

**PENGARUH GAYA KEPEMIMPINAN TRANSFORMASIONAL,  
KOMPETENSI SUMBER DAYA MANUSIA, DAN HUKUMAN TERHADAP  
IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA DENGAN BUDAYA  
ORGANSASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING**  
(Studi Empiris Pada Satuan Kerja Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa  
Yogyakarta)

**Dewi Susetyowati**

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Muhammadiyah Yogyakarta  
Email : [wecsd@gmail.com](mailto:wecsd@gmail.com)

Dr. Suryo Pratolo, S.E., M.Si., Ak., CA., AAP-A  
Program Studi Akuntansi Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

***ABSTRACT***

*This study aims to analyze the influence of transformational leadership style, human resource competence, and punishment toward implementation performance based budgeting with the culture of the organization as variable of moderating. The local government work unit in special region of Yogyakarta province was used as a sample in this study. The type of data was used in this study is primary data. 109 respondents were obtained based on the questionnaire distribution process. Hypothesis testing in this study used MRA analysis by SPSS v.15. The results showed that transformational leadership style and human resource competency had a positive effect on the implementation of performance based budgeting. Punishment doesn't effect on the implementation of performance based budgeting. Transformational leadership style and human resource competencies who moderated by organizational culture have no effect on the implementation of performance based budgeting.*

*Keyword : transformational leadership style, competence of human resource, punishment, culture of the organization, performance based budgeting*

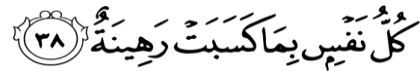
## 1. PENDAHULUAN

Pemerintahan merupakan suatu lembaga atau organisasi yang berfungsi memberikan pelayanan publik kepada masyarakat. Setelah reformasi tepatnya tahun 2003, Indonesia mulai mengalami perubahan sistem dalam pemerintahan yang awalnya menggunakan *old public management* menjadi *new public management*. Hal ini didukung dengan dikeluarkannya 3 perangkat peraturan pemerintah tentang keuangan Negara yaitu, Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2005 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara. *New Public Management* adalah suatu sistem yang pemakaian dana pemerintahannya tidak lagi berfokus pada input, melainkan pada outputnya.

Selain didukung oleh 3 perangkat peraturan tersebut, penerapan *New Public Management* juga ditandai dengan adanya pelaksanaan otonomi daerah. Otonomi daerah adalah hak, wewenang dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan, dimana pemerintah pusat memberikan peluang bagi daerah untuk membangun daerahnya sesuai dengan kebutuhan dan prioritasnya masing-masing. Adanya otonomi daerah menyebabkan beberapa perubahan dalam pola pengelolaan keuangan Negara, salah satunya yaitu tuntutan akan transparansi dan akuntabilitas. Untuk

mendukung tuntutan tersebut, maka diperkenalkanlah anggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting*) dalam penyusunan anggaran pemerintah.

Anggaran berbasis kinerja merupakan salah satu upaya pemerintah untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dalam penganggaran belanja modal guna menggantikan metode tradisional berdasarkan *line item budgeting*. Anggaran berbasis kinerja ini dirancang agar mampu menciptakan efisiensi, efektifitas dan akuntabilitas dalam pemanfaatan anggaran belanja publik dengan mengedepankan output dan outcome dengan jelas sehingga semua anggaran yang telah dikeluarkan dapat dipertanggung jawabkan secara transparan kepada masyarakat. Seperti yang dijelaskan dalam Al-Qur'an Surat Al – Muddassir ayat 38 :



*“Setiap orang bertanggung jawab atas apa yang telah dilakukannya.”*

Dengan adanya anggaran berbasis kinerja ini diharapkan dapat menggantikan anggaran tradisional sehingga pengelolaan keuangan negara dapat menjadi lebih baik dan tepat sasaran. Konsep ini diharapkan dapat memperkecil risiko terjadinya pemborosan anggaran dan juga dapat meningkatkan pelayanan publik yang efektif. Di sektor publik, anggaran berbasis kinerja masih menjadi permasalahan. Hal ini dapat dilihat karena masih banyaknya pemerintah provinsi yang akuntabilitas kinerjanya mendapatkan predikat “CC”. Hal ini dikarenakan

