

## DAMPAK PENEKANAN ANGGARAN (*BUDGET EMPHASIS*) DAN PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL

Puguh Setiawan  
Dosen FE Universitas Muhammadiyah Sumbar  
[puguhstwn@gmail.com](mailto:puguhstwn@gmail.com)

### Abstrak

*Penelitian ini secara empiris menguji pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial. Tujuan penelitian ini menganalisis bagaimana pengaruh partisipasi penganggaran dalam peningkatan kinerja manajerial. Penelitian dilakukan terhadap manajer level menengah pada organisasi rumah sakit di kota Padang yang berjumlah 48 responden. Pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi berganda dengan SPSS versi 19.*

*Hasil uji hipotesis menunjukkan baik penekanan anggaran maupun partisipasi penganggaran tidak berpengaruh terhadap upaya peningkatan kinerja manajerial. Secara umum, hasil analisis mengindikasikan bahwa penerapan praktek penganggaran masih bersifat semu sehingga tidak mampu mempengaruhi peningkatan kinerja manajerial pada sejumlah organisasi rumah sakit di kota Padang.*

*Kata kunci : penekanan anggaran, partisipasi penganggaran, kinerja manajerial.*

### PENDAHULUAN

Dunia bisnis kedepan akan semakin kompetitif. Tidak terkecuali organisasi yang bergerak dibidang jasa pelayanan kesehatan. Setiap organisasi bisnis harus mampu beradaptasi dan berinovasi untuk dapat ikut dalam persaingan positif sehingga mampu memperpanjang potensi siklus hidup organisasi bisnisnya. Salah satu upaya, agar organisasi bisnis dapat memenuhi harapan tersebut, maka organisasi bisnis harus memiliki inovasi manajerial. Inovasi manajerial dilakukan dengan perencanaan keuangan yang matang melalui penganggaran yang handal.

Hansen dan Moven (2006) menyatakan bahwa anggaran sering digunakan untuk menilai kinerja para manajer. Model pengendalian anggaran yang ketat adalah ketika manajer di evaluasi terutama melalui tercapai atau tidaknya target anggaran mereka. Menurut Stede (2000), penekanan anggaran (*budget emphasis*) merupakan evaluasi kinerja yang dilakukan berdasarkan pemenuhan terhadap target anggaran yang dicapai. Namun demikian, metode evaluasi yang kaku dan pemberian penghargaan kepada manajer terkait pencapaian target anggaran pada awal tahun, dapat mendorong para manajer mempermainkan anggaran sekaligus penodaan terhadap proses perencanaan dan tujuan penganggaran (Lindsay dan Libby, 2012).

Sementara Yuen dan Cheung, (2003) menyatakan bahwa, pengukuran kinerja manajerial merupakan identifikasi atas dimensi evaluasi kinerja manajerial secara berkala. Kinerja manajerial yang dimaksud meliputi kegiatan manajerial yang menggambarkan kemampuan dan kecakapan manajer dalam melakukan aktifitasnya sehari-hari yang terdiri dari : perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pengaturan staf, negosiasi, dan representasi (Mahoney et. al, 1963 dalam Yuen dan Cheung, 2003).

### Tujuan penelitian

Sesuai dengan rumusan masalah yang telah dikemukakan di atas, maka tujuan penelitian ini dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Untuk menganalisis bagaimana peran penekanan anggaran dalam mempengaruhi tingkat kinerja manajerial.
2. Untuk menganalisis bagaimana partisipasi penganggaran berpengaruh terhadap tingkat kinerja manajerial

3. Untuk menganalisis bagaimana hubungan penekanan anggaran dan partisipasi penganggaran terhadap tingkat kinerja manajerial dalam organisasi rumah sakit.

### LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS ANGGARAN

Menurut Atkinson *et al.* (2001) anggaran merupakan sebuah ungkapan kuantitatif atas keluar masuknya uang dan memprediksi konsekuensi keputusan operasi saat ini serta mengungkapkan apakah rencana keuangan akan memenuhi tujuan organisasi. Atkinson *et al.* (2001) juga menyatakan ada dua pengaruh perilaku pada proses penganggaran yaitu 1) mempermainkan anggaran, dimana perilaku disfungsi terjadi disebabkan dorongan untuk mencapai target anggaran, dan 2) melonggarkan anggaran, dimana upaya ini dilakukan untuk mengurangi risiko tidak terpeenuhinya target anggaran.

