

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA
MANAJERIAL DENGAN VARIABEL MODERATING
MORAL KERJA DAN GAYA KEPEMIMPINAN
(Studi Kasus pada PT. PINDAD (Persero) Bandung)**

Oleh:

Indah Fitriani

(Dosen Program Studi Akuntansi Fakultas Pendidikan Ekonomi & Bisnis UPI)

Ria Yenita Panjaitan

(Alumni Program Studi Akuntansi Fakultas Pendidikan Ekonomi & Bisnis UPI)

Abstrak

Penelitian bertujuan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial dan untuk mengetahui apakah moral kerja dan gaya kepemimpinan dapat memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Penelitian ini merupakan penelitian asosiatif dengan sampel seluruh kepala divisi dan kepala departemen lima divisi. Alat uji yang digunakan adalah uji korelasi *Product Moment* untuk uji hipotesis pertama dan uji selisih mutlak untuk pengujian hipotesis kedua dan ketiga. Berdasarkan uji korelasi *Product Moment*, diperoleh kesimpulan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial sebesar 9,8%. Ini berarti 9,8% variabilitas kinerja dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran sedangkan 90,2% variabilitas kinerja diterangkan oleh variabel lain. Sedangkan pengujian hipotesis kedua dan ketiga dengan menggunakan uji selisih mutlak menyatakan bahwa moral kerja dan gaya kepemimpinan tidak memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

Kata kunci: Partisipasi Anggaran, Moral Kerja, Gaya Kepemimpinan, Kinerja Manajerial

Latar Belakang

Globalisasi perdagangan dunia atau liberalisasi perdagangan tak lagi mengenal batas wilayah, secara *de facto* telah menciptakan peluang sekaligus tantangan bagi para pelaku ekonomi atau dunia usaha pada umumnya. Para pelaku ekonomi yang ingin memanfaatkan peluang harus pula berani menghadapi tantangan, terutama dalam menghadapi persaingan global yang semakin berat dan kompleks. Untuk mendapatkan daya saing yang kuat di pasar global, sebuah perusahaan harus dapat bekerja dengan beberapa persyaratan tertentu yang berorientasi kepada price (mampu bersaing dengan wajar), quality (terjamin atau baik), dan delivery time (tepat waktu dan sesuai).

Bertitik tolak pada pemikiran itu, salah satu persyaratan yang harus dipenuhi oleh perusahaan, antara lain harus memiliki konsep dan mekanisme kerja dengan sistem perencanaan yang matang dan terpadu dalam mencapai sasaran yang diinginkan.

Salah satu fakta yang ditemukan di lapangan yaitu di PT. PINDAD (Persero) Bandung adalah pencapaian laba tiap divisi PT. PINDAD (Persero) pada tahun 2010 mengalami selisih negatif. Berikut ini gambaran RKAP (Rencana Kerja dan Anggaran Perusahaan) dan realisasi Laba/ Rugi Setelah Pajak PT. PINDAD (Persero) tahun 2010 berdasarkan tiap divisi.

Tabel 1
Perbandingan RKAP dan Realisasi Laba/ Rugi Setelah Pajak
PT. PINDAD (Persero)
Tahun 2010

Divisi	RKAP	Realisasi	Selisih	% Selisih
Divisi Munisi	51.516.938	42.681.712	(8.835.226)	-17,2
Divisi Senjata	30.817.642	11.344.258	(19.473.384)	-63,2
Divisi Mesin Industri dan Jasa (MIJAS)	11.539.234	2.003.490	(9.535.744)	-82,6
Divisi Tempa dan Cor (T&C)	21.517.687	707.726	(20.809.961)	-96,7
Divisi Kendaraan Fungsi Khusus (KFK)	63.890.256	56.741.278	(7.148.978)	-11,2
Divisi Bahan Peledak Komersial (Handakkom)	23.946.738	7.055.611	(16.891.127)	-70,5

Sumber: Departemen KUGAR PT. PINDAD (Persero) Bandung

Realisasi anggaran diatas, sebagai salah satu faktor penilai kinerja, menunjukkan bahwa tiap divisi di PT. PINDAD (Persero) Bandung tidak mampu mencapai target secara sempurna karena terjadi selisih negatif antara RKAP dan realisasinya. Dapat dikatakan bahwa secara parsial kinerja PT. PINDAD (Persero) kurang tercapai dengan baik, padahal PT. PINDAD (Persero) telah memiliki pedoman penyusunan anggaran.

Penyusunan anggaran pada PT. PINDAD (Persero) dimulai dari tingkat divisi dimana kepala divisi (kadiv) mengadakan rapat dengan kepala departemen (kadev). Lalu, komite anggaran melaksanakan fungsi *review* dan *approval* terhadap rancangan rencana kerja dan anggaran yang diajukan kadiv dan kadev. Rancangan rencana kerja dan anggaran yang telah disahkan akan dibahas dengan dewan komisaris. Setelah dilakukan penyesuaian atas pembahasan dewan komisaris, maka diajukan dalam Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) yang merupakan otoritas pemegang kekuasaan tertinggi perusahaan.

Dari penjelasan diatas, terlihat bahwa PT. PINDAD (Persero) Bandung telah menerapkan partisipasi dalam penyusunan anggaran, tetapi fakta yang terjadi adalah kinerja yang kurang tercapai dengan baik. Hal ini tidak sejalan dengan teori yang ada.

