

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP
KINERJA MANAJERIAL: KOMITMEN TUJUAN SEBAGAI
VARIABEL *INTERVENING*
(STUDI EMPIRIS PADA RUMAH SAKIT TIPE A, B, DAN C,
DI JAWA TENGAH DAN DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA)**

Eko Sugiyanto

Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Surakarta

Lilik Subagiyo

Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi Surakarta

Abstract

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

The population of this study is managers at hospital type A, B, and C in central java and DIY. The sample of this research is collected with contact person and mail survey method. From about of 400 questionnaires delivered, only 72 questionnaires returned and ready to analyze. The technique for examining hypothesis is path analysis.

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

Keywords: *Budgetary participation, goal commitment, managerial performance, path analyze.*

PENDAHULUAN

Perkembangan bisnis dan persaingan antar perusahaan semakin ketat. Hal tersebut akan berdampak pada pelanggan (*customer*), persaingan (*competition*) dan perubahan (*change*) (Hammer dan Champy, 1993). Dalam kondisi persaingan global akan menyebabkan meningkatnya ketidakpastian lingkungan, sehingga keberadaan anggaran

dipertanyakan (Stewart, 1995). Anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan dan pengendalian, tetapi juga sebagai alat koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Cherrington dan Cherrington, 1973; Schiff dan Lewin, 1970; Kenis, 1979; Chow dkk, 1988; Hansen dan Mowen, 2000) serta alat untuk mendelegasikan wewenang atasan kepada bawahan (Hofstede, 1968).

Penggunaan anggaran untuk melakukan pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi, dan meningkatkan koordinasi merupakan aktivitas dalam penyusunan anggaran (Hansen dan Mowen, 2000). Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan proses dimana kinerja para individu yang dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian target anggaran, terlibat, dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982).

Hubungan partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, merupakan salah satu penelitian yang banyak perdebatan dalam literatur Akuntansi Perilaku (*Behavioral Accounting*). Hasil-hasil penelitian belum konsisten dan sering terjadi kontradiksi antara seorang peneliti dengan peneliti lainnya. Sehingga para peneliti menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan langsung antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kinerja manajerial (Gul dkk, 1995).

Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial ada kemungkinan dipengaruhi variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *intervening* atau *moderating* (Brownell, 1982 dan Murray, 1990). Sejalan dengan pernyataan tersebut, penelitian yang dilakukan oleh Donovan et al (1986) menguji komitmen tujuan sebagai variabel *moderating* dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial yang menunjukkan bahwa komitmen tujuan

memberikan pengaruh yang rendah (3%) terhadap kinerja manajerial. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Donovan et al (1986) dan Tubbs (1992) yang menguji komitmen tujuan sebagai variabel *intervening* dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Penelitian ini akan mencoba mengkonfirmasi hasil penelitian yang telah dilakukan Chong dan Chong (2002) dan Krizten (2002) yang menguji komitmen tujuan sebagai variabel *intervening* terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Penelitian ini akan menguji pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*. Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh tidak langsung dengan kinerja manajerial (Chong dan Chong, 2002; Early dan Kanfer, 1985). Hasil penelitian tersebut bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Kriztin (2002) yaitu, bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap komitmen tujuan dan partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening*. Pemahaman terhadap literatur anggaran yang secara konsisten menekankan perlunya model teoritis yang banyak untuk dapat menjelaskan kapan dan bagaimana partisipasi tersebut efektif (Shields dan Shields, 1998; Greenberg et al., 1994; Shields dan Young, 1993; Brownell, 1992).

