

Jurnal

Akuntansi & Bisnis

(Journal of Accounting & Business)

Vol. 6, No. 2, Agustus 2006

Terakreditasi Nomor: 26/ DIKTI/ Kep/ 2005, 30 Mei 2005

Aulia Fuad Rahman

Market Reaction of Stocks Included-in and Removed-from Shariah Index: The Case of Kuala Lumpur Shariah Index

Hanung Triatmoko

Measuring The Ethical Awareness and Ethical Orientation of Accountants

Anis Widjajanto

Voluntary Demand for External Auditing, Internal Auditing, and Audit Committees by Family Business

Erhmann Suhartono

Pengaruh Motivasi terhadap Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran dan Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Rahmawati
Zaki Baridwan

Pengaruh Asimetri Informasi, Regulasi Perbankan, dan Ukuran Perusahaan pada Manajemen Laba dengan Model Akrual Khusus Perbankan (Studi Empiris pada Industri Perbankan di Indonesia yang Terdaftar di BEJ)

Siti Rochmah Ika

Analisis Efisiensi Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta Sebelum dan Sesudah Berlakunya Undang-Undang Perpajakan 2000

Wawan Setiawan

Analisis Pengaruh Mekanisme *Corporate Governance* terhadap Kualitas Laba

Laeli Budiarti

Analisis Risiko dalam Penganggaran Modal dan Karakteristik Organisasi yang Mempengaruhinya

Tatang A. Gumanti
Marmono Singgih

Earnings Management antar Industri dan Faktor-Faktor Pembatasnya pada Perusahaan Publik di Bursa Efek Indonesia

Marion Pircher

The East Asian Crisis : An Analysis of Remedies Applied to Malaysia And Indonesia

**PENGARUH MOTIVASI TERHADAP HUBUNGAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN
DAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DENGAN AKUNTABILITAS
KINERJA INSTANSI PEMERINTAH**

EHRMANN SUHARTONO
Fakultas Ekonomi Universitas Teknologi Yogyakarta

ABSTRACT

This study tries to understand and prove the influences of (1) local government budget goal clarity and local government budget participation on local government institution's performance accountability (2) motivation on the relation of budget goal clarity and budget participation as well as local government institution's performance accountability. The subjects of this study are 148 middle and lower managers in local government institutions including section heads/department heads/sub-section head in governmental institutions under the municipality and regencies in the Special Provinces of Yogyakarta. The results show that budget goal clarity and budget participation influence local government institution's performance accountability. Then motivation acts as moderating variable in the relation of local government budget goal clarity and local government budget participation with local government institution's performance accountability.

Keywords: budget, goal clarity, participation, motivation, performance accountability.

PENDAHULUAN

Undang-Undang No. 32 tahun 2004 dan Undang-Undang No. 33 tahun 2004, mengenai Pemerintah Daerah dan Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, telah merubah akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertikal (kepada pemerintah pusat) ke pertanggungjawaban horisontal (kepada masyarakat melalui DPRD). Selanjutnya, UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara memuat pula tentang keharusan pemerintah daerah menyusun laporan pertanggungjawaban. Laporan tersebut akan menjelaskan prestasi kerja satuan kerja perangkat daerah. Hal ini bertujuan untuk mewujudkan pengelolaan pemerintahan yang lebih berakuntabilitas. Menurut BPKP (1998), akuntabilitas kinerja pemerintah daerah adalah kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan.

Pengelolaan pemerintah daerah yang berakuntabilitas, tidak bisa lepas dari anggaran pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan pendapat Mardiasmo (2002a), yang mengatakan wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah pemanfaatan sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil, dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik. Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya tersebut dengan baik untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan untuk menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat.

Lingkup anggaran menjadi relevan dan penting di lingkungan pemerintah daerah. Hal ini terkait dengan dampak anggaran terhadap akuntabilitas pemerintah, sehubungan dengan fungsi pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Selain itu, anggaran merupakan dokumen/kontrak politik antara pemerintah dan DPRD untuk masa yang akan datang (Mardiasmo, 2002b). Selanjutnya, DPRD akan mengawasi kinerja pemerintah melalui anggaran. Bentuk pengawasan ini sesuai dengan *agency theory* yang mana pemerintah sebagai *agent* dan DPRD sebagai

principal. Anggaran merupakan alat untuk mencegah informasi asimetri dan perilaku disfungsional dari *agent* atau pemerintah daerah (Yuhertiana, 2003) serta merupakan proses akuntabilitas publik (Bastian, 2001; Kluvers, 2001; Jones dan Pendlebury, 1996). Hal ini menyebabkan penelitian di bidang anggaran pada pemerintah daerah, menjadi relevan dan penting.

