

PENGARUH TEKANAN ANGGARAN, PARTISIPASI ANGGARAN, TERHADAP KINERJA MANAJERIAL

Zaenal Affi¹, Zuliyati²

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Muria Kudus

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris pengaruh tekanan anggaran terhadap kinerja manajerial, untuk memperoleh bukti empiris pengaruh tekanan anggaran terhadap partisipasi anggaran dan untuk memperoleh bukti empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pejabat SKPD Kabupaten Kudus. Pengumpulan data dengan menggunakan kuesioner. Dari kuesioner yang dikirimkan sebanyak 138 kuesioner, hanya 120 kuesioner yang kembali dan siap digunakan untuk menguji hipotesis. Hasil analisis menunjukkan bahwa uji pengaruh langsung variabel tekanan anggaran terhadap kinerja menunjukkan nilai P-value > 0,05, sedangkan pengaruh tekanan anggaran terhadap partisipasi anggaran dan pengaruh Partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial menunjukkan nilai P-value < 0,001. Hal tersebut menunjukkan bahwa H₁, H₂ dan H₃ dapat diterima. Dengan demikian variabel partisipasi anggaran merupakan variabel mediator yang menghubungkan antara tekanan anggaran terhadap kinerja manajerial

Kata Kunci: Tekanan Anggaran, Partisipasi Anggaran, Kinerja Manajerial

1. PENDAHULUAN

Kinerja menjadi gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi dan misi organisasi yang tertuang dalam strategi perencanaan suatu organisasi. Pengukuran kinerja adalah suatu proses penilaian kemajuan pekerjaan terhadap tujuan dan sasaran yang telah ditentukan sebelumnya, termasuk informasi tentang efisiensi penggunaan sumberdaya dalam menghasilkan *output* yang berkualitas, membandingkan hasil kerja dengan rencana kerja, serta menunjuk efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan.

Pemberlakuan UU No.32 tahun 2004 tentang pemerintahan daerah memberikan dampak perubahan pada sistem pemerintahan yang mulanya menganut pola pertanggungjawaban terpusat beralih menjadi pola desentralisasi, dimana daerah diberikan kewenangan luas untuk mengelola dan bertanggung jawab secara nyata atas potensi daerah yang dimiliki. Kewenangan luas tersebut tidak berlaku untuk urusan pemerintahan yang oleh undang-undang ditentukan menjadi urusan pemerintah, meliputi politik luar negeri, pertahanan, keamanan, yustisi, moneter dan fiskal nasional serta agama. Dengan adanya sistem otonomi daerah tersebut, mengakibatkan pergeseran orientasi pemerintah dari *command and control* menjadi berorientasi pada tuntutan dan kebutuhan publik.

Tekanan anggaran merupakan gaya penilaian atasan terhadap prestasi bawahan melalui keberhasilan bawahan mencapai tujuan anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Hopwood (1972) dan Otley (1978) dalam Kung *et.al* (2013) menyatakan bahwa tekanan anggaran adalah merupakan gaya penilaian atasan untuk menilai prestasi bawahan dengan menggunakan data akuntansi dalam pencapaian tujuan anggaran. Kenis (1979) juga menyatakan tekanan anggaran merupakan gaya penilaian pengurus atasan terhadap prestasi bawahan melalui varians anggaran. Hal ini dapat digunakan sebagai dasar untuk membenarkan tindakan bawahan dan dengan cara demikian dapat memotivasi mereka dalam mencapai kinerja.

Penelitian mengenai pengaruh tekanan dalam anggaran terhadap kinerja menjadi topik yang menarik karena hasil penelitian ini telah menimbulkan debat yang berkepanjangan di kalangan peneliti-peneliti dalam bidang akuntansi. Penelitian-penelitian terdahulu menunjukkan bahwa pengaruh tekanan dalam anggaran terhadap kinerja menunjukkan hasil yang saling bertentangan, sebagaimana penelitian Hopwood (1972;1974) menjelaskan bahwa penekanan anggaran yang kaku dan bersifat menghukum dapat meningkatkan ketegangan hubungan kerja, Sedangkan Otley (1978) menemukan bahwa tekanan dalam anggaran dapat meningkatkan kinerja.

