

**PENGARUH STRUKTUR ORGANISASIONAL  
DAN *LOCUS OF CONTROL* TERHADAP  
HUBUNGAN ANTARA PENGANGGARAN PARTISIPATIF  
DENGAN KINERJA MANAJERIAL  
PADA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK  
( Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah )**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi**



**Diajukan oleh :**

**Nama : Mila Mumpuni**

**NIM : C4COO2357**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCA SARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
SEMARANG  
2005**

Tesis Berjudul

**PENGARUH STRUKTUR ORGANISASIONAL DAN *LOCUS OF CONTROL*  
TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PENGANGGARAN PARTISIPATIF  
DENGAN KINERJA MANAJERIAL PADA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK  
( Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah )**

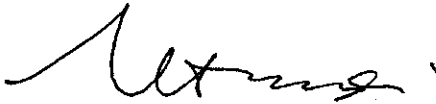
yang dipersiapkan dan disusun oleh

MILA MUMPUNI

telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 7 Maret 2005  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Susunan Tim Penguji

Pembimbing Utama / Ketua



**Dr. Mochamad Nasir, Msi., Akt**

Pembimbing / Anggota

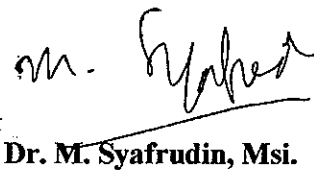


**Drs. Didik Ardiyanto, Msi., Akt.**

Anggota Tim Penguji



**Dr. Arifin Sabani, Mcom. Hons**



**Dr. M. Syafrudin, Msi.**



**Dra. Zulaikha, Msi.**

Semarang, Maret 2005

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Sains Akuntansi

Ketua Program



**Dr. Mochamad Nasir, Msi., Akt.**

## PERNYATAAN

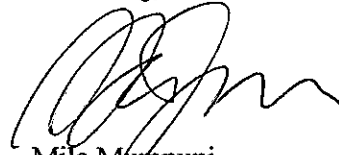
Saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Mila Mumpuni

NIM : C4C002357

menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya sendiri, belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjaan pada Perguruan Tinggi dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis/diterbitkan orang lain kecuali secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam Daftar Pustaka.

Semarang, Februari 2005



Mila Mumpuni  
NIM. C4C002357

*Moto :*

*To Win Is To Beat Ourselves*

*Terimakasih Tetuka Sena Putra  
Di memoriam 14 Oktober 2003 8pm  
Kamu pernah ada dan selalu ada*

## ABSTRACT

Generally, inconsistency result in the previous research about the relationship between participative budgeting and managerial performance could be intermediated by the contingency theory; which enable another variables act as moderating variable or intervening variable. Specifically, with the official validation of UU No.1 / 2004; government as a hybrid organization have to able serve the community with no profit oriented and the activity based in efficiency and effectiveness. The aim of this research is to examine the relationship between participative budgeting and managerial performance empirically, and to examine whether the organization structure and locus of control are moderating variable that influence the relationship between participative budgeting and managerial performance in the Central Java hybrid public sector organization. The purpose of this research is to know the role of participation budgeting, locus of control, and managerial performance in public sector organization.

The samples of this research are taken from the population hybrid public sector organization in Central Java. From 184 questionnaires sent to the respondents, there were 52 respondents that send their answer back, but only 42 questionnaires that fulfill the requirements to be processed in final analysis. Hypotheses testing technique that used to examine the relationship between participative budgeting and managerial performance is simple linear regression. To examine the interaction influence of two contingency factors (organizational structure and locus of control) use moderated regression analysis.

The empirical result use simple regression shows that participative budgeting influence the managerial performance significantly in public sector organization. Meanwhile, the result of empirical analysis use moderated regression shows that interaction between participative budgeting and organizational structure does not effects managerial performance significantly. The interaction between participative budgeting and locus of control effects managerial performance in public sector organization. Interaction between participative budgeting, organizational and locus of control does not effects managerial performance significantly in public sector organization. In the other words, the improvement of decentralize organization structure increase the optimum human resources competence that involve in public sector organization budgeting process.

*Keywords: Participative Budgeting, Managerial Performance, Organizational Structure, Locus of Control, Public Sector Organization*

## ABSTRAKSI

Secara umum, ketidakkonsistenan hasil penelitian mengenai hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial yang dilakukan peneliti-peneliti terdahulu dapat ditengahi dengan teori kontingensi; yang memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderating atau variabel intervening. Secara khusus, dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004; pemerintah sebagai organisasi yang bersifat *hybrid* harus mampu bertindak dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat tanpa mengutamakan keuntungan dan kegiatannya berdasarkan prinsip efisiensi dan efektivitas. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji secara empiris ada tidaknya hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial serta menguji secara empiris apakah struktur organisasi dan *locus of control* merupakan variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik yang bersifat *hybrid* di Jawa Tengah. Kegunaan penelitian ini untuk mengetahui seberapa jauh peran penganggaran partisipatif dan *locus of control* maupun kinerja manajerial pada organisasi sektor publik.

Dari 184 kuesioner yang dikirimkan, terdapat 52 kuesioner yang mengirimkan kembali jawaban mereka. Dan hanya 42 kuesioner yang memenuhi syarat untuk diolah dan diikuti dalam analisis akhir. Teknik pengujian hipotesis yang digunakan untuk menguji hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial adalah regresi sederhana. Untuk menguji pengaruh interaksi dari dua faktor kontingensi yaitu struktur organisasional dan *locus of control* digunakan *moderated regression analysis*.

Hasil empiris dengan menggunakan regresi sederhana menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif secara signifikan berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada organisasi sektor publik. Sedangkan hasil empiris dengan menggunakan *moderated regression analysis* menunjukkan bahwa interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur organisasional secara signifikan tidak mempengaruhi kinerja manajerial; dan interaksi antara penganggaran partisipatif dan *locus of control* secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial pada organisasi sektor publik. Interaksi antara penganggaran partisipatif, struktur organisasional dan *locus of control* secara signifikan tidak mempengaruhi kinerja manajerial pada organisasi sektor publik. Dengan kata lain, peningkatan struktur organisasi yang lebih terdesentralisasi sehingga meningkatkan pengoptimalan kompetensi sumber daya manusia yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran di lingkungan organisasi sektor publik.

Kata kunci : penganggaran partisipatif, kinerja manajerial, struktur organisasional, *locus of control*, organisasi sektor publik

## KATA PENGANTAR

Syukur kepada Tuhan Yang Maha Kasih atas karunia-Nya yang tidak pernah berkesudahan, terlebih limpahan berkat-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini sebagai salah satu syarat guna mencapai gelar Magister Sains Akuntansi pada Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.

Tesis ini masih jauh dari sempurna dan semua itu tidak lepas dari keterbatasan penulis dalam pengetahuan dan pengalaman. Dengan dukungan berbagai pihak baik moril maupun materiil hingga selesainya tesis ini; melalui kesempatan ini penulis menyampaikan terima kasih kepada :

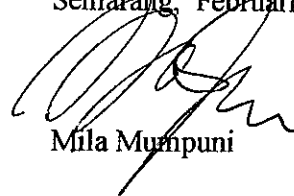
1. Bapak Dr. Mohammad Nasir, Msi., Akt. ; selaku Ketua Program Studi Magister Sains Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro sekaligus sebagai Pembimbing Utama yang telah memberi kesempatan untuk mengikuti pendidikan hingga selesai pada Program Magister Sains Akuntansi serta dengan penuh kesabaran memberikan bimbingan serta kesediaan waktu dalam menyelesaikan tesis ini.
2. Bapak Drs. Didik Ardiyanto, Msi., Akt ; selaku Pembimbing Anggota yang dengan penuh kesabaran memberikan bimbingan dan kesediaan waktu dalam menyelesaikan tesis ini.
3. Bapak Dr. Arifin, M.Com, Hons; Bapak Dr. M. Syafrudin, Msi.; dan Ibu Dra. Zulaikha, Msi. selaku Dewan Penguji Sidang Tesis yang telah memberi kritikan maupun saran kepada peneliti.

4. Seluruh Dosen Pengampu Mata Kuliah pada Program Magister Sains Akuntansi khususnya Prof. Dr. Imam Ghozali, M.Com yang telah memberikan wawasan yang luas selama proses belajar mengajar.
5. Seluruh Staf Admisi Program Magister Sains Akuntansi yang telah membantu kelancaran proses pembelajaran maupun administrasi dari awal kuliah sampai dengan penyelesaian tesis ini.
6. Terkasih pasangan kekasih Soenardjo-Soeripti yang terus mendukung dalam doa, moril dan materiil kepada penulis ( Be a good daughter for the best parent) .
7. Endang Retnaningrum, Yan Rike Rochani, Hastana Suka, dan Teguh Priyono sebagai kakak terkasih; Kak Abeth, Dik Kris, Vinel, Mas Hekso, dan Mas Budimul sebagai teman dan sahabat sekaligus tim kerja yang solid. Terima kasih bersedia direpoti baik materiil, moril dan spirituil (doa=red).
8. Rekan-rekan Balai Diklat Keuangan III di Semarang khususnya Pak Budi , Dik Ayu juga Nak Maya yang tidak henti-hentinya memberi dukungan kepada penulis ( We're a good team, aren't we?).
9. Rekan-rekan MAKSI Angkatan VIII Sore khususnya Melia "Mojaco" (mengerti dan menerima apa adanya aku, thanks jeng); Merry "Komting" (mauliaste godang madi hamu, ito); Yanti "Sanchai" (Lulus S2 kamu punya target lain lho.); Ayu "The Angel" (Kiranya tetap menjadi malaikat dimanapun anda berada, amin); Elisa "Akt" (dukungan sms dan doa, trims banget jeng); Pak Samsulihin (Matur suwun bantuannya ke Pak Munawir); Dik Imam (Trims buat kuesionernya); terima kasih atas omelan kasih sayang yang mendorong penulis untuk bersemangat dalam menyelesaikan tesis ini.

10. Terkasih “Kangmas” yang bangkitkan semangat penulis untuk “segera” menyelesaikan tesis ini ( because of you...my life has changed, thank you for the love and the joy you bring..., aishiteru).
11. Para Responden dan pihak-pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu atas bantuan untuk pengisian kuesioner.

Akhir kata, penulis berharap dengan segala kekurangan dan keterbatasan tesis ini kiranya dapat bermanfaat. Semoga.

Semarang, Februari 2005



Mila Mumpuni

## DAFTAR ISI

	Halaman
<b>HALAMAN JUDUL</b>	i
<b>HALAMAN PENGESAHAN</b>	ii
<b>SURAT PERNYATAAN KEASLIAN TESIS</b>	iii
<b>MOTTO DAN PERSEMBAHAN</b>	iv
<b>ABSTRAKSI</b>	v
<b>KATA PENGANTAR</b>	vi
<b>DAFTAR ISI</b>	viii
<b>DAFTAR GAMBAR</b>	ix
<b>DAFTAR GRAFIK</b>	xii
<b>DAFTAR TABEL</b>	xiii
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b>	xiv
<b>BAB I PENDAHULUAN</b>	<b>1</b>
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Perumusan Masalah	9
1.3. Tujuan Penelitian	11
1.4. Manfaat Penelitian	12
1.5. Sistematika Penulisan Tesis	12
<b>BAB II TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS</b>	<b>15</b>
2.1. Telaah Pustaka	15
2.1.1. Pengertian dan Manfaat Penganggaran bagi Manajemen	15
2.1.2. Partisipasi Anggaran	22
2.1.3. Struktur Organisasi	24
2.1.4. Locus Of Control	27
2.1.5. Kinerja Manajerial	29
2.1.6. Karakteristik Organisasi Sektor Publik	32
2.2. Review Penelitian Terdahulu dan Hipotesis	39

	halaman
2.2.1	Hubungan Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial 39
2.2.2.	Hubungan Struktur Organisasional ( <i>Organizational Structure</i> ) terhadap Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial 40
2.2.3.	Hubungan <i>Locus of Control</i> terhadap Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial 42
2.2.4.	Hubungan antara Penganggaran Partisipatif, Struktur Organisasional dan <i>Locus of Control</i> dengan Kinerja Manajerial 45
<b>BAB III</b>	<b>METODE PENELITIAN</b> 47
3.1.	Jenis dan Sumber Data 47
3.2.	Populasi Dan Teknik Pengambilan Sampel 47
3.3.	Metode Pengumpulan Data 49
3.4.	Definisi Operasional Variabel 50
3.4.1.	Penganggaran Partisipatif ( $X_1$ ) 50
3.4.2.	Struktur Organisasional ( $X_2$ ) 50
3.4.3.	Locus of Control ( $X_3$ ) 51
3.4.4.	Kinerja Manajerial (Y) 51
3.5.	Teknik Analisis 52
3.5.1.	Pengujian Kuesioner 52
3.5.1.1.	Uji Validitas 52
3.5.1.2.	Uji Reliabilitas 52
3.5.2.	Pengujian Hipotesis 53
3.5.2.1.	Regresi Sederhana 53
3.5.2.2.	Moderated Regression Analysis (MRA) 53
<b>BAB IV</b>	<b>PEMBAHASAN DAN HASIL PENELITIAN</b> 56
4.1.	Gambaran Umum Responden 56
4.2.	Profil Responden 57

	halaman
4.2.1. Pengujian Data	61
4.2.1.1. Uji Validitas	61
4.2.1.2. Uji Reliabilitas	63
4.3. Uji Asumsi Klasik	64
4.3.1 Uji Multikolinieraitas	65
4.3.2 Uji Autokorelasi	68
4.3.3. Uji Heterokedastisitas	68
4.3.4. Uji Normalitas	71
4.4. Uji Hipotesis	74
4.4.1. Hubungan Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial	74
4.4.2. Hubungan Struktur Organisasional ( <i>Organizational Structure</i> ) terhadap Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial	76
4.4.3. Hubungan <i>Locus of Control</i> terhadap Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial	79
4.4.4. Hubungan antara Penganggaran Partisipatif, Struktur Organisasional dan <i>Locus of Control</i> dengan Kinerja Manajerial	82
4.5. Hasil Dan Interpretasi Hasil Penelitian	85
<b>BAB V PENUTUP</b>	
5.1. Kesimpulan	92
5.2. Saran	94
<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	97

## DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 2.1. Tipe – tipe Organisasi	33
Gambar 2.2. Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif, Struktur Organisasional dan Kinerja Manajerial	41
Gambar 2.3. Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif, <i>Locus of Control</i> dan Kinerja Manajerial	44
Gambar 2.4. Model Penelitian	46

## DAFTAR GRAFIK

	halaman
Grafik 4.1. Uji Heterokedstisitas Pengaruh $X_1$ Terhadap Y	69
Grafik 4.2. Uji Heterokedstisitas Pengaruh $X_1$ dan $X_2$ Terhadap Y	70
Grafik 4.3. Uji Heterokedstisitas Pengaruh $X_1$ dan $X_3$ Terhadap Y	70
Grafik 4.4. Uji Heterokedstisitas Pengaruh $X_1$ , $X_2$ dan $X_3$ Terhadap Y	71
Grafik 4.5. Uji Normalitas Pengaruh $X_1$ Terhadap Y	72
Grafik 4.6. Uji Normalitas Pengaruh $X_1$ dan $X_2$ Terhadap Y	73
Grafik 4.7. Uji Normalitas Pengaruh $X_1$ dan $X_3$ Terhadap Y	73
Grafik 4.8. Uji Normalitas Pengaruh $X_1$ , $X_2$ dan $X_3$ Terhadap Y	74

## DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 4.1. Analisis Pengembalian Kuesioner	58
Tabel 4.2. Profil Responden	59
Tabel 4.3. Hasil Uji Validitas	63
Tabel 4.4. Uji Reliabilitas	64
Tabel 4.5. Uji Multikolinearitas Interaksi $X_1$ dan $X_2$ Terhadap Y	66
Tabel 4.6. Uji Multikolinearitas Interaksi $X_1$ dan $X_3$ Terhadap Y	66
Tabel 4.7. Uji Multikolinearitas Interaksi $X_1$ , $X_2$ dan $X_3$ Terhadap Y	67
Tabel 4.8. Hasil Uji Autokorelasi	68
Tabel 4.9. Hasil Analisis Regresi Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Kinerja Manajerial	75
Tabel 4.10. Hasil Analisis Regresi Hubungan Struktur Organisasional Terhadap Pengaruh Penganggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial	77
Tabel 4.11. Hasil Analisis Regresi Hubungan <i>Locus of Control</i> Terhadap Pengaruh Penganggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial	80
Tabel 4.12. Hasil Analisis Regresi Hubungan Penganggaran Partisipatif, Struktur Organisasional dan <i>Locus of Control</i> Terhadap Kinerja Manajerial	83
Tabel 4.13. Ringkasan Hasil Uji Regresi	85

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	Kuesioner
Lampiran 2	Data Mentah Penelitian
Lampiran 3	Validitas dan Reliaabilitas Variabel Penganggaran Partisipatif ( $X_1$ )
Lampiran 4	Validitas dan Reliabilitas Variabel Struktur Organisasional ( $X_2$ )
Lampiran 5	Validitas dan Reliabilitas Variabel <i>Locus of Control</i> ( $X_3$ )
Lampiran 6	Validitas dan Reliabilitas Variabel Kinerja Manajerial (Y)
Lampiran 7	Hasil Regresi $X_1$ Terhadap Y (n=42)
Lampiran 8	Hasil Regresi $X_1$ Terhadap Y (n=41)
Lampiran 9	Hasil Regresi $X_1$ Terhadap Y (n=40)
Lampiran 10	Hasil Regresi $X_1$ dan $X_2$ Terhadap Y (n=42)
Lampiran 11	Hasil Regresi $X_1$ dan $X_2$ Terhadap Y (n=41)
Lampiran 12	Hasil Regresi $X_1$ dan $X_2$ Terhadap Y (n=40)
Lampiran 13	Hasil Regresi $X_1$ dan $X_3$ Terhadap Y (n=42)
Lampiran 14	Hasil Regresi $X_1$ dan $X_3$ Terhadap Y (n=41)
Lampiran 15	Hasil Regresi $X_1$ dan $X_3$ Terhadap Y (n=40)
Lampiran 16	Hasil Regresi $X_1$ , $X_2$ dan $X_3$ Terhadap Y (n=42)
Lampiran 17	Hasil Regresi $X_1$ , $X_2$ dan $X_3$ Terhadap Y (n=41)
Lampiran 18	Hasil Regresi $X_1$ , $X_2$ dan $X_3$ Terhadap Y (n=40)
Lampiran 19	Frekuensi Hasil Kuesioner Variabel Struktur Organisasi
Lampiran 20	Frekuensi Hasil Kuesioner Variabel <i>Locus of Control</i>

# BAB I PENDAHULUAN

## 1.1. Latar Belakang

Suatu organisasi dapat berfungsi dan efektif apabila mempertimbangkan *resources* dan *effort* dari karyawan yang umumnya mengarah pada tujuan kolektif perusahaan secara keseluruhan, termasuk di dalamnya mengenai proses penganggaran. Untuk menjamin tercapainya tujuan kolektif tersebut dapat dilakukan dengan menggunakan mekanisme pengendalian organisasi seperti struktur organisasi (Anderson & Warkov, 1961; Ouchi, 1977 dalam Anderson & O'Reilly, 1981). Struktur organisasi yang jelas dalam pembaganan akan menjadikan para manajer dan karyawan mengetahui bagaimana mereka menyesuaikan struktur dan tujuan serta apa yang akan mereka lakukan. Cara kerja dalam organisasi untuk mencapai pengendalian dan koordinasi akan memberikan pengaruh penting dalam mencapai efektivitas organisasi.

Anggaran merupakan alat manajemen yang terutama digunakan untuk mengendalikan efisiensi operasi. Pentingnya pengendalian efisiensi adalah sebagai bagian dari pencapaian tujuan optimalisasi laba. Optimalisasi laba bukanlah satu-satunya tujuan suatu organisasi, melainkan salah satu tujuan sebagai hasil akhir dari pencapaian tujuan mendasar lainnya, yaitu : a) tujuan; b) produksi; c) penjualan ; d) sumber daya manusia; e) penelitian dan pengembangan dan lain- lain.

Anggaran juga merupakan pedoman kerja dan sasaran yang ingin dicapai oleh suatu organisasi. Anggaran juga dapat digunakan oleh manajemen sebagai alat bantu

untuk mengetahui kinerja ( *performance* ) dan dapat memotivasi manajemen dalam upaya untuk mencapai kinerja yang lebih baik di masa yang akan datang.

Konsep penganggaran memerlukan komitmen yang kuat dari manajemen pada semua tingkatan, baik pimpinan maupun manajer dan karyawan sebagai bawahan. Semua manajer dalam setiap jenjang organisasi mendapatkan peran tertentu untuk melaksanakan aktivitasnya guna mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Oleh karena itu, seorang manajer harus memiliki persepsi yang jelas mengenai peran mereka dalam mencapai sasaran anggaran sehingga dapat memiliki komitmen untuk mencapainya. Dengan demikian langkah selanjutnya adalah diperlukannya partisipasi manajer sebagai pelaksana anggaran dalam proses penganggaran untuk menyelaraskan tujuan setiap bagian dalam organisasi sebagai pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara keseluruhan, dengan harapan kinerja yang diperoleh sesuai dengan yang diharapkan oleh organisasi.

Konsep penganggaran yang kuat akan terwujud pada struktur organisasi yang memberikan dasar bagi fungsi organisasi. Desentralisasi merupakan pendelegasian wewenang dan tanggung jawab kepada para manajer. Tingkat pendelegasian itu sendiri menunjukkan sampai seberapa jauh manajemen yang lebih tinggi mengizinkan manajemen yang lebih rendah untuk membuat kebijakan secara independen ( Heller dan Yulk, 1969 ).

Pendelegasian yang diberikan kepada manajemen yang lebih rendah (*subordinate*) dalam otoritas pembuatan keputusan ( *decision making* ) akan diikuti pula dengan tanggung jawab terhadap aktivitas yang mereka lakukan. Otoritas disini

memberikan pengertian sebagai hak untuk menentukan penugasan sedangkan tanggung jawab adalah kewajiban untuk mencapai tugas yang telah ditetapkan ( Hellriegel dan Slocum, 1978).

