

658.1511

843

p a

**PENGARUH PARTISIPASI DALAM PENYUSUNAN ANGGARAN
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: KOMITMEN TUJUAN
SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING*
(Studi Empiris pada Rumah Sakit Tipe A, B dan C
di Jawa Tengah dan DIY)**



**Diajukan Guna Memenuhi Salah Satu Syarat Untuk Memperoleh
Derajat S-2 Magister Sains Akuntansi pada Studi Akuntansi
Universitas Diponegoro Semarang**

Oleh

**LILIK SUBAGIYO
NIM. C4C002212**

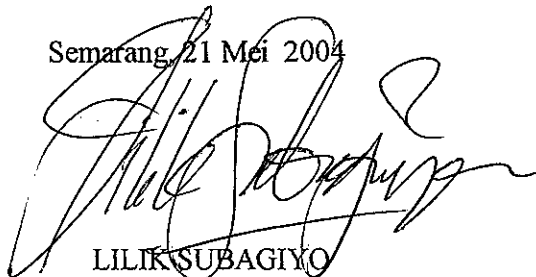
**PROGRAM MAGISTER SAINS AKUNTANSI
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2004**

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Saya yang bertanda tangan dibawah ini menyatakan bahawa tesis dengan judul:
**PENGARUH PARTISIPASI DALAM PENYUSUNAN ANGGARAN
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: KOMITMEN TUJUAN SEBAGAI
VARIABEL INTERVENING**

Adalah hasil karya saya. Dengan ini saya menyatakan bahwa dalam tesis ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui sebagai tulisan saya sendiri, dan atau keseluruhan tulisan yang saya salin atau saya ambil dari tulisan orang lain tanpa menyebutkan penulis dari sumber aslinya. Semua isi dari tesis ini menjadi tanggung jawab saya sebagai penulis.

Semarang, 21 Mei 2004



LILIK SUBAGIYO


Thesis Berjudul


**PENGARUH PARTISIPASI DALAM PENYUSUNAN ANGGARAN
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: KOMITMEN TUJUAN
SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING*
(Studi Empiris pada Rumah Sakit Tipe A, B dan C
di Jawa Tengah dan DIY)**

Yang disiapkan dan disusun oleh
LILIK SUBAGIYO

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 21 Mei 2004
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

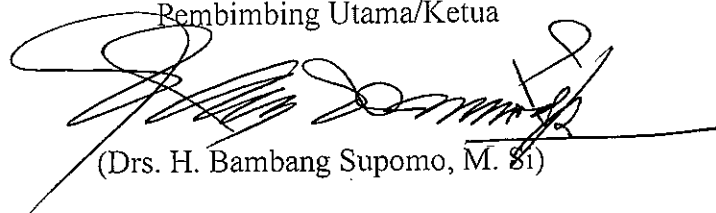
Dewan Penguji


(Drs. Soegeng Pamudji, M.Si, Akt)

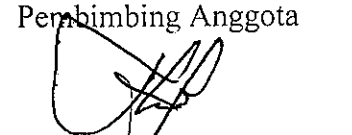

(Dra. Zulaikha, M.Si, Akt)


(DR. FX. Sugiyanto, M.S)

Rembimbing Utama/Ketua

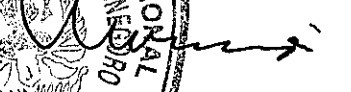

(Drs. H. Bambang Supomo, M. Si)

Pembimbing Anggota


(Drs. Fuad Mas'ud, MIR)

Semarang, Juni 2004
Universitas Diponegoro Program Pascasarjana
Program Studi Magister Akuntansi
Ketua Program




DR. N. Nasir, M.Si, Akt)

HALAMAN PERSEMBAHAN

Motto:

Karena saya tidak pernah ragu-ragu maka saya memperoleh kemenangan-kemenangan yang hebat

(Alexander Agung)

Seorang optimis melihat kesempatan dalam setiap malapetaka, sedangkan seorang pesimis melihat malapetaka dalam setiap kesempatan

(Anom)

Allah akan meninggikan orang-orang yang beriman diantaramu dan orang-orang yang diberi ilmu pengetahuan beberapa derajat

(QS. Al Mujaadilah: 11)

PERSEMBAHAN

- Ibuku dan kakak-kakakku yang senantiasa memberikan do'a, semangat dan dorongan
- "AS" yang selalu mendo'akan dan menjadi bayang-bayang hidupku
- Saudara-saudaraku seiman dan seperjuangan

ABSTRACT

The influence of budgetary participation to managerial performance has been examined in several accounting studies with conflicting result. The conflicting evidence may reflect the influence of other variables. This study examined the influence of budgetary participation to managerial performance through goal commitment as intervening variable.

The population of this study is managers at hospital type A, B, and C in central java and DIY. The sample of this research is collected with contact person and mail survey method. From about of 400 questionnaires delivered, only 72 questionnaires returned and ready to analyze. This study tested indirect and direct influences between budgetary participation and managerial performance through goal commitment as intervening variable. The technique for examining hypothesis is path analysis.

The result of this study showed that budgetary participation has positive effect to managerial performance. Other result that is shown in this study is that budgetary participation has positive effect to goal commitment, goal commitment has positive effect to managerial performance, and budgetary participation has positive effect to managerial performance through goal commitment as intervening variable.

Keyword: Budgetary participation, goal commitment, managerial performance, path analyze.

ABSTRAKSI

Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial telah banyak diuji dalam studi akuntansi, tetapi belum menunjukkan hasil yang konsisten. Bukti yang belum konsisten tersebut menunjukkan bahwa ada variabel lain yang mempengaruhi. Penelitian ini menguji pengaruh antara partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*.

Populasi dalam penelitian ini adalah manajer pusat biaya pada Rumah Skit tipe A, B dan C di Wilayah Jawa Tengah dan DIY. Sampel penelitian ini dikumpulkan dengan datang langsung (*contact person*) dan metode mail survey. Dari kuisisioner yang dikirimkan sebanyak 400 kuisisioner, hanya 72 kuisisioner yang kembali dan siap digunakan untuk menguji hipotesis. Penelitian ini menguji pengaruh langsung dan tidak langsung antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial melalui komitmen tujuan. Teknik analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah analisis *path* (*path analysis*).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hasil lain yang ditunjukkan dalam penelitian ini adalah partisipasi berpengaruh positif terhadap komitmen tujuan, komitmen tujuan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial dan partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*.

Kata kunci : Partisipasi penyusunan anggaran, komitmen tujuan, kinerja manajerial, analisis *path*

KATA PENGANTAR



Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Alhamdulillah, puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT yang telah senantiasa melimpahkan rahmat dan hidayahnya, sehingga penulisan tesis ini dapat diselesaikan sebagai salah satu syarat menyelesaikan studi pada Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang.

Penulis menyadari penelitian ini masih jauh dari sempurna dan semua itu tidak lepas dari kodrat manusia yang selalu mempunyai kesalahan dan kekurangan akibat keterbatasan pengetahuan serta pengalaman. Penyelesaian tesis ini melibatkan beberapa pihak yang memberikan bantuan baik moril maupun materiil, baik secara langsung maupun tidak langsung. Berkenaan dengan hal tersebut dalam kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Bapak Drs. H. Bambang Soepomo, M. Si, Akt selaku pembimbing utama dan Bapak Drs, Fuad Mas'ud, MIR selaku Pembimbing Anggota dalam penyelesaian tesis ini yang telah banyak memberikan petunjuk serta pengarahan. dengan penuh kesabaran dan keiklasan dalam membimbing penulis.
2. Bapak Drs. M. Natsir, M.Si, Akt, Dr. Jaka Isgiyarta, M.Si, Akt dan Drs. Daljono, M.Si, akt selaku pengelola Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.

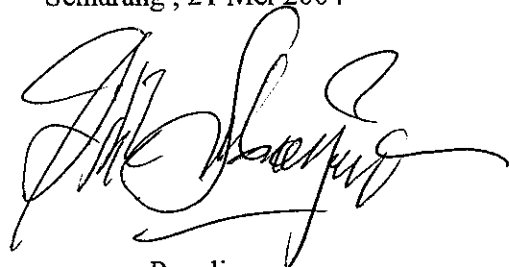
3. Para Staff Admisi Program Magsi yang telah membantu kelancaran administrasi penulis dari awal kuliah sampai penyelesaian tesis ini.
4. Bapak/Ibu Manajer Rumah Sakit yang mau berkenan memberikan partisipasi dalam mengisi dan mengirimkan kuisisioner dalam penelitian ini.
5. Ibu dan kakakku yang senantiasa mendo'akan, mendorong dan memberiku semangat dalam studi ini.
6. Teman-temanku Gank's Kusumawardhani (Yudi, Pak Eko dan Pak Step) yang selalu memberikan semangat dalam penulisan tesis ini
7. Rekan-rekanku, temanku, sahabatku dan keluargaku Magsi angkatan VII semoga persahabatan kita kekal selamanya

Akhirnya kepada semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu semoga Allah SWT melimpahkan ridho dan hidayahnya atas segala amal baiknya. Amin.

Wa Billa hi' taufiq wal hidayah,

Wassalamu'alaikum Wr. Wb

Semarang , 21 Mei 2004



Penulis

DAFTAR ISI

Halaman	
HALAMAN JUDUL.....	i
PERNYATAAN KEASLIAN TESIS.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
HALAMAN PERSEMBAHAN.....	iv
ABSTRACT.....	v
ABSTRAKSI.....	vi
KATA PENGANTAR.....	vii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR GAMBAR.....	xiii
1. PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Penelitian.....	1
1.2 Perumusan Masalah	8
1.3 Tujuan Penelitian.....	9
1.4. Manfaat Penelitian.....	9
2. TELAAH TEORITIS DAN HIPOTESIS	
2.1. Kajian Teoritis.....	10
2.1.1. <i>Goal Setting Theory</i>	10
2.1.2. Teori Kontinjensi.....	12
2.2. Definisi, Fungsi dan Dampak Anggaran.....	14
2.3. Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran.....	16
2.4. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.....	18
2.5. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Komitmen Tujuan.....	20
2.6. Pengaruh Komitmen Tujuan terhadap Kinerja Manajerial.....	22

2.7. Pengaruh tidak Langsung Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.....	23
2.8. Kerangka Pemikiran Teoritis.....	25
3. METODE PENELITIAN	
3.1. Jenis dan Sumber Data	30
3.2. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel	30
3.3. Metode Pengumpulan Data.....	32
3.4. Definisi Operasional Variabel dan Pengukuran Variabel.....	32
3.4.1. Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran.....	32
3.4.2. Komitmen Tujuan.....	33
3.4.3. Kinerja manajerial.....	33
3.5. Teknik Analisis.....	34
3.5.1. Statistik Deskriptif.....	34
3.5.2. Uji <i>Non Response Bias</i>	34
3.5.3. Uji Kualitas Data.....	35
3.5.4. Uji Asumsi Klasik.....	36
3.5.5. Analisis Statistik.....	36
4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
4.1. Gambaran Umum Responden.....	39
4.2. Uji <i>Non-Respon Bias</i>	42
4.3. Statistik Diskriptif.....	43
4.4. Uji Kualitas Data.....	45
4.4.1. Uji Reliabilitas.....	45
4.4.2. Uji Validitas.....	46
4.5. Uji Asumsi Klasik.....	48
4.5.1. Multikolinearitas.....	48
4.5.2. Heterokesdastisitas.....	49
4.6. Uji Hipotesis.....	49
4.7. Hasil Uji Hipotesis.....	50

4.7.1. Pengujian Hipotesis 1.....	51
4.7.2. Pengujian Hipotesis 2.....	51
4.7.3. Pengujian Hipotesis 3.....	51
4.7.4. Pengujian Hipotesis 4.....	52
4.8. Pengujian Pengaruh Langsung dan tidak Langsung.....	52
4.9. Pembahasan.....	53
4.9.1. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja manajerial.....	53
4.9.2. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Komitmen Tujuan	54
4.9.3. Pengaruh Komitmen Tujuan terhadap Kinerja Manajerial...	56
4.9.4. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial melalui Komitmen Tujuan.....	57
5. KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN	
5.1. Kesimpulan.....	59
5.2. Implikasi.....	60
5.2.1 Implikasi teoritis.....	60
5.2.2. Implikasi Praktik.....	60
5.3. Keterbatasan.....	61
DAFTAR PUSTAKA.....	62
LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Rekapitulasi Hasil Penelitian Terdahulu.....	27
Tabel 4.1	Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuisisioner.....	40
Tabel 4.2	Profil Responden.....	41
Tabel 4.3	Pengujian <i>Non-Respon Bias</i>	43
Tabel 4.4	Statistik Diskriptif Variabel Penelitian.....	44
Tabel 4.5	Validitas Instrumen Partisipasi Anggaran.....	46
Tabel 4.6	Validitas Instrumen Komitmen Tujuan.....	47
Tabel 4.7	Validitas Intrumen Kinetja Manajerial.....	48
Tabel 4.8	Hasil Uji Heterokesdastisitas.....	49
Tabel 4.9	Pengujian Koefisien <i>Path</i>	50
Tabel 4.10	Hasil Pengujian Hipotesis.....	50
Tabel 4.11	Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung.....	52

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran Teoritis Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran.....	26
Gambar 3.1 Struktur Diagram <i>Path</i>	37

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Perkembangan bisnis dan persaingan antar perusahaan semakin ketat. Perkembangan pasar bebas yang ditandai berdirinya organisasi seperti AFTA, NAFTA, WTO, dan sebagainya serta ditandatanganinya GATT, perdagangan bebas mulai melanda dunia. Produk dan jasa bebas keluar masuk pada semua negara di dunia. Hal tersebut akan berdampak pada pelanggan (*customer*), persaingan (*competition*) dan perubahan (*change*) (Hammer dan Champy, 1993). Lingkungan persaingan global, pelanggan memegang kekuasaan besar dibanding dengan produsen. Sehingga hal tersebut akan mengubah filosofi dari *mass production* menjadi *mass customization*. Dampak lain dengan adanya globalisasi adalah tingkat persaingan (*competition intensive*) dan perubahan yang konstan (*change becomes constant*).