anggaran berbasis kinerja di Indonesia belum secara efektif diterapkan. Kondisi ini dapat dilihat dari banyaknya kesalahan kaprahan yang terjadi pada proses penganggaran berbasis kinerja, khususnya pada saat penentuan indikator kinerja yang diisikan pada rencana kerja anggaran (Pratama dkk, 2018). Menurut Kementerian Keuangan Republik Indonesia, implementasi anggaran berbasis kinerja di lembaga pemerintahan belum maksimal. Praktik anggaran berbasis kinerja di pemerintah daerah di Indonesia masih diterapkan secara parsial dan komprehensif. Hal ini dikarenakan pola pikir aparatur pemda yang masih sangat melekat dengan konsep *line item* dan *incremental* dalam proses penganggaran (Pratama dkk, 2018).

Perhatian aparat penyusun anggaran hanya berfokus pada kegiatan yang akan dilaksanakan tanpa melihat *output* dan *outcome*. Dengan tidak menetapkan indikator *outcome* dalam penyusunan anggaran, mengakibatkan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) belum bisa memberikan informasi mengenai keterkaitan dana yang dianggarkan dengan hasil, sehingga indikator yang digunakan untuk mencapai sasaran adalah penilaian fisik (Suprihatin, 2016). Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) biasanya memberikan usulan perencanaan yang sama dengan tahun lalu, sehingga mengakibatkan pelaksanaan anggaran berbasis kinerja tidak selalu berjalan dengan baik, bahkan sasaran yang dihasilkan kadang kurang tepat (Suprihatin, 2016). Dengan masih melekatnya pola pikir ini menyebabkan sering terjadinya kelebihan dalam penyusunan anggaran pada SKPD sehingga surplus anggaran

tersebut digunakan untuk kegiatan yang tidak ada dalam perencanaan setiap SKPD.

## **RUMUSAN MASALAH**

- a. Apakah gaya kepemimpinan transformasional berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja?
- b. Apakah kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja?
- c. Apakah hukuman berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja?
- d. Apakah gaya kepemimpinan transformasional yang dimoderasi dengan budaya organisasi berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja?
- e. Apakah kompetensi sumber daya manusia yang dimoderasi dengan budaya organisasi berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja?

## **2. KERANGKA TEORITIS DAN PENURUNAN HIPOTESIS**

### **2.1 Kerangka Teoritis**

#### **2.1.1 Teori Kontinjensi**

Teori kontinjensi mengarahkan untuk dapat mencapai rancangan organisasi yang diharapkan. Anggaran berbasis kinerja merupakan salah satu sistem yang digunakan untuk mencapai akuntabilitas kinerja yang baik bagi pemerintah. Dengan menggunakan pendekatan teori kontinjensi ini maka

implementasi diidentikkan dengan rancangan organisasi yang digunakan oleh suatu organisasi demi mencapai tujuan yang diinginkan.

### **2.1.2 Teori Stewardship**

Menurut Supadmi (2018) teori menggambarkan bahwa manajemen bekerja untuk membangun kepuasan guna mencapai kekuasaan tertinggi bagi organisasi. Teori ini mengasumsikan adanya hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan pemilik. Teori ini memandang bahwa kesuksesan organisasi dapat dicapai dengan kinerja organisasi yang efektif dan efisien sehingga stakeholder akan merasa puas dengan kinerja organisasi.

### **2.1.3 Gaya Kepemimpinan Transformasional**

Menurut Burn dalam Ali (2012) mengatakan bahwa gaya kepemimpinan transformasional merupakan sebuah langkah dimana seorang pemimpin berusaha meningkatkan dorongan atau motivasi serta moralitas kerja menjadi lebih baik dari sebelumnya bahkan melebihi harapan yang ditentukan. Hal ini dilakukan dengan cara memberikan motivasi dalam bekerja untuk menunjang nilai-nilai moralitas yang ada.

### **2.1.4 Kompetensi Sumber Daya Manusia**

Kompetensi merupakan ciri seorang individu yang mampu dilihat dari pengetahuan, kemampuan, dan keterampilan yang dimiliki dan digunakan untuk menyelesaikan amanah atau tugas yang dibebankan kepada individu tersebut (Harvesi, 2005). Kemampuan sumber daya manusia dapat diukur

dengan berbagai hal seperti tingkat pendidikan, *soft skill*, pelatihan, serta pemahaman dalam bidang pekerjaannya.