Desentralisasi itu perlu dilakukan karena adanya kondisi administratif yang semakin kompleks, begitu pula dengan tugas dan tanggung jawab sehingga perlu pendistribusian otoritas pada manajemen yang lebih tinggi ( Gordon dan Miller, 1976 ). Thomson (1967) menegaskan bahwa desentralisasi dibutuhkan sebagai respon terhadap lingkungan yang tidak dapat diramalkan. Dengan demikian, struktur organisasi memiliki peran penting dalam mempengaruhi kinerja pada tingkat organisasi maupun tingkat sub unit ( Van de Ven, 1985). Pengaruh ini terjadi karena dengan desentralisasi, penetapan kebijakan dilakukan oleh manajer yang lebih memahami kondisi unit yang dipimpinnya sehingga kualitas kebijakan diharapkan menjadi lebih baik.

Desentralisasi pada struktur organisasi dapat menghasilkan informasi akuntansi yang diharapkan ( dalam hal ini yang berkaitan dengan proses penyusunan anggaran ) apabila dikendalikan individu yang memiliki *personality* yang ditunjukkan melalui *locus of control*. Meskipun faktor personalitas saja tidak cukup menjelaskan variasi dalam perilaku seorang manajer (Mc Gee et al, 1978 dalam Prasetyo, 2002). Faktor personalitas maupun faktor situasional secara sendiri-sendiri dianggap tidak cukup dalam memprediksi perilaku seorang manajer. Untuk memperoleh suatu prediksi yang lebih akurat, maka kedua faktor harus dipertimbangkan secara bersama-sama (Kenrick dan Dantchik, 1993).

Lefcourt (1982) menyatakan bahwa manajer yang memiliki *internal locus of control* akan lebih memperhatikan dan lebih siap untuk belajar terhadap lingkungan disekitarnya. Hal ini menunjukkan bahwa manajer dengan *internal locus of control* lebih menyadari pentingnya informasi yang relevan dalam menghadapi situasi lingkungan yang tidak pasti. Sebaliknya manajer yang memiliki *external locus of control*, yang meyakini ketidakberdayaannya, cenderung tidak mau belajar dan merasa tidak perlu untuk memilih informasi yang relevan.

Penelitian mengenai hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja dan kepuasan yang merupakan bagian dari topik *Behavioral Accounting* telah banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Ketidakkonsistenan hasil penelitian antar peneliti ditengahi dengan digunakannya teori kontingensi (*contingency theory*). Teori ini menyebutkan bahwa perbedaan hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja mungkin disebabkan oleh perbedaan situasi atau kondisional (Govindrajan, 1986 dalam Supomo dan Indriantoro, 1998). Teori ini memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *moderating* atau variabel *intervening* (Murray, 1990 dalam Lucyanda, 2001). Lebih lanjut disarankan adanya variabel *intervening* dan variabel *moderating* yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Teori ini juga diperlukan untuk mengevaluasi efektivitas penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja.

Beberapa faktor yang memungkinkan terjadinya perbedaan hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial diantaranya **perbedaan budaya**

(Frucot dan Shearon,1991; Indriantoro,1993), **informasi akuntansi** (Nazaruddin,1998), **struktur organisasi** ( Gordon dan Narayanan, 1984; Gul et al,1995; Chia, 1995; Mia dan Mia,1996; Supomo,1998; Nazaruddin,1998; Lucyanda,2001), **motivasi** (Brownell dan Mc Innes, 1986; Mia,1988; Lucyanda,2001), **pelimpahan wewenang** (Riyadi,1998) ataupun *locus of control* ( Brownell, 1981; Frucot dan Shearon,1991; Haliman,1997; Indriantoro,1993,2000; Lucyanda,2001). Faktor kontingensi yang akan digunakan adalah **struktur organisasi dan locus of control**. Kedua faktor tersebut diukur mampu berperan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial mengingat keterlibatan manajer atau individu suatu organisasi dalam proses penyusunan anggaran tidak dapat dipisahkan dengan pembagian tugas dalam jabatan yang diatur oleh peraturan formal organisasi maupun perilaku individu yang ditampilkan melalui sikap dan keyakinan di dalam visi mereka dalam organisasi.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang telah dilakukan Riharjo (2001) menjelaskan bahwa interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur desentralisasi organisasi secara signifikan memengaruhi kinerja manajerial dan tidak signifikan mempengaruhi kepuasan kerja ; dan interaksi antara penganggaran partisipatif dan *locus of control* tidak signifikan mempengaruhi kinerja manajerial dan kepuasan kerja pada organisasi publik.

Kinerja manajerial dan kepuasan kerja merupakan suatu topik yang paling banyak diperdebatkan dan kontroversial. Banyak pimpinan organisasi berpendapat bahwa karyawan yang memperoleh kepuasan kerja adalah karyawan yang mempunyai kinerja yang baik (Gibson,2000). Dengan kata lain kepuasan kerja merupakan akibat

dari kinerja karyawan yang dihasilkan dalam aktualisasi diri di dalam suatu organisasi. Oleh karena itu, pada penelitian ini tidak meneliti pada kepuasan kerja melainkan hanya pada kinerja manajerial.

Penelitian umumnya dilakukan pada organisasi sektor swasta yang murni berorientasi pada bisnis atau laba (*pure profit organization*). Sedangkan pada penelitian ini akan dilakukan pada organisasi sektor publik khususnya pada organisasi yang dibentuk pemerintah sebagai instansi di lingkungan pemerintah untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas (Rihardjo, 2001).

Rihardjo (2001) meneliti pada organisasi sektor publik yaitu organisasi kesehatan, organisasi pendidikan dan BUMN/D. Hasil penelitian tersebut belum dapat menjawab penganggaran partisipatif yang lebih spesifik mengingat karakteristik organisasi sektor publik yang masih bersifat umum. Sedangkan pada realita dihadapkan bahwa proses penyusunan anggaran di tiap obyek penelitiannya tidak sama. Misalnya, meskipun organisasi BUMN/D dan organisasi kesehatan tergolong organisasi sektor publik akan tetapi dalam pelaksanaan pelayanannya kepada masyarakat, BUMN/D lebih *profit oriented* dibandingkan dengan organisasi kesehatan. Oleh karena itu, penelitian saat ini dilakukan pada hanya organisasi kesehatan ( dalam hal ini Rumah Sakit Umum Daerah ).

Di era yang serba otonomi daerah semenjak digulirkannya Undang-Undang 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah (diperbaharui Undang-Undang 32 Tahun 2004),

Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) dihadapkan pada kedewasaan dalam memberdayakan segala kemampuan yang dimiliki untuk melayani masyarakat namun berkaitan dengan kedudukan RSUD sebagai kekayaan daerah maka rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan dan kinerja RSUD disusun dan disajikan sebagai bagian yang tidak dipisahkan dari rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan pemerintah daerah.

Pola pikir dan pola kerja yang awalnya hanya mengelola sumber dana yang digulirkan dari pemerintah pusat, sejak diberlakukannya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, RSUD tidak hanya mampu mengelola dana tapi mampu mengumpulkan sumber dana dengan berkinerja organisasi swasta yang *profit oriented* namun tetap sebagai organisasi yang dibentuk pemerintah sebagai pelayan masyarakat.

Sebelum adanya otonomi daerah, Sistem Kesehatan Nasional (SKN) sebagai sistem pelayanan kesehatan di Indonesia yang menjadi acuan pembangunan kesehatan di Indonesia. Sejak tahun 2001, SKN ini tidak relevan lagi untuk dijadikan acuan lagi, sistem baru perlu disusun guna menjadi pedoman pembangunan kesehatan di daerah.

Pola kajian proses penyusunan rencana tahunan Departemen Kesehatan dan Dinas Kesehatan (dalam hal ini Rumah Sakit) di daerah seharusnya terdapat perubahan dan pengembangan sikap serta tanggapan terhadap proses penyusunan anggaran, baik yang menggunakan APBN ( untuk Departemen Kesehatan ) maupun APBD baik yang bersumber dari Dana Alokasi Umum (DAU), Dana Alokasi Khusus (DAK) dan Pendapatan Asli Daerah (PAD). Perubahan atau pengembangan sikap ini perlu karena

RSUD diberikan ketentuan khusus atau tersendiri oleh pemerintah daerah dalam pengelolaan anggaran; hal ini mengingat karakteristik RSUD sebagai Badan Layanan Umum yang hasil pelayanannya merupakan salah satu sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD) sekaligus sebagai organisasi yang melayani masyarakat tanpa memprioritaskan utama keuntungan.

Dari sisi akuntansi pemerintah, pemerintah daerah dewasa ini dituntut untuk mampu mempertanggungjawabkan keuangan melalui penyusunan Laporan Pertanggungjawaban yang diuji akuntabilitasnya maupun transparansinya kepada publik atau masyarakat umum (dalam hal ini diwakili oleh DPRD). Dengan kata lain, RSUD sebagai bagian dari aset pemerintah daerah pun harus mampu memberikan kontribusi dalam pelaksanaan penggunaan APBD yang efisien, efektif dan transparan.

Mengingat sumber pendanaan sebagai sumber pembiayaan operasional RSUD setelah era otonomi dibawah pengawasan pemerintah daerah setempat, maka sudah selayaknya dalam penyusunan anggaran harus tercakup visi, misi dan tujuan RSUD sebagai pelayan masyarakat sekaligus pelaku bisnis (dalam hal ini jasa). Bukan hal yang mudah bagi RSUD untuk meningkatkan kualitas pelayanan mengingat sebelum era otonomi daerah sumber pendanaan operasional dari pemerintah pusat. Saat ini pembiayaan dari pemerintah pusat hanya yang bersifat dekosentrasi saja.

Dengan berdasarkan hal-hal tersebut di atas, pada penelitian ini mengambil sampel penelitian manajer-manajer / pimpinan-pimpinan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) yang berkaitan langsung dengan proses penyusunan anggaran di wilayah Propinsi Jawa Tengah.

## 1.2. Perumusan Masalah

Ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu yang berkaitan dengan hubungan antara penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial telah diteliti oleh peneliti-peneliti terdahulu. Hasil-hasil tersebut menyatakan bahwa kinerja dinyatakan efektif apabila tujuan anggaran tercapai dan bawahan mendapat kesempatan terlibat atau berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran serta memotivasi bawahan mengidentifikasi dan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran, menerima kesepakatan anggaran dan melaksanakannya sehingga dapat menghindari dampak negatif anggaran yaitu faktor kriteria kinerja, sistem penghargaan dan konflik (Dunk, 1990; Nur Indriantoro, 1993; Bambang Supomo, 1998)

Motivasi penelitian ini adalah adanya hasil penelitian mengenai topik kinerja dan kepuasan yang masih banyak diperdebatkan dan kontroversial. Banyak pimpinan organisasi percaya bahwa karyawan yang memperoleh kepuasan adalah karyawan yang mempunyai kinerja yang baik. Beberapa penelitian yang pernah dilakukan menunjukkan hasil yang saling bertentangan; misalnya, Anderson dan O'Reilly (1981) menunjukkan bahwa aspek-aspek sistem pengendalian berkaitan dengan kinerja tetapi tidak berkaitan dengan kepuasan. Hasil tersebut bertentangan dengan Steers (1976) dalam Anderson dan Reilly (1981) yang menunjukkan bahwa atribut *task-goal* berkaitan dengan *attitude* tetapi tidak berkaitan dengan kinerja. Selanjutnya peneliti lain menyebutkan bahwa penganggaran partisipatif (*participative budgeting*) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang positif antara partisipasi (*participation*) dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja (Wagner, 1994; Indriantoro, 2000). Akan tetapi penelitian yang pernah

dilakukan oleh Milani (1975); Riyadi (2000) dan Supomo dan Indriantoro (1998) dalam Lucyanda (2001). Sedangkan penelitian yang dilakukan Sterdy (1960); Brian & Locke (1967) dalam Lucyanda (2001) ditemukan hubungan negatif antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

Selanjutnya penelitian yang berkaitan dengan struktur organisasi, pernah dilakukan oleh Gordon dan Narayanan (1984); Gul dan Chia (1994); Gul et al (1995); Chia (1995); Miah dan Mia (1996) yang hasilnya karakteristik informasi akuntansi manajemen tergantung pada variabel konstektual organisasi yaitu desentralisasi.

Penelitian yang berkaitan dengan *locus of control* (Frucot dan Shearon, 1991) mengemukakan bahwa perbedaan budaya mempengaruhi *locus of control* dan proses partisipasi penganggaran yang berdampak terhadap kinerja dan kepuasan manajerial. Pada penelitian tersebut disebutkan bahwa pengaruh *locus of control* terhadap kepuasan manajerial tidaklah signifikan.

Penelitian ini menggabungkan variabel struktur organisasi pada penelitian Nazaruddin (1998) dan variabel *locus of control* (Frucot dan Shearon, 1991). Sedangkan yang membedakan dengan penelitian sebelumnya adalah obyek penelitian dengan mengambil organisasi sektor publik khususnya pada organisasi rumah sakit.

Berdasarkan uraian di atas maka *research questions* yang timbul dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

Apakah ada hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial yang dipengaruhi struktur organisasi dan locus of control sebagai variabel moderating pada organisasi sektor publik?

Beberapa *subsidiary research questions* yang timbul pada studi ini adalah sebagai berikut :

1. Apakah ada hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik ?
2. Apakah struktur organisasi merupakan variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik ?
3. Apakah *Locus of Control* merupakan variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik ?
4. Apakah ada hubungan antara penganggaran partisipatif, struktur organisasi dan *locus of control* dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik ?

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Adapun tujuan penelitian dalam studi ini adalah :

1. Menguji secara empiris ada tidaknya hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik.
2. Menguji secara empiris apakah struktur organisasional merupakan variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik.

3. Menguji secara empiris apakah *Locus of Control* merupakan variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik.
4. Menguji secara empiris ada tidaknya hubungan antara penganggaran partisipatif, struktur organisasi dan *locus of control* dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik.

#### **1.4. Manfaat Penelitian**

Manfaat yang diharapkan dapat diperoleh dalam studi ini adalah sebagai berikut:

1. Memberikan informasi yang bermanfaat bagi manajemen organisasi sektor publik, seberapa jauh peran penganggaran partisipatif atau partisipasi dalam proses penganggaran mempengaruhi kinerja manajerial .
2. Menunjukkan bukti empiris mengenai ada tidaknya pengaruh struktur organisasi terhadap hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik
3. Menunjukkan bukti empiris mengenai ada tidaknya pengaruh *Locus of Control* terhadap hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik.

#### **1.5.Sistematika Penulisan Tesis**

Sistematika pembahasan hasil penelitian ini adalah sebagai berikut :

#### **BAB I : PENDAHULUAN**

Pada bab ini diuraikan deskripsi pemikiran yang menjadi latar

belakang penelitian yang selanjutnya dijadikan sebagai dasar bagi peneliti untuk merumuskan pertanyaan riset ( research queastions) yang akan diteliti. Di samping itu juga dikemukakan mengenai tujuan penelitian dan manfaat yang diharapkan dapat diperoleh dari penelitian.

## BAB II : TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Berisikan telaah literatur yang berhubungan dengan topik penelitian yang didasarkan pada teori-teori dan bukti-bukti empiris penelitian sebelumnya serta hipotesis penelitian

## BAB III : METODE PENELITIAN

Pada bab ini diuraikan tentang metoda penelitian yang digunakan, antara lain metode yang digunakan peneliti dalam penyampelan dan pengumpulan data, penggunaan instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel penelitiab beserta pengujian terhadap instrumen tersebut serta metode statistik yang digunakan untuk menganalisis data dalam pengujian hiptesis serta sistematika penulisan

## BAB IV : ANALISIS HASIL PENELITIAN

Dalam bab ini akan diuraikan deskripsi dan analisis data serta pengujian hipotesis dan pembahasan

## BAB V : SIMPULAN DAN KETERBATASAN PENELITIAN

Berisi simpulan hasil penelitian dan juga dikemukakan keterbatasan penelitian dengan harapan penelitian ini dapat disempurnakan pada

penelitian-penelitian selanjutnya serta kemungkinan pengembangan pada penelitian berikutnya.

## **BAB II**

### **TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS**

#### **2.1. Telaah Pustaka**

##### **2.1.1. Pengertian Dan Manfaat Penganggaran Bagi Manajemen**

Pentingnya anggaran sebagai alat untuk mencapai tujuan sudah diakui dan telah banyak dipraktekkan. Akan tetapi pihak manajemen selalu dihadapkan pada suatu masalah mendasar, yaitu “ apa dan bagaimana cara yang harus dilakukan untuk mengefektifkan pelaksanaan anggaran ?” atau dengan pertanyaan yang lebih operasional, “apa dan bagaimana upaya yang harus dilakukan agar sasaran-sasaran anggaran yang ditetapkan dapat dicapai oleh para manajer atau para pelaksana secara memuaskan?”. Pertanyaan ini merupakan pertanyaan mendasar yang harus dapat dijawab, agar pengendalian anggaran dapat dilakukan secara efektif ( Putra, 1994).

Menurut Hofstede (1968), anggaran ditujukan untuk memotivasi bawahan dalam mendukung proses penganggaran dan mencapai sasaran anggaran. Tujuan ini hanya akan tercapai bila bawahan memiliki sikap positif terhadap sebagai berikut : 1) proses penganggaran; 2) pekerjaan/pelaksanaan anggaran; dan 3) terhadap pencapaian sasaran anggaran.

Pencapaian tujuan perusahaan tidak terlepas dari pencapaian tujuan setiap individu. Setiap individu akan menerima tujuan organisasi, bila kegiatan dalam suatu organisasi memberi kontribusi secara langsung atau tidak langsung pada tujuan pribadi

masing-masing individu ( Herbert, 1974 dalam Putra, 1994 ). Karena keterikatan antara tujuan-tujuan tersebut, manajemen perlu mengintegrasikan pola perilaku yang diarahkan kepada tujuan dengan suatu pendekatan administratif. Pendekatan yang diterapkan akan efektif bila mampu memotivasi pegawai mencapai tujuan organisasi.

Motivasi setiap individu melatarbelakangi setiap individu berbuat untuk mencapai tujuan tertentu. Motif penting yang menyebabkan manusia bekerja adalah untuk memenuhi suatu kebutuhan ( *needs* ). Kebutuhan merupakan alat motivasi setiap individu tetapi berbeda intensitasnya antara masing-masing individu karena dipengaruhi oleh situasi yang spesifik.

Anggaran adalah *output* dari penganggaran. Pada dasarnya anggaran merupakan suatu dokumen perusahaan yang berisi rencana operasi yang dikuantitaskan melalui penganggaran. Penganggaran adalah suatu proses yang didalamnya termasuk proses pengembangan dokumen anggaran dan diadministrasikan. Alasan utama penyusunan anggaran dalam suatu organisasi adalah untuk menjabarkan rencana-rencana kegiatan selama suatu periode yang spesifik ke dalam ukuran kuantitas yang mudah diukur, untuk mengendalikan kegiatan-kegiatan organisasi agar tidak menyimpang dari rencana yang telah digariskan.

Beberapa literatur akuntansi manajemen mendefinisikan anggaran berbeda antara penulis yang satu dengan penulis lainnya. Perbedaan tersebut mungkin disebabkan karena pengertian anggaran tersebut disusun untuk tujuan yang berbeda-beda. Meskipun secara umum dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa pengertian anggaran adalah suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter

standar dan satuan ukuran lain dalam suatu periode tertentu, biasanya mencakup jangka waktu satu tahun.

Hanson (1996) dalam Riyadi (1998) mendefinisikan anggaran sebagai pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam melaksanakan kegiatan selama periode tersebut. Sedangkan penulis lain mendefinisikan bahwa anggaran adalah suatu rencana yang rinci, yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang, yang menunjukkan sumber dan penggunaan sumber daya suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, dari suatu kebijaksanaan yang harus dicapai dalam periode tersebut dengan maksud untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan ( Anthony, 1989 dalam Putra, 1994 ). Anggaran juga merupakan komponen sentral akuntansi manajemen dalam sektor publik untuk kegiatan *planning*, *coordinating*, *organizing* dan *controlling*. Anggaran mencerminkan kegiatan organisasi yang penekanannya pada jangka pendek.

Anggaran adalah suatu alat yang esensial untuk dapat menghubungkan antara proses perencanaan dan proses pengendalian dalam suatu organisasi. Karena keterbatasan sumberdaya yang dimiliki oleh suatu organisasi maka tidaklah cukup bagi organisasi tersebut jika hanya membuat atau merumuskan tujuan tetapi juga harus menyusun perencanaan untuk mencapainya. Keterbatasan sumber daya yang dimiliki memaksa mereka untuk merencanakan dan melakukan pengendalian.

Akuntansi manajemen memegang peran krusial dengan menyediakan informasi yang diperlukan untuk mengoperasikan sistem perencanaan dan pengendalian ( Jones &

Pendlebury, 1996). Pengendalian manajemen disini dimaksudkan bahwa adanya suatu proses dengan para manajer untuk menjamin dilaksanakannya strategi yang telah ditetapkan. Disebutkan demikian karena salah satu tahap penting dari proses pengendalian manajemen adalah penyusunan anggaran. Anggaran disusun untuk menjabarkan tujuan dan strategi organisasi ke dalam tujuan/sasaran dan rencana jangka pendek, yang lebih rinci, yang terutama bermanfaat sebagai sarana pengendalian operasional.

Sedangkan menurut Merchant (1981) dalam Putra (1994) mengemukakan bahwa sistem penganggaran adalah suatu kombinasi dari *information flows* dengan proses dan prosedur administratif yang umumnya merupakan bagian integral dari perencanaan jangka pendek dan sistem pengendalian suatu organisasi. Berdasarkan pernyataan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa informasi akuntansi manajemen diperlukan pada tahap perencanaan untuk menentukan aktivitas-aktivitas apa yang akan dilakukan dan sumber daya yang akan dibutuhkan. Lebih lanjut lagi disimpulkan bahwa akuntansi manajemen juga dibutuhkan pada tahap pengendalian untuk mengukur seberapa efektif organisasi dalam mencapai tujuan dan sejauh mana efisiensi penggunaan sumber daya telah dicapai.

Penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran setiap manajer dalam mencapai tujuan organisasi atau bagian dari tujuan organisasi. Penyusunan anggaran memerlukan kerjasama para manajer dari berbagai jenjang organisasi dengan persyaratan-persyaratan tertentu guna menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat perencanaan dan sekaligus sebagai alat pengendalian. Karena

tanpa terpenuhinya persyaratan-persyaratan tersebut maka sistem anggaran tidak akan efektif bahkan hanya akan menimbulkan biaya yang sia-sia saja. Syakhroza (2000) mengemukakan bahwa anggaran telah menjadi sebuah kegiatan *ceremonial* dalam perusahaan, ia dibutuhkan tetapi tidak digunakan sebagai alat manajemen untuk melakukan perencanaan dan pengendalian perusahaan. Beberapa persyaratan anggaran menurut Syafri (1996) antara lain: 1) harus ada komitmen kuat dari pimpinan; 2) sistem dan fungsi manajemen harus berjalan; 3) sistem pengawasan juga harus berjalan; 4) struktur organisasi harus berfungsi dengan baik; 5) sistem informasi akuntansi harus didesain untuk mencatat tanggung jawab setiap bagian; 6) komunikasi harus lancar; 7) harus ada skala waktu dan tepat waktu; 8) harus dapat diterima dan dipahami semua karyawan dan 9) sistem anggaran harus ditindaklanjuti.

Manfaat penyusunan dan penerapan anggaran bagi manajemen organisasi menurut Helkamp (1990) :

1. *Planning*, anggaran mendorong manajemen untuk merencanakan dan mengantisipasi masa yang akan datang.
2. *Organizing*, anggaran membantu untuk menetapkan sumber daya ekonomi dalam bentuk keuangan dan membuat manajer menyadari keterbatasan sumber-sumber daya tersebut.
3. *Controlling*, anggaran menyediakan manajer, target prestasi yang realistis dengan jalan membandingkan hasil yang sebenarnya terjadi dengan yang telah ditetapkan.

4. *Coordination*, anggaran dapat mengkoordinasikan berbagai lapisan organisasi dan membuat setiap manajer menyadari bagaimana aktivitas yang berbeda dapat saling melengkapi satu sama lain.
5. *Communication*, anggaran dapat menjadi alat komunikasi bagi berbagai manajer yang digunakan untuk tukar menukar informasi yang berkenaan dengan tujuan.
6. *Motivation*, anggaran merupakan motivasi manajerial dalam bentuk tujuan yang telah ditetapkan terlebih dahulu.

Sedangkan Mulyadi (1990) menjelaskan beberapa fungsi anggaran sebagai berikut :

1. Anggaran merupakan hasil akhir proses penyusunan rencana rencana kerja.
2. Anggaran merupakan cetak biru aktivitas yang akan dilaksanakan perusahaan di masa yang akan datang
3. Anggaran berfungsi sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit organisasi dalam perusahaan dan yang menghubungkan manajer bawah dengan manajer atas.
4. Anggaran berfungsi sebagai tolok ukur yang dipakai sebagai pembanding hasil operasi sesungguhnya.
5. Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian yang memungkinkan manajemen menunjuk bidang yang kuat dan lemah bagi perusahaan.
6. Anggaran berfungsi sebagai alat untuk mempengaruhi dan memotivasi manajer dan karyawan agar senantiasa bertindak secara efektif dan efisien sesuai dengan tujuan organisasi.

Fungsi-fungsi yang disebutkan di atas lebih diorientasikan pada organisasi sektor *privat*, akan tetapi bukan berarti pada organisasi sektor publik manfaat anggaran tersebut berbeda. Jones (1996) berpendapat bahwa teknik-teknik akuntansi manajemen yang terdapat pada organisasi sektor privat dapat diterapkan pada organisasi sektor publik. Sedangkan menurut Henley (1992) dalam memilih teknik akuntansi manajemen untuk organisasi sektor publik perlu dipertimbangkan pula konteks di mana informasi tersebut disediakan dan digunakan.

Manfaat anggaran yang dikemukakan oleh Jones dan Pendlebury (1996) adalah sebagai berikut :

- 1) Menentukan pendapatan ( *income* ) dan pengeluaran ( *expenditure* ).
- 2) Sebagai alat bantu di dalam pembuatan kebijakan dan perencanaan.
- 3) Pengotorisasian terhadap pengeluaran di masa yang akan datang.
- 4) Menyediakan dasar untuk pengendalian pendapatan dan pengeluaran.
- 5) Pembentukan standar untuk mengevaluasi kinerja.
- 6) Sebagai pemotivator bagi manajer dan pekerja.
- 7) Mengkoordinasikan aktivitas dari berbagai tujuan organisasi.

Sedangkan menurut Maddox (1999) anggaran mempunyai 5 ( lima ) tujuan umum yaitu :

- 1) Anggaran memudahkan pelaksanaan strategi di dalam pelaksanaan operasi
- 2) Anggaran dapat digunakan untuk mengalokasikan sumber daya
- 3) Anggaran dapat dijadikan sebagai alat untuk memotivasi manajemen

- 4) Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk mengendalikan pengeluaran
- 5) Anggaran dapat digunakan untuk mengkomunikasikan perencanaan dan harapan

### **2.1.2. Partisipasi Anggaran**

Keterlibatan manajer dalam organisasi sebagai satu alat untuk menilai kinerja dan alat untuk menentukan tujuan merupakan salah satu cara untuk menyelaraskan tujuan. Hal ini berarti partisipasi dapat disebut sebagai cara efektif untuk menyelaraskan tujuan pusat pertanggungjawaban dengan tujuan perusahaan secara menyeluruh ( Siegel dan Marconi, 1989 ).

Partisipasi dalam penyusunan anggaran menyebabkan sikap bawahan terhadap pekerjaan dan perusahaan ( Milani, 1975 ). Apabila bawahan diberi kesempatan untuk berpartisipasi; akan mendorong atau membantu atasan dengan memberikan informasi yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun lebih akurat. Dikatakan demikian karena dalam proses penyusunan anggaran, aspirasi bawahan lebih diperhatikan (Sterdy,1960), sehingga bawahan dapat melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang dapat dicapai menurut kemampuan mereka ( Brownell dan Mc Innnes, 1986 ; Dunk, 1993 ).

Yang dimaksud partisipasi anggaran menurut Brownell (1982) adalah sebagai berikut suatu proses di mana manajemen tingkat bawah diberi kesempatan untuk terlibat, mempunyai pengaruh pada proses penyusunan anggaran. Sedangkan menurut Milani (1975) partisipasi anggaran merupakan tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan individu dalam proses perancangan anggaran. Sedangkan menurut Merchant

(1981) sistem anggaran merupakan suatu kombinasi dari arus informasi dengan prosedur dan proses administratif yang umumnya menjadi bagian integral dari perencanaan jangka pendek dan pengendalian dari suatu organisasi.

Milani membedakan antara anggaran partisipatif dengan non partisipatif, dimana anggaran partisipatif menyebabkan sikap respektif bawahan terhadap pekerjaan dan perusahaan ( Milani,1975 ). Argyris (1952) juga mengungkapkan perbedaan partisipasi yaitu antara partisipasi sesungguhnya dengan *pseudoparticipation*. Partisipasi sesungguhnya berarti bahwa individu dapat secara spontan atau bebas melakukan diskusi atau memberikan masukan, sedangkan dalam *pseudoparticipation* manajer tidak sungguh-sungguh menyetujui tentang apa yang diputuskan, tetapi mereka menyatakan karena perusahaan atau organisasi membutuhkan persetujuan mereka.

Adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran, diharapkan akan meningkatkan kinerja karyawan. Hal ini berdasarkan pada pemikiran bahwa ketika tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui maka karyawan akan menginternalisasikan tujuan atau satandar yang ditetapkan dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena merasa ikut terlibat dalam penyusunan ( Milani, 1975 ). Lebih lanjut disebutkan bahwa internalisasi tujuan oleh para manajer akan meningkatkan efektivitas organisasi karena konflik potensial antara tujuan individu dengan tujuan organisasi dapat dikurangi bahkan dapat dihilangkan.

Partisipasi penyusunan anggaran akan meningkatkan kecenderungan yang lebih besar dari karyawan untuk menerima tujuan anggaran yang telah ditetapkan karena

karyawan merasa ikut serta memegang kendali. Hal ini mendorong karyawan terikat pada komitmen yang lebih tinggi untuk mencapai tujuan anggaran tersebut.

Bagaimanapun partisipasi anggaran juga memiliki sisi kelemahan, seperti yang diungkapkan oleh Siegel dan Marconi (1989) bahwa partisipasi akan memungkinkan terjadinya slack/kesenjangan anggaran; yaitu dimana para manajer tingkat bawah tidak akan memberikan seluruh informasi yang mereka miliki pada saat penyusunan anggaran (Dunk, 1993). Partisipasi justru akan berdampak negatif terhadap organisasi/perusahaan jika partisipasi yang ada adalah partisipasi semu (*pseudoparticipation*) yaitu yang ditampilkan nampaknya berpartisipasi tetapi pada kenyataannya tidak berpartisipasi. Menurut Argyris (1952), hal tersebut terjadi bila manajer tingkat atas memegang kendali total pada proses penyusunan anggaran dan mencari dukungan partisipasi bawahannya, dengan berusaha mendapatkan penerimaan formal dari bawahan atas anggaran yang disusun tetapi tidak memberikan kesempatan kepada bawahannya untuk berpendapat atau memberikan masukan penyusunan anggaran. Argyris (1952) menyebutkan bahwa pada akhirnya partisipasi sesungguhnya sangat jarang terjadi dalam proses penyusunan anggaran.

### **2.1.3. Struktur Organisasi**

Daft (1998) mendefinisikan bahwa struktur organisasi sebagai :

- (1) desain hubungan dalam penyampaian laporan-laporan secara formal, desain susunan hirarki organisasi dan penentuan luasnya jangkauan pengawasan;

- (2) terdiri dari individu – individu yang membentuk suatu kelompok yang dapat digolongkan ke dalam unit-unit organisasi, seperti departemen-departemen, bagian-bagian, dan kelompok-kelompok kerja ;
- (3) desain sistem-sistem yang berguna untuk kehandalan melaksanakan komunikasi, koordinasi dan integrasi semua aktivitas kerja dalam organisasi.

Salah satu hal yang dapat mengukur efektivitas struktur organisasi adalah pembagian kerja (diferensiasi) yang dapat dilihat secara horisontal maupun vertikal ( Soetjipto,2004 ). Diferensiasi horisontal mengindikasikan pembagian kerja yang jelas ( tidak ada tumpang tindih dan tidak ada pekerjaan yang ‘tidak bertuan’ ) antara posisi – posisi yang berkedudukan sejajar, sedangkan diferensiasi vertikal menggambarkan pembagian kerja yang jelas antara posisi-posisi yang berkedudukan tidak sejajar. Diferensiasi vertikal sebetulnya lebih tepat disebut dengan pembagian wewenang.

Menurut Burns dan Stalker (1966), secara umum terdapat dua macam struktur organisasi yaitu mekanistik dan organik. Dalam struktur organisasi yang mekanistik, pekerjaan terdiferensiasi secara horisontal dengan baik sedangkan kewenangan terpusat pada posisi di tingkat atas ( tersentralisasi ). Karena itulah maka mekanisme integrasinya adalah hirarkikal. Banyak pakar organisasi yang mengidentikkan struktur organisasi mekanistik sebagai struktur organisasi vertikal mengingat rentang kendali yang sempit ( sebagai akibat tersentralisasinya kewenangan sehingga struktur terlihat meninggi ).

Disisi lain, struktur organisasi yang organik, diferensiasi horisontalnya tidak sebaik struktur organisasi mekanistik karena ada beberapa tugas yang menjadi tanggung jawab bersama (*joint tasks*). Sebagai konsekuensinya, mekanisme integrasinya lebih

rumit yaitu melalui komite atau kelompok kerja. Selain itu, kewenangan terdistribusi pada posisi di level bawah (terdesentralisasi), biasanya pada komite atau kelompok kerja pengintegrasikan, untuk mempercepat gerak langkah organisasi. Ostroff (1999) menganalogikan struktur organisasi organik sebagai struktur organisasi horisontal mengingat rentang kendali setiap posisi yang lebih lebar dibandingkan dengan struktur organisasi mekanistik, sejalan dengan terdesentralisasinya kewenangan sehingga struktur tampak datar (*flat*).

Taylor (1911) berpendapat bahwa seorang pekerja akan menjadi amat produktif apabila mengerjakan tugas-tugas tertentu dan sama secara berulang-ulang. Produktivitasnya menjadi optimal karena ia menjadi mahir dalam mengerjakan tugas-tugas tersebut. Diperkuat oleh Fayol (1949) diungkapkan bahwa spesialisasi hanya dapat tercipta melalui pembagian kerja (diferensiasi horisontal) yang jelas.

Yang menjadi hambatan adalah pembagian kerja yang ada belum tentu sesuai dengan situasi yang akan datang, yang dimaksud belum sempat seseorang menguasai kelompok tugas, sudah ada perubahan komposisi tugas. Hal ini tidak sejalan dengan pemikiran Taylor dan Fayol. Burns (1963) berpendapat bahwa struktur organisasi yang vertikal tidak sesuai untuk lingkungan yang berubah.

Berkembang pada pilihan ke struktur organisasi yang horisontal. Kelebihan struktur model ini yaitu : 1) desentralisasi kewenangan, dengan kondisi demikian proses pengambilan keputusan tidak harus mengalir ke atas; 2) terletak pada mekanisme integrasinya, maksudnya adanya komite atau kelompok kerja membuat kewenangan

para atasan semakin marginal karena kini komite atau kelompok kerja inilah yang secara *de-facto* merupakan pengambil keputusan.

Dengan kata lain, kelebihan struktur organisasi yang horisontal dibandingkan vertikal terletak pada pengambilan keputusan yang dilakukan secara kelompok (*team decision making*). George dan Jones (2002) mengungkapkan bahwa pengambilan keputusan secara kelompok dapat menghasilkan keputusan yang lebih berkualitas dibandingkan pengambilan keputusan secara individual mengingat aktornya lebih dari satu sehingga perspektifnya lebih luas (multidimensi). Juga pengambilan keputusan secara kelompok lebih menjamin kelulusan implementasi keputusan karena lebih banyak pihak yang terlibat.

#### **2.1.4. Locus of Control**

*Locus of control* adalah atribut kepribadian yang mencerminkan tingkatan di mana seseorang umumnya merasakan suatu peristiwa yang terjadi di bawah kesadaran pengendalian (pengendalian diri dari dalam atau *internal locus*) atau dibawah kendali hal lain yang bersifat lebih kuat (wadah pengendalian diri dari luar atau *external locus*) (Rotter, 1966, 1990). Karena adanya pengendalian diri dari luar ini maka dinyatakan bahwa hal tersebut berhubungan akibat kurangnya suatu pembelajaran dan tindakan yang bersifat pasif dan pengendalian lingkungan lebih berhubungan dengan *self efficacy* yang kuat.

Lord de Vader dan Allinger (1986) dalam Lucyanda (2001) melaporkan hasil penemuannya bahwa banyak ciri kepribadian yang penting adalah dikaitkan dengan

perilaku kepemimpinan secara lebih banyak daripada yang pernah ditunjukkan oleh literatur yang populer mengenai kepemimpinan. Para manajer yang berorientasi internal menampakkan keyakinan yang lebih besar terhadap kemampuan mereka untuk mempengaruhi lingkungan, lebih mampu dalam menghadapi situasi yang penuh tekanan, lebih banyak mengandalkan cara pemberian pengaruh yang terbuka dan supportif, menekankan strategi perusahaan yang lebih berisiko dan inovatif serta menghasilkan kinerja kelompok dan perusahaan yang lebih tinggi daripada yang dilakukan manajer yang berorientasi eksternal (Anderson, 1977; Kipnis, 1976; Miller dan Touiouse, 1986)

Howell dan Avolio (1993) dalam Preasetyo (2002) memperkirakan bahwa locus of control terkait langsung dengan rating kepemimpinan transformasional dan unit manajer selanjutnya. Kepemimpinan transformasional diperkirakan akan mempengaruhi secara positif terhadap kinerja unit. Menurut Leftcourt (1982) karakter pribadi pemimpin mempengaruhi perilaku kepemimpinan yang ditampakkan, yaitu para pemimpin yang berorientasi internal menyampaikan rasa determinasi dan keyakinan di dalam visi mereka. Serta para pemimpin transformasional meningkatkan motivasi dan kinerja para pengikut, menghasilkan tingkat kinerja unit yang lebih tinggi.

Penelitian yang dilakukan oleh Miller et al (1982) dan Rotter (1966) menunjukkan bahwa orientasi internal meningkatkan imajinasi, daya serap dan tendensi untuk bertindak dan inovatif. Oleh karenanya dimungkinkan bahwa satu cara pemimpin transformasional meningkatkan kinerja unit bisnis adalah menekankan strategi yang kreatif dan menyertakan risiko.

### 2.1.5. Kinerja Manajerial

Penilaian kinerja seakan-akan hanya ditujukan untuk tujuan evaluasi saja dan mengesampingkan tujuan yang lain seperti tujuan pengembangan kompetensi dan kemampuan individu dalam melaksanakan tugas serta tujuan strategik lainnya. (Ghorpade dan Chen, 1995) mengemukakan beberapa hal yang berhubungan dengan realitas penilaian kinerja saat ini antara lain :

- (1) aktivitas penilaian kinerja dilakukan pada semua organisasi tanpa terkecuali baik itu organisasi besar dan kecil, organisasi pemerintah dan swasta, maupun organisasi lokal dan multinasional.
- (2) Penilaian kinerja merupakan aktivitas yang benar-benar melibatkan konsekuensi individu dan organisasi. Dari perspektif organisasi, penilaian yang keliru dapat mengakibatkan kekeliruan dalam menilai dengan menghargai performance yang buruk atau tidak menghargai performance yang baik. Dari perspektif individu, hasil penilaian kinerja memiliki implikasi penting bagi kelanjutan di masa yang akan datang dengan organisasi. Penilaian kinerja yang positif dapat membuat individu semakin dihargai oleh organisasi misalnya dengan dipromosikan, digaji lebih tinggi dan sebagainya. Sedangkan penilaian kinerja yang negatif dapat membuat individu menjadi frustrasi dan membatasi diri dari keanggotaannya.
- (3) Penilaian kinerja merupakan aktivitas kompleks yang dihadapi oleh sebagian besar *appraisers* sehingga ia mengalami kebingungan dalam menentukan bobot penilaian yang tepat, akurat dan sesuai. Penilaian menjadi lebih sulit karena banyaknya variabel tambahan dan kualitas yang dikehendaki. Peningkatan kompleksitas ini

tidak sebanding dengan tantangan yang dihadapi oleh appraisers. Kekompleksan penilaian membuat appraisers mengalami kesulitan dalam menentukan kriteria untuk membuat sistem penilaian yang baik dan harus memasukkan variabel-variabel seperti *observability*, *measurability*, *job relatedness*, kepentingan kesuksesan kerja, *controllability* dan *practicality*.

- (4) Penilaian kinerja cenderung melibatkan unsur politik dalam organisasi. Hal ini berkaitan dengan kompleksitas proses dan keaslian organisasi manusia. Individu-individu dalam organisasi bekerja sama untuk memproduksi output yang bernilai, namun pada dasarnya individu-individu tersebut juga bersaing satu sama lain untuk memperoleh bagian dari kesuksesan organisasi. Kemungkinan bahaya dapat muncul melalui unsur politik dalam penilaian kinerja dengan menghargai individu yang disukai dan menyingkirkan individu yang dimusuhinya.

Manajer yang bekerja melalui orang lain pun dinilai kinerjanya. Istilah “orang” di sini bukan saja bawahan dan supervisor, tetapi juga manajer lain dalam organisasi yang bersangkutan. Pengertian “orang” juga mencakup individu-individu di luar organisasi seperti : pelanggan, wakil serikat pekerja dan sebagainya.

Orang-orang ini dan yang lainnya menyediakan barang dan jasa bagi organisasi/ menggunakan produk/ jasa yang dihasilkan organisasi. Dengan demikian, para manajer bekerja dengan siapa saja pada setiap tingkat baik didalam maupun diluar organisasi yang dapat membantunya dalam mencapai tujuan organisasi.

Tujuan para manajer dalam setiap organisasi adalah menciptakan perilaku yang dikoordinasikan sehingga organisasi tersebut dinilai efektif oleh mereka yang

mengevaluasi hasilnya ( Gibson et al, 1994). Posner dan Schmit dalam Stoner & Wankel, 1988 mengatakan tujuan utama manajer adalah menjadikan organisasi efektif. Untuk mencapai efektivitas organisasi, fungsi manajer diarahkan pada kegiatan perencanaan, pengorganisasian, memimpin dan pengendalian ( Gibson et al, 1994 dan Stoner & Wankel, 1988 ).

Perencanaan memungkinkan manajer menetapkan prosedur terbaik untuk mencapai sasaran dan tujuan organisasi. Pengorganisasian merupakan kegiatan merancang dan mengembangkan organisasi agar dapat menjalankan apa yang telah direncanakan dengan berhasil, termasuk didalamnya staffing. Setelah rencana disusun, struktur organisasi telah ditentukan serta staf telah direkrut dan dilatih, langkah yang telah ditetapkan. Fungsi ini dikenal dengan sebutan kepemimpinan ( *leading* ), pengarahan ( *directing* ) dan pemotivasian ( *motivating* ). Akhirnya, manajer harus memastikan bahwa tindakan para anggota benar-benar membawa organisasi ke arah tujuan yang telah ditetapkan. Kegiatan ini merupakan pengendalian manajemen yang meliputi : menetapkan standar kinerja, mengukur kinerja dan mengambil tindakan untuk memperbaiki kinerja yang tidak sesuai dengan standar.

Penilaian kinerja seringkali menimbulkan bias. Penilaian bias ini muncul sebagai akibat penerapan penilaian kinerja yang bersifat subyektif, mengandung unsur politik, hanya berorientasi pada output bukan pada kualitas proses bagaimana individu melaksanakan tugas serta masih adanya mitos-mitos yang tidak benar mengenai penilaian kinerja.