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

Berdasarkan uraian di muka, maka permasalahan yang akan diteliti dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut:

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

TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

1. Goal Setting Theory

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

2. Teori Kontinjensi

Teori ini secara umum menyatakan bahwa perancangan dan penggunaan desain sistem pengendalian manajemen tergantung pada karakteristik organisasi

dan kondisi lingkungan di mana sistem tersebut akan diterapkan (Fisher, 1995). Teori ini merespon pendekatan *universalistic* yang menyatakan bahwa suatu sistem pengendalian bisa diterapkan dalam karakteristik perusahaan apapun dan dalam kondisi lingkungan di mana saja. Penelitian ini menguji pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran (pengendalian) terhadap kinerja manajerial (variabel konsekuensi) melalui komitmen tujuan (variabel kontinjensi). Komitmen tujuan merupakan salah satu faktor ketidakpastian lingkungan internal dimana variabel ini dimungkinkan mempunyai pengaruh yang berbeda apabila diterapkan pada setiap karyawan pada perusahaan yang berbeda. Sehingga diharapkan dalam penelitian ini apabila seorang karyawan (manajer) memiliki kewenangan partisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan mempunyai komitmen yang tinggi sehingga dapat mempengaruhi kinerja manajerialnya.

3. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Penelitian awal yang melihat pengaruh langsung partisipasi anggaran dari sudut keperilakuan dilakukan oleh Milani (1975) dengan mengembangkan penelitian Argyris (1955). Penelitian tersebut menguji hipotesis bahwa partisipasi akan meningkatkan kepuasan kerja, yang akibatnya berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986), Dunk (1989), Riyanto (1999), dan Poerwati (2001) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang

tidak signifikan di antara keduanya, sedangkan Sterdy (1960) dan Bryan dan Locke (1967) dalam Supomo (1998), dan Supomo (1998) menemukan hubungan yang negatif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

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

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

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

Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap komitmen tujuan belum diteliti secara luas. Partisipasi penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya dan akan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran yang dicapai (Brownell, 1982). Berdasarkan pada *goal setting theory* penelitian tersebut

menyatakan bahwa partisipasi anggaran meningkatkan komitmen tujuan (Johnson, 1991; Comeford dan Abernethy, 1999; Kriztin, 2002; Chong dan Chong, 2002). Komitmen tujuan merupakan suatu determinan dalam pencapaian tujuan anggaran (Locke, 1981), sehingga proses penyusunan anggaran dipengaruhi adanya pengawasan dan pengendalian yang lebih dalam suatu anggaran.

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

H2: Partisipasi anggaran berpengaruh positif pada komitmen tujuan

5. Pengaruh Komitmen Tujuan terhadap Kinerja Manajerial

Komitmen pada tujuan adalah penting karena produktifitas manajer yang ada sangat menentukan apakah organisasi dapat mencapai komitmen individunya untuk mencapai tujuan tertentu dan dianggap sebagai aspek utama teori *goal setting* (Murray, 1990). Locke et al (1988) berpendapat hal tersebut nyata-nyata benar bahwa tidak

terdapat komitmen pada tujuan, *setting* tujuan tidak akan bekerja. Penelitian lainnya menyatakan bahwa individu berkinerja lebih baik ketika manajer menerima dan mempunyai komitmen untuk mencapai tujuan tertentu (Locke dan Latham, 1990; Locke et al., 1988).

Tindakan seseorang dalam penentuan tujuan masa yang datang akan mempengaruhi perilaku yang sesungguhnya. Komitmen seorang manajer pada tujuan mengarah pada tindakan, usaha dan motivasi individu untuk mengembangkan strategi dalam mencapai tujuan. Tujuan merupakan suatu standar kecakapan spesifik pada tugas yang ditentukan. Jika seorang manajer mempunyai komitmen pada tujuan tertentu, maka hal tersebut akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi kinerja manajerialnya. Sehingga pengaruh komitmen tujuan terhadap kinerja manajerial diuji pada hipotesa berikut:

H3: Komitmen pada tujuan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

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

Beberapa penelitian terdahulu seperti yang telah diuraikan pada bab sebelumnya, menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang tidak konsisten. sehingga para peneliti menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan langsung antara partisipasi dan kinerja (Gul dkk, 1995).

