

EBBANK

Volume 4 No. 2, Desember 2013

Hal. 579-605

**The Effect Of Budgetary Participation, Organizational
Commitment And Budget Goal Clarity On Managerial
Performance With Internal Control As Moderating Variable
(Survey On Individual Office Holders At Rsud Prof. Dr.
Margono Soekarjo In Purwokerto)**

**Yuniati Suryaningsih
Universitas Jenderal Soedirman**

The aims of research are to analyze the significant effect of budgetary participation, organizational commitment as well as budget goal clarity on managerial performance and to analyze the effect of internal control in moderating on the causal relationship between budgetary participation, organizational commitment as well as budget goal clarity and managerial performance. This research was conducted at working area of RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo in Purwokerto. The amounts of respondents used in this research of 61 managerial, sampling technique used in this research is probability sampling (selected sample), whereas determination of amount of sample used the Slovin formula. To test the first, second and third hypotheses, it has used multiple linear regression analysis, then to test the fourth, fifth and sixth hypotheses, it has used moderated regression analysis. Based on the result of multiple linear regression analysis, it has got the t-statistic value of budgetary participation, organizational commitment as well as budget goal clarity each was greater than the value of t_{table} , therefore the first, second and third hypotheses was accepted. The results of moderated regression analysis shows the t-statistic value of moderating_1 as well as moderating_2 variable each was smaller than value of t_{table} , while the t-statistic value of moderating_3 variable was greater than value of t_{table} , therefore the fourth and fifth hypotheses were rejected, whereas the sixth hypothesis was accepted. Based on the result of data analysis, it could be concluded that budgetary participation, organizational commitment as well as budget goal clarity has positive and significance effect on managerial performance, internal control has no significance moderate on the causal relationship between budgetary participation as well as organizational commitment and managerial

performance, and internal control has significance moderates on the causal relationship between budget goal clarity and managerial performance. Based on the conclusions, it could be implied that in order to continuously improve the managerial performance, the RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo in Purwokerto needs to pay attention on the budgetary participation, organizational commitment and budget goal clarity policy. The way to do them were provide ample opportunities to the managerial to take an active role in formulating the budget, to meet the various needs and desires of the managerial tasks associated with the field of work or their responsibility area and to implement the budgeting system that clear, measurable and applicable.

Keywords: budgetary participation, organizational commitment, budget goal clarity, internal control, managerial performance

1. Pendahuluan

Rumah sakit merupakan salah satu lembaga sektor publik yang memiliki tanggung jawab untuk memenuhi kebutuhan publik. Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto sebagai salah satu institusi pelayanan publik memegang peranan penting bagi peningkatan derajat kesehatan masyarakat di sekitarnya. Berdasarkan Surat Keputusan Menteri Kesehatan dan Kesejahteraan Sosial Republik Indonesia Nomor 239/Menkes-Kesos/SK/III/2001, Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto ditetapkan sebagai Rumah Sakit Tipe B Pendidikan milik Pemerintah Provinsi Jawa Tengah yang berada di Purwokerto wilayah Kabupaten Banyumas. Kemudian melalui Peraturan Gubernur Jawa Tengah Nomor 059/76 tahun 2008 mulai tanggal 1 Januari 2008 diterapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD). Sejalan dengan perkembangan jaman dan teknologi, Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto diharapkan dapat berperan sebagai rumah sakit yang memberikan pelayanan kesehatan paripurna yang terjangkau sesuai tuntutan masyarakat, dengan mengutamakan penyembuhan dan

pemulihan kesehatan secara serasi dan terpadu melalui upaya peningkatan dan pencegahan, serta mampu melaksanakan pendidikan profesi kedokteran dan profesi kesehatan lainnya dengan berpedoman pada visi, misi, filosofi dan nilai-nilai profesionalisme rumah sakit. Seiring dengan perkembangannya, mulai tahun 2011 Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto berbenah menuju Rumah Sakit Tipe A yang diawali dengan pembentukan Tim Peningkatan Klasifikasi Rumah Sakit.

Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto menempati bangunan di atas areal tanah seluas 11,5 Ha. Bangunan ini didirikan dengan dana APBN, APBD Jawa Tengah dan bantuan luar negeri secara bertahap sejak tahun 1981 sampai dengan tahun 1995 serta resmi difungsikan pada tanggal 10 Juli 1995. Awal pelayanan yang diberikan baru kegiatan pelayanan poliklinik, Instalasi Gawat Darurat, Instalasi Laboratorium, Instalasi Farmasi dan Instalasi Radiologi. Empat bulan kemudian pada tanggal 12 November 1995 seluruh kegiatan pelayanan dapat difungsikan di Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto yang berada di Jalan Dr. Gumbreg Nomor 1 Purwokerto. Pada tahun 2007 melayani pelayanan di Paviliun Abiyasa dan Pusat Geriatri sebagai pengembangan dari Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto yang bertempat di Jalan Dr. Angka Nomor 1-2 Purwokerto. Struktur Organisasi dan Tata Kerja Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto disusun berdasarkan pada Peraturan Daerah Provinsi Jawa Tengah Nomor 8 Tahun 2008. Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto pada tahun 2011 memiliki karyawan sebanyak 1.416 orang yang terdiri dari 793 orang Pegawai Negeri Sipil, 31 orang Tenaga Kontrak dan 592 orang Pegawai Kontrak Waktu Tertentu. Dari keseluruhan jumlah karyawan tersebut, sebanyak 1.130 orang pegawai bertugas di internal RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo dan sejumlah 286 orang pegawai bertugas di Paviliun Abiyasa dan Pusat Geriatri.