Berkaitan dengan hal tersebut di atas Deming dalam Setyaningum (2004) melontarkan beberapa kritik mengenai penilaian kinerja yaitu sebagai berikut :

- (1) penerapan penilaian kinerja saat ini tidak fair karena penilaian kinerja hanya didasarkan output yang dihasilkan oleh individu. Bila output individu buruk maka kinerjanya dianggap buruk. Sebaliknya bila output individu baik maka kinerjanya akan dianggap baik.
- (2) Penerapan penilaian kinerja saat ini hanya berdasarkan pada pencapaian tujuan tertentu dan mengabaikan kualitas kerja. Individu bebas melakukan apapun demi mencapai tujuan tersebut dan tanpa mempedulikan kualitas kerja yang dilakukannya.
- (3) Penerapan penilaian kinerja saat ini didasarkan pada perbandingan dengan organisasi lain yang kinerjanya lebih baik. Individu yang memiliki kinerja terbaik di organisasi yang memiliki kinerja buruk cenderung dianggap lebih buruk dibandingkan dengan individu yang memiliki kinerja buruk di organisasi yang memiliki kinerja baik.
- (4) Penerapan penilaian kinerja saat ini tidak didasarkan pada *core value* individu namun berdasarkan pada rata-rata output yang dihubungkan dengan kuota dan tujuan-tujuan tertentu.

#### **2.1.6. Karakteristik Organisasi Sektor Publik**

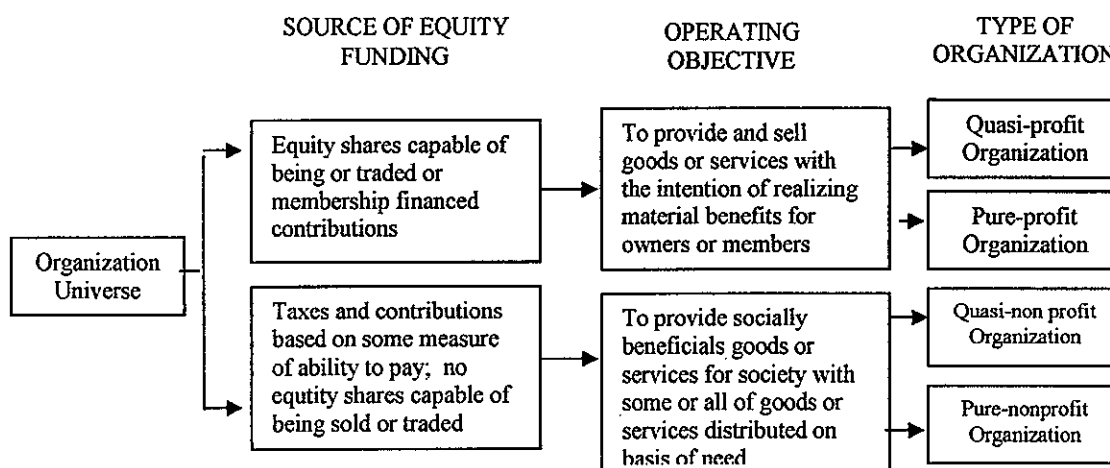
Sebelum diuraikan lebih lanjut mengenai organisasi sektor publik maka ada baiknya dijelaskan terlebih dahulu mengenai organisasi. Seperti kita ketahui bersama

bahwa setiap organisasi didirikan untuk mencapai tujuan tertentu dan untuk mencapai tujuan yang sudah ditetapkan tersebut organisasi mengkonsumsi input untuk menghasilkan output. Dapat diartikan pula ada proses transformasi sumber-sumber ekonomi dari bentuk lain yang lebih bermanfaat atau bernilai lebih tinggi. Meskipun setiap organisasi mengkonsumsi *input* untuk menghasilkan *output* dalam usahanya untuk mencapai tujuan, namun organisasi dapat dibedakan berdasarkan ( Henke & Spoede, 1991) :

1. Sumber pendanaan ekuitas ( *source of equity funding* )
2. Tujuan operasional ( *operating objectives/purposes* )
3. Lingkungan ekonomi ( *economic environment* )
4. Penyebaran barang dan jasa yang disediakan ( *reparability in the goods or service it provides* )

Perbedaan karakteristik organisasi dapat digambarkan sebagai berikut pada Gambar 2.1. di bawah ini.

**GAMBAR 2.1.**  
**TIPE-TIPE ORGANISASI**



Sumber : Henke & Spoede (1991)

Didasarkan pada karakteristik organisasi tersebut di atas, terdapat 3 ( tiga ) tipe organisasi sektor publik yaitu :

1) *Quasi – profit organization*

Quasi-profit organization adalah organisasi yang dibentuk oleh pemerintah kemudian diberi wewenang monopoli dalam bisnis tertentu. Meskipun tidak sepenuhnya, tipe organisasi ini bersifat *profit oriented*, hal ini disebabkan karena beberapa kebijakan yang dibuat masih bergantung pada pemerintah, misalnya kebijakan yang berkaitan dengan penetapan harga yang dibebankan kepada masyarakat/pelanggan. Tipe organisasi ini memberikan pelayanan kepada publik tetapi sudah dikelola dengan menggunakan manajemen swasta yang murni berorientasi pada bisnis. Sebagian dari mereka bahkan sudah listing di bursa efek yang mengharuskan mereka untuk mematuhi aturan-aturan yang pada umumnya diperuntukkan bagi sektor privat.

Sumber pendanaan dan tujuan operasional tipe organisasi ini sama dengan tipe pure-profit organization. Sumber pendanaan diperoleh dari saham-saham yang bisa diperjual-belikan atau kontribusi dana yang diperoleh dari anggota. Sedangkan tujuan operasionalnya adalah menyediakan dan menjual barang atau jasa dengan penekanan pada penciptaan keuntungan material untuk pemilik atau anggota. Termasuk dalam tipe organisasi quasi-profit organization adalah Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) dan Koperasi.

2) *Quasi – nonprofit organization*

*Quasi-nonprofit organization* adalah organisasi nirlaba yang memberikan pelayanan kepada publik. Tipe organisasi ini bersifat *nonprofit oriented*. Umumnya



Dalam penelitian ini yang akan diteliti adalah organisasi yang bersifat hybrid. Organisasi yang bersifat *hybrid* terletak di antara *core public* dan *core privat*, yaitu organisasi yang memiliki unsur-unsur privat dan unsur-unsur publik. Termasuk dalam kelompok organisasi yang bersifat *hybrid* adalah tipe *quasi nonprofit organization* dan *quasi profit organization*.

Pada penelitian ini, organisasi yang dipilih peneliti adalah hanya organisasi yang bersifat *quasi nonprofit organization*. Tujuan peneliti adalah dalam rangka upaya menyikapi sedikit dari reformasi manajemen keuangan negara yang sedang terjadi di Indonesia semenjak diundangkannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Reformasi yang berlanjut dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, disebutkan didalamnya bahwa pemerintah membentuk satu bentuk organisasi untuk meningkatkan pelayanan umum kepada masyarakat dengan kekayaan didalamnya sebagai kekayaan Negara/Daerah yang tidak dipisahkan serta dikelola dan dimanfaatkan sepenuhnya untuk penyelenggaraan yang dikelola organisasi yang bersangkutan. Organisasi tersebut yang disebut Badan Layanan Umum (BLU). (Pasal 68 dan pasal 69 UU No. 1 Tahun 2004).

Karakteristik BLU sendiri adalah sebagai berikut :

- (1) berkedudukan sebagai lembaga pemerintah yang diberi otonomi (bukan kekayaan negara yang dipisahkan)
- (2) menghasilkan barang/jasa yang seluruhnya/sebagian dijual kepada publik
- (3) tidak bertujuan mencari keuntungan
- (4) dikelola secara otonom dengan prinsip efisiensi dan produktivitas

- (5) rencana kerja/anggaran dan pertanggungjawaban dikonsolidasikan pada instansi induk
- (6) pendapatan dan sumbangan dapat digunakan langsung
- (7) pegawai dapat terdiri dari Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan non-PNS
- (8) bukan sebagai subyek pajak

Sehubungan dengan pernyataan di atas maka rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan dan kinerja BLU disusun dan disajikan sebagai bagian yang tidak dipisahkan dari rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan kementerian Negara/lembaga/pemerintah daerah.

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 337/KMK.012/2003 tentang Sistem Akuntansi dan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, yang termasuk daftar entitas yang dikategorikan BLU adalah :

- (1) Otorita Pengembangan Daerah Industri Pulau Batam
- (2) Otorita Pengembangan Daerah Industri Sabang
- (3) Badan Pengelola Gelora Bung Karno
- (4) Badan Pengelola Komplek Kemayoran
- (5) Perusahaan Jawatan RRI
- (6) Perguruan Tinggi yang berstatus BHMN
- (7) Perusahaan Jawatan Rumah Sakit
- (8) Badan Layanan Umum lainnya

Penelitian tidak dilakukan pada organisasi yang bersifat *core public* (organisasi pemerintah), karena penganggaran di organisasi pemerintah saat ini

meskipun telah menerapkan anggaran defisit tetapi keterbatasan waktu peneliti dalam melakukan penelitian ke seluruh tipe organisasi.

Meskipun kita sadari sejak diundangkannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, di dalam Penjelasannya disebutkan bahwa ketentuan mengenai penyusunan dan penetapan APBN/APBD meliputi penegasan tujuan dan fungsi penganggaran pemerintah, penegasan peran DPR/DPRD dan pemerintah dalam proses penyusunan dan penetapan anggaran, pengintegrasian sistem akuntabilitas kinerja dalam sistem penganggaran, penyempurnaan klasifikasi anggaran, penyatuan anggaran dan penggunaan kerangka pengeluaran jangka menengah dalam penyusunan anggaran.

Upaya memperbaiki proses penganggaran di sektor publik adalah penerapan anggaran berbasis prestasi kerja. Akan tetapi mengingat bahwa sistem tersebut memerlukan kriteria pengendalian kinerja dan evaluasi serta untuk menghindari duplikasi dalam penyusunan rencana kerja dan anggaran kementerian negara/lembaga/perangkat daerah, perlu dilakukan penyatuan sistem akuntabilitas kinerja dalam sistem penganggaran dengan memperkenalkan sistem penyusun rencana kerja dan anggaran kementerian negara/lembaga/perangkat daerah. Dengan harapan adanya penyusunan hal tersebut dapat terpenuhi sekaligus kebutuhan akan anggaran berbasis prestasi kerja dan pengukuran akuntabilitas kinerja kementerian negara/lembaga/perangkat daerah yang bersangkutan.

## **2.2. Review Penelitian Terdahulu Dan Hipotesis**

### **2.2.1. Hubungan Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial**

Kinerja manajerial merupakan suatu kondisi yang seharusnya diketahui dan diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu untuk mengetahui seberapa jauh tingkat pencapaian hasil suatu organisasi, dihubungkan dengan tujuan organisasi yang bersangkutan. Serta mengetahui dampak positif dan negatif suatu kebijakan operasional yang ditetapkan dan digambarkan dalam bahasa perencanaan yang disebut anggaran.

Partisipasi manajer sebagai bawahan dalam proses penganggaran diperlukan untuk menyelaraskan tujuan setiap bagian dalam organisasi sebagai pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara keseluruhan. Dengan adanya partisipasi tersebut, akan muncul komitmen manajemen pada berbagai jenjang untuk mencapai tujuannya. Argyris (1952) dalam Brownell (1981) menyimpulkan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan sentral dalam pencapaian tujuan tersebut.

Dua alasan yang dikemukakan oleh Brownell (1982) dalam penelitiannya adalah :

- 1) partisipasi dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja personel dan
- 2) penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang tidak konsisten di antara para peneliti.

Beberapa hasil penelitian menunjukkan adanya hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial ( Brownell,1982; Frucot & Shearon,

1991; Wagner, 1994). Dengan adanya partisipasi para manajer atau kepala unit organisasi di dalam proses penganggaran akan memberikan implikasi terhadap kejelasan tugas dan target yang akan dicapai sehingga akan sangat membantu dan memudahkan para manajer untuk mencapai tujuan organisasi sebagaimana tercantum dalam perencanaan anggaran. Sedangkan Sterdy (1960) dan Bryan&Locke dalam Brownell (1981) menunjukkan bahwa hubungan antara penganggaran dan kinerja manajerial adalah negatif.

Dari uraian tentang hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja dan kepuasan kerja, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>1</sub> : Partisipasi yang tinggi dalam proses penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada organisasi sektor publik

### **2.2.2. Hubungan Struktur Organisasional ( *Organizational Structure* ) terhadap Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial**

Struktur organisasional adalah struktur hirarki ( desentralisasi atau sentralisasi ) yang menunjukkan tingkat wewenang pembuatan keputusan para individu dalam suatu organisasi ( Gordon dan Narayanan, 1984 dalam Nazaruddin, 1998 ). Suatu organisasi yang manajer tingkat bawahnya memiliki kebebasan yang tinggi dalam pembuatan keputusan adalah organisasi yang memiliki tingkat desentralisasi yang tinggi. Sebaliknya suatu organisasi yang pembuatan keputusannya terpusat di tangan pimpinan puncak, berarti organisasi tersebut memiliki tingkat desentralisasi yang rendah atau bersifat sentralisasi. Struktur desentralisasi memberikan tanggung jawab yang lebih besar kepada para manajer dalam kegiatan perencanaan dan pengendalian sehingga

mereka membutuhkan kewenangan yang lebih besar bila dibandingkan dengan struktur sentralisasi.

Brownell ( 1982 ) mengemukakan bahwa dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial, terdapat variabel pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara kedua variabel tersebut, diantaranya adalah variabel organisasi. Lebih lanjut dikatakan bahwa organisasi dengan tingkat desentralisasi yang tinggi menunjukkan hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial.

Pengaruh struktur organisasional terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial , dapat dilihat dalam Gambar 2.2. di bawah ini. Berdasarkan gambar dan rumusan hipotesis tersebut, dapat dijelaskan bahwa penganggaran partisipatif akan mempunyai pengaruh yang tinggi terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja pada struktur yang terdesentralisasi dan mempunyai pengaruh yang rendah pada struktur yang tersentralisasi.

GAMBAR 2.2.

HUBUNGAN ANTARA PENGANGGARAN PARTISIPATIF,  
STRUKTUR ORGANISASIONAL DAN KINERJA MANAJERIAL

	Struktur Organisasional	
	Desentralisasi	Sentralisasi
Partisipasi Tinggi	Kinerja Tinggi	Kinerja Rendah
Partisipasi Rendah	Kinerja Rendah	Kinerja Tinggi

Berdasarkan uraian di atas, untuk menguji apakah struktur organisasional akan berperan sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>2</sub> : Struktur Organisasi merupakan variabel moderating terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial

### **2.2.3. Hubungan *Locus of Control* terhadap Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial**

Merupakan suatu perilaku yang dapat menjelaskan apakah seseorang merasakan bahwa hasil kerjanya dikendalikan secara internal atau eksternal. Bila terdapat pengendalian internal, yang dirasakan seseorang karyawan bahwa mereka yakin bahwa suatu kejadian selalu berada dalam kendalinya, selalu mengambil peran dan tanggung jawab dalam penentuan benar atau salah dan dapat mempengaruhi hasil kerjanya melalui kecakapan, keahlian dan usahanya maka ini digolongkan intern. Sebaliknya, jika merasakan pengendalian atau kuasanya dari luar yang dirasakannya dalam hasil kerjanya dan percaya bahwa hidupnya dipengaruhi oleh takdir dan keberuntungan (Rotter, 1996 dalam Lucyanda, 2001).

Sedangkan menurut Mitchel (1975) dalam Ratnawati (2000), *locus of control* menggambarkan keyakinan individu bahwa individu bisa mempengaruhi kejadian-kejadian yang berkaitan dengan kehidupannya. Dalam penelitian ini, variabel *locus of control* dioperasionalkan sebagai konstruk *internal-external locus of control* yang mengukur keyakinan seseorang atas kejadian yang menimpa kehidupannya.

*Internal locus of control* adalah individu yang meyakini bahwa apa yang terjadi selalu berada dalam kontrolnya, dan selalu mengambil peran serta bertanggung jawab dalam setiap pengambilan keputusan. Sedangkan *external locus of control* adalah individu yang meyakini bahwa kejadian dalam hidupnya berada di luar kontrolnya (Frucot dan Shearon, 1991 ). Dengan demikian seseorang yang mempunyai *internal locus of control* memiliki tingkat keyakinan yang lebih kuat. Mereka merasa lebih mampu untuk mengatasi berbagai kesulitan atau apapun permasalahan yang timbul dalam kehidupannya.

Individu yang mempunyai *internal locus of control* akan merasakan suatu perasaan gelisah, kuatir atau cemas yang lebih kecil terhadap masalah yang dihadapinya. Sebaliknya seseorang yang mempunyai *external locus of control* merasa kurang mampu untuk menghadapi masalah-masalah yang timbul pada dirinya. Mereka sering beranggapan bahwa suatu kegagalan merupakan sesuatu yang berada di luar batas kemampuannya dan sering merasa kurang mampu untuk mengatasi kegagalan tersebut. Hal inilah yang akan menimbulkan perasaan cemas, kuatir, gelisah dan merasa tidak berdaya yang lebih besar dibandingkan orang yang mempunyai *internal locus of control*.

Pengaruh *locus of control* terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial , seperti pada Gambar 2.3. di bawah ini.

GAMBAR 2.3.

HUBUNGAN ANTARA PENGANGGARAN PARTISIPATIF,  
*LOCUS OF CONTROL* DAN KINERJA MANAJERIAL

	Locus of Control	
	Internal	Eksternal
Partisipasi Tinggi	Kinerja Tinggi	Kinerja Rendah
Partisipasi Rendah	Kinerja Rendah	Kinerja Tinggi

Penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa *internal-external locus of control* mempengaruhi hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja (Brownell, 1981; Frucot & Shearon, 1991 ). Dalam literatur akuntansi, *locus of control* telah banyak diteliti, misalnya dalam kaitan dengan anggaran partisipatif ( Brownell, 1981; Frucot & Shearon, 1991; Indriantoro, 2000; Haliman, 1997; Mustikawati, 1999 ) dan karakteristik informasi ( Prasetyo, 2000 ).

Untuk menguji apakah *locus of control* akan berperan sebagai variabel pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja, dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>3</sub>: *Locus of control* merupakan variabel moderating terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial

#### 2.2.4. Hubungan antara Penganggaran Partisipatif, Struktur Organisasi dan *Locus of Control* dengan Kinerja Manajerial

Dalam penelitian Brownell dan McInnes (1986) ditemukan hubungan positif antara partisipasi dan kinerja. Dalam hubungannya dengan budget formulation, ditemukan bahwa jika partisipasi tinggi maka anggota organisasi mempunyai kesempatan untuk mempengaruhi proses budget formulation dan menggambarkan bahwa organisasi dikendalikan secara internal. Sebaliknya jika partisipasi rendah maka organisasi dikendalikan secara eksternal.

Menurut Simon dan Randal (2000) dalam Mardiasmo dan Henrika (2002) disebutkan bahwa partisipasi anggaran, informasi asimetri, penekanan anggaran, komitmen, dan *locus of control* merupakan bagian proses penyusunan anggaran. Dalam penelitian Mardiasmo dan Henrika (2002) yang menguji ada tidaknya pengaruh elemen-elemen proses penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack*, dikemukakan bahwa adanya hubungan yang lemah antara elemen-elemen tersebut terhadap *budgetary slack*

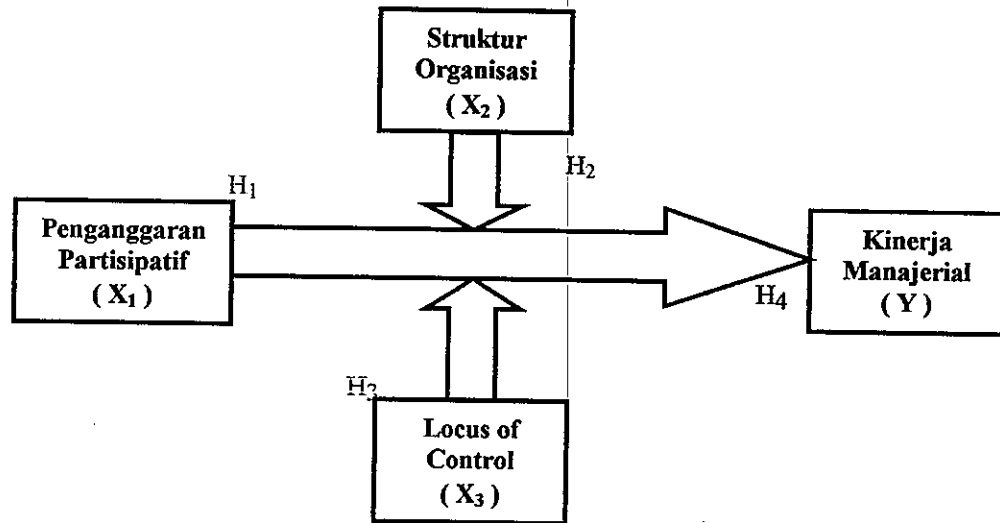
Untuk menguji apakah penganggaran partisipatif, struktur organisasi dan *locus of control* mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial, dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>4</sub> : Penganggaran partisipatif, struktur organisasi dan *locus of control* mempunyai hubungan dengan kinerja manajerial

Berdasarkan review penelitian terdahulu dan perumusan hipotesis untuk mengetahui hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial ,

apakah antara keduanya dipengaruhi atau tidak dengan struktur organisasional dan *locus of control*; maka dapat digambarkan seperti bawah ini

**GAMBAR 2.4.**  
**MODEL PENELITIAN**



## **BAB III METODE PENELITIAN**

### **3.1. Jenis Dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data subyek yaitu jenis data penelitian yang berupa opini, sikap, pengalaman atau karakteristik dari seseorang atau sekelompok orang yang menjadi subyek penelitian ( responden ). ( Indriantoro & Supomo, 1999 ).

Sedangkan sumber data penelitian adalah data primer yang diperoleh secara langsung ( tidak melalui media perantara ) yang secara khusus dikumpulkan oleh peneliti untuk menjawab pertanyaan penelitian.

### **3.2. Populasi Dan Teknik Pengambilan Sampel**

Populasi yang dijadikan sampel penelitian adalah para manajer/kepala unit organisasi sampai dengan 3 (tiga) tingkat di bawah direktur utama atau pimpinan puncak pada organisasi sampel di Rumah Sakit Umum Daerah di wilayah Propinsi Jawa Tengah. Hal ini dilakukan dengan pertimbangan bahwa manajer atau kepala unit organisasi memiliki persepsi yang berbeda tentang pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang diberikan mereka sehingga persepsi dari masing-masing manajer atau kepala unit organisasi lebih bervariasi.

