 \text{ SAM} + 0,909 \end{aligned}$$

Perhitungan untuk eror didapatkan dari:

$$e2 = \sqrt{1 - R^2} = \sqrt{1 - 0,173} = 0.909$$

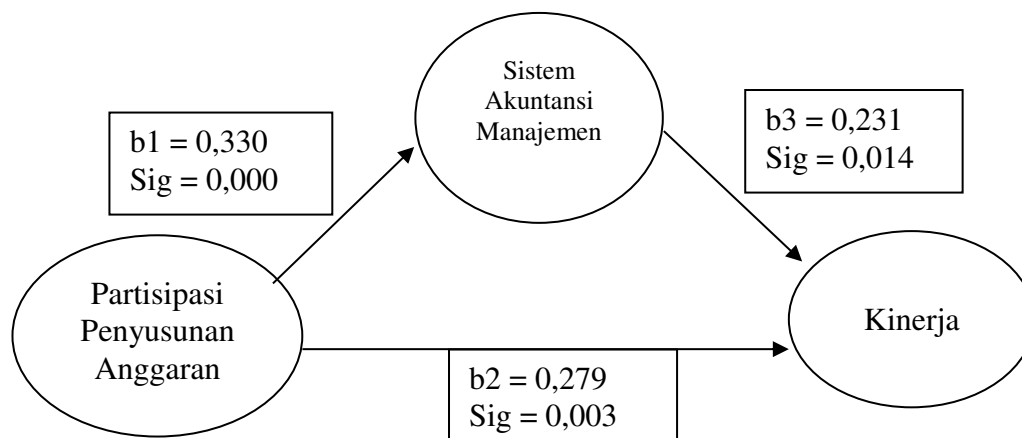
Dari persamaan diatas maka selanjutnya dapat dihitung pengaruh tidak langsung dan total pengaruh. Pengaruh tidak langsung dapat dihitung sebagai berikut:

$$(b1) \times (b3) = (0,330) \times (0,231) = 0,07623$$

Total pengaruh dapat dihitung sebagai berikut:

$$b2 + (b1 \times b3) = 0,279 + 0,07623 = 0,35523$$

Menurut Baron dan Kenny (1986), mediasi penuh (*fully mediated*) apabila pengaruh tidak langsung variabel independen terhadap variabel dependen signifikan sementara pengaruh langsung variabel independen terhadap dependen tidak signifikan, sedangkan mediasi secara parsial (*partially mediated*) terjadi apabila pengaruh tidak langsung variabel independen terhadap variabel dependen signifikan dan pengaruh langsung variabel independen terhadap variabel dependen juga signifikan. Berdasarkan kriteria Baron dan Kenny (1986) maka dapat disimpulkan bahwa dalam tahapan ini terjadi pengaruh mediasi secara parsial. Dalam penelitian ini variabel independen berpengaruh secara langsung terhadap variabel dependen dengan nilai signifikansi 0,003 ($0,003 < 1\%$); variabel independen berpengaruh terhadap variabel mediasi dengan nilai signifikan 0,000 ($0,000 < 1\%$) dan variabel mediasi berpengaruh terhadap variabel dependen dengan nilai signifikan 0,014 ($0,014 < 5\%$). Dari hasil tersebut maka dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2
Model Hasil Penelitian

Hasil analisis jalur menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dapat memberikan pengaruh positif terhadap kinerja secara langsung dan secara tidak langsung, sehingga dapat disimpulkan bahwa terjadi *partial mediating*.

Pembahasan

Hasil uji hipotesis 1 pada sub bab sebelumnya menunjukkan bahwa hipotesis 1 dalam penelitian ini diterima. Hasil pengujian hipotesis 1 dalam penelitian ini mendukung penelitian Cheng (2012) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran

berpengaruh positif terhadap sistem akuntansi manajemen. Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran pada kantor pertanahan kabupaten atau kota di seluruh Jawa Timur menggunakan banyak informasi dari sistem akuntansi manajemen dalam merencanakan, melaksanakan maupun memonitor kegiatan organisasinya. Penggunaan sistem akuntansi manajemen tentunya berkaitan dengan informasi mengenai pelaksanaan program-program utama yang sedang berjalan, aturan-aturan terbaru yang akan diterapkan dan dokumen-dokumen yang membantu dalam pengambilan keputusan.

