

MODERASI GAYA KEPEMIMPINAN ATAS PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP *BUDGETARY SLACK*

*(The Influence of Budget Participation Toward Budgetary Slack with
Serves as Moderating Variables by Leadership Style)*

Aristanti Widyaningsih *)

Abstract

The research explains the influence of budget participation toward budgetary slack both directly and non directly with serves as moderating variables by leadership style. The purpose of this research is to examine about (a) direct influence and significant between budget participation and budgetary slack, (b) leadership style can moderate that influence between budget participation and budgetary slack.

The research samples are head of special distric in Bandung City Government with 165 population of special distric. The sampling is done by purposive sampling and proportional sampling. The sample is 62 in this research. Data collecting is done by direct distribution with uses the question before, so the validity and reability had been fullfilled. From 120 questioner, there are 62 questioner is gotten and fullfilled completely (51,67%). After colecting the data, through validity and realibility test that have fullfilled classic asumption then it is analyzed by simple regretion for testing the first hyphotesis and regretion with absolute difference score for testing the second and the third hypothesis.

The result of the research shows: first, there is direct influence R square 15,7% and the significant is 0,001 between budget participation and budgetary slack. Secondly, the absolute difference score between budget participation and leadership style produce R square 17,5% and it doesn't evidence to moderate the influence between budget participation and budgetary slack partially.

Key Words: *budgetary participation, budgetary slack, and leadership style*

Abstraksi

Penelitian ini menguraikan mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* secara langsung dan tidak langsung dengan variable pemoderasi gaya kepemimpinan Tujuan penelitian adalah untuk menguji mengenai (a) pengaruh langsung dan signifikan antara partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*; (b) gaya kepemimpinan dapat memoderasi pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

Responden penelitian ini adalah para Kepala Bagian/bidang/subag dalam lingkup SKPD Kota Bandung, dengan populasi sebesar 165 Bagian/bidang/subag. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan teknik sampling pertimbangan dan sampling proporsional.

*) *Dosen Universitas Pendidikan Indonesia*

Sampel yang diperoleh dalam penelitian ini adalah sebesar 62. Pengumpulan data dilakukan dengan distribusi secara langsung dengan menggunakan daftar pertanyaan yang diadopsi dari peneliti terdahulu, sehingga validitas dan reliabilitasnya sudah teruji. Dari 120 kuesioner yang disebar, diterima kembali dan diisi lengkap sebanyak 62 kuesioner (51,67%). Data yang dikumpulkan, setelah melalui uji validitas dan reliabilitas serta telah memenuhi asumsi klasik kemudian diolah dengan menggunakan regresi sederhana untuk pengujian hipotesis pertama dan regresi dengan nilai selisih mutlak untuk pengujian hipotesis kedua.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa; pertama, terdapat pengaruh langsung dengan *R square* 15,7% dan signifikansi sebesar 0.001 antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Kedua, pengurangan atau nilai selisih mutlak antara partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan menghasilkan *R square* sebesar 17,5% dan secara parsial tidak terbukti memoderasi pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

Kata Kunci: *partisipasi anggaran, budgetary slack, gaya kepemimpinan*

1. Pendahuluan

Penganggaran merupakan suatu proses yang cukup rumit pada organisasi sektor publik, termasuk di antaranya pemerintah daerah. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta. Pada sektor swasta anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik dan didiskusikan untuk mendapat masukan. “Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Dalam hal ini anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik” (Mardiasmo, 2002:61). Senada dengan A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:160), yakni;

Anggaran merupakan perencanaan manajerial untuk tindakan yang dinyatakan dalam istilah-istilah keuangan. Anggaran merupakan rencana laba jangka pendek yang komprehensif, yang membuat tujuan dan target manajemen dilaksanakan. Anggaran adalah alat manajerial yang memastikan pencapaian target organisasional dan memberikan pedoman yang rinci untuk operasi harian (A. Ikhsan & M. Ishak, 2005:160).

Proses penyusunan anggaran merupakan tahap yang paling menentukan dalam pengalokasian dana dan sumber daya. Adanya berbagai kepentingan dan kebutuhan serta terbatasnya dana yang tersedia memerlukan *mindset* yang mampu mentransformasikan arah dan kebijakan umum pemerintah daerah yang telah diformulasikan dalam bentuk program kerja dan strategi, baik strategi jangka panjang maupun jangka pendek.

Perencanaan dan penganggaran merupakan hal yang penting dari proses penentuan kebijakan dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan, sehingga *output* dari perencanaan adalah penganggaran. Berkaitan dengan kebijakan pembangunan daerah, Undang-undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional (SPPN) mengamanatkan bahwa, SPPN adalah satu kesatuan tata cara perencanaan

pembangunan dalam jangka panjang, jangka menengah dan tahunan yang dilaksanakan oleh unsur penyelenggara negara dan masyarakat pada tingkat pusat maupun daerah. Seluruh aspirasi yang disampaikan dimuat dalam suatu aktivitas musyawarah perencanaan pembangunan, yang akan menghasilkan dokumen kebijakan pembangunan, seperti Rencana Pembangunan Jangka Panjang Daerah (RPJPD), Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) serta Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD).