Perbedaan penelitian Hopwood (1972;1974) dan Otley (1978) seakan-akan melandasi setiap penemuan hasil penelitian yang berbeda-beda di dalam penelitian-penelitian selanjutnya (Brownell 1982a, 1982b; Hirst, 1987b). Beberapa peneliti menemukan dimensi ini meningkatkan kinerja (Merchant, 1981, 1985; Otley, 1978) sedangkan peneliti yang lain menemukan hubungan yang negatif (Hirst, 1987b; Imoisili, 1989). Faktor yang menyebabkan hasil penelitian terhadap hubungan antara tekanan anggaran dan kinerja tidak konsisten adalah faktor kontinjensi. Faktor kontinjensi yang akan di gunakan dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran yang menghubungkan antara tekanan anggaran dan kinerja.

1.1 Rumusan Masalah

Hasil penelitian yang berbeda mengenai tekanan anggaran terhadap kinerja disebabkan oleh faktor kontinjensi. Faktor kontinjensi yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran, sehingga dalam penelitian ini akan menguji pengaruh antara tekanan anggaran dan kinerja dengan menggunakan variabel partisipasi anggaran sebagai mediator. Dari uraian di atas, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah tekanan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial?
2. Apakah tekanan anggaran berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran?
3. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial?

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pendekatan Kontinjensi (*Contingency Approach*)

Pendekatan teori kontinjensi mengidentifikasi bentuk-bentuk optimal pengendalian organisasi di bawah kondisi operasi yang berbeda dan mencoba untuk menjelaskan bagaimana prosedur operasi pengendalian organisasi tersebut. Pendekatan akuntansi pada akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi secara universal selalu tepat untuk dapat diterapkan pada setiap organisasi, tetapi hal ini tergantung pada faktor kondisi atau situasi yang ada dalam organisasi.

Berdasarkan teori kontinjensi jika dalam organisasi anggaran merupakan faktor yang paling dominan dalam mengukur kinerja bawahan, maka kondisi ini dinamakan tekanan anggaran atau *budget emphasis* (Mulyani, 2012). Ketika anggaran digunakan sebagai alat pengukur kinerja bawahan dalam suatu organisasi, maka akan terjadi tekanan anggaran dari atasan kepada bawahan untuk merealisasikan anggaran yang telah direncanakan, sehingga akan terjadi ketegangan kerja yang mengakibatkan penurunan prestasi kerja. Peran partisipasi anggaran dalam keadaan seperti ini sangat diperlukan untuk memediasi hubungan antara tekanan anggaran terhadap kinerja manajerial supaya kinerja manajerial bawahan meningkat.

2.2 Anggaran Sektor Publik

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Sedangkan penganggaran adalah proses atau metoda untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politik. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta yang relatif kecil nuansa politiknya. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan, dan diberi masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrument akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

Penganggaran sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Proses penganggaran organisasi sektor publik dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategi telah selesai dilakukan. Anggaran merupakan artikulasi dari hasil perumusan strategi dan perencanaan strategi yang telah dibuat. Tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang sudah disusun. Anggaran merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi. (Mardiasmo, 2005).

2.3. Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) di Kabupaten Kudus

Menurut Munandar (2001) pada organisasi pemerintahan, manajer atau birokrat mengemban akuntabilitas ganda (*dual accountability*), yakni bertanggung jawab kepada kepala organisasinya (di Pemda disebut SKPD atau kepala daerah) dan juga kepada masyarakat (yang diwakili oleh lembaga perwakilan atau DPRD). Pada saat ini, dalam penganggaran di pemerintahan daerah di Kabupaten Kudus dengan melibatkan masyarakat secara langsung melalui mekanisme MUSRENBANG (Musyawarah Perencanaan Pembangunan). Kegiatan tersebut merupakan forum musyawarah tahunan para pemangku kepentingan (*stakeholder*) di Kabupaten Kudus untuk mematangkan Rancangan Rencana Kerja Pembangunan Daerah (RKPD) Kabupaten Kudus dengan merujuk kepada Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD).

Proses penyusunan RKPD Kabupaten Kudus Tahun 2014 diawali dengan penyelenggaraan Musyawarah Perencanaan Pembangunan (Musrenbang) Tahun 2013 yang berpedoman pada Surat Gubernur Jawa Tengah tanggal 8 Februari 2013 Nomor 050/02832, perihal: Arah Kebijakan Pembangunan Tahun 2014 dan penyelenggaraan Musrenbang Tahun 2013. Musrenbang merupakan forum antar pemangku kepentingan dalam rangka menyusun rencana pembangunan daerah. Pemangku kepentingan sebagaimana dimaksud yaitu pihak-pihak yang langsung atau tidak langsung mendapatkan manfaat atau dampak dari perencanaan dan pelaksanaan pembangunan daerah yang efektif dan partisipatif. Hasil kegiatan pelaksanaan Musrenbang menjadi bahan penyusunan rancangan akhir RKPD Tahun 2014, untuk ditetapkan dengan Peraturan Bupati. RKPD Tahun 2014 menjadi dasar perumusan rancangan

akhir Rencana Kerja SKPD (Renja SKPD) Tahun 2014, penyusunan rancangan Kebijakan Umum APBD (KUA) dan rancangan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS) Tahun 2014. KUA dan PPAS tersebut selanjutnya dibahas Bupati bersama DPRD untuk disepakati sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah sebagaimana diubah beberapa kali terakhir dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