Shields dan Shields (1998) menyatakan bahwa partisipasi anggaran tidak mempunyai pengaruh langsung terhadap kinerja, tetapi lebih tergantung pada variabel-variabel *intervening* lainnya.

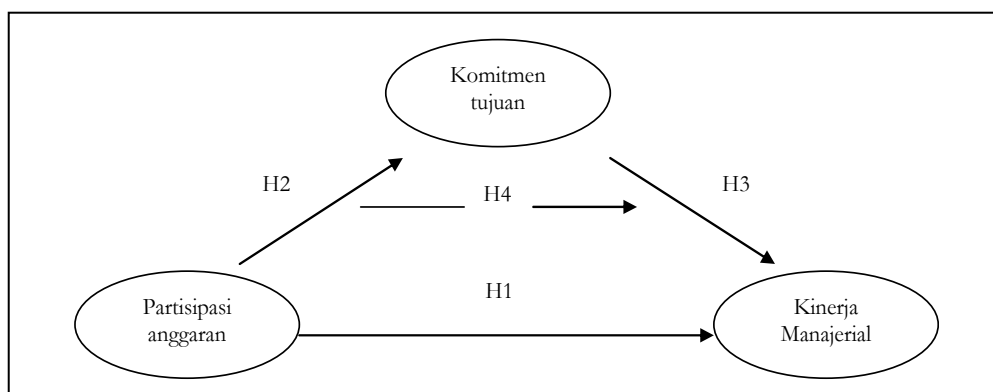
Partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebagai variabel *intervening* (Chong dan Chong, 2002). Pendapat lain dikemukakan oleh Kriztin (2002) yaitu partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan. Perilaku individu sangat ditentukan oleh *value* yaitu apa yang dihargai untuk mendapatkan kemakmuran dan tujuan. Individu akan memperoleh nilai apabila mempunyai tujuan yang dapat mempengaruhi perilaku. Dengan adanya tujuan maka akan menimbulkan ide dan niat untuk mencapai sesuatu. Apabila seorang manajer diberi kewenangan dalam berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka manajer akan cenderung aktif dalam memahami tujuan (anggaran) yang direncanakan. Dengan adanya partisipasi anggaran akan meningkatkan

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

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

7. Kerangka Pemikiran Teoritis

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



Gambar 1. Kerangka Pemikiran Teoritis Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

METODE PENELITIAN

1. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

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

Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan cara pemilihan sampel berdasarkan *judgement sampling* yaitu merupakan tipe pemilihan sampel dengan menggunakan pertimbangan tertentu, umumnya disesuaikan dengan tujuan atau masalah penelitian (Indriantoro dan Supomo, 1999). Pertimbangan dalam penelitian ini adalah bahwa responden yaitu manajer pusat biaya yang bekerja pada Rumah Sakit swasta dan negeri di wilayah Jawa Tengah dan DIY. Alasan pemilihan responden tersebut bahwa manajer pusat biaya memiliki tanggung jawab pada anggaran yang menjadi wilayah kewenangannya.

2. Metode Pengumpulan Data

Data penelitian ini dikumpulkan

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

3. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

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

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

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

Kinerja Manajerial, Kinerja manajerial mencakup tingkat kecakapan manajer dalam melaksanakan aktivitas manajemen yang meliputi perencanaan, pengkoordinasian, investigasi, pengaturan, negoisasi, perwakilan, pengawasan dan evaluasi. Pengukuran variabel kinerja manajerial dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Mahoney et.al. (1963). Instrumen diukur dengan menggunakan skala Likert mulai dari 1 (satu) yang menunjukkan kinerja paling rendah sampai 7 (tujuh) menunjukkan kinerja yang paling tinggi.