#### **2.1.5 Hukuman**

Hukuman adalah suatu sanksi yang dikenakan apabila melanggar norma, tindakan atau sanksi bagi seseorang yang melanggar suatu ketentuan atau tidak menepati janji. Dalam organisasi diperlukan sebuah aturan untuk mengendalikan anggota organisasi agar kinerja mereka baik sehingga dapat mencapai tujuan organisasi. Menurut Hotdianty (2016) hukuman merupakan salah satu cara untuk mengatur pola perilaku seseorang agar sesuai dengan tingkah laku dalam organisasi.

#### **2.1.6 Budaya Organisasi**

Budaya organisasi adalah nilai-nilai yang melekat pada anggota organisasi dan acuan dalam berperilaku untuk mencapai tujuan organisasi sehingga secara tidak langsung mempengaruhi kinerja organisasi (Adi dkk, 2017). Menurut Hofstede, dkk (1990) menyatakan bahwa budaya organisasi merupakan bagian dari kehidupan organisasi yang mempengaruhi perilaku, sikap, dan efektivitas seluruh anggota organisasi.

#### **2.1.7 Anggaran Berbasis Kinerja**

Anggaran berbasis kinerja atau *performance based budgeting* adalah wujud dari akuntabilitas dan transparansi penganggaran dalam sektor publik. Anggaran berbasis kinerja dibuat untuk menciptakan efisiensi, efektifitas dan akuntabilitas dalam pemanfaatan anggaran belanja publik. Menurut Hatry

dalam Asmoko (2006) karakteristik yang terdapat dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja, diantaranya :

- a. *Outcome* adalah hasil dari suatu kegiatan atau program terhadap publik.
- b. Terdapat keterkaitan antara masukan (*input*) dengan keluaran (*output*) dan *outcome* yang diharapkan.
- c. Adanya peranan indikator efisiensi dalam menyusun anggaran.
- d. Terdapat kinerja yang telah ditetapkan dalam anggaran yang disusun.

## **2.2 Penurunan Hipotesis**

### **2.2.1 Pengaruh gaya kepemimpinan transformasional terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.**

Gaya kepemimpinan merupakan cara pemimpin dalam mengatur atau mengelola sebuah organisasi untuk mencapai tujuan organisasi. Kepemimpinan transformasional berfokus pada bagaimana seorang pemimpin dapat menciptakan visi serta motivasi pada anggotanya untuk berprestasi lebih dalam mencapai tujuan organisasi. Gaya kepemimpinan transformasional tentu berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Hal tersebut didukung oleh teori stewardship yang menyatakan bahwa manajemen tidak termotivasi dengan tujuan-tujuan individu melainkan lebih tertuju pada kepentingan organisasi. Apabila pemimpin mampu memotivasi para anggota maka untuk mencapai tujuan organisasi akan lebih mudah.

H<sub>1</sub>: Gaya kepemimpinan transformasional berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.



### **2.2.2 Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.**

Dalam sebuah organisasi ketersediaan sumber daya manusia sangatlah penting demi menjalankan dan mencapai tujuan organisasi. Sumber daya manusia adalah salah satu faktor penting dalam proses implementasi anggaran berbasis kinerja (Nalarreason, 2014). Dalam teori stewardship dijelaskan bahwa kesuksesan organisasi dapat dicapai dengan kinerja organisasi yang efektif dan efisien, sehingga kinerja seseorang harus diimbangi dengan peningkatan ketrampilan serta kemampuan kerjanya.

H<sub>2</sub> : Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

### **2.2.3 Pengaruh hukuman terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.**

Hukuman merupakan sebuah sanksi yang diberikan kepada orang atau anggota organisasi yang melanggar perilaku atau pun norma yang ada dalam organisasi untuk dapat memberikan efek jera. Pemberian hukuman kepada organisasi yang tidak konsisten dan tidak berhasil dalam menerapkan anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat memicu organisasi untuk memperbaiki diri dalam menerapkan anggaran berbasis kinerja (Suprihatin, 2016). Dengan adanya sanksi maka anggota organisasi akan termotivasi untuk meningkatkan kerjanya agar mampu mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja dengan baik sehingga tujuan organisasi dapat tercapai.