Pelaksanaan Otonomi Daerah tersebut diperkuat dengan dikeluarkannya Undang-Undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-undang No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dengan Pemerintah Daerah, disusul kemudian dengan munculnya peraturan lain yang lebih rinci. Misalnya saja, PP No. 20/2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah, PP No. 21/2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, PP No. 54/2005 tentang Pinjaman Daerah, PP No. 56/2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah, PP No. 57/2005 tentang Hibah Kepada Daerah, PP No. 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, PP No. 65/2005 tentang Pedoman Penyusunan dan Penerapan Standar Pelayanan Minimal, dan PP No. 72/2005 tentang Desa. Dari sekian peraturan tersebut dapat memberikan peluang bagi pemerintah daerah untuk menerapkan proses perencanaan dan penganggaran partisipatif, serta merupakan satu kesatuan yang tak dapat dipisahkan dengan pemerintah pusat dalam upaya meningkatkan daya guna dan hasil guna penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan masyarakat serta telah membuka jalan bagi pelaksanaan reformasi sektor publik di Indonesia.

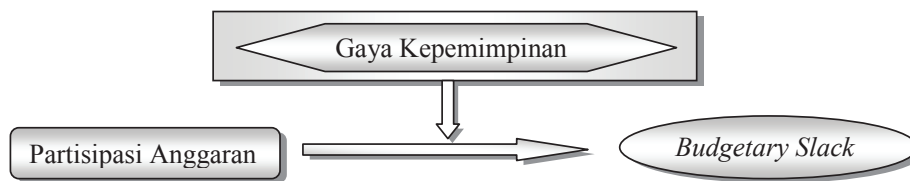
Mengacu kepada bagaimana konsep penganggaran itu sendiri dalam konteks organisasi pemerintahan serta bagaimana kaitannya dengan berbagai peraturan dan kebijakan yang ada khususnya dalam kaitannya dengan otonomi daerah yang kemudian identik dengan desentralisasi fiskal, maka anggaran di Pemerintah Daerah perlu dipahami secara terintegrasi. Hal ini kemudian perlu ditinjau dari sudut pandang keseluruhan proses dan hal-hal yang menjadi faktor-faktor yang berpengaruh. Anggaran yang dipahami sebagai suatu alat perencanaan dimana di dalamnya mengandung rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai.

Sebuah proses perencanaan atau penyusunan anggaran sangat terkait dengan beberapa faktor yang muncul di lingkungan kerja dimana perencanaan tersebut terjadi. Dalam konteks suatu organisasi hal ini harus terus diarahkan kepada sebuah usaha untuk mencapai tujuan dari organisasi tersebut. Salah satu faktor tersebut menurut A. Iksan dan M. Ishak (2005:167) adalah gaya kepemimpinan. Decoster dan Fertakis, 1968 (dalam Wahyudin Nor, 2007:4) mengatakan bahwa kepemimpinan yang efektif harus memberikan pengarahan terhadap usaha-usaha dalam mencapai tujuan organisasi. Lebih lanjut disampaikan oleh Luthans (2002:575) bahwa gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi.

Menurut Fiedler, 1978; dan Chandra, 1978 yang dikutip oleh Muslimah 1998 (dalam J. Sumarno, 2005:589) efektifitas partisipasi sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen. Ikhsan dan Ane (2007:24-25) menemukan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Dalam alur penelitian ini penulis menggambarkan bagan konsep pemikiran sebagai berikut:

Gambar 1.1
Bagan Kerangka Pemikiran



2. Telaah Pustaka dan Hipotesis

2.1. Partisipasi Anggaran

Partisipasi dalam penyusunan anggaran diartikan oleh Mulyadi (2001:513) sebagai “keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran”. Sedangkan Ronald W. Hilton (1991:340) dalam bukunya *Managerial Accounting* menyatakan “*Participative budgeting is the process of allowing employees throughout the organization to have significant role in developing the budget. Participative budgeting can result in greater commitment to meet the budget by those who participated in the process*”.

Brownel (dalam Sardjito & Muthaher, 2007:3-4) mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai ‘suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya’. Lebih lanjut disampaikan bahwa “...anggaran dibuat oleh kepala daerah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian dan diusulkan kepada kepala daerah dan setelah itu bersama-sama DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan Peraturan Daerah yang berlaku”.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2003:14) pengertian partisipasi anggaran adalah “proses dimana pembuat anggaran ikut terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran”. Sedangkan Siegel dan Marconi (1989:138) menjelaskan mengenai definisi dari partisipasi anggaran sebagai berikut:

Participation in the budget-making process is acclaimed by many as a panacea for meeting the esteem and self-actualization needs of organizational members. Participation is a process of joint decision making by two or more parties in which the decision have future effects on those making them. In other words, worker and lower-level managers have a voice in management process. When applied to planning, participation refers to the involvement of middle and lower-level managers in the decision leading to the determination of operational objective and the setting of performance goals.

2.2. Budgetary Slack

Hansen dan Mowen (2000:373) yang menguraikan mengenai tiga permasalahan yang ditimbulkan dari partisipasi anggaran. Salah satunya adalah masuknya senjangan (*slack*) ke dalam anggaran. Menurut Siegel dan Markoni (1989:140) “*Slack is the difference between*

the resources that are actually necessary to efficiently complete a task and the larger amount of resources that are earmarked for the task, or in order words slack is budget padding.”

