

PENGARUH PENGANGGARAN PARTISIPATIF, SISTEM PENGUKURAN KINERJA DAN KOMPENSASI INSENTIF TERHADAP KINERJA MANAJERIAL PERGURUAN TINGGI SWASTA DI PALEMBANG

Desy Lesmana
desylesmana@ymail.com

ABSTRACT

This research was intended to identify the relationship of variables of participative budgeting, performance evaluation system, incentives, and managerial performance. The scope of this research was the manager of a unit in a university organization, namely the dean of faculty. This research used Structural Equation Modeling (SEM). To test the hypothesis, Version 4 AMOS was applied and the reliability coefficient of $\alpha = 0.10$ used.

The results show (1) the participative budgeting had a positive influence on the managerial performance, (2) the performance evaluation system had a positive influence on the managerial performance, and (3) the incentives did not have any influence on the managerial performance.

This research provides contribution, among others, to few non-profit service organizations. The application of SEM model took a different perspective in that the model for similar research that applied multiple regression and path analysis. This research recommends similar application for the research in the future.

Key words : participative budgeting, performance evaluation system, incentives, managerial performance.

PENDAHULUAN

Sistem akuntansi manajemen merupakan subsistem dari sistem informasi akuntansi, yang menghasilkan informasi untuk pengguna internal, seperti manajer, eksekutif, dan pekerja (Hansen dan Mowen, 2003). Sistem akuntansi manajemen didefinisikan Chia (1995) sebagai suatu mekanisme pengendalian organisasi, yang memudahkan pengendalian dengan cara membuat laporan dan menciptakan tindakan-tindakan nyata terhadap penilaian kinerja dari setiap komponen dalam sebuah organisasi. Sistem ini merupakan alat yang efektif dalam penyediaan informasi yang berguna dalam memprediksi akibat yang mungkin terjadi dari berbagai alternatif yang dapat dilakukan. Atkinson et al (1995) mendefinisikan sistem akuntansi manajemen adalah sistem informasi yang mengumpulkan data operasional dan *financial*, kemudian memprosesnya, menyimpannya dan melaporkan kepada pengguna,

yaitu para pekerja, manajer dan eksekutif. Sistem akuntansi manajemen sering digunakan sebagai mekanisme untuk memotivasi dan mempengaruhi perilaku karyawan dengan berbagai cara yang akan memaksimalkan kesejahteraan pada keduanya, yaitu organisasi dan karyawan (Alles et al, 1995). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa sistem akuntansi manajemen merupakan bagian integral dari pengendalian manajemen karena informasi yang dihasilkan oleh sistem akuntansi manajemen digunakan organisasi untuk memudahkan pengendalian.

Pengendalian manajemen merupakan proses dimana para manajer mempengaruhi anggota organisasi lainnya untuk mengimplementasikan strategi organisasi, sedangkan proses pengendalian manajemen merupakan perilaku, yang terwujud dalam interaksi antara para manajer, dan antara manajer dengan bawahannya. Proses pengendalian manajemen terdiri dari perencanaan strategis, penyusunan anggaran, menganalisa laporan keuangan, pengukuran dan penilaian kinerja serta kompensasi manajemen dalam bentuk kompensasi insentif (Anthony dan Govindarajan, 2004).

Penelitian ini menggunakan tiga komponen dari proses pengendalian manajemen sebagai variabel penelitian, yaitu penganggaran partisipatif, pengukuran kinerja dan kompensasi insentif. Hal tersebut didukung oleh beberapa peneliti yang menggunakan ketiga variabel tersebut sebagai bagian dari sistem akuntansi manajemen dihubungkan dengan kinerja, diantaranya Kaplan (1984 dan 1990), Johnson dan Kaplan (1987) dan Banker et.al.(1993) menggunakan variabel pengukuran kinerja dan penghargaan atau *rewards*, Ittner dan Larcker (1995) menggunakan variabel pengukuran kinerja non-keuangan dan pemberian insentif berdasarkan kinerja, Kurnianingsih dan Indriantoro (2001) serta Narsa (2003) menggunakan variabel sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan, dan Riyanto (2001) menggunakan variabel sistem penganggaran.

Penelitian tentang anggaran partisipasi memiliki hubungan yang signifikan terhadap kinerja manajerial telah dilakukan oleh Brownel (1982); Brownell dan McInnes (1986); Mia (1987); Chenhall dan Brownell (1988) dan Indriantoro (1993). Akan tetapi penelitian Milani (1975); Kenis (1979); Brownell dan Hirst (1986), Riyanto (1997) dan Iswati (2002) menunjukkan hasil bahwa penganggaran partisipatif tidak memiliki hubungan dengan kinerja, bahkan penelitian yang dilakukan Sterdy (1960) serta Bryan dan Locke (1967) menemukan hubungan kedua variabel tersebut negatif.