Hasil uji hipotesis 2 pada sub bab sebelumnya menunjukkan bahwa hipotesis 2 dalam penelitian ini diterima. Hasil pengujian hipotesis 2 dalam penelitian ini mendukung penelitian Jermias dan Setiawan (2008), Wentzel (2002), Chong dan Chong (2002) dan Cheng (2012) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja. Penyusunan anggaran perlu melibatkan bawahan untuk mencegah dampak disfungsi. Partisipasi anggaran dapat dinilai sebagai suatu cara yang dapat meningkatkan kinerja setiap anggota organisasi secara individual karena partisipasi dalam penyusunan anggaran mendorong anggota organisasi untuk mempertanggung jawabkan kinerjanya.

Hasil uji hipotesis 3 pada sub bab sebelumnya menunjukkan bahwa hipotesis 3 dalam penelitian ini diterima. Hasil pengujian hipotesis 3 dalam penelitian ini mendukung penelitian Tsui (2001) dan juga penelitian Gul dan Chia (1994) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap sistem akuntansi manajemen. Penggunaan informasi yang disediakan sistem akuntansi manajemen membantu pimpinan dalam memposisikan organisasinya. Informasi sistem akuntansi manajemen mampu menghadapi ketidakpastian situasi yang dihadapi organisasi dan merencanakan strategi perubahan organisasi. Dari keseluruhan hasil tersebut menunjukkan bahwa dengan adanya sistem akuntansi manajemen akan meningkatkan kinerja. Hal ini dapat dikatakan bahwa sistem akuntansi manajemen dapat menyediakan sumber informasi penting untuk membantu pimpinan dalam mengendalikan aktivitasnya untuk mencapai tujuan organisasi.

Hasil uji hipotesis 4 sebelumnya menunjukkan bahwa hipotesis 4 dalam penelitian ini diterima. Hasil pengujian hipotesis 4 dalam penelitian ini mendukung penelitian Cheng (2012) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja melalui sistem akuntansi manajemen.

Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap sistem akuntansi manajemen dimana sistem akuntansi manajemen juga berpengaruh signifikan terhadap kinerja. Dari hasil tersebut, sistem akuntansi manajemen mampu memediasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Pemanfaatan sistem akuntansi manajemen dapat memberikan informasi yang memperbaiki kinerja pimpinan dalam menyelesaikan pekerjaan secara lebih efektif untuk mencapai tujuan organisasi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kinerja dapat meningkat apabila pimpinan memanfaatkan sistem akuntansi manajemen untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

SIMPULAN

Kesimpulan dari penelitian ini yaitu secara parsial partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja, sistem akuntansi manajemen Kantor Pertanahan Kabupaten atau Kota di seluruh Jawa Timur, serta hasil penelitian menunjukkan secara

parsial sistem akuntansi manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja. Begitu pula untuk hasil penelitian yang keempat menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja melalui Sistem akuntansi manajemen dengan sebagai *partial mediation*.

KETERBATASAN

Keterbatasan dalam penelitian ini yaitu hanya terfokus pada efek interaksi antara anggaran partisipasi dan sistem akuntansi manajemen pada kinerja, variabel lainnya seperti desentralisasi, gaya kepemimpinan, ketidak pastian lingkungan, dan sebagainya harus dipertimbangkan dalam penelitian selanjutnya.