Rumah Sakit Umum Daerah Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto menjadi suatu Badan Layanan Umum RSUD yang bergerak dalam pelayanan publik di bidang kesehatan dan rujukan kesehatan yang merupakan Rumah Sakit milik Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah, terletak di wilayah Barat Selatan Jawa Tengah yang merupakan Rumah Sakit Rujukan masyarakat Kabupaten Banyumas, Cilacap, Purbalingga, Banjarnegara, Pemalang, Brebes dan Pekalongan.

Data statistik RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto yang merupakan parameter pelayanan rumah sakit menunjukkan bahwa tingkat efisiensi pemanfaatan fasilitas oleh masyarakat masih sangat tinggi. Hal ini dapat diketahui dari nilai rata-rata *Bed Occupancy Rate* (BOR) sebesar 87,70 persen yang telah melewati nilai ideal maksimum (60-80%) dan nilai *Turn Over Interval* (TOI) yang semakin rendah (1,3 hari). Berdasarkan data tingkat pencapaian pendapatan tahun 2004 - 2011 terlihat bahwa RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto dalam kurun waktu 8 tahun terakhir menunjukkan kinerja keuangan yang efektif dan cenderung meningkat dari tahun ke tahun (kecenderungan positif), dengan rata-rata kinerja keuangan dapat mencapai target pendapatan yang ditetapkan oleh Pemerintah Provinsi Jawa Tengah.

Meskipun berdasarkan data-data statistik, secara umum kinerja pelayanan RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto sudah cukup baik, namun demi menjaga eksistensi dan meningkatkan daya saing seiring dengan berkembangnya kondisi persaingan antar rumah sakit yang semakin kompetitif di wilayah kota Purwokerto, maka para manajerial dituntut untuk selalu meningkatkan kinerjanya secara optimal. Hal ini sangat beralasan mengingat bahwa terdapat berbagai permasalahan yang dihadapi pihak RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto terkait dengan menurunnya kualitas dan kuantitas hasil kerja dari sebagian manajer yang disebabkan oleh beberapa faktor, diantaranya adalah masih rendahnya peran dari sebagian manajer dalam proses penyusunan anggaran, rendahnya komitmen dari sebagian manajer terhadap

pencapaian tujuan organisasi, adanya persepsi dari sebagian manajer terkait dengan sasaran anggaran yang dinilai belum jelas dan belum optimalnya peran pengawas internal organisasi dalam mengendalikan arah kebijakan manajemen dalam mencapai tujuan organisasi. Kondisi demikian tentu perlu mendapatkan perhatian serius, mengingat bahwa tuntutan masyarakat terhadap rumah sakit terkait dengan peningkatan pelayanan kesehatan yang prima semakin kuat. Di sisi lain, upaya untuk memenuhi tuntutan dari masyarakat tersebut, pihak internal organisasi rumah sakit seringkali terhambat oleh permasalahan mengenai terbatasnya anggaran yang tersedia, alur birokrasi yang terlalu panjang dalam proses pencairan dana, aturan pengelolaan keuangan yang menghambat kelancaran pelayanan dan sulitnya mengukur kinerja individu.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan permasalahan penelitian sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial?
2. Apakah komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial?
3. Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial?
4. Apakah pengawasan internal memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial?
5. Apakah pengawasan internal memoderasi pengaruh komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial?
6. Apakah pengawasan internal memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial?

2. Metode Penelitian

1. Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan survei yang dilakukan terhadap para pejabat struktural dan fungsional yang ada di lingkungan RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto.

2. Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data primer dalam penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan kuesioner yang berisi daftar pertanyaan berkaitan dengan partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, kejelasan sasaran anggaran, pengawasan internal dan kinerja manajerial.

3. Teknik *Sampling*

Populasi dalam penelitian ini adalah keseluruhan jumlah pejabat di lingkungan RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto yang terlibat aktif dalam penyusunan anggaran, baik pejabat struktural maupun pejabat fungsional sebanyak 70 manajerial. Penentuan jumlah sampel minimal dalam penelitian ini menggunakan rumus Slovin sebagai berikut (Umar, 2002):

$$n = \frac{70}{1 + 70 \cdot (0,05)^2} = 59,57 \approx 60$$

Demi memenuhi syarat minimal ukuran sampel dari hasil perhitungan rumus Slovin tersebut dan agar hasil penelitian lebih representatif, maka peneliti menggunakan responden sebanyak 60 manajer. Agar dapat terpenuhi jumlah yang proporsional dari kuesioner yang kembali dan layak (*feasible*), maka peneliti mendistribusikan 70 kuesioner.