H<sub>3</sub> : Hukuman berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

**2.2.4 Pengaruh gaya kepemimpinan transformasional terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja dengan budaya organisasi sebagai variabel moderasi.**

Budaya organisasi merupakan nilai-nilai yang melekat pada organisasi dan juga merupakan acuan dalam berperilaku guna mencapai tujuan organisasi (Adi dkk, 2017). Faktor penting yang menentukan kinerja anggota organisasi dan kemampuan organisasi beradaptasi dengan perubahan lingkungan adalah kepemimpinan (Bass, dkk 2003). Gaya kepemimpinan transformasional mengarahkan seorang pemimpin agar dapat meningkatkan motivasi serta moralitas kerja menjadi lebih baik dari sebelumnya atau bahkan melebihi harapan yang ditentukan. Dengan adanya peran pemimpin yang baik maka budaya organisasi akan baik. Sehingga apabila budaya organisasi baik maka kinerja organisasi juga akan baik karena budaya organisasi merupakan pedoman dalam pembuatan atauran organisasi.

H<sub>4</sub> : Budaya organisasi mampu memoderasi hubungan antara gaya kepemimpinan transformasional terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

**2.2.5 Pengaruh gaya kepemimpinan transformasional terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja dengan budaya organisasi sebagai variabel moderasi.**

Sumber daya manusia merupakan aset yang sangat berharga bagi organisasi. Tanpa adanya sumber daya manusia tidak akan ada wujud dari organisasi. Selain aset yang sangat penting bagi organisasi, sumber daya manusia juga merupakan penggerak organisasi dalam mencapai visi, misi, dan tujuan organisasi. Dalam teori kontinjensi dijelaskan bahwa faktor-faktor situasional juga menjadi penentu keberhasilan implementasi sistem atau rancangan dalam organisasi. Budaya organisasi merupakan pola perilaku sumber daya manusia dalam organisasi sehingga semakin baik pola perilaku anggota organisasi maka semakin baik pula budaya organisasi dalam organisasi tersebut.

H<sub>5</sub> : Budaya organisasi mampu memoderasi hubungan antara kompetensi sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

### **3. METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Populasi**

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta dimana terdapat 34 SKPD Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta.

#### **3.2 Jenis Data**

Jenis penelitian ini merupakan jenis penelitian kuantitatif. Dalam penelitian ini menggunakan data primer.

### **3.3 Teknik Pengambilan Sampel**

Sampel penelitian ini diambil dari sebagian populasi dengan cara *random sampling*. *Random sampling* ini merupakan salah satu teknik pengambilan sampel penelitian secara acak dengan menggunakan undian atau tabel angka. Sampel yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah 30 SKPD provinsi Yogyakarta.

### **3.4 Teknik Pengumpulan Data**

Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh langsung dari para responden. Responden dalam penelitian ini adalah kepala instansi, bendahara pengeluaran instansi, sekretaris instansi, dan bagian perencanaan program setiap satuan kerja pemerintahan daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Pengumpulan data dilakukan menggunakan kuesioner.

### **3.5 Definisi Operasional**

#### **a. Variabel Independen**

##### **1) Gaya Kepemimpinan Transformasional**

Gaya kepemimpinan merupakan pola perilaku seorang pemimpin dalam sebuah organisasi. Lina (2014) mengatakan bahwa seorang pimpinan dapat memengaruhi moral dan kepuasan kerja, keamanan, kualitas kinerja atau prestasi organisasi. Instrumen gaya kepemimpinan dalam penelitian ini diukur dengan 16 butir pertanyaan yang dikembangkan oleh Pratama (2016) dimana komponen pengukur variabel adalah stimulator intelektual, konsiderator individu, inspiratif dan kharismatik.

##### **2) Kompetensi Sumber Daya Manusia**

Sumber daya manusia merupakan aset yang sangat penting bagi sebuah organisasi. Sumber daya manusia merupakan faktor yang mengukur sejauh mana organisasi memiliki sumber daya yang relevan dalam mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja Sholihah, dkk (2015). Instrumen sumber daya manusia dalam penelitian ini diukur dengan 6 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Sabtari dan Rohman (2015) yang berpedoman pada 3 kriteria yaitu pengetahuan, keterampilan dan perilaku.

### 3) Hukuman

Hukuman merupakan suatu ganjaran yang diberikan untuk memberi efek jera kepada anggota organisasi yang melanggar aturan dalam organisasi. Pemberian hukuman yang tegas adalah pemberian sanksi yang adil dan konsisten atas ketidakberhasilan dalam implementasi anggaran berbasis kinerja (Suprihatin, 2016). Instrumen hukuman dalam penelitian ini diukur dengan 3 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Suprihatin (2016) yang berpedoman pada konsistensi perencanaan dan penganggaran dengan pemberian hukuman yang jelas bagi SKPD.

### b. Variabel Dependen

Anggaran berbasis kinerja menurut Sembiring (2009), merupakan proses penyusunan anggaran yang berfokus pada manfaat dari kegiatan atau program kerja dari organisasi, dimana setiap kegiatan atau program kerja

tersebut harus dapat diukur manfaat kinerjanya. Instrumen anggaran berbasis kinerja diukur dengan 8 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Seimbring (2016) dengan komponen yang mencakup transparan dan akuntabel, disiplin, efektif dan efisien.

#### c. Variabel Moderasi

Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah budaya organisasi. Menurut Anthony & Govindarajan dalam Lina (2014) budaya organisasi meliputi keyakinan, nilai-nilai, norma serta asumsi yang melekat dalam organisasi. Instrumen budaya organisasi diukur dengan 7 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Adi (2017) dengan komponen yang mencakup inovasi dan pengambilan resiko, orientasi hasil, orientasi tim dan keagresifan.

## 4. ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

### 4.1 Hasil Penelitian (Uji Hipotesis)

#### 4.1.1 Uji Koefisien Determinan (Adjust R<sup>2</sup>)

**Tabel 1. Hasil Uji Koefisien Determinan Sub Struktur 1**

Model	Adjust R Square
1	,243

Sumber : hasil olah data SPSS 15.0

Nilai adjusted R Square sebesar 0,243, yang berarti variabel dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dapat dijelaskan oleh tiga variabel independen, yaitu gaya kepemimpinan transformasional, kompetensi sumber daya manusia dan hukuman. sedangkan, 76% (100%-24%) dapat dijelaskan oleh variabel lain diluar model penelitian.

**Tabel 2. Hasil Uji Koefisien Determinan Sub Struktur 2**

Model	Adjust R Square
2	,145

Sumber : Hasil olah data SPSS 15

Nilai adjusted R Square sebesar 0,145, yang berarti variabel dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dapat dijelaskan oleh dua variabel independen, yaitu gaya kepemimpinan transformasional dan budaya organisasi. Sedangkan, 86% (100%-14%) dapat dijelaskan oleh variabel lain diluar model penelitian.

**Tabel 3. Hasil Uji Koefisien Determinan Sub Struktur 3**

Model	Adjust R Square
3	,226

Sumber : Hasil olah data SPSS 15

Nilai adjusted R Square sebesar 0,226, yang berarti variabel dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dapat dijelaskan oleh dua variabel independen, yaitu kompetensi sumber daya manusia dan budaya organisasi. Sedangkan, 73% (100%-23%) dapat dijelaskan oleh variabel lain diluar model penelitian.

#### 4.1.2 Analisis Regresi Linier Berganda

**Tabel 4. Hasil Uji Analisis Regresi Linier Berganda Sub Struktur 1**

	Unstandardized Coefficient		Beta	Sig
	B	Std. Error		
(Constant)	19,214	2,777		
Gaya Kepemimpinan Transformasional	,087	,043	,194	,046
Kompetensi Sumber Daya Manusia	,363	,092	,383	,000
Hukuman	-,041	,081	-,043	,613

Sumber : Hasil olah data SPSS 15

Berdasarkan tabel 4 menghasilkan persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 0,087GKT + 0,363SDM - 0,041H + e$$

**Tabel 5. Hasil Uji Analisis Regresi Linier Berganda Sub Struktur 2**

	Unstandardized Coefficient		Beta	Sig
	B	Std. Error		
(Constant)	,008	,089		
Gaya Kepemimpinan Transformasional	,354	,091	,354	,000
Budaya Organisasi	,157	,093	,157	,095
Gaya Kepemimpinan Transformasional * Budaya Organisasi	-,057	,087	-,061	,511

Sumber : Hasil olah data SPSS 15

Berdasarkan tabel 5 menghasilkan persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 0,354GKT + 0,157BO - 0,057GKT.BO + e$$

**Tabel 6. Hasil Uji Analisis Regresi Linier Berganda Sub Struktur 3**

	Unstandardized Coefficient		Beta	Sig
	B	Std. Error		
(Constant)	-,003	,085		
Kompetensi Sumber Daya Manusia	,464	,086	,464	,000
Budaya Organisasi	,114	,086	,114	,190
Kompetensi Sumber Daya Manusia * Budaya Organisasi	,016	,070	,019	,821

Sumber : Hasil olah data SPSS 15



Berdasarkan tabel 5 menghasilkan persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 0,464SDM + 0,114BO + 0,016SDM.BO + e$$

## 4.2 Pembahasan

### a. Gaya kepemimpinan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

Hasil pengujian hipotesis dalam penelitian ini untuk variabel gaya kepemimpinan transformasional ( $H_1$ ) menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan transformasional berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Gaya kepemimpinan transformasional memiliki peranan yang sangat penting dalam menggerakkan organisasi. Hal ini dikarenakan dalam menghadapi adanya perubahan sistem baru dalam penganggaran, anggota organisasi membutuhkan sebuah motor penggerak (transformir) agar mampu menghadapi perubahan dengan baik. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa pada satuan kinerja perangkat daerah provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta telah diterapkan gaya kepemimpinan transformasional secara baik dan mampu mendukung tercapainya implementasi anggaran berbasis kinerja.

### b. Kompetensi sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

Hasil pengujian hipotesis 2 ( $H_2$ ) yaitu variabel kompetensi sumber daya manusia menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Hal ini serupa

dengan penelitian yang dinyatakan oleh Hotdianty (2016) dan Suprihatin (2016) dimana hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap anggaran berbasis kinerja. Sumber daya manusia merupakan faktor penting dalam mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja. Sumber daya manusia merupakan penggerak organisasi. Dengan adanya sumber daya yang kompeten maka dalam mengimplemantasian anggaran kinerja untuk mencapai visi, misi dan tujuan organisasi akan lebih baik.

c. Hukuman terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa hukuman tidak berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Hukuman merupakan cara organisasi memberikan efek jera kepada anggota organisasi agar anggota organisasi tidak lagi melanggar aturan dalam organisasi. Menurut Wahyuningsih (2009), perilaku manusia dibentuk oleh rangkasan penguatan dan hukuman. Pemberian hukuman kepada organisasi yang tidak konsisten dan tidak berhasil dalam menerapkan anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat memicu organisasi untuk memperbaiki diri dalam menerapkan anggaran berbasis kinerja (Suprihatin, 2016). Namun variabel hukuman tidak mempengaruhi implementasi anggaran berbasis kinerja disebabkan oleh belum adanya hukuman yang mampu memberikan efek jera kepada anggota organisasi yang belum mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja secara maksimal (Suprihatin, 2016).

- d. Budaya organisasi sebagai variabel moderasi antara gaya kepemimpinan transformasional terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

Hasil uji hipotesis 4 menunjukkan bahwa  $H_4$  ditolak yang berarti budaya organisasi tidak memperkuat gaya kepemimpinan transformasional terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja karena hasilnya negatif. Gaya kepemimpinan transformasional mengarahkan anggota organisasi untuk dapat meningkatkan motivasi serta moralitas kerja menjadi lebih baik dari sebelumnya. Pemimpin cenderung memiliki kekuasaan yang lebih besar dalam mengatur anggota organisasi, sehingga anggota organisasi cenderung akan mengikuti perintah pemimpin untuk menghindari kesalahan yang mungkin terjadi dan berdampak negatif. Dalam penelitian ini budaya organisasi sebagai variabel moderasi tidak berhasil melemahkan gaya kepemimpinan transformasional dalam implementasi anggaran berbasis kinerja.

- e. Budaya organisasi sebagai variabel moderasi antara kompetensi sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

Hasil uji hipotesis 5 menunjukkan bahwa  $H_5$  ditolak yang berarti budaya organisasi tidak memperkuat kompetensi sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Kompetensi sumber daya manusia memiliki peranan penting dalam implementasi anggaran berbasis kinerja. Ketersedianya sumber daya manusia yang kompeten mampu membuat organisasi mencapai visi, misi dan tujuan organisasi sesuai yang telah

diterapkan dalam organisasi. Sumber daya manusia yang kompeten cenderung akan mengabaikan budaya organisasi yang kurang baik karena takut akan dampak yang mungkin terjadi. Hal ini mengakibatkan budaya organisasi sebagai variabel moderasi belum mampu memperkuat kompetensi sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