Analisis Statistik

Analisis statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis jalur (*path analysis*). Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan *path analysis* dengan struktur jalur sebagai berikut:

Untuk mendapatkan pX_2X_1 , dapat menghasilkan model persamaan path sebagai berikut :

$$X_2 = p1.2 X_1 + e_1$$

Untuk mendapatkan pX_3X_1 , pX_3X_2 , dapat menghasilkan model persamaan path sebagai berikut:

$$X_3 = p1.2 X_1 + p2.3 X_2 + e_2$$

Keterangan:

- X_1 : Partisipasi penyusunan anggaran
- X_2 : Komitmen tujuan
- X_3 : Kinerja manajerial
- pX_3X_1 : Parameter struktural yang menggambarkan kuatnya pengaruh X_1 terhadap X_3
- pX_2X_1 : Parameter struktural yang menggambarkan kuatnya pengaruh X_1 terhadap X_2
- pX_3X_2 : Parameter struktural yang menggambarkan kuatnya pengaruh X_2 terhadap X_3
- e_1 : Residual atas komitmen tujuan
- e_2 : Residual atas kinerja manajerial

ANALISIS DAN HASIL PENELITIAN

1. Uji *non-response bias*

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan uji *t-test*, karena data berdistribusi normal dan jumlah sampel sedikit (Imam Ghozali, 2001). Dasar pengambilan keputusan dengan melihat tingkat signifikansi $p > 0,05$. Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat signifikansi *probabilitas* di atas 0,05, artinya bahwa jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok responden tersebut baik pengembalian sesuai dengan waktu yang ditentukan maupun di luar waktu yang ditentukan ternyata tidak ada perbedaan jawaban, sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini mampu menjelaskan kesimpulan penelitian. Hasil uji *non-response bias* ditunjukkan dalam Tabel 1.

2. Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (Partisipasi dalam penyusunan anggaran, komitmen tujuan dan kinerja manajerial) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis, sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi yang dapat dilihat dalam Tabel 2.

pengolahan data. Untuk mengukur validitas data digunakan *coeficient correlation pearson* yaitu dengan menghitung korelasi antara score masing-masing butir pertanyaan dengan total score (Imam Ghozali, 2000) dari data yang diperoleh menunjukkan bahwa variabel partisipasi, komitmen tujuan dan kinerja manajerial adalah valid yang ditunjukkan dengan nilai korelasi yang signifikan (pada level 0.05), selanjutnya data yang

Tabel 1. Pengujian *non-response bias*

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

Tabel 2. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

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

3. Uji Reliabilitas dan Uji Validitas

Hasil pengujian dengan menggunakan program SPSS 11.0 menunjukkan nilai *cronbach alpha* instrumen variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran sebesar 0,8675 dan instrumen variabel komitmen tujuan sebesar 0,8007 sedangkan instrumen variabel kinerja manajerial sebesar 0,8026. Artinya instrumen variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran dan instrumen variabel komitmen tujuan maupun instrumen variabel kinerja manajerial adalah handal atau reliabel untuk

dikumpulkan dalam instrumen penelitian ini layak untuk dianalisis lebih lanjut, ditunjukkan Tabel 3.

4. Uji Asumsi Klasik

Multikolinieritas, secara umum multikolinieritas jarang dijumpai pada variabel independen, penelitian ini bebas multikolinieritas terbukti dengan koefisien korelasi 1,000 dan nilai *variance inflation factor (VIF)* di bawah 10 (Imam Ghozali, 2001). Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinieritas dalam penelitian ini.

Tabel 3. Validitas Instrumen Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

Variabel	Item	Nilai <i>Pearson Corelation</i>	Status
Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran	X1	0,769	Valid
	X2	0,783	Valid
	X3	0,768	Valid
	X4	0,743	Valid
	X5	0,889	Valid
	X6	0,801	Valid
Variabel	Item	Nilai <i>Pearson Corelation</i>	Status
Komitmen Tujuan	X7	0,751	Valid
	X8	0,793	Valid
	X9	0,797	Valid
	X10	0,797	Valid
Variabel	Item	Nilai <i>Pearson Corelation</i>	Status
Kinerja Manajerial	X11	0,665	Valid
	X12	0,694	Valid
	X13	0,622	Valid
	X14	0,608	Valid
	X15	0,613	Valid
	X16	0,519	Valid
	X17	0,491	Valid
	X18	0,416	Valid
	X19	0,843	Valid