Kenis (1979) mengatakan terdapat beberapa karakteristik sistem penganggaran. Dua dari beberapa karakteristik anggaran tersebut adalah partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran. Pada konteks pemerintah daerah, partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan aparat instansi pemerintah daerah dalam menyusun anggaran tersebut pada instansi pemerintah daerah yang bersangkutan. Menurut Kenis (1979), adanya partisipasi penyusunan anggaran akan membuat individu merasa terlibat dalam anggaran tersebut dan membuat individu merasa bertanggung-jawab untuk pencapaiannya. Hal ini akan meningkatkan akuntabilitas kerjanya. Selanjutnya, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategis Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Menurut Kenis (1979), adanya sasaran anggaran yang jelas, akan memudahkan individu untuk mencapainya. Selanjutnya, kinerja individu akan meningkat seiring tercapainya sasaran anggaran sekaligus untuk mencapai akuntabilitas kinerja individu (Abdullah, 2004).

Jumlah penelitian-penelitian mengenai hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan dampaknya, terutama akuntabilitas kinerja instansi pemerintah masih sedikit. Pada konteks penelitian dampak partisipasi penyusunan anggaran, penelitian-penelitian tersebut belum didapatkan hasil yang konsisten. Penelitian yang dilakukan oleh Brownell (1982a), Brownell dan McInnes (1986), Lucyanda (2001) menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja. Sebaliknya, penelitian yang dilakukan oleh Milani (1975) dalam Riyadi (1998) dan Riyadi (1998) menemukan hubungan yang tidak signifikan. Sementara itu, Sterdy (1960); Brian dan Locke (1967) dalam Lucyanda (2001) menemukan hubungan yang negatif.

Pada penelitian mengenai dampak sasaran anggaran, penelitian Locke (1967) dalam Kenis (1979) dan Kenis (1979) mengatakan hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang signifikan. Demikian juga, penelitian Darma (2004) mendukung adanya hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial dalam konteks pemerintah daerah. Hal ini didukung penelitian Abdullah (2004) yang mengatakan terdapat hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun sebaliknya, penelitian Adoe (2002) menunjukkan kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Penelitian Jumirin (2001) mengatakan tidak terdapat hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil temuan yang menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan penelitian lainnya, menunjukkan kemungkinan adanya variabel lain yang mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Fahrianta dan Ghazali (2002) dan Riyanto (2003) mengatakan kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian mengenai anggaran dan implikasinya, disebabkan adanya faktor-faktor tertentu (*situational factors*) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Hal ini didukung Riyanto (2003) yang mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi. Penelitian tersebut untuk menguji *contextual factors* yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja dan akuntabilitasnya. Sistem pengendalian termasuk anggaran sedangkan kinerja termasuk akuntabilitasnya (Abdullah, 2004). Pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *intervening* atau variabel *moderating*.

Banyak penelitian-penelitian terdahulu yang menggunakan variabel-variabel moderating untuk penelitian mengenai sistem pengendalian dan implikasinya. Contohnya adalah motivasi (Brownell dan McInnes, 1986; Fahrianta dan Ghazali, 2002; Riyadi, 1998; Lucyanda, 2001), desentralisasi (Miah dan Mia,

1996), *locus of control* (Brownell, 1982b; Indriantoro, 2000), komitmen terhadap perusahaan (Nouri dan Parker, 1996), komitmen terhadap tujuan (Chong dan Chong, 2002; Wentzel, 2002; Dwianasari, 2004), informasi (Charlos dan Poon, 2000), kultur organisasi (Connor, 1995) dan, lingkungan (Kren, 1992).

Penelitian Mitchell (1979) dalam Brownell dan McInnes (1986) menunjukkan variabel motivasi berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Brownell dan McInnes (1986) mengatakan motivasi seharusnya dipertimbangkan dalam penilaian kinerja manajerial. Selain itu, penelitian Kenis (1979) menunjukkan adanya pengaruh signifikan kejelasan sasaran anggaran terhadap motivasi. Penelitian-penelitian di atas menunjukkan kemungkinan adanya variabel motivasi yang berpengaruh terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi penyusunan anggaran dengan akuntabilitas kinerja. Pada konteks pemerintah daerah, aparat yang merasa sasaran kerjanya jelas, akan lebih bertanggung-jawab jika didukung dengan motivasi aparat yang tinggi terhadap organisasi (instansi) pemerintah daerah. Hal ini akan mendorong akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di mana aparat pemerintah daerah tersebut berada.

KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian akuntabilitas kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Menurut Kenis (1979), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik, dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung-jawab untuk melaksanakannya.

Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran.

Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas. Locke (1968) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki sehingga akan berimplikasi pada akuntabilitas kerjanya.

Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Hal ini berimplikasi pada peningkatan akuntabilitas kinerja. Beberapa penelitian seperti Latham dan Yukl (1975), Steers (1976), Ivancevich (1976) dalam Kenis (1979), Darma (2004) menunjukkan adanya pengaruh positif antara kejelasan sasaran anggaran yang spesifik dengan kinerja dan akan meningkatkan akuntabilitas kerjanya (Abdullah, 2004)

Locke (1968) dalam Kenis (1979) mengatakan kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam berkerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan sehingga akan menurunkan akuntabilitas kerjanya (Abdullah, 2004; Jumirin, 2001). Sebaliknya, jika terdapat kejelasan sasaran anggaran maka pelaksana anggaran termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan sehingga akan meningkatkan akuntabilitas kerjanya. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

Hal: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Locke (1968) dalam Kenis (1979) mengatakan kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan

menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan. Hal ini akan mengurangi akuntabilitas kinerja. Kenis (1979), mengatakan anggaran tidak hanya sebagai alat perencanaan dan pengendalian biaya dan pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban suatu organisasi. Pada sisi lain, anggaran juga merupakan alat bagi manajer tingkat atas untuk, mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kinerja dan memotivasi bawahannya. Jones dan Pendlebury (1996) mengatakan anggaran seharusnya bisa memotivasi secara optimal terhadap karyawan. Mardiasmo (2002b) mengatakan anggaran merupakan alat motivasi bagi aparat pemerintah. Anggaran merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat motivasi (Kenis, 1979; Chow *et al.*, 1988; Antony dan Govindarajan, 1998, Halim *et al.*, 2000).

Riyanto (2003) mengatakan hubungan karakteristik anggaran, dalam hal ini kejelasan sasaran anggaran, dipengaruhi oleh faktor-faktor individual yang bersifat *psychological attributes*. Efektif atau tidaknya kejelasan sasaran anggaran sangat ditentukan oleh *psychological attributes*. Sehingga faktor-faktor individual tersebut berfungsi sebagai pemoderasi dalam hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Contoh *psychological attributes* tersebut adalah motivasi.

Kejelasan sasaran anggaran akan membantu aparat untuk mencapai akuntabilitas kinerja yang diharapkan, dengan mengetahui sasaran anggaran. Pencapaian kinerja ini akan terkait dengan motivasi. Hal ini disebabkan, motivasi yang tinggi akan membantu aparat untuk lebih mempertanggungjawabkan kinerjanya. Dengan kata lain, akuntabilitas kinerja akan dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran, yang didukung oleh motivasi aparat. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

Ha2: Semakin tinggi kesesuaian kejelasan sasaran anggaran dengan motivasi, semakin tinggi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah

Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam proses penganggaran pemerintah daerah mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran daerah serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran. Aparat pemerintah daerah yang terlibat dalam proses penganggaran pemerintah daerah, diberi kesempatan untuk ambil bagian dalam pengambilan keputusan melalui negosiasi terhadap target anggaran. Hal ini sangat penting karena aparat pemerintah daerah akan merasa produktif dan puas terhadap pekerjaannya sehingga memungkinkan munculnya perasaan berprestasi yang akan meningkatkan kinerjanya. Selain itu, jika aparat terlibat dalam proses penyusunan anggaran, akan membuat aparat merasa terlibat dalam anggaran tersebut dan membuat aparat merasa bertanggung-jawab untuk pencapaiannya. Hal ini akan meningkatkan akuntabilitas kinerjanya. Argyris (1952) dalam Kenis (1979) mengatakan kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan penting dalam mempertanggungjawabkan pencapaian tujuan tersebut.

Penelitian-penelitian terdahulu menunjukkan adanya hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan dampaknya, seperti Kenis (1979), Brownell (1982a), Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991), Indriantoro (2000), dan Lucyanda (2001). Penelitian Adoe (2002) menemukan adanya hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja dan sikap aparat dalam konteks pemerintah daerah, khususnya di Pemda Nusa Tenggara Timur. Hal ini menunjukkan dengan adanya peningkatan sikap aparat, akan berimplikasi pada peningkatan akuntabilitas kinerjanya.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disusun suatu hipotesis sebagai berikut:

Ha3: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Kenis (1979) mengatakan anggaran tidak hanya sebagai alat perencanaan dan pengendalian biaya dan pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi. Di sisi lain, anggaran juga merupakan alat bagi manajer tingkat atas untuk

memotivasi bawahannya. Hasil dari penelitian-penelitian mengenai keterkaitan partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi, mengatakan adanya hubungan yang positif (Hostede, 1967 dan Searfoss et al, 1973 dalam Kenis, 1979; Kenis, 1979; Merchant, 1981; Brownell dan McInnes, 1986; Frucot dan Shearon, 1991).

Riyanto (2003) mengatakan hubungan karakteristik anggaran, dalam hal ini partisipasi penyusunan anggaran, dipengaruhi oleh faktor-faktor individual yang bersifat *psychological attributes*. Efektif atau tidaknya kejelasan sasaran anggaran sangat ditentukan oleh *psychological attributes*. Sehingga faktor-faktor individual tersebut berfungsi sebagai pemoderasi dalam hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Contoh *psychological attributes* tersebut adalah motivasi.