Proses penganggaran menekankan kebutuhan interaksi dalam penempatan sumberdaya, tujuan organisasi serta motivasi manusia dan kinerjanya (Atkinson *et al.* 2001). Seorang menejer yang memiliki motivasi tinggi dan baik di dalam dirinya, maka secara otomatis akan mampu menghasilkan tingkat kinerja manajerial yang baik pula. Riahi (2002) menegaskan bahwa akuntansi manajemen dibangun atas dasar perilaku. Tujuan eksplisitnya adalah untuk mempengaruhi perilaku individu dalam arah yang diinginkan yaitu sesuai dengan tujuan organisasi. Inilah yang dimaksud dengan *goal congruence*.

### PENGARUH PENEKANAN ANGGARAN, PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL

Penekanan anggaran (*budget emphasis*) merupakan upaya yang mendasarkan penggunaan data akuntansi, khususnya anggaran, sebagai alat utama dalam rangka pengendalian maupun pengukuran kinerja. Menurut Merchant (1985) dalam Lindsay dan Libby (2012) mendefinisikan penekanan anggaran sebagai sejauh mana anggaran menjadi penting dalam evaluasi kinerja dan penghargaan kepada manajer.

Proses penganggaran dan perencanaan kerja melibatkan banyak individu. Sementara setiap individu memiliki tingkatan informasi berbeda antara satu dengan lainnya, antara atasan dan bawahan sesuai kapasitasnya. Kondisi ini memungkinkan terjadinya bias informasi. Dunk (1993) yang meneliti pengaruh penekanan anggaran (*budget emphasis*) dan informasi asimetri terhadap hubungan antara partisipasi dan kesenjangan anggaran. Penelitiannya membuktikan bahwa kesenjangan anggaran lebih rendah ketika asimetri informasi, partisipasi, dan penekanan anggaran semuanya tinggi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi dan kesenjangan anggaran bergantung pada penekanan anggaran dan asimetri informasi.

Penelitian tentang partisipasi anggaran sudah banyak dibahas dalam literatur akuntansi manajemen. Beberapa diantaranya adalah penelitian Otley dan Pollanen (2000); Chong dan Chong 2002; Maiga 2005; Maiga dan Jacobs (2007a dan 2007b); Ndiwalana 2009; Eker 2009. Rata-rata, para peneliti ini menggunakan partisipasi anggaran sebagai variabel penjelas dan menjadikan kinerja manajerial sebagai variabel dependen yang dijelaskan. Hasil penelitian mereka juga didukung dengan bukti empiris yang menunjukkan adanya korelasi positif antara partisipasi dengan kinerja.

Dari persepsi psikologis dan kognitif, ada dua keuntungan partisipasi manajer dalam proses penganggaran (Eker, 2009) Pertama, identifikasi dan ego-keterlibatan dengan tujuan anggaran, partisipasi dikaitkan dengan kinerja, menyebabkan peningkatan motivasi dan komitmen anggaran. Alasan kedua adalah meningkatkan arus informasi antara atasan dan bawahan, sehingga partisipasi penganggaran dapat menyebabkan pengambilan keputusan yang baik. Dari sudut pandang ini, partisipasi dapat menjadikan motivasi, komitmen, kualitas keputusan menjadi meningkat dan konsekuensinya hasil kinerja juga menjadi lebih tinggi (Mahjoub, 2012).

Sementara itu Otley dan Pollanen (2000) yang menemukan hubungan negatif antara partisipasi dan kinerja manajerial, walaupun tidak signifikan. Namun, jika ukuran alternatif penekanan anggaran ikut digunakan, maka hasil negatif tersebut menjadi signifikan. Ini mengindikasikan bahwa jika organisasi mendasarkan evaluasi kinerja pada data akuntansi atau

penekanan anggaran maka tingginya partisipasi akan menurunkan terhadap pencapaian kinerja manajerial.

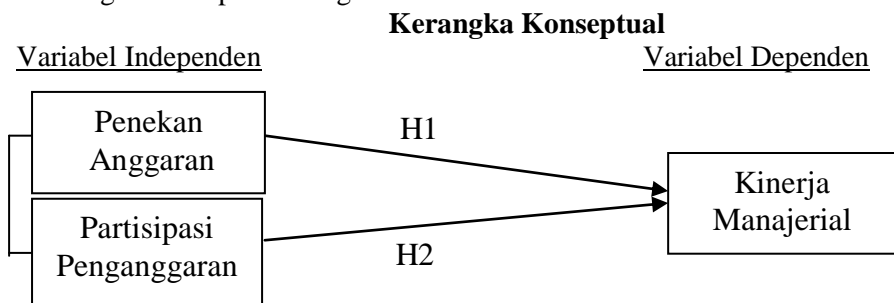
Dari ulasan diatas terungkap bahwa variabel penekanan anggaran dapat memberikan pengaruh yang berbeda antara partisipasi terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian Otley dan Pollanen (2000) sama dengan penelitian Hopwood (1972) bahwa penekanan anggaran memberikan dampak negatif dalam hubungan antara partisipasi terhadap kinerja manajerial. Sementara dalam penelitian Otley (1978) dan Brownell (1980b) penekanan anggaran memberikan pengaruh yang positif antara partisipasi terhadap kinerja manajerial. Mempertimbangkan telaah literatur dan hasil penelitian yang telah terungkap, maka hipotesis alternatif yang diajukan yaitu :