Sementara itu, menurut A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:176) *slack* anggaran adalah “selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi tugas tersebut”. Lebih lanjut disampaikan ‘bahwa *slack* diciptakan dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah, mengestimasi biaya lebih tinggi, atau menyatakan terlalu tinggi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output.’

Anthony dan Govindarajan (2003:20) mendefinisikan *budgetary slack* sebagai ‘perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi terbaik dari organisasi’. Lebih lanjut dijelaskan bahwa ‘bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai’.

Menurut A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:176) manajer menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah, mengestimasi biaya lebih tinggi, atau menyatakan terlalu tinggi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output”. A. Ikhsan dan M. Ishak menambahkan bahwa “mereka melakukan hal ini untuk menyediakan suatu margin keselamatan (*margin of safety*) untuk memenuhi tujuan yang dianggarkan. Dasarnya berupa sumber daya ekstra ini menghilangkan tekanan dan frustrasi yang berkaitan dengan anggaran, yang seringkali didorong oleh anggaran yang ketat. Hal ini memberikan kepada manajer lebih banyak fleksibilitas dan kepastian untuk mencapai tujuan pribadi dan organisasi.

Salah satu pendekatan dalam perencanaan dan penyusunan anggaran sektor publik yang diuraikan oleh Mardiasmo (2002:78), yaitu pendekatan anggaran konvensional dalam beberapa kelemahan yang diuraikan, ternyata salah satunya dapat memunculkan *budgetary slack* atau *budget padding* yang merupakan akibat dari sentralisasi penyiapan anggaran yang ditambah dengan informasi yang tidak memadai menyebabkan lemahnya perencanaan anggaran.

2.3. Gaya Kepemimpinan

Gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Luthans, 2002:575). Fleishman dan Peters, 1962 (dalam Sri Trisnaningih, 2007:10) menjelaskan bahwa ‘gaya kepemimpinan merupakan pola perilaku konsisten yang diterapkan pemimpin dengan melalui orang lain, yaitu pola perilaku yang ditunjukkan pemimpin pada saat mempengaruhi orang lain seperti yang dipersepsikan orang lain’.

Gaya Kepemimpinan menurut Dongoran (2004:146) dapat diartikan sebagai “kemampuan mempengaruhi orang lain untuk melakukan dan mencapai apa yang diinginkan tanpa orang lain merasa terpaksa melakukannya”. Selanjutnya, Siagian (2002:83) menyatakan bahwa terdapat tiga jenis perilaku kepemimpinan yang saling berbeda di antara para manajer, yaitu: perilaku berorientasi pada tugas (*task oriented behavior*), perilaku yang berorientasi pada hubungan (*relationship oriented behavior*), dan kepemimpinan partisipatif.

2.4. Pendekatan Kontijensi

Pengenalan teori kontingensi pada bidang teori organisasi telah memberikan kontribusi pada pengembangan akuntansi manajemen terutama dalam menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi prestasi organisasi. Penerapan pendekatan kontingensi dalam menganalisis dan mendesain sistem pengendalian khususnya dalam bidang sistem akuntansi manajemen telah menarik minat para peneliti. Menurut Stoner et al., (1996:47) pendekatan kontingensi atau pendekatan situasional merupakan suatu “pandangan bahwa teknik manajemen yang paling baik memberikan kontribusi untuk pencapaian sasaran organisasi mungkin bervariasi dalam situasi atau lingkungan yang berbeda.” Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen melalui pendekatan kontingensi bertujuan untuk melihat hubungan antara variabel-variabel kontekstual dengan desain sistem akuntansi manajemen dan untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara dua variabel dengan menggunakan variabel kontekstual sebagai variabel moderasi.

Penggunaan pendekatan kontingensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *moderasi* atau variabel *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Menurut Riyanto, 2003 (dalam E. Suhartono & M. Solichin, 2006:19) faktor kontekstual yang mempengaruhi keefektifan sistem pengendalian, pada umumnya, di luar domain akuntansi sehingga menyangkut multidisiplin. Contoh faktor kontekstual tersebut adalah motivasi, komitmen, struktur organisasi, ketidakpastian lingkungan dan strategi, dan sebagainya.

2.5. Partisipasi Anggaran dan *Budgetary Slack*

Menurut Mulyadi (2001:513) partisipasi dalam penyusunan anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran. Partisipasi dalam penyusunan anggaran juga berarti tidak hanya memerintah manajer bawahan untuk melaksanakan tindakan sesuai anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya oleh atasan, tetapi mengajak manajer bawahan ikut terlibat dalam penyusunan anggaran (Hamfri Djajadikerta, 2008:17). Sedangkan pengertian *budgetary slack* sebagaimana diungkapkan oleh Anthony dan Govindarajan (dalam Felikhatun, 2007:5-6) adalah ‘perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi’. Demikian juga dalam A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:176) yang mendefinisikan *budgetary slack* sebagai selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi sumber tersebut.

Berdasarkan uraian di atas dapat terlihat bahwa penerapan partisipasi penyusunan anggaran dapat menimbulkan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Dalam banyak penelitian mengenai *budgetary slack* (senjangan anggaran) ditemukan hasil yang belum konsisten. Bahkan mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

Hipotesis pertama: Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan *budgetary slack*.