Rumusan Masalah

1. Seberapa besar pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.
2. Apakah moral kerja memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.
3. Apakah gaya kepemimpinan memoderasi partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

Kerangka Pemikiran

a. Partisipasi Anggaran

Menurut Brownel (1982) partisipasi anggaran adalah suatu proses dimana partisipasi individu akan dievaluasi, dan mungkin diberi penghargaan berdasarkan prestasi

mereka pada sasaran (target) yang dianggarkan, mereka terlibat dalam proses tersebut dan mempunyai pengaruh pada penentuan target tersebut.

- b. Kinerja Manajerial
Menurut Moehariono, pengertian kinerja atau *performance* merupakan “gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu program kegiatan atau kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi, dan misi organisasi.” (Moehariono, 2009: 60)
- c. Moral Kerja
Moral kerja sebagai padanan bahasa Inggris *working morale* dapat diartikan kegairahan kerja. Moral atau kegairahan kerja adalah “kesepakatan batiniah yang muncul dari dalam diri seseorang atau sekelompok orang untuk mencapai tujuan tertentu sesuai dengan baku mutu yang ditetapkan” (Sudarwan Danim, 2004: 48).
- d. Gaya Kepemimpinan
Gaya kepemimpinan adalah “suatu cara yang digunakan oleh seorang pemimpin dalam mempengaruhi orang lain.” (Miftah Thoha, 2010: 343)

Dalam suatu badan usaha manufaktur, penganggaran merupakan salah satu proses penting. Anggaran sebagai salah satu bentuk dari proses manajemen yaitu perencanaan, harus dipersiapkan dengan sebaik-baiknya. Jika dalam perencanaan tidak atau kurang berjalan dengan cukup baik maka proses pelaksanaannya pun akan kurang baik.

Salah satu aspek yang penting dari penganggaran adalah dimasukkannya pertimbangan perilaku. Bagaimana wujud atau gambaran manusia dalam suatu organisasi bisnis merupakan inti dari proses penganggaran. Dalam proses ini akan terlihat bagaimana respon para karyawan terhadap target-target yang harus mereka capai.

Anggaran adalah suatu rencana tertulis. Karena itu, selintas anggaran tidak memiliki unsur manusia, dan agak otomatis. Hal itu jauh berbeda dari kenyataan yaitu anggaran adalah alat utama yang digunakan oleh manajer untuk menilai para bawahannya. Anggaran digunakan sebagai suatu standar untuk mengukur kinerja seseorang. (Sadeli dan Siswanto, 2010: 136)

Kinerja seseorang itu akan menggambarkan bagaimana atau seberapa besar kontribusinya terhadap pencapaian sasaran, tujuan, visi, dan misi organisasi perusahaan, sebagaimana yang dinyatakan oleh Moehariono, yaitu kinerja atau *performance* merupakan “gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu program kegiatan atau kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi, dan misi organisasi.” (Moehariono, 2009: 60)

Sedangkan untuk penilaian kinerja sendiri, ada yang berdasarkan *value for money* yaitu sebagai berikut, “Pengukuran kinerja untuk mengukur ekonomi, efisiensi, dan efektivitas suatu kegiatan, program dan organisasi”. (Mahmudi, 2007: 81).

Ketika seorang karyawan tidak mampu mencapai standar yang telah dianggarkan, maka kinerja karyawan tersebut dikatakan kurang dan juga berarti bahwa kontribusinya terhadap perusahaan belum maksimal.

Oleh sebab itu, pada prakteknya karyawan menjadi tidak bersahabat dengan anggaran karena anggaran tergambar sebagai sesuatu hal yang sulit dicapai. Karena seringkali penyusun anggaran tidak memperhatikan pendapat bawahannya dalam penyusunan anggaran sehingga terciptalah anggaran yang sulit untuk direalisasikan.

Dalam penyusunan anggaran, ada tiga pendekatan yang digunakan, yaitu: (1) *Top Down Approach*, anggaran disusun dan ditetapkan sendiri oleh pimpinan dan anggaran harus dilaksanakan bawahan tanpa keterlibatan bawahan dalam penyusunannya; (2) *Bottom Up Approach*, anggaran disusun berdasarkan hasil keputusan karyawan. Bawahan

diserahkan sepenuhnya untuk menyusun anggaran yang akan dicapainya di masa yang akan datang; (3) *Participative Budget*, anggaran yang dibuat dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkatan.

Pendekatan yang membuat para karyawan memberikan kesan negatif pada anggaran adalah *top down approach*, sedangkan pendekatan yang diharapkan diterapkan oleh perusahaan adalah pendekatan *participative budget*.

Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran diklaim oleh sebagian besar orang sebagai obat mujarab untuk memenuhi kebutuhan akan harga diri dan aktualisasi diri dari para anggota organisasi. Karyawan dan manajer tingkat bawah memiliki suara dan proses manajemen. Ketika diterapkan kepada perencanaan, partisipasi mengacu pada keterlibatan manajer tingkat menengah dan bawah dalam pengambilan keputusan yang mengarah pada penentuan tujuan operasional dan penetapan sasaran kinerja. Dengan penentuan tujuan operasional dan penetapan sasaran kinerja dengan pendapat para pelaksananya juga, maka kinerja manajerial akan dapat tercapai. (Dharmanegara, 2010: 19).

Menurut Brownel (1982) partisipasi anggaran adalah, suatu proses dimana partisipasi individu akan dievaluasi, dan mungkin diberi penghargaan berdasarkan prestasi mereka pada sasaran (target) yang dianggarkan, mereka terlibat dalam proses tersebut dan mempunyai pengaruh pada penentuan target tersebut.