Autokorelasi, Data dari penelitian ini terlihat bebas dari autokorelasi, Diketahui dari Tabel Durbin Watson bahwa nilai batas atas $dl = 1,64$ dan $du = 1,69$ di bawah nilai Durbin Watson untuk model pengujian pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan komitmen tujuan sebesar 2,150. Sedangkan Untuk model pengujian pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan sebesar 2,073. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada autokorelasi dalam penelitian ini.

Heteroskedastisitas, Untuk mengetahui adanya kondisi heteroskedastisitas pada data penelitian ini, maka digunakan uji *Gletsjer*. Hasil uji *Gletsjer* yang dijelaskan dalam tabel 4 menunjukkan bahwa variabel penelitian ini bebas heterokedastisitas dibuktikan dengan tidak adanya variabel bebas yang signifikan pada tingkat 5% (Imam Ghozali, 2000). Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi dalam penelitian ini layak dipakai untuk memprediksi variabel komitmen tujuan dan kinerja

Tabel 4. Hasil Uji Heterokedastisitas

Model Pengujian	Komitmen Tujuan (x_2)	Kinerja manajerial (x_3)
Absresepro = $b_0+b_1X_2$	0,955	-
Absreseorg = $b_0+b_1X_3+b_2X_3$	0.744	0,182

Tabel 5. Pengujian Koefisien *Path*

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

manajerial berdasarkan variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran yang ditunjukkan Tabel 4.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis H1 menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat dilihat dari nilai t sebesar 7,945 dengan $p = 0.000$ ($p < 0.05$) adalah signifikan (tabel 5). Dengan demikian hipotesis 1 yang menyatakan partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja adalah ditolak. yang artinya apabila para manajer diberi kewenangan dalam berpartisipasi untuk menyusun anggaran maka akan mempengaruhi kinerja manajerial.

Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis H2 menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap

komitmen tujuan. Hal ini dapat dilihat dari nilai koefisien *path* sebesar 0.629 dengan $p = 0.000$ ($p < 0.05$) adalah signifikan (tabel 5). Dengan demikian hipotesis 2 yang menyatakan partisipasi anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap komitmen tujuan dapat diterima. Dengan demikian berarti apabila semakin tinggi manajer diberikan kewenangan dalam partisipasi dalam penyusunan anggaran akan mempengaruhi komitmen tujuan, sebab seorang manajer akan benar-benar melakukan tugas dan fungsinya serta bertanggungjawab pada wilayah pertanggungjawabannya sehingga akan mempengaruhi komitmen pada tujuan.

Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis H3 menyatakan bahwa komitmen tujuan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat dilihat bahwa nilai koefisien *path* sebesar 0.306 dengan $p = 0.005$ ($p < 0.05$) adalah signifikan (tabel 5). Dengan demikian hipotesis 3 yang menyatakan komitmen tujuan mempu-

Tabel 6. Pengaruh Langsung dan Pengaruh Tidak Langsung

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

nyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial dapat diterima. Dengan demikian berarti dengan tingginya komitmen tujuan dari seorang manajer akan sangat mempengaruhi kinerja manajerialnya, sebab seorang manajer yang mempunyai komitmen tujuan yang tinggi dan kemudian menunjukkan nilai keikutsertaan (*participatory values*) yang kuat secara relatif akan mempengaruhi kinerja manajerialnya.

Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis 4 menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan. Hal ini dapat dilihat pada tabel 4.9 bahwa nilai koefisien *path* sebesar 0.496 dengan $p = 0.000$ ($p < 0.05$) adalah signifikan (tabel 5). Dengan demikian hipotesis 4 yang menyatakan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan dapat diterima. Dengan demikian berarti bahwa manajer yang idealis akan menunjukkan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan lebih komit pada tujuan sehingga akan mempengaruhi kinerja manajerialnya.