Riyadi (1998) mengatakan partisipasi penyusunan anggaran merupakan sarana bagi karyawan untuk dapat lebih mengerti terhadap apa yang mereka kerjakan. Selanjutnya, partisipasi penyusunan anggaran akan membantu karyawan untuk mempertanggungjawabkan kinerja mereka dengan mengetahui target anggaran. Perbaikan kinerja ini akan terkait dengan motivasi (Gibson, 2000; Tutupoho, 1993). Dalam konteks pemerintah daerah, partisipasi penyusunan anggaran membuat aparat mengetahui apa yang harus dipertanggungjawabkan sehingga membuat aparat lebih termotivasi untuk memperbaiki kinerjanya dan mempertanggungjawabkannya. Dengan kata lain, akuntabilitas kinerja akan dipengaruhi oleh partisipasi penyusunan anggaran, yang didukung oleh motivasi aparat.

Berdasarkan uraian di atas, disusun suatu hipotesis sebagai berikut:

Ha4 : Semakin tinggi (rendah) kesesuaian partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi, semakin tinggi (rendah) akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

METODOLOGI PENELITIAN

Data Penelitian

Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer melalui metode survei.

Pengambilan sampel dilakukan dengan cara *purposive sampling*. Pertimbangan pertama adalah responden penelitian ini merupakan manajer tingkat menengah dan tingkat bawah dari pemerintah daerah yaitu pejabat setingkat kepala, kepala bagian/ bidang/ subdinas dan kepala subbagian/ subbidang/ seksi dari badan, dinas dan kantor pada pemerintah daerah kota/ kabupaten se-propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Pemilihan badan, dinas, dan kantor dilakukan dengan alasan yaitu instansi tersebut merupakan satuan kerja pemerintah, yang berarti menggunakan dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah daerah (Abdullah, 2004).

Pertimbangan kedua adalah manajer tingkat atas pada pemerintah daerah tidak termasuk dalam responden penelitian ini. Bupati atau Walikota merupakan jabatan politis yang dipilih melalui DPRD dan partai politik pada kurun waktu tertentu. Pertimbangan ketiga adalah pejabat struktural pada satuan kerja sekretariat daerah tidak termasuk sebagai responden. Hal ini dengan pertimbangan yaitu sekretariat daerah tidak berhubungan secara langsung dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat dibandingkan badan/ dinas/ kantor (Darma, 2004).

Pengukuran Variabel

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel kejelasan sasaran anggaran, variabel partisipasi penyusunan anggaran, variabel motivasi dan variabel akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel-variabel tersebut, diadopsi dari penelitian-penelitian terdahulu dan telah banyak digunakan peneliti sebelumnya.

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur dengan menggunakan 3 pertanyaan yang digunakan oleh Kenis (1979) yang telah disesuaikan Saprudin (2001) dan Abdullah (2004). Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur menggunakan skala tujuh poin, di mana skala rendah (1) menunjukkan

rendahnya kejelasan sasaran anggaran dan skala tinggi (7) menunjukkan tingginya kejelasan sasaran anggaran.

Partisipasi penyusunan anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran. Variabel partisipasi penyusunan anggaran diukur dengan instrumen yang dikembangkan Milani (1975), Brownell dan McInnes (1986), Riyadi (1998). Instrumen ini sudah disesuaikan untuk konteks pemerintah daerah oleh Adoe (2002), dan Nor (2003). Instrumen ini mengukur keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran. Responden diminta untuk menjawab enam item pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan menggunakan skala 7 poin, di mana skala rendah (1) menunjukkan partisipasi yang tinggi, sedangkan skala tinggi (7) menunjukkan partisipasi rendah.

Motivasi adalah suatu derajat seorang individu ingin dan berusaha untuk melaksanakan tugasnya dengan baik (Brownell dan McInnes, 1986). Variabel motivasi diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Lawler (1977) dalam Riyadi (1998) dan telah digunakan penelitian sebelumnya (Brownell dan McInnes, 1986; Tutupoho, 1993; Riyadi, 1998; Lucyanda, 2001). Instrumen ini mengukur motivasi kerja seseorang. Penelitian ini mengacu pada *expectancy theory* yang terbagi menjadi tiga bagian. Bagian pertama terdiri dari 11 pertanyaan yang berkenaan dengan apa yang diharapkan apabila telah melakukan sesuatu dengan baik atau *effort to performance expectancy* (epe). Bagian kedua berisi 11 pertanyaan yang berisi tentang seberapa penting penghargaan yang diinginkan atau *performance to outcome expectancy* (poe). Bagian ketiga berisi 3 pertanyaan yang berkaitan dengan harapan yang diinginkan apabila bekerja keras atau *valence* (v). Instrumen pengukuran variabel motivasi kerja menggunakan skala tujuh poin dengan skala rendah (1) menunjukkan motivasi rendah dan sebaliknya.