Jadi, partisipasi anggaran adalah proses penyusunan anggaran dimana pihak-pihak yang bertanggung jawab dalam pencapaian target pada anggaran yang akan ditetapkan, diajak untuk terlibat dalam menyusun anggaran tersebut. Diharapkan melalui partisipasi anggaran ini, akan memberikan manfaat sebagai berikut: (a) Partisipasi (orang yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran) menjadi *ego-involved* tidak hanya *task-involved* dalam kerja mereka; (2) Partisipasi akan menaikkan rasa kebersamaan dalam kelompok, yang akibatnya akan menaikkan kerjasama anggota kelompok di dalam penetapan sasaran; (3) Partisipasi dapat mengurangi rasa tertekan akibat adanya anggaran; (4) Partisipasi dapat mengurangi rasa ketidaksamaan di dalam alokasi sumber daya diantara bagian-bagian organisasi. (Siegel dan Marconi, 1989: 139)

Sedangkan berkaitan dengan penilaian kinerja, Schiff dan Lewin, menyatakan beberapa peranan partisipasi antara lain: (a) Sebagai perencanaan yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi masa yang akan datang; (b) Sebagai kriteria kinerja yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. (Schiff dan Lewin, 1970)

Teori-teori diatas telah dibuktikan oleh beberapa penelitian. Penelitian yang dilakukan oleh Andaris Bangun (2009) yang berjudul "Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Struktur Desentralisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Deli Serdang)" menemukan bahwa secara simultan, partisipasi dalam penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan struktur desentralisasi mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD. Secara parsial partisipasi dalam penyusunan anggaran, dan struktur desentralisasi mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial SKPD.

Penelitian yang dilakukan oleh Sugeng Wahyudi (1996) yang berjudul "Analisis Anggaran Partisipatif dan Pengaruhnya pada Kinerja Bank BPD Jateng" menyimpulkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran sebagai salah satu variabel perilaku mempunyai kemampuan menjelaskan rendah terhadap kinerja manajer, namun secara statistik hubungannya positif signifikan terhadap kinerja.

Tetapi, dalam pencapaian kinerja yang maksimal, tidak hanya partisipasi anggaran yang menjadi pertimbangannya, namun ada beberapa variabel lain yang

menjadi variabel moderating. Variabel moderating adalah “variabel yang mempengaruhi (memperkuat dan memperlemah) hubungan antara variabel independen dengan dependen.” (Sugiyono, 2011: 4)

Variabel moderating pada penelitian ini adalah moral kerja dan gaya kepemimpinan. Moral kerja adalah padanan bahasa Inggris *working morale* dapat diartikan kegairahan kerja. Moral atau kegairahan kerja adalah “kesepakatan batiniah yang muncul dari dalam diri seseorang atau sekelompok orang untuk mencapai tujuan tertentu sesuai dengan baku mutu yang ditetapkan” (Sudarwan Danim, 2004: 30).

Kesepakatan batiniah tersebut muncul dari dalam diri individu atau kelompok untuk mencapai tujuan organisasi, yang berarti bahwa kinerja juga dipengaruhi oleh moral kerja karyawan, seperti yang dijelaskan sebelumnya bahwa kinerja itu merupakan pencapaian sasaran, tujuan, visi, dan misi organisasi. Jadi, meskipun moral sifatnya sangat abstrak, akan tetapi sangat esensial dalam dunia kerja. Moral organisasi adalah kondisi mental individu atau kelompok yang mempengaruhi aktivitas manusia organisasional.

Menurut Sudarwan Danim ada dua kutub moral kerja karyawan, yaitu moral kerja tinggi dan moral kerja rendah. Moral kerja tinggi terdiri dari indikator-indikator sebagai berikut: (1) Senang; (2) Bersemangat; (3) Menyelesaikan; (4) Bekerja menyamping atau lateral; (5) Mendorong; (6) Terpanggil; (7) Partisipasi maksimal; (8) Percaya diri; (9) Rasa sejawat; (10) Inovatif.

Dengan moral kerja yang tinggi diharapkan akan tercapai kinerja yang baik pula. Salah satu indikator moral kerja tinggi adalah partisipasi yang maksimal. Salah satu bentuk partisipasi ini adalah partisipasi dalam penyusunan anggaran. Jadi, akan tercipta rasa percaya diri dari karyawan atau manajerial sebagai pihak yang melaksanakan dan bertanggung jawab atas anggaran yang dibuat, sehingga kinerja karyawan pun akan tercapai dengan baik. Seperti yang dikatakan oleh Sudarwan Danim bahwa salah satu faktor yang mempengaruhi moral kerja adalah kesadaran akan tujuan organisasi. Dikatakan bahwa manusia yang sadar akan tujuan organisasinya biasanya memiliki tanggung jawab dan terdorong mencapai target kerja sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya. (Sudarwan Danim, 2004: 32)

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh David Sirota (2008) membuktikan pentingnya moral kerja karyawan dalam kinerja organisasi. Sebagai contoh, menilai kinerja pasar saham perusahaan tertentu pada tahun 2002, Sirota menyimpulkan bahwa perusahaan-perusahaan dengan karyawan yang memiliki tingkat kepuasan yang tinggi telah berhasil mengungguli pasar saham dalam setahun dimana Standar&Poor menurun 22,5% (dari 98,31 pada 2 Januari 2002 menjadi 76,17 pada 30 Desember 2002). Sebaliknya, perusahaan dengan moral kerja karyawan yang rendah dan kepuasan kerja rendah hanya meningkatkan keuntungan mereka rata-rata sebesar 3%, sedangkan untuk industri rata-rata 16%.