2.6. Partisipasi Anggaran, Gaya Kepemimpinan, dan *Budgetary Slack*

Proses perencanaan atau penyusunan anggaran sangat terkait dengan beberapa faktor yang muncul di lingkungan kerja dimana perencanaan tersebut terjadi. Dalam konteks suatu organisasi hal ini harus terus diarahkan kepada sebuah usaha untuk mencapai tujuan dari organisasi tersebut. Salah satu faktor tersebut menurut A. Iksan dan M. Ishak (2005:167) adalah gaya kepemimpinan. Decoster dan Fertakis, 1968 (dalam Wahyudin Nor, 2007:4) mengatakan bahwa kepemimpinan yang efektif harus memberikan pengarahan terhadap usaha-usaha dalam mencapai tujuan organisasi. Lebih lanjut disampaikan oleh Luthans (2002:575) bahwa gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi. Menurut Fiedler, 1978; dan Chandra, 1978 yang dikutip oleh Muslimah 1998 (dalam J. Sumarno, 2005:589) efektifitas partisipasi sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen. Senada dengan Ikhsan dan Ane (2007:6) yang menemukan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Fiedler (Mifta Toha, 2004:290-292) mengemukakan bahwa gaya kepemimpinan seseorang dapat diketahui apakah berorientasi tugas (*task oriented*) atau hubungan (*relationship oriented*) melalui instrumen LPC (*least preferred coworker*) yang dikembangkannya. Gaya kepemimpinan yang cenderung berorientasi hubungan (*relationship oriented*), partisipasi penyusunan anggaran memperbesar peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka, dalam kondisi tersebut hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran adalah positif (tinggi), senjangan anggaran akan menurun sejalan dengan penurunan partisipasi dalam penyusunan anggaran pada gaya kepemimpinan berorientasi tugas (*task oriented*).

Hipotesis Kedua: Gaya kepemimpinan dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

3. Metode Penelitian

3.1. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Satuan Kerja Pemerintah Kota Bandung. Pengambilan sampel menggunakan rumus Slovin yang dikemukakan oleh Husein Umar (2008:67). Dari perhitungan diperoleh sampel minimal sebesar 62 responden yang selanjutnya merupakan besarnya sampel dalam penelitian ini. Setelah mendapatkan ukuran sampel, agar representatif, setiap subjek populasi diusahakan memiliki peluang yang sama menjadi sampel. Dengan jumlah sampel sebanyak 62 responden, penentuan jumlah masing-masing sampel untuk setiap dinas/badan/bagian dihitung secara proporsional, dengan menggunakan rumus (Harun Al Rasyid, 1993:80).

3.2. Operasionalisasi Variabel

Dalam penelitian ini terdapat dua variabel utama dan dua variabel moderator yang turut memengaruhi dua variabel utama yang muncul karena adanya pendekatan kontijensi. Partisipasi anggaran menjadi variabel bebas (X_1) dan *budgetary slack* diartikan sebagai

variabel terikat (Y) serta gaya kepemimpinan (X_2) dan komitmen organisasi (X_3) sebagai variabel moderasi.

Berikut ini pengertian variabel-variabel yang dimaksud dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Partisipasi Anggaran

Partisipasi Anggaran didefinisikan sebagai “proses dimana pembuat anggaran ikut terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran” (Anthony dan Govindarajan, 2003:14).

2. *Budgetary Slack*

Budgetary Slack (Senjangan Anggaran) adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi tugas tersebut (A. Ikhsan dan M. Ishak, 2005:176). Lebih lanjut disampaikan ‘bahwa *slack* diciptakan dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah, mengestimasi biaya lebih tinggi, atau menyatakan terlalu tinggi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output.’

3. Gaya Kepemimpinan

Gaya kepemimpinan merupakan pola perilaku konsisten yang diterapkan pemimpin dengan melalui orang lain, yaitu pola perilaku yang ditunjukkan pemimpin pada saat mempengaruhi orang lain seperti yang dipersepsikan orang lain (Fleishman dan Peters, 1962 dalam Sri Trisnaningsih, 2007:12).

3.3. Teknik Analisis Data

Untuk pengujian hipotesis pertama menggunakan regresi sederhana dan untuk pengujian hipotesis kedua dan ketiga menggunakan regresi dengan nilai selisih mutlak. Model yang digunakan dalam penelitian ini disajikan dalam persamaan sebagai berikut:

Hipotesis 1

$$BS = a + b_0PA + e.....(1)$$

Hipotesis 2

$$BS = a + b_0PA + b_1GK + b_3[PA - GK] + e.....(2)$$

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

4.5. Responden

Responden penelitian adalah pejabat Kepala Bidang/bagian/subbagian pada setiap dinas, kantor, dan badan yang termasuk dalam Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Bandung. Tabel 4.1 berisi penjelasan mengenai total kuesioner yang dikirim yang juga menginformasikan tingkat pengembalian (*response rate*) dan tingkat pengembalian yang digunakan (*usable response rate*).

Tabel 4.1
Sampel dan Tingkat Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang didistribusikan (tahap I = 90, tahap II = 30)	120 Kuesioner
Kuesioner yang kembali	86 Kuesioner
Kuesioner yang tidak kembali	34 Kuesioner
Kuesioner yang tidak digunakan	24 Kuesioner
Total kuesioner yang digunakan	62 Kuesioner
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) (86/120 x 100%)	71,67%
Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>usable response rate</i>) (62/120 x 100%)	51,67%

Berdasarkan table 4.1, berarti bahwa target sampel yang telah ditentukan sudah tercapai.