2.4. Kinerja Manajerial

Penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektifitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan standard sasaran dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya (Mulyadi, 1993 hal 419). Kinerja manajerial yang diperoleh atasan merupakan salah satu faktor yang dapat di pakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi. Karena organisasi pada dasarnya dijalankan oleh manusia, maka penilaian kinerja sesungguhnya merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan peran yang mereka mainkan didalam organisasi. Dalam organisasi sektor publik tingkat atas mendelegasikan sebagian wewenangnya kepada manajemen ditingkat bawahannya disertai dengan alokasi sumber daya yang diperlukan, penggunaan wewenang dan konsumsi sumber daya dalam pelaksanaan dipertanggung jawabkan dalam bentuk pengukuran kinerja. Berdasarkan hasil penilaian kinerja tersebut, atasan memberikan penilaian terhadap kinerja bawahan, dan sebaliknya bagi bawahan akan mendapatkan umpan balik mengenai bagaimana atasan menilai kinerja mereka (Mulyadi, 1993 hal 423).

Dalam pencapaian sasaran atas peningkatan kinerja maka diperlukan suatu pertimbangan atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi masalah tersebut. Hal ini penting sebagai tolak ukur dari suatu pelaksanaan konsep dalam usaha meningkatkan kinerja. Kinerja merupakan faktor penting yang digunakan untuk mengukur efektifitas dan efisiensi organisasi. Oleh karena itu, kinerja manajerial sangat penting dalam menentukan keberhasilan organisasi.

2.5. Tekanan anggaran

Tekanan anggaran atau *Budget emphasis* menurut (Hirst, 1981, 1083; Merchant dan Manzoni, 1989) dalam operasionalnya sangat menekankan pada aspek ukuran performansi akuntansi seperti target anggaran, disamping pentingnya pengendalian biaya sebagai kriteria performansi atau kinerja manajerial (Kenis 1979). Evaluasi kinerja cenderung berhubungan sangat dekat dengan sistem penghargaan, maka kriteria evaluasi kinerja menjadi pusat perhatian dan semakin menarik (Siegel dan Marconi, 1989) karena kriteria tersebut akan mempengaruhi penghargaan atau kompensasi atas performansi subordinat dalam bentuk remunerasi, bonus, promosi dan lain-lain (baik secara intrinsik maupun ekstrinsik). *Budget emphasis* juga dapat diartikan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran.

Mardiasmo (2005) menyatakan bahwa tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun, anggaran merupakan *managerial plan of action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi. Dalam fungsinya sebagai alat perencanaan, anggaran dapat digunakan untuk merencanakan berbagai aktifitas suatu pusat pertanggung jawaban agar dalam pelaksanaan aktivitasnya sesuai dengan apa yang telah direncanakan. Sering kali, suatu organisasi menggunakan anggaran sebagai satu-satunya untuk mengukur kinerja. Anggaran dapat pula berfungsi sebagai alat pengendalian bilamana anggaran digunakan sebagai tolak ukur kinerja suatu pusat pertanggung jawaban. Jika dalam organisasi anggaran merupakan faktor yang paling dominan dalam mengukur kinerja bawahan, maka kondisi ini dinamakan tekanan anggaran atau *budget emphasis* (Mulyani, 2012). Ketika anggaran digunakan sebagai alat pengukur kinerja bawahan dalam suatu organisasi, maka akan terjadi tekanan anggaran dari atasan kepada bawahan untuk merealisasikan anggaran yang telah disusun, kondisi seperti ini akan mengakibatkan terjadinya ketergangen kerja sehingga diperlukan suatu model perencanaan anggaran melalui partisipasi anggaran untuk meningkatkan kinerja.