Akuntabilitas kinerja pemerintah adalah suatu perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui media pertanggungjawaban. Variabel akuntabilitas kinerja pemerintah diukur dengan

menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Jumirin (2001) dan Abdullah (2004). Item-item disesuaikan dengan konteks pemerintah daerah. Jumlah item pertanyaan adalah 13 item dengan skala Likert 1-7.

Metode Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menguji pengaruh moderasi dengan menggunakan model nilai selisih mutlak dari Brownell (1982b), Frucot dan Shearon (1991), dan Indriantoro (2000). Rumus persamaan regresi tersebut adalah sebagai berikut:

$$A = b_0 + b_1 X_s + e \dots \dots \dots (1)$$

$$A = b_0 + b_1 X_{zs} + b_2 X_{zm} + b_3 |X_{zs} - X_{zm}| + e \dots (2)$$

$$A = b_0 + b_1 X_p + e \dots \dots \dots (3)$$

$$A = b_0 + b_1 X_{zp} + b_2 X_{zm} + b_3 |X_{zp} - X_{zm}| + e \dots (4)$$

Keterangan

- A : akuntabilitas kinerja pemerintah;
- b₀₋₃ : koefisien regresi;
- X_s : kejelasan sasaran anggaran;
- X_p : partisipasi penyusunan anggaran;
- X_{zs} : nilai *standardized* kejelasan sasaran anggaran;
- X_{zp} : nilai *standardized* partisipasi penyusunan anggaran;
- X_{zm} : nilai *standardized* motivasi;
- |X_{zs}-X_{zm}| : nilai absolut perbedaan nilai *standardized* kejelasan sasaran anggaran dengan nilai *standardized* komitmen organisasi;
- |X_{zp}-X_{zm}| : nilai absolut perbedaan nilai *standardized* partisipasi penyusunan anggaran dengan nilai *standardized* motivasi; dan
- e : *error*

ANALISIS DATA DAN HASIL

Diskripsi Data

Pengumpulan data menggunakan kuesioner. Kuesioner tersebut didistribusikan langsung oleh peneliti atau kurir kepada responden. Jumlah kuesioner yang dikirim kepada responden sebanyak 236 kuesioner. Kuesioner

Tabel 1
Tingkat Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Persentase
Jumlah dikirim	236	100%
Jumlah tidak kembali	(69)	29%
Jumlah kembali	167	71%
Jumlah kembali tetapi rusak	(19)	8%
Jumlah yang dianalisis	148	63%

Tabel 2
Pengujian Validitas dan Reliabilitas

	Pearson	Cronbach Alpha
Sasaran	0,497-0,651	0,8576
Partisipasi	0,568-0,862	0,8735
<i>Epe</i>	0,569-0,799	0,8954
<i>Poe</i>	0,510-0,808	0,9004
<i>V</i>	0,878-0,920	0,8764
Akuntabilitas	0,521-0,848	0,8663

yang kembali sebanyak 167 kuesioner. Kuesioner yang rusak sebanyak 19 kuesioner. Kuesioner yang dapat dianalisis sebanyak 148 kuesioner. Perhitungan tingkat pengembalian kuesioner disajikan dalam Tabel 1. Tingkat pengembalian kuesioner mencapai 63% sehingga melebihi minimal 20% dari kuesioner yang didistribusikan. Dengan demikian, data tersebut sudah mencukup sebagai ukuran sampel untuk tujuan analisis dan telah memiliki sifat-sifat bentuk distribusi normal (Wonacot dan Wonacot, 1995 dalam Abdullah, 2004).

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan dengan uji homogenitas data, yaitu dengan melakukan uji korelasi antara skor item-item pertanyaan dengan skor total (*Pearson Correlation*). Masing-masing item pertanyaan berkorelasi positif terhadap skor total pada tingkat signifikansi 1%. Hal ini menunjukkan instrumen tersebut dinyatakan valid. Hasil pengujian validitas tercantum dalam tabel 2.

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menentukan tingkat kepercayaan minimal yang dapat diberikan terhadap kesungguhan jawaban yang diterima. Uji reliabilitas instrumen penelitian dilaksanakan dengan melihat

konsistensi koefisien *Cronbach Alpha* untuk semua variabel. Menurut Nunnally (1978) dalam Ghazali (2002), instrumen penelitian dikatakan handal (*reliable*), jika nilai *Cronbach Alpha* lebih dari 0,6. Berdasarkan tabel 2, nilai *Cronbach Alpha* diketahui lebih besar dari 0,6. Hal ini berarti instrumen penelitian dinyatakan reliabel.