Sedangkan Herzberg meringkaskan berbagai penelitian yang dipublikasikan mengenai efek moral kerja terhadap produktivitas sebagai berikut:

Dari seluruh survey yang dilaporkan, 54% menunjukkan bahwa moral yang tinggi berkaitan dengan produktivitas yang tinggi; sementara 35% lainnya menunjukkan bahwa moral tidak berhubungan dengan produktivitas; dan 11% lainnya menyebutkan moral tinggi berhubungan dengan produktivitas yang rendah.... Hubungan itu tidak mutlak, tetapi terdapat cukup banyak data yang mendukung bahwa memberi perhatian pada karyawan berpengaruh terhadap meningkatnya keluaran karyawan.... Korelasi yang rendah itu berarti bahwa selain sikap kerja tentu banyak faktor lainnya yang juga mempengaruhi produktivitas. (dalam Gellerman, 1984:321)

Selain moral kerja, ada pula variabel moderating lain, yaitu gaya kepemimpinan. Kepemimpinan didefinisikan sebagai membimbing, memberikan semangat dan

memotivasi kepada para individu dan tim untuk mencapai hasil yang diinginkan. Sedangkan gaya kepemimpinan adalah "suatu cara yang digunakan oleh seorang pemimpin dalam mempengaruhi orang lain." (Miftah Thoha, 2010: 343). Indikator yang dikategorikan positif bagi kepemimpinan adalah: (1) Mencapai tingkat kinerja yang tinggi dari kelompok; (2) Menentukan sasaran, rencana dan harapan dengan jelas; (3) Memantau kinerja secara terus menerus dan memberikan umpan balik yang baik; (4) Menjaga hubungan yang efektif dengan individu dan tim secara keseluruhan; (5) Mengembangkan rasa memiliki tujuan bersama dalam tim; (6) Membangun moral dan secara efektif memberikan motivasi kepada individu dan memberikan pengakuan atas kontribusi mereka serta mengambil tindakan yang tepat untuk mengatasi mereka yang berkinerja kurang.

Jadi, untuk mencapai kinerja yang baik diperlukan pemimpin yang dikategorikan positif.

Sedangkan untuk menerapkan penyusunan anggaran yang partisipatif diperlukan gaya kepemimpinan dimana seorang manajer sebagai pemimpin membuka kesempatan kepada para bawahannya untuk berpartisipasi. Ada banyak gaya kepemimpinan yang dikenalkan oleh para ahli teori kepemimpinan, salah satunya dan yang paling akhir dalam perkembangan teori kepemimpinan di Amerika Serikat adalah gaya kepemimpinan situasional dari Hersey dan Blanchard.

Berdasarkan gaya kepemimpinan ini, ada empat gaya dasar kepemimpinan dalam proses pengambilan keputusan, yaitu: (1) Instruksi (G1), pemimpin memberikan batasan peranan pengikutnya dan memberitahukan tentang apa, bagaimana, bilamana dan dimana melaksanakan berbagai tugas. Inisiatif pemecahan masalah dan pembuatan keputusan semata-mata dilakukan oleh pemimpin; (2) Konsultasi (G2), pemimpin masih banyak memberikan pengarahan dan masih membuat hampir sama dengan keputusan, tetapi hal ini diikuti dengan meningkatnya banyaknya komunikasi dua arah dan perilaku mendukung dengan berusaha mendengar perasaan pengikut tentang keputusan yang dibuat, serta ide-ide dan saran-saran mereka; (3) Partisipasi (G3), pemimpin dan pengikut saling tukar-menukar ide dalam pemecahan masalah dan pengambilan keputusan; (4) Delegasi (G4), pemimpin mendiskusikan masalah bersama-sama dengan bawahan sehingga tercapai kesepakatan mengenai definisi masalah yang kemudian proses pengambilan keputusan didelegasikan secara keseluruhan kepada bawahan.