2.6. Partisipasi anggaran

Proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran (*role setting*) dalam usaha pencapaian sasaran anggaran. Siapa saja yang akan berperan dalam pencapaian sasaran anggaran dan sumber daya yang disediakan bagi pemegang peran tersebut akan ditetapkan dalam proses penyusunan anggaran. Kenis (1979) menyatakan partisipasi penganggaran mengacu pada sejauh mana atasan berpartisipasi dalam menyiapkan anggaran dan memengaruhi tujuan anggaran pusat-pusat pertanggungjawaban mereka. Brownell (1982) mendefinisikan partisipasi dalam penyusunan anggaran sebagai proses dimana individu-individu yang terlibat di dalamnya memiliki pengaruh pada penyusunan target anggaran yang akan dievaluasi dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran. Kren (1992) menyatakan bahwa dengan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran, atasan akan terlibat dalam mempertimbangkan dan mengevaluasi alternatif-alternatif dari tujuan anggaran.

Dengan adanya tekanan anggaran yang dilakukan oleh atasan kepada bawahannya maka akan meningkatkan partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran. Bawahan yang memiliki partisipasi anggaran yang tinggi akan lebih memahami tujuan anggaran, selain itu Individu-individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran dapat memberikan informasi-informasi privat mereka sehingga asimetri informasi dapat diminimalkan. Diharapkan dengan adanya tekanan anggaran dari atasan kepada bawahan akan meningkatkan kinerja, dimana seorang pimpinan menempatkan anggaran sebagai tolak ukur kinerja maka akan tercipta keselarasan tujuan antara individu-individu yang terlibat dalam proses penganggaran dengan tujuan organisasi secara keseluruhan.

2.6. Penelitian Terdahulu

Lau dan Ian (1997) menguji apakah interaksi tekanan anggaran, partisipasi anggaran, dan kesukaran tugas mempengaruhi kinerja manajerial. Selanjutnya, beliau menguji apakah ada pengaruh rentas budaya bangsa dalam interaksi tersebut. Dalam penelitiannya Lau dan Ian (1997) melakukan penelitian dengan memilih sampel secara acak sebanyak 197 manajer menengah dari lembaga keuangan, dengan rincian 90 berasal dari Australia dan 107 dari Singapura. Hasil penelitian mereka mendapati bahwa (1) Interaksi antara tekanan anggaran, partisipasi anggaran dan kesukaran tugas mempengaruhi kinerja manajerial adalah tidak signifikan. Tetapi, tekanan anggaran dan partisipasi anggaran keduanya sangat signifikan dan berpengaruh positif pada kinerja manajerial. Hal ini menunjukkan bahwa pengaruh yang bermanfaat dari kombinasi yang sesuai dari tingginya tekanan anggaran dan partisipasi anggaran dalam situasi kesukaran tugas yang rendah sebagaimana hasil penemuan Brownell dan Dunk (1991) dapat digeneralisasikan pada sektor lembaga keuangan, (2) Tekanan anggaran yang tinggi, tanpa melihat partisipasi anggaran, adalah berkaitan dengan peningkatan kinerja manajerial dalam situasi kesukaran tugas yang rendah. (3) Partisipasi anggaran yang tinggi, tanpa melihat tekanan anggaran, adalah berkaitan dengan peningkatan kinerja manajerial dalam situasi kesukaran tugas yang tinggi, dan (4) Tidak ada pengaruh budaya nasional dalam interaksi antara tekanan anggaran dan partisipasi anggaran mempengaruhi kinerja bawahan pada sektor lembaga keuangan.

Kunget.al (2013) menguji tentang hubungan antara tekanan anggaran, *budget planning models* dan kinerja pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di majalah *commonwelth*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *budget planning models* sepenuhnya memediasi pengaruh tekanan anggaran pada kinerja manajerial dan organisasi. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin baik tekanan anggaran melalui *budget planning models* akan meningkatkan kinerja perusahaan manufaktur yang terdaftar di majalah *commonwelth*.

Setiadi (2013) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial pada organisasi sektor publik. Penelitian ini juga bertujuan untuk menguji apakah komitmen organisasi dan *budget emphasis* memediasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Hasil analisis penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh langsung terhadap kinerja manajerial, komitmen organisasi dan *budget emphasis*. Selain itu, partisipasi anggaran juga berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui komitmen organisasi dan *budget emphasis* sebagai variabel *intervening*.

Giri, (2014) pengaruh partisipasi penganggaran pada kinerja manajerial dengan keadilan distributif, keadilan prosedural, dan komitmen tujuan anggaran sebagai variabel pemediasi. Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner, dengan 37 manajer tingkat menengah RSUP Sanglah sebagai responden. Responden dipilih berdasarkan metode purposive sampling, yaitu memiliki jabatan (kepala bidang/kepala bagian/kepala unit dan kepala sub bidang/kepala sub bagian/kepala sub unit), telah menduduki jabatan tersebut minimal 1 tahun, serta terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Teknik analisis yang digunakan adalah Partial Least Square (PLS). Hasil analisis statistik penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh pada kinerja manajerial dengan keadilan distributif, keadilan prosedural, dan komitmen tujuan anggaran sebagai variabel pemediasi.

2.7. Pengembangan Hipotesis

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₁ : Tekanan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial.

H₂ : Tekanan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi anggaran

H₃ : Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kinerja Manajerial

3. MODEL PENELITIAN

3.1. Desain Penelitian

Jenis penelitian ini adalah penelitian lapangan (*field research*) yaitu penelitian yang dilakukan dengan cara survei untuk mengumpulkan data di lapangan guna memperoleh gambaran tentang pengaruh tekanan anggaran terhadap kinerja manajerial. Desain penelitian yang digunakan dalam penelitian ini bersifat penjelasan (*eksploratory research*) karena merupakan penelitian yang menjelaskan hubungan kausal antar variabel melalui pengujian hipotesis.

Dalam Penelitian ini akan menguji pengaruh tekanan anggaran terhadap kinerja manajerial pemerintah daerah melalui variabel partisipasi anggaran sebagai variabel mediator.

3.2. Populasi

Populasi yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Pemerintah Daerah Kudus (SKPD) yang meliputi 12 kantor dinas, 2 sekretariat, Inspektorat, RSUD, 3 badan, 6 kantor, 9 kecamatan dan 9 kelurahan. Sedangkan populasi dalam penelitian ini adalah pengelola unit kerja atau pejabat struktural pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kudus level middle management dengan jumlah responden sebanyak 551 yang terdiri dari kepala SKPD, sekretaris SKPD, kepala sub bagian/kepala sub bidang, dan kepala seksi. Pemilihan Pemerintah Daerah Kabupaten Kudus dijadikan obyek penelitian karena Pemerintah Daerah Kabupaten Kudus mengalami defisit anggaran sebesar Rp 184,86 miliar untuk anggaran tahun 2014, dengan adanya defisit anggaran tersebut menjelaskan bahwa kinerja manajerial Pemerintah Kabupaten Kudus menurun, maka hal yang harus dilakukan adalah dengan penghematan anggaran dan tekanan anggaran supaya tujuan anggaran dapat tercapai, namun tetap mengutamakan pelayanan pada masyarakat. Pemilihan SKPD (Satuan Kerja pemerintah Daerah) menjadi tempat penelitian karena instansi tersebut merupakan satuan kerja pemerintah, yang berarti menyusun, menggunakan dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah daerah (Abdullah, 2004) dalam Sardjito (2007).

3.3 Sampel

Arikunto (2002) mengatakan bahwa : "Sampel adalah bagian dari populasi." Sampel penelitian adalah sebagian dari populasi yang diambil sebagian sumber data dan dapat mewakili seluruh populasi karena jumlah populasi lebih dari 100 orang, maka penarikan sampel dalam penelitian ini menggunakan sampel secara acak (*Random sampling*). Sedangkan teknik pengambilan sampel menggunakan rumus dari Taro Yamane atau Slovin (dalam Riduwan, 2006 :65) sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{N.d^2 + 1}$$

Keterangan:

N = Jumlah sampel

N = Jumlah populasi

d² = Presesi (ditetapkan 10% dengan tingkat kepercayaan 95%)

Berdasarkan rumus tersebut diperoleh jumlah sampel sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{N.d^2 + 1} = \frac{551}{(551).0,1^2 + 1} = \frac{551}{6,51} = 84,63 \approx 85 \text{ responden}$$

Dengan ukuran populasi (N) sebanyak 551 dan dengan persen kelonggaran ketidaktelitian karena kesalahan pengambilan sampel yang dapat ditolerir atau dinginkan (d²) 0,1 maka diperoleh 85 responden, tetapi untuk mendapatkan suatu hasil penelitian yang lebih baik penelitian ini menggunakan 120 responden. Penentuan responden mana saja yang akan dipilih adalah dengan menggunakan teknik *simple convenience sampling*. Sampel dipilih dengan teknik *convenience sampling* yang maksudnya mengambil sampel yang sesuai dengan ketentuan atau persyaratan sampel dari populasi tertentu, yang paling mudah dijangkau atau didapatkan.

3.4. Metode Analisis Data

Data yang dikumpulkan dalam penelitian ini diolah kemudian dianalisis dengan alat statistik sebagai berikut:

3.5. Pengujian Hipotesis dan Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan *Structural Equation Model* (SEM) dengan menggunakan metode alternatif *Partial Least Square* (PLS). *Software* yang digunakan adalah *Software Warp PLS 3.0*. PLS merupakan model persamaan struktural (SEM) yang berbasis komponen atau (*variance*). PLS merupakan pendekatan alternatif yang bergeser dari pendekatan SEM yang berbasis *covariance* menjadi berbasis varian (Ghozali dan Latan, 2012).

PLS merupakan metode pengukuran yang tidak mensyaratkan adanya asumsi distribusi tertentu untuk estimasi parameter, maka teknik parametrik untuk menguji atau mengevaluasi signifikansi tidak diperlukan (Chin 1998; Chin dan Newsted 1999 dalam Ghozali dan Latan, 2012). Model evaluasi PLS dilakukan dengan menilai *outer model* dan *inner model*.

Evaluasi model pengukuran atau *outer model* dilakukan untuk menilai validitas dan reabilitas model (Ghozali dan Latan, 2012). Dalam penelitian ini tidak menggunakan *outer model*, hal tersebut dikarenakan setiap

variabel hanya menggunakan satu indikator pengukur. Evaluasi model struktural atau *inner model* bertujuan untuk memprediksi hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen (Ghozali dan Latan, 2012).

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Deskripsi Obyek Penelitian

Obyek dalam penelitian ini adalah pejabat SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah) Pemerintah Kabupaten Kudus yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Pejabat tersebut terdiri dari kepala SKPD, sekretaris SKPD, kepala sub bagian/kepala sub bidang, dan kepala seksi. Jumlah SKPD di Kabupaten Kudus sebanyak 53 SKPD yang meliputi 12 kantor dinas, 2 sekretariat, Inspektorat, RSUD, 3 badan, 6 kantor, 9 kecamatan dan 9 kelurahan. Sampel penelitian ini di pilih menggunakan metode *random sampling*/ teknik pengambilan sampel secara acak, karena populasi bersifat homogen atau mempunyai karakteristik yang sama.

4.2. Analisis Outer Loading

4.2.1. Pengujian Validitas Konvergen

Pengujian *outer loading* sama halnya dengan pengujian kualitas data yang dimaksudkan untuk menghindari adanya bias yang diperoleh dari data penelitian dalam menjelaskan konstruk variabel yang akan diukur atau menguji validitas dan reliabilitas konstruk. Sebagaimana diketahui analisis PLS adalah analisis berbasis faktor yang dalam juga dapat direferensikan sebagai bentuk analisis untuk pengujian validitas dari suatu konstruk.

Penelitian ini menggunakan indikator reflektif untuk masing-masing variabel laten. Pengujian mengenai *outer weight* menunjukkan pengujian terhadap masing-masing indikator dalam menjelaskan konstruk variabel latennya. Nilai yang signifikan menunjukkan hasil yang baik. Hasil pengujian *factor weight* diperoleh sebagai berikut :

	TA	PA	KM	SE	P Value	VIF
TA1	(0.237)	0.000	0.000	0.071	<0.001	1.654
TA2	(0.241)	0.000	0.000	0.071	<0.001	1.772
TA3	(0.232)	0.000	0.000	0.071	<0.001	1.660
TA4	(0.240)	0.000	0.000	0.071	<0.001	1.802
TA5	(0.246)	0.000	0.000	0.071	<0.001	1.943
TA6	(0.171)	0.000	0.000	0.071	0.009	1.286
PA1	0.000	(0.234)	0.000	0.071	<0.001	2.281
PA2	0.000	(0.249)	0.000	0.071	<0.001	2.910
PA3	0.000	(0.221)	0.000	0.071	0.001	2.020
PA4	0.000	(0.245)	0.000	0.071	<0.001	2.793
PA5	0.000	(0.214)	0.000	0.071	0.002	1.898
PA6	0.000	(0.102)	0.000	0.071	0.076	1.103
KM1	0.000	0.000	(0.177)	0.071	0.007	1.996
KM2	0.000	0.000	(0.125)	0.071	0.040	1.668
KM3	0.000	0.000	(0.163)	0.071	0.012	1.997
KM4	0.000	0.000	(0.189)	0.071	0.005	2.596
KM5	0.000	0.000	(0.115)	0.071	0.054	1.618
KM6	0.000	0.000	(0.170)	0.071	0.009	1.890
KM7	0.000	0.000	(0.157)	0.071	0.015	1.589
KM8	0.000	0.000	(0.195)	0.071	0.004	2.297
KM9	0.000	0.000	(0.159)	0.071	0.014	1.755

Hasil pengolahan dengan menggunakan dapat dilihat pada Tabel diatas diperoleh nilai *weight* secara umum masih menunjukkan adanya indikator yang baik, dimana sebagian besar signifikan dalam hubungannya dengan variabel laten dengan kata lain nilai p kurang dari 0,05 dan nilai VIF kurang dari 3,3 (Kock, 2013). Hasil tabel nilai *weight* diatas ada beberapa yang tidak signifikan namun peneliti tetap mempertahankannya karena dihapusnya salah satu indikator formatif dapat mengubah isi keseluruhan (Hair dkk, 2013).