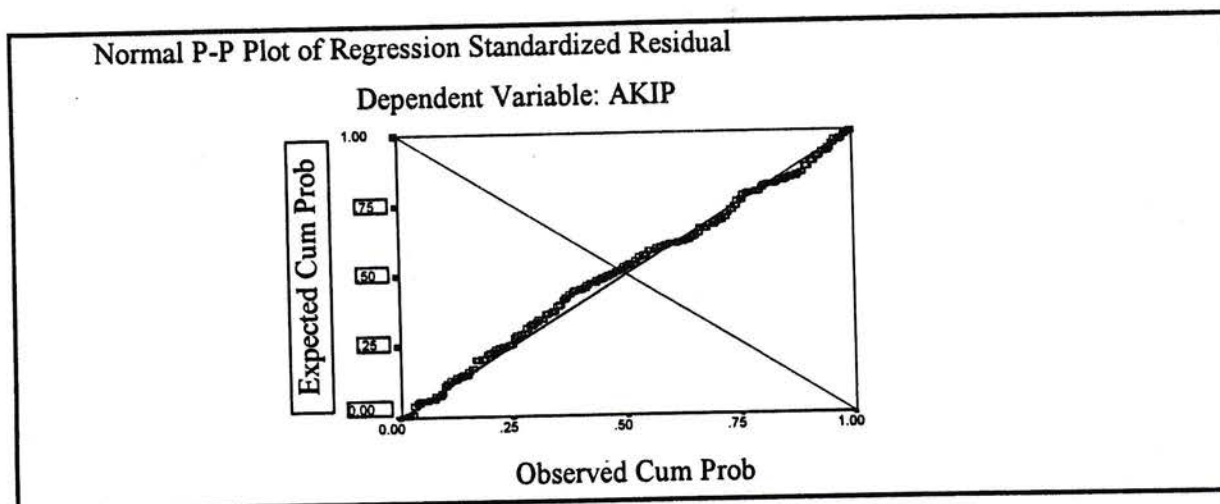
Uji Asumsi Klasik

Penelitian ini menggunakan tiga jenis uji asumsi klasik yang mendasari model analisis regresi, yaitu pengujian multikolinieritas dengan menggunakan nilai VIF, pengujian heteroskedastisitas dengan metode *park* dan pengujian normalitas dengan menggunakan *normal probability plot*. Uji autokorelasi tidak dilakukan karena data bersifat silang tempat (Kuncoro, 2001).

Hasil pengujian multikolinieritas pada tabel 3 menunjukkan tidak satu pun variabel yang menunjukkan nilai VIF di atas 10, yang berarti tidak terjadi multikolinieritas di antara variabel-variabel tersebut (Ghazali, 2002). Salah satu cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya masalah heteroskedastisitas adalah dengan melakukan uji *park*. Uji *park* dilakukan dengan cara melihat variabel independen

Tabel 3
 Uji Asumsi Klasik

		VIF	Uji Park (sig)
Model 2	Sasaran	1,335	0,436
	Motivasi	1,274	0,162
	Akuntabilitas	1,165	0,584
Model 4	Partisipasi	1,049	0,336
	Motivasi	1,020	0,254
	Akuntabilitas	1,008	0,365



Gambar 1
 Grafik Normalitas

dengan nilai logaritma residual yang telah dikuadratkan. Jika hasilnya menunjukkan secara statistik tidak signifikan berarti tidak terdapat heteroskedastisitas dalam model penelitian tersebut (Ghozali, 2002). Hasil pengujian pada tabel 3, memperlihatkan bahwa semua variabel independen untuk model penelitian menunjukkan hasil yang tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan asumsi homoskedastisitas telah terpenuhi dalam penelitian ini.

Salah satu cara untuk mengetahui normalitas data adalah dengan menggunakan *normal probability plot*. Hasil *normal probability plot* untuk model penelitian kedua dan ketiga, disajikan pada gambar 1. Berdasarkan hasil tersebut, dapat disimpulkan bahwa penelitian ini telah memenuhi asumsi normalitas karena data sesungguhnya mengikuti garis diagonalnya (Ghozali, 2002).

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan

menguji pengaruh moderasi dengan menggunakan model nilai selisih mutlak dari Brownell (1982b), Frucot dan Shearon (1991), dan Indriantoro (2000). Hasil pengujian regresi tersebut seperti di tabel 4.

Hasil analisis regresi untuk pengujian pertama menunjukkan R^2 sebesar 0,154. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah hanya bisa dijelaskan oleh variabel kejelasan sasaran anggaran sebesar 15,4% sedangkan sisanya 84,6% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau *F test* menghasilkan signifikansi *p value* sebesar 0,000 atau $p < 0,05$. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah dengan prediktornya yaitu variabel kejelasan sasaran anggaran. Pengujian selanjutnya menunjukkan nilai koefisien kejelasan sasaran anggaran sebesar 0,342 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,000 atau $p < 0,05$. Hasil ini menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran

Tabel 4
Uji Hipotesis

		Koefisien	P-Value	R ²	F
Ha1	S	0,342	0,000	0,154	p=0,00
	Zscore(S)	0,135	0,008	0,264	p=0,00
Ha2	Zscore(M)	0,356	0,023		
	ZS_ZM	0,152	0,024		
Ha3	P	0,254	0,000	0,135	p=0,00
	Zscore(P)	0,176	0,017	0,142	p=0,00
Ha4	Zscore(M)	0,153	0,006		
	ZP_ZM	0,223	0,043		

berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah kabupaten dan kota di wilayah propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Abdullah (2004).