Perusahaan dalam kondisi globalisasi yang demikian ingin tetap bertahan hidup dan berkembang dalam menghadapi pesaing-pesaing, sehingga harus dikelola dengan cermat dan strategi serta kebijakan yang diambil harus tepat. Salah satu alat yang digunakan oleh manajemen dalam pengelolaan perusahaan adalah anggaran. Anggaran dapat digunakan oleh manajemen sebagai alat perencanaan dan pengendalian kegiatan. Dalam kondisi persaingan global akan menyebabkan meningkatnya ketidakpastian lingkungan, sehingga keberadaan anggaran dipertanyakan (Stewart, 1995). Namun pendapat tersebut dapat dibantah

oleh pengalaman (Drtina dkk, 1995), bahwa dengan penggunaan anggaran secara kuartalan, manajer dapat mengkomunikasikan perencanaan-perencanaan dalam lingkungan yang cepat berubah.

Anggaran merupakan salah satu komponen penting dalam perencanaan perusahaan di masa datang dan mengindikasikan kegiatan untuk mencapai tujuan (Hansen dan Mowen, 2000). Anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan dan pengendalian, tetapi juga sebagai alat koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Cherrington dan Cherrington, 1973 ; Schiff dan Lewin, 1970 ; Kenis, 1979 ; Chow dkk, 1988 ; Hansen dan Mowen, 2000) serta alat untuk mendelegasikan wewenang atasan kepada bawahan (Hofstede, 1968).

Penggunaan anggaran untuk melakukan pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi, dan meningkatkan koordinasi merupakan aktivitas dalam penyusunan anggaran (Hansen dan Mowen, 2000). Proses penyusunan anggaran terjadi dalam lingkungan manusia dan beberapa faktor yang berkaitan dengan sikap dan perilaku manusia (Murray, 1990). Oleh karena itu proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975). Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran, Argyris (1952), menyarankan bawahan perlu diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan proses dimana kinerja para individu yang dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian target anggaran, terlibat, dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan

target anggaran (Brownell, 1982). Para manajer terlibat dalam proses penyusunan anggaran akan memberikan manfaat untuk meningkatkan kinerja manajerial perusahaan (Syakhroza, 2000).

Hubungan partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, merupakan salah satu penelitian yang banyak perdebatan dalam literatur Akuntansi Perilaku (*Behavioral Accounting*), sehingga menarik minat para peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut. Hasil-hasil penelitian belum konsisten dan sering terjadi kontradiksi antara satu peneliti dengan peneliti lainnya. Brownell (1982), Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991), Indriantoro (1993) dalam Supomo (1998), Mustikawati (1999), dan Sukardi (2002) menemukan bahwa ada hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sementara hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986), Riyanto (1999), dan Poerwati (2001) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang tidak signifikan diantara keduanya, sedangkan Sterdy (1960) dan Bryan dan Locke (1967) dalam Supomo (1998), dan Supomo (1998) menemukan hubungan negatif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Penelitian yang telah diuraikan di atas menunjukkan temuan yang tidak konsisten antara satu dengan lainnya, sehingga para peneliti menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan langsung antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kinerja manajerial (Gul dkk, 1995). Menurut Shields dan Shields (1998) partisipasi anggaran tidak mempunyai pengaruh langsung terhadap kinerja manajerial, tetapi lebih tergantung pada variabel-variabel *intervening* lainnya. Partisipasi dapat menurunkan motivasi dan komitmen tujuan dalam mencapai

tujuan apabila tidak diterapkan secara benar (Siegel dan Marconi (1989). Lebih lanjut, Johnson (1991) menyatakan bahwa manajer melakukan aktivitas penyusunan anggaran yang memuaskan tujuan individu dibandingkan untuk mencapai tujuan organisasi. Partisipasi dapat dimoderasi oleh orientasi tujuan, tetapi organisasi dapat menciptakan lingkungan yang dapat meningkatkan komitmen tujuan para manajer (Abernethy dan steelwinder, 1991).

Hasil temuan dari beberapa peneliti menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara komitmen tujuan dengan kinerja manajerial (Locke et al, 1981; Mento et al, 1987; dan Garland et al, 1988). Hasil penelitian tersebut didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Hollenbench (1989), Wright (1989), Kanfer (1994), Elaine dan James (1998), Howard (1998) yang menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara komitmen tujuan dengan kinerja manajerial. Hasil lain bahwa kinerja manajerial tidak dipengaruhi oleh komitmen tujuan kelompok tetapi dipengaruhi oleh niat dari kelompok tersebut (Weingart dan Weldon, 1991). Chong dan Chong (2002) menemukan bahwa tidak ada pengaruh yang signifikan antara komitmen tujuan dengan kinerja manajerial.

Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh tidak langsung dengan kinerja manajerial (Chong dan Chong, 2002; Early dan Kanfer, 1985). Penelitian tersebut menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan dan *job-relevant information* sebagai variabel *intervening*. Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara partisipasi dan komitmen tujuan, komitmen tujuan dan kinerja manajerial serta *job relevant information* dan kinerja

manajerial. Tetapi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening* tidak terdapat hubungan yang signifikan.

Hasil penelitian tersebut bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Kriztin (2002) yaitu, bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap komitmen tujuan dan partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*. Pemahaman terhadap literatur anggaran yang secara konsisten menekankan perlunya model teoritis yang banyak untuk dapat menjelaskan kapan dan bagaimana partisipasi tersebut efektif (Shields dan Shields, 1998; Greenberg et al., 1994; Shields dan Young, 1993; Brownell, 1992).

Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial ada kemungkinan dipengaruhi variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *intervening* atau *moderating* (Brownell, 1982 dan Murray, 1990). Sejalan dengan pernyataan tersebut, penelitian yang dilakukan oleh Donovan et al (1986) menguji Komitmen tujuan sebagai variabel *moderating* dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial yang menunjukkan bahwa komitmen tujuan memberikan pengaruh yang rendah (3%) terhadap kinerja manajerial. Sehingga peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya untuk menghilangkan variabel komitmen tujuan sebagai variabel *moderating*.

Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Donovan et al (1986) dan Tubbs (1992) yang menguji komitmen tujuan sebagai variabel *intervening* dalam

hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Penelitian ini akan mencoba mengkonfirmasi hasil penelitian yang telah dilakukan Chong dan Chong (2002) dan Krizten (2002) yang menguji komitmen tujuan sebagai variabel *intervening* terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Teori penentuan tujuan (*Goal setting theory*) yang dikemukakan Murray (1990) menyatakan bahwa karyawan yang memiliki komitmen tujuan tinggi akan mempengaruhi kinerja manajerial. Partisipasi penyusunan anggaran sebagai suatu mekanisme dalam pertukaran informasi memungkinkan karyawan untuk memperoleh pemahaman yang lebih jelas tentang pekerjaan mereka. Partisipasi tersebut juga membantu mereka untuk memperbaiki kesalahan, yang akhirnya dapat mempengaruhi kinerja manajerial (Hopwood, 1976 dalam Shields, dkk, 2000). Sebaliknya, karyawan yang tidak memiliki komitmen tujuan maka kinerja yang dicapai tidak sesuai dengan yang diharapkan. Dengan kata lain manajer yang tidak komitmen pada tujuan, tidak memiliki keinginan memperbaiki kesalahan dengan memanfaatkan partisipasi dalam penyusunan anggaran, sehingga kinerja yang diperoleh tetap rendah.

Penjelasan tersebut, dapat diungkapkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran lebih efektif apabila karyawan atau manajer memiliki komitmen pada tujuan, sehingga dapat mempengaruhi kinerja manajerial. Partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mempengaruhi kinerja manajerial dengan komitmen tujuan yang tinggi. Tetapi partisipasi tidak efektif

apabila manajer tidak memiliki komitmen tujuan, sehingga kinerja yang dicapai akan rendah pula.

Penelitian ini menguji kembali pengaruh tidak langsung antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan jasa yaitu Rumah Sakit di wilayah Jawa Tengah dan DIY yang memiliki tipe A, B dan C. Penggolongan tipe pada dasarnya menunjukkan tingkat profesional dari rumah sakit, sedangkan kriteria penggolongan dari rumah sakit pada dasarnya sama. Rumah Sakit dipilih karena: (1) proses penyusunan anggaran pada rumah sakit mempunyai tingkat kompleksitas yang lebih sederhana apabila dibandingkan dengan jenis perusahaan manufaktur dan keuangan (Made, 2001), (2) rumah sakit bertujuan meminimalkan biaya dan memaksimalkan pelayanan, sehingga karyawan dituntut lebih komitmen pada tujuan perusahaan, (3) tingkat persaingan rumah sakit makin kompetitif sehingga diperlukan perencanaan anggaran yang efektif dan berorientasi pada tujuan (4) untuk meningkatkan pelayanan pada publik maka diperlukan melakukan efektivitas perencanaan dan pengawasan biaya (Mia dan Goyal, 1991). Dengan tingkat kompleksitas yang berbeda tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kondisi yang diduga akan memberikan hasil/temuan yang berbeda dari penelitian-penelitian sebelumnya.

Alasan melakukan penelitian ini adalah (1) penelitian-penelitian terdahulu hasilnya tidak konsisten menguji pengaruh tidak langsung antara partisipasi dan kinerja manajerial dengan komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*, (2)

penelitian yang menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening* masih relatif terbatas, (3) pengaruh ketidakpastian lingkungan, terutama lingkungan bisnis (4) penelitian ini dilakukan pada tempat, kondisi dan waktu yang berbeda. Penelitian terdahulu dilakukan di negara-negara barat yang pada kenyataannya mempunyai sifat dan perilaku yang berbeda apabila dibandingkan dengan negara-negara timur khususnya di Indonesia. Lingkungan yang berbeda mempunyai karakteristik individu yang berbeda pula (Robbins, 2001)

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian di muka, yaitu dengan adanya globalisasi yang mengakibatkan berubahnya filosofi dari *mass production* menjadi *mass customization*, bertambahnya tingkat persaingan dan *change becomes constant*. Hal tersebut berdampak pada kebijakan yang akan diambil oleh perusahaan, yaitu anggaran. Agar anggaran tersebut dapat dijadikan sebagai alat perencanaan dan pengendalian yang baik, maka penelitian ini akan menguji kembali hubungan langsung antara partisipasi anggaran terhadap kinerja, penelitian ini juga menguji pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap kinerja melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*. Masalah yang diteliti, selanjutnya dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial ?

2. Apakah partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*?

1.3. Tujuan Penelitian

Berkaitan dengan permasalahan yang telah dirumuskan diatas, maka tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk menguji pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.
2. Untuk menguji pengaruh Partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*.

1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan dan manajemen, khususnya untuk memahami hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dengan komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*. Temuan penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi yang terkait untuk menerapkan partisipasi dalam penyusunan anggaran.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Teori

2.1.1. *Goal Setting Theory*

Teori tersebut dikembangkan oleh Edwin A. Locke (1968) yang mengemukakan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh dua *cognitions* yaitu *values* dan *intention* atau tujuan (Edwin A. Locke, 1968). *Values* adalah apa yang dihargai seseorang sebagai upaya mendapatkan kemakmuran (*welfare*). Orang telah menentukan tujuan atas perilakunya di masa yang akan datang dan tujuan tersebut akan mempengaruhi perilaku yang sesungguhnya. Teori tersebut juga menyatakan bahwa perilaku individu diatur oleh ide (pemikiran) dan niat seseorang. Sasaran dapat dipandang sebagai tujuan atau tingkat kinerja yang ingin dicapai oleh individu. Jika seorang individu mempunyai komitmen pada tujuan tertentu, maka hal tersebut akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi kinerja manajerial.