Untuk mencapai tujuan penelitian ini yang menjadi unit analisis penelitian adalah para manajer /pimpinan rumah sakit pemerintah daerah sebagai organisasi sektor

publik yang bersifat *hybrid* dan dikategorikan sebagai Badan Layanan Umum ( sesuai dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 ) Termasuk dalam organisasi sektor publik yang bersifat *hybrid* yang dijadikan sebagai sampel penelitian adalah tipe *quasi-nonprofit organization* ( RSUD di Propinsi Jawa Tengah). Adapun jumlah RSUD di Jawa Tengah sebanyak 35 unit (kepemilikan Pemerintah Daerah di Jawa Tengah) dan 7 unit (kepemilikan Pemerintah Propinsi Jawa Tengah) dengan jumlah manajer/pimpinan sampai 3 tingkat di bawah direktur/pimpinan utama RSUD sebanyak 378 orang yang terdiri dari :

1. Bagian Kepegawaian
2. Bagian Keuangan
3. Bagian Umum / Kesekretariatan
4. Bagian Rawat Inap
5. Bagian Rawat Jalan
6. Bagian Spesialis Anak
7. Bagian Spesialis Bedah
8. Bagian Spesialis Penyakit Dalam
9. Bagian Spesialis Kebidanan

Adapun metode pemilihan sampel berdasarkan metode pemilihan sampel area yaitu metode pemilihan sampel acak berdasarkan kelompok yang digunakan untuk memilih sampel dari populasi yang lokasi geografisnya terpencar. Alasan peneliti menerapkan metode ini mengingat keterbatasan waktu dan dana dalam melakukan

penelitian. Area pemilihan sampel penelitian dibedakan menurut wilayah Eks Karesidenan di Propinsi Jawa Tengah. Adapun jumlah sampel sebanyak 162 yang menjadi sampel penelitian adalah diambil dari wakil masing – masing RSUD di 6 Eks Karesidenan Jawa Tengah yaitu :

- (1) Eks Karesidenan Pekalongan ( RSUD Kardinah Tegal, RSUD Dr. Soeselo Slawi, RSUD Brebes )
- (2) Eks Karesidenan Semarang ( RSUD Tugurejo, RSUD Ungaran, RSUD Demak, RSUD Kota Semarang)
- (3) Eks Karesidenan Pati ( RSUD Kudus, RSUD Pati, RSUD Jepara)
- (4) Eks Karesidenan Surakarta ( RSUD Karanganyar, RSUD Wonogiri, RSUD Sragen)
- (5) Eks Karesidenan Kedu ( RSUD Temanggung, RSUD Kota Magelang, RSUD Wonosobo)
- (6) Eks Karesidenan Banyumas ( RSUD Banyumas, RSUD Purwokerto )

### **3.3. Metode Pengumpulan Data**

Prosedur yang digunakan dalam penelitian ini kuesioner yang diajukan kepada responden dan jawaban responden melalui pos (*mail survey*). Teknik ini memungkinkan peneliti memperoleh jawaban dari responden yang letak geografisnya terpencar (Indriantoro & Supomo, 1999). Kelemahan utama teknik ini, responden sering menolak untuk menjawab dengan tidak mengirimkan kembali kuesioner kepada peneliti. Mengingat keterbatasan teknik ini maka peneliti menggunakan metode membagikan kuesioner di lokasi penelitian dengan bantuan jasa Kantor Pos berupa layanan KIRBAL

(Kiriman Balasan), mendatangi langsung kepada para responden (wilayah yang dekat dengan peneliti yaitu Semarang) serta dengan menelpon para responden.

### **3.4. Definisi Operasional Variabel**

**3.4.1. Penganggaran Partisipatif ( $X_1$ )**, berhubungan dengan seberapa jauh keterlibatan manajer/kepala unit organisasi dalam penentuan atau penyusunan anggaran pada unit organisasinya. Pengukuran variabel ini diadopsi dari Milani (1975) dalam Lucyanda (2001), yang telah dibuktikan validitasnya oleh beberapa peneliti lain ( Brownell, 1982; Frucot & Shearon, 1991; Riyadi, 1998 ). Sedangkan teknik pengukurannya menggunakan skala likert 5 point, dengan skor rendah ( point 1 ) menunjukkan partisipasi rendah sedangkan skor tinggi ( point 5 ) menunjukkan partisipasi yang tinggi.

**3.4.2. Struktur Organisasional ( $X_2$ )**, merupakan struktur hirarki ( desentralisasi atau sentralisasi ) yang menunjukkan tingkat wewenang pembuatan keputusan para individu dalam organisasi ( Gordon & Narayanan, 1984 dalam Nazaruddin, 1998 ). Variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984) dengan menentukan apakah struktur organisasi pada perusahaan responden menerapkan struktur yang tersentralisasi ataukah yang tedesentralisasi. Teknik pengukurannya menggunakan skala likert 5 point dengan skor rendah (point1) menunjukkan struktur desentralisasi yang rendah sedangkan skor tinggi (point 5) menunjukkan struktur desentralisasi yang tinggi.

3.4.3. **Locus of Control (X<sub>3</sub>)**, variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen *Work Locus of Control Scale (WLCS)* yang dikembangkan oleh Spector (1998) dalam Ratnawati (2000). Berbeda dengan penelitian tentang penganggaran partisipatif sebelumnya yang pada umumnya menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Rotter (1966) sebagai pengukuran *locus of control* (Brownell, 1981). Sedangkan Frucot dan Shearon (1991) menggunakan skala La Rosa yang terdiri dari 61 item. Dalam penelitian ini digunakan skala likert 5 point dan terdiri 16 item. Item 1, 2, 3, 6, 10, 13, 14 dan 16 dinilai mulai dari sangat tidak setuju dengan skor 1 (satu); tidak setuju skor 2 (dua); rata-rata dengan skor 3 (tiga) ; setuju dengan skor 4 (empat); dan sangat setuju dengan skor 5 (lima). Sedangkan item 4, 5, 7, 8, 9, 11, 12 dan 15 dinilai terbalik yaitu sangat tidak setuju diberi skor 5 (lima) sampai dengan sangat setuju diberi skor 1 (satu). Makin tinggi skor jawaban maka *locus of control* adalah internal, sebaliknya semakin rendah jawaban maka *locus of control* adalah eksternal. Instrumen ini pernah digunakan oleh peneliti sebelumnya dan juga telah teruji validitasnya dalam penelitian akuntansi di Indonesia (Ratnawati, 2000).

3.4.4. **Kinerja Manajerial (Y)**, kinerja para individu dalam kegiatan-kegiatan manajerial diukur dengan menggunakan instrumen *self-rating* yang dikembangkan oleh Mahoney (1963) dalam Lucyanda (2001) yang terdiri dari 8 item dengan menggunakan skala likert 5 point. Instrumen ini mengukur kinerja

seorang manajer ke dalam 8 bidang yaitu : perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pengaturan staf, negoisasi dan representasi.

### **3.5. Teknik Analisis**

#### **3.5.1. Pengujian Kuesioner**

##### **3.5.1.1. Uji Validitas**

Uji ini dimaksudkan untuk mengukur kualitas kuesioner. Pengujian dilakukan dengan menggunakan analisis faktor, yaitu analisis struktur hubungan di antara sejumlah variabel dengan menentukan suatu set dimensi yang disebut waktu. Uji validitas dilakukan dengan menghitung koefisien korelasi antara masing-masing pertanyaan dengan menggunakan teknik korelasi *product moment*. Angka koefisien korelasi yang diperoleh dibandingkan dengan angka kritis tabel korelasi nilai  $r$ .

##### **3.5.1.2. Uji Reliabilitas**

Uji ini dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi instrumen yang digunakan, jika dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat ukur yang sama. Uji reabilitas dilakukan dengan menghitung *cronbach alpha* lebih dari 0,6 (Lucyanda, 2001)

### 3.5.2. Pengujian Hipotesis

#### 3.5.2.1. Regresi Sederhana

Digunakan untuk menguji hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial ( Hipotesis 1 ). Persamaan statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 sebagai berikut :

$$Y_1 = a + b_1X_1 + e \dots\dots\dots (1)$$

#### 3.5.2.2. *Moderated Regression Analysis* (MRA)

Digunakan untuk menguji pengaruh interaksi dari dua faktor kontingensi ( Hipotesis 2 dan 3 ). MRA merupakan aplikasi khusus dari analisis regresi linier berganda, yang persamaannya mengandung unsur interaksi ( perkalian dua atau lebih variabel independen ) (Ghozali,2001).

Persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 2 adalah sebagai berikut :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_1X_2 + e \dots\dots\dots (2)$$

Persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 3 adalah sebagai berikut :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_3 + b_3X_1X_3 + e \dots\dots\dots (3)$$

Persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 4 adalah sebagai berikut :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_3 + b_3X_3 + b_4X_1X_2 + b_5X_1X_3 + b_6X_1X_2X_3 + e \dots\dots\dots (4)$$

Variabel perkalian antara X1 dan X2 serta perkalian antara X1 dan X3 merupakan variabel moderating oleh karena menggambarkan pengaruh moderating variabel X2 terhadap hubungan X1 dan Y maupun pengaruh moderating variabel X3 terhadap hubungan X1 dan Y. Sedangkan variabel X1 dan X2 merupakan pengaruh langsung dari variabel X1 dan X2 terhadap Y. (Ghozali, 2001)

Dimana

- Y : Kinerja Manajerial
- X<sub>1</sub> : Penganggaran Partisipatif
- X<sub>2</sub> : Struktur Organisasional
- X<sub>3</sub> : Locus of Control
- X<sub>1</sub>X<sub>2</sub> : Interaksi antara Penganggaran Partisipatif dan Struktur Organisasional
- X<sub>1</sub>X<sub>3</sub> : Interaksi antara Penganggaran Partisipatif dan *Locus of Control*
- X<sub>1</sub> X<sub>2</sub>X<sub>3</sub> : Interaksi antara Penganggaran Partisipatif, Struktur Organisasi dan *Locus of Control*
- a : konstanta
- b<sub>1</sub>, b<sub>2</sub>, b<sub>3</sub>, b<sub>4</sub>, b<sub>5</sub>, b<sub>6</sub> : koefisien regresi.

Penggunaan pendekatan interaksi dalam menguji hipotesis 2 , hipotesis 3 dan hipotesis 4 bertujuan untuk menjelaskan bahwa hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Jika koefisien  $b_3$  dari persamaan (2) dan (3) serta koefisien  $b_6$  pada persamaan (4) menunjukkan nilai yang signifikan, maka hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial akan dipengaruhi oleh struktur organisasional dan *locus of control* atau dengan kata lain struktur organisasional dan *locus of control* adalah variabel moderating atas hubungan penganggaran partisipatif sebagai variabel dependen dengan kinerja manajerial sebagai variabel dependen.

## **BAB IV**

### **PEMBAHASAN DAN HASIL PENELITIAN**

#### **4.1. Gambaran Umum Responden**

Pelayanan Rumah Sakit di Indonesia saat ini sudah bersifat padat modal, padat karya dan padat teknologi dalam menghadapi persaingan global. Rumah Sakit Umum Daerah dihadapkan persaingan langsung dengan Rumah Sakit Swasta. Perubahan klasifikasi rumah sakit pun menjadikan salah satu pemacu semangat dalam meningkatkan kualitas rumah sakit baik dalam pelayanan maupun administrasi (Muninjaya,2004).

Menurut Kepmenkes Nomor 51 Menkes/SK/II/1979 penggolongan jenis rumah sakit terdiri dari :

- (1) Rumah Sakit Kelas A;
- (2) Rumah Sakit Kelas B (pendidikan dan non pendidikan);
- (3) Rumah Sakit Kelas C; dan
- (4) Rumah Sakit Kelas D.

Saat ini Rumah Sakit Kelas A dan B berubah menjadi Rumah Sakit Swadana bahkan ada beberapa yang menjadi Perusahaan Jawatan (Perjan). Sedangkan status semua Rumah Sakit Kabupaten (Rumah Sakit Umum Daerah) menjadi kelas C

Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) sebagai Rumah Sakit Kelas C mempunyai minimal 4 (empat) spesialisik dasar yaitu : 1) bedah; 2) penyakit dalam; 3)kebidanan dan 4) anak.

Susunan organisasi RSUD lebih sederhana dibandingkan dengan Rumah Sakit Kelas A dan Kelas B. Di sini tidak ada wakil direktur, tetapi dilengkapi dengan staf khusus yang mengurus administrasi. Kondisi ini berpengaruh pada jenis pelayanan medis dan jumlah staf operasional (medis dan paramedis) yang dipekerjakan pada tiap-tiap RSUD. Secara umum, jenis kebutuhan masyarakat akan pelayanan kesehatan juga akan ikut menentukan peningkatan kelas sebuah RSUD di suatu wilayah, terutama yang berlokasi di ibukota propinsi.

Para staf yang disebutkan di atas bertanggung jawab langsung kepada Direktur RSUD, serta dalam proses penyusunan anggaran, partisipasi mereka menyampaikan kebutuhan-kebutuhan yang terkait dengan anggaran yang diperlukan dalam satu tahun anggaran. Mereka pula yang menjadi responden dalam penelitian ini, yang bertanggung di berbagai bidang seperti : keuangan, kepegawaian, dan pelayanan medis.

#### **4.2. Profil Responden**

Proses pengumpulan data dilakukan kurang lebih 2 (dua) bulan mulai bulan November sampai dengan Desember 2004. Responden yang dipilih adalah para manajer/pimpinan yang bertanggung jawab bidang :

- |                                  |                 |
|----------------------------------|-----------------|
| a. Instalasi Gawat Darurat (IGD) | h. Protese      |
| b. Instalasi Bedah Sentral (IBS) | i. Laboratorium |
| c. Instalasi Central Unit (ICU)  | j. Pemasaran    |
| d. Unit Radiologi                | k. Keuangan     |
| e. Unit Rawat Jalan              | l. Rumah Tangga |

- f. Unit Rawat Inap  
 g. Unit Rekam Medik  
 m. Sekretariat  
 n. Kepegawaian / Personalia

Jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 50 kuesioner ( 27,17% ) dan hanya 42 kuesioner (22,83%) yang diikutkan dalam analisis akhir. Perhitungan tingkat pengembalian dapat dilihat dalam Tabel 4.1. berikut ini :

**TABEL 4.1.**  
**ANALISIS PENGEMBALIAN KUESIONER**

NO	KRITERIA KUESIONER	JUMLAH	PROSENTASE (dalam %)
1	Kuesioner yang dikirim	184	100
2	Kuesioner yang tidak kembali	134	72,83
3	Kuesioner yang kembali	50	27,17
4	Kuesioner yang kembali tetapi tidak memenuhi criteria responden yang dimaksud	3	1,63
5	Kuesioner yang kembali tetapi pengisiannya tidak lengkap	5	2,72
6	Kuesioner yang kembali dan memenuhi persyaratan untuk analisis akhir	42	22,83

Sumber : Data Primer, 2005.

Kriteria responden yang dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah manajer/ pimpinan organisasi 1 sampai dengan 3 tingkat di bawah direktur utama atau pimpinan puncak organisasi. Berikut ini disajikan profil responden pada Tabel 4.2. di bawah ini

**TABEL 4.2.**  
**PROFIL RESPONDEN**

<b>NO</b>	<b>KETERANGAN</b>	<b>JUMLAH</b>	<b>PROSENTASE ( dalam % )</b>
<b>1</b>	<b>Jenis Kelamin :</b>		
	Pria	23	54,76
	Wanita	19	45,24
<b>2</b>	<b>Umur :</b>		
	26-30                  Tahun	2	4,76
	31-35                  Tahun	6	14,29
	36-40                  Tahun	9	21,43
	41-45                  Tahun	12	28,57
	46-50                  Tahun	7	16,67
	51-55                  Tahun	5	11,90
	56-60                  Tahun	1	2,38
<b>3</b>	<b>Lama Bekerja :</b>		
	1-5                      Tahun	20	47,62
	6-10                    Tahun	4	9,52
	11-15                   Tahun	5	11,90
	16-20                   Tahun	6	14,29
	>20                    Tahun	7	16,67
<b>4</b>	<b>Jabatan Struktural :</b>		
	Umum	5	11,90
	Rumah Tangga dan Perlengkapan	3	7,14
	Keuangan	7	16,67
	Kepegawaian	4	9,52
	Instalasi Gawat Darurat (IGD)	2	4,76
	Instalasi Bedah Sentral (IBS)	2	4,76
	Instalasi Rawat Jalan	3	7,14
	Instalasi Rawat Inap	11	26,19
	Instalasi Central Unit (ICU)	2	4,76
	Unit Radiologi	1	2,38
	Unit Rekam Medik	1	2,38
	Unit Instalasi Gizi	1	2,38

NO	KETERANGAN	JUMLAH	PROSENTASE ( dalam % )
<b>5</b>	<b>Tingkat Kedudukan Jabatan :</b>		
	Langsung dibawah pimpinan	9	21,43
	2 tingkat dibawah pimpinan	20	47,62
	3 tingkat dibawah pimpinan	13	30,95
<b>6</b>	<b>Lama Menjabat :</b>		
	1-5 Tahun	36	85,71
	6-10 Tahun	1	2,38
	11-15 Tahun	2	4,76
	16-20 Tahun	1	2,38
	>20 Tahun	2	4,76
<b>7</b>	<b>Jumlah bawahan :</b>		
	1-5 Orang	8	19,05
	6-10 Orang	9	21,43
	11-15 Orang	12	28,57
	16-20 Orang	5	11,90
	>20 Orang	8	19,05
<b>8</b>	<b>Pendidikan Terakhir :</b>		
	S3	0	0,00
	S2	3	7,14
	S1	22	52,38
	D3	9	21,43
	SMU	6	14,29
	Lain-lain ( D4)	2	4,76
<b>9</b>	<b>Jenis Organisasi :</b>		
	RSUP	15	35,71
	RSUD	27	64,29

Sumber : Data Primer, 2005.

## 4.2.1. Pengujian Data

### 4.2.1.1. Uji Validitas

Uji validitas dimaksudkan untuk mengukur kualitas kuesioner. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan analisis factor, yaitu analisis struktur hubungan di antara sejumlah variabel dengan menentukan suatu set dimensi yang disebut faktor. Chia(1995) menyatakan bahwa item-item yang terdapat dalam analisis faktor dengan *factor loading* lebih dari 0,40 adalah menunjukkan bahwa item pertanyaan tersebut valid. Sedangkan Hair et al. (1995) menyatakan bahwa tingkat signifikan *factor loading* dari segi praktik (*rule of thumb*) lebih besar dari 0,30 merupakan nilai minimal, lebih dari 0,40 adalah nilai yang perlu dipertimbangkan dan lebih besar dari 0,50 merupakan nilai yang secara praktik signifikan.

Pada penelitian ini secara keseluruhan terdiri dari 35 pertanyaan yang digolongkan adalah sebagai berikut :

- a. Pertanyaan yang berhubungan dengan penganggaran partisipatif sebanyak 6 item pertanyaan.
- b. Pertanyaan yang berhubungan dengan kinerja manajerial sebanyak 8 item pertanyaan.
- c. Pertanyaan yang berhubungan dengan struktur organisasional sebanyak 5 item pertanyaan
- d. Pertanyaan yang berhubungan *locus of control* sebanyak 16 item pertanyaan.

Hasil pengujian validitas penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 4.3. di bawah ini.

**TABEL 4.3.**  
**HASIL UJI VALIDITAS**

NO	PERTANYAAN	KODE	KOEFISIEN KORELASI	SIGNIFIKANSI	STATUS
1	Penganggaran Partisipasi 1	X11A	0,740	0,000	Valid
2	Penganggaran Partisipasi 2	X12A	0,738	0,000	Valid
3	Penganggaran Partisipasi 3	X13A	0,791	0,000	Valid
4	Penganggaran Partisipasi 4	X14A	0,758	0,000	Valid
5	Penganggaran Partisipasi 5	X15A	0,832	0,000	Valid
6	Penganggaran Partisipasi 6	X16A	0,814	0,000	Valid
7	Struktur Organisasional 1	X21C	0,768	0,000	Valid
8	Struktur Organisasional 2	X22C	0,778	0,000	Valid
9	Struktur Organisasional 3	X23C	0,818	0,000	Valid
10	Struktur Organisasional 4	X24C	0,732	0,000	Valid
11	Struktur Organisasional 5	X25C	0,729	0,000	Valid
12	<i>Locus of Control</i> 1	X31D	0,568	0,000	Valid
13	<i>Locus of Control</i> 2	X32D	0,576	0,000	Valid
14	<i>Locus of Control</i> 3	X33D	0,510	0,001	Valid
15	<i>Locus of Control</i> 4	X34D	0,459	0,002	Valid
16	<i>Locus of Control</i> 5	X35D	0,463	0,002	Valid
17	<i>Locus of Control</i> 6	X36D	0,595	0,000	Valid
18	<i>Locus of Control</i> 7	X37D	0,480	0,001	Valid
19	<i>Locus of Control</i> 8	X38D	0,396	0,010	Valid
20	<i>Locus of Control</i> 9	X39D	0,621	0,000	Valid
21	<i>Locus of Control</i> 10	X310D	0,629	0,000	Valid
22	<i>Locus of Control</i> 11	X311D	0,406	0,008	Valid
23	<i>Locus of Control</i> 12	X312D	0,466	0,002	Valid
24	<i>Locus of Control</i> 13	X313D	0,575	0,000	Valid
25	<i>Locus of Control</i> 14	X314D	0,448	0,003	Valid
26	<i>Locus of Control</i> 15	X315D	0,381	0,013	Valid
27	<i>Locus of Control</i> 16	X316D	0,586	0,000	Valid
28	Kinerja Manajerial 1	Y1B	0,449	0,003	Valid
29	Kinerja Manajerial 2	Y2B	0,576	0,000	Valid
30	Kinerja Manajerial 3	Y3B	0,676	0,000	Valid
31	Kinerja Manajerial 4	Y4B	0,642	0,000	Valid
32	Kinerja Manajerial 5	Y5B	0,386	0,012	Valid
33	Kinerja Manajerial 6	Y6B	0,458	0,002	Valid
34	Kinerja Manajerial 7	Y7B	0,683	0,000	Valid
35	Kinerja Manajerial 8	Y8B	0,786	0,000	Valid

Sumber : Data Primer yang diolah, 2005.

Berdasarkan Tabel 4.3. di atas dapat dilihat bahwa korelasi masing-masing skor item pertanyaan dari masing-masing variabel terhadap total skor item pertanyaan masing-masing variabel itu sendiri menunjukkan hasil yang signifikan dengan tingkat signifikansi  $< 0,05$  sehingga dapat disimpulkan bahwa masing-masing item pertanyaan dalam setiap variabel tersebut berstatus valid.