Penelitian mengenai sistem pengukuran kinerja dan kompensasi insentif memiliki hubungan positif dengan kinerja telah dilakukan oleh beberapa peneliti, diantaranya Kaplan

(1984 dan 1990); Johnson dan Kaplan (1987); Banker et.al.(1993); Ittner dan Larcker (1995), Kurnianingsih dan Indriantoro (2001) dan Narsa (2003). Sementara penelitian yang menghasilkan kesimpulan bahwa kompensasi insentif tidak memiliki hubungan dengan kinerja telah dilakukan oleh Haire et.al (1967), Iaffaldano dan Muchinsky (1985), dan Iswati (2002).

Hasil penelitian yang tidak konsisten mengenai pengaruh penganggaran partisipatif dan kompensasi insentif terhadap peningkatan kinerja menyebabkan riset mengenai topik tersebut masih menarik untuk dikaji lebih lanjut. Selain itu, riset mengenai pengaruh penganggaran partisipatif, sistem pengukuran kinerja dan kompensasi insentif terhadap kinerja masih relevan untuk diteliti terutama pada organisasi jasa yang nirlaba sebab penelitian yang ada lebih didominasi pada perusahaan manufaktur dan perusahaan jasa yang *profit motive*.

Perbedaan antara penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah: (1) penelitian ini menggunakan variabel penganggaran partisipatif, sistem pengukuran kinerja dan kompensasi insentif sebagai bagian dari sistem akuntansi manajemen, yang dijadikan *independent variable*, sedangkan *dependent variable*-nya adalah Kinerja Manajerial, (2) objek penelitiannya adalah perusahaan jasa yang nirlaba, yaitu Perguruan Tinggi Swasta.

Permasalahan yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah bagaimana pengaruh penganggaran partisipatif, sistem pengukuran kinerja dan kompensasi insentif terhadap kinerja manajerial.

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Agensi dan Pengendalian Manajemen

Teori agensi mendasarkan pada pemikiran bahwa adanya perbedaan informasi antara atasan dan bawahan atau antara kantor pusat dan kantor cabang atau adanya informasi asimetri mempengaruhi penggunaan sistem akuntansi (Shield dan Young 1993). Teori ini mendasarkan pada teori ekonomi. Dari sudut pandang teori agensi, *principal* (pemilik atau top manajemen) membawahi agen (karyawan atau manajer yang lebih rendah) untuk melaksanakan kinerja yang efisien. Teori ini mengasumsikan bahwa kinerja organisasi ditentukan oleh usaha dan pengaruh kondisi lingkungan. Teori ini secara umum mengasumsikan bahwa pemilik netral terhadap resiko (*risk-neutral*) sementara agen menyukai resiko (*risk and effort averse*). Agen dan pemilik diasumsikan dimotivasi oleh kepentingannya sendiri dan sering kepentingan antara keduanya berbenturan (Kren, 1997).

Menurut pandangan pemilik, kompensasi yang diberikan kepada agen tersebut didasarkan pada hasil, sedangkan menurut agen dia lebih suka kalau sistem kompensasi tersebut tidak semata-mata melihat hasil tapi juga tingkat usahanya.

Dalam suatu korporasi, pemegang saham merupakan pemilik dan CEO (*chief executive officer*) adalah agen mereka. Pemegang saham menyewa CEO dan mengharapkan ia untuk bertindak bagi kepentingan mereka. Ditingkat lebih rendah, CEO adalah pemilik dan manajer unit bisnis adalah agennya. Tantangannya adalah bagaimana cara memotivasi agen sedemikian rupa sehingga mereka akan menjadi sama produktifnya seperti jika mereka adalah pemilik. Salah satu elemen kunci dari teori agensi adalah bahwa pemilik dan agen memiliki preferensi atau tujuan yang berbeda (Anthony dan Govindarajan, 2004).

Pengendalian manajemen merupakan proses dimana para manajer mempengaruhi anggota organisasi lainnya untuk mengimplementasikan strategi organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2004). Pengendalian manajemen memungkinkan terjadinya keselarasan antara tujuan perusahaan dengan tujuan pribadi atau *goal congruence* (Hansen and Mowen, 2000). Meskipun sistematis, proses pengendalian manajemen tidak bersifat mekanis. Proses ini meliputi interaksi antara individu, yang tidak dapat digambarkan dengan cara mekanis (Jumaili dan Gudono, 2006).