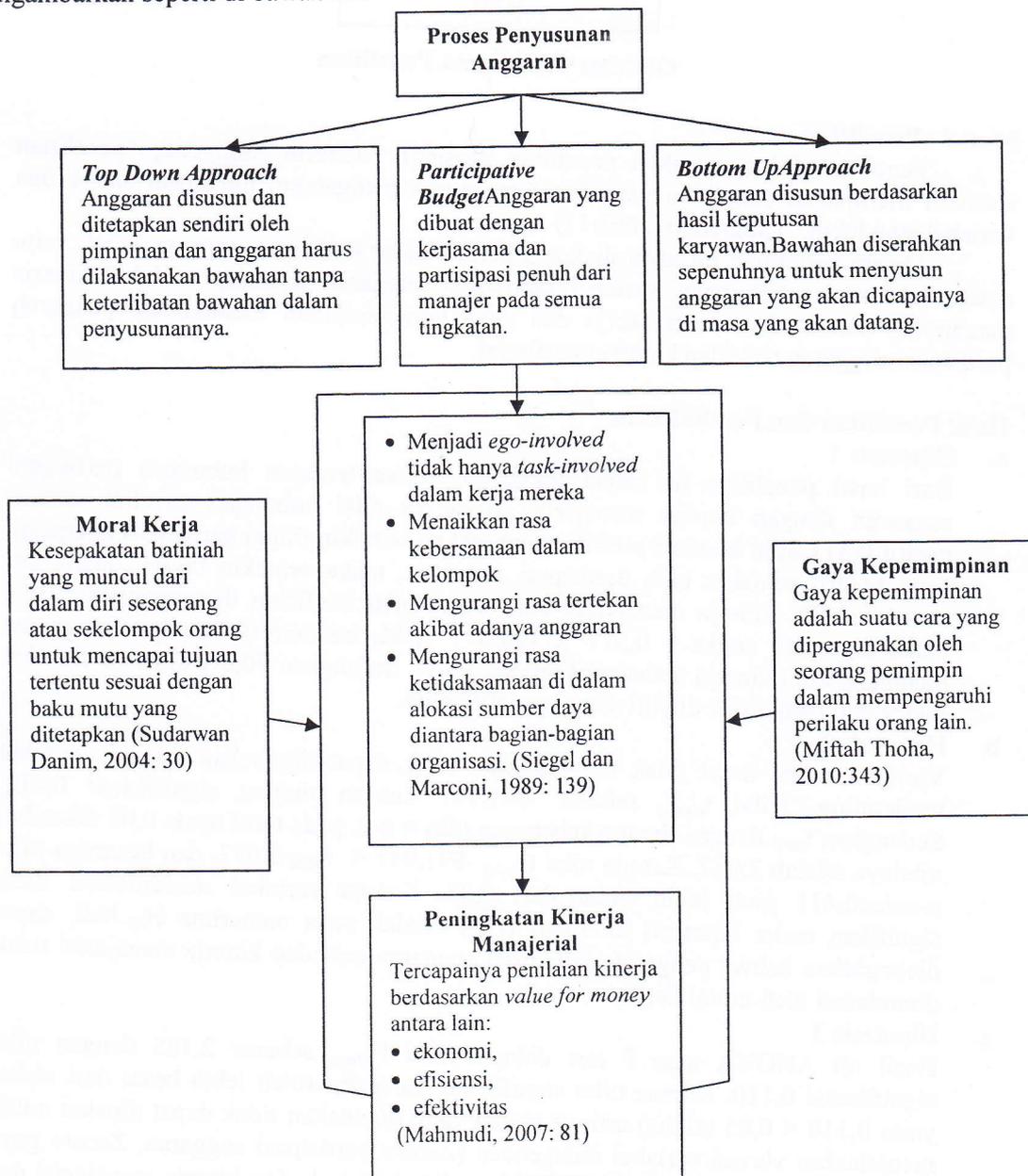
Berdasarkan penjelasan diatas, gaya yang cocok untuk penerapan anggaran partisipatif ini adalah G3 (partisipasi), karena partisipasi ini melibatkan pemimpin dan bawahan secara bersama-sama dalam pengambilan keputusan. Seperti yang dikatakan oleh Yukl, gaya kepemimpinan partisipatif adalah "seorang pemimpin yang mengikutsertakan bawahan dalam pengambilan keputusan." (Yukl, 1998).

Adapun aspek-aspek dalam gaya kepemimpinan partisipatif ini mencakup: (a) Konsultasi; (b) Pengambilan keputusan bersama; (c) Membagi kekuasaan; (d) Desentralisasi dan; (e) Manajemen yang demokratis.

Indikator langsung dari adanya kepemimpinan partisipatif ini terletak pada perilaku para pengikutnya yang didasarkan pada persepsi karyawan terhadap gaya kepemimpinan yang digunakan (Riyono dan Zulaifah, 2001). Hal ini sejalan dengan pengertian anggaran partisipatif dimana semua jenjang manajemen yang bertanggung jawab atas kinerja aktual berpartisipasi secara aktif dalam penetapan tujuan-tujuan operasional untuk periode berikutnya. Sehingga, dengan diterapkannya gaya kepemimpinan partisipatif ini yang berarti membuka kesempatan berbagai pihak yang berkepentingan untuk ikut ambil bagian dalam penentuan anggaran, diharapkan akan meningkatkan kinerja manajerial.

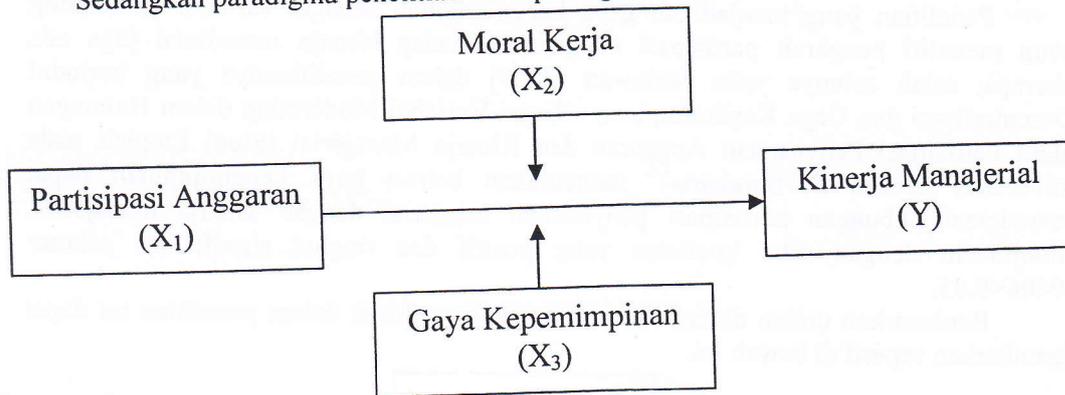
Penelitian yang menjadikan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating dalam meneliti pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial juga ada beberapa, salah satunya yaitu Setiawan (2009) dalam penelitiannya yang berjudul “Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Surakarta)” menemukan bahwa gaya kepemimpinan dapat memoderasi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Ditunjukkan dengan nilai koefisien yang positif dan tingkat signifikansi sebesar $0,0406 < 0,05$.

Berdasarkan uraian diatas, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan seperti di bawah ini.



Gambar 2.6
Kerangka Pemikiran

Sedangkan paradigma penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar Paradigma Penelitian

Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian asosiatif. Menurut Sugiyono, “penelitian asosiatif merupakan penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih.” (Sugiyono, 2002:11)

Dalam penelitian ini akan diukur seberapa besar hubungan antar variabel, yaitu antara lain antara hubungan variabel partisipasi anggaran terhadap variabel kinerja manajerial, dan apakah moral kerja dan gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

Hasil Penelitian dan Pembahasan

a. Hipotesis 1

Dari hasil penelitian ini dapat diketahui bahwa terdapat hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial. Besarnya nilai hubungan tersebut sebesar positif 0,311. Sifat korelasi positif menunjukkan semakin tinggi partisipasi anggaran, yang berarti semakin baik partisipasi anggaran, maka semakin tinggi, dalam arti semakin baik, kinerja manajerial. Jika dicari nilai koefisien determinasinya (R^2), maka diperoleh angka $= 0,311^2 \times 100\% = 9,8\%$, ini berarti partisipasi anggaran mempengaruhi kinerja manajerial sebesar 9,8%. Sedangkan 90,2% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

b. Hipotesis 2

Variabel moral kerja tidak terbukti atau tidak dapat digunakan sebagai variabel moderating. Nilai t_{hitung} sebesar -891,947 dengan tingkat signifikansi 0,411. Sedangkan t_{tabel} dengan derajat kebebasan (dk) = $n-2$, pada taraf nyata 0,05 diketahui nilainya adalah 2,037. Karena nilai $t_{hitung} -891,947 < t_{tabel} 2,037$, dan besarnya nilai $p-value$ 0,411 jauh lebih besar dari 0,05. Karena variabel moderasinya tidak signifikan maka hipotesis alternatif (H_{a2}) ditolak serta menerima H_{o2} . Jadi, dapat disimpulkan bahwa pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial tidak dimoderasi oleh moral kerja.

c. Hipotesis 3

Hasil uji ANOVA atau F test didapat nilai F_{hitung} sebesar 2,185 dengan nilai signifikansi 0,110. Karena nilai signifikansi yang diperoleh lebih besar dari alpha, yaitu $0,110 < 0,05$ (alpha) artinya model yang digunakan tidak dapat dipakai untuk menjelaskan variasi variabel independen ($Zscore$ partisipasi anggaran, $Zscore$ gaya kepemimpinan, dan koefisien variabel moderating) terhadap kinerja manajerial dan juga secara bersama-sama variabel partisipasi anggaran, gaya kepemimpinan dan

variabel moderating (selisih partisipasi anggaran dan gaya kepemimpinan) tidak berpengaruh terhadap kinerja.

Hasil pengujian hipotesis terhadap gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating menunjukkan bahwa partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial dapat dimoderasi oleh gaya kepemimpinan. Hal ini dibuktikan dengan nilai yang dihasilkan melalui pengujian statistik. Gaya kepemimpinan terbukti tidak memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial karena diketahui bahwa tingkat signifikansinya lebih besar dari alpha, yaitu $0,074 > 0,05$ (alpha).

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan Setiawan (2009) dalam penelitiannya yang berjudul "Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Surakarta)" menemukan bahwa gaya kepemimpinan dapat memoderasi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Ditunjukkan dengan nilai koefisien yang positif dan signifikan yaitu sebesar $0,0406 < 0,05$. Sementara penelitian lain yang menemukan bahwa gaya kepemimpinan tidak memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial ada beberapa, contohnya adalah penelitian Wahyudin Nor (2007) menghasilkan koefisien korelasi terhadap kinerja manajerial sebesar $-0,138$ dengan tingkat signifikansi $p = 0,169$ ($p > 0,05$). Nilai tidak signifikan berarti menolak gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating. Tingkat signifikansi yang lebih besar disebabkan oleh adanya faktor lain yang lebih dominan, faktor tersebut seperti budaya bangsa Indonesia yang masih diwarnai dengan budaya feodalis sehingga memungkinkan partisipasi yang diperankan sebenarnya merupakan pseudopartisipasi, kelihatannya berpartisipasi, tetapi pada kenyataannya tidak berpartisipasi (Muslimah, 1998).

Berdasarkan temuan di atas, walaupun gaya kepemimpinan tidak memoderasi partisipasi anggaran, namun tetap berpengaruh. Oleh sebab itu, jika gaya kepemimpinan yang bersifat partisipatif benar-benar diterapkan secara nyata oleh para manajer PT. PINDAD (Persero), akan mendukung para karyawan PT. PINDAD (Persero) lebih kreatif dan inovatif sehingga karyawan pun dapat mengembangkan kemampuan pribadinya, selain itu, para karyawan pun memiliki rasa diterima karena diikutkan dalam proses pengambilan keputusan dan pelaksanaan kegiatan departemen atau divisi, sehingga diharapkan kinerja pun akan semakin meningkat.

Simpulan

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan di PT. PINDAD (Persero) dan proses pengujian, maka diperoleh simpulan sebagai berikut:

1. Partisipasi anggaran mempengaruhi kinerja manajerial sebesar 9,8%, sedangkan 90,2% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.
2. Moral kerja terbukti tidak memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial karena variabel moderasi yang dihasilkan ternyata tidak signifikan.
3. Gaya kepemimpinan tidak memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Hal ini terbukti dari variabel moderasi tidak signifikan. yakni dengan probabilitas 0,183 lebih besar dari 0,05. Penelitian ini didukung oleh peneliti lain, yaitu Wahyudin Nor (2007) menghasilkan koefisien korelasi terhadap kinerja manajerial sebesar $-0,138$ dengan tingkat signifikansi $p = 0,169$ ($p > 0,05$).

Saran

Dari hasil penelitian terdapat beberapa saran yang penulis sampaikan, antara lain:

1. Berdasarkan jawaban responden melalui kuesioner variabel partisipasi anggaran, diketahui bahwa ada beberapa manajer yang jarang, pernah bahkan yang tidak pernah terlibat dalam penyusunan anggaran. Hal ini cukup menjelaskan rendahnya pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Oleh sebab itu, semua kepala divisi dan kepala departemen PT. PINDAD (Persero) hendaknya melibatkan diri dan bawahannya dalam menyusun rencana anggaran pada departemen atau divisinya, sehingga semua pihak yang akan menjadi pelaksana anggaran tersebut mengetahui dengan jelas batasan dan target untuk mencapai kinerja yang maksimal.
2. Mengenai moral kerja, berdasarkan jawaban kuesioner, diketahui ada beberapa manajer yang tidak bersemangat untuk datang ke tempat kerja dan keberatan untuk bekerja sama dengan rekan satu timnya. Untuk meningkatkan semangat karyawan dan kerja sama antar pegawai, PT. PINDAD (Persero) dapat memberikan motivasi melalui pelatihan, seminar, atau *outbond* yang diharapkan dapat memberikan suasana baru yang dapat meningkatkan semangat dan kerja sama pegawai.
3. Sedangkan menyangkut gaya kepemimpinan, berdasarkan jawaban responden, indikator gaya kepemimpinan yang cukup lemah adalah indikator pengambilan keputusan bersama. Dalam pengambilan keputusan, kepala divisi dan kepala departemen selaku pimpinan, sekali-sekali atau kadang meminta pendapat dan pertimbangan dari bawahannya. Sebaiknya, para kepala divisi dan kepala departemen lebih melibatkan bawahannya dalam pengambilan keputusan, misalnya meminta pendapat bawahan.

Beberapa saran yang dapat diberikan oleh penulis untuk penelitian selanjutnya, antara lain:

1. Penelitian ini dilaksanakan pada sebuah perusahaan BUMN yang bergerak dalam usaha manufaktur, peneliti selanjutnya sebaiknya meneliti di perusahaan manufaktur lainnya baik BUMN maupun swasta sehingga penelitian ini lebih teruji.
2. Moral kerja dan gaya kepemimpinan tidak terbukti dalam memoderasi partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Peneliti selanjutnya sebaiknya mencari variabel moderating lain sehingga faktor-faktor lain yang belum diteliti, yang dapat memoderasi partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial, dapat terungkap.

Daftar Pustaka

- Adna Bokim. (1990). *Akunting Manajerial (Manajerial Accounting)*. Bandung: C.V Pustaka Buana
- Anoki Herdian Dito. (2010). "Pengaruh Kompensasi terhadap Kinerja Karyawan PT. Slamet Langgeng Purbalingga dengan Motivasi Kerja sebagai Variabel Intervening". *Skripsi*. Fakultas Ekonomi: Universitas Diponegoro
- Arfan Ikhsan. (2008). *Metode Penelitian Akuntansi Keperilakuan*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Bangun, Andarias. (2009). "Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Struktur Desentralisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Deli Serdang)". *Tesis*. Sekolah Pasca Sarjana: Universitas Sumatera Utara
- Barimbing, Eka Dessy. (2009). "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan *Locus of Control* sebagai Variabel Moderating (Penelitian pada Satuan Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Bandar Lampung)". *Skripsi*. Fakultas Pendidikan Ekonomi dan Bisnis Universitas Pendidikan Indonesia

- Cholid Narbuko dan Abu Achmadi. (2009). *Metodologi Penelitian*. Jakarta: Bumi Aksara
- Christina Ellen, dkk. (2001). *Anggaran Perusahaan: Suatu Pendekatan Praktis*. Jakarta: Gramedia
- Derfuss, Klaus. (2008). "The Relationship of Budgetary Participation and Reliance on Accounting Performance Measures with Individual-Level Consequent Variables: A Meta-Analysis" *European Accounting Review*. Vol. 18, No. 2, pp. 203-239
- Dharmanegara, Ida Bagus Agung. (2010). *Penganggaran Perusahaan Teori dan Aplikasi*. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Drafke, Michael W & Kossen, Stan. (1998). *The Human Side of Organizations*. United States: Addison Longman, Inc.
- Efferin, Sujoko, dkk. (2008). *Metode Penelitian Akuntansi; Mengungkap Fenomena dengan Pendekatan Kuantitatif dan Kualitatif*. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Ekananta. (2006). "Teknologi Informasi dalam Perencanaan Keuangan Perusahaan". *Seminar Nasional Aplikasi Teknologi Informasi 2006 (SNATI 2006)*. Juni. Yogyakarta.
- Gellerman, Saul W. (1970). *Motivation and Productivity*. Bombay: BD Taravorevals Sons & CO
- Gomes, Faustino Cardoso. (2003). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Harris, O Jeff, Jr. (1984). *Managing People At Work*. Canada: John Willey & Sons, Inc
- HassabElnaby, Hassan R., (2005). "An Investigation of the Organizational and Behavioral Effects of Corporate and National Culture on Budgeting Systems" *Accounting Journal*.
- Hoque and Brosnan. (2007). "Aligning Industrial Relations Risk, Budgetary Participation, and Budgeting Measures of Performance: Impact on Managerial Performance". *Accounting Journal*
- Husein Umar. (2008). *Desain Penelitian Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: RajaGravindo Persada
- (2008). *Desain Penelitian MSDM dan Perilaku Karyawan: Paradigma Positivistik dan Berbasis Pemecahan Masalah*. Jakarta: RajaGravindo Persada
- Kamaruddin Ahmad. (2000). *Akuntansi Manajemen: Dasar-dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Jakarta: RajaGrafindo Persada
- Mangkunegara, Anwar Prabu. (2007). *Manajemen Sumber Daya Manusia Perusahaan*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya
- Miftah Thoha. (2010). *Perilaku Organisasi; Konsep Dasar dan Aplikasinya*. Jakarta: RajaGrafindo Persada
- Moehar Daniel. (2003). *Metode Penelitian Sosial Ekonomi: Dilengkapi Beberapa Alat Analisa dan Penuntun Penggunaan*. Jakarta: Bumi Aksara
- Moehariono. (2009). *Pengukuran Kinerja Berbasis Kompetensi*. Bogor: Ghalia Indonesia
- Moh. Pabundu Tika. (2006). *Metodologi Riset Bisnis*. Jakarta: Bumi Aksara
- Mulyadi dan Setyawan Johny. (2001). *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*. Jakarta: Salemba Empat.
- Muslimah, Susilawati. (1996). "Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian Lingkungan dan Informasi Job Relevant terhadap Perceived Usefulness Sistem Penganggaran". *Tesis*. Universitas Gajah Mada
- Nila Herlinda. (2001). "Analisis Gaya Pengaruh Evaluasi Kinerja Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Menerapkan Variabel Mediasi : Tekanan Kerja, Kepuasan Kerja, dan Motivasi Kerja". *Tesis*. Program Studi Magister Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro

- Poon, Margaret., et.al. (2001). "Budget Participation, Goal Interdependence and Controversy: A Study of a Chinese Public Utility" *Accounting Journal*
- Program Studi Akuntansi. (2008). *Pedoman Penulisan Skripsi*. Bandung
- Purbayu Budi Santosa dan Ashari. (2005). *Analisis Statistik dengan Microsoft Excel dan SPSS*. Yogyakarta: ANDI
- Renny Maisyarah. (2008). "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Komunikasi dan Komitmen sebagai Variabel Moderating pada PDAM Propinsi Sumatera Utara". *Tesis*. Sekolah Pasca Sarjana Universitas Sumatera Utara
- Riyono, B. & Zulaifah, E. (2001). Psikologi Kepemimpinan [Online]. Tersedia: <http://cintaluna-lovelyluna-psikologi.blogspot.com/2009/10/kepemimpinan-partisipatif.html>. [25 Oktober 2009]
- Rudianto. (2009). *Penganggaran*. Jakarta: Erlangga
- Sadeli, Lili M dan Bedjo Siswanto. (2010). *Akuntansi Manajemen Sistem, Proses, dan Pemecahan Soal*. Jakarta: Bumi Aksara
- Sambas Ali Muhidin. (2010). *Statistika 1 Pengantar untuk Penelitian*. Bandung: Karya Adhika Utama
- Sedarmayanti. (2001). *Sumber Daya Manusia dan Produktivitas Kerja*. Bandung: Mandar Maju.
- Sedarmayanti. (2009). *Manajemen Sumber Daya Manusia, Reformasi Birokrasi dan Manajemen Pegawai Negeri Sipil*. Bandung: Refika Aditama
- Setiawan. (2009). "Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Surakarta)". *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Surakarta
- Siegel dan Marconi. (1989). *Behavioral Accounting*. Ohio: South-Western Publishing Co
- Siagian, Sondang P. (2009). *Kiat Meningkatkan Produktivitas Kerja*. Jakarta: PT.Rineka Cipta
- Simamora, Henry. (2000). *Akuntansi Basis Pengambilan Keputusan Bisnis Jilid II*. Jakarta: Salemba Empat
- Sirota, David. (2008). *The Enthusiastic Employee: How Companies Profit by Giving Workers What They Want*. [Online]. Tersedia: http://www.bukisa.com/articles/427732_how-employee-morale-affects-a-company. [15 Juli 2011]
- Sudarwan Danim. (2004). *Motivasi Kepemimpinan dan Efektivitas Kelompok*. Jakarta: PT. Rineka Cipta
- Sugiyono. (2002). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta
- _____. (2011). *Statistika untuk Penelitian*. Bandung: Alfabeta
- Syam dan Djalil. (2006). "Pengaruh Orientasi Profesional terhadap Konflik Peran: Interaksi antara Partisipasi Anggaran dan Penggunaan Anggaran sebagai Alat Ukur Kinerja dengan Orientasi Manajerial" *Symposium Nasional Akuntansi IX*
- Wahyudin Nor. (2007). "Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial". *Symposium Nasional Akuntansi X*.
- Welsch, Glenn A., et.al. (2000). *Buku 1 Anggaran: Perencanaan dan Pengegalian Laba*. Purwatiningsih, Maudy Warouw (Penerjemah). Jakarta: Salemba Empat
- Whitemore, D.A. (1979). *Measurement & Control of Indirect Work*. Philadelphia: International Publication Service.
- Wibowo. (2009). *Manajemen Kinerja*. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada

- Wijaya, Toni. (2009). *Analisis Data Penelitian Menggunakan SPSS*. Yogyakarta: Universitas Atma Jaya
- Windi Sulastrri. (2011). "Pengaruh Motivasi Kerja terhadap Kinerja Karyawan bagian Sumber Daya Manusia dan Keuangan PT. PLN (Persero) Distribusi Jawa Barat dan Banten Area Pelayanan dan Jaringan (APJ) Bandung". *Skripsi*. Fakultas Pendidikan Ekonomi dan Bisnis Universitas Pendidikan Indonesia
- Yukl, Gary. (1997). *Leadership in Organization Fifth Edition* [Online]. Tersedia: <http://cintaluna-lovelyluna-psikologi.blogspot.com/2009/10/kepemimpinan-partisipatif.html>. [25 Oktober 2008]