Pengaruh komitmen tujuan terhadap kinerja manajerial mengarah pada perhatian atas tindakan, usaha, dan motivasi individu untuk mengembangkan strategi dalam mencapai tujuan (Locke, Shaw, Saari dan Latham, 1981). Tujuan kelompok menyebabkan anggota untuk bekerja lebih keras untuk mencapai tujuan tersebut. Locke dan Latham (1992) menyatakan bahwa tujuan sebagai suatu standart kecakapan spesifik pada tugas yang ditentukan pada umumnya dalam

suatu batas waktu. *Goal setting theory* menyatakan suatu hubungan linier antara tujuan dan kinerja manajerial (Locke dan Latham, 1990; O'Leary, Martocchio dan Frink, 1994). Penelitian yang menggunakan teori tersebut dapat dilihat dari variabel penelitian yang digunakan antara lain: *goal level*, *goal commitment*, dan *goal setting* (Murray, 1990). Menurut Shields dan Young (1993) menyatakan bahwa penelitian yang menggunakan pendekatan *goal setting theory* menfokuskan hubungan antara pengendalian manajemen terhadap variabel motivasional seperti motivasi, komitmen tujuan, kinerja, dan kepuasan kerja. Murray (1990) menjelaskan rerangka berpikir *goal setting theory* melalui pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Partisipasi anggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial melalui *goal level* dan motivasi. Artinya dengan adanya partisipasi anggaran, target atas level tujuan yang ditetapkan dapat tercapai. Kemudian hal tersebut akan mempengaruhi motivasi kerja yang akan mempengaruhi kinerja.

Partisipasi anggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial melalui *goal level* dan *goal commitment*. Partisipasi anggaran dapat meningkatkan *goal level*, dengan kemampuan karyawan atau manajer mencapai *goal level*. Sehingga akan meningkatkan komitmen manajer pada tujuan unitnya, yang pada akhirnya dapat mempengaruhi kinerja manajerial. Partisipasi anggaran dapat meningkatkan kinerja melalui *goal commitment* dan motivasi. Penelitian lain yang menggunakan pendekatan *goal setting theory* adalah penelitian yang dilakukan oleh Hirst (1997), Keniz (1979), dan Chong dan Chong (2002).

Penelitian Hirst (1997) menguji interaksi antara variabel *goal setting* dan *task uncertainty* dalam mempengaruhi kinerja. Keniz (1979) menggunakan pendekatan *goal setting theory* untuk mengevaluasi hubungan antara karakteristik anggaran terhadap sikap dan kinerja manajerial. Penelitian tersebut menguji pengaruh karakteristik anggaran seperti *budgetary participation*, *budget goal clarity*, *budgetary feedback*, *budgetary evaluation*, dan *budget goal difficulty* terhadap *disfunctional behavior* seperti *job tension* serta variabel motivasional seperti *cost efficiency*, *job performance* dan *job satisfaction*. Sedangkan Chong dan Chong (2002) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan (*goal commitment*) dan *job relevant information* sebagai variabel *intervening*.

2.1.2. Teori Kontinjensi

Penelitian akuntansi keperilakuan pada awalnya dirancang dengan pendekatan *universalistic approach*, seperti penelitian yang dilakukan oleh Argyris (1952), Hopwood dan Otley (1978) dalam Ataina (2002). Tetapi pendekatan tersebut banyak kelemahannya, sehingga muncul pendekatan lain yang selanjutnya mendapat perhatian yang sangat besar dalam bidang penelitian yaitu pendekatan kontinjensi (Kren dan Liao, 1988)

Teori ini secara umum menyatakan bahwa perancangan dan penggunaan desain sistem pengendalian manajemen tergantung pada karakteristik organisasi dan kondisi lingkungan dimana sistem tersebut akan diterapkan (Fisher, 1995). Teori ini merespon pendekatan *universalistic* yang menyatakan bahwa suatu

sistem pengendalian bisa diterapkan dalam karakteristik perusahaan apapun dan dalam kondisi lingkungan dimana saja.

Kompleksitas desain penelitian yang menggunakan pendekatan kontinjensi dibagi dalam beberapa level (Fisher, 1995). *Level pertama*, adalah desain penelitian yang menghubungkan satu variabel kontinjensi dengan satu variabel sistem pengendalian. *Level kedua*, adalah desain penelitian yang menguji interaksi (pengaruh bersama) antara satu variabel kontinjensi dan satu variabel sistem pengendalian terhadap variabel dependen tertentu (variabel konsekuensi) misalnya kinerja atau kepuasan kerja. *Level ketiga*, adalah desain penelitian yang menguji interaksi antara satu variabel kontinjensi dengan lebih dari satu desain pengendalian manajemen terhadap variabel konsekuensi. *Level keempat*, adalah desain penelitian yang memasukkan beberapa variabel kontinjensi untuk menentukan desain pengendalian yang optimal.

Penelitian yang menggunakan pendekatan kontinjensi adalah Bruns dan Waterhouse (1975) yang menemukan bahwa pengendalian melalui anggaran tergantung pada bermacam-macam aspek seperti desentralisasi dan sentralisasi sampai sejauhmana kegiatan-kegiatan yang ada terstruktur. Adapun penelitian-penelitian lain yang menggunakan pendekatan ini adalah Merchant (1981), Gordon dan Narayan (1983), dan Chenhall dan Morris (1986). Dalam penelitian ini adalah menguji pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran (pengendalian) terhadap kinerja manajerial (variabel konsekuensi) melalui komitmen tujuan (variabel kontinjensi). Komitmen tujuan merupakan salah satu faktor

ketidakpastian lingkungan internal dimana variabel ini dimungkinkan mempunyai pengaruh yang berbeda apabila diterapkan pada setiap karyawan pada perusahaan yang berbeda. Sehingga diharapkan dalam penelitian ini apabila seorang karyawan (manajer) memiliki kewenangan partisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan mempunyai komitmen yang tinggi sehingga dapat mempengaruhi kinerja manajerialnya.

2.2. Definisi, Fungsi dan Dampak Anggaran

Anggaran merupakan perencanaan keuangan untuk perusahaan yang memuat tujuan dan tindakan dalam mencapai tujuan-tujuan tersebut (Hansen dan Mowen, 2000). Anggaran dapat digunakan oleh organisasi sebagai pedoman untuk menilai kinerja manajerial (Schiff dan Lewin, 1970; Hansen dan Mowen, 2000), alat untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi (Chow, dkk, 1988; Hansen dan Mowen, 2000), alat koordinasi dan komunikasi antara pimpinan dengan bawahan (Kenis, 1979; Hansen dan Mowen, 2000), alat untuk mendelegasikan wewenang pimpinan kepada bawahan (Hofstede, 1968), dan memberikan informasi sumber daya yang dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan (Hansen dan Mowen, 2000).

Berbagai fungsi anggaran tersebut, pada dasarnya merupakan konsep anggaran yang lebih luas sebagai alat pengendalian (Supomo, 1998). Lebih lanjut Hanson (1966), seperti dikemukakan oleh Supomo (1998) bahwa pengendalian dalam anggaran mencakup pengarahan atau pengaturan orang-orang (*direction on people*) dalam organisasi. Hansen dan Mowen (2000) menyatakan bahwa anggaran seringkali digunakan untuk menilai kinerja aktual para manajer. Lebih

lanjut dikemukakan bahwa bonus, kenaikan gaji, dan promosi ditentukan oleh kemampuan manajer dalam mencapai atau melampaui tujuan yang ditentukan. Status keuangan dan karier para manajer dipertaruhkan, maka anggaran dapat memiliki pengaruh yang besar terhadap perilaku. Positif atau negatif pengaruh tersebut tergantung dari cara penggunaan anggaran. Perilaku positif terjadi bila tujuan dari setiap manajer sesuai dengan tujuan organisasi dan manajer memiliki dorongan untuk mencapainya sehingga terjadi keselarasan tujuan (*goal congruence*). Menurut Hansen dan Mowen (2000) bahwa apabila anggaran tidak diadministrasi dengan baik, manajer bawahan dapat menyimpang dari tujuan organisasi sehingga timbul perilaku disfungsional (*dysfunctional behaviour*). Anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyris, 1952; Milani, 1975).

Aspek anggaran menurut Cherrington dan Cherrington (1973) meliputi perencanaan, koordinasi, implementasi, pengendalian, evaluasi terhadap kejadian, dan sebuah dasar pencapaian tujuan melalui penghargaan. Sedangkan perilaku disfungsional seperti yang dikemukakan oleh Argyris (1952) adalah : (a). penggunaan anggaran karena tekanan dari suatu maksud/tujuan tertentu bagi karyawan, bukan untuk manajemen perusahaan, (b). struktur penghargaan yang seringkali digunakan sebagai pelengkap kesuksesan staf keuangan perusahaan dengan membuat nampak sebagai suatu kegagalan bagi karyawan perusahaan lain, (c). desakan dari departemen perusahaan untuk membuat anggaran yang berpusat pada departemen dan bukan untuk perusahaan, (d). para supervisor menggunakan anggaran sebagai suatu pembenaran terhadap kesalahan atas gaya kepemimpinan.

Perilaku disfungsional merupakan perilaku individu yang memiliki konflik dasar dengan tujuan organisasi (Hansen dan Mowen, 2000), sehingga menimbulkan ketidaknyamanan di antara anggota organisasi (Supomo, 1998). Oleh karena itu, untuk mengatasi adanya perilaku disfungsional tersebut, Argyris (1952), menyarankan perlunya bawahan diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran sehingga tujuan yang diinginkan perusahaan akan lebih dapat diterima oleh anggota organisasi dengan ikut terlibat dalam menentukan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut.

2.3. Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

Sistem penganggaran merupakan suatu kombinasi dari arus informasi dengan prosedur dan proses administratif yang umumnya merupakan bagian integral dari perencanaan jangka pendek dan pengendalian dari suatu organisasi (Merchant, 1981). Berdasarkan pernyataan tersebut, anggaran yang ada dalam sistem penganggaran diharapkan dan diusahakan untuk dilaksanakan oleh setiap perusahaan, mengingat manfaat yang akan diperoleh perusahaan apabila sistem penganggaran dilakukan.

Schiff dan Lewin (1970), mengemukakan bahwa anggaran memiliki dua peranan. *Pertama*, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. *Kedua*, anggaran berperan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Argyris (1952) juga menyatakan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah

apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan tersebut.

Argyris (1952) menyimpulkan bahwa kontribusi terbesar dari kegiatan penganggaran akan terjadi jika bawahan diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam kegiatan penyusunan anggaran. Riyadi (1998) juga menyatakan bahwa bawahan harus diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam berbagai keputusan yang dibuat organisasinya, baik keputusan tersebut secara langsung maupun tidak langsung berpengaruh pada perusahaan.

Partisipasi manajer (sebagai bawahan) dalam penyusunan anggaran pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran dan melaksanakannya untuk mencapai target yang ada dalam anggaran pada setiap pusat pertanggungjawaban. Beberapa peneliti menyimpulkan bahwa partisipasi manajer dalam penentuan anggaran mendorong para manajer untuk mengidentifikasi tujuan atau target, menerima anggaran secara penuh, dan melaksanakannya untuk mencapai target tersebut (Argyris, 1952; Hanson, 1966).

Brownell (1982) menjelaskan bahwa partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya dan akan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran yang dicapai. Tingkat keterlibatan dan pengaruh manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan kondisi yang membedakan antara anggaran partisipatif dan anggaran non-partisipatif (Milani, 1975). Mia (1988) menyimpulkan bahwa sistem

anggaran (partisipatif atau *non-partisipatif*) yang sesuai dengan sikap dan motivasi yang dimiliki anggota organisasi dapat menentukan baik buruk suatu organisasi.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan pendekatan yang efektif untuk meningkatkan motivasi manajer. Dengan tingkat partisipasi yang tinggi cenderung mendorong manajer untuk lebih aktif di dalam memahami anggaran (Anthony dan Govindarajan, 1995), dan manajer akan memiliki pemahaman yang baik dalam menghadapi kesulitan pada saat pelaksanaan anggaran.