Para manajer memiliki tujuan pribadi dan juga tujuan organisasi. Masalah pengendalian utama adalah bagaimana mempengaruhi manajer untuk bertindak demi pencapaian tujuan pribadi mereka dengan sedemikian rupa sekaligus juga membantu pencapaian tujuan organisasi sehingga tujuan anggota organisasi konsisten dengan tujuan organisasi demi tercapainya keselarasan tujuan atau *goal congruence*.

Penganggaran Partisipatif

Anggaran merupakan rencana yang diekspresikan secara kuantitatif dalam satuan uang untuk mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan (Atkinson, 1997). Semua organisasi harus menyiapkan anggaran. Proses penyiapan (penyusunan) anggaran disebut dengan penganggaran (*budgeting*). Penganggaran juga merupakan aktifitas penting bagi perusahaan kecil. Setiap entitas baik yang profit motif maupun yang non-profit motif dapat memperoleh manfaat dari perencanaan dan pengendalian yang disediakan oleh anggaran. Perencanaan yang melihat ke depan (*looking a head*), berkaitan dengan penentuan tindakan yang akan diambil untuk mencapai tujuan tertentu, sedangkan pengendalian memandang kebelakang (*looking backward*), berkaitan dengan hasil yang telah direncanakan sebelumnya (Hansen and Mowen, 2003). Penyusunan anggaran merupakan proses

pembuatan keputusan rencana kerja untuk jangka waktu satu tahun, yang dinyatakan dalam satuan moneter dan satuan kuantitatif yang lain. Dalam organisasi (perusahaan) yang berorientasi laba, penyusunan anggaran seringkali diartikan sama dengan perencanaan laba, sedangkan dalam organisasi yang tidak berorientasi terhadap laba, penyusunan anggaran (yang berasal dari perencanaan program) menekankan pada penggunaan atau alokasi sumberdaya (Mulyadi, 1993).

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan efektifitas organisasional melalui peningkatan kinerja setiap anggota organisasi secara individual atau kinerja manajerial (Sukardi, 2002). Partisipasi manajemen puncak diperlukan untuk memotivasi para pelaksananya. Partisipasi ini diperlukan dalam menelaah dan pengesahan anggaran, sehingga pengesahan anggaran tidak hanya sekedar stempel saja. Tanpa partisipasi aktif akan dapat memberikan peluang bagi para pelaksana anggaran untuk memperlmainkan sistem, bahkan meskipun manajemen puncak sudah cukup berpartisipasi dalam proses *review* dan pengesahan kadang-kadang masih ada manajer yang mencoba untuk mencari lubang-lubang kelemahan. Manajemen juga harus menindaklanjuti hasil pelaksanaan anggaran, karena tindak lanjut ini akan dapat memberikan motivasi bagi para pelaksana anggaran (Anthony et al., 1992).

Sistem Pengukuran Kinerja

Kinerja didefinisikan secara formal sebagai jumlah dan kuantitas dari tugas yang terselesaikan secara individu, kelompok, atau organisasional (Schermerhorn et al, 1991). Menurut Kim dan Larry (1998) sistem pengukuran kinerja adalah frekuensi pengukuran kinerja pada manajer dalam unit organisasi yang dipimpin mengenai kualitas dalam aktivitas operasional perusahaan.

Sistem pengukuran kinerja menyediakan informasi yang relevan dengan pengambilan keputusan. Informasi yang relevan diperoleh dari alat ukur kinerja yang mencakup aspek keuangan dan non keuangan. Penyatuan alat ukur yang meliputi rantai nilai sebuah organisasi diyakini dapat membantu manajer untuk memahami hubungan lintas fungsional yang mengarahkan pada pemecahan masalah dan pengambilan keputusan yang lebih baik dan tepat (Banker *et al*, 2002). Dengan cara ini sistem pengukuran kinerja dapat memandu proses pengambilan keputusan dan membantu mengevaluasi keputusan di masa lalu (Malina dan Selto, 2001).

Berdasarkan teori agensi, suatu sistem pengukuran kinerja berusaha untuk memenuhi

kebutuhan dari pemangku jabatan (*stakeholders*) yang berbeda dari organisasi perusahaan, dengan menciptakan ukuran-ukuran strategis, yaitu ukuran hasil dan pemicu, ukuran keuangan dan non-keuangan, serta ukuran internal dan eksternal (Anthony dan Govindarajan, 2004).