#### 4.2.1.2. Uji Reliabilitas

Dalam penelitian ini menggunakan uji reliabilitas dengan menghitung *Cronbach Alpha* dari masing-masing item pertanyaan dalam satu variabel. Instrumen yang digunakan dalam variabel tersebut dikatakan reliable apabila memiliki *Cronbach Alpha* lebih dari 0,60 (Nunally, 1969 dalam Ghozali, 2001)

Hasil pengujian reliabilitas dapat dilihat dalam Tabel 4.4. di bawah ini.

**TABEL 4.4.**  
**UJI RELIABILITAS**

NO	VARIABEL	JUMLAH PERTANYAAN	NILAI CRONBACH ALPHA
1	Penganggaran Partisipatif	6	0,8676
2	Struktur Organisasional	5	0,8184
3	<i>Locus of Control</i>	16	0,8081
4	Kinerja Manajerial	8	0,7304

Sumber : Data Primer yang diolah, 2005.

Berdasarkan Tabel 4.4. di atas, dapat diketahui bahwa nilai Cronbach Alpha semua instrument dalam penelitian ini  $> 0,600$ . Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa semua instrumen dinyatakan cukup reliabel dan dapat digunakan dalam penelitian ini.

### 4.3. Uji Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatn ke pengamatan yang lain (Ghozali,2001) yang meliputi 4 macam pengujian yaitu : 1) uji multikolinieritas, 2) uji autokorelasi, 3) uji heterokedastisitas dan 4) uji normalitas.

Lains (2004) mengungkapkan bahwa model regresi selalu menghasilkan residu, tetapi harus pada titik menimun atau tidak boleh dari nilai 3,00. Model regresi pertama sebagai alat untuk menguji hipotesis 1 menggunakan bentuk persamaan regresi linear sederhana dengan menggunakan N=42; dihasilkan standar residual minimum -1,986 dan maksimum 3,195 serta terdapat *casewisediagnostics* pada N ke 18 (Lampiran 7/3-4). Pada pemrosesan setelah dihilangkannya data yang ke 18 tersebut, ternyata masih terjadi *casewisediagnostics* yaitu pada N ke 16 dengan standar residual pada titik minimum -2,307 dan maksimum 3,260 (Lampiran 8/3-4). Hal ini menjadikan peneliti mengolah dengan N=40; dan didapatkan standar residual minimum -2,619 dan maksimum 2,356 (Lampiran 9/3-4).

Pengolahan model regresi berikutnya peneliti menggunakan N=40. Alasan peneliti karena pada model regresi berikutnya dengan uji interaksi (N=42) terdapat *casewisediagnostics* pada N ke 18. Dengan menggunakan N=41 memang tidak terjadi *casewisediagnostigs* lagi tetapi timbul autokorelasi pada uji interaksi hipotesis 3 (Lampiran 14/1-4) yaitu ditunjukkan Durbin-Watson = 2,109. Hal inilah yang

menjadikan peneliti menggunakan  $N=40$  untuk menguji hipotesis 1, hipotesis 2, hipotesis 3 dan hipotesis 4.

#### 4.3.1. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variable bebas. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variable bebas. Uji multikolinearitas dilakukan dengan melihat :

(1) nilai *tolerance*; dan

(2) *Variance Inflation Factor* (VIF).

Nilai yang umum dipakai untuk melihat ada tidaknya multikolinearitas antar variable independen dalam model regresi adalah dengan melihat nilai *tolerance* dari semua variable di atas 0,10 dan nilai VIF di bawah 10.

Karena model regresi pertama tidak memerlukan pengujian multikolinearitas karena berbentuk persamaan regresi linear sederhana yang hanya mengandung satu variable bebas. Oleh karena itu uji multikolinearitas hanya dilakukan pada model regresi 2, 3 dan 4.

(a) Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$  dan  $X_2$  Terhadap  $Y$

Dari pengujian menggunakan bantuan SPSS interaksi  $X_1$  dan  $X_2$  terhadap  $Y$  dapat diringkas pada Tabel 4.5. di bawah ini.

TABEL 4.5.  
UJI MULTIKOLINEARITAS INTERAKSI  $X_1$  DAN  $X_2$  TERHADAP Y

No	Nama Variabel	Tolerance	VIF
1	Penganggaran Partisipatif ( $X_1$ )	0,070	14,365
2	Struktur Organisasi ( $X_2$ )	0,046	21,534
3	Interaksi $X_1$ dan $X_2$	0,021	48,078

Sumber: Data Primer yang diolah, 2005.

Dari Tabel 4.5. dapat dilihat bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki tolerance lebih dari 10 persen yang berarti bahwa ada korelasi antar variabel bebas. Hasil perhitungan nilai VIF juga menunjukkan hal yang sama bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki VIF kurang dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa ada multikolinieritas antar variabel bebas.

(b) Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$  dan  $X_3$  Terhadap Y

Dari pengujian menggunakan bantuan SPSS interaksi  $X_1$  dan  $X_3$  terhadap Y dapat diringkas pada Tabel 4.6. di bawah ini.

TABEL 4.6.  
UJI MULTIKOLINEARITAS INTERAKSI  $X_1$  DAN  $X_3$  TERHADAP Y

No	Nama Variabel	Tolerance	VIF
1	Penganggaran Partisipatif ( $X_1$ )	0,010	103,387
2	Locus of Control ( $X_3$ )	0,058	17,294
3	Interaksi $X_1$ dan $X_3$	0,008	128,59

Sumber: Data Primer yang diolah, 2005.

Dari Tabel 4.6. dapat dilihat bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki tolerance lebih dari 10 persen yang berarti bahwa ada korelasi antar variabel bebas. Hasil perhitungan nilai VIF juga menunjukkan hal yang sama bahwa tidak ada variabel bebas

yang memiliki VIF kurang dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa ada multikolinieritas antar variabel bebas.

(c) Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$ ,  $X_2$  dan  $X_3$  Terhadap Y

Dari pengujian menggunakan bantuan SPSS interaksi  $X_1$ ,  $X_2$  dan  $X_3$  terhadap Y dapat diringkas pada Tabel 4.7. di bawah ini.

TABEL 4.7.  
UJI MULTIKOLINEARITAS INTERAKSI  $X_1$ ,  $X_2$  DAN  $X_3$  TERHADAP Y

No	Nama Variabel	Tolerance	VIF
1	Penganggaran Partisipatif ( $X_1$ )	0,002	403,958
2	Struktur Organisasi ( $X_2$ )	0,036	27,495
3	Locus of Control ( $X_3$ )	0,045	22,351
4	Interaksi $X_1$ dan $X_2$	0,002	532,980
5	Interaksi $X_1$ dan $X_3$	0,002	534,900
6	Interaksi $X_1$ , $X_2$ dan $X_3$	0,002	503,157

Sumber: Data Primer yang diolah, 2005.

Dari Tabel 4.7. dapat dilihat bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki *tolerance* lebih dari 10 persen yang berarti bahwa ada korelasi antar variabel bebas. Hasil perhitungan nilai VIF juga menunjukkan hal yang sama bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki VIF kurang dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa ada multikolinieritas antar variabel bebas.

Menurut Gudono dan Mardiyah (2000) walaupun ada multikolinieritas, hasil penelitian tidak akan berkurang tingkat kepercayaannya karena analisis penelitian dilakukan dengan Uji Interaksi.

### 4.3.2. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode  $t$  dengan kesalahan pada periode  $t-1$  (sebelumnya). Model regresi yang baik adalah regresi yang bebas dari autokorelasi. Uji autokorelasi dilakukan dengan melihat Durbin-Watson. Jika angka Durbin-Watson berkisar  $-2$  sampai dengan  $+2$  maka koefisien regresi bebas dari gangguan autokorelasi (Singgih Santoso, 2000). Pada penelitian ini dapat diringkas pada Tabel 4.8. di bawah ini.

TABEL 4.8.  
HASIL UJI AUTOKORELASI

No	Model Regresi	Durbin-Watson
1	$X_1$ Terhadap $Y$	1,840
2	Interaksi $X_1$ dan $X_2$ Terhadap $Y$	1,754
3	Interaksi $X_1$ dan $X_3$ Terhadap $Y$	1,812
4	Interaksi $X_1$ , $X_2$ dan $X_3$ Terhadap $Y$	1,848

Sumber : Data Primer yang diolah, 2005.

Dari Tabel 4.8. dapat dilihat bahwa angka Durbin-Watson pada semua model regresi berada diantara  $-2$  sampai dengan  $+2$ , sehingga dapat disimpulkan bahwa pada uji regresi ini tidak terjadi problem autokorelasi.

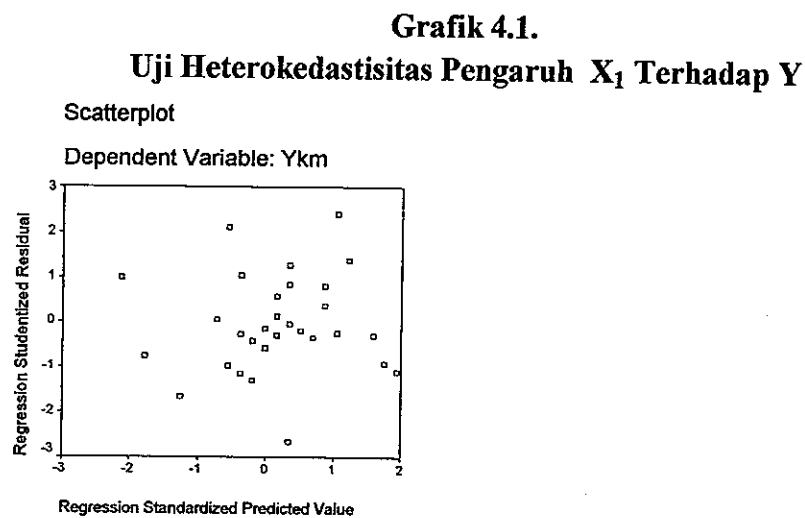
### 4.3.3. Uji Heterokedastisitas

Uji heterokedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Model regresi yang baik adalah yang homokedastisitas atau tidak terjadi

heterokedastisitas. Pedoman bahwa suatu model regresi tidak terjadi heterokedastisitas apabila tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas angka 0 pada sumbu Y (Ghozali,2001).

( a )Pengujian Model Regresi  $X_1$  Terhadap Y

Dengan bantuan SPSS dapat dilihat pada Grafik 4.1. di bawah ini



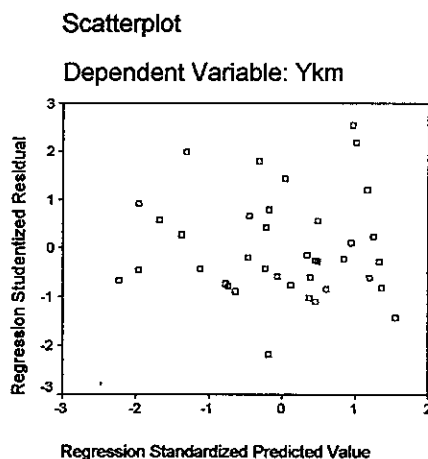
Sumber: Data Primer yang diolah, 2005.

Berdasarkan Grafik 4.1. terlihat titik-titik menyebar secara acak dan tidak membentuk pola tertentu; maka dapat disimpulkan tidak terjadi problem heterokedastisitas. Dengan demikian model regresi layak dipakai untuk memprediksi kinerja manajerial berdasarkan variabel penganggaran partisipatif.

( b )Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$  dan  $X_2$  Terhadap Y

Dengan bantuan SPSS dapat dilihat pada Grafik 4.2. di bawah ini

**GRAFIK 4.2.**  
**Uji Heterokedastisitas pada Interaksi  $X_1$  dan  $X_2$  Terhadap Y**

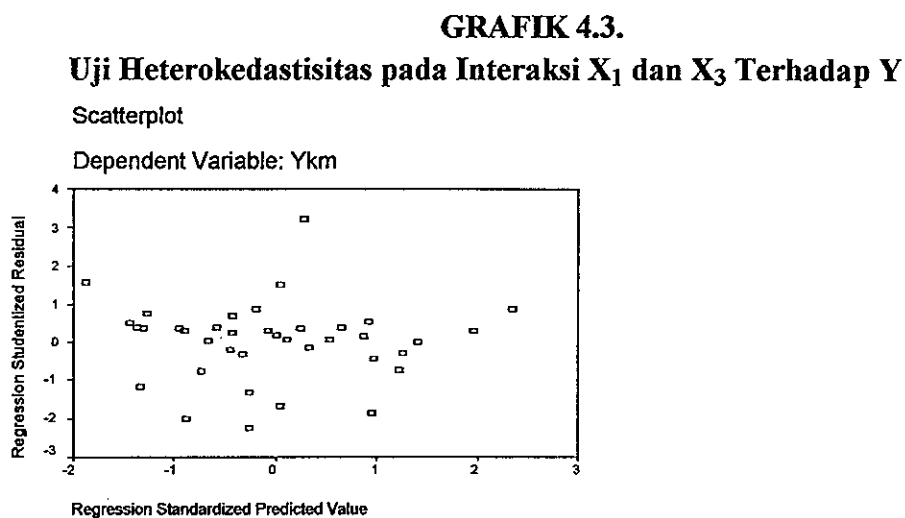


Sumber: Data Primer yang diolah, 2005.

Berdasarkan Grafik 4.2. terlihat titik-titik menyebar secara acak dan tidak membentuk pola tertentu; maka dapat disimpulkan tidak terjadi problem heterokedastisitas.

( c )Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$  dan  $X_3$  Terhadap Y

Dengan bantuan SPSS dapat dilihat pada Grafik 4.3. di bawah ini



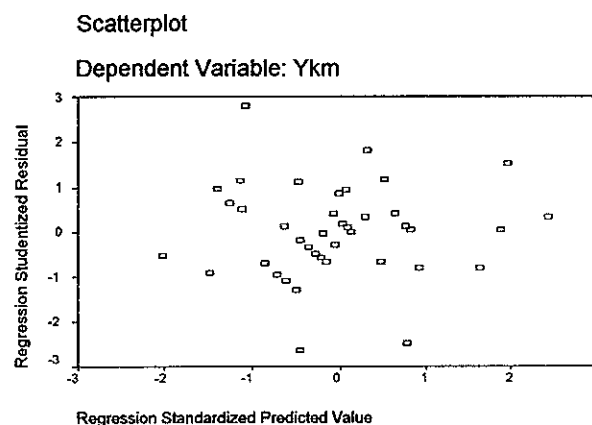
Sumber : Data Primer yang diolah,2005.

Berdasarkan Grafik 4.3. terlihat titik-titik menyebar secara acak dan tidak membentuk pola tertentu; maka dapat disimpulkan tidak terjadi problem heterokedastisitas.

( d )Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$ ,  $X_2$  dan  $X_3$  Terhadap Y

Dengan bantuan SPSS dapat dilihat pada Grafik 4.4. di bawah ini

**GRAFIK 4.4.**  
**Uji Heterokedastisitas pada Interaksi  $X_1$ ,  $X_2$  dan  $X_3$  Terhadap Y**



Sumber : Data Primer yang diolah,2005.

Berdasarkan Grafik 4.4. terlihat titik-titik menyebar secara acak dan tidak membentuk pola tertentu; maka dapat disimpulkan tidak terjadi problem heterokedastisitas.

#### 4.3.4. Uji Normalitas

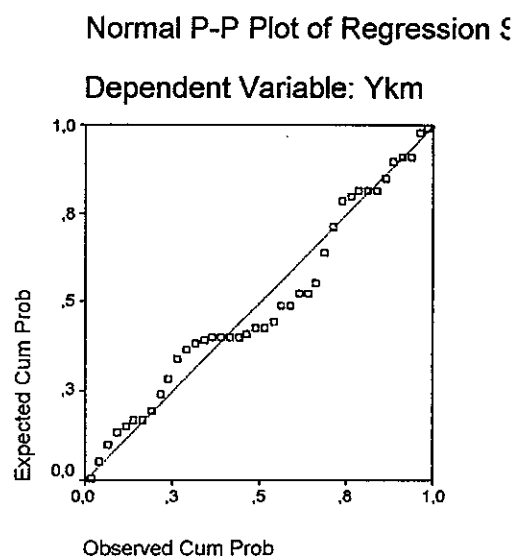
Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah model dalam model regresi, variabel terikat dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Dasar

pengambilan keputusan apakah model regresi memenuhi asumsi normalitas adalah apabila data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal (Ghozali,2001)

( a )Pengujian Model Regresi  $X_1$  Terhadap  $Y$

Dengan bantuan SPSS dapat dilihat pada Grafik 4.5. di bawah ini

**GRAFIK 4.5.**  
**Uji Normalitas pada Pengaruh  $X_1$  Terhadap  $Y$**

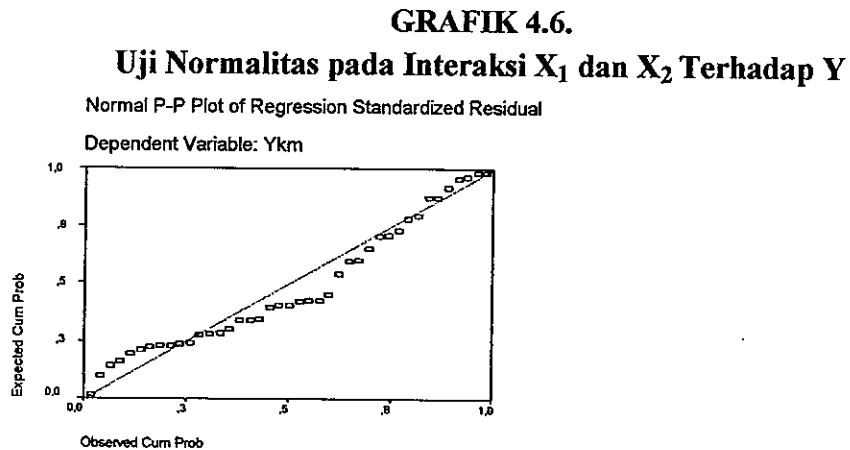


Sumber: Data Primer yang diolah, 2005.

Pada Grafik 4.5. , data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal. Dengan demikian model regresi memenuhi asumsi normalitas.

( b )Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$  dan  $X_2$  Terhadap  $Y$

Dengan bantuan SPSS dapat dilihat pada Grafik 4.6. di bawah ini



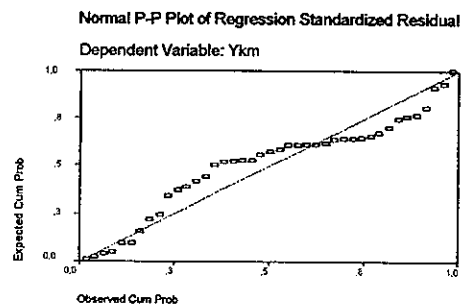
Sumber : Data Primer yang diolah,2005.

Pada Grafik 4.6. , data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal. Dengan demikian model regresi memenuhi asumsi normalitas.

( c ) Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$  dan  $X_3$  Terhadap Y

Dengan bantuan SPSS dapat dilihat pada Grafik 4.7. di bawah ini

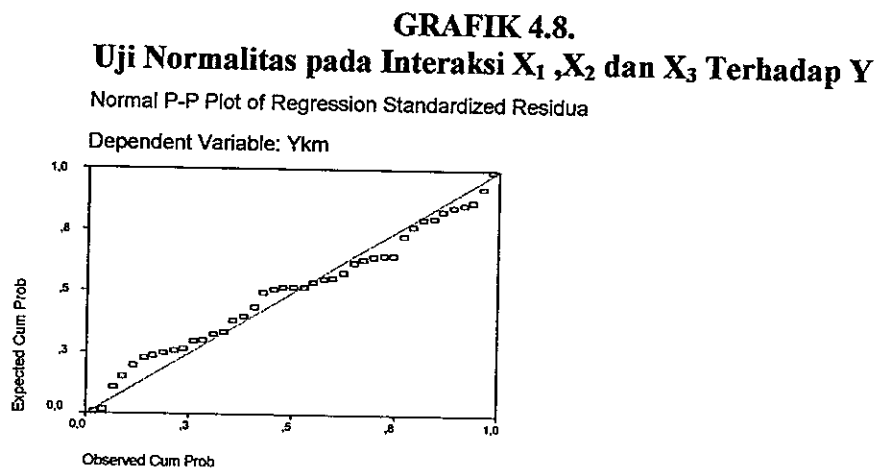
**GRAFIK 4.7.**  
**Uji Normalitas pada Interaksi  $X_1$  dan  $X_3$  Terhadap Y**



Pada Grafik 4.7. , data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal. Dengan demikian model regresi memenuhi asumsi normalitas.

( d ) Pengujian Model Regresi Interaksi  $X_1$  , $X_2$  dan  $X_3$  Terhadap Y

Dengan bantuan SPSS dapat dilihat pada Grafik 4.8. di bawah ini



Sumber: Data Primer yang diolah,2005.

Pada Grafik 4.8. , data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal. Dengan demikian model regresi memenuhi asumsi normalitas.

#### 4.4. Uji Hipotesis

##### 4.4.1. Hubungan Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial

Hipotesis yang diuji adalah partisipasi yang tinggi dalam proses penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada organisasi sektor publik. Karena

pengujian hipotesis ini ditujukan untuk menguji pengaruh penganggaran partisipatif sebagai variabel independen terhadap kinerja manjerial sebagai variabel dependen maka metode statistik yang digunakan adalah *simple regression*.

Hasil regresi untuk menguji hipotesis 1 ini dapat dilihat dalam hasil olah komputer dengan bantuan program SPPSS (Lampiran 7), peneliti meringkas pada Tabel 4.9. di bawah ini.

**TABEL 4.9.**  
**HASIL ANALISIS REGRESI**  
**PENGARUH PENGANGGARAN PARTISIPATIF TERHADAP**  
**KINERJA MANAJERIAL**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien Standar	Nilai t-hitung	P
Y KM (Kinerja Manajerial) Sebagai Variabel Dependent				
Konstanta	a	-	13,398	0,000
Penganggaran Partisipatif (X1PA)	b <sub>1</sub>	0,674	5,618	0,000
$R^2 = 0,439$		$F = 31,558$	$n = 40$	

Sumber : Data Primer yang diolah, 2005.

Persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian tersebut adalah :

$$Y = a + b_1X_1 + e \dots \dots \dots (1)$$

$$Y^1 = b_1X_1 = 0,674X_1$$

Dari hasil analisis regresi di atas juga dapat dilihat bahwa nilai *R Square* ( $R^2$ ) sebesar 43,9 %. Hal ini berarti bahwa 43,9 % variabel kinerja manajerial dapat dijelaskan oleh variabel penganggaran partisipatif. Sedangkan sisanya sebesar 56,1 % dijelaskan oleh variabel diluar model.

Uji signifikansi parameter individual dapat diketahui bahwa :

- (1) Nilai  $t_{hitung}$  dari variabel penganggaran partisipatif sebesar 5,618; **lebih besar** dari  $t_{tabel}$  yaitu sebesar 2,0211 ( tingkat signifikansi 0,05 dan df sebesar  $(n-k) = 40-1$  ).
- (2) Tingkat signifikansi/probabilitas dari variabel penganggaran partisipatif sebesar **0,000 lebih kecil** dari 0,05.

Pada ringkasan hasil analisis regresi di atas menunjukkan koefisien  $b_1$  adalah signifikan ( $P=0,000$ ). Hal ini berarti bahwa partisipasi dalam proses penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial pada organisasi sektor publik atau dapat dikatakan bahwa kinerja manajerial akan semakin meningkat. Dengan demikian hasil pengujian ini mendukung Hipotesis 1.

Hasil pengujian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya Brownell (1981,1982); Brownell dan McInnes (1986); Fricot dan Shearon (1991); Indriantoro (1993); dan Wagner (1994), yang menunjukkan bahwa ada hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial.

#### **4.4.2. Hubungan Struktur Organisasional ( *Organizational Structure* ) terhadap Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial**

Hipotesis yang diuji adalah ada tidaknya pengaruh interaksi antara variabel independen dan variabel moderating terhadap variabel dependen dalam hal ini menguji ada tidaknya pengaruh struktur organisasi terhadap penganggaran partisipatif dengan

kinerja manajerial, maka metode statistik yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis* atau Uji Interaksi. Penggunaan metode ini sesuai yang dikemukakan oleh Hartmann dan Moers (1999) dalam Rihardjo (2001) yang menyatakan bahwa MRA merupakan teknik statistik untuk menguji hipotesis kontingensi yang menyatakan pengaruh interaksi.

Hasil regresi untuk menguji hipotesis 2 ini dapat dilihat dalam hasil olah komputer dengan bantuan program SPSS (Lampiran 12) pada Tabel 4.10. di bawah ini.

TABEL 4.10.  
HASIL ANALISIS REGRESI  
HUBUNGAN STRUKTUR ORGANISASIONAL TERHADAP  
PENGANGGARAN PARTISIPATIF DENGAN KINERJA MANAJERIAL

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien Standar	Nilai t-hitung	P
Y KM (Kinerja Manajerial ) Sebagai Variabel Dependen				
Konstanta	a	-	3,126	0,003
Penganggaran Partisipatif (X1PA)	b <sub>1</sub>	0,629	1,433	0,160
Struktur Organisasi (X2SO)	b <sub>2</sub>	0,363	0,675	0,504
Interaksi (X1X2)	b <sub>3</sub>	-0,134	-0,167	0,868
R <sup>2</sup> =0,517		F=12,836	n=40	

Sumber : Data Primer yang diolah,2005.

Persamaan yang dihasilkan adalah :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_1X_2 + e \dots \dots \dots (2)$$

$$Y^1 = b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_1X_2$$

$$Y^1 = 0,629 X_1 + 0,363 X_2 - 0,134 X_1X_2$$

Berdasarkan Tabel 4.10. di atas, besarnya  $R^2$  sebesar 51,7 % ; yang berarti bahwa 51,7 % variabel kinerja manajerial dapat dijelaskan oleh variabel independen penganggaran partisipatif, struktur organisasi dan interaksi antara variabel penganggaran partisipatif dengan struktur organisasional. Sedangkan sisanya sebesar 48,3 % dijelaskan oleh variabel lain diluar model.

Model regresi di atas menghasilkan F test sebesar 12,836 dengan tingkat signifikansi 0,000 ( lebih kecil dari 0,05) maka model regresi ini dapat digunakan untuk memprediksi kinerja manajerial atau dapat disebutkan bahwa kedua variabel independen dan interaksi keduanya secara bersama-sama berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

Dari persamaan (2) dapat disebutkan bahwa variabel penganggaran partisipatif ( $X_1$ ) secara individual mempengaruhi kinerja manajerial ( ditunjukkan dengan koefisien negatif ); begitu juga dengan variabel struktur organisasi ( $X_2$ ) dapat berpengaruh secara individu terhadap kinerja manajerial. Ketika kedua variabel independen tersebut diinteraksikan bersama-sama menunjukkan tidak ada pengaruh (ditunjukkan dengan koefisien negatif) dan tidak signifikan (  $P=0,868$  )

Berdasarkan Tabel 4.10. di atas dapat diketahui bahwa :

- (1) Nilai  $t_{hitung}$  dari variabel interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur organisasi sebesar  $-0,167$ ; lebih kecil dari  $t_{tabel}$  yaitu sebesar 2,0262 ( tingkat signifikansi 0,05 dan df sebesar  $(n-k) = 40-3 = 37$  ).

- (2) Tingkat signifikansi/probabilitas dari variabel interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur organisasional sebesar 0,868 lebih besar dari 0,05; sehingga dapat disimpulkan bahwa struktur organisasi bukan merupakan variabel moderating.

Dengan demikian hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung Hipotesis 2 yang menyatakan bahwa struktur organisasi merupakan variabel moderating terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

Hasil penelitian ini tidak konsisten yang pernah dilakukan oleh Gul et al (1995); Rihardjo (2001) yang mengemukakan bahwa organisasi yang tingkat desentralisasinya tinggi menunjukkan hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Hal-hal lain yang menunjang tidak didukungnya hipotesis ini dikaitkan dengan perubahan organisasi yang mendasar pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) yaitu dewasa ini keberadaan RSUD bertanggung jawab langsung pada pemerintah daerah. Struktur organisasi pada RSUD belum semua menerapkan bentuk flat/datar yang pengkayaan fungsional dalam optimalisasi kompetensi sumber daya manusia.

#### 4.4.3. Hubungan *Locus of Control* terhadap Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial

Hipotesis yang diuji adalah ada tidaknya pengaruh interaksi antara variabel independen dan variabel moderating terhadap variabel dependen dalam hal ini menguji ada tidaknya pengaruh *locus of control* terhadap penganggaran partisipatif dengan

kinerja manajerial, maka metode statistik yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis* atau Uji Interaksi.

Hasil regresi untuk menguji hipotesis 3 ini dapat dilihat dalam hasil olah komputer dengan bantuan program SPSS (Lampiran 15), peneliti meringkas pada Tabel 4.11. di bawah ini.

**TABEL 4.11.**  
**HASIL ANALISIS REGRESI**  
**HUBUNGAN *LOCUS OF CONTROL* TERHADAP**  
**PENGANGGARAN PARTISIPATIF DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien Standar	Nilai t-hitung	P
Y KM (Kinerja Manajerial) Sebagai Variabel Dependen				
Konstanta	a	-	3,007	0,005
Penganggaran Partisipatif (X1PA)	b <sub>1</sub>	-1,579	-1,549	0,130
<i>Locus of Control</i> (X3SO)	b <sub>2</sub>	-0,510	-1,224	0,229
Interaksi (X1X3)	b <sub>3</sub>	2,479	2,180	0,036
R <sup>2</sup> =0,638		F=21,154	N=40	

Sumber : Data Primer yang diolah,2005.

Persamaan yang dihasilkan adalah :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_3 + b_3X_1X_3 + e \dots\dots\dots (3)$$

$$Y^1 = b_1X_1 + b_2X_3 + b_3X_1X_3$$

$$Y^1 = - 1,579 X_1 - 0,510 X_3 + 2,479 X_1X_3$$

Berdasarkan Tabel 4.11. di atas, besarnya  $R^2$  sebesar 63,8 % ; yang berarti bahwa 63,8 % variabel kinerja manajerial dapat dijelaskan oleh variabel independen penganggaran partisipatif, *locus of control* dan interaksi antara variabel penganggaran partisipatif dengan *locus of control*. Sedangkan sisanya sebesar 36,2 % dijelaskan oleh variabel lain diluar model.

Model regresi di atas menghasilkan F test sebesar 21,154 dengan tingkat signifikansi 0,000 ( lebih kecil dari 0,05) maka model regresi ini dapat digunakan untuk memprediksi kinerja manajerial atau dapat disebutkan bahwa kedua variabel independen dan interaksi keduanya secara bersama-sama berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

Dari persamaan (3) dapat disebutkan bahwa variabel penganggaran partisipatif ( $X_1$ ) secara individual tidak mempengaruhi kinerja manajerial ( ditunjukkan dengan koefisien negatif ); begitu juga dengan variabel *locus of control* ( $X_3$ ) tidak dapat berpengaruh secara individu terhadap kinerja manajerial. Ketika kedua variabel independen tersebut diinteraksikan bersama-sama menunjukkan ada pengaruh (ditunjukkan dengan koefisien positif) dan signifikan (  $P=0,036$  )

Berdasarkan pada Tabel 4.11. di atas dapat diketahui bahwa :

- (1) Nilai  $t_{hitung}$  dari variabel interaksi antara penganggaran partisipatif dan *locus of control* sebesar 2,479; lebih besar dari  $t_{tabel}$  yaitu sebesar 2,0262 ( tingkat signifikansi 0,05 dan df sebesar  $(n-k) = 40-3 = 37$  ).
- (2) Tingkat signifikansi/probabilitas dari variabel interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur organisasional sebesar 0,036 lebih kecil dari 0,05;

sehingga dapat disimpulkan bahwa *locus of control* merupakan variabel moderating.

Dengan demikian hasil penelitian ini berhasil mendukung Hipotesis 3 yang menyatakan bahwa *Locus of Control* merupakan variabel moderating terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

Hasil penelitian ini tidak konsisten yang pernah dilakukan oleh Indriantoro (1993); Rihardjo (2001) yang mengemukakan bahwa *locus of control* sebagai variabel moderating tidak mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini memberikan hasil yang konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Brownell (1981,1982) dan Frucot dan Shearon (1991) yang mengemukakan bahwa *locus of control* mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

#### **4.4.4. Hubungan antara Penganggaran Partisipatif, Struktur Organisasi dan *Locus of Control* dengan Kinerja Manajerial**

Hipotesis yang diuji adalah ada tidaknya pengaruh interaksi antara variabel independen dan variabel moderating terhadap variabel dependen dalam hal ini menguji ada tidaknya pengaruh ketiga variabel independen kinerja manajerial, maka metode statistik yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis* atau Uji Interaksi.

Hasil regresi untuk menguji hipotesis 4 ini dapat dilihat dalam hasil olah komputer dengan bantuan program SPPSS (Lampiran 19), peneliti meringkas pada Tabel 4.12. di bawah ini.

**TABEL 4.12.**  
**HASIL ANALISIS REGRESI**  
**HUBUNGAN PENGANGGARAN PARTISIPATIF,**  
**STRUKTUR ORGANISASIONAL DAN *LOCUS OF CONTROL* TERHADAP**  
**KINERJA MANAJERIAL**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien Standar	Nilai t-hitung	P
Y KM (Kinerja Manajerial) Sebagai Variabel Dependen				
Konstanta	a	-	2,494	0,018
Penganggaran Partisipatif (X1PA)	b <sub>1</sub>	-1,522	-0,861	0,396
Struktur Organisasi (X2SO)	b <sub>2</sub>	1,349	2,924	0,006
<i>Locus of Control</i> (X3SO)	b <sub>3</sub>	-0,721	-1,733	0,092
Interaksi (X1X2)	b <sub>4</sub>	-1,680	-0,827	0,414
Interaksi (X1X3)	b <sub>5</sub>	3,258	1,601	0,119
Interaksi (X1X2X3)	b <sub>6</sub>	0,017	0,008	0,993
$R^2 = 0,745$		$F = 16,029$	$n = 40$	

Sumber : Data Primer yang diolah, 2005.

Persamaan yang dihasilkan adalah :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1X_2 + b_5X_1X_3 + b_6X_1X_2X_3 + e \dots\dots\dots (4)$$

$$Y^1 = b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1X_2 + b_5X_1X_3 + b_6X_1X_2X_3$$

$$Y^1 = -1,522X_1 + 1,349 X_2 - 0,721 X_3 - 1,680 X_1X_2 + 3,258 X_1X_3 + 0,017 X_1X_2X_3$$

Berdasarkan Tabel 4.12. di atas, besarnya  $R^2$  sebesar 74,5 % ; yang berarti bahwa 74,5 % variabel kinerja manajerial dapat dijelaskan oleh variabel independen penganggaran partisipatif, struktur organisasi, *locus of control* , interaksi antara variabel

penganggaran partisipatif dengan struktur organisasi, interaksi antara variabel penganggaran partisipatif dengan *locus of control* dan interaksi antara ketiga variabel independen tersebut. Sedangkan sisanya sebesar 25,5 % dijelaskan oleh variabel lain diluar model.

Model regresi di atas menghasilkan F test sebesar 16,029 dengan tingkat signifikansi 0,000 ( lebih kecil dari 0,05) maka model regresi ini dapat digunakan untuk memprediksi kinerja manajerial atau dapat disebutkan bahwa kedua variabel independen dan interaksi ketiganya secara bersama-sama berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

Dari persamaan (4) dapat disebutkan bahwa variabel penganggaran partisipatif ( $X_1$ ) dan secara individual variabel *locus of control* ( $X_3$ ) tidak mempengaruhi kinerja manajerial ( ditunjukkan dengan koefisien negatif ); tetapi variable struktur organisasi ( $X_2$ ) dapat berpengaruh secara individu terhadap kinerja manajerial. Ketika ketiga variabel independen tersebut diinteraksikan bersama-sama menunjukkan ada pengaruh (ditunjukkan dengan koefisien positif) tetapi tidak signifikan (  $P=0,993$  )

Berdasarkan pada Tabel 4.12. di atas dapat diketahui bahwa :

- (1) Nilai  $t_{hitung}$  dari variabel interaksi antara penganggaran partisipatif ,struktur organisasional dan *locus of control* sebesar 0,008; **lebih kecil** dari  $t_{tabel}$  yaitu sebesar 2,0322 ( tingkat signifikansi 0,05 dan df sebesar  $(n-k) = 40-6 = 34$  ).
- (2) Tingkat signifikansi/probabilitas dari variabel interaksi antara penganggaran partisipatif , struktur organisasional dan *locus of control* sebesar 0,993 **lebih besar** dari 0,05; sehingga dapat disimpulkan bahwa ketika ketiga variabel

independen tersebut ketika diinteraksikan bersama-sama terhadap kinerja manajerial menunjukkan tidak ada pengaruh yang signifikan.

Dengan demikian hasil penelitian ini **tidak berhasil mendukung Hipotesis 4** yang menyatakan bahwa penganggaran partisipatif, struktur organisasi dan *locus of control* mempunyai hubungan dengan dengan kinerja manajerial.

Pada penelitian sebelumnya oleh Henrika dan Mardiasmo (2002) disebutkan adanya hubungan yang lemah antara elemen-elemen dalam proses penyusunan anggaran. Adapun yang dimaksud elemen-elemen tersebut antara lain : penganggaran partisipatif, informasi asimetri, penekanan anggaran, komitmen dan *locus of control*.

#### 4.5. Hasil dan Interpretasi Hasil Penelitian

Berdasarkan uji regresi yang dilakukan dengan berbagai skenario yang ditetapkan, maka hasil uji regresi untuk Hipotesis 1, Hipotesis 2, Hipotesis 3 dan Hipotesis 4 adalah sebagai berikut (Tabel 4.13.):

**TABEL 4.13.**  
**RINGKASAN HASIL UJI REGRESI**

NO	VARIABEL	R <sup>2</sup>	PERSAMAAN REGRESI
1	X <sub>1</sub>	45,4%	$Y^1 = 0,674 X_1$
2	Interaksi X <sub>1</sub> dan X <sub>2</sub>	51,7%	$Y^1 = 0,629 X_1 + 0,363 X_2 - 0,134 X_1X_2... (2)$
3	Interaksi X <sub>1</sub> dan X <sub>3</sub>	63,8%	$Y^1 = -1,579 X_1 - 0,510 X_3 + 2,479 X_1X_3.... (3)$
4	Interaksi X <sub>1</sub> , X <sub>2</sub> , dan X <sub>3</sub>	74,5%	$Y^1 = -1,522X_1 + 1,349 X_2 - 0,721 X_3 - 1,680 X_1X_2 + 3,258 X_1X_3 + 0,017 X_1X_2X_3..... (4)$

Sumber : Data Primer yang diolah, 2005.

Pada Tabel 4.13. di atas, dapat dilihat bahwa ketika antara variabel  $X_1$  dan variabel  $X_2$  diinteraksikan bersama tidak dapat meningkatkan pengaruh  $X_1$  terhadap  $Y$ , tetapi pada interaksi antara variabel  $X_1$  dan variabel  $X_3$  dapat meningkatkan pengaruh  $X_1$  terhadap  $Y$  (ditunjukkan dengan koefisien positif).

Dapat pula diperhatikan pada nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) yang juga meningkat. Pengaruh terbesar diberikan oleh interaksi ketiga variabel independen secara bersama-sama, dimana pada uji regresi ini menghasilkan nilai  $R^2$  tertinggi yaitu 74,5%. Akan tetapi apabila dilihat dari sisi uji t Test-nya, maka pada persamaan regresi interaksi variabel  $X_1$  dan  $X_2$  serta variabel  $X_1, X_2,$  dan  $X_3$  tidak signifikan.

Variabel moderat  $X_3$  memiliki pengaruh yang lebih besar dibandingkan dengan variabel moderat  $X_2$ . Hal ini dapat terlihat dari uji interaksi  $X_1$  dengan  $X_3$  memiliki nilai  $R^2$  (63.8%) lebih besar dari nilai  $R^2$  (51,7%) pada uji interaksi  $X_1$  dan  $X_2$ .

Pada persamaan regresi (1) dapat dikemukakan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap kinerja manajerial atau dapat disebutkan pula bahwa semakin tinggi partisipasi dalam proses penyusunan anggaran maka kinerja manajerial akan semakin meningkat pula. Apabila hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial tidak signifikan dan positif maka proses penelitian ini tidak dapat dilanjutkan. Hal ini konsisten dengan penelitian Brownell (1981,1982); Brownell & McInnes (1986); Frucot dan Shearon (1991); Indriantoro (1993); dan Wagner (1994) yang menunjukkan bahwa ada hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

Masih berpedoman pada persamaan regresi (1), dapat dikemukakan lebih lanjut bahwa dalam proses penyusunan anggaran di organisasi sektor publik (dalam hal ini RSUD) berpengaruh pada kinerja manajerial mereka. Hal ini disebabkan sistem penganggaran setelah era otonomi adalah berbasis kinerja. Yang dimaksud anggaran berbasis kinerja adalah tidak hanya masalah pendapatan dan pengeluaran saja, melainkan pembiayaan apabila dikondisikan pada saat defisit maupun menyikapi pada saat posisi surplus yang tidak hanya diukur dengan ukuran moneter saja melainkan persentase kemampuan sumber daya didalam organisasi yang bersangkutan dalam pengelolaan anggaran.

Selanjutnya pada persamaan (2), dapat dikemukakan bahwa peran struktur organisasi tidak dapat dilihat secara terpisah atau secara individual dari penganggaran partisipatif. Ketika kedua variabel tersebut diinteraksikan secara bersama-sama maka berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hanya saja dalam penelitian ini ditunjukkan dengan koefisien positif **tetapi** tidak signifikan. Hal ini mungkin disebabkan bahwa perubahan struktur organisasi di RSUD yang awalnya menginduk pada Departemen Kesehatan kemudian setelah era otonomi menginduk pada Pemerintah Kabupaten/Kota setempat. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Gul et al (1995) yang menemukan bahwa organisasi dengan tingkat desentralisasi yang menunjukkan hubungan yang positif antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

Hasil penelitian ini tidak konsisten karena instrumen variabel struktur organisasi ( $X_2$ ) yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984) dengan jumlah 5

pertanyaan dengan skala likert 5 point menunjukkan struktur desentralisasi yang rendah pada point 1 (satu) dan sebaliknya pada point 5 (lima); yang berarti minimal skore nilai yang menunjukkan struktur desentralisasi tinggi minimal di atas 12,5. Sedangkan nilai tengah (median) hasil penelitian ini adalah 11,50 dengan rata-rata 11,53 (Lampiran 19); hal ini menunjukkan hasil bahwa **struktur desentralisasi RSUD masih rendah**. Struktur desentralisasi yang rendah akan mengakibatkan kinerja yang rendah pula pada proses penyusunan anggaran. Dengan kata lain meskipun partisipasi dalam proses penyusunan anggaran tinggi tetap akan menimbulkan kinerja yang kurang karena terbentur tingkat desentralisasi organisasi yang rendah.

Perubahan struktur organisasi maupun penempatan sumber daya manusia dalam organisasi tersebut memungkinkan berakibat pola kerja manajerial berubah. Sebagai contoh, dengan adanya otonomi daerah memberikan kewenangan pada pemerintah setempat untuk menempatkan seseorang pada instansi tertentu, apabila kompetensi ataupun latar belakang pendidikan mendukung kinerja instansi yang bersangkutan, proses penyesuaian tidak begitu mempengaruhi kinerja instansi. Hanya saja, pada prakteknya seringkali RSUD ditempatkan sumber daya manusia yang kurang mendukung. Visi, misi dan tujuan RSUD era otonomi kurang didukung oleh pemerintah setempat. Menurut peneliti, didalam struktur organisasi RSUD tidak menutup kemungkinan terdapat sumber daya manusia yang kompeten dalam pemasaran ataupun akuntansi.