3. Teknik Analisis Data

1 Uji Instrumen Penelitian

a. Uji Validitas Kuesioner

Agar tingkat validitas masing-masing *item* pertanyaan dalam kuesioner dapat diketahui, maka dalam penelitian ini digunakan uji

validitas dengan rumus korelasi *product moment* sebagai berikut (Umar, 2002):

$$r = \frac{N(\sum XY) - (\sum X \sum Y)}{\sqrt{N\sum X^2 - (\sum X)^2][N\sum Y^2 - (\sum Y)^2]}$$

Keterangan:

r = koefisien korelasi *product moment*

N = jumlah responden

X = skor pernyataan

Y = skor total

Berdasarkan *level of singnificance* 95% atau $\alpha = 0,05$ dan derajat kebebasan (*degree of freedom*), yaitu $df = n - 2$, maka:

Jika $r_{hitung} > r_{tabel}$, berarti pernyataan dinyatakan valid

Jika $r_{hitung} \leq r_{tabel}$, berarti pernyataan dinyatakan tidak valid

b. Uji Reliabilitas

Agar dapat diketahui tingkat sejauh mana suatu alat ukur (kuesioner) dapat dipercaya atau konsisten, maka dilakukan uji reliabilitas menggunakan teknik *cronbrach alpha*, dengan rumus sebagai berikut (Umar, 2002):

$$r_{ii} = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum \sigma_b^2}{\sigma_t^2} \right)$$

Keterangan:

r = reliabilitas instrumen

k = banyak butir pertanyaan

$\sum \sigma_b^2$ = jumlah varians butir

σ_t^2 = varians total

Kriteria pengujian reliabilitas dalam penelitian ini adalah sebagai berikut (Ghozali, 2007):

Jika koefisien *cronbach's alpha* $> 0,6$ berarti data reliabel.

Jika koefisien *cronbach's alpha* $\leq 0,6$ berarti data tidak reliabel

2 Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Uji normalitas digunakan untuk mengetahui apakah residual yang diteliti berdistribusi normal atau tidak. Pengujian normalitas dilakukan dengan uji *Kolmogorov-Smirnov*, apabila nilai *Asym. sign* $> \alpha$ (α) 0,05 maka data dinyatakan terdistribusi secara normal (Ghozali, 2007).

b. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (Ghozali, 2007). Pengujian multikolinearitas dalam penelitian ini menggunakan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) dan *tolerance*. Nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai *tolerance* $< 0,10$ atau nilai VIF > 10 .

c. Uji Heteroskedastisitas

Pengujian untuk menyelidiki adanya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan metode *Park Glejser* (Ghozali, 2007) dimana gejala heteroskedastisitas ditunjukkan oleh koefisien regresi dari masing-masing variabel bebas terhadap nilai absolut residunya (e). Jika nilai signifikansi lebih besar dari nilai *alpha*-nya (0,05), maka dapat dipastikan model tidak mengandung unsur heteroskedastisitas.

d. Uji Linearitas

Uji linearitas dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi yang digunakan merupakan model linier atau non linear. Hasil dari uji linearitas adalah informasi apakah model sebaiknya linier, kuadrat atau kubik (Suliyanto, 2009). Model dikatakan linear jika nilai t-test untuk variabel $Z_1 < t_{\text{tabel}}$ atau nilai *sig.* t-test variabel $Z_1 \geq \alpha$.

3 Analisis Regresi

a. Analisis Regresi Linear Berganda

Pengujian signifikansi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi linear berganda dengan rumus sebagai berikut (Suliyanto, 2009):

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Keterangan:

Y = Kinerja Manajerial

X₁ = Partisipasi Penyusunan Anggaran

X₂ = Komitmen Organisasi

X₃ = Kejelasan Sasaran Anggaran

β₀ = Konstanta

β_i = Koefisien regresi (1, 2, 3)

e = *Error term*

b. Analisis Regresi Moderasi

Model regresi moderasi dalam penelitian ini digunakan untuk menguji signifikansi pengaruh pengawasan internal terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi dan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial. Rumus model regresi uji nilai selisih mutlak dalam penelitian ini adalah sebagai berikut (Ghozali, 2007):

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 Z + \beta_5 |X_1 - Z| + \beta_6 |X_2 - Z| + \beta_7 |X_3 - Z| + e$$

Keterangan:

X₁ = Partisipasi Penyusunan Anggaran

X₂ = Komitmen Organisasi

X₃ = Kejelasan Sasaran Anggaran

Z = Pengawasan Internal

|X₁ - Z| = Selisih mutlak antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pengawasan internal

$|X_2 - Z|$ = Selisih mutlak antara komitmen organisasi dengan pengawasan internal

$|X_3 - Z|$ = Selisih mutlak antara kejelasan sasaran anggaran dengan pengawasan internal

β_0 = Konstanta

β_i = Koefisien regresi (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7)

e = *Error term*

4 Pengujian Hipotesis

a. Pengujian Hipotesis Pertama, Kedua dan Ketiga

Pengambilan keputusan uji statistik hipotesis pertama, kedua dan ketiga dalam penelitian ini menggunakan uji t dua sisi, dengan langkah-langkah sebagai berikut (Gujarati, 2006):

1) Merumuskan hipotesis statistik

$H_0 : \beta_i = 0$ (partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi maupun kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial).

$H_a : \beta_i \neq 0$ (partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi maupun kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial).

2) *Level of significance* (α) = 0,05

3) Kriteria pengujian (*two tailed*) dengan $df = (n - k)$, maka:

H_0 diterima jika : $-t_{\text{tabel}} \leq t_{\text{hitung}} \leq t_{\text{tabel}}$

H_0 ditolak jika : $t_{\text{hitung}} < -t_{\text{tabel}}$ atau $t_{\text{hitung}} > t_{\text{tabel}}$

4) Menentukan nilai t_{hitung} dengan rumus sebagai berikut:

$$t = \frac{\beta_i}{Se(\beta_i)}$$

Keterangan:

t = Nilai t_{hitung}

β_i = Koefisien regresi (β_1, β_2 dan β_3)

$Se(\beta_i)$ = Standar *error* koefisien regresi

b. Pengujian Hipotesis Keempat, Kelima dan Keenam

Pengujian hipotesis keempat, kelima dan keenam dalam penelitian ini dilakukan dengan langkah-langkah uji moderasi sebagai berikut:

- 1) Merumuskan hipotesis statistik

$H_0 : \beta_j = 0$ (pengawasan internal tidak memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi maupun kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial).