Profil responden penelitian akan disajikan pada tabel 4.2, meliputi jenis kelamin, usia, pendidikan, kedudukan manajer dalam perusahaan.

Tabel 4.2
Profil Responden

Keterangan	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
Jenis Kelamin		
Wanita	17	27,42
Pria	45	72,58
Usia		
20 – 35 tahun	8	12,90
35,1 – 45 tahun	21	33,87
> 45 tahun	33	53,23
Pendidikan		
SMU	2	3,22
D3	3	4,84
S1	33	53,23
S2	24	38,71
Kedudukan		
Kepala Bidang/Bagian	24	38,71
Kepala Subbagian	38	61,29
Lama bekerja/Jabatan		
1 – 2 tahun	16	25,81
3 – 5 tahun	3	4,84
6 – 10 tahun	9	14,51
> 10 tahun	34	54,84

Besarnya persentasi pada kategori umur 45 tahun ke atas menggambarkan kondisi bahwa kebanyakan jabatan pada Kabid/kabag/kasubag dicapai oleh responden setelah bekerja kurang lebih 20 tahun. Pada tingkat pendidikan, terlihat persentase terbesar pada sarjana strata satu yang memungkinkan responden lebih mudah dalam memahami dan mengerti kondisi tuntutan tugas dan tanggungjawabnya.

4.6 Statistik Deskriptif

Berdasarkan tabel 4.3 variabel Partisipasi Anggaran (PA) mempunyai kisaran teoritis mempunyai bobot kisaran 6 sampai dengan 42 dengan rata-rata sebesar 24. Pada kisaran sesungguhnya variabel partisipasi anggaran mempunyai bobot jawaban antara 26 sampai dengan 42, rata-rata (Mean) sebesar 34,46 dan standar deviasi sebesar 3,303.

Tabel 4.3
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Teoritis		Sesungguhnya		
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	SD
PA	6 s/d 42	24	26 s/d 42	34,46	3,303
GK	16 s/d 128	72	49 s/d 117	91,61	16,374
BS	6 s/d 42	24	23 s/d 39	31,41	4,643

Nilai rata-rata jawaban responden terhadap item pertanyaan konstruk partisipasi anggaran kisaran sesungguhnya diatas rata-rata kisaran teoritis, maka dapat disimpulkan bahwa penerapan partisipasi anggaran di mana responden bekerja sangat tinggi dan baik. Rata-rata sesungguhnya jawaban responden atas konstruk gaya kepemimpinan di atas rata-rata teoritis, hal ini menggambarkan responden penelitian memberikan gambaran positif terhadap pimpinan/atau atasan. Kondisi ini menggambarkan pimpinan/atasan dalam gaya kepemimpinannya cenderung menonjolkan gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan. Variabel *Budgetary Slack* (BS) mempunyai kisaran nilai rata-rata sesungguhnya (31,41) di atas kisaran rata-rata teoritis (24) dengan standar deviasi 4,643 menunjukkan kecenderungan terjadinya *budgetary slack* yang tinggi.

4.7 Hasil Uji Kualitas Data

Uji kualitas data meliputi realibilitas dan uji validitas. Uji reliabilitas dilakukan dengan uji *cronbach alpha* menggunakan SPSS. Suatu konstruk dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach alpha* >0,60 (Nunnaly, 1967 dalam Imam, 2006:42). Hasil uji reliabilitas disajikan pada tabel 4.4.

Tabel 4.4
Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Nilai Cronbach Alpha	Keterangan
1	Partisipasi Anggaran	0.759	Reliabel
2	Gaya Kepemimpinan	0.956	Reliabel
3	<i>Budgetary Slack</i>	0.773	Reliabel

Variabel Partisipasi Anggaran mempunyai nilai *cronbach alpha* 0,759. Nilai tersebut di atas 0,60 sebagai nilai *cutoff*, maka semua pertanyaan tentang Partisipasi Anggaran adalah reliabel. Variabel *Budgetary Slack* mempunyai nilai *cronbach alpha* sebesar 0,773 (di atas nilai *cutoff*) maka semua pertanyaan tentang *Budgetary Slack* adalah sangat reliabel. Nilai *cronbach alpha* untuk variabel Gaya Kepemimpinan sebesar 0,956, nilai ini menunjukkan bahwa pertanyaan tentang Gaya Kepemimpinan adalah sangat reliabel.

Uji validitas dilakukan dengan melakukan *pearson correlation* (korelasi *Bivariate*) antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk menggunakan *SPSS*. Suatu indikator pertanyaan dikatakan valid apabila korelasi antara masing-masing indikator menunjukkan hasil yang signifikan. Hasil dari uji validitas dapat dilihat pada tabel 4.5.

Tabel 4.5
Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Kisaran Korelasi	Koefisien Signifikansi	Keterangan
1	Partisipasi Anggaran	0.525 – 0.769	0.000	Valid
2	Gaya Kepemimpinan	0.588 – 0.871	0.000	Valid
3	<i>Budgetary Slack</i>	0.427 – 0.865	0.000	Valid

Seluruh variable yang diteliti menunjukkan telah memenuhi uji asumsi klasik, meliputi uji multikolinearitas, uji autokorelasi, uji heterokedastisitas, dan Uji Normalitas Data.