SARAN

Berdasarkan kesimpulan tersebut maka peneliti merekomendasikan agar para eselon IV perlu memberikan bimbingan dan pembinaan mengenai partisipasi dalam penyusunan anggaran sehingga bawahan tidak ragu dan yakin dalam menyampaikan aspirasi-aspirasi dari masing-masing individu dan perlu adanya suatu regulasi yang jelas mengenai partisipasi dalam penyusunan anggaran dan sistem akuntansi manajemen yang di dalamnya juga mencakup *reward and punishment* atas pelaksanaannya.

DAFTAR PUSTAKA

- Anggarini, Y. Puranto, B. H. (2010). *Anggaran Berbasis Kinerja: Penyusunan APBD Secara Komprehensif*. Yogyakarta: STIM YKPN.
- Brownell, P. (1982). *A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control*. *Accounting Review*: 766-777.
- Cheng, M. T. (2012). *The Joint Effect of Budgetary Participation and Broad- Scope Management Accounting Systems on Management Performance*. *Asian Review of Accounting*, 20(3), 184-197
- Chenhall, R. H., dan Morris, D. (1986). *The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems*. *Accounting Review*, 16-35.
- Chia, Y. M. (1995). *Decentralization, Management Accounting System (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study*. *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(6), 811-830.
- Chong, V. K., dan Chong, K. M. (2002). *Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach*. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 65-86.
- Chong, V. K. dan Chong, K. M. (1997). *Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems*. *Accounting and Business Research* 27(4): 268-276.
- Ghozali, I. (2006). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit-Undip.
- Gul, F. A. Chia, Y. M. (1994). *The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial*

- Performance: a Test of Three-Way Interaction. Accounting, Organizations and Society*, 19(4-5), 413-426.
- Jermias, J. Setiawan, T. (2008). *The Moderating Effects of Hierarchy and Control Systems on the Relationship Between Budgetary Participation and Performance. The International Journal of Accounting*, 43(3), 268-292.
- Kurrohman, T. (2013). Evaluasi Penganggaran Berbasis Kinerja Melalui Kinerja Keuangan Yang Berbasis *Value For Money* Di Kabupaten/Kota Di Jawa Timur. *Jurnal Dinamika Akuntansi* Vol. 5, No. 1, pp. 1-11.
- Mahoney, T. A. Jerdee, T.H. Carroll, S.J. (1965). *The job (s) of management. Industrial Relations: A Journal of Economy and Society* 4(2): 97-110.
- Mardiasmo. (2002). Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: ANDI.
- Marina, A. (2009). Pengaruh Sistem Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Ketidakpastian Lingkungan Dan Desentralisasi Sebagai Variabel Moderating. Universitas Muhammadiyah Surabaya.
- Milani, K. (1975). *The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. The accounting review* 50(2): 274-284.
- Nasir, M. (2010). Perubahan Sistem Penganggaran di Indonesia dan Dampaknya pada Kinerja. Pidato Pengukuhan Upacara Penerimaan Jabatan Guru Besar Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
- Otley, D. T. (1980). *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. Accounting, Organizations and society* 5(4): 413-428.
- Poerwati, T. (2001). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Variabel Moderating. Universitas Diponegoro.
- Rante, A., Rosidi, dan Djamhuri, A. (2013). *Management Accounting System as Mediating the Effect of Decentralization and Leadership Style on Managerial Performance. Finance and Banking Journal*. Vol. 15 No. 1
- Sekaran, Uma. (2006). Metodologi Penelitian untuk Bisnis. Jakarta: Salemba Empat
- Tsui, J. S. (2001). *The Impact of Culture on the Relationship Between Budgetary Participation, Management Accounting Systems, and Managerial Performance: an Analysis of Chinese and Western Managers. The International Journal of Accounting*, 36(2), 125-146.
- Utomo, N. A., Ngakan, P. O., dan Dermawan, A. (2007). Anggaran Berbasis Kinerja: Tantangannya Menuju Tata Kelola Kehutanan yang Baik. *Governance Brief Number* 37.
- Wentzel, K. (2002). *The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting. Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 247-271.