$H_a : \beta_j \neq 0$ (pengawasan internal memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi maupun kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial)

- 2) *Level of significance* (α) = 0,05

- 3) Kriteria pengujian (*two tailed*) dengan $df = (n - k)$, maka:

H_0 diterima jika : $-t_{\text{tabel}} \leq t_{\text{hitung}} \leq t_{\text{tabel}}$

H_0 ditolak jika : $t_{\text{hitung}} < -t_{\text{tabel}}$ atau $t_{\text{hitung}} > t_{\text{tabel}}$

- 4) Menentukan nilai t_{hitung} dengan rumus sebagai berikut:

$$t = \frac{\beta_j}{Se(\beta_j)}$$

Keterangan:

t = Nilai t_{hitung}

β_j = Koefisien regresi (β_5 , β_6 dan β_7)

$Se(\beta_j)$ = Standar *error* koefisien regresi

4. Hasil Penelitian Dan Pembahasan

1. Tingkat Pengembalian Kuesioner

Data pokok yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan melalui jawaban responden atas kuesioner yang telah dibagikan. Proses pengumpulan data dilakukan dengan mendistribusikan 70 kuesioner kepada para pejabat di lingkungan

RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto. Adapun tingkat pengembalian dari penyebaran kuesioner (*questionnaire return rate*) dapat dijelaskan pada Tabel 1.

Tabel 1. Tingkat Pengembalian Penyebaran Kuesioner Penelitian

No.	Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
1.	Jumlah kuesioner yang didistribusikan	70	100,00
2.	Jumlah kuesioner yang tidak kembali	(7)	(10,00)
3.	Jumlah kuesioner yang tidak lengkap	(2)	(2,86)
Jumlah Kuesioner Layak		61	87,14

Berdasarkan data pada Tabel 1 dapat diketahui bahwa tingkat pengembalian kuesioner yang dapat digunakan untuk proses analisis data adalah sebanyak 61 kuesioner atau 87,14 persen dari keseluruhan jumlah kuesioner yang didistribusikan. Jumlah tersebut telah memenuhi syarat minimal tingkat pengembalian penyebaran kuesioner untuk jenis penelitian survei yaitu antara 25% - 60% dari kuesioner yang didistribusikan (McAfee, 2008).

2. Uji Validitas Kuesioner

Berdasarkan hasil uji diketahui nilai r_{hitung} korelasi *product moment* semua item pertanyaan dari variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1), komitmen organisasi (X_2), kejelasan sasaran anggaran (X_3), pengawasan internal (Z) dan kinerja manajerial (Y) masing-masing lebih besar dari nilai r_{table} . Dengan demikian, maka seluruh item pertanyaan dinyatakan *valid* sehingga dapat digunakan sebagai alat pengumpulan data.

3. Uji Reliabilitas Kuesioner

Berdasarkan hasil uji diketahui nilai r_{hitung} *cronbach alpha* dari variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1), komitmen organisasi

(X₂), kejelasan sasaran anggaran (X₃), pengawasan internal (Z) dan kinerja manajerial (Y) masing-masing lebih besar dari 0,6. Dengan demikian, maka seluruh item pertanyaan dinyatakan *reliable* sehingga dapat digunakan sebagai alat pengumpulan data.

4. Uji Asumsi Klasik Regresi Linear Berganda

a. Uji Normalitas

Berdasarkan hasil analisis data dengan bantuan *software SPSS 17.0 for Windows*, dapat diketahui bahwa nilai *asympt. sig. (2-tailed)* untuk *unstandardized variable* sebesar 0,208 lebih besar dari nilai α yaitu 0,05, sehingga data yang digunakan dinyatakan berdistribusi normal dan layak menggunakan regresi sebagai teknik analisis data parametrik.

b. Uji Multikolinearitas

Berdasarkan hasil uji *Variance Inflation Factor (VIF)* dengan bantuan *software SPSS 17.0 for Windows*, diketahui nilai VIF variabel X₁ sebesar 1,006, nilai VIF variabel X₂ sebesar 1,091 dan nilai VIF variabel X₃ sebesar 1,092 masing-masing lebih kecil dari 5, sehingga dapat disimpulkan tidak ada multikolinearitas di antara variabel bebas dalam model regresi.

c. Uji Heteroskedastisitas

Berdasarkan uji Park, diperoleh nilai signifikansi t_{hitung} variabel X₁ sebesar 0,219, nilai signifikansi t_{hitung} variabel X₂ sebesar 0,090 dan nilai signifikansi t_{hitung} variabel X₃ sebesar 0,939 masing-masing lebih besar dari nilai α sebesar 0,05. Berdasarkan hasil uji tersebut, maka dapat dinyatakan bahwa tidak terdapat heteroskedastisitas dalam model regresi.

d. Uji Linearitas

Berdasarkan hasil analisis data dengan bantuan *software SPSS 17.0 for Windows*, diketahui nilai *sig. Z* sebesar 0,144 lebih besar dari nilai α (0,05). Hasil uji tersebut membuktikan bahwa model hubungan kausal antara variabel *independent* dengan variabel

dependent adalah linear sehingga analisis regresi linear berganda dapat digunakan.