2.4. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Anggaran yang disusun secara partisipatif merupakan cara yang efektif untuk memotivasi kinerja bawahan (Hofstede, 1968). Anggaran partisipatif melibatkan bawahan dalam proses penyusunan anggaran. sehingga karyawan yang kinerjanya diukur berdasarkan anggaran akan termotivasi untuk mencapai kinerja sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan dalam anggaran. Partisipasi dalam penyusunan anggaran lebih memungkinkan bagi karyawan untuk melakukan negoisasi mengenai target anggaran (Brownell, 1986)

Penelitian awal yang melihat pengaruh langsung partisipasi anggaran dari sudut keperilakuan dilakukan oleh Milani (1975) dengan mengembangkan penelitian Argyris (1955). Penelitian tersebut menguji hipotesis bahwa partisipasi akan meningkatkan kepuasan kerja, yang akibatnya berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Penelitian tersebut didukung penelitian yang dilakukan oleh

Brownell (1982), Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991), Indriantoro (1993) dalam Supomo (1998), Lokman Mia (1989), Mustikawati (1999), dan Sukardi (2002) menemukan bahwa ada hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sedangkan Brownell dan Merchant (1990) menemukan hasil bahwa pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial akan lebih positif apabila standarisasi produk lebih rendah serta Ferdinand et al. (1995) menyatakan bahwa pada tingkat desentralisasi yang tinggi terdapat hubungan positif signifikan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986), Dunk (1989), Riyanto (1999), dan Poerwati (2001) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang tidak signifikan diantara keduanya, sedangkan Sterdy (1960) dan Bryan dan Locke (1967) dalam Supomo (1998), dan Supomo (1998) menemukan hubungan yang negatif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran lebih mengacu pada sejauh mana manajer berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan mempengaruhi sasaran untuk mencapai kinerja manajerial. Sasaran dapat dipandang sebagai tujuan atau tingkat kinerja yang ingin dicapai oleh individu. Apabila para manajer atau karyawan diberikan kewenangan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan mempengaruhi sasaran tertentu atau tingkat kinerja manajerial yang diinginkan dan sebaliknya. Sehingga pengaruh partisipasi anggaran dan kinerja manajerial dapat diuji dengan hipotesis sebagai berikut:

H1: Partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

2.5. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Komitmen Tujuan (*goal commitment*)

Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap komitmen tujuan belum diteliti secara luas. Partisipasi penyusunan anggaran merupakan proses di mana para manajer dinilai kinerjanya dan akan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran yang dicapai (Brownell, 1982). Anggaran merupakan pernyataan formal manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada periode masa datang, yang digunakan sebagai pedoman pelaksanaan kegiatan selama periode tertentu (Hanson, 1996). Namun demikian, faktor penting dalam anggaran sangat dipengaruhi oleh partisipasi bawahan. Argyris (1952) menyatakan bahwa kontribusi terbesar dari kegiatan penganggaran terjadi jika bawahan ikut berpartisipasi dalam penganggaran. Berdasarkan pada *goal setting theory* penelitian tersebut menyatakan bahwa partisipasi anggaran meningkatkan komitmen tujuan (Johnson, 1991; Comeford dan Abernethy, 1999; Kriztin, 2002; Chong dan Chong, 2002).

Komitmen tujuan sebagai suatu determinan dalam pencapaian tujuan anggaran (Locke, 1981). Proses penyusunan anggaran dipengaruhi adanya pengawasan dan pengendalian yang lebih dalam suatu anggaran. Penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Shields dan Shields

(1998), yang menyatakan bahwa aktualisasi dari partisipasi anggaran dilakukan dengan pengawasan dan kemandirian organisasi, sehingga menyebabkan berkurangnya persistensi dalam perubahan dan komitmen pada tujuan. Pada umumnya penelitian akuntansi dipercaya bahwa partisipasi anggaran memotivasi *subordinate* untuk meningkatkan dan lebih komit pada tujuan anggaran (Argyris, 1952; Becker dan Green, 1962; Hofstede, 1968). Hofstede (1968) , menyatakan bahwa partisipasi anggaran mempengaruhi komitmen tujuan. Penelitian *non-akuntansi* juga mendukung hubungan positif antara partisipasi dan komitmen tujuan (Locke, 1968; Erez et al, 1985; Erez dan Arad, 1986). Locke (1986) menyatakan bahwa partisipasi anggaran mempunyai pengaruh pada proses penyusunan anggaran yang konsekuensinya akan meningkatkan komitmen tujuan.

Partisipasi manajer atau karyawan sebagai bawahan dalam penentuan anggaran mendorong para manajer untuk mengidentifikasi tujuan atau target dan melaksanakannya untuk mencapai target atau tujuan tersebut. Dengan tingkat partisipasi yang tinggi cenderung mendorong manajer akan lebih aktif dalam memahami anggaran yang telah ditetapkan dan manajer akan memiliki pemahaman yang baik dalam menghadapi kesulitan pada saat pelaksanaan anggaran. Sehingga pengaruh partisipasi anggaran dan komitmen tujuan dapat diuji dengan hipotesis sebagai berikut:

H2: Partisipasi anggaran berpengaruh positif pada komitmen tujuan

2.6. Pengaruh Komitmen Tujuan terhadap Kinerja Manajerial

Komitmen pada tujuan adalah penting karena produktifitas manajer yang ada sangat menentukan apakah organisasi dapat mencapai komitmen individunya untuk mencapai tujuan tertentu dan dianggap sebagai aspek utama teori *goal setting* (Murray, 1990). Locke et al (1988) berpendapat hal tersebut nyata-nyata benar bahwa tidak terdapat komitmen pada tujuan, *setting* tujuan tidak akan bekerja. Penelitian lainnya menyatakan bahwa individu berkinerja lebih baik ketika manajer menerima dan mempunyai komitmen untuk mencapai tujuan tertentu (Locke dan Latham, 1990; Locke et al., 1988).

Komitmen pada tujuan secara konsiten berpengaruh pada peningkatan kinerja manajerial (Hollenbench 1989, Wright 1989, Kanfer 1994, Elaine dan James 1998, Howard 1998) Lebih lanjut, tidak adanya komitmen pada tujuan organisasional menghasilkan hasil-hasil yang negatif, seperti pembatasan output, atau penolakan karyawan untuk berubah (Locke dan Latham; Locke et al., 1988). Kegagalan-kegagalan untuk komit pada target anggaran akan menghasilkan pada rendahnya kinerja pada bagian manajer (Kriztin, 2002).

Tindakan seseorang dalam penentuan tujuan masa yang datang akan memengaruhi perilaku yang sesungguhnya. Komitmen seorang manajer pada tujuan mengarah pada tindakan, usaha dan motivasi individu untuk mengembangkan strategi dalam mencapai tujuan. Tujuan merupakan suatu standar kecakapan spesifik pada tugas yang ditentukan. Jika seorang manajer mempunyai komitmen pada tujuan tertentu, maka hal tersebut akan mempengaruhi

tindakannya dan mempengaruhi kinerja manajerialnya. Sehingga pengaruh komitmen tujuan terhadap kinerja manajerial diuji pada hipotesa berikut:

H3: Komitmen pada tujuan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

2.7. Pengaruh Tidak langsung Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi. Seperti yang telah dibahas, partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dan peran anggaran sebagai pengukur kinerja memiliki kaitan yang cukup erat. Topik tersebut merupakan pokok bahasan yang selalu menarik untuk diteliti guna mengetahui lebih jauh hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Brownell (1982b) mengemukakan alasan menariknya topik tersebut, yaitu: (1) partisipasi umumnya dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi, dan (2) hasil penelitian yang menguji hubungan antara kedua variabel tersebut memberikan hasil yang tidak konsisten antara satu peneliti dengan peneliti lainnya. Murray (1990) mengemukakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dinilai mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi. Lebih lanjut Milani (1975), menyatakan bahwa ketika suatu standar atau tujuan telah ditetapkan, maka karyawan juga memiliki tanggung jawab pribadi untuk mencapai tujuan, karena ikut serta terlibat dalam penyusunan anggaran

Beberapa penelitian terdahulu seperti yang telah diuraikan pada bab sebelumnya, menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang tidak konsisten. sehingga para peneliti menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan langsung antara partisipasi dan kinerja (Gul dkk, 1995). Shields dan Shields (1998) menyatakan bahwa partisipasi anggaran tidak mempunyai pengaruh langsung terhadap kinerja, tetapi lebih tergantung pada variabel-variabel *intervening* lainnya.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening* (Chong dan Chong, 2002). Pendapat lain dikemukakan oleh Kriztin (2002) yaitu partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan. Dalam penelitian Kriztin tersebut mengambil sampel rumah sakit yang dalam keadaan *downsizing*. Dengan keadaan tersebut apakah para karyawan terutama manajer tetap mempunyai komitmen pada tujuan. Dari hasil yang dicapai terbukti bahwa walaupun perusahaan dalam keadaan *downsizing* tetap mempunyai komitmen pada tujuan sehingga berpengaruh pada kinerja manajerial.

Perilaku individu sangat ditentukan oleh *value* yaitu apa yang dihargai untuk mendapatkan kemakmuran dan tujuan. Individu akan memperoleh nilai apabila mempunyai tujuan yang dapat mempengaruhi perilaku. Dengan adanya tujuan maka akan menimbulkan ide dan niat untuk mencapai sesuatu. Apabila seorang manajer diberi kewenangan dalam berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka manajer akan cenderung aktif dalam memahami tujuan (anggaran)

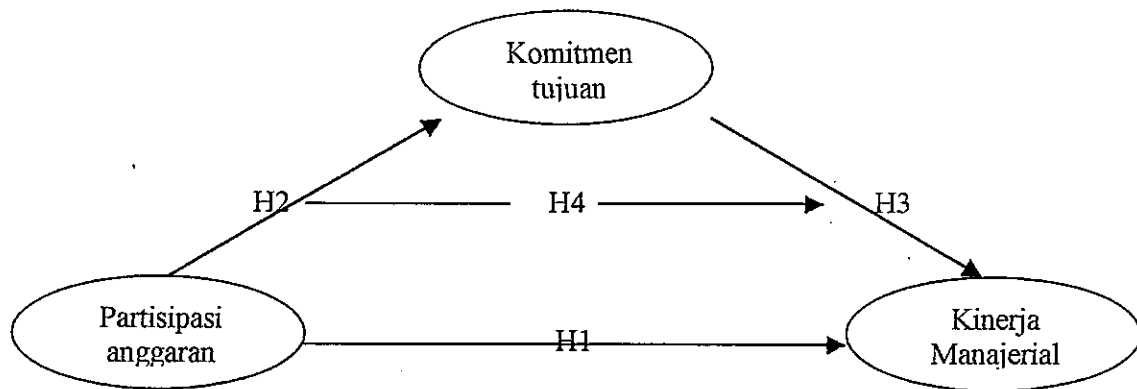
yang direncanakan. Dengan adanya partisipasi anggaran akan meningkatkan komitmen manajer pada tujuan unitnya, yang pada akhirnya akan mempengaruhi kinerja manajerial. sehingga pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan dengan rumusan hipotesis sebagai berikut:

H4: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel intervening.

2.8. Kerangka Pemikiran Teoritis

Sesuai dengan yang telah diuraikan dimuka tentang pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial maupun pengaruh tidak langsung melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*, maka diajukan model penelitian yang ditunjukkan dalam Gambar 1, yang menggambarkan suatu kerangka konseptual sebagai panduan sekaligus alur pikir dan sebagai dasar perumusan hipotesis.

GAMBAR 2.1
KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS PENGARUH
PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL



TABEL 2.1
REKAPITULASI HASIL PENELITIAN TERDAHULU

No	Penelitian	Tujuan	Hasil
1	Peter Brownll and Morris McInnes	Menguji pengaruh motivasi pada hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja manajer tingkat menengah pada tiga perusahaan manufaktur	<ol style="list-style-type: none"> 1. partisipasi tidak mempunyai pengaruh terhadap motivasi 2. partisipasi berhubungan positif dengan kinerja manajerial ($t=0.212$) 3. motivasi hanya sedikit menjelaskan hubungan tersebut ($t=0.248$)
2	Lokman Mia (1989)	Menguji pengaruh interaksi antara partisipasi dan <i>job difficulty</i> pada kinerja manajerial dan motivasi kerja dalam konteks penganggaran	<ol style="list-style-type: none"> 1. Aprtisipasi anggaran dan <i>job difficulty</i> berinteraksi pada tingkat yang signifikan untuk menyebabkan pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial ($R^2=13.18\%$, $F=3.10$, $p<0.05$) 2. Tidak diperoleh interaksi yang signifikan dlam hubungan <i>job difficulty</i> dengan partisipasi dalam mempengaruhi motivasi kerja.
3	Alan S. Dunk (1989)	Menguji pengaruh <i>budget emphasis</i> dalam hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial	Partisipasi anggaran dan <i>budget emphasis</i> secara individu tidak berpengaruh terhadap kinerja, namun interaksi keduanya mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap kinerja ($t=2.19$ pada $p<0.005$)
4	Peter Brownell dan Kenneth A. Merchant (1990)	Menguji bagaimana standarisasi produk dan otomatisasi proses pemanufakturan mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran,	<ol style="list-style-type: none"> 1. partisipasi anggaran akan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial apabila standarisasi poduk lebih rendah ($t=-2.24$; $p<0.05$) 2. Pengaruh anggara sebagai statistik target terhadap kinerja

		target anggaran fleksibel dengan kinerja.	akan lebih positif apabila standarisasi produk lebih rendah
5	Veronique Frucot dan Winton T. Shearon (1991)	Menguji apakah perbedaan budaya mempengaruhi hubungan antara <i>individual locus of control</i> dan partisipasi anggaran dalam pengaruhnya terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pada perbedaan budaya, pengaruh <i>locus of control</i> pada kepuasan manajerial tidak signifikan 2. Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial terjadi pada saat situasi kesulitan pekerjaan yang cukup tinggi.
6	Ferdinand A. Gul et al (1995)	Menguji mpengaruh desentralisasi sebagai faktor ang memoderasi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial	Pada tingkat desentralisasi yang tinggi, terdapat hubungan positif signifikan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial. Pada tingkat desentralisasi rendah hubungn tersebut menjadi negatif.
7	Locke, Lataham dan Mariam Erez (998)	Menguji faktor-faktor komitmen tujuan terhadap kinerja manajerial	Hubungan antara komitmen tujuan dengan kinerja manajerial dipengaruhi oleh tiga faktor yaitu: (1) pengaruh luar (otoritas, pengaruh bersama penghargaan eksternal), (2) intraktif reward (partisipasi dan kompetisi) dan (3) pengaruh dari dalam (pengharapan dan internal reward)
8	Comeford dan Abernethy(1999)	Menguji pengaruh orientasi proesional, orientasi tujuan, partisipasi anggaran dn konflik peran	Konflik peran tidak dapt dihindrkan dalam lingkungan rumah sakit , namun dapat dikurangi. Professional cenderung memiliki komitmen yang tinggi terhadap nilai-nilai professional,tetapi memiliki komitmen yang rendh terhadap nilai-nilai manajerial sehingga secara langsung melibatkan mereka ke

			dalam kendali keuangan seperti partisipasi anggaran.
9	Kriztin Wentzel (2002)	Menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial melalui persepsi kewajaran dan komitmen tujuan	<ol style="list-style-type: none"> 1. partisipasi tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial secara langsung. 2. persepsi kewajaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial 3. komitmen tujuan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial 4. partisipasi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui persepsi kewajaran dan komitmen tujuan.
10	Vincent chong dan K. M. Chong (2002)	Menguji pengaruh partisipasi langsung dan tidak langsung antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial melalui komitmen tujuan dan <i>job relevant information</i> .	<ol style="list-style-type: none"> 1. Terdapat hubungan yang signifikan antara partisipasi dan kinerja melalui komitmen tujuan dan <i>job relevant information</i>. 2. tidak terdapat hubungan yang signifikan antara partisipasi anggaran terhadap kinerja melalui komitmen tujuan.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer diperoleh dari jawaban / pendapat / opini / komentar responden atas beberapa item pertanyaan tentang partisipasi dalam penyusunan anggaran, komitmen tujuan dan kinerja manajerial yang diperoleh dengan memberikan kuesioner pada responden. Data primer merupakan data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli (Indriantoro dan Supomo, 1999).

3.2. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi yang dipilih dalam penelitian ini adalah seluruh manajer Rumah Sakit tipe A, B dan C yang terdaftar pada Departemen Kesehatan RI untuk wilayah Jawa Tengah dan DIY. Penggolongan tipe pada rumah sakit menunjukkan tingkat profesionalisme, sedangkan kriteria penggolongan dari rumah sakit didasarkan pada kriteria dan syarat yang sama. Manajer secara individual digunakan sebagai obyek analisis, seperti juga penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Milani, 1975; Brownell, 1982b; Brownell dan McInnes, 1986; Brownell dan Hirst, 1986; Mia, 1988; Frucot dan Shearon, 1991; Indriantoro, 1993; Gul, dkk, 1995; Supomo, 1998; Riyadi, 1998; Riyanto, 1999; Mustikawati, 1999; Poerwati, 2001; dan Sukardi, 2002).

Rumah sakit dipilih karena: (1) proses penyusunan anggaran pada rumah sakit mempunyai tingkat kompleksitas yang lebih sederhana apabila dibandingkan dengan jenis perusahaan manufaktur dan keuangan (Made, 2001), (2) rumah sakit bertujuan meminimalkan biaya dan memaksimalkan pelayanan, sehingga karyawan dituntut lebih komitmen pada tujuan perusahaan, (3) tingkat persaingan rumah sakit makin kompetitif sehingga diperlukan perencanaan anggaran yang efektif dan berorientasi pada tujuan (4) untuk meningkatkan pelayanan pada publik maka diperlukan melakukan efektivitas perencanaan dan pengawasan biaya (Mia dan Goyal, 1991). Dengan tingkat kompleksitas yang berbeda tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kondisi yang diduga akan memberikan hasil/temuan yang berbeda dari penelitian-penelitian sebelumnya.

Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan cara pemilihan sampel berdasarkan *judgement sampling* yaitu merupakan tipe pemilihan sampel dengan menggunakan pertimbangan tertentu, umumnya disesuaikan dengan tujuan atau masalah penelitian (Indriantoro dan Supomo, 1999). Pertimbangan dalam penelitian ini adalah bahwa responden yaitu manajer pusat biaya yang bekerja pada Rumah Sakit swasta dan negeri di wilayah Jawa Tengah dan DIY. Alasan pemilihan responden tersebut bahwa manajer pusat biaya memiliki tanggung jawab pada anggaran yang menjadi wilayah kewenangannya. Memperhatikan *response rate* responden di Indonesia sebesar 10 % - 20 % (Nur Indriantoro, 1993), kuesioner dalam penelitian ini didistribusikan kepada 400 responden dengan asumsi masing-masing Rumah Sakit menerima dengan jumlah kuesioner yang bervariasi (3 sampai dengan 5 kuesioner).

3.3. Metode Pengumpulan Data

Data penelitian ini dikumpulkan dengan datang langsung (*contact person*) dan mengirimkan kuesioner melalui pos (*mail survey*), sebanyak 400 kuesioner yang dikirimkan kepada manajer pusat biaya yang bekerja pada rumah sakit tipe A, B, dan C di wilayah Jawa tengah dan DIY. Pengembalian kuesioner dalam penelitian ini dibatasi 1 bulan dari tanggal pengiriman.

3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

3.4.1. Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

Partisipasi dalam penelitian ini adalah tingkat seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu (manajer) dalam proses penyusunan anggaran (Brownell, 1982). Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Milani (1975) yang banyak digunakan oleh beberapa penelitian sebelumnya. Penggunaan instrumen tersebut dimaksudkan untuk mengukur tingkat partisipasi, yaitu pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan oleh manajer secara individual dalam proses penyusunan anggaran (Mia, 1988). Ada enam item yang dipakai untuk mengukur partisipasi dengan menggunakan skala *likert* tujuh poin, dimana skor rendah (poin 1) menunjukkan partisipasi rendah, sedangkan skor tinggi (poin 7) menunjukkan partisipasi yang tinggi.

3.4.2. Komitmen Tujuan (*Goal commitment*)

Komitmen tujuan merupakan komitmen dengan tujuan tertentu dimana manajer berusaha mencapai tujuan tersebut (Latham dan Steele, 1983). Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini menggunakan empat item

pertanyaan yang diadopsi dari Latham dan Steele (1983). Instrumen ini menggunakan skala *likert* 7 poin, dengan skor 1 menunjukkan tingkat komitmen yang rendah dan point 7 menunjukkan komitmen yang tinggi.

3.4.3. Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial yang dimaksud dalam penelitian ini adalah kinerja manajerial dalam kegiatan-kegiatan manajerial yang meliputi : perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan perwakilan/representasi (Mahoney dkk., 1963). Kinerja manajerial diukur dengan menggunakan kuesioner "*self-rating*" yang dikembangkan oleh Mahoney, dkk (1963). Instrumen ini menanyakan delapan bidang aktivitas manajemen dan satu pengukuran kinerja secara menyeluruh. Kedelapan bidang aktivitas tersebut meliputi investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan perwakilan/representasi. Pengukuran mencakup poin 1 (jauh dibawah rata-rata) sampai poin 7 (jauh diatas rata-rata). Rata-rata disini adalah kinerja rata-rata untuk manajer yang berada pada tingkatan manajemen yang sama dengan responden dalam satu perusahaan. Alasan dipilihnya *self-rating* sebagai instrumen dalam mengukur kinerja manajerial karena memberikan penilaian yang lebih *anonymity* dan atasan atau pimpinan secara khusus kurang memberikan informasi yang baik dan bersifat lebih subyektif (Heneman, 1974 dalam Riyadi, 1998) serta mencegah kecenderungan yang mengevaluasi kinerja manajerial secara global atau berdasarkan dimensi tunggal (Brownell, 1982).

3.5. Teknik Analisis

3.5.1. Statistik Deskriptif

Gambaran umum mengenai responden dijelaskan dengan tabel distribusi frekuensi yang menunjukkan pendidikan responden, lamanya bekerja di perusahaan, dan umur responden. Sedangkan untuk memberikan deskripsi tentang karakter variabel penelitian (partisipasi dalam penyusunan anggaran, komitmen tujuan dan kinerja manajerial) digunakan tabel distribusi frekuensi yang menunjukkan angka modus, kisaran skor dan standar deviasi.

3.5.2. Uji Non Response Bias

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang ikut berpartisipasi (mengembalikan kuesioner) dengan responden yang tidak mau berpartisipasi (*non-response*) berbeda. Pengumpulan data melalui *mail survey* memungkinkan hal tersebut terjadi yang akhirnya akan berpengaruh pada hasil analisis data. Masalah tersebut akan semakin serius apabila tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah.

Untuk mengatasi masalah ini, uji *non-response bias* dilakukan dengan cara membandingkan karakteristik antara responden yang ikut berpartisipasi (mengembalikan kuesioner) dengan responden yang tidak mau berpartisipasi (*non-response*) berdasarkan penentuan batas tanggal pengembalian kuesioner. Dengan menentukan responden yang mengembalikan kuesioner pada sebelum batas tanggal pengembalian (*early response*) dengan responden yang

mengembalikan kuesioner setelah batas tanggal pengembalian (*late response*), dilakukan pengujian ada tidaknya perbedaan yang signifikan antara dua kelompok responden tersebut dengan *t-test*. Apabila pengujian menunjukkan hasil yang tidak signifikan ($p\text{-value} > 0.05$) berarti tidak ada perbedaan antara dua kelompok responden dan sebaliknya.

3.5.3. Uji Kualitas Data

Menurut Hair et al (1995) kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Ada 2 prosedur yang dilakukan untuk mengukur reliabilitas dan validitas data, yaitu : (1) Uji konsistensi internal dengan koefisien (*Cronbach*) alpha, (2) Uji validitas konstruk dengan cara mengkorelasikan antara skor masing-masing item dan skor totalnya keterangan dari kedua uji kualitas data adalah sebagai berikut :

1. Uji konsistensi internal (reliabilitas) ditentukan dengan koefisien *Cronbach Alpha*. Pengujian ini menentukan konsistensi jawaban responden atas suatu instrumen penelitian. Hair et. al (1995) mensyaratkan suatu instrumen yang reliabel jika memiliki koefisien *Cronbach Alpha* diatas 0,60.
2. Uji Validitas dengan uji *Pearson correlation* antara skor masing-masing item pertanyaan dengan total skor pertanyaan. Pengujian ini digunakan untuk melihat validitas konstruk data variabel Partisipasi dalam penyusunan anggaran, komitmen tujuan dan kinerja manajerial.

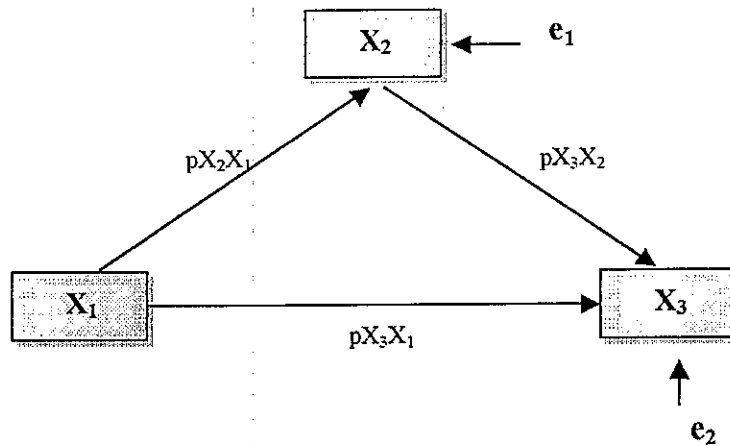
3.5.4. Uji Asumsi Klasik

Sebelum pengujian hipotesis terlebih dahulu data diuji pada kondisi *multicollinearity* dengan menganalisis nilai *VIF*, *autocorrelation* dengan memperhatikan nilai *Durbin Watson (dw)*, dan *heterokedastisitas* dengan melihat memperhatikan signifikansi variabel-variabel independen yang diuji dengan uji *Gletsjer*. Jika ketiga asumsi klasik tersebut menjadi karakteristik data maka di-*tratement* sehingga data yang digunakan dalam pengujian hipotesis berdistribusi normal dan bebas asumsi klasik (Hair, 1995). Karakteristik data tersebut diharapkan akan menghasilkan kesimpulan penelitian yang tepat dan objektif.

3.5.5. Analisis Statistik

Analisis statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis jalur (*path analysis*). Untuk menentukan besar pengaruh suatu variabel terhadap variabel lainnya diperlukan persyaratan sebagai berikut: *pertama*, hubungan antara variabel harus merupakan hubungan linear dan aditif; *kedua*, semua variabel residu tidak mempunyai korelasi satu sama lain; *ketiga*, pola hubungan antara variabel adalah rekursif, dan *ketiga*, skala pengukuran baik pada variabel penyebab maupun variabel akibat sekurang-kurangnya adalah interval. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan *path analysis* dengan struktur jalur sebagai berikut:

GAMBAR 3.1
STRUKTUR DIAGRAM PATH



Persamaan regresinya sebagai berikut :

- a. $X_2 = b_1 X_1 + e_1$
- b. $X_3 = b_1 X_1 + b_2 X_2 + e_2$

Untuk mendapatkan $p_{X_2X_1}$, dapat menghasilkan model persamaan path sebagai berikut :

$$X_2 = p_{1.2} X_1 + e_1$$

Untuk mendapatkan $p_{X_3X_1}$, $p_{X_3X_2}$, dapat menghasilkan model persamaan path sebagai berikut :

$$X_3 = p_{1.2} X_1 + p_{2.3} X_2 + e_2$$

Keterangan :

X_1 : Partisipasi penyusunan anggaran

X_2 : Komitmen tujuan

X_3 : kinerja manajerial

$p_{X_3X_1}$: Parameter struktural yang menggambarkan kuatnya pengaruh X_1 terhadap X_3

$\rho_{X_2X_1}$: Parameter struktural yang menggambarkan kuatnya pengaruh X_1
terhadap X_2

$\rho_{X_3X_2}$: Parameter struktural yang menggambarkan kuatnya pengaruh X_2
terhadap X_3

e_1 : Residual atas komitmen tujuan

e_2 : Residual atas kinerja manajerial

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Gambaran Umum Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan datang langsung pada responden (*contact person*) dan mengirimkan kuisisioner melalui jasa pos (*mail survey*) sebanyak 400 kuisisioner kepada manajemen tingkat menengah pada rumah sakit tipe A, B dan C di wilayah Jawa Tengah dan DIY. Responden yang memberikan jawaban kepada peneliti melalui kontak langsung sebanyak 38 kuisisioner. Dari 400 kuisisioner yang dikirimkan dilakukan pada tanggal 23 Februari 2004, dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 23 maret 2004. Sebanyak 56 responden yang mengirimkan jawabannya kembali sesuai dari tanggal yang ditentukan. Pengembalian kuisisioner 5 hari setelah batas tanggal yang ditentukan sebanyak 16 kuisisioner. Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuisisioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 4.1 :

TABEL 4.1
RINCIAN PENGIRIMAN DAN PENGEMBALIAN KUISISIONER

Keterangan	Jumlah
Pengiriman kuisisioner	400
Kuisisioner yang kembali tepat waktu	56
Kuisisioner yang kembali diluar dari tanggal ketentuan	16
Kuisisioner yang tidak kembali	364
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) $(56 / 400) * 100\%$	14 %

Sumber : Hasil Penelitian, 2004

Dari data di atas dapat dilihat bahwa untuk pengiriman sebanyak 400 kuisisioner yang dikirim, yang kembali sebanyak 72 kuisisioner atau 18% dari total kuisisioner. Hal ini menunjukkan tingkat *response rate* menunjukkan rata-rata untuk ukuran Indonesia dengan rata-rata antara 10% - 20% (Nur Indriantoro, 1993).

Adapun profil 72 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada Tabel 4.2

TABEL 4.2
PROFIL RESPONDEN (N=72)

Keterangan	Jumlah	Persentase
Gender :		
Pria	57	79,2
Wanita	15	20,8
Umur :		
21-30	10	13.9
31-40	41	57
41-50	16	22.2
>50	5	6.9
Pendidikan Terakhir :		
D3	21	29.2
S1	38	52.8
S2	13	18
Lama bekerja:		
1-5	4	5.5
6-10	39	54.2
11-15	21	29.2
16-20	8	11.1

Sumber : Hasil Penelitian 2004

Dari tabel 4.2 di atas, tampak bahwa sebagian besar dari manajer yang berpartisipasi sebagai responden dalam penelitian ini adalah pria yaitu sebanyak 57 (79,2%), sedang wanita sebanyak 15 (20.8%). dan umur responden yang terbanyak dalam penelitian ini adalah antara 31-40 tahun sebanyak 41 (57%) dan yang paling sedikit berumur diatas 50 tahun sebanyak 5 orang (6.9%). Untuk

masa kerja yang paling banyak antara 6-10 tahun sebanyak 39 orang (54,2%). Data untuk pendidikan terakhir dari responden paling banyak adalah berpendidikan sarjana (S1) sebanyak 38 orang (52,8%), diploma (D3) sebanyak 21 (29,2%), dan S2 sebanyak 13 (18%).

4.2. Uji *Non-Response Bias* (*T-Test*)

Pengujian *non-response* bias dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik responden yang mengembalikan jawaban kuisisioner sesuai waktu yang ditentukan dengan responden yang mengembalikan kuisisioner (*non-response*) diluar waktu yang ditentukan. Kemungkinan hal tersebut bisa terjadi, dengan demikian maka akan berpengaruh pada hasil analisa data yaitu hasil analisis data dengan *non-response* kemungkinan berbeda dengan hasil analisis data tanpa *non-response*.

Setelah melakukan pemeriksaan ulang dari kelengkapan jawaban, dilakukan metode pengujian *non-response* bias dengan mengelompokkan jawaban yang diterima peneliti antara kuisisioner yang kembali tepat waktu dengan yang tidak tepat waktu diharapkan diterima sampai dengan tanggal 23 maret 2004, sedangkan kuisisioner yang kembali diluar waktu yang ditentukan dilakukan sampai tanggal 31 maret 2004.

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan uji *t-test*, karena data berdistribusi normal dan jumlah sampel sedikit (Imam Ghozali, 2001). Dasar pengambilan keputusan dengan melihat tingkat signifikansi $p > 0,05$. Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat signifikansi

probabilitas di atas 0,05 lihat lampiran (D), artinya bahwa jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok responden tersebut baik pengembalian sesuai dengan waktu yang ditentukan maupun diluar waktu yang ditentukan ternyata tidak ada perbedaan jawaban, sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini mampu menjelaskan kesimpulan penelitian. Hasil uji *non-response bias* ditunjukkan dalam Tabel 4.3.

TABEL 4.3
PENGUJIAN *NON-RESPONSE BIAS*

Tepat waktu (N=56)			Diluar waktu yang ditentukan(N=16)			
Variabel	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD	<i>t-value</i>	<i>p</i>
Part	30.14	6.26	30.37	5.05	0.136	0.891
Komit	19.44	4.09	20.06	3.02	0.558	0.578
Kinerja	44.80	6.168	45.68	4.01	0.540	0.159

Sumber : Data Primer diolah 2004, lampiran D

4.3. Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (Partisipasi dalam penyusunan anggaran, komitmen tujuan dan kinerja manajerial) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis, sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi yang dapat dilihat dalam tabel 4.4.

TABEL 4.4
STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN

Variabel	Kisaran teoritis	Kisaran sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi Anggaran	6 - 42	15 - 40	30.19	5.987
Komitmen Tujuan	4 - 28	8 - 28	19.58	3.874
Kinerja Manajerial	9 - 63	24 - 56	45.00	5.746

Sumber : Hasil Penelitian 2004, lampiran E

Berdasarkan tabel diatas, untuk pengukuran variabel Partisipasi dalam penyusunan anggaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya, dengan nilai rata-ratanya 30.19 dan standart deviasi 5.987. Hal ini berarti bahwa jawaban responden menunjukkan tidak menyebar secara merata kedalam tujuh kategori, dan cenderung partisipasi memiliki tingkat jawaban yang tinggi, hal ini ditunjukkan dengan nilai rata-rata diatas nilai rata-rata maksimum kisaran sesungguhnya.

Pada variabel komitmen tujuan kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 19.58 dan standar deviasi 3.874. Artinya bahwa penyebaran jawaban responden menyebar dalam tujuh kategori, tetapi komitmen tujuan cenderung memiliki tingkat jawaban yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata diatas nilai rata-rata kisaran yang sesungguhnya. Pada variabel kinerja manajerial kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 45.00 dan standar deviasi 5.746. Artinya bahwa penyebaran jawaban responden tidak menyebar dalam tujuh kategori, yaitu

dengan memiliki tingkat jawaban yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Hal ini menunjukkan bahwa manajer pada rumah sakit tidak memiliki tingkat komitmen tujuan dan kinerja pada tingkat ekstrim (rendah atau tinggi).

4.4. Uji Kualitas Data.

Hair et al (1998) menjelaskan bahwa kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dianalisis menggunakan pengujian reliabilitas dan validitas, untuk melihat apakah data yang digunakan reliabel dan valid dapat dilihat pada sub bagian ini.

4.4.1. Uji Reliabilitas

Uji Reliabilitas digunakan untuk mengukur suatu kuisisioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuisisioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Imam Ghazali, 2001). Pengukuran dengan *one shot* atau pengukuran sekali saja digunakan dalam penelitian ini. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel, jika memberikan nilai *cronbach alpha* $>0,60$ (Nunnally, 1969 dalam Imam Ghazali,2001).

Hasil pengujian dengan menggunakan program SPSS 11.0 menunjukkan nilai *cronbach alpha* instrumen variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran sebesar 0,8675 dan instrumen variabel komitmen tujuan sebesar 0,8007 sedangkan instrumen variabel kinerja manajerial sebesar 0,8026 lihat lampiran (B). Artinya instrumen variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran dan instrumen variabel

komitmen tujuan maupun instrumen variabel kinerja manajerial adalah handal atau reliabel untuk digunakan dalam pengolahan data.

4.4.2. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuisisioner. Suatu kuisisioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuisisioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuisisioner tersebut. Dalam penelitian ini untuk mengukur validitas digunakan *Coefficient correlation pearson* yaitu dengan menghitung korelasi antara skor masing-masing butir pertanyaan dengan total skore, Imam Ghozali (2000). Variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran terdiri atas 6 item pertanyaan dan variabel komitmen tujuan terdiri atas 4 item pertanyaan sedangkan variabel kinerja manajerial terdiri atas 9 item pertanyaan. Hasil pengujian dengan menggunakan program SPSS 11.0 menunjukkan nilai *correlation pearson* masing-masing instrumen yang dapat dilihat pada tabel. 4.5, 4.6 dan 4.7 berikut ini.

TABEL 4.5
VALIDITAS INSTRUMEN PARTISIPASI DALAM
PENYUSUNAN ANGGARAN

VARIABEL	ITEM	Nilai <i>Pearson Correlation</i>	STATUS
PARTISIPASI DALAM PENYUSUNAN ANGGARAN	X1	0,769	Valid
	X2	0,783	Valid
	X3	0,768	Valid
	X4	0,743	Valid
	X5	0,889	Valid
	X6	0,801	Valid

Sumber : Hasil Penelitian 2004 lampiran C

Dari tabel 4.5 diatas terlihat bahwa korelasi antara masing-masing skor butir pertanyaan (X1 – X6) terhadap total skor butir-butir pertanyaan (partisipasi dalam penyusunan anggaran) menunjukkan hasil yang signifikan (pada level 0.05). Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing butir pertanyaan pada variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah valid. Sehingga data yang dikumpulkan dalam instrumen penelitian ini khususnya variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran layak untuk dianalisa lebih lanjut.

TABEL 4.6
VALIDITAS INSTRUMEN KOMITMEN TUJUAN

VARIABEL	ITEM	Nilai <i>Pearson Correlation</i>	STATUS
KOMITMEN TUJUAN	X7	0,751	Valid
	X8	0,793	Valid
	X9	0,797	Valid
	X10	0,797	Valid

Sumber : Hasil Penelitian 2004 lampiran C

Begitu juga dari tabel 4.6 terlihat bahwa korelasi antara masing-masing skor butir pertanyaan (X7 – X10) terhadap total skor butir-butir pertanyaan (komitmen tujuan) menunjukkan hasil yang signifikan (pada level 0.05) Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing butir pertanyaan pada variabel komitmen tujuan adalah valid. Sehingga data yang dikumpulkan dalam instrumen penelitian ini khususnya variabel komitmen tujuan layak untuk dianalisa lebih lanjut.

TABEL 4.7
VALIDITAS INSTRUMEN KINERJA MANAJERIAL

VARIABEL	ITEM	Nilai <i>Pearson</i> <i>Corelation</i>	STATUS
KINERJA MANAJERIAL	X11	0,665	Valid
	X12	0,694	Valid
	X13	0,622	Valid
	X14	0,608	Valid
	X15	0,613	Valid
	X16	0,519	Valid
	X17	0,491	Valid
	X18	0,416	Valid
	X19	0,843	Valid

Sumber : Hasil Penelitian 2004 lampiran C

Demikian juga halnya dengan tabel 4.7 terlihat bahwa korelasi antara masing-masing skor butir pertanyaan (X11 – X19) terhadap total skor butir-butir pertanyaan (kinerja manajerial) menunjukkan hasil yang signifikan (pada level 0.05) Jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing butir pertanyaan pada variabel kinerja manajerial adalah valid. Sehingga data yang dikumpulkan dalam instrumen penelitian ini khususnya variabel kinerja manajerial layak untuk dianalisa lebih lanjut.

4.5. Uji Asumsi Klasik

4.5.1. Multikolinearitas

Secara umum multikolinearitas jarang dijumpai pada variabel independen hal ini bisa dilihat pada lampiran (F) yang dapat menjelaskan bahwa data

penelitian ini bebas multikolinearitas terbukti dengan koefisien korelasi 1,000 dan nilai *variance inflation factor (VIF)* dibawah 10 (Imam Ghozali, 2001). Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinearitas dalam penelitian ini.