Kompensasi insentif

Kompensasi didefinisikan oleh Schuler dan Huber (1993) sebagai semua bentuk *return* baik *financial* maupun *non financial* yang diterima karyawan karena jasa yang disumbangkannya ke perusahaan, sementara kompensasi insentif adalah kompensasi yang diterima seorang manajer selain gaji dan tunjangan-tunjangan (Anthony dan Govindarajan, 2004). Orang dipengaruhi oleh insentif yang positif maupun yang negatif. Suatu insentif yang positif, atau “penghargaan,” adalah suatu hasil yang meningkatkan kepuasan dari kebutuhan individual. Sebaliknya, insentif yang negatif, atau “hukuman,” adalah suatu hasil yang mengurangi kepuasan dari kebutuhan tersebut.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2004), paket kompensasi total dari seorang manajer terdiri dari tiga komponen: (1) gaji, (2) tunjangan (tunjangan pensiun dan kesehatan, dll), dan (3) kompensasi insentif. Tiga komponen tersebut saling bergantung satu sama lain, tetapi yang ketiga (kompensasi insentif) secara khusus berkaitan dengan fungsi pengendalian manajemen.

Berdasarkan teori agensi, perbedaan preferensi antara pemilik dan agen yang terkait dengan kompensasi dan tambahan timbul manakala pemilik tidak dapat dengan mudah memantau tindakan agen. Pemegang saham tidak berada dalam posisi memantau aktivitas CEO setiap harinya untuk memastikan bahwa ia bekerja untuk kepentingan mereka. Secara serupa, CEO tidak berada dalam posisi untuk memantau aktifitas manajer unit bisnis setiap harinya (Anthony dan Govindarajan, 2004).

Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial didefinisikan sebagai kecakapan manajer dalam melaksanakan kegiatan-kegiatan manajerial antara lain perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf, negoisasi dan representasi (Mahoney *et al*, 1963). Sistem pengukuran kinerja diharapkan akan mempengaruhi hasil kerja dari manajer yang dalam hal ini adalah kinerja manajerial. Seseorang yang memegang posisi manajerial diharapkan mampu

menghasilkan suatu kinerja manajerial yang tinggi. Berbeda dengan kinerja karyawan umumnya yang bersifat konkrit, kinerja manajerial adalah bersifat abstrak dan kompleks (Mulyadi dan Johny, 1999).

Pengendalian pada Organisasi Jasa Nirlaba

Organisasi nirlaba adalah organisasi yang tidak dapat mendistribusikan aktiva atau labanya kepada, atau untuk manfaat dari, anggotanya, pejabatnya, atau direktornya (Anthony dan Govindarajan, 2004). Definisi ini tidak menghalangi organisasi untuk memperoleh laba tetapi definisi ini hanya melarang mendistribusikan laba tersebut. Organisasi nirlaba perlu memperoleh laba yang memadai, secara rata-rata, guna menyediakan dana untuk modal kerja dan untuk berjaga-jaga terhadap “hari-hari buruk.” Perguruan Tinggi adalah salah satu contoh organisasi yang nirlaba (Iswati, 2002; Anthony dan Govindarajan, 2004; dan Blocher, Chen dan Lin, 1999).

Pengendalian manajemen dalam organisasi jasa adalah berbeda dari organisasi manufaktur, terutama karena tidak adanya persediaan penyangga antara produksi dan penjualan, karena kesulitan dalam mengukur kualitas, dan karena organisasi jasa bersifat padat karya. Organisasi nirlaba tidak mempunyai keunggulan pengendalian seperti yang diberikan oleh ukuran laba, namun mereka harus mempertanggungjawabkan modal kontribusi (Anthony dan Govindarajan, 2004).

Penelitian Terdahulu

Sebagian penelitian mendukung bahwa ada hubungan yang signifikan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja, namun sebagian lagi justru menunjukkan hal yang berlawanan, yaitu tidak ada hubungan yang signifikan. Penelitian tentang anggaran partisipasi memiliki hubungan yang signifikan telah dilakukan oleh Brownell (1982); Brownell dan McInnes (1986); Mia (1987); Chenhall dan Brownell (1988) dan Indriantoro (1993).

Sebaliknya, penelitian yang menunjukkan hasil bahwa penganggaran partisipatif tidak memiliki hubungan dengan kinerja telah dilakukan oleh Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986) dan Riyanto (1997), bahkan penelitian yang dilakukan Sterdy (1960), Bryan dan Locke (1967) menemukan hubungan kedua variabel tersebut negatif.