H1 : Penekanan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

H2 : Partisipasi penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

### KERANGKA KONSEPTUAL

Sesuai dengan latar belakang, tujuan penelitian, rumusan masalah dan pengembangan hipotesis yang dibangun, maka dalam penelitian ini dapat di gambarkan hubungan antar variabel melalui kerangka konseptual sebagai berikut :



### METODE PENELITIAN

#### POPULASI DAN SAMPEL

Populasi penelitian ini adalah organisasi yang bergerak dibidang jasa pelayanan kesehatan yaitu rumah sakit di kota Padang propinsi Sumatera Barat. Sedangkan yang dipilih menjadi sampel adalah menejer level menengah. Dengan pertimbangan bahwa menejer level menengah ini akan dimintai pertanggung jawaban oleh atasannya terkait dengan penganggaran atau perencanaan kerja pada masing-masing bidang tugasnya. Menejer level menengah yang dimaksud terdiri dari jabatan setingkat Kepala Bidang (Kabid) atau Kepala Bagian (Kabag), termasuk Kepala Seksi (Kasie), Kepala Sub Bidang (Kasubid) atau Kepala Sub Bagian (Kasubag).

#### DATA DAN METODE PENGUMPULAN DATA

Metode untuk mendapatkan data dilakukan dengan metode *non probability sampling* dengan cara *purposive* dan *judgement sampling*. Dimana data dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner dan tidak dilakukan secara acak melainkan jelas kepada jabatan/bagian tertentu yang sudah dipertimbangkan. Disamping itu, dalam hal pengisian kuesioner dilakukan tanpa ada pengawasan langsung, sehingga data yang didapat murni berasal dari persepsi dan kejujuran para responden itu.

#### PENGUKURAN VARIABEL

##### Penekanan Anggaran (*Budget Emphasis*)

Penekanan anggaran merupakan upaya yang mendasarkan penggunaan data akuntansi, khususnya anggaran, sebagai alat utama dalam pengendalian maupun pengukuran kinerja. Pengukuran *budget emphasis* ini dilakukan dengan penekanan pada pemenuhan terhadap anggarannya (Stede, 2000).

Pengukuran variabel terdiri dari 7 (tujuh) item pertanyaan yang di bangun oleh Stede (2000). Pengukuran variabel ini juga sudah digunakan oleh Lindsay dan Libby (2012). Pengukuran variabel ini menggunakan 7 (tujuh) skala Likert, dimana responden diminta untuk menyatakan persepinya dengan memilih salah satu skor dalam skala 1 (sangat tidak setuju) sampai dengan skala 7 (sangat setuju).

### Partisipasi Penganggaran (*Participative Budgeting*)

Partisipasi penganggaran dalam penelitian ini adalah tingkat keterlibatan dan seberapa besar pengaruh individu dalam penyusunan anggaran. Instrumen yang digunakan untuk mengukur partisipasi penganggaran terdiri dari enam pertanyaan yang dikembangkan oleh Milani (1975). Instrumen ini telah banyak digunakan oleh peneliti terdahulu dengan tingkat validitas dan reliabilitas memuaskan (Brownell 1982; Brownell dan McInnes 1986; Frucot dan Shearon 1991; Dunk 1993; Chong dan Chong 2002; Maiga dan Jacobs 2007a; Ndiwalana 2009 dan Kren 2011).

Setiap responden di minta agar menjawab sebanyak 6 (enam) butir pertanyaan untuk mengukur tingkat partisipasi dan pengaruh yang dirasakan serta kontribusinya dalam penyusunan anggaran. Jawaban diberikan dengan cara memilih salah satu poin dalam skala Linkert dengan rentang antara 1 (sangat tidak setuju) yang mencerminkan tingkat partisipasi penganggaran yang rendah, sampai dengan 7 (sangat setuju) yang mencerminkan tingkat partisipasi penganggaran yang tinggi.

### Kinerja Manajerial (*Managerial Performance*)

Dalam penelitian ini, kinerja manajerial merupakan variabel terikat atau variabel dependen. Pengukuran variabel kinerja manajerial menggunakan instrumen *self-rating* yang dikembangkan oleh Mahoney *et al.* (1963). Instrumen penelitian ini juga banyak digunakan oleh peneliti lain seperti : Brownel (1980a), Yuen dan Cheung (2003), Sumarno (2005), Yusfaningrum dan Ghozali (2005), Maiga (2005), yang menggunakan 9 (sembilan) item pernyataan. Instrumen diukur dengan skala likert mulai dari 1 (satu) yang menunjukkan kinerja paling rendah sampai 7 (tujuh) yang menunjukkan kinerja paling tinggi.

### METODE ANALISIS

Analisis dilakukan dengan tiga model pengujian yaitu : uji instrumen penelitian, uji kualitas data, dan uji hipotesis. Uji instrumen penelitian terdiri dari uji validitas dan reliabilitas. Uji kualitas data dilakukan dengan uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas, multikolinearitas, heteroskedastisitas dan uji autokorelasi. Uji instrumen penelitian dan uji kualitas data dilakukan untuk meyakinkan bahwa data yang didapat telah layak digunakan sebagai bahan dasar kajian dan penentuan hasil akhir penelitian.

Uji hipotesis dilakukan setelah didapat keyakinan yang memadai dan handal terhadap variabel yang akan dianalisis. Hasil uji hipotesis merupakan representasi ditolak atau diterimanya hipotesis. Hipotesis alternatif diterima jika didapatkan nilai  $t_{hitung}$  lebih besar dari  $t_{tabel}$  atau ditunjukkan dengan nilai *probability significant* yang signifikan pada  $\alpha$  0.05. Kesimpulannya jika didapat hasil uji hipotesis yang menerima hipotesis alternatif  $H_a$  maka  $H_0$  ditolak, begitupun jika terjadi sebaliknya. Analisis uji hipotesis digunakan untuk menjelaskan hasil akhir atas tujuan penelitian ini.

Uji hipotesis dilakukan dengan model analisis persamaan regresi berganda seperti yang dirumuskan berikut ini :

$$Y = a + \beta_1.X_1 + \beta_2.X_2 + e$$

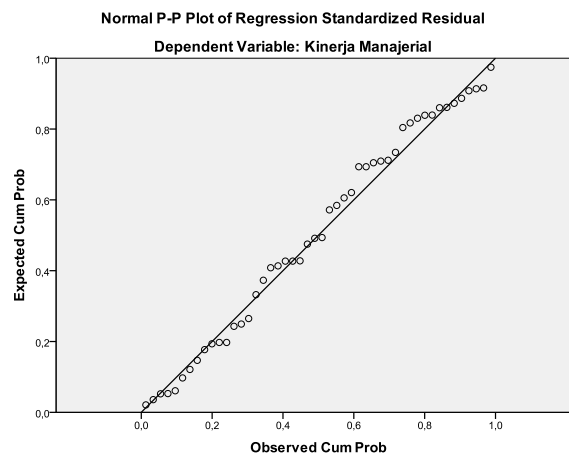
Dimana: Y = kinerja manajerial,  
 a = konstanta,  
 $\beta_1, \beta_2$  = koefisien regresi,  
 X1 = penekanan anggaran,  
 X2 = partisipasi penganggaran,  
 e = residual error.

### ANALISIS HASIL DAN PEMBAHASAN

#### UJI ASUMSI KLASIK

Uji normalitas digunakan untuk mendeteksi apakah distribusi variabel memiliki distribusi normal atau tidak. Uji grafik didapat dengan membandingkan garis diagonal dengan plotting data residual. Jika distribusi normal maka akan membentuk plotting data residual yang cenderung berhimpit dengan garis diagonalnya.

#### Grafik Normal Probability Plots



Berdasarkan grafik normal probability plots diatas dapat dilihat bahwa titik-titik probability plots menyebar dan cenderung berhimpit disekitar garis diagonal dan hal ini menunjukkan bahwa residual terdistribusi secara normal.

Uji multikolinearitas dimaksudkan untuk mengetahui korelasi atau hubungan yang terjadi antar satu variabel independen dengan variabel independen lainnya. Dalam pengujian multikolonearitas digunakan uji VIF dan nilai *tolerance*.

**Hasil Uji Multikolonearitas Coefficients<sup>a</sup>**

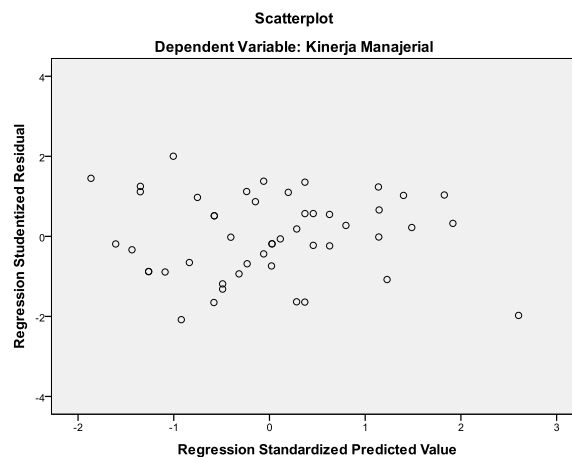
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	5,137	1,027		5,001	0,000		
Penekanan Anggaran (X1)	0,083	0,162	0,078	0,512	0,611	0,960	1,042
Partisipasi Penganggaran (X2)	-0,035	0,122	-0,044	-0,290	0,773	0,960	1,042

a. Dependent Variable: Kinerja Manajerial

Sumber : Data diolah SPSS versi 19

Berdasarkan tabel diatas terlihat masing-masing variabel independen memiliki nilai VIF dibawah 10 dan nilai *tolerance* diatas 0,1. Nilai VIF. Hasil ini menyimpulkan bahwa semua variabel yang diteliti sudah terbebas dari pengaruh multikolonearitas atau terbebas dari pengaruh korelasi antar variabel independen.

Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan menguji nilai keragaman variance residual yang dimiliki masing-masing variabel. Ghazali (2012) menyebutkan bahwa deteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik scatterplot antara SRESID dan ZPRED dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah residual (Y prediksi – Y sesungguhnya) yang telah di-studentized. Hasil uji heteroskedastisitas dapat dilihat dalam grafik berikut ini :



Berdasarkan grafik scatterplot diatas dapat disimpulkan bahwa pola sebaran dari seluruh variabel yang diteliti telah menyebar baik diatas maupun dibawah titik 0. Pola sebaran yang terbentuk juga tersebar merata dan tidak membentuk pola tertentu. Hasil ini menunjukkan bahwa data berada dalam situasi homoskedastisitas sehingga tidak terjadi gejala heteroskedastisitas.

Uji autokorelasi dimaksudkan untuk mengetahui adanya kolerasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode t-1 (sebelumnya). Penilaian ada tidaknya autokorelasi dilakukan dengan menghitung nilai Durbin-Watson (DW). Sesuai dengan rumus  $du < DW < 4-du$ , jika nilai DW berada dalam rumus tersebut maka dianggap bahwa variabel-variabel yang diteliti sudah terbebas dari gejala autokorelasi. Hasil uji autokorelasi dapat dilihat dalam tabel berikut ini :

**Hasil Uji Nilai Durbin-Watson  
Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	0,081 <sup>a</sup>	0,007	-0,038	0,86567	1,333

a. Predictors: (Constant), Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran,  
b. Dependent Variable: Kinerja Manajerial

Sumber : Data diolah SPSS versi 19

Berdasarkan analisis didapat nilai Durbin-Watson sebesar 1,333. Sementara dalam tabel DW pada taraf signifikansi  $\alpha = 0,05$ . dengan jumlah sampel (n) = 48 dan jumlah variabel bebas (k) = 2 didapat nilai dL sebesar 1,4500 dan dU sebesar 1,6231. Hasil ini menunjukkan bahwa nilai Durbin-Watson berada diantara du dan 4-du, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel yang dianalisis dalam penelitian ini sudah tidak bebas dari gejala autokorelasi.

**Hasil Pengujian Durbin Watson**

Autokorelasi (+)	Daerah ragu-ragu	Daerah bebas Autokorelasi	Daerah ragu-ragu	Autokorelasi (-)
↑ <b>DW</b> <b>1,333</b>	dL 1,450	dU 1,623	4 - dU 2,377	4 - dL 2,550

**UJI HIPOTESIS**

Melalui analisis pengolahan data menggunakan persamaan regresi berganda maka diperoleh hasil uji hipotesis yang dirangkum seperti dalam tabel berikut ini :

**Rangkuman Hasil Uji Hopotesis**

Dependent Variable: Kinerja Manajerial (Y)			
Variabel Independen	$\beta$	t	Sig.
(Constant)	5,137	5,001	0,000

Penekanan Anggaran (X1)	0,083	0,512	0,611
Partisipasi Penganggaran (X2)	-0,035	-0,290	0,773
R = 0,081 <sup>a</sup> R <sup>2</sup> = 0,007      Adjusted R <sup>2</sup> = -0,038      F = 0,149      Sig = 0,862 <sup>b</sup>			
Persamaan Regresi Berganda :			
$Y = a + \beta_1.X1 + \beta_2.X2 + e$			
$Y = 5,137 + 0,083.X1 - 0,035.X2 + e$			

Sumber : Data diolah SPSS versi 19

Hasil pengujian pada tabel diatas diperoleh nilai signifikansi lebih besar dari  $\alpha$  0,05 pada semua variabel yang dimasukkan kedalam model. Artinya, secara individual tidak ada satu variabel independenpun yang dapat mempengaruhi kinerja manajerial. Demikian juga dari uji F didapat nilai sebesar 0,149 dan signifikan pada  $\alpha = 0,862$  artinya pada tingkat kepercayaan 95% semua variabel yaitu penekanan anggaran (X1) dan partisipasi penganggaran (X2) secara bersama-sama tidak mampu mempengaruhi kinerja manajerial.

Dari tabel diatas dapat dijelaskan secara benci bahwa variabel Penekanan Anggaran (X1) memiliki nilai signifikansi 0,611 jauh lebih besar dari  $\alpha$  0,05. Artinya  $H_0$  ditolak, sehingga disimpulkan bahwa variabel Penekanan Anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap Kinerja Manajerial. Artinya sebesar apapun nilai koefesiaen dari variabel Penekanan Anggaran ini tidak mampu mempengaruhi tingkat kinerja manajerial.

Sementara faktor Partisipasi Penganggaran (X2) juga memiliki nilai signifikansi 0,773 yang juga berada jauh lebih besar dari  $\alpha$  0,05. Artinya  $H_0$  ditolak juga, sehingga disimpulkan bahwa variabel Partisipasi Penganggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap Kinerja Manajerial.

Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian (Brownell 1980) yang menemukan bahwa tingginya penekanan anggaran memiliki dampak positif terhadap kinerja manajerial selama partisipasi penganggaran juga tinggi. Dan juga Otley (1983) dalam (Hartmann 1999) yang menemukan hubungan positif antara penekanan anggaran terhadap peningkatan kinerja manajerial.

Namun penelitian ini sejalan dengan penelitian Otley dan Pollanen (2000) yang menemukan hubungan negatif antara partisipasi dan kinerja manajerial, walaupun tidak signifikan. Namun, jika ukuran alternatif *budget emphasis* ikut digunakan, maka hasil negatif tersebut menjadi signifikan. Ini mengindikasikan, jika organisasi mendasarkan evaluasi kinerja pada data akuntansi atau *budget emphasis*, maka tingginya partisipasi akan menurunkan capaian kinerja manajerial. Artinya, semakin tinggi faktor penekanan anggaran dan partisipasi penganggaran maka semakin rendah kinerja manajerial yang dicapai.

Kemiripan hasil penelitian ini dengan penelitian Otley dan Pollanen (2000) dapat dijelaskan bahwa saat ini walaupun telah banyak organisasi rumah sakit yang menganut sistem manajemen kontemporer yang menggunakan data akuntansi sebagai salah satu alat pengukuran kinerja. Kondisi ini juga terindikasi dengan telah banyaknya upaya penerapan ISO (*International Organization for Standardization*) oleh pihak Manajemen Rumah Sakit. Dengan kata lain organisasi rumah sakit telah mirip dengan organisasi bisnis pada umumnya yang berorientasi pada laba. Namun faktor penekanan anggaran dan partisipasi penganggaran justru menjadi beban kerja yang menurunkan kinerja manajerial. Hasil analisis ini juga memperlihatkan bahwa motivasi kerja para manajer masih berada jauh dari harapan karena partisipasi penganggaran sebagai cerminan dari motivasi tidak mampu meningkatkan kinerja manajerial secara signifikan.

Dari seluruh rangkaian analisis, melalui hasil pengujian dapat dijelaskan bahwa pelaksanaan partisipasi penganggaran di organisasi rumah sakit, sebenarnya belum menjadi prioritas utama dalam menopang berjalannya organisasi. Partisipasi penganggaran masih berupa partisipasi semu sehingga ketika atasan meminta sejauh mana target anggaran bisa tercapai dan sejauh mana komitmen yang dimiliki, justru membuat menejer tertekan sehingga menurunkan pengaruh partisipasi penganggaran. Situasi ini sehubungan dengan teori motivasi yang sangat bergantung pada sikap (*attitude*) atau perilaku seseorang. Sehingga prediksi hasil analisis tidak bisa 100% benar dan ini menjadi keterbatasan utama dalam penelitian ini.

Keterbatasan lain yaitu, banyaknya faktor yang dapat mempengaruhi praktek partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial. Penekanan anggaran dan partisipasi penganggaran merupakan sebagian kecil variabel yang berpotensi memotivasi kinerja. Koefisien determinasi ( $R^2$ ) menunjukkan nilai 0,007. Nilai ini memperlihatkan hampir 100% variabel bebas lain dapat mempengaruhi dapat penekanan anggaran dan partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial.

## **PENUTUP**

### **KESIMPULAN**

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan, dapat ditarik kesimpulan untuk menjawab permasalahan dalam penelitian ini yaitu :

1. Usaha memaksimalkan peran penekanan anggaran (*budget emphasis*) yang merupakan upaya mendasarkan menggunakan data akuntansi, khususnya anggaran, sebagai alat utama pengendalian maupun pengukuran kinerja justru semakin menurunkan pengaruh partisipasi penganggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.
2. Pelaksanaan partisipasi penganggaran di organisasi rumah sakit belum dilakukan secara total dan masih tergolong partisipasi semu dalam proses penganggaran, sehingga belum dapat memberikan hasil yang signifikan dalam peningkatan kinerja manajerial.

### **IMPLIKASI TEORITIS DAN KEBIJAKAN MANAJEMEN**

Praktek penganggaran berkaitan langsung dengan perilaku individu yang terlibat dalam proses penganggaran. Pentingnya mempertimbangkan teori motivasi adalah satu alasan logis karena faktor motivasi pasti akan mempengaruhi sikap dan perilaku. Hasil penelitian ini secara tidak langsung mendukung penelitian Brownell dan McInnes (1983) yang menyatakan bahwa partisipasi berhubungan positif dengan komponen motivasi ekstrinsik dan berhubungan negatif dengan komponen motivasi intrinsik. Artinya, bisa dipahami bahwa pengaruh motivasi ekstrinsik lebih besar dari pengaruh motivasi intrinsik.

Dengan demikian hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa partisipasi penganggaran nampak seperti sebuah keterpaksaan keberadaannya. Sementara dalam lingkungan bisnis yang semakin kompleks dan persaingan usaha yang semakin ketat akan menuntut pengelolaan sistem manajerial yang lebih rumit dan dinamis mengikuti pola sistem manajerial dalam persaingan yang tinggi itu.

Kondisi seperti ini memperlihatkan sebagian besar organisasi rumah sakit belum mampu memasuki persaingan bisnis yang lebih ketat kedepannya. Perlu inovasi manajerial melalui peningkatan motivasi, sikap (*attitude*) dan perilaku positif manajer yang tercermin dari hubungan positif dan signifikan antara partisipasi dan komitmen yang tinggi terhadap kinerja manajerial. Pihak manajemen rumah sakit perlu membuat terobosan agar para manajer memiliki motivasi intrinsik lebih besar. Kebijakan manajemen rumah sakit yang lebih berorientasi pada peningkatan motivasi intrinsik akan mendorong terwujud partisipasi yang nyata, bukan partisipasi semu.

### **KETERBATASAN PENELITIAN**

Proses penyelesaian penelitian ini banyak memiliki keterbatasan. Beberapa keterbatasan penelitian itu diantaranya :

1. Jumlah responden yang berpartisipasi langsung dalam penelitian ini hanya meliputi 14 unit Rumah Sakit yang berhasil dikunjungi di kota Padang. Sementara kuesioner yang dapat diolah berjumlah 48 buah. Jumlah ini dirasa belum mampu mewakili kondisi yang sebenarnya.
2. Jumlah sebaran kuesioner tidak merata kesetiap unit rumah sakit disebabkan keterbatasan pemahaman responden, waktu dan kesempatan untuk menjelaskan kepada calon responden yang tidak memadai.
3. Data kuesioner murni dari persepsi responden dan tidak semua responden berhasil ditemui. Kondisi ini menyebabkan data yang diperoleh masih belum mewakili persepsi penganggaran secara keseluruhan seperti yang diharapkan. Untuk itu diperlukan penelitian lebih lanjut guna memastikan kondisi partisipasi penganggaran yang sesungguhnya. Sekaligus memperluas cakupan penelitian terhadap beberapa variabel lain yang dapat mempengaruhinya.



**DAFTAR PUSTAKA**

- Anthony, Robert N. dan Govindarajan Vijay. 2005. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Buku Dua. edited by Kurniawan Tjakrawala. Salemba Empat.
- Atkinson, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, dan S.Mark Young. 2001. *Management Accounting*. Third. New Jersey: Prentice Hall.
- Banovic, Dusan. (2005). *Evolution And Critical Evaluation Of Current Budgeting Practices*. Master Thesis. University Of Ijubljana, Faculty Economics.
- Brownell, Peter. 1980. *The Role Of Accounting Data In Performance Evaluation, Budgetary Participation And Organizational Effectiveness*.
- Brownell, P. (1982a). *A Field Study Examination Of Budgetary Participation And Locus Of Control*. Massachusetts Institute Of Technology. University Of California, Berkeley. November 1980 (Revised Oktober 1982).
- Dunk, Alan S. 1993. "The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary." *Accounting Review* 68(2):400–410.
- Eker, Melek. 2006. "The Impact Of Budget Participation On Managerial Performance Via Organizational Commitment: A Study On The Top 500 Firms In Turkey." *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 64-4 117–36.
- Ghozali, Imam. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21*. 7th ed. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Hansen, Don R. dan Maryanne M. Moven. 2006. *Management Accounting (Akuntansi Manajemen)*. Satu. edited by D. Fitriyani. Jakarta: Salemba Empat.
- Hartmann, Frank G. H. 1999. *The Appropriateness Of Accounting Budgets Under Uncertainty: New Evidence*. Amterdam. Retrieved (<http://primavera.fee.uva.nl>).
- Hopwood, Anthony G. 1973. "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation." *Accounting Research* (1967):156–82.
- Juniarti dan Evelyne. 2003. *Hubungan Karakteristik Informasi Yang Dihasilkan Oleh Sistem Informasi Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja Manajerial Pada Perusahaan-Perusahaan Manufaktur Di Jawa Timur*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan, vol 5, no. 2, November 2003.
- Kren, Leslie. 2011. "Participation and Uncertainty as Antecedents of Job Relevant Information (JRI) in Organizations." *International Research Journal of Applied Finance* 2(October):1192–1203. Retrieved ([www.irjaf.com](http://www.irjaf.com)).
- Lindsay, R.Murray dan Theresa Libby. 2012. "The Effects Of Trust And Budget-Based Controls On Budget Gaming And Budget Value." Retrieved (<http://ssrn.com/abstract=2131555>).
- Mahjoub, Lassaad Ben dan Halioui Khamoussi. 2012. "The Impact of Budget Participation on Organizational Performance via Competitiveness." *International Journal of Contemporary Business Studies* 3(6):38–49. Retrieved (<http://www.akpinsight.webs.com>).
- Maiga, Adam S. 2005. "Antecedents And Consequences Of Budget Participation." *Advances in Management Accounting* 14:211–32.
- Ndiwalana, John Kizito. 2009. "Budgeting Participation , Goal Commitment and Employee Performance." Makerere University. Retrieved ([http://mak.ac.ug/documents/Makfiles/theses/Ndiwalana\\_John\\_Kizito.pdf](http://mak.ac.ug/documents/Makfiles/theses/Ndiwalana_John_Kizito.pdf)).
- Otley, David dan Raili M. Pollanen. 2000. "Budgetary Criteria in Performance Evaluation : A Critical Appraisal Using New Evidence." *Accounting Organizations and Society* 25:483–96. Retrieved ([www.elsevier.com/locate/aos](http://www.elsevier.com/locate/aos)).
- Riahi-belkaoui, Ahmed. 2002. *Behavioral Management Accounting*. first. Greenwood Publishing Group, Inc. Retrieved ([www.quorumbooks.com](http://www.quorumbooks.com)).
- Stede, Van Der W. A. 2000. "The Relationship between Two Consequences of Budgetary Controls : Budgetary Slack Creation and Managerial." *Accounting Organizations and Society* 25:609–22.
- Sumarno, J. 2005. "Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dan Kinerja Manajerial." *SNA VIII Solo* (September):15–16.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 44 Tahun 2009, Tentang Rumah Sakit

- Yuen, Desmond C. Y. dan Keith C. C. Cheung. 2003. "Impact of Participation in Budgeting and Information Asymmetry on Managerial Performance in the Macau Service Sector." *JAMAR* 1(2):65–78.
- Yusfaningrum, Kusnasriyanti dan Imam Ghozali. 2005. "Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Tujuan Anggaran Dan Job Relevant Information (JRI) Sebagai Variabel Intervening (Penelitian Terhadap Perusahaan Manufaktur Di Indonesia)." *SNA VIII Solo* (September):15–16.