4.2.2. Pengujian Validitas Diskriminan

Pengujian Validitas diskriminan dimaksudkan untuk menguji bahwa masing-masing pengukuran konstruk variable yang satu berbeda dengan pengukuran lainnya. Pengujian validitas diskriminan dilakukan dengan nilai *cross loadings* yaitu dengan membandingkan nilai loading dari konstruk variable yang diuji dengan konstruk lainnya. Jika sebuah indikator memiliki nilai loading yang besar terhadap konstruk lain maka mengindikasikan lemahnya validitas diskriminan dari variable penelitian. Hasil pengujian validitas diskriminan dengan menggunakan nilai *cross loading* diperoleh sebagai berikut:

	TA	PA	KM
TA1	(0.752)	0.210	0.015
TA2	(0.765)	0.322	0.341
TA3	(0.735)	0.196	0.013
TA4	(0.762)	0.232	0.204
TA5	(0.779)	0.257	0.336
TA6	(0.541)	0.200	0.035
PA1	0.252	(0.828)	0.314
PA2	0.307	(0.882)	0.276
PA3	0.153	(0.784)	0.268
PA4	0.326	(0.871)	0.380
PA5	0.374	(0.761)	0.347
PA6	-0.038	(0.363)	0.131
KM1	0.117	0.257	(0.741)
KM2	0.183	0.194	(0.524)
KM3	0.046	0.248	(0.682)
KM4	0.142	0.315	(0.788)
KM5	0.086	0.256	(0.481)
KM6	0.135	0.297	(0.710)
KM7	0.307	0.322	(0.657)
KM8	0.129	0.257	(0.814)
KM9	0.264	0.202	(0.664)

Hasil pengolahan diperoleh nilai *cross loading* atau korelasi antara konstruk dengan variabel yang sesuai secara umum sudah mendukung konsep pengukuran masing-masing variable karena memiliki *loading factor* yang paling besar dibandingkan dengan nilai *loading factor* terhadap variabel lain mekipun pada indikator masih relative lemah namun tetap akan digunakan dalam analisis.

4.2.3. Reliability dan Variance Extract

Kriteria validitas dan reliabilitas juga dapat dilihat dari nilai Reliabilitas suatu konstruk dan nilai *Average Variance Extracted* (AVE) dari masing-masing konstruk. Konstruk dikatakan memiliki reliabilitas yang tinggi jika nilai 0,70 dan AVE berada diatas 0,50. Pada tabel berikut akan disajikan nilai Composite Reliability dan AVE untuk seluruh variabel.

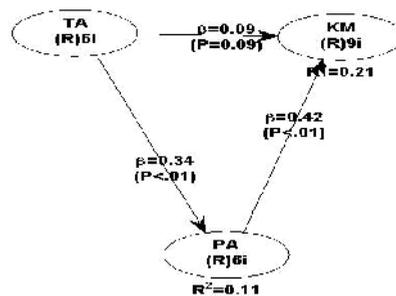
	Composite Reliability	Cronbach's alpha	AVE
TA	0.869	0.818	0.529
PA	0.869	0.818	0.529
KM	0.869	0.818	0.529

Berdasarkan tabel diatas dapat disimpulkan bahwa semua konstruk memenuhi kriteria Reliabel. Hal ini ditunjukkan dengan nilai *Composite reliability* variabel kinerja di atas 0,70. Namun demikian Pengukuran average variance extract (AVE) masih ada yang memiliki nilai i bawah 0,50. Kondisi ini masih tetap diterima.

4.3. Inner Model

Pengujian *inner model* atau model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk. Pengujian Inner model juga merupakan pengujian dari hubungan antar variabel laten yang dihipotesiskan. Signifikansi

parameter yang diestimasi memberikan informasi yang sangat berguna mengenai hubungan antara variabel-variabel penelitian.



Sumber : Data yang diolah dengan menggunakan Warp PLS 5.0, 2015

Tabel berikut memberikan *output estimasi* untuk pengujian model struktural.