5. Analisis Regresi Linear Berganda

a. Persamaan Regresi

Berdasarkan perhitungan statistik dengan bantuan *software SPSS 17.0 for Windows*, selanjutnya diperoleh hasil perhitungan yang dapat diringkaskan seperti tertera pada Tabel 2.

Tabel 2. Ringkasan Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

N o	Variabel	Koefisien Regresi	t hitung	t tabel
1	Partis. penyus. anggaran (X ₁)	0,567	2,618	> 2,003
3	Komitmen organisasi (X ₂)	0,355	2,630	> 2,003
4	Kejelasan sasar. anggaran (X ₃)	0,561	2,221	> 2,003
Konstanta = 2,901				
Koef. Determinasi = 0,549				
F _{hitung} = 7,813				

Berdasarkan Tabel 2, dapat dibuat persamaan regresi linear berganda sebagai berikut:

$$Y = 2,901 + 0,567X_1 + 0,355X_2 + 0,561X_3$$

b. Koefisien Determinasi (R²)

Melalui perhitungan statistik diperoleh koefisien determinasi (R²) sebesar 0,291, artinya sebesar 29,10 persen variasi perubahan variabel kinerja manajerial dapat dijelaskan oleh variasi perubahan variabel partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi dan kejelasan sasaran anggaran, sedangkan 70,90 persen dapat dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak diteliti.

c. Uji F

Berdasarkan hasil perhitungan dengan tingkat kesalahan (α) = 0,05 diperoleh nilai F_{hitung} sebesar 7,813, sedangkan nilai F_{tabel} sebesar 2,76. Karena nilai $F_{hitung} > F_{tabel}$ maka model regresi linear berganda yang terbentuk dinyatakan tepat (*goodness of fit*). Hasil uji F tersebut juga menunjukkan bahwa secara keseluruhan (simultan) variabel partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi dan kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial.

d. Pengujian Pengaruh Secara Parsial dengan Uji t

Pengujian signifikansi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi maupun kejelasan sasaran anggaran secara parsial terhadap kinerja manajerial dalam penelitian ini menggunakan uji t. Berdasarkan hasil analisis menggunakan tingkat kesalahan ($\alpha/2$) = 0,025 dan *degree of freedom* ($n - k$), dimana $n = 61$ dan $k = 4$, diketahui nilai t_{tabel} sebesar $\pm 2,003$. Adapun dari analisis regresi linear berganda diperoleh hasil sebagai berikut:

- 1) Nilai t_{hitung} variabel partisipasi penyusunan anggaran sebesar 2,618 ($t_{hitung} > t_{tabel}$).
- 2) Nilai t_{hitung} variabel komitmen organisasi sebesar 2,630 ($t_{hitung} > t_{tabel}$)
- 3) Nilai t_{hitung} variabel kejelasan sasaran anggaran sebesar 2,221 ($t_{hitung} > t_{tabel}$).

6. Uji Asumsi Klasik Regresi Moderasi

a. Uji Normalitas

Berdasarkan hasil analisis data dengan bantuan *software SPSS 17.0 for Windows*, dapat diketahui bahwa nilai *asympt. sig. (2-tailed)* untuk *unstandardized variable* sebesar 0,325 lebih besar dari nilai α yaitu 0,05, sehingga data yang digunakan dinyatakan berdistribusi normal dan layak menggunakan regresi sebagai teknik analisis data parametrik.

b. Uji Multikolinearitas

Berdasarkan hasil uji *Variance Inflation Factor (VIF)* dengan bantuan *software SPSS 17.0 for Windows*, diketahui nilai VIF variabel X_1 sebesar 1,090, nilai VIF variabel X_2 sebesar 1,376, nilai VIF variabel X_3 sebesar 1,187, nilai VIF variabel Z sebesar 1,418, nilai VIF variabel *moderasi_1* sebesar 1,270, nilai VIF variabel *moderasi_2* sebesar 1,393 dan nilai VIF variabel *moderasi_3* sebesar 1,070 masing-masing lebih kecil dari 5, sehingga dapat disimpulkan tidak ada multikolinearitas di antara variabel bebas dalam model regresi.

c. Uji Heteroskedastisitas

Berdasarkan uji Park diperoleh nilai signifikansi t hitung variabel X_1 sebesar 0,659, nilai signifikansi t hitung variabel X_2 sebesar 0,200, nilai signifikansi t hitung variabel X_3 sebesar 0,857, nilai signifikansi t hitung variabel Z sebesar 0,879, nilai signifikansi t hitung variabel *moderasi_1* sebesar 0,329, nilai signifikansi t hitung variabel *moderasi_2* sebesar 0,217 dan nilai signifikansi t hitung variabel *moderasi_3* sebesar 0,274 masing-masing lebih besar dari nilai α sebesar 0,05. Berdasarkan hasil uji tersebut, maka dapat dinyatakan bahwa tidak terdapat heteroskedastisitas dalam model regresi moderasi.

d. Uji Linearitas

Berdasarkan hasil uji linearitas dapat diketahui bahwa nilai *sig. Z* sebesar 0,074 lebih besar dari nilai α (0,05). Hasil uji tersebut menunjukkan bahwa model hubungan kausalitas antara variabel adalah linear sehingga layak menggunakan analisis regresi.

7. *Moderated Regression Analysis (MRA)*

Pengujian pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi maupun kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial, baik secara langsung maupun secara tidak langsung melalui pengawasan internal sebagai variabel moderasi, dalam penelitian ini dilakukan dengan teknik *moderated regression analysis* selisih mutlak.

a. Persamaan Regresi

Berdasarkan analisis regresi moderasi selisih mutlak dengan bantuan *software SPSS 17.0 for Windows*, selanjutnya diperoleh hasil perhitungan yang dapat diringkas seperti tertera pada Tabel 3.

Tabel 3. Ringkasan Hasil Analisis Regresi Moderasi

No.	Variabel	Koefisien			t tabel
		n	t		
		Regresi	hitung		
1	Partisip. penyus. anggaran (X ₁)	0,375	3,478	>	2,006
2	Komitmen organisasi (X ₂)	0,297	2,455	>	2,006
3	Kejelasan sasaran anggaran (X ₃)	0,320	2,846	>	2,006
4	Pengawasan internal (Z)	0,262	2,129	>	2,006
5	Moderasi_1 (X ₁ -Z)	0,171	1,095	<	2,006
6	Moderasi_2 (X ₂ -Z)	0,093	0,546	<	2,006
7	Moderasi_3 (X ₃ -Z)	0,320	2,218	>	2,006
Konstanta = -0,397					
<i>Adjusted R</i> ² = 0,360					
F _{hitung} = 5,822					

Berdasarkan Tabel 3, dapat dibuat persamaan regresi moderasi sebagai berikut:

$$Y = -0,397 + 0,375X_1 + 0,297X_2 + 0,320X_3 + 0,262Z + 0,171X_1-Z + 0,093X_2-Z + 0,320X_3-Z$$

b. *Adjusted R*²

Melalui perhitungan statistik diperoleh nilai *adjusted* koefisien determinasi (*adjusted R*²) sebesar 0,360, artinya sebesar 36,00 persen variasi perubahan variabel kinerja manajerial dapat dijelaskan oleh variasi perubahan variabel partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, kejelasan sasaran anggaran,

pengawasan internal, variabel moderasi_1, variabel moderasi_2 dan variabel moderasi_3, sedangkan 64,00 persen dapat dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak diteliti.

c. Uji F

Berdasarkan *output* regresi moderasi diperoleh nilai F_{hitung} sebesar 5,822 lebih besar dari nilai F_{tabel} dengan $df = (k - 1)$ dan $(n - k)$ sebesar 2,17. Dengan demikian, maka model regresi moderasi yang terbentuk dinyatakan tepat (*goodness of fit*). Hasil uji F tersebut juga menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, kejelasan sasaran anggaran pengawasan internal, variabel moderasi_1, variabel moderasi_2 dan variabel moderasi_3 secara simultan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajerial.

d. Pengujian Pengaruh Secara Parsial dengan Uji t

Pengujian signifikansi pengaruh variabel moderasi terhadap variabel *dependent* secara parsial dilakukan uji t. Dari hasil analisis dengan menggunakan tingkat kesalahan $(\alpha/2) = 0,025$ dan *degree of freedom* $(n - k)$, dimana $n = 61$ dan $k = 8$, diketahui nilai t_{tabel} sebesar $\pm 2,006$. Adapun dari analisis regresi moderasi diperoleh hasil sebagai berikut:

- 1) Nilai t_{hitung} variabel moderasi_1 sebesar 1,095 ($t_{hitung} < t_{tabel}$).
- 2) Nilai t_{hitung} variabel moderasi_2 sebesar 0,546 ($t_{hitung} < t_{tabel}$)
- 3) Nilai t_{hitung} variabel moderasi_3 sebesar 2,218 ($t_{hitung} > t_{tabel}$)

8. Pengujian Hipotesis

a. Hipotesis Pertama

Berdasarkan hasil uji t pada analisis regresi linear berganda, diperoleh nilai t_{hitung} variabel partisipasi penyusunan anggaran lebih besar dari nilai t_{tabel} . Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa hipotesis pertama yang menyatakan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto, *diterima*.

b. Hipotesis Kedua

Berdasarkan hasil uji t pada analisis regresi linear berganda, diperoleh nilai t_{hitung} variabel komitmen organisasi lebih besar dari nilai t_{tabel} . Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa hipotesis kedua yang menyatakan komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto, *diterima*.

c. Hipotesis Ketiga

Berdasarkan hasil uji t pada analisis regresi linear berganda, diperoleh nilai t_{hitung} variabel kejelasan sasaran anggaran lebih besar dari nilai t_{tabel} . Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa hipotesis ketiga yang menyatakan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto, *diterima*.

d. Hipotesis Keempat

Berdasarkan hasil uji t pada analisis regresi moderasi, diperoleh nilai t_{hitung} variabel moderasi_1 lebih kecil dari nilai t_{tabel} . Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa hipotesis keempat yang menyatakan pengawasan internal memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto, *ditolak*.

e. Hipotesis Kelima

Berdasarkan hasil uji t pada analisis regresi moderasi, diperoleh nilai t_{hitung} variabel moderasi_2 lebih kecil dari nilai t_{tabel} . Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa hipotesis kelima yang menyatakan pengawasan internal memoderasi pengaruh komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto, *ditolak*.

f. Hipotesis Keenam

Berdasarkan hasil uji t pada analisis regresi moderasi, diperoleh nilai t_{hitung} variabel moderasi_3 lebih besar dari nilai t_{tabel} .

Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa hipotesis keenam yang menyatakan pengawasan internal memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto, *diterima*

9. Pembahasan Hasil Penelitian

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi penyusunan anggaran, maka akan semakin baik pula tingkat pencapaian kualitas dan kuantitas hasil kerja dari para manajerial. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Halim dan Suhartono (2005).

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi komitmen manajerial terhadap organisasi, maka akan semakin baik tingkat pencapaian kualitas dan kuantitas hasil kerja dari para manajerial. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ngatimin (2009).

Hasil penelitian ini juga membuktikan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran organisasi, maka akan semakin baik tingkat pencapaian kualitas dan kuantitas hasil kerja dari para manajerial. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Halim dan Suhartono (2005).

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa pengawasan internal tidak memoderasi secara signifikan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono

Soekarjo Purwokerto. Hal tersebut berarti bahwa pengawasan internal tidak terbukti memperkuat secara signifikan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dalam meningkatkan kualitas dan kuantitas hasil kerja dari para manajerial. Hubungan kausalitas tersebut dapat terjadi karena kebijakan pengawasan internal yang diterapkan oleh pihak RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto belum sepenuhnya dapat dilaksanakan secara menyeluruh, termasuk tindakan pengawasan pada saat proses penyusunan anggaran. Kondisi demikian disebabkan karena masih terbatasnya kapasitas jumlah pengawas internal yang belum memadai dan belum adanya kesepahaman dari sebagian manajerial terkait dengan peran pengawas internal dalam proses penyusunan anggaran tersebut. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Bangun (2009), yang menyimpulkan bahwa pengawasan internal tidak memoderasi secara signifikan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD Pemerintah Kabupaten Deli Serdang.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa pengawasan internal tidak memoderasi secara signifikan pengaruh komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto. Hal tersebut berarti bahwa pengawasan internal tidak terbukti mampu memperkuat secara signifikan pengaruh komitmen organisasi dalam meningkatkan kualitas dan kuantitas hasil kerja dari para manajerial. Hubungan kausalitas tersebut dapat terjadi karena dalam praktiknya, pengawas internal cenderung hanya melakukan pengendalian yang bersifat teknis terkait dengan kinerja organisasi RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto tidak sampai menyentuh pada personal individu, di sisi lain komitmen organisasi merupakan daya dorong dari masing-masing individu yang bersifat personal dalam memberikan kontribusi bagi pencapaian tujuan organisasi.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa pengawasan internal memoderasi secara signifikan pengaruh kejelasan sasaran anggaran

terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto. Hal tersebut berarti bahwa pengawasan internal mampu memperkuat secara signifikan pengaruh kejelasan sasaran anggaran dalam meningkatkan kualitas dan kuantitas hasil kerja dari para manajerial. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Putri (2011) bahwa pengawasan internal memoderasi secara signifikan pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta.

5. Kesimpulan Dan Implikasi

Kesimpulan

1. Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto.
2. Komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto.
3. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto.
4. Pengawasan internal tidak memoderasi secara signifikan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto.
5. Pengawasan internal tidak memoderasi secara signifikan pengaruh komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto.
6. Pengawasan internal memoderasi secara signifikan pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto.

Implikasi

1. Penyusunan anggaran secara partisipatif akan dapat meningkatkan kinerja para manajer. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka

karyawan akan menginternalisasikan tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggungjawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam proses penyusunannya yang akan berpengaruh pula pada tingkat kinerja. Oleh karena itu, maka pihak RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto perlu memprioritaskan variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan cara memberikan kesempatan yang luas kepada para manajerial (*level* bawah maupun menengah) untuk ikut berperan aktif dalam proses penyusunan anggaran.

2. Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan mendorong mereka untuk berusaha keras mencapai tujuan organisasi, sehingga mereka akan berupaya untuk meningkatkan kualitas dan kuantitas hasil kerja mereka terkait dengan proses perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan representasi. Oleh karena itu, maka pihak RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto perlu menerapkan kebijakan yang strategis dalam meningkatkan komitmen manajerial terhadap organisasi dengan cara memenuhi berbagai kebutuhan dan keinginan para manajerial terkait dengan bidang tugas atau wilayah kerja yang menjadi tanggung jawabnya.
3. Sasaran anggaran yang tidak jelas dapat menyebabkan kebingungan, tekanan dan ketidakpuasan yang akan berdampak terhadap penurunan kinerja manajerial. Oleh karena itu, maka pihak RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto perlu menerapkan sistem penganggaran yang jelas dan terukur serta aplikatif untuk dapat diterapkan pada masing-masing bidang kerja dan *level* manajerial yang ada dalam masing-masing bidang dalam organisasi.
4. Pengawasan internal menunjukkan proses kegiatan untuk menjamin bahwa organisasi mampu menjalankan rencana yang tertuang dalam anggaran secara efisien, efektif dan menjamin bahwa penyusunan anggaran telah mempertimbangkan unsur efektivitas, efisiensi dan

ekonomis. Terkait dengan hal tersebut, maka pihak RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo Purwokerto perlu memprioritaskan kebijakan yang berkaitan dengan peningkatan pengawasan internalnya, dengan cara menerapkan sistem pengawasan internal yang sesuai dengan karakteristik organisasi, melakukan perekrutan auditor internal yang kompeten dengan didukung oleh kebijakan *reward* yang memadai sesuai dengan tingkat tanggung jawab dan hasil kerja yang telah dicapai.