4.5.2 Autokorelasi

Data dari penelitian ini terlihat bebas dari autokorelasi, hal ini tampak dalam lampiran (F) dan terbukti dengan nilai DW tidak berada antara batas d_l – d_u pada tingkat signifikan 5 %, jumlah sampel 72, dan jumlah variabel bebas 1 (Gujarati,1997). Diketahui dari Tabel Durbin Watson bahwa nilai batas atas d_l = 1,64 dan d_u = 1,69 dibawah nilai Durbin Watson untuk model pengujian pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan komitmen tujuan sebesar 2,150. Sedangkan Untuk medel pengujian pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebesar 2,073. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada autokorelasi dalam penelitian ini.

4.5.3. Heterokedastisitas

Untuk mengetahui adanya kondisi heterokedastisitas pada data penelitian ini, maka digunakan uji *Gletsjer*. Hasil uji *Gletsjer* yang dijelaskan dalam tabel 4.8 menunjukkan bahwa variabel penelitian ini bebas heterokedastisitas dibuktikan dengan tidak adanya variabel bebas yang signifikan pada tingkat 5 % (Imam Ghozali, 2000). Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heterokedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi dalam penelitian ini

layak dipakai untuk memprediksi variabel komitmen tujuan dan kinerja manajerial berdasarkan variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran.

TABEL 4.8
HASIL UJI HETEROKEDASTISITAS

MODEL PENGUJIAN	KOMITMEN TUJUAN (X_2)	KINERJA MANAJERIAL (X_3)
Absresekomp = $b_0 + b_1 X_2$	0,955	-
Absresekomp = $b_0 + b_1 X_3 + b_2 X_3$	0.744	0,182

Sumber : Hasil penelitian 2004, Lampiran F

4.6. Uji Hipotesis

Untuk melakukan pengujian terhadap hipotesis yang diajukan, dilakukan dengan menguji koefisien *path* masing-masing variabel. Koefisien *path* menunjukkan pengaruh langsung dari setiap variabel (Vincent Gaspers, 1992). Hasil analisis *path* dirangkum pada tabel 4.9 sebagai berikut :

TABEL 4.9
PENGUJIAN KOEFISIEN PATH

	Koefisien	t	p	Keterangan
PX2X1	0.629	6,769	0.000	Signifikan
PX3X1	0.496	4,676	0.000	Signifikan
PX3X2	0.306	2,887	0.005	Signifikan

Sumber : Hasil Penelitian 2004 lampiran G

4.7. Hasil Uji Hipotesis.

Selanjutnya seluruh hasil pengujian hipotesis secara konseptual diringkas pada tabel 4.10 sebagai berikut :

TABEL 4.10
HASIL PENGUJIAN HIPOTESIS

	Hipotesis	Kesimpulan
H1	Partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap Kinerja manajerial	Ditolak
H2	Partisipasi anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap komitmen Tujuan	Diterima
H3	Komitmen tujuan mempunyai pengaruh positif terhadap Kinerja manajerial	Diterima
H4	Partisipasi mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan	Diterima

Dari tabel 4.10 hasil pengujian hipotesis diatas didapatkan masing-masing pengujian sebagai berikut :

4.7.1. Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis H1 menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat dilihat dari lampiran G bahwa nilai t sebesar 7,945 dengan $p = 0.000$ ($p < 0.05$) adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 1 yang menyatakan partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja adalah ditolak.

4.7.2. Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis H2 menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap komitmen tujuan. Hal ini dapat dilihat dari tabel 4.9 bahwa nilai koefisien *path* sebesar 0.629 dengan $p = 0.000$ ($p < 0.05$) adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 2 yang menyatakan partisipasi anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap komitmen tujuan dapat diterima.

4.7.3. Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis H3 menyatakan bahwa komitmen tujuan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat dilihat dari tabel 4.9 bahwa nilai koefisien *path* sebesar 0.306 dengan $p = 0.005$ ($p < 0.05$) adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 3 yang menyatakan komitmen tujuan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial dapat diterima.

4.7.4. Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis 4 menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan. Hal ini dapat dilihat pada tabel 4.9 bahwa nilai koefisien *path* sebesar 0.496 dengan $p = 0.000$ ($p < 0.05$) adalah signifikan. Dengan demikian hipotesis 4 yang menyatakan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan dapat diterima.

4.8. Pengujian Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

Untuk menjelaskan pengaruh masing-masing variabel baik pengaruh langsung maupun pengaruh tidak langsung dapat dijelaskan pada tabel 4.11 sebagai berikut :

TABEL 4.11
PENGARUH LANGSUNG DAN PENGARUH TIDAK LANGSUNG

	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung	Pengaruh Total
PX ₂ X ₁	0,629		0,629
PX ₃ X ₁	0,496		
Pengaruh tidak langsung (melalui X ₂)		0,192	
Pengaruh langsung dan tidak langsung			0,688

Sumber : Hasil Penelitian 2004, lampiran G

Dari tabel 4.11 didapat pengujian pengaruh langsung untuk pengujian koefisien jalur antara partisipasi dalam penyusunan anggaran (X1) berpengaruh positif secara langsung terhadap komitmen tujuan (X2) sebesar 62.9 %. Sedangkan pengujian pengaruh langsung untuk pengujian koefisien jalur antara partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial adalah variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran (X1) berpengaruh positif secara langsung terhadap kinerja manajerial (X3) sebesar 49.6%. Sedangkan untuk pengujian koefisien jalur pengaruh tidak langsung variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran (X1) melalui komitmen tujuan (X2) pada kinerja manajerial (X3) bernilai positif sebesar 19.2 %. Artinya pengaruh langsung lebih besar dibanding dengan pengaruh tidak langsung.

4.9. Pembahasan

Pengujian terhadap 4 (empat hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini, ketiganya diterima dan satu hipotesis ditolak). Berikut akan dibahas atas hasil pengujian keempat hipotesis tersebut.

4.9.1. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan anggaran terhadap Kinerja manajerial

Pengujian terhadap hipotesis 1 dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa tidak terdapat pengaruh antara partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial sepenuhnya tidak terbukti, hal ini bisa dilihat dari hasil output SPSS 11.0 dengan analisis regresi masing-masing variabel yang menunjukkan hasil sesuai pada tingkat signifikansinya.

Dari hasil diatas menunjukkan adanya pengaruh positif signifikan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial dengan tingkat signifikansi dibawah 0.05 ($p < 0.000$), sehingga hipotesis 1 ditolak, yang artinya apabila para manajer diberi kewenangan dalam berpartisipasi untuk menyusun anggaran maka akan mempengaruhi kinerja manajerial.

Peran manajer dalam Partisipasi dalam penyusunan anggaran lebih mengacu pada sejauh mana manajer berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan mempengaruhi sasaran untuk mencapai kinerja manajerial. Dari kuisisioner yang diuji dan dari hasil analisis menunjukkan bahwa para manajer rumah sakit memiliki partisipasi yang tinggi atau diatas rata-rata. Sehingga sasaran atau kinerja manajerial yang ingin dicapai manajer tercapai. Penelitian ini mendukung

penelitian Milani (1975) yang didukung oleh Brownell (1982), Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991), Indriantoro (1993) dalam Supomo (1998), Lokman Mia (1989), Mustikawati (1999), dan Sukardi (2002)

4.9.2. Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap Komitmen Tujuan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa adanya pengaruh positif antara partisipasi dalam anggaran terhadap komitmen tujuan ternyata sepenuhnya terbukti, hal ini bisa dilihat dari hasil output SPSS 11.0 dengan analisis regresi masing-masing variabel yang menunjukkan hasil sesuai pada tingkat signifikansinya.

Dari hasil di atas menunjukkan adanya pengaruh yang positif signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan komitmen tujuan dengan tingkat signifikansi dibawah 0,05 ($p < 0,000$), ini menunjukkan hipotesis 2 diterima, artinya bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap komitmen tujuan. Dengan demikian berarti apabila semakin tinggi manajer diberikan kewenangan dalam partisipasi dalam penyusunan anggaran akan mempengaruhi komitmen tujuan, sebab seorang manajer akan benar-benar melakukan tugas dan fungsinya serta bertanggung jawab pada wilayah pertanggungjawabannya sehingga akan mempengaruhi komitmen pada tujuan. Dengan kata lain semakin tinggi partisipasi dari para manajer secara menyeluruh mencerminkan adanya komitmen pada tujuan yang semakin tinggi pula.

Keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran mendorong para manajer untuk mengidentifikasi tujuan atau target dan melaksanakannya untuk mencapai target atau tujuan tersebut. Sehingga dengan tingkat partisipasi yang tinggi cenderung mendorong manajer akan lebih aktif dalam memahami anggaran yang telah ditetapkan dan manajer akan memiliki pemahaman yang baik dalam menghadapi kesulitan pada saat pelaksanaan anggaran. Hal ini sesuai dengan penelitian Anthony dan Govindarajan (1995), Comeford dan Abernethy (1999), Kriztin (2002), Chong dan Chong (2002). Proses penyusunan anggaran dipengaruhi adanya pengawasan dan pengendalian yang lebih dalam suatu anggaran, sehingga komitmen tujuan sebagai suatu determinan dalam pencapaian tujuan anggaran (Locke, 1981).

4.9.3. Pengaruh komitmen tujuan terhadap kinerja manajerial

Pengujian terhadap hipotesis 3 dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara komitmen tujuan terhadap kinerja manajerial ternyata sepenuhnya terbukti, hal ini bisa dilihat dari hasil output SPSS 11.0 dengan analisis regresi masing-masing variabel yang menunjukkan hasil sesuai pada tingkat signifikansinya.

Dari hasil diatas menunjukkan adanya pengaruh yang positif signifikan antara komitmen tujuan dengan kinerja manajerial dengan tingkat signifikansi dibawah 0,05 ($p < 0,000$), ini menunjukkan hipotesis 3 diterima, artinya bahwa komitmen tujuan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian berarti dengan tingginya komitmen tujuan dari seorang manajer akan

sangat mempengaruhi kinerja manajerialnya, sebab seorang manajer yang mempunyai komitmen tujuan yang tinggi dan kemudian menunjukkan nilai keikutsertaan (*participatory values*) yang kuat secara relatif akan mempengaruhi kinerja manajerialnya.

Tindakan manajer dalam mencapai tujuan masa yang datang akan mempengaruhi perilaku yang sesungguhnya. Komitmen seorang manajer pada tujuan mengarah pada tindakan, usaha dan motivasi individu untuk mengembangkan strategi dalam mencapai tujuan. Tujuan merupakan suatu standar kecakapan spesifik pada tugas yang ditentukan. Manajer mempunyai komitmen pada tujuan tertentu, maka hal tersebut akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi kinerja manajerialnya. Hal ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Locke dkk (1981) yang didukung oleh Kristin, (2002), yaitu kegagalan-kegagalan untuk komit pada target anggaran akan menghasilkan pada rendahnya kinerja pada bagian manajer. Hasil tersebut juga didukung oleh Hollenbench (1989), Wright (1989), Kanfer (1994), Elaine dan James (1998), serta Howard (1998)

4.9.4. Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan

Pengujian terhadap hipotesis 4 dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan ternyata sepenuhnya terbukti, hal ini bisa dilihat dari hasil output SPSS 11.0 dengan analisis regresi pengaruh tidak

langsung antara partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan adalah diterima pada tingkat signifikannya.

Dari hasil diatas menunjukkan pengaruh yang positif signifikan antara komitmen tujuan dengan kinerja manajerial dengan tingkat signifikansi dibawah 0,05 ($p < 0,000$), ini menunjukkan hipotesis 4 diterima, artinya bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan. Dengan demikian berarti bahwa manajer yang idealis akan menunjukkan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan lebih komit pada tujuan sehingga akan mempengaruhi kinerja manajerialnya.

Manajer akan berperilaku yang bernilai untuk mendapatkan kemakmuran dan tujuan. Manajer akan memperoleh nilai apabila mempunyai tujuan yang dapat mempengaruhi perilaku. Dengan adanya tujuan maka akan menimbulkan ide dan niat untuk mencapai sesuatu. Apabila seorang manajer diberi kewenangan dalam berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka manajer akan cenderung aktif dalam memahami tujuan (anggaran) yang direncanakan. Dengan adanya partisipasi anggaran akan meningkatkan komitmen manajer pada tujuan unitnya, yang pada akhirnya akan mempengaruhi kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Kenis (1979) dan konsisten dengan penelitian Kriztin (2002) dan Chong dan Chong (2002) yang menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan.

BAB V

KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data yang terkumpul dalam penelitian ini menunjukkan bahwa secara umum partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap komitmen tujuan dengan tingkat signifikansi probabilitasnya ($p < 0,000$) di bawah 0,05 dan juga berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial dengan tingkat signifikansi probabilitasnya ($p < 0,005$) di bawah 0,05. Demikian juga halnya dengan pengaruh antara partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan menunjukkan adanya pengaruh yang positif signifikan dengan tingkat signifikansi probabilitasnya ($p < 0,000$) di bawah 0,05.