	Koef	SE	P Value	Keterangan
TA-KM	0.095	0.071	0.093	Tidak Sig
TA-PA	0.337	0.071	<0.001	Sig
PA-KM	0.421	0.071	<0.001	Sig

4.4. Pembahasan

Hipotesis pertama yang menyatakan bahwa tekanan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial dapat **diterima** Hasil pengujian menunjukkan bahwa pengaruh variabel Tekanan anggaran terhadap Kinerja manajerial (KM) menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,095 dengan arah positif dan dengan p-value = 0,093 > 0,05. Hasil ini berarti bahwa Tekanan Anggaran tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap Kinerja Manajerial.

Hipotesis kedua yang menyatakan bahwa tekanan anggaran berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran dapat **diterima** karena hasil pengujian menunjukkan bahwa pengaruh variabel Tekanan anggaran terhadap partisipasi anggaran menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,337 dengan arah positif dan dengan p-value <0,001 . Hasil ini berarti bahwa Tekanan Anggaran memiliki pengaruh positif signifikan terhadap partisipasi anggaran. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Kung (2013) yang menunjukkan bahwa tekanan anggaran berpengaruh positif terhadap *budget planning models*, dengan peningkatan tekanan anggaran akan meningkatkan partisipasi anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa penekanan yang lebih besar pada anggaran membutuhkan model perencanaan anggaran dengan fleksibilitas yang lebih besar untuk meningkatkan insentif emosional dan meningkatkan motivasi karyawan. Insentif emosional terkait dengan partisipasi anggaran dan komunikasi yang obyektif dapat meningkatkan bawahan untuk menerima tujuan anggaran dan suatu nilai tercapainya tujuan tersebut, sehingga meningkatkan kinerja manajerial.

Hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial dapat **diterima** karena hasil pengujian menunjukkan bahwa pengaruh variabel partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,421 dengan arah positif dan dengan p-value <0,001 maka berarti partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan peningkatan partisipasi anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial.

DAFTAR PUSTAKA

- Arikunto, Suharsimi. 2002. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*. Edisi Revisi VI. Jakarta: PT. Rineka Cipta.
- Anthony, R.N. dan V. Govindarajan. 2004. *Management Control Systems*, Eleventh Edition, McGraw-Hill Companies, Inc, U.S.A
- Brownell, P. (1982a). The role of accounting data in performance evaluation budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research*. 20(1): 12-27.
- Brownell, P. (1982b). Notes: A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review*. LVII(4): pp. 766-777.
- Brownell, P. 1982. Participation in Budgeting Process: When it Works and When it Doesn't. *Journal of Accounting Literature*. Pp. 124-153.
- Brownell, P. dan M. Mc. Innes, (1986), Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, 61:587-600.
- Brownell, P. (1983), "Leadership style, budgetary participation and managerial behavior", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 No. 4, pp. 307-21.
- Brownell, P. and Dunk, A.S. (1991), "Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 16 No. 8, pp. 693-703.
- Clinton, B.D. and Hunton, J.E. (2001), "Linking participative budgeting congruence to organization performance", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 13, pp. 127-41.
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Giri. 2014. "Pengaruh partisipasi penganggaran pada Kinerja manajerial dengan keadilan Distributif, keadilan prosedural, dan Komitmen tujuan anggaran sebagai Variabel pemediasi". Tesis. Universitas Udayana, Denpasar.
- Kren, L. (1992). Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review*. 67(3): 511-526.
- Kung, F.H., Huang, C.L., & Cheng, C.L (2013), "An examination of the relationships among budget emphasis, budget planning models and performance", *Management Decision*, Vol. 51 Iss 1 pp. 120-140.
- Lau, C.M. and Ian. (1997), "The interactive effect of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10 Iss 2 pp.175 - 197
- Merchant, K.A. (1981). The design of the corporate budget system: Influences on manager behavior and performance. *The Accounting Review*. LVI(4): 813 -828.
- Merchant, K. A., 1998. *Modern Management Control Systems*, Upper Saddle River, Prentice Hall.
- Merchant, K. A. and Manzoni, J. F., 1989. The achievability of budget targets in profit centers: a field study, *The Accounting Review*, 64, 539-558.
- Sardjito. 2007. "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variable Moderating". Disampaikan pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) X. Unhas Makassar, 26-28 Juli 2007.
- Setiadi. 2013. "Pengaruh partisipasi anggaran Terhadap kinerja manajerial Melalui komitmen organisasi dan Budget emphasis sebagai variabel Intervening (studi kasus pada skpd pemerintah Kabupaten Boyolali)". Skripsi. Universitas Diponegoro, Semarang.
- Van der Stede, W.A. (2001), "Measuring tight budgetary control", *Management Accounting Research*, Vol. 12 No. 1, pp. 119-37.