Pengujian Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

Untuk menjelaskan pengaruh masing-masing variabel baik pengaruh langsung maupun pengaruh tidak langsung dapat dijelaskan pada tabel 6, yang menunjukkan bahwa koefisien jalur antara partisipasi dalam penyusunan anggaran (X1) berpengaruh positif secara langsung terhadap komitmen tujuan (X2) sebesar 62.9%. Sedangkan pengujian pengaruh langsung untuk pengujian koefisien jalur antara partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial adalah sebesar 49.6%. Sedangkan untuk pengujian koefisien jalur pengaruh tidak langsung variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran (X1) melalui komitmen tujuan (X2) pada kinerja manajerial (X3) bernilai positif sebesar 19.2%. Artinya pengaruh langsung lebih besar dibanding dengan pengaruh tidak langsung ditunjukkan dalam tabel 6.

KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Berdasarkan hasil analisis data yang terkumpul dalam penelitian ini menunjukkan bahwa secara umum partisipasi dalam penyusunan anggaran

berpengaruh positif terhadap komitmen tujuan dengan tingkat signifikansi probabilitasnya ($p=0,000$) di bawah 0,05 dan juga berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial dengan tingkat signifikansi probabilitasnya ($p=0,005$) di bawah 0,05. Demikian juga halnya dengan pengaruh antara partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial melalui komitmen tujuan menunjukkan adanya pengaruh yang positif signifikan dengan tingkat signifikansi probabilitasnya ($p=0,000$) di bawah 0,05.

Hasil penelitian ini secara keseluruhan menunjukkan bahwa manajer yang diberi wewenang untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan benar-benar melakukan tugas dan fungsinya serta dapat meningkatkan komitmen pada tujuan sehingga akan mempengaruhi kinerja manajerial. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengaruh langsung antara partisipasi dalam penyusunan anggaran sebesar 0,496 lebih besar dibandingkan dengan pengaruh tidak langsung melalui komitmen tujuan sebesar 0,192. sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel komitmen tujuan dalam penelitian ini tidak lagi sebagai variabel *intervening* tetapi berfungsi sebagai variabel *moderating*.

Keterbatasan penelitian ini adalah pada rerangka sampel yang terbatas pada Rumah Sakit yang berdomisili/beroperasi di Jawa Tengah dan DIY. Keterbatasan selanjutnya bahwa metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah survei melalui kuesioner. Dalam penelitian ini tidak melakukan wawan-

cara atau terlibat langsung dalam aktivitas di organisasi Rumah Sakit, sehingga simpulan yang diambil hanya berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen secara tertulis. Keterbatasan lainnya adalah jumlah sampel yang digunakan belum memenuhi kriteria sampel yang baik, yaitu jumlah sampel yang digunakan belum mendekati jumlah populasi yang ada. Selain itu keterbatasan lainnya dalam penelitian ini adalah bahwa penelitian ini tidak dapat digeneralisasi untuk seluruh perusahaan jasa. Karena dalam penelitian ini hanya menggunakan sampel yang terbatas pada rumah sakit yang bertipe A, B dan C. Sehingga hasil penelitian ini dapat digeneralisir sebatas untuk Rumah Sakit.

DAFTAR PUSTAKA

- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People. Ithaca: School of Business and Public Administration.* Cornell University.
- Bambang Supomo, 1998. "Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia". *Kelola* No 18/VII. 61-84.
- Brownell, P., & Hirst, M. 1986. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Test of Three-Way Interaction". *Journal of Accounting Research*, 24, 241-249
- Brownell, P., and McInnes, 1986, *Budgetary Participation, Motivation and*

- Managerial Performance, *The Accounting Review* 60 (4): 587-600
- Cherrington, David J. dan J. Owen Cherrington. 1973. "Appropriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process". *Journal of Accounting Research*. (Suplemen). pp. 225-253.
- Chong, V. K., K. M. Chong, 2002, Budget Goal Commitment and Information Effects of Budget Participation: A Structural Equation Modelling Approach, *Behavioral Research In Accounting* Vol 1, hal 65-86.
- Comerford, SE & Abernethy MA, 1999, Budgetary and the Management of Role Conflict in Hospitals, *Behaviour Research in Accounting*, Hal 144-159
- Dunk, A.S, 1989, Budget Emphasis, Budgetary Participation and Managerial Performance: A Note, *Accounting, Organization and Society* 14 (4): 321-324
- Earley, P. C., E. A. Lind, 1987, Procedural Justice and Participation in Task Selection: The Role of Control in Mediating Justice Judgments, *Journal of Personality and Social Psychology*, 56 (6), 1148-1160.
- Fisher, J. G, Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcome: Past Results and Future Directions, *Behavioral Research in Accounting*
- Gul, F.A., J.S.L. Tsui, S.C.C. Fong, dan H.Y.L. Kwok. 1995. "Decentralization as a Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hongkong Evidence". *Accounting and Business Research*. Vol. 25. pp. 107-113.
- Greenberg, J., 1994, The Social Side of Fairness: Interpersonal and Informational Classes of Organizational Justice, in Justice in the Workplace: *Approaching Fairness in Human Resource Management*, edited by R. Cropanzano, 79-103, Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Hair, J. F, Anderson, R.E, Tatham, R.L. & Black, W.C. 1995 *Multivariate Data Analysis*, New Jersey: Prentice Hall
- Hansen, Don R. dan M.M. Mowen 2000. *Management Accounting*, 5th Edition. South-Western College Publishing Hollensbe, E.C., James P. G., 2000, Group performance Plans: the Role on Spontaneous Goal Setting, *Academy of Management Review* Vol 25, 864-872
- Hofstede, G. 1968. The Game of Budget Control : How Live with Budgetary Standards and yet be Motivated by Them. *Van Gorcum*. Netherlands.
- Imam Ghozali, 2001. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. *Badan Penerbit Universitas Diponegoro*
- Kriztin W., 2002, The influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting, *Behavioral research in Accounting* vol. 14, 247-271.
- Latham, G. P., and T. P. Steele, 1983, The Motivational Effects of Participation Versus Goal Setting

- on Performance, *Academy of Management* 26, 406-417
- Locke, E. A., G. P. Latham, and M. Erez, 1998, The Determinants of Goal Commitment, *Academy of Management Review* 13 (1): 23-39.
- Mahanoy, T., T. H. Jerdee, and S. J. Carroll, 1963, Development of Managerial Performance: A Research Approach, Cincinnati, Oh: *South-Western Publishing Company*.
- Mia, L., 1988, Managerial Attitude, Motivation and the Effectiveness of Budget Participation, *Accounting Organizations and Society*, 13 (5): 465-475.
- Milani, K., 1975. "Budget Setting, Performance and Attitudes", *The Accounting Review*, 50, 274-284.
- Murray, D., 1990, The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of *Intervening* and Moderating Variables, *Behavioral Research In Accounting* vol. 2, 104-123
- Nur Indriantoro, 1993. The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables, *Disertasi* (tidak dipublikasikan)
- Poerwati, T. 2001. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Variabel Moderating*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Riyanto, LS, B. 1999. "The Effect of Attitude, Strategy and Decentralization on the Budget Participation". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 2 No. 2. Juli. pp. 136-153.
- Shields, J., & Shields. M. 1998. "Antecedents of Participative Budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, 23, 49-76.
- Shields, M., & Young, S.M. 1993. "Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Asymmetrical information", *Journal of Management Accounting Research*, 5, 265-280
- Young, S. M., & Lewis. B. 1995. Experimental Incentive Contracting Research in Management Accounting, In Ashton, R & Ashton, A. *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*, Cambridge, UK: Cambridge University Press.