Penelitian terdahulu sehubungan dengan sistem pengukuran kinerja telah dilakukan oleh Kren (1992). Ia menemukan hubungan positif antara informasi yang berkaitan dengan

pekerjaan dan kinerja manajerial. Ia menyatakan bahwa informasi kinerja yang komprehensif dari sistem pengukuran kinerja akan memberikan informasi yang lebih spesifik dan relevan untuk proses pengambilan keputusan, sehingga meningkatkan kinerja manajerial. Penelitian lebih lanjut dilakukan oleh Rahman et al (2007). Ia melakukan penelitian mengenai pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap kinerja manajerial pada manajer yang bekerja di perusahaan manufaktur di Jawa Tengah. Hasil penelitiannya adalah sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Selain itu, penelitian yang menghubungkan antara sistem pengukuran kinerja dan kompensasi insentif telah dilakukan oleh beberapa peneliti. Kaplan (1984 dan 1990); Johnson dan Kaplan (1987) dan Banker et.al.(1993) menyatakan bahwa kinerja perusahaan yang rendah disebabkan oleh ketergantungannya terhadap sistem akuntansi manajemen perusahaan tersebut, yang gagal dalam penentuan sasaran-sasaran yang tepat, pengukuran-pengukuran kinerja dan penghargaan atau *reward system*. Penelitian lebih lanjut dilakukan oleh Ittner dan Larcker (1995). Menurut Ittner dan Larcker (1995), semakin besar penggunaan sistem akuntansi manajemen termasuk pengukuran kinerja non-keuangan dan pemberian insentif berdasarkan kinerja mempunyai hubungan (asosiasi) dengan kinerja yang semakin tinggi pada perusahaan-perusahaan dengan praktik TQM yang kurang ekstensif.

Kurnianingsih dan Indriantoro (2001) melakukan penelitian pada perusahaan manufaktur. Hasil penelitiannya adalah penerapan TQM dengan sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan menyebabkan kinerja manajerial semakin tinggi. Kemudian Narsa (2003) melakukan penelitian pada perusahaan jasa. Hasil penelitiannya adalah sistem pengukuran kinerja dan sistem penghargaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial.

Penelitian yang mendukung bahwa kompensasi insentif tidak berpengaruh terhadap kinerja dilakukan oleh Haire et.al (1967) serta Iaffaldano dan Muchinsky (1985) dan Iswati (2002).

Pengaruh Penganggaran Partisipatif terhadap Kinerja Manajerial

Penelitian Brownell (1982) melakukan studi lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya level menengah yang bekerja pada perusahaan manufaktur skala besar di San Fransisko. Penelitian ini menggunakan instrumen Milani (1975) untuk mengukur partisipasi dalam penyusunan anggaran dan instrumen Mahoney et al (1963) untuk

mengukur kinerja manajerial, menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi dengan kinerja manajerial. Kemudian dilanjutkan dengan penelitian Brownell dan Mc Innes (1986), melakukan penelitian dengan mengirimkan pertanyaan kepada para manajer tingkat menengah dari berbagai fungsi pada tiga perusahaan manufaktur, dua bergerak dalam industri elektronik dan satu industri baja, dengan menggunakan instrumen yang sama yang digunakan Brownell (1982), menemukan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran meningkatkan kinerja manajerial. Berdasarkan uraian tersebut, maka diusulkan hipotesis sebagai berikut :

H₁ : Penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Kinerja Manajerial

Kren (1992) menemukan hubungan positif antara informasi yang berkaitan dengan pekerjaan dan kinerja manajerial. Ia menyatakan bahwa informasi kinerja yang komprehensif dari sistem pengukuran kinerja akan memberikan informasi yang lebih spesifik dan relevan untuk proses pengambilan keputusan, sehingga meningkatkan kinerja manajerial. Penelitian lebih lanjut dilakukan oleh Rahman et al (2007), ia melakukan penelitian mengenai pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap kinerja manajerial pada manajer yang bekerja di perusahaan manufaktur di Jawa Tengah. Hasil penelitiannya adalah sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka diusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh Kompensasi Insentif terhadap Kinerja Manajerial

Menurut Ittner dan Larcker (1995), semakin besar penggunaan sistem akuntansi manajemen termasuk pengukuran kinerja non-keuangan dan pemberian insentif berdasarkan kinerja mempunyai hubungan (asosiasi) dengan kinerja yang semakin tinggi pada perusahaan-perusahaan dengan praktik TQM yang kurang ekstensif. Lebih lanjut Kurnianingsih dan Indriantoro (2001) melakukan penelitian pada perusahaan manufaktur. Hasