

## **KEADILAN DISTRIBUTIF SEBAGAI VARIABEL MODERATING DALAM HUBUNGAN PARTISIPASI ANGGARAN DAN KINERJA DINAS**

**Wahyudin Nor**

*Universitas Palangka Raya*

### **Abstract**

*This present research examined the effects that participation in budget preparation and the performances of government offices in Palangka Raya. These offices that turned to be executive elements of local government, were directly involved in budget preparation and served as working unit providing public services. Distributive justice perception were treated as moderating variable of this research. Samples taken in the research, were involved government offices in Palangka Raya. Analysis units utilized were the heads of offices, since they were mostly involved in budget processing in the offices. Data were collected through questionnaires, out of 82 questionnaires sent, only 48 questionnaires could be processed. The empirical result using simple regression showed that budget participation significantly effect on performance of government offices in Palangka Raya. But empirically result using residual approach showed that a fit between budget participation with contingent factor (distributive justice) does not effect performance significantly.*

**Keywords:** *Budget Participation, Distributive Justice, Performance, Contingency Theory and Residual Approach*

### **PENDAHULUAN**

Anggaran pemerintah daerah di Indonesia dikenal dengan nama Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), pada hakekatnya merupakan rencana operasional pemerintah daerah yang dituangkan dalam bentuk uang (rupiah), yang menunjukkan estimasi belanja (pengeluaran) guna membiayai kegiatan pemerintah daerah dan estimasi pendapatan guna memenuhi belanja (pengeluaran) tersebut, untuk suatu periode waktu tertentu yang umumnya adalah satu tahun (Halim, 2002: 158). Kegiatan dalam proses penyusunan anggaran merupakan hal yang penting dan akan melibatkan berbagai pihak, baik manajer tingkat atas maupun manajer tingkat bawah akan memainkan peranan dalam mempersiapkan dan mengevaluasi berbagai alternatif dari tujuan anggaran dan anggaran senantiasa digunakan sebagai tolok ukur terbaik kinerja manajer (Kren, 1992). Penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja manajer, yaitu ketika suatu tujuan dirancang dan secara partisipasi disetujui, maka karyawan akan menginternalisasikan tujuan yang ditetapkan dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya, karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan anggaran (Milani, 1975).

Penelitian tentang partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja telah banyak dilakukan, namun kebanyakan bukti-bukti empiris memberikan hasil yang bervariasi dan tidak konsisten. Brownell dan McInnes (1986); Frucot dan Shearon (1991) menemukan bahwa partisipasi penganggaran dan kinerja memiliki hubungan yang positif. Sementara hasil penelitian Milani (1975) dan Riyanto (1999) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang tidak signifikan diantara keduanya. Sedangkan Bryan dan Locke (1967) menyatakan bahwa hubungan kedua variabel tersebut bertolak belakang atau negatif.

Hasil penelitian yang telah diuraikan di atas menunjukkan bahwa hasil temuan mereka tidak konsisten antara satu dengan lainnya, sehingga para peneliti

menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan langsung yang sederhana antara partisipasi dan kinerja (Gul dkk., 1995). Govindarajan (1986) mengungkapkan bahwa pendekatan kontijensi (*contingency approach*) dapat dipergunakan untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai penelitian tersebut. Pendekatan ini memberikan gagasan bahwa sifat hubungan yang ada dalam partisipasi anggaran dengan kinerja mungkin berbeda dari satu situasi dengan situasi lain. Pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor *moderating* atau *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial (Murray, 1990).

Peran keadilan dalam proses penganggaran telah menjadi fokus riset akuntansi keperilakuan. Penelitian di bidang penganggaran menyatakan persepsi tentang keadilan dapat berperan dalam kinerja (Wentzel, 2002). Persepsi keadilan yang dimaksud adalah keadilan distributif. Keadilan distributif yaitu keadilan hasil aktual yang diterima oleh pegawai (Gilliland, 1993). Teori keadilan berasumsi bahwa persepsi dan keyakinan seseorang tentang keadilan perlakuan yang diterima berkaitan dengan pekerjaan, membentuk keyakinan yang kuat dan dapat menjelaskan perilaku dan sikap seseorang terhadap pekerjaan. Libby (1999) menyatakan bahwa perusahaan yang bekerja dengan sumber-sumber yang terbatas tidak dapat memenuhi semua permintaan yang berkaitan dengan penganggaran. Artinya masalah-masalah tentang keadilan nampaknya akan muncul ketika dinas menghadapi sumber-sumber daya yang terbatas.

Libby (1999) menyatakan bahwa proses penganggaran yang adil (kombinasi komponen *voice* dan *explanation*) memiliki pengaruh yang positif terhadap kinerja. Jadi kinerja selama penganggaran dapat meningkat di bawah kondisi-kondisi keadilan yang tinggi (*high-justice conditions*). Wentzel (2002) menyatakan bahwa persepsi keadilan dan *goal commitment* merupakan variabel mediasi dalam hubungan partisipasi anggaran dan kinerja.

Berdasarkan uraian di atas, peneliti mencoba menguji apakah keadilan distributif yang berfungsi sebagai variabel *moderating* mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja dinas. Namun dalam penelitian ini peneliti tidak menggunakan pendekatan kontijensi dengan model regresi interaksi seperti yang telah banyak dilakukan oleh peneliti terdahulu (lihat, contoh Dunk, 1993; Gul dkk., 1995), tetapi akan menggunakan pendekatan residual. Menurut Riyanto (2001), pendekatan interaksi sulit diterapkan untuk penelitian yang melibatkan lebih dari satu variabel kontijensi karena adanya permasalahan ekonometrik, masalah akan lebih sulit ketika koefisien bentuk interaksi signifikan tapi berlawanan arah (lihat, contoh: Dunk, 1993). Riyanto (2001) mengevaluasi berbagai teori kontijensi dan membandingkan pendekatan yang ada untuk menguji teori kontijensi tersebut. Teori kontijensi bisa diuji dengan pendekatan interaksi, residual dan deviasi. Riyanto (2001) memperkenalkan metodologi yang memungkinkan para peneliti mempergunakan beberapa faktor kondisional dalam model kontijensi dengan pendekatan residual dan deviasi. Saran tersebut mendorong peneliti untuk menggunakan pendekatan residual dalam penelitian ini.

## KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja

Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dan peran anggaran sebagai pengukur kinerja memiliki kaitan yang cukup erat. Melalui penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja manajer akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan menginternalisasikan tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk

mencapainya karena merasa ikut serta terlibat dalam penyusunan (Milani 1975). Penelitian tentang partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja telah banyak dilakukan, namun kebanyakan bukti-bukti empiris memberikan hasil yang bervariasi dan tidak konsisten. Beberapa penelitian yang menunjukkan hasil yang positif dan signifikan antara lain, Brownell dan Mc.Innes (1986); Frucot dan Shearon (1991). Namun penelitian lain menemukan bahwa partisipasi penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh yang signifikan dengan kinerja diantaranya adalah Bryan dan Locke (1967). Berdasarkan uraian di atas, menarik untuk diuji kembali hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja. Hipotesa yang diajukan adalah:

H1: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja dinas

### **Pendekatan Kontijensi**

Seperti yang telah diuraikan dalam bahasan terdahulu, hasil temuan dalam penelitian menunjukkan bahwa ada ketidakkonsistenan antara satu peneliti dengan peneliti lainnya, sehingga para peneliti berkesimpulan bahwa ada variabel lain yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Govindarajan (1986) mengemukakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil temuan tersebut, dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontijensi (*contingency approach*). Pendekatan kerangka kontijensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor *moderating* atau *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Murray, 1990). Murray (1990) menjelaskan bahwa variabel *moderating* adalah variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel. Sedangkan *intervening* adalah variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya. Dengan kata lain variabel *intervening* merupakan variabel perantara antara dua variabel.

### **Keadilan Distributif**

Beberapa pendapat mengemukakan keadilan distributif mengacu pada keadilan hasil aktual yang diterima oleh pegawai (Gilliland, 1993; Cohen, 1987). Beberapa teori keadilan distributif menyatakan bahwa individu-individu dalam organisasi akan mengevaluasi distribusi hasil-hasil organisasi, dengan memperhatikan beberapa aturan distributif, dan yang paling sering digunakan adalah hak menurut keadilan atau kewajaran (Cohen, 1987). Keadilan distributif berorientasi pada *outcome* karena penekannya adalah pada distribusi yang diterima, terlepas dari bagaimana distribusi tersebut ditentukan (Magner dan Johnson, 1995). Konsep dari keadilan distributif pada penelitian ini adalah berkaitan dengan pandangan "*fair share*" yang merupakan hal yang penting dalam literatur penganggaran publik. Suatu pembagian yang adil adalah harapan yang berkaitan dengan ukuran distribusi sumber daya yang harus diterima oleh satu unit kerja pemerintah dikaitkan dengan unit kerja yang lainnya. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesa yang diajukan adalah:

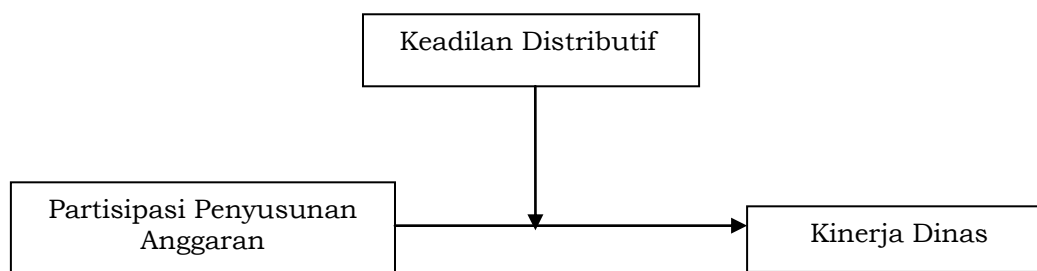
H2: Semakin tinggi (rendah) tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan keadilan distributif, semakin tinggi (rendah) kinerja dinas

### **Konsep Kesesuaian (*The Concept of Fit*)**

Van de Ven dan Drazin (1985) dalam Riyanto (2001) mengungkapkan bahwa ada tiga pendekatan untuk mendefinisikan konsep kesesuaian yaitu pendekatan seleksi, pendekatan interaksi dan pendekatan sistem. Pendekatan seleksi tidak membahas implikasi kinerja dari sistem. Dalam pendekatan ini fokus utama penelitiannya adalah mengkaji karakteristik organisasi tertentu yang menerapkan sistem tertentu. Dalam pendekatan interaksi konsep kesesuaian didefinisikan sebagai interaksi bivariat. Dalam pendekatan ini agenda utamanya adalah mengkaji faktor-faktor konstektual yang menentukan dan mempengaruhi dampak dari sebuah sistem

terhadap kinerja. Sedangkan pendekatan sistem, kesesuaian didefinisikan dalam hal tingkat konsistensi yaitu konsistensi internal dari banyak kontijensi, struktural dan karakteristik kinerja. Oleh karena itu efektivitas sebuah sistem ditentukan oleh sejauh mana faktor-faktor kontekstual memenuhi persyaratan kondisional dari sistem. Pendekatan ini memungkinkan para peneliti untuk mengkaji banyak dampak dari faktor konstentual pada hubungan antara sebuah sistem dan kinerja.

### Model Penelitian



### METODE PENELITIAN

#### Penentuan Populasi Dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah kantor dinas pada pemerintahan kota Palangka Raya. Unit analisis yang diteliti adalah pimpinan kantor dinas, yang mewakili kantor dinas adalah terdiri dari kepala dinas, kabag TU dan kasubdin. Kriteria dipilihnya pimpinan kantor dinas sebagai unit analisis, karena mereka paling terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Alasan pembatasan sampel hanya pada tingkat dinas karena merupakan unsur pelaksana pemerintah kabupaten/kota yang mempunyai tugas melaksanakan kewenangan otonomi daerah, yang salah satu fungsinya adalah melaksanakan pelayanan umum. Dinas akan dinilai kinerjanya berdasarkan pencapaian anggarannya yang berarti pelayanan umum dapat berjalan dengan semestinya sehingga partisipasi dalam penganggaran sangat penting.

#### Metoda Pengumpulan Data

Data diperoleh dari responden melalui kuesioner, yang diberikan kepada Seluruh Kepala Dinas, Kabag TU, dan Kasubdin pada kantor dinas yang berada di pemerintah kota Palangka Raya. Pada setiap kantor dinas disebar empat sampai enam kuesioner tergantung dari jumlah pimpinan di kantor dinas yang menjadi objek penelitian. Kuesioner disebar dengan cara mendatangi langsung karena dapat memudahkan responden dan dapat memberikan penjelasan apabila ada item pertanyaan yang tidak dimengerti. Selain itu skenario ini mampu meminimalkan risiko tingkat tanggapan yang sangat rendah.

#### Definisi Operasional Dan Pengukuran Variabel

##### a. Partisipasi penyusunan anggaran

Partisipasi anggaran berkaitan dengan seberapa jauh keterlibatan pimpinan di dalam menentukan atau menyusun anggaran yang ada dalam instansi atau bagiannya, baik secara periodik maupun tahunan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini di adopsi dari Milani (1975) yang telah dikembangkan oleh Mardiasmo (1997). Ada 13 (tiga belas) item yang digunakan untuk mengukur partisipasi dengan menggunakan skala 1-5.

**b. Kinerja**

Kinerja dinas diukur dengan menggunakan kuesioner *self-rating* yang diadopsi dari Mahoney dkk. (1963) yang telah dikembangkan oleh Mardiasmo (1997). Kinerja dinas diukur dengan 18 (delapan belas) item pertanyaan. Kuesioner ini dirancang berkaitan dengan kinerja responden sebagai pimpinan di instansinya/pembuat usulan anggaran dalam unit yang dipimpin. Setiap responden di minta untuk mengukur sendiri kinerjanya dengan memilih skala 1-5.

**c. Keadilan distributif**

Keadilan distributif merupakan variabel *moderate* dalam penelitian ini. Keadilan distributif merupakan keadilan dalam pendistribusian anggaran yang diukur berdasarkan respon dari pimpinan dinas, dengan menggunakan lima item pertanyaan. 4 (empat) item diambil dari skala keadilan distributif Magner dan Johnson (1995). 1 (satu) item ditambahkan untuk menekankan segi interpersonal yang diperoleh dari skala keadilan distributif Greenberg (1993), dengan skala 1-5.

**Alat Analisis**

Dalam penelitian ini dilakukan beberapa pengujian bantuan *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) versi 19. Untuk menguji hipotesis 1 dilakukan dengan analisis regresi sederhana (*simple regression analysis*).

$$Y = a + \beta_1 X_1 \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan:

- Y: Kinerja Dinas  
 a: Konstanta  
 $\beta_1$ : Koefisien Regresi  
 $X_1$ : Partisipasi Anggaran

Hipotesis 2 digunakan analisis regresi dengan pendekatan residual. Asumsi dari pendekatan residual adalah bahwa ada banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik atau konsistensi antara sistem (partisipasi anggaran) dengan faktor-faktor kondisional. Ada tiga langkah dalam penerapan pendekatan residual yaitu:

- a. Menentukan garis kesesuaian antara partisipasi anggaran dengan faktor kontijen (keadilan distributif dan keadilan prosedural) dengan analisis regresi sebagai berikut:

$$X_1 = a + \beta_1 X_2 + \varepsilon \dots\dots\dots (2)$$

Keterangan:

- $X_1$ : Partisipasi anggaran  
 $X_2$ : Keadilan distributif  
 a: Konstanta  
 $\beta_1$ : Koefisien regresi  
 $\varepsilon$ : Error

Jika  $\beta_1$  positif ( $\beta_1 > 0$ ) dan signifikan, maka sesuai ekspektasi teori kontijensi, menunjukkan adanya kesesuaian partisipasi anggaran dengan faktor kontijen yang dipersepsikan.

- b. Menentukan nilai deviasi untuk menunjukkan ketidaksesuaian yaitu sejauh mana kombinasi aktual menyimpang dari jalur terbaik. Nilai deviasi merupakan nilai absolut residual (Drazin dan Van de Ven, 1985) dalam Riyanto (2001).

$$DEV = \sqrt{[X_2 - \beta_0 - (\beta_1 * X_{sys})]^2} \dots\dots\dots (4)$$

Keterangan:

- DEV (|  $\varepsilon$  |): Nilai deviasi/Nilai absolut residual  
 $X_2$ : Keadilan distributif  
 $X_{sys}$ : Partisipasi anggaran  
 $\beta_0$ : Konstanta  
 $\beta_1$ : Koefisien regresi

- c. Melakukan korelasi nilai absolut residual partisipasi anggaran dengan faktor kontijen (keadilan distributif) dengan kinerja. Koefisien korelasi signifikan negatif sebagai bukti untuk mendukung hipotesis kesesuaian (Riyanto, 2001).

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Hasil Penelitian

Jumlah total kuesioner yang dikirim adalah sebanyak 82 kuesioner, dengan tingkat pengembalian sebanyak 51 kuesioner (62.2%) sedangkan sisanya sebanyak 31 kuesioner (37,80%) tidak kembali. Dari jumlah kuesioner yang kembali tersebut, ternyata hanya 48 kuesioner (58.54%) saja yang memenuhi kriteria dan diikuti dalam analisis akhir, sedangkan sisanya yaitu sebanyak 3 kuesioner (3,66%) tidak dapat diolah. Hal ini dikarenakan 1 kuesioner (1,22%) diisi tidak lengkap/tidak memenuhi kriteria dan 2 kuesioner (2,44%) yang mengisi kuesioner bukan responden yang dimaksud, sehingga tidak diolah dan tidak diikuti dalam analisis akhir.

Adapun profil responden yang mengembalikan dan diolah dalam analisis akhir disimpulkan bahwa jumlah responden yang berkelamin laki-laki adalah sebanyak 39 orang (81,25%) dan jumlah responden perempuan adalah 9 orang (18,75%). Tingkat pendidikan responden D3 sebanyak 2 orang (4,17%), S1 dengan perincian 37 orang (77,08%) dan sebanyak 9 orang (18,75%) berpendidikan S2. Dari jumlah kuesioner yang kembali tersebut dapat diidentifikasi sebanyak 6 responden (12,50%) diisi dari kepala dinas, 5 responden (10,42%) diisi kepala bagian TU dan 37 responden (77,08%) diisi oleh kepala sub dinas. Sebanyak 38 orang (79,17%) menjabat antara 0 sampai 5 tahun, sebanyak 2 orang (4,177%) menjabat selama 6 sampai dengan 10 tahun, 3 orang (6,25%) menjabat antara 11 sampai 15 tahun dan antara 16-20 tahun. Menjabat antara 21 sampai 25 dan 26-30 tahun masing-masing sebanyak 1 orang (2,08%). Sedangkan ringkasan hasil tabel statistik deskriptif dapat dilihat pada tabel 1 berikut:

Tabel 1. Statistik Deskriptif

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata	Dev. Std
Kinerja	18-90	26-48	37,85	5,90
Partisipasi Anggaran	13-65	15-31	21,04	3,59
Keadilan Distributif	5-25	10-25	16,67	3,83

Sumber: Data diolah

### Uji Reliabilitas dan Validitas

Menurut Indriantoro dan Supomo (1999: 180) ada dua konsep untuk mengukur kualitas data, yaitu reliabilitas dan validitas. Konsep reliabilitas dapat dipahami melalui ide dasar dari konsep tersebut, yaitu konsistensi. Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten, apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama. Uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *Cronbach alpha* lebih dari 0,60 (Nunnaly, 1969 dalam Ghazali, 2001: 133). Sedangkan Uji validitas dilakukan untuk memperoleh keyakinan bahwa masing-masing pertanyaan telah dikelompokkan pada variabel yang telah ditentukan. Pengujian validitas dilakukan dengan analisis faktor (*factor analysis*) dengan *varimax rotation*. Chia (1995) dalam Riyadi (2000) menyatakan bahwa item-item yang terdapat dalam analisis faktor dengan *factor loading* lebih dari 0,40 dapat dinyatakan bahwa item pertanyaan tersebut valid. Ukuran lain untuk mengukur tingkat keterkaitan (*intercorrelations*) antara variabel dan kelayakan terhadap analisis faktor adalah *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (Kaiser's MSA). Suatu data dapat dilakukan analisis faktor bila nilai Kaiser's MSA di atas 0,50 (Hair et al, 1998 dalam Riyadi, 2000).

Dari hasil *Cronbach alpha*, *Kaiser's MSA* dan *factor loading* dapat diketahui bahwa variabel kinerja berdasarkan output dari 18 butir pertanyaan terdapat 4 pertanyaan yang tidak valid yaitu no. 5, 8, 11 dan 13, karenanya keempat butir pertanyaan itu dikeluarkan. Untuk variabel partisipasi anggaran berdasarkan output dari 13 butir pertanyaan terdapat 5 pertanyaan yang tidak valid yaitu no. 1, 2, 5, 8 dan 11, karenanya kelima butir pertanyaan itu dikeluarkan. Sedangkan variabel keadilan distributif semua butir pertanyaan valid dan reliabel untuk diuji dalam penelitian ini. Hasil ringkasannya dapat dilihat pada tabel 2 berikut:

Tabel 2. Hasil Pengujian Validitas dan Realibilitas

Variabel	<i>Cronbach Alpha</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Factor Loading</i>
Kinerja	0,7259	0,533	0,446-0,949
Partisipasi Anggaran	0,6697	0,610	0,405-0,760
Keadilan Distributif	0,7782	0,694	0,446-0,934

Sumber: Data diolah

## PEMBAHASAN

Sebagai bagian dari pengujian dengan model regresi, peneliti juga telah melakukan pengujian asumsi klasik (uji heteroskedastisitas, normalitas dan autokorelasi), namun tidak terdapat penyakit yang harus diobati. Berdasarkan hasil korelasi antar variabel dapat dijelaskan bahwa korelasi antara partisipasi anggaran (X1) dengan kinerja (Y) ditunjukkan sebesar 58,8%, dan keadilan distributif (X2) dengan kinerja (Y) sebesar 26,6%. Hal ini berarti korelasi partisipasi anggaran memiliki besaran kuat dan signifikan terhadap variabel kinerja. Sedangkan korelasi antara keadilan distributif dengan kinerja hubungannya cukup kuat.

### Pengujian Hipotesis 1

Penelitian ini menggunakan tingkat keyakinan 95%, yang berarti menggunakan  $\alpha$  sebesar 0,05. Hal ini berarti jika nilai  $p$  value  $< 0,05$  maka variabel independen memiliki besaran pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Hasil analisis regresi diperoleh nilai koefisien regresi sebesar 0,966 dengan tingkat signifikansi  $p=0,000$  ( $p<0,05$ ). Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi yang positif dan signifikan, menunjukkan jika partisipasi dalam penyusunan anggaran tinggi maka kinerja akan meningkat. Nilai  $t$ -hitung diperoleh sebesar 4,929 dengan tingkat signifikansi  $p=0,000$  ( $p<0,05$ ), sedangkan nilai  $t$ -tabel sebesar 1,676. Dari nilai  $t$ -hitung yang lebih besar dari  $t$ -tabel dengan tingkat signifikansi  $p=0,000$  dapat disimpulkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja. Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja dijelaskan sebesar 34,6%. Ringkasan hasil output SPSS untuk uji hipotesis 1 disajikan pada tabel 3 berikut:

Tabel 3. Ringkasan Hasil Output SPSS Uji Hipotesis 1

Variabel	Koefisien	$t$ -hitung	$P$
Konstanta	17,529	4,191	0,000
Partisipasi Anggaran	0,966	4,929	0,000
$R^2 = 34,6\%$			

Sumber: Data diolah

Penelitian ini menerima  $H_1$  (menolak  $H_0$ ) yang menyatakan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Brownell dan McInnes (1986); Frucot dan

Shearon (1991) yang menemukan bahwa partisipasi penganggaran dan kinerja memiliki hubungan yang positif.

### Pengujian Hipotesis 2

Berbeda dengan hipotesis 1 yang menggunakan analisis regresi sederhana. Hipotesis 2 pengujian dilakukan dengan menggunakan pendekatan residual (*residual approach*) sesuai yang digunakan dan disarankan Riyanto (2001). Berdasarkan hasil uji regresi diperoleh nilai koefisien sebesar 0,197 ( $b_1 > 0$ ) dan tingkat signifikansi  $p = 0,622$  ( $p > 0,05$ ), hasil positif tidak signifikan ini mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran dan keadilan distributif bukanlah merupakan kesesuaian terbaik yang dipersepsikan. Sedangkan hasil korelasi antara nilai absolut residual partisipasi anggaran dan keadilan distributif dengan kinerja disajikan dalam output SPSS berikut:

Correlations

		ABSRES 1	K
ABSRES_1	Pearson Correlation	1	-,073
	Sig. (2-tailed)	,	,622
	N	48	48
K	Pearson Correlation	-,073	1
	Sig. (2-tailed)	,622	,
	N	48	48

Dari hasil koefisien korelasi ABSRES1 (partisipasi anggaran dan faktor kontijen keadilan distributif) terhadap kinerja dinas diperoleh nilai  $-0,073$  dengan tingkat signifikansi  $p = 0,622$  ( $p > 0,05$ ). Nilai negatif tidak signifikan berarti menolak  $H_1$  (gagal menolak  $H_0$ ). Hal ini berarti kombinasi kesesuaian antara partisipasi anggaran dan keadilan distributif terhadap kinerja dinas bukanlah merupakan kesesuaian terbaik. Hasil penelitian ini tidak memperoleh dukungan yang signifikan terhadap hipotesis yang menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan keadilan distributif, semakin tinggi kinerja dinas. Hasil penelitian tidak mendukung pendapat Wentzel (2002) yang menyatakan keadilan distributif merupakan pemediasi hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja, dimana ketika partisipasi meningkat persepsi tentang keadilan distributif meningkat yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja. Menurut peneliti hal ini dapat disebabkan oleh persepsi tentang keadilan distributif pada masing-masing tingkat pimpinan dinas sangat beragam. Hal ini diduga masih dipengaruhi oleh kebiasaan yang dijalankan selama ini, yaitu kepala dinas masih merupakan pimpinan tertinggi dalam dinas dan paling mengetahui distribusi dalam anggaran. Perubahan sistem pelaksanaan anggaran yang memberikan kesempatan luas bagi dinas untuk menentukan anggarannya sendiri sesuai dengan rencana kegiatan yang akan dilakukan (kinerja), masih belum sepenuhnya dipahami. Diberlakukannya anggaran kinerja sebagai pengganti anggaran yang bersifat *line-item*, menyebabkan seperti sekarang terjadi pembatasan distribusi anggaran. Persepsi keadilan yang rendah menunjukkan bahwa masih terdapat perlakuan tidak adil yang dirasakan (Cropanzano, 2000).

### SIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI PENELITIAN

Hasil penelitian ini menerima hipotesis yang menyatakan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja. Dalam penelitian ini keadilan distributif secara empiris tidak terbukti dapat menjadi variabel pemoderasi dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja.



Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa keadilan distributif bukan merupakan kesesuaian terbaik bagi hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja dinas. Menurut Greenberg (1993) keadilan sering merupakan hasil dari struktur formal dari organisasi, dimensi struktur dapat meningkatkan atau menurunkan keadilan. Beberapa dimensi struktur yang relevan yang terlibat dalam masalah-masalah persepsi keadilan adalah konsentrasi kekuasaan, tingkat kemampuan mengemukakan pendapat secara individu, kemampuan mempengaruhi pihak lain, keberadaan aturan dan peraturan yang bersifat formal (Cropanzano, 2000).

Beberapa keterbatasan yang diharapkan dapat diatasi pada penelitian berikutnya adalah bahwa data penelitian yang berasal dari persepsi responden yang disampaikan secara tertulis dengan bentuk instrumen kuesioner mungkin mempengaruhi validitas hasil. Persepsi responden belum tentu mencerminkan keadaan sebenarnya dan akan berbeda jika data diperoleh dengan wawancara. Pengukuran dengan skala *likert* pada instrumen kinerja dengan skala *self-rating*, mungkin akan menyebabkan kecenderungan para responden mengukur kinerja mereka lebih tinggi dari yang seharusnya sehingga penilaian kinerja cenderung lebih tinggi (*leniency bias*), pengukuran kinerja dengan *superior-rating* mungkin akan berbeda hasilnya.

Hasil penelitian ini dapat memberikan masukan yang penting bagi pimpinan dinas dipemerintah kota Palangka Raya bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran berpengaruh secara positif terhadap kinerja dinas. Hasil penelitian ini minimal dapat memotivasi penelitian selanjutnya, berkaitan dengan partisipasi penyusunan anggaran, keadilan distributif, keadilan prosedural dengan menggunakan variabel dependen seperti kepuasan kerja selain kinerja. Implikasi bagi penelitian mendatang adalah peneliti lainnya dapat memasukkan perangkat pemerintah lainnya seperti badan-badan dan perangkat daerah lainnya di pemerintah daerah/kota yang juga terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Rekomendasi bagi penelitian mendatang dapat diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada cakupan yang lebih luas atau pada unit pemerintah yang lain seperti badan usaha milik negara atau daerah, perguruan tinggi dan rumah sakit.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Brownell, P. dan M. Mc. Innes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*. 61 October. 587-600.
- Bryan and Locke. 1967. Goal Setting as a Means of Increasing Motivation, and Managerial Performance. *Journal of Applied Psychology*. 52 June: 274-277.
- Cohen, R.L. 1987. Distributive Justice: Theory and Research. *Social Justice Research* 1: 19-40.
- Cropanzano Russel S, Schminke M and Maureen L. Ambrose. 2000. The Effect of Organizational Structure on Perceptions of Prosedural Fairness. *Journal Of Applied Psychology*. Vol. 85, No. 2, 294-304.
- Dunk. A.S. 1989, Budgetary participation, Agreement on Evaluation Criteria and Managerial Performance: A Research Note, *Accounting Organization and Society*, Vol. 14: 321-324.
- Frucot Veronique and Shearon Winston T. 1991. Budgetary Participation, Locus of Control and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction. *The Accounting Review*. January: 80-89.
- Ghozali, Imam. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gilliland, S.W. 1993 The Perceived Fairness of Selection Systems: An Organizational Justice Perspective. *Academy of Management Review* 18 (4): 694-734.

- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in Budgetary Process on Managerial Attitude and Performance: Universalistic and Contingency Perspective, *Decision Sciences*: 496-516.
- Greenberg, J. 1993. The Social Side of Fairness: Interpersonal and Informational Classes of Organizational Justice. In R. Cropanzano. *Justice in The Workplace: Approaching Fairness in Human Resource Management*. 79-103. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Press.
- Halim, Abdul. 2002. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Edisi Pertama. Salemba Empat. Jakarta
- Indriantoro, Nur. dan Supomo, Bambang. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi pertama. BPFE-Yogyakarta.
- Kren, Leslie. 1992. Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*. July.511-526.
- Leventhal, G.S. 1980. *What Should Be Done with Equity Theory? In Social Exchange: Advances in Theory and Research*, edited by K.J. Gergen, M.S. Greenberg, and R.H. Willis, 27-55. New York, NY: Plenum Press.
- Libby, T. 1999. The Influence of Voice and Explanation on Performance in Participative Budgeting Setting. *Accounting, Organizations and Society*. 24. 125-137.
- Linguist, T.M. 1995. Fairness as an Antecedent to Participative Budgeting: Examining the Effects of Distributive Justice, Procedural Justice and Reference Cognitions on Satisfaction and Performance. *Journal of Management Accounting Research* 7 (Fall): 122-147.
- Magner, N dan Gary G. Johnson. 1995. Municipal Official's Reactions to Justice in Budgetary Resource. *PAQ Winter*. 439-436.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review* 50 (2): 274-283.
- Murray, D. 1988. The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables, *Behavior Research in Accounting*, Vol. 2: 104-123.
- Riyadi, Slamet. 2000. Motivasi Dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Pengaruh Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manjerial. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia (JRAI)* Vol. 3, No. 2.
- Riyanto, Bambang. 1999. The effect of Attitude, Strategy and Decentralization on Effectiveness of Budget Participation, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia (JRAI)*, Vol. 2, No. 2, hal 269-286.
- Riyanto, Bambang. 2001. Alternative Approach to Examining A Contingency Model in Accounting Research: A Comparison. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol. 1, No.12, hal 13-32.
- Tyler, T.R. 1989. The Psychology of Procedural Justice: A Test of The Group Value Model. *Journal of Personality and Social Psychology* 57 (5): 830-838.
- Wentzel, Kristin. 2002. The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers Performance in A Budget Setting. *Behavior Research in Accounting* 14: 247-271.