Hasil analisis regresi untuk pengujian kedua menunjukkan R² sebesar 0,264. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah bisa dijelaskan oleh variabel kejelasan sasaran anggaran dan motivasi sebesar 26,4% sedangkan sisanya 73,6% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau F test menghasilkan signifikansi p value sebesar 0,000 atau p<0,05. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Pengujian selanjutnya menunjukkan |Xzs-Xzm| dengan tingkat signifikansi p value sebesar 0,024 atau p<0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa motivasi berpengaruh positif signifikan terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Hasil analisis regresi untuk pengujian ketiga menunjukkan R² sebesar 0,135. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah hanya bisa dijelaskan oleh variabel partisipasi penyusunan anggaran sebesar 13,5% sedangkan sisanya 86,5% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau F test menghasilkan signifikansi p value sebesar 0,000 atau p<0,05. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah dengan prediktornya yaitu variabel partisipasi penyusunan anggaran. Pengujian selanjutnya menunjukkan nilai koefisien partisipasi penyusunan anggaran sebesar 0,254 dengan

tingkat signifikansi p value sebesar 0,000 atau p<0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah kabupaten dan kota di wilayah propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta.

Hasil analisis regresi untuk pengujian keempat menunjukkan R² sebesar 0,142. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah hanya bisa dijelaskan oleh variabel partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi sebesar 14,2% sedangkan sisanya 85,6% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau F test menghasilkan signifikansi p value sebesar 0,000 atau p<0,05. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Pengujian selanjutnya menunjukkan |Xzp-Xzm| dengan tingkat signifikansi p value sebesar 0,043 atau p<0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa motivasi berpengaruh positif signifikan terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

KESIMPULAN

Kesimpulan penelitian ini adalah kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Selain itu, motivasi aparat berperan sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi penyusunan anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu penelitian ini menerapkan metode survei

yang dilaksanakan dengan pertanyaan tertulis. Hal ini menimbulkan persepsi yang berbeda dari responden dengan keadaan sesungguhnya. Kedua, penelitian ini hanya mengambil variabel motivasi sebagai variabel pemoderasi. Ketiga, penggunaan *self-rating scale* pada pengukuran akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Implikasi penelitian yang diharapkan dari penelitian ini adalah pertama, kejelasan sasaran anggaran harus lebih diperjelas dan dibuat spesifik serta tidak menimbulkan salah interpretasi bagi pelaksana anggaran dalam peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Kedua, Partisipasi dalam penyusunan anggaran perlu diperluas dan diperdalam agar dapat meningkatkan akuntabilitas. Ketiga, motivasi aparat instansi pemerintah daerah perlu dijaga konsistensinya dan perlu ditingkatkan untuk pencapaian akuntabilitas kinerja yang lebih maksimal di lingkup pemerintah daerah. Keempat, penelitian mendatang diharapkan mempertimbangkan pencarian ukuran akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah yang lebih obyektif.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, H. 2004. "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran. Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Kabupaten dan Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta". *Tesis*. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Adoe, M. H. 2002. "Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku. Sikap dan Kinerja Pemerintah Daerah di Propinsi Nusa Tenggara Timur". *Tesis*. Program Pasca Sarjana". UGM: Yogyakarta.
- Antony, R.N. dan V. Govindarajan. 1998. "Management Control System". 9ed. Richard D Irwin. Mc. Grawhill.
- Bastian, I. 2001. "Akuntansi Sektor Publik di Indonesia". edisi I. Yogyakarta: BPFE UGM.
- BPKP, 1998. "Pengukuran Kinerja: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah". Jakarta.
- Brownell, P. 1982a. "The Role of Accounting Data in Performance Evaluation. Budgetary Participation and Organizational Effectiveness". *Journal of Accounting Research* 20(1): 13-27.
- Brownell, P. 1982b. "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control". *The Accounting Review* LVII (4) October: 766-777.
- Brownell, P. dan M. McInnes. 1986. "Budgetary Participation. Motivation. and Managerial Performance". *The Accounting Review* LXI(4) October: 587-600.
- Charlos, P. dan M. C. C. Poon. 2000. "Participation and Performance in Capital Budgeting Teams." *Behavioral Research In Accounting* 12: 197-229.
- Chong, V. K. dan K. M. Chong. 2002. "Budget Goal Commitment and Informational Effect of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach." *Behavioral Research In Accounting* 14: 65-86.
- Chow, C.W; J. C. Cooper; dan S. W. Waller. 1988. "Participative Budgeting Effect of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymetry on Slack and Performance." *The Accounting Review* 1 January: 111-122.
- Connor, N. G. 1995. "The Influence of Organizational Culture on The Usefulness of Budget Participation by Singaporean-Chinese Managers." *Accounting Organizations and Society* 20 (5): 383-403.
- Darma, E. S. 2004. "Pengaruh Kejelasan Sasaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Daerah." *Tesis*. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Dwianasari, R. 2004. "Pengaruh Hubungan Antara Struktur Desentralisasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Dinas dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening." *Tesis*. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Fahrianta, R.W. dan I. Ghozali. 2002. "Pengaruh Tidak Langsung Sistem Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Motivasi Sebagai Variabel Intervening." *Jurnal Riset Akuntansi. Manajemen dan Ekonomi*. Vol. II (1).