Keterbatasan Penelitian

1. Sampel yang digunakan terbatas pada manajerial dari salah satu rumah sakit di kota Purwokerto yaitu RSUD Prof. Dr. Margono Soekarjo, sehingga kesimpulan yang dihasilkan belum dapat digeneralisasikan pada rumah sakit pemerintah maupun rumah sakit secara umum yang ada di wilayah Kabupaten Banyumas.
2. Variabel-variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini terbatas pada pengukuran terhadap partisipasi anggaran, komitmen organisasi dan kejelasan sasaran anggaran, sedangkan penggunaan variabel moderasi terbatas pada pengawasan internal, sehingga untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah jumlah variabel bebas atau menggunakan variabel-variabel bebas lainnya yang secara teori diindikasikan berpengaruh terhadap kinerja manajerial serta perlu mempertimbangkan untuk memperluas cakupan obyek penelitian agar hasil penelitian nantinya dapat digeneralisasikan.
3. Data dikumpulkan melalui metode survei dengan memberikan sejumlah pertanyaan. Kekurangan metode ini adalah bias yang ditimbulkan dari responden pada saat menjawab kuisioner. Responden cenderung menulis jawaban yang memberikan nilai maksimal bagi dirinya meskipun pada kenyataannya tidak demikian. Oleh karena itu, maka meskipun hasil penelitian ini menunjukkan bahwa keberadaan pengawas internal tidak mampu memperkuat pengaruh partisipasi penyusunan anggaran maupun komitmen organisasi dalam

meningkatkan kinerja manajerial, namun peneliti tetap berpendapat bahwa pengawas internal tetap diperlukan. Alasannya adalah kemungkinan terjadinya bias responden sehingga riset ini tidak dapat menemukan bukti empiris mengenai kemampuan pengawas internal dalam mempengaruhi hubungan kausal antara partisipasi penyusunan anggaran maupun komitmen organisasi terhadap peningkatan kinerja manajerial.

Kepustakaan

- Adamy, Marbawi, 2008. Pengaruh Kompensasi, Kepemimpinan dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Manajerial SKPD Kota Lhokseumawe, *Jurnal Aplikasi Manajemen*, Vol. 8, No. 4., November 2010, ISSN: 1693-5241.
- Bangun, Andarias, 2009. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Struktur Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Deli Serdang), *Tesis*, Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara, Medan.
- Ghozali, Imam, 2007. *Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*, UNDIP, Semarang.
- Halim, Abdul, Achmad Tjahjono dan Muhammad Fakhri Husein, 2001. *Sistem Pengendalian Manajemen*, UPP AMP YKPN, Yogyakarta
- Gujarati, Damodar, 2006. *Dasar-Dasar Ekonometrika*, Erlangga, Jakarta.
- Halim, Abdul dan Suhartono, 2005. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Pemerintah Daerah dengan Motivasi sebagai Variabel Pemoderasi, *Tesis*, Program Pasca Sarjana UGM, Yogyakarta.
- Halim, Abdul, 2007. *Akuntansi Sektor Publik, Akuntansi Keuangan Daerah*, Salemba Empat, Jakarta.
- Jogiyanto, Hartono, 2007. *Analisis dan Desain*, PT. Andi, Yogyakarta.

- Karyanti, Tutik Dwi, 2010. Pengaruh Kejelasan Sasaran, Desentralisasi, dan Sistem Pengukuran Terhadap Kinerja Organisasi Sektor Publik (Studi Empiris di Politeknik Negeri Semarang), *Tesis*, Program Studi Magister Sains Akuntansi, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro, Semarang.
- Kenis, Izzettin, 1979. Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance, *The Accounting Review*, Vol. 54, No. 4, Oct., 1979, p. 707-721,
- Liliyanti, 2012. Pengaruh Penerapan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Terhadap Kinerja Keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang, *Tesis*, Universitas Bina Darma, Palembang.
- McAfee, Ouida, L., 2008. Current Characteristics of Faculty Development in Public Two-year Colleges in Arkansas, *Dissertation*, Capella University.
- Ngatimin, 2009. Pengaruh Komitmen Organisasi dan *Locus of Control* Terhadap Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial pada Badan Pengembangan Sumber Daya Kebudayaan dan Pariwisata Departemen Kebudayaan dan Pariwisata Republik Indonesia, *Tesis*, Pascasarjana Universitas Sumatera Utara, Medan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.
- Permendagri Nomor 17 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah.
- Permendagri Nomor 23 Tahun 2007 tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
- Porter, Michael., E., 1998. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, The Free Press, New York.
- Putra, Ewin, 2010. Pengaruh Anggaran Partisipatif Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Kesenjangan Anggaran dan Motivasi Kerja pada PDAM Tirtanadi Provinsi Sumatera Utara, *Tesis*, Pascasarjana, Universitas Sumatera Utara, Medan.
- Putri, Ayu Mayasari Irine, 2011. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal Sebagai Variabel Pemoderasi

Pada Pemerintah Kota Yogyakarta, *Skripsi*, Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta.

Suliyanto, 2009. *Modul Ekonometrika*, Unsoed.

Supomo, Bambang dan Nur Indriantoro, 1998. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasi Terhadap Keefektifan Partisipasi Anggaran dalam Peningkatan Kinerja Manajerial: Studi Empiris Perusahaan Manufaktur, *Jurnal Kelola*, No. 18, hal 61-68.

Umar, Husein, 2002. *Metode Riset Bisnis*, PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik.

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan.

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit.

Verbeeten, Frank, H.M., 2008. Performance Management Practices in Public Sector Organizations: Impact on Performance, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vo1. 21 No.3, pp.427-454.