## **5. SIMPULAN**

Berdasarkan hasil analisis, maka kesimpulan yang diperoleh dalam penelitian ini adalah :

- a. Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Nilai mean gaya kepemimpinan transformasional lebih tinggi dari hasil nilai median gaya kepemimpinan transformasional. Hal ini menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja yang tinggi salah satunya disebabkan karena gaya kepemimpinan transformasional.
- b. Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Kompetensi sumber daya manusia yang baik akan berdampak dalam implementasi anggaran berbasis kinerja yang baik juga.
- c. Hukuman tidak berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Penerapan hukuman yang belum maksimal mengakibatkan anggota organisasi belum maksimal dalam mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja dengan baik.
- d. Gaya kepemimpinan transformasional yang dimoderasi oleh budaya organisasi tidak berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

Budaya organisasi belum mampu memperlemah gaya kepemimpinan transformasional dalam mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja karena pemimpin memiliki peranan yang lebih tinggi dalam menjalankan organisasi.

- e. Kompetensi sumber daya manusia yang dimoderasi oleh budaya organisasi tidak berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Kompetensi sumber daya manusia lebih besar pengaruhnya secara langsung terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja karena sumber daya manusia yang kompeten cenderung akan meninggalkan budaya organisasi yang tidak baik.

## DAFTAR PUSTAKA

- Achyani, F., & Cahya, B. T. (2011). Analisis Aspek Rasional dalam Penganggaran Publik terhadap Efektivitas Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Surakarta. *Maksimum 1 (2)*.
- Adhanari, M. A. (2005). Pengaruh Tingkat Pendidikan terhadap Produktivitas Kerja Karyawan bagian Produksi pada Maharani Handicraft di Kabupaten Bantul. *Doctoral dissertation. Universitas Negeri Semarang*.
- Adi, I. A., Suardikha, I. S., & Putri, I. D. (2017). Pengaruh Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi dan Kepuasan Pengguna Simda pada Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana 6.6*.
- Ali, E. M. (2012). *Kepemimpinan Transformasional dalam Birokrasi Pemerintahan*. Jakarta: PT Multicerdas Publishing.

- Amalia, R., Graha, A. N., & Hariyanto, S. (2015). Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Pegawai BNN Kota Malang. *Riset Mahasiswa Manajemen (JRMM) Vol. 3 No.1*.
- Andiarso, T., & Putranti, H. D. (2017). Gaya Kepemimpinan Transformasional dan Kompensasi pada Kinerja Pegawai : dengan Motivasi Berprestasi sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Dinas Pendidikan dan Kebudayaan Kabupaten Batang). *Prosiding FEB UNTAG Semarang*.
- Arini, Rasuli, M., & Azlina, N. (2015). Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap APBD Berbasis Kinerja dengan Reward sebagai Variabel Moderating (studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Provinsi Riau). *Jurnal Ekonomi Volume 23, No 3, 144*.
- Arumsari, A. L., & Budiarta, I. K. (2016). Pengaruh Profesionalisme Auditor, Independen Auditor, Etika Profesi, Budaya Organisasi, dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*.
- Asmoko, H. (2006). Pengaruh Penganggaran Berbasis Kinerja terhadap Efektivitas Pengendalian. *Akuntansi pemerintah, 2(2)*.
- Bass, B. M., Avolio, B. J., Jung, D. I., & Berson, Y. (2003). Predicting unit performance by assessing transformational and transactional leadership . *Journal of Applied Psychology Vol. 88 (2)*.
- Fitri, S. M., Ludigdo, U., & Djamahuri, A. (2013). Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, Kualitas Sumber Daya, Reward dan Punishment terhadap Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Lombok Barat). *Dinamika Akuntansi, 5 (2)*.
- Grizzle, Gloria, A., & Pettijon, C. D. (2002). Implementing Performance-Based Program Budgeting : A System-dynamic perspective. *Journal Public Administration* .
- Harvesi, G. A. (2005). Standards For Internal Control In New York State Government.

- Hofstede, G., Bram, N., Denise, D. O., & Geert, S. (1990). Measuring Organizational Cultures: A Qualitative and Quantitative Study Across Twenty Cases. *Administrative Science Quarterly*.
- Hotdianty, H. (2016). Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Penyempurnaan Sistem Administrasi, Sumber Daya Manusia, Reward dan Punishment terhadap Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja. *JOM Fekom Vol. 3 No. 1*.
- Indriasih, D. (2014). The Effect of Government Apparatus Competence and the Effectiveness of Government Internal Control Toward the Quality of Financial Reporting in Local Government. *Research Journal of Finance and Accounting Vol 15, No 20*.
- Islam, J., & Hui, H. (2012). A Review of Literature on Contingency theory in Managerial. *African Journal of Business Management Vol. 6 (15)*.
- Izzaty, & dkk. (2011). Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Badan Layanan Umum (Studi pada BLU Universitas Diponegoro Semarang). *Dissertasi Universitas Diponegoro*.
- Judge, T. A., & Piccolo, R. F. (2004). Transformational and transactional leadership: a meta-analytic test of their relative validity. *Journal of applied psychology*.
- Julnes, P. L., & Holzer, M. (2001). Promoting the utilization of performance measure in public organizations: An empirical study of factors affecting adoption and implementation. *Public administration review, 61(6)*.
- Khikmah, S. N., & Mranani, M. (2015). Gaya Kepemimpinan, Kualitas SDM, Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi Terhadap Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus di Universitas Muhammadiyah Magelang). *Jurnal Fakultas Ekonomi*.
- Kusuma, E. A., & Budiarta, I. K. (2013). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan pada Ketetapan Anggaran (Studi Empiris di SKPD Pemerintah Provinsi Bali). *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Vol. 3 No. 3*.

- Lina, D. (2014). Analisis Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Pegawai dengan Sistem Reward sebagai Variabel Moderating. *Riset Akuntansi dan Bisnis Vol. 14 No. 1*.
- Nalarreason. (2014). Pengaruh Good Governance dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Buleleng. *JIMAT (Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi SI)*, 2(1).
- Nawastri, S., & Rohman, A. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Efektivitas Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus Pada SKPD PEmerintah Kabupaten Grobogan). *Doctoral dissertation, Fakultas Ekonomi dan Bisnis*.
- Nazaruddin, I., & Basuki, T. A. (2017). *Analisis Statistik dengan SPSS*. Yogyakarta: Danisa Media.
- Nazaruddin, I., & Setyawan, H. (2012). Pengaruh Partisipan Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah dengan Budaya Organisasi, Komitmen Organisasi, Motivasi, Desentralisasi, dan Job Relevant Information sebagai variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Investasi Volume. 12 Nomor 2*.
- Nikpour, A. (2017). The Impact of Transformational Leadership Style on Organizational Performance : Evidence from Jordan. *Internastional Journal of Organizational Leadership. Vol 6 p. 65-72*.
- Pratama, A. S. (2016). Pengaruh Kepemimpinan Transformasional, Komitmen Organisasi, dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja. *Doctoral dissertation, Universitas Airlangga*.
- Pratama, D. P., Abdurahim, A., & Sofyani, H. (2018). Determinan Efektivitas Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dan Penyerapan Anggaran di Pemerintah Daerah. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*.
- Pratolo, S., & Jatmiko, B. (2017). *Akuntansi Manajemen Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: LP3M UMY.
- Seimbiring, B. B. (2009). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penyusunan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah Berbasis Kinerja (Studi Empiris di



- Pemerintah Kabupaten Karo). *Tesis. Sekolah pascasarjana : Medan. Universitas Sumatra Utara.*
- Sholihah, R. S., Rosidi, & Purnomosidhi, B. (2015). Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia dan Komitmen Tujuan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dengan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi pada Satuan Kerja Badan Layanan Umum Perguruan Tinggi di Kota Malang. *El-Dinar, Vol.3 No.1.*
- Suprihatin. (2016). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja dengan Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderating pada Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai. *Tesis, Magister Akuntansi ; Universitas Sumatera Utara.*
- Wahyuningsih. (2009). *Public Administration Community and Reward and Punishment.* Jakarta.
- Wulandari, Y. (2013). Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Kualitas Sumber Daya Manusia dan Komitmen Organisasi terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja. *Skripsi.Fakultas Ekonomi. Surakarta : Universitas Sebelas Maret Surakarta.*
- Young, R. D. (2003). Performance-Based Budget Systems. Public Policy and Practice, Institute for Public. *Journal University of South Carolina.*