- Februari: 77-113.
- Frucot, V. dan W. T. Shearon.. 1991. "Budgetary Paricipation. Locus of Control. and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction." *The Accounting Review* 66 (1) Januari: 80-99.
- Gibson. J.L. et al. 2000. *Organizations: Behaviour Structure Processes*. Irwin McGraw-Hill
- Ghozali, I. 2002. "Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS." BP Undip.
- Halim, A. A. Tjahyono dan M. F. Husien. 2000. "Sistem Pengendalian Manajemen." Edisi Revisi. Yogyakarta. UPP AMP YKPN.
- Indriantoro, N. 2000. "An Empirical Study of Locus of Control and Cultural Dimentions as Moderating Variables of Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction." *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia* 15 (1) Januari: 97-114.
- Jumirin, A. 2001. "Persepsi Kepala Instansi Pemerintah Terhadap Otonomi Daerah dan Akuntabilitas Kinerja." *Tesis*. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Jones, R. dan M. Pendlebury.. 1996. "Public Sector Accounting". fourth edition. Pitman Publishing. London.
- Kenis, I. 1979. "Effects on Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance." *The Accounting Review* LIV (4): 707-721.
- Kluvers, R. 2001. "Program Budgeting and Accountability in Local Government." *Australian Journal of Public* 60 (2) Juni: 35-43.
- Kren, L. 1992. "Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility." *The Accounting Review* 67 (3) July: 511-526.
- Kuncoro, M. 2001. "Metode Kuantitatif: Teori dan Aplikasi untuk Bisnis dan Ekonomi." Edisi Pertama. UPP AMP YKPN.
- Lucyanda, J. 2001. "Hubungan Antara Anggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial: Peran Locus of Control Sebagai Variabel Moderating dan Motivasi Sebagai Variabel Intervening." *Tesis*. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2002a. "Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah." Edisi pertama. Penerbit Andi Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2002b. "Akuntansi Sektor Publik. Edisi Pertama." Penerbit Andi Yogyakarta.
- Merchant, K. A.. 1981. The Design of Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance. *The Accounting Review*: 813-828
- Miah, N.Z. dan L. Mia. 1996. "Decentralization. Accounting Control and Performance of Government Organization: A New Zealand Empirical Study." *Financial Accountability and Management*. August 12: 173-189.
- Nouri, H. dan R. J. Parker. 1996. "The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack." *Behavioral Research In Accounting* 8: 74-90.
- Nor, W. 2003. Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Pemoderasi dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial pada Organisasi Sektor Publik. *Tesis*. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 17 Tahun 2003. tentang "Keuangan Negara."
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 32 Tahun 2004. tentang "Pemerintah Daerah."
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 33 Tahun 2004. tentang "Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah."
- Riyadi, S. 1998. "Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial." *Tesis*. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.
- Riyanto, B. 2003. "Model Kontijensi Sistem Pengendalian: Integrasi dan Ekstensi untuk Future Research." *KOMPAK: Jurnal Akuntansi, Manajemen dan Sistem Informasi FE UTY Yogyakarta* 9 April: 330-342.

- Saprudin, 2001. "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran. Sistem Pelaporan Terhadap Efektifitas Sistem Pengendalian Manajemen Pada Rumah Sakit Daerah di Indonesia." *Tesis*. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.
- Tutupoho, R. 1993. 'Analisis Faktor-Faktor Motivasi dan Hubungannya Dengan Produktivitas Tenaga Akademik Kopertis Wilayah V Propinsi DIY.' *Tesis*. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.
- Wentzel, K. 2002. "The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers Performance in a Budget Setting." *Behavioral Research In Accounting* 14: 247-271.
- Yuhertiana, I. 2003. "Principal-Agent Theory dalam Proses Perencanaan Anggaran Sektor Publik." *KOMPAK: Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Sistem Informasi FE UTY Yogyakarta* 9 April: 403-422.