Pada persamaan (3), hasil penelitian menunjukkan hal yang sama seperti pada variabel sebelumnya, yang berarti bahwa *locus of control* tidak dapat diuji secara

individu (ditunjukkan dengan koefisien negatif) terpisah dengan penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial. Akan tetapi ketika diinteraksikan secara bersama-sama terhadap kinerja manajerial maka menunjukkan berpengaruh secara positif dan signifikan ( $P=0,036$ ). Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian sebelumnya, yaitu oleh Brownell (1981,1982) serta Frucot dan Shearon (1991) yang menemukan bahwa *locus of control* mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial. Hasil ini tidak konsisten dengan penelitian sebelumnya yaitu yang dilakukan oleh Indriantoro (1993) menyatakan bahwa *locus of control* sebagai variabel moderating tidak mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

Hasil penelitian ini konsisten karena instrumen variabel *locus of control* ( $X_3$ ) yang dikembangkan oleh Spector (1998) dengan jumlah 16 pertanyaan dengan skala likert 5 point menunjukkan para pimpinan/manajer dengan kepribadian yang *internal locus of control*. Karena minimal skor nilai yang menunjukkan *internal locus of control* tinggi minimal di atas 40. Sedangkan nilai tengah (median) hasil penelitian ini adalah 58,50 dengan rata-rata 58,90 (Lampiran 20); hal ini menunjukkan hasil bahwa *internal locus of control* mengakibatkan kinerja yang tinggi pada tingkat partisipasi anggaran yang tinggi pula.

Hasil penelitian ini dimungkinkan berhubungan dengan kondisi sumber daya manusia atau pegawai era otonomi daerah harus mampu mencerminkan tingkatan untuk merasakan sesuatu di bawah kesadaran pengendalian baik pengendalian diri dari dalam maupun dari luar. Dengan adanya perubahan pemerintahan yang mendasar menjadikan

individu yang ada di dalam RSUD berupaya menampilkan keyakinan yang lebih besar terhadap kemampuan mereka untuk mempengaruhi lingkungan, lebih mampu dalam menghadapi situasi yang penuh tekanan, lebih banyak mengandalkan cara pemberian pengaruh yang terbuka dan supportif, menekankan strategi perusahaan yang lebih berisiko dan inovatif serta menghasilkan kinerja kelompok.

Dengan kata lain, era otonomi setidaknya memberikan aura positif yang menyebabkan individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran di RSUD berorientasi pada kepercayaan diri yang tinggi atas kemampuan atau kompetensi yang dimiliki. Diperhatikan dari profil responden, para pemimpin yang terlibat langsung dalam proses penyusunan anggaran memiliki karakteristik usia produktif, pendidikan S1 dengan pengalaman kerja rata-rata kurang dari 5 tahun; tingkat kepercayaan diri atas kemampuan mereka tinggi. Meskipun dengan pengalaman menjabat yang kurang dari 5 tahun, mereka para responden memiliki kepribadian yang kuat; hal ini ditunjukkan dengan koefisien yang positif dan signifikan.

Pada persamaan (4), meskipun berpengaruh positif ( ditunjukkan dengan koefisien positif sebesar 0,17 ) tetapi tidak signifikan. Pada tahap ini ketika ketiga variabel independen diinteraksikan secara bersamaan ternyata berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hal ini dikaitkan dengan praktek organisasi pada RSUD bahwa dalam proses penyusunan anggaran agar berlangsung baik dan tidak bersifat *ceremonial* belaka ; perlu didukung dengan struktur organisasi yang terdesentralisasi tinggi dengan keterlibatan nyata para pimpinan yang memiliki karakter kepribadian yang kuat dalam

arti orientasi internal yang meningkatkan imajinasi, daya serap dan tedensi untuk bertindak dan inovatif.

## **BAB V PENUTUP**

### **5.1. Kesimpulan**

Berdasarkan uji t statistik dapat disimpulkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial para pimpinan di RSUD Kabupaten/Kota. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran maka semakin tinggi pula kinerja manajerial yang dihasilkan. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Kren dan Liao (1988), Brownell (1981,1982), Brownell dan McInnes (1986), Indriantoro (1993). Dengan adanya partisipasi dalam proses penyusunan anggaran pada RSUD menjadikan anggaran lebih akurat dan pencapaian anggaran tersebut mampu menghasilkan kinerja yang lebih tinggi dari sudut pandang organisasi yang bersangkutan. Perilaku manajerial ini dapat terjadi karena partisipasi atau keterlibatan yang nyata dan tidak sekedar sebagai *ceremonial* belaka.

Era otonomi yang menjadi salah satu unsur pemacu keterlibatan para pimpinan yang terkait dengan penganggaran RSUD. Pengelolaan sumber dana yang mandiri yang tidak lagi keseluruhan dari pemerintah pusat, menjadikan RSUD sebagai organisasi sektor publik bersikap lebih bijak dan dewasa dengan meningkatkan pelayanan kepada masyarakat ( pengembalian tugas dari pemerintah sebagai organisasi bentukan

pemerintahan yang memberikan pelayanan jasa kepada masyarakat ) sekaligus serta dalam upaya persaingan berorientasi bisnis dengan Rumah Sakit Swasta.

Perubahan pengelolaan pemerintah daerah baik dalam pemerintahan maupun pengelolaan keuangan daerah menjadikan struktur organisasi di pemerintah kabupaten/kota berpengaruh pada struktur organisasi RSUD. Kewenangan sepenuhnya kepala pemerintah kabupaten/kota dalam pengaturan atau penempatan sumber daya manusia menjadikan struktur organisasi yang lebih terdesentralisasi. Yang dimaksud adalah penempatan sumber daya manusia yang lebih berkompetensi dan berdedikasi tinggi pada organisasi lebih menjamin peningkatan dalam pengelolaan keuangan maupun operasional RSUD baik dari sisi pelayanan, administrasi dan akuntansi.

Struktur organisasi yang terdesentralisasi belum menjadi satu ukuran yang menjamin mendukung keterlibatan dalam proses penyusunan anggaran. Kepribadian pelakunyalah yang mendukung terjadinya penganggaran partisipatif. Seorang pimpinan yang memiliki karakter kepribadian yang kuat dalam arti orientasi internal yang meningkatkan imajinasi, daya serap dan tendensi untuk bertindak dan inovatif. Oleh karena itu, dimungkinkan bahwa satu cara pemimpin untuk meningkatkan kinerja unit bisnis adalah menekankan strategi yang kreatif dan menyertakan risiko.

Individu dengan kepribadian yang kuat sangat diperlukan di era otonomi, individu yang tidak mau berkompetensi positif dalam meningkatkan kinerjanya maka akan tidak akan mendapat kesempatan dalam pelaksanaan pemerintahan sehari-hari. Individu yang diperlukan oleh organisasi seperti RSUD adalah yang mampu menyikapi secara cepat dan tepat terhadap perubahan-perubahan dalam kegiatan pelayanan kepada

masyarakat. Kecepatan berpikir dan ketepatan bertindak dalam mengelola pelayanan, administrasi dan keuangan RSUD sebagai bagian dari kekayaan daerah menjadi salah kontribusi kepada daerah dan mempertanggungjawabkannya kepada masyarakat umum melalui kepala daerah dalam penyampaian LPJ kepada DPRD.

## 5.2. Saran

Hasil penelitian ini, peneliti menyarankan beberapa hal sebagai berikut :

- 1) Pembenahan individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran agar tidak terjadi sekedar *ceremonial* belaka, mengingat penempatan SDM adalah kewenangan penuh kepala daerah maka dimungkinkan setiap organisasi pelayanan masyarakat dimungkinkan terdiri dari SDM yang berkompetensi dan berdedikasi penuh di bidang keuangan/akuntansi, pemasaran, maupun pengembangan diri
- 2) Peningkatan struktur organisasi yang lebih desentralisasi sehingga memungkinkan pengoptimalan kompetensi SDM yang terlibat di dalam organisasi yang bersangkutan.
- 3) Tingkat IQ yang tinggi bukan menjadi tolok ukur yang utama. Dengan adanya era otonomi maka SDM yang ber-EQ tinggi lah yang menjadi bagian keterlibatan proses penyusunan anggaran. Karena keterlibatan berbagai pihak yang mendukung pencapaian target anggaran diawali dengan proses penyusunan anggaran yang utuh dan bukan sekedar *ceremonial* saja.

Dalam penelitian ini, peneliti memiliki beberapa keterbatasan seperti :

- 1) Instrumen yang digunakan adalah persepsi jawaban responden dan penelitian dilakukan dengan metode survei melalui kuesioner yang dikirimkan dengan bantuan jasa Pos Indonesia berupa fasilitas KIRBAL untuk RSUD yang lokasi jauh dari peneliti yaitu Semarang, sedangkan responden yang lokasinya memungkinkan peneliti untuk mengontrol secara langsung subyek yang diteliti. Akan tetapi karena jumlah responden yang dikirim melalui jasa KIRBAL lebih banyak dibandingkan dengan yang dijangkau langsung peneliti menjadikan timbulnya perbedaan interpretasi atas maksud dan tujuan pertanyaan (karena dalam lembar kuesioner, peneliti tidak dapat menjelaskan maksud pertanyaan secara jelas).
- 2) Penelitian yang dilakukan pada organisasi RSUD saja, sedangkan jenis Rumah Sakit lainnya seperti jenis Rumah Sakit PERJAN ataupun Rumah Sakit Swadana tidak terjangkau peneliti; hal ini dikarenakan keterbatasan waktu dan dana peneliti.
- 3) Beberapa hasil pengujian yang tidak berhasil mendukung hipotesis dalam penelitian ini, hal ini dimungkinkan ada variabel lain yang mempengaruhi tetapi tidak dimasukkan dalam penelitian ini. Hal lain dimungkinkan karena kuesioner yang digunakan berbeda dengan penelitian sebelumnya. Yang dimaksud adalah untuk variabel *locus of control*, peneliti menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Spector (1988) yang terdiri 16 item pertanyaan. Sedangkan Brownell (1981,1982) dan Indriantoro (1993) menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Rotter (1966) yang terdiri dari 29 item pertanyaan; Frucot dan

Shearon (1991) menggunakan Skala La Rosa (1986) yang terdiri dari 61 item pertanyaan.

Dengan pertimbangan pada keterbatasan-keterbatasan yang ada dalam penelitian ini, diharapkan untuk penelitian yang akan datang dapat memperbaiki keterbatasan-keterbatasan yang ada, dengan antara lain :

- 1) Memperluas penelitian tidak hanya pada organisasi sektor publik yang bersifat *hybrid* tetapi juga yang bersifat *core public* yaitu *pure-non profit organization* (organisasi pemerintah).
- 2) Penggunaan instrumen dalam penelitian perlu diteliti lagi apakah tepat untuk responden para manajer di Indonesia.

Demikian kesimpulan, keterbatasan dan saran peneliti dalam penelitian ini mengenai pengaruh struktur organisasi dan locus of control terhadap hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik dalam hal ini Rumah Sakit Umum Daerah.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anderson dan O'Reilly. 1989. *Management Control System*. Toppan Company Ltd.
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgetse on Peoples*. The School of Business and Public Administration, Cornell University.
- Azwar, Saifudin. 1992. *Reliabilitas dan Validitas*. Yogyakarta: Sigma Alpha.
- , Badan Layanan Umum (BLU) menurut Undang-Undang Perbendaharaan Negara. Tim Penyusunan RPP BLU. Mei 2004.
- Brownell. 1981. Participation in Budgeting, Locus of Control and Organization Effectiveness. *The Accounting Review*. October :844-860
- Brownell. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*. Vol 20/1 : 13-27
- Brownell, P., and M. McInnes, 1986, Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance, *The Accounting Review*, October. Vol. LXI/4: 587-600
- Burns, T. 1963. Industry in a new age. *New Society*. 31 January :17-20
- Burns, T. dan Stalker, GM. 1966. *The Management of Innovation*. London: Tavistock
- Burns, WJ dan Waterhouse. 1975. Budgetary Control and Organizations Structure. *Journal of Accounting Research*. Autumn : 177-203
- Chia, YM. 1995. Decentralization, Management Accounting System, MAS Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance : A Singapore Study. *Journal of Business Finance and Accounting*. Vol 22: 811-830
- Daft, RL and Mac Intosh, NB. 1978. A New Approach to Design and Use of Management Information. *California Management Review*. Fall: 82-92
- Dunk, A.S. 1990. Budgetary Participation, Agreement on Evaluation Criteria and Managerial Performance : A Research Note. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 15. No. 3
- Fayol, H. 1949. *General and Industrial Management*. New York : Pitman.

- Frucot dan Shearon, W.T., 1991, Budgetary Participation, Locus of Control and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction, *The Accounting Review*. January. Vol 66/1 : 80-99
- George, JM. & Jones, GR. 2002. *Organizational Behavior*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.
- Gibson.2000. *Organization: Behavior, Structure and Process*. Burr Ridge, Irwin McGraw-Hill
- Ghorpade, J. & Chen, MM. 1995. Creating Quality-Driven Performance Appraisal Systems. *Academy of Management Executive*.
- Ghozali, Imam. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang
- Gordon, L.A. dan Miller . 1976. A Contingency Framework for The Design of Accounting Information Systems. *Accounting, Organizations and Society*. :56-59
- Gordon, L.A. dan Narayanan, VK. 1984. Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizations Structure : Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society*. Vol 9 :33-47
- Gul, FA., Tsui, Judy SL., Fong, Steve, CC and Kwok, Helen YL. 1995. Decentralization as a Moderating Factor in Budgetary Participation-Performance Relationship : Some Hongkong Evidence . *Accounting and Business Research*. Vol. 25. No. 98 :101-113
- Gul, FA and Chia, YM. 1994. The Effect of Management Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: a Test of Three-Way Interaction. *Accounting, Organizations and Society*. Vol 19 No4/5 : 413-426
- Gudono, M. dan Mardiyah A.A. 2000. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Dersentralisasi Terhadap Karakteristik Informasi Akuntansi Manajemen. *Simposium Nasional Akuntansi ke-3*
- Haliman, R., G., 1997, *Pengaruh Pendidikan Formal, Pengalaman dan Locus of Control pada Hubungan antara Partisipatif Anggaran dengan Kinerja Kepuasan Kerja*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Fakultas Ekonomi. Universitas Gajah Mada ( Tidak Dipublikasikan )

- Hartmann dan Moers. 1999. Testing Contingency Hypotheses in Budgetary Research : A Evaluation of the Use of Moderated Regression Analysis. *Accounting, Organizations and Society*. Vol.24
- Heller, FA. dan Yulk.1969. Participation Managerial Decision-Making and Situational Variable. *Organizational Behavior and Human Performance*. :230-240
- Hellriegel,D. dan Slocum,JW. 1978. *Management : Contingency Approach*. Addison - Wesley.
- Helkamp. 1990. *Managerial Accounting*. Second Edition. John Wiley & Son. Inc.
- Henke & Spoede. 1991. *Cost Accounting: Managerial Use of Accounting Data. International Student Edition*. PWS-KENT Publishing Company.
- Henley. 1992. *Public Sector Accounting and Financial Control*. Fourth Edition. Chapman & Hall
- Hofstede,G.H. 1968. *The Game of Budget Control*. Assen,The Netherlands: Van Gorcum.
- , Himpunan Peraturan Perundang-Undangan Republik Indonesia Tahun 2003. Jakarta: CV. Eko Jaya.
- Jones and Pendlebury.1996. *Public Sector Accounting*. 4<sup>th</sup> Edition. Pitman Publishing.
- , Keputusan Menteri Keuangan Nomor 337/KMK.012/2003 tentang Sistem Akuntansi dan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.
- Indriantoro,N., 2000. An Empirical Study of Locus of Control and Cultural Dimentions as Moderating Variables of Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, January. Vol 15/1: 97-114
- Indriantoro,N. 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions Lexington as Moderating Variables*. Ph.D. Dissertation. University of Kentucky
- Indriantoro,N.,dan Bambang Supomo, 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis.Untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPFE UGM.
- Kennis, I. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*. Vol 54/4 : 707-721

- Kenrick,T. dan Dantchick,A. 1983. Interaction, Idiographics and The Social Psychological Invasion of Personality. *Journal of Personality*. : 286-307
- Kren,Leslie. 1988. Budgetary Participation and Managerial Performance The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*. Volume 67. No.3
- Lains, Alfian. 2003. *Ekonometrika Teori dan Aplikasi*. Jilid 1. Pustaka LP3ES Indonesia
- Lefcourt,H.M. 1982. *Locus of Control*. London: Lawrence Erlbaum Associates.
- Lucyanda,Jurica.2001. *Hubungan antara Anggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial : Peran Locus of Control sebagai Variabel Moderating dan Motivasi sebagai Variabel Intervening*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Fakultas Ekonomi. Universitas Gajah Mada. (Tidak Dipublikasikan)
- Maddox.1999. *Budgeting for Non - for Profit Organizations*. John Wiley & Son,Inc.
- Mahoney,T.A., TH Jerdee and SJ Carroll. 1963. *Development of Managerial Performance : A Research Approach*. OH Cincinnanti : Southwestern Publishing Co.
- Mardiasmo dan Henrika C Tri Adi N. 2002. Analisis Pengaruh Strategi Institusi, Budaya Institusi dan Conflict Interest Terhadap Budgetary Slack. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol. 17.No.1 hal 105-113
- McGhee,W.,Shield,M.D., dan Binberg,JG. 1978. The Effect of Personality on a Subject's Information Processing. *The Accounting Review*.July :681-697
- Mia,L. 1988. Managerial Attitude, Motivation and Effectiveness of Budget Participation. *Accounting Organizations and Society*. Vol. 13 No. 5 :465-475
- Mia,NZ.Mia,L. 1996. Decentralization, Accounting Control and Performance of Government Organizations : A New Zealand Empirical Study. *Financial Accountability & Management*. Augusts. Vol. 12/3 : 173-189
- Milani,K. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes : A Fields Study. *The Accounting Review*. April :274-284
- Miles, RE. dan Snow. 1978. *Organizational Strategy, Structure and Process*. New York : Mc Graw Hill.

- Mulyadi.1993. *Akuntansi Manajemen ( Konsep, Manfaat dan Rekayasa )*. Edisi Kedua. Yogyakarta:STIE YKPN
- Muninjaya, A.A. Gde. 2004. *Manajemen Kesehatan*. Edisi 2. Penerbit Buku Kedokteran.
- Murray,Dennis. 1990. The Performance Effects of Participative Budgeting an Integration of Intervening and Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting*. Volume 2 : 104-123
- Mustikawati,R. 1999. Pengaruh Locus of Control dan Budaya Paternalistik Terhadap Keefektifan Penganggaran Partisipatif Dalam Meningkatkan Kinerja Manajerial. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. Vol I / 2 :96-119
- Nazaruddin.I. 1998. Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja Manajerial. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Juli. Vol I/2 :141-162
- Nuringsih,Kartika. 2002. Menciptakan Keunggulan Kompetitif Melalui Penilaian Kinerja 360<sup>0</sup> Feedback : Strategi dan Tantangan Bagi Perusahaan. *Manajemen Usahawan Indonesia*. No.05/ Mei:20-27
- Ostroff,F. 1999. *The Horizaontal Organization*. New York : Oxford University. Press.
- Prasetyo,P.P., 2002. Pengaruh Locus of Control Terhadap Hubungan antara Ketidakpartian Lingkungan dengan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol 5/1 : 110-136
- Putra, A. Rizal. 1994. *Pengaruh Partisipasi Dalam Penganggaran dan Pendasaran Pada Anggaran Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran : Pada BUMN Lingkup Departemen Perindustrian RI*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Fakultas Ekonomi. Universitas Gajah Mada.
- Ratnawati. 2000. *Hubungan Kepuasan Kerja, Konflik Peran, Locus of Control, Job Insecurity dan Konsekuensinya dengan Keinginan Berpindah pada KAP*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Fakultas Ekonomi. Universitas Gajah Mada. ( Tidak Dipublikasikan )
- Rauf, Fatimah Abd. Haslinda Yusoff dkk. 2003. *Public Sector Accounting : Malaysian Context*. Pearson Malaysia Sdn. Bhd.

- Riharjo, I.B, 2001. *Pengaruh Struktur Organisasional dan Locus of Control Terhadap Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial dan Kepuasan Kerja Pada Organisasi Sektor Publik*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Fakultas Ekonomi. Universitas Gajah Mada. ( Tidak Dipublikasikan )
- Riyadi. 2000. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. July. Vol 3/2 : 134-150
- Rotter. 1966. *Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement*. Psychological Monographs. Vol. 80/1 : 1-28
- Santoso, Singgih. 1999. *Statistical Product and Service Solutions*. Alex Media Komputindo.
- Setyaningrum, Ari. 2004. *Kesuksesan Organisasi Melalui Penilaian Kinerja 360<sup>o</sup> Feedback*. Manajemen Usahawan Indonesia. Edisi 08/TH.XXXIII: 30-35
- Siegel, G. dan H.R. Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing Co.
- Stoner, J.A.F. Dan C. Wonkel. 1988. *Management*. (Edisi Bahasa Indonesia) Jakarta: CV Intermedia.
- Soetjipto, Budi W. 2004. Struktur Organisasi dan Lingkungan Usaha Masa Depan. *Manajemen Usahawan Indonesia*. No.08/TH.XXXIII : 27-29
- Spector, P.E. 1982. Behavior in Organizations as a Function of Employee's Locus of Control. *Psychological Bulletin*.
- Supomo, Bambang. 1998. *Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasi Terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif Dalam Peningkatan Kinerja Manajerial : Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia*. Tesis Program Pasca Sarjana. Universitas Gajah Mada. ( Tidak Dipublikasikan )
- Syafri. 1996. *Manajemen Kontemporer*. Cetakan Pertama. Grafindo Persada. Jakarta.
- Syakhroza. 2000. *Anggaran Sebagai Kegiatan Ceremonial dan Simbol Prestisius bagi Manajemen: Sebuah Tinjauan Literatur*. Usahawan No.11 th. XXIX: 26-30
- Sraw. 1991. *Psychological Dimensions of Organizational Behavior*. Mac Millan.
- , Undang – Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

-----, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara

-----, Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2003 Tentang Badan Usaha Milik Negara

Taylor,FW. 1911. *The Principles of Scientific Management*. New York : Harper and Brothers.

Thompson,JD.1976. *Organizations in Action*. New York : Mc Graw-Hill.

Van de Ven,,AH. Dan R. Drazin. 1985. The Concept of Fit In Contingency Theory dalam Bambang Riyanto 2001.. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol. 1 No. 1 . Februari.

Wagner III. 1994. Participation's Effects on Performance and Satisfaction : a Reconsideration of Research Evidence. *Academy of Management Review*. Vol. 19/2 :312-330

Waterhouse,JH dan PA Tiessen. 1978. A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 3 No. 1 : 65-67