4.8. Hasil Uji Hipotesis

4.8.1. Hasil Pengujian Hipotesa Pertama

Untuk mengetahui adanya pengaruh antara partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap timbulnya *budgetary slack* digunakan uji regresi sederhana. Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan di peroleh nilai-nilai yang tercantum dalam tabel-tabel di bawah ini:

Tabel 4.6
Hasil Uji Determinasi antara Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,396 ^a	,157	,143	3,28930

a. Predictors: (Constant), PA

Dari tampilan output *SPSS* model summary ini menunjukkan besarnya R^2 atau koefisien determinasi adalah 0.157, hal ini berarti 15,7% variasi *budgetary slack* (Y) dapat dijelaskan oleh variasi partisipasi anggaran (X_1). Sedangkan sisanya ($100\% - 15,7\% = 84,3\%$) dijelaskan oleh sebab-sebab yang lain di luar model.

Tabel 4.7
Hasil Uji F Statistik antara Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	120,811	1	120,811	11,166	,001 ^a
	Residual	649,171	60	10,820		
	Total	769,982	61			

a. Predictors: (Constant), PA

b. Dependent Variable: BS

Hasil uji ANOVA atau F test di dapat nilai F_{hitung} sebesar 11,166 dengan probabilitas 0,001. Karena probabilitas yang diperoleh jauh lebih kecil dari 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi *budgetary slack* atau dengan kata lain partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*.

Tabel 4.8
Hasil Uji t Statistik antara Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	8,739	1,980		4,414	,000
	PA	,381	,114	,396	3,342	,001

a. Dependent Variable: BS

Berdasarkan output SPSS di atas, maka diperoleh persamaan 1, sebagai berikut:

$$\text{BS} = 8,739 + 0,381\text{PA} \dots \dots (1)$$

Nilai $\alpha = 8,739$, $\beta_1 = 0,381$, serta t_{hitung} sebesar 3,342 dengan signifikansi sebesar 0,001. Sedangkan t_{tabel} dengan derajat kebebasan ($dk = n - 2$), pada taraf nyata 0.05 diketahui nilainya adalah 2,000. Oleh karena, nilai $t_{hitung} 3,342 > t_{tabel} 2,000$, dan besarnya nilai $p\text{-value}$ 0,001 jauh lebih kecil dari 0,05, dengan demikian hipotesis alternatif (H_{a1}) yang diajukan sebelumnya dapat diterima dan menolak H_{o1} . Berdasarkan pengujian hipotesis tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa, Partisipasi Anggaran (X_1) berpengaruh langsung dan signifikan terhadap *Budgetary Slack* (Y).

Adanya pengaruh positif antara partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan semakin meningkatkan terjadinya *budgetary slack* (senjangan anggaran).

4.8.2. Hasil Pengujian Hipotesa Kedua

Untuk mengetahui adanya pengaruh antara variabel gaya kepemimpinan dalam memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*, digunakan pendekatan nilai selisih mutlak (pengurangan) dengan menggunakan *standardized score*. Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan diperoleh nilai-nilai yang tercantum dalam tabel-tabel di bawah ini:

Tabel 4.9
Hasil Uji Determinasi Gaya Kepemimpinan dalam Memoderasi Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,419 ^a	,175	,133	3,30845

a. Predictors: (Constant), Moderat.X1_X2, Zscore(GK), Zscore(PA)

Dari tampilan *output SPSS model summary* ini menunjukkan besarnya R^2 sebesar 0.175, hal ini berarti 17,5% variasi *budgetary slack* (Y) dapat dijelaskan oleh variasi *Zscore* (Partisipasi Anggaran), *Zscore* (Gaya Kepemimpinan), dan Moderat.X1_X2. Sedangkan sisanya (100% - 17,5% = 82,5%) dijelaskan oleh sebab-sebab yang lain di luar model.

Tabel 4.10
Uji F Statistik (Uji Signifikansi Simultan) Gaya Kepemimpinan dalam Memoderasi Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	135,124	3	45,041	4,115	,010 ^a
	Residual	634,858	58	10,946		
	Total	769,982	61			

a. Predictors: (Constant), Moderat.X1_X2, Zscore(GK), Zscore(PA)

b. Dependent Variable: BS

Hasil uji ANOVA atau *F test* di dapat nilai F_{hitung} sebesar 4,115 dengan probabilitas 0,010. Karena probabilitas yang diperoleh lebih kecil dari 0,05, hal ini berarti bahwa model yang digunakan dapat dipakai untuk menjelaskan variasi variabel independen [*Zscore* (Partisipasi Anggaran), *Zscore* (Gaya Kepemimpinan), dan Moderat.X1_X2] terhadap variabel dependen (*budgetary slack*).

Untuk menguji signifikansi *Zscore* (Partisipasi Anggaran), *Zscore* (Gaya Kepemimpinan), dan Moderat.X1_X2 terhadap variabel *budgetary slack* adalah dengan menggunakan uji F. Dari hasil perhitungan diperoleh F_{hitung} sebesar 4,115, sedangkan F_{tabel} dengan α (0,05) adalah 1,92 (perhitungan terlampir) dan p -value sebesar 0,010. Mengingat $F_{hitung} > F_{tabel}$ dan p -value sebesar 0,010 masih lebih kecil dibandingkan 0,05, maka secara bersama-sama atau simultan *Zscore* (Partisipasi Anggaran), *Zscore* (Gaya Kepemimpinan), dan Moderat.X1_X2 mempengaruhi *budgetary slack* (senjangan anggaran).

Tabel 4.11
Uji t Statistik (Uji Signifikansi Parameter Individual) Gaya Kepemimpinan dalam
Memoderasi Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	15,812	,703		22,487	,000
	Zscore(PA)	1,465	,427	,412	3,434	,001
	Zscore(GK)	,140	,424	,039	,329	,743
	Moderat.X1_X2	-,533	,495	-,129	-1,075	,287

a. Dependent Variable: BS

Berdasarkan tabel 4.14 hasil perhitungan di atas, dapat diketahui besarnya koefisien regresi (b) dan signifikansi untuk masing-masing variabel yaitu sebagai berikut:

1. Variabel *Zscore* (Partisipasi Anggaran) (X_1) = 1,465, dengan tingkat signifikan 0,001
2. Variabel *Zscore* (Gaya Kepemimpinan) (X_2) = 0,140, dengan tingkat signifikan 0,743
3. Variabel Moderat.X1_X2 = -1,533, dengan tingkat signifikan 0,287

Dari hasil perhitungan tersebut maka diperoleh persamaan 2, sebagai berikut:

$$BS = 15,812 + 1,465PA + 0,140GK - 0,533[PA-GK].....(2)$$

Dari persamaan tersebut jelas menunjukkan bahwa secara individu variabel *Zscore* (Partisipasi Anggaran) memberikan nilai koefisien 1,465 dengan probabilitas 0.001, variabel *Zscore* (Gaya Kepemimpinan) memberikan nilai koefisien 0.140 dengan probabilitas signifikansi 0.743. Variabel *Zscore* (Gaya Kepemimpinan) secara parsial dapat disimpulkan tidak berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Variabel moderasi Moderat.X1_X2 ternyata tidak signifikan yakni dengan probabilitas signifikansi 0.287 jauh lebih besar dari 0,05.

Hal ini menunjukkan bahwa dalam kasus penelitian ini variabel gaya kepemimpinan tidak terbukti sebagai variabel moderasi. Nilai t_{hitung} sebesar -1,075 dengan signifikansi sebesar 0,287. Sedangkan t_{tabel} dengan derajat kebebasan (dk) = $n - 2$, pada taraf nyata 0.05 diketahui nilainya adalah 2,000. Oleh karena, nilai $t_{hitung} -1,075 < t_{tabel} 2,000$, dan besarnya nilai $p-value$ 0,287 jauh lebih besar dari 0,05. Jika variabel Moderat.X1_X2 signifikan maka dapat disimpulkan bahwa variabel gaya kepemimpinan merupakan variabel moderasi. Dengan demikian hipotesis alternatif (H_{a2}) yang diajukan sebelumnya ditolak serta menerima H_{o2} . Berdasarkan pengujian hipotesis tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa, pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* tidak dimoderasi oleh gaya kepemimpinan.

5. Kesimpulan, Saran, Keterbatasan, dan Implikasi

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pengujian hipotesis yang telah dilakukan maka pada bagian ini penulis akan memberikan simpulan atas penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* serta pengaruh gaya kepemimpinan sebagai variabel moderasi di lingkungan Pemerintah Kota Bandung, sebagai berikut:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh langsung dan positif terhadap munculnya *budgetary slack*. Artinya semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan semakin tinggi *budgetary slack* (senjangan anggaran) yang ditimbulkan.
2. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* tidak dimoderasi oleh gaya kepemimpinan, dalam hal ini gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan.

5.2. Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang telah diuraikan dan kesimpulan yang diperoleh, maka terdapat beberapa saran yang penulis sampaikan sehubungan dengan *budgetary slack* dan hal-hal yang terkait lainnya, yaitu:

1. Para pejabat pimpinan SKPD dalam jajaran Pemerintah Kota Bandung hendaknya tetap melibatkan seluruh Kabid/kabag/kasubag dalam penyusunan anggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan hubungan yang lemah antara variabel partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Oleh karena itu, pemerintah daerah sebaiknya tidak hanya terfokus pada faktor tersebut, melainkan dengan menggali lebih lagi faktor-faktor lain yang berpengaruh kuat terhadap munculnya *budgetary slack* dengan kata lain masih perlu dilakukan penelitian lebih lanjut terhadap faktor-faktor yang mampu menjelaskan *budgetary slack*.
2. Menyangkut gaya kepemimpinan di lingkungan Pemerintah Kota Bandung, meskipun dalam penelitian ini ditemukan lebih berorientasi kepada hubungan dan tidak berpengaruh terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*, namun hendaknya senantiasa tetap memperhatikan struktur tugas dan produktifitas sebagai bagian penting dari gaya kepemimpinan yang dapat memberikan kontribusi pada peningkatan kualitas kerja seluruh komponen yang terdapat dalam organisasi di Pemerintah Kota Bandung.

5.3. Keterbatasan

Walaupun penelitian ini telah dilakukan dengan baik dan semaksimal mungkin, namun terdapat beberapa keterbatasan yang dialami. Hal ini penting untuk diperhatikan agar perlu kehati-hatian untuk melakukan generalisasi terhadap hasil penelitian. Beberapa keterbatasan yang mempengaruhi hasil penelitian ini, antara lain:

1. Diperlukannya penelitian pada aspek yang sama untuk mengetahui konsistensi hasil penelitian ini. Penulis hanya memasukkan satu variabel moderasi, diduga masih banyak faktor lain yang memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Dari variabel permoderasi tersebut, yakni gaya kepemimpinan tidak terbukti menjadi variabel moderator.
2. Ruang lingkup dalam penelitian ini sangat kecil. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini mungkin masih terlalu kecil sehingga membatasi kemampuan generalisasi hasil penelitian. Disamping itu sampel yang digunakan hanya dari jajaran Kabid/kabag/kasubag saja yang mungkin saja hasilnya berbeda jika menggunakan sampel dari bagian lain yang terdapat dalam struktural organisasi pemerintahan.

5.4. Implikasi

Hasil penelitian ini dapat menjadi masukan bagi praktisi maupun akademisi sebagai kontribusi yang penting, sebab ketika senjangan anggaran tinggi akan menciptakan perilaku menyimpang pada organisasi yang bersangkutan. Senjangan anggaran harus dikontrol atau diprediksi secara dini agar dapat meningkatkan efektifitas anggaran perusahaan terutama dalam aktifitas perencanaan dan pengendalian.

Faktor gaya kepemimpinan dapat menjadi faktor kondisional yang harus dipertimbangkan dalam rangka peningkatan efektivitas organisasi melalui partisipasi penyusunan anggaran. Faktor tersebut penting dalam kondisi era globalisasi yang penuh dengan ketidakpastian lingkungan. Bagaimanapun tingkat kesesuaian gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi terhadap efektifitas partisipasi penyusunan anggaran, masih perlu diuji kembali untuk menguji konsistensi hasil penelitian ini dengan penelitian-penelitian berikutnya, dengan mempertimbangkan pengaruh variabel kontijensi lainnya, seperti informasi asimetri, komitmen organisasi, pelimpahan wewenang, budaya organisasi, struktur organisasi, *locus of control* dan lain-lain.

Daftar Pustaka

- Anthony, Robert N. dan Govindarajan, Vijay. (2003). *Sistem Pengendalian Manajemen*. Jakarta: Salemba Empat
- Coryanata, Isma. (2007). “Akuntabilitas, Partisipasi Masyarakat, dan Transparansi Kebijakan Publik sebagai Variabel Pemoderating Hubungan Pengetahuan Dewan Tentang Anggaran dan Pengawasan Keuangan Daerah (APBD)”. *Symposium Nasional Akuntansi 10*. Makassar 26-28 Juli 2007.
- Dongoran, Johnson. (2004). “Siklus Hidup Organisasi dan Gaya Kepemimpinan”. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis (Dian Ekonomi)*. Vol. X, No. 1, P.129-157, Maret 2004
- Felikhatun, Hj. (2007). “Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Dan Group Cohesiveness Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran Dan Budgetary slack (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah Se Jawa Tengah)”. *Symposium Nasional Akuntansi 10*. Makassar 26-28 Juli 2007.
- Fitri, Yulia. (2004). “Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung)”. *Symposium Nasional Akuntansi VII*. Denpasar, 2-3 Desember 2004. Hal 525-546
- Hamfri Djajadikerta. (2008). “Studi Literatur Mengenai Hubungan antara Anggaran, Sistem Pengendalian Manajemen dan Strategi untuk Mencapai Tujuan Organisasi”. *Seminar Intern Program Doktor Ilmu Ekonomi Unpar*.

- Henrika C Tri Adi N dan Mardiasmo. (2002). “*Analisis Pengaruh Strategi Institusi, Budaya Institusi, dan Conflict of Interest Terhadap Budgetary Slack*”. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol. 17, No. 1. Hal 1005-113
- Ikhsan, Arfan dan Ishak, Muhammad. (2005). *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. (2007). “*Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary slack dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi*”. *Simposium Nasional Akuntansi 10*. Makassar 26-28 Juli 2007.
- Latuheru, Belianus Patria. (2005). “*Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kawasan Industri Maluku)*”. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 7, No. 2, P. 72-80
- Luthans, Fred. (2002). *Organizational Behavior*. ninth Edition. McGraw-Hill. Inc., New York.
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: ANDI Yogyakarta
- _____. (2002). *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Andi
- Mulyadi. (2001). *Akuntansi Manajemen-Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*. Jakarta: Salemba Empat
- Republik Indonesia. (2004). *Himpunan Undang-Undang Republik Indonesia, Departemen Dalam Negeri Republik Indonesia*. Jakarta.
- Sardjito dan Muthaheer. (2007). “*Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating*”. *Simposium Nasional Akuntansi 10*. Makassar 26-28 Juli 2007.
- Siagian, Sondang P. (2002). *Teori dan Praktek Kepemimpinan*. Jakarta: PT Bina Aksara.
- Suhartono, E. dan Solichin, M. (2006). “*Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi*”. *Simposium Nasional Akuntansi 9*. Padang, 23-26 Agustus 2006.

Sumarno, J. (2005). *“Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial”*. Simposium Nasional Akuntansi VIII. Solo, 15-16 September 2005.

Wahyudin Nor. (2007). *“Desentralisasi Dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial”*. Simposium Nasional Akuntansi X. Makassar, 26-28 Juli 2007.