Hasil penelitian ini secara keseluruhan menunjukkan bahwa manajer yang diberi wewenang untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan benar-benar melakukan tugas dan fungsinya serta dapat meningkatkan komitmen pada tujuan sehingga akan mempengaruhi kinerja manajerial. Dengan kata lain semakin tinggi partisipasi para manajer dalam penyusunan anggaran secara menyeluruh mencerminkan semakin tinggi pula adanya komitmen terhadap tujuan dan juga terhadap kinerja manajerialnya.

Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa komitmen tujuan sebagai variabel yang berfungsi sebagai variabel *intervening* tidak layak lagi digunakan sebagai variabel antara (*intervening*). Hal tersebut ditunjukkan oleh nilai *koefisien*

path, bahwa pengaruh langsung antara partisipasi dalam penyusunan anggaran sebesar 0,496 lebih besar dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung melalui komitmen tujuan sebesar 0,192. sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel komitmen tujuan dalam penelitian ini tidak lagi sebagai variabel *intervening* tetapi berfungsi sebagai variabel *moderating*.

5.2. Implikasi

5.2.1. Implikasi Teoritis

Implikasi teoritis sebagai agenda penelitian akan datang dari temuan penelitian ini yaitu bahwa penelitian-penelitian di masa akan datang dapat menguji secara bersama antara komitmen tujuan dan kinerja manajerial dengan pengaruhnya terhadap partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan waktu dan tempat yang berbeda. Fungsi variabel komitmen tujuan sebaiknya digunakan dalam penelitian selanjutnya sebagai *variable moderating*, sebab dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengaruh langsung lebih besar dari pengaruh tidak langsung. Selain itu dapat pula menguji variabel-variabel lainnya yang belum diuji dalam penelitian ini seperti kepuasan kerja, *job involvement*, dan *fairness* (kejujuran).

Penelitian yang akan datang disamping menggunakan kuesioner hendaknya menggunakan metode wawancara langsung. Dengan tujuan untuk mengetahui seberapa jauh peran serta dari para manajer terhadap partisipasi dalam penyusunan anggaran, sebab partisipasi yang tinggi akan dapat mempengaruhi komitmen pada tujuan (Kriztin, 2002). Selain itu metode wawancara dapat mengatasi masalah bias persepsi responden tentang item pertanyaan sehingga

maksud pertanyaan dapat dipahami responden dan akhirnya menghasilkan data yang akurat.

5.2.2. Implikasi Praktik

Implikasi praktik yang dapat disumbangkan penelitian ini yaitu perlunya kesempatan yang diberikan pimpinan perusahaan kepada manajer tingkat bawahnya atau karyawan yang lebih rendah sehingga dengan adanya partisipasi tersebut dapat meningkatkan komitmen para manajer pada tujuan, sehingga dapat mempengaruhi kinerja manajerial menjadi lebih baik.

5.3. Keterbatasan

Keterbatasan penelitian ini adalah pada rerangka sampel yang terbatas pada Rumah Sakit yang berdomisili / beroperasi di Jawa Tengah dan DIY. Hal ini mungkin berbeda apabila diperluas tidak hanya wilayah Jateng dan DIY (di seluruh Indonesia dan semua tipe). Keterbatasan selanjutnya bahwa metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah survei melalui kuesioner. Dalam penelitian ini tidak melakukan wawancara atau terlibat langsung dalam aktivitas di organisasi Rumah Sakit, sehingga simpulan yang diambil hanya berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen secara tertulis. Keterbatasan lainnya adalah jumlah sampel yang digunakan belum memenuhi kriteria sampel yang baik, yaitu jumlah sample yang digunakan belum mendekati jumlah populasi yang ada. Selain itu metode pengumpulan data yang masih belum mampu meningkatkan *respon rate*. Selain itu keterbatasan lainnya dalam penelitian ini adalah bahwa penelitian ini tidak dapat digeneralisir untuk seluruh

perusahaan jasa. Karena dalam penelitian ini hanya menggunakan sampel yang terbatas pada rumah sakit yang bertipe A, B dan C. Sehingga hasil penelitian ini dapat digeneralisir sebatas untuk Rumah Sakit.

DAFTAR PUSTAKA

- Abennety, MA & Stoel Winder, 1991, Budget use, task uncertainty, system goal orientation and sub unit performance, a test of the "fit" hypothesis in not for profit hospital, *Accounting Organization and Society*, hal 105-120
- Abriani Puspaningsih, 2002, Pengaruhpartisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kepuasan kerja dan kinerja manajerial, *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, hal 65-79
- Adams, J. S. 1965, Inequity in social Exchange, *In Advances in experimental Psychology*, vol 2, 267-299
- Ahrens, T. and J. F. Dent, 1998, Accounting and organizations: Realizing the richness of field research, *Journal of Management Accounting Research* vol. 10:1-40
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People. Ithaca : School of Business and Public Administration. Cornel University.*
- Bambang Supomo, 1998. "Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia". *Kelola* No 18/VII. 61-84.
- Brownell, P., & Hirst, M. 1986. "Reliance on accounting information, budgetary participation, and task uncertainty : test of three-way interaction". *Journal of Accounting Research*, 24, 241-249
- , and McInnes, 1986, Budgetary participation, motivation and managerial performance, *The Accounting Review* 60 (4): 587-600
- Brockner, J., B. M. Wienfeld, and C. L. Martinn, 1995, Decision frame, procedural justice, and survivors reaction to job layoffs, *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 3 (1) 59-68.
- Cherrington, David J. dan J. Owen Cherrington. 1973. "Appropriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process". *Journal of Accounting Research*. (Suplemen). pp. 225-253.
- Chong, V. K., K. M. Chong, 2002, Budget goal commitment and information Effects of budget participation: A structural Equation modelling Approach, *Behavioral Research In Accounting* Vol 1, hal 65-86.

- Cohen, R. L., 1987, Distributive justice: Theory and research, *Social Justice Research* 1: 19-40
- Comerford, SE & Abernety MA, 1999, Budgetary and the management of role conflict in hospitals, *Behaviour Research in Accounting*, Hal 144-159
- Demski, J., & Feltham, G. 1978 . "Economic incentives in budgetary control systems". *The Accounting Review*, 53, 336-359.
- Drtna et all, 1996, Continous budgeting at the HON Company, *Management Accounting*, January
- Dunk, A.S, 1989, Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: A Note, *Accounting, Organization and Society* 14 (4): 321-324
- Earley, P. C., E. A. Lind, 1987, Procedural justice and participation in task selection: The role of control in mediating justice judgments, *Journal of Personality and Social Psychology*, 56 (6), 1148-1160.
- Fisher, J. G, Contingency theory, management control system and firm outcome: Past results and future directions, *Behavioral Research in Accounting*
- Gilliland, s. w., 1993, The perceived fairness of selection systems: An organizational justice perspective, *Academy of Management Review* 18 (4): 694-734.
- Govindarajan, A., 1986, Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives, *Decesion Sciences* vol. 17, 496-516.
- Gul, F.A., J.S.L. Tsui, S.C.C. Fong, dan H.Y.L. Kwok. 1995. "Decentralization as a Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hongkong Evidence". *Accounting and Business Research*. Vol. 25. pp. 107-113.
- Greenberg, J., 1990, Organizational justice: Yesterday, today and tommorow, *Journal of management* 16 (2), 399-432.
- , 1993, The social side of fairness: interpersonal and informational classes of organizational justice, in justice in the workplace: *Approaching Fairness in Human Resource Management*, edited by R. Cropanzano, 79-103, Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Hair, J. F, Anderson, R.E, Tatham, R.L. & Black, W.C. 1995 *Multivariate Data Analysis*, New Jersey: Prentice Hall

- Hansen, Don R. dan M.M. Mowen 2000. *Management Accounting*, 5th Edition. South-Western College Publishing Hollensbe, E.C., James P. G., 2000, Group pa-or-performance plans: the role on spontaneous goal setting, *Academy of Management Review* Vol 25, 864-872
- Hammer, Michael and James Champy, 1993, Reengineering the corporation: a manifesto for business Revolution, *Harper Business*, New York.
- Homans, G. C., 1961, *Social Behaviour: Its elementary forms*, New york, Ny: Harcourt, Brace and world.
- Hofstede, G. 1968. The Game of Budget Control : How Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them. *Van Gorcum*. Netherlands.
- Imam Ghozali, 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro*
- Kanfer, R., Phillip L. A., Todd C. M., Brad D., and Leissa N, 1994, Goal setting condition of practice, and task performance: Aresource allocation perspective, *Journal of Applied Psychology* Vol 79, 826-835
- Klein, Howard J., 1998, A field study of the influence of situational constraints leader-member exchange and goal commitment on performance, *Academy of Management journal*, 88-95
- Kenis. I, 1979. "Effects of budgetary goal characteristics on management attitudes and performance", *The Accounting Review*, 54, 707-721.
- Kosgaard, M. A., D. M. Schweiger, and H. J. Sapienza, 1995, Building commitment, attachment and trust in strategic decision-making teams: The role of procedural justice, *Academy of Management Journal* 38 (1): 60-84
- Kren, leslie, 1992, Budgetary participation an managerial performance: The Impact of Information and Invernonmental Uncertainly, *The Accounting Review*, pp 511-526
- Kriztin W., 2002, The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting, *Behavioral research In Accounting* vol. 14, 247-271.
- Lawrence P. Kalbers & Timothy J. Forgarty 1995 " Professionalism and Its Consequences: A study of Internal auditors", *Auditing: Journal of Practice*, 14, 64-85.

- Latham, G. P., and T. P. Steele, 1983, The motivational effects of participation versus goal setting on performance, *Academy of Management* 26, 406-417
- Laventhal, G. S., 1980, What should be done with equity theory? In social exchange: *Advances in Theory and Research*, 27-55
- Libby, T., 1999, The influence of voice in explanation on performance on partisipative budgeting setting, *Accounting Organizations and society* 24, 125-137.
- Lind, E. A. and T. Tyler, 1988, *The social psychology of procedural justice*, New York , NY: Plenum Press.
- , R. Kanfer, and P. C. Early, 1990, Voice control, and procedural justice: instrumental and non instrumental concern in fairness judgments, *Journal of Personality and Social Psychology* 59 (5):952-959.
- Lindquist, T. M., 1995, Fairness as an antecedent to participative budgeting: examining the effects distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance, *Journal of Management Accounting Research* vol. 7:122-147
- Locke, E. A., G. P. Latham, and M. Erez, 1998, The determinants of goal commitment, *Academy of Management Review* 13 (1): 23-39.
- Magner, N., and R. B. Walker, 1994, Responsibility center managers reactions to justice in budgetary resource allocation, *Advances in management Accounting* vol 3; 237-253.
- Mahanoy, T., T. H. Jerdee, and S. J. carroll, 1963, Development of managerial performance: A research Approach, Cincinnati, Oh: *South-Western Publishing Company*.
- Merchant, K.A. 1981. "The Design of The Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behaviour and Performance". *The Accounting Review*. Vol. LVI. No. 4. October. pp. 813-829.
- Mia, L., 1988, Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation, *Accounting Organizations and Society*, 13 (5): 465-475.
- Milani, K, 1975. "Budget setting, performance and attitudes", *The Accounting Review*, 50, 274-284.

- Murray, D., 1990, The performance effects of participative budgeting: An integration of intervening and moderating variables, *Behavioral Research In Accounting* vol. 2, 104-123
- Mustikawati, R. 1999. "Pengaruh *Locus of Control* dan Budaya Paternalistik terhadap Keefektifan Penganggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial". *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*. Vol. 1 No. 2. Agustus. pp. 96-112.
- Nur Indriantoro, 1993. The effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction With Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables, *Disertasi* (tidak dipublikasikan)
- Poerwati, T. 2001. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial : Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Variabel Moderating*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Robbins., S.P. 2001. Perilaku Organisasi : Konsep, Kontroversi, Aplikasi. Jilid 1 Edisi Bahasa Indonesia. *Prenhallindo*.
- Riyadi, S. 1998. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Gadjah Mada* (tidak dipublikasikan).
- Riyanto, LS, B. 1999. "The Effect of Attitude, Strategy and Decentralization on the Budget Participation". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 2 No. 2. Juli. pp. 136-153.
- Shields, J., & Shields. M. 1998. "Antecedents of participative budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, 23, 49-76.
- Shields, M. & Waller, W. 1988. "A Behavioral study of accounting variables in performance incentive contracts", *Accounting Organizations and Society*, 13, 581-594.
- Shields, M., & Young, S.M. 1993. "Antecedents and consequences of participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information", *Journal of Management Accounting Research*, 5, 265-280
- Siegel, Marconi, HR, 1989, Behavior accounting, *Cincinnati, Ohio, South Western Publishing co.*
- Steward, Thomas A., 1995, Why budgets are bad for business? *Prentice Hall, New Jersey*

Sukardi. 2002. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial : Motivasi Kerja dan Kultur Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Badan Usaha Koperasi di Jawa Tengah). *Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro* (tidak dipublikasikan).

Young, S. M., & Lewis. B. 1995. Experimental incentive contracting research in management accounting , In Ashton, R & Ashton, A. *Judgment and decision making research in accounting and auditing*, Cambridge, UK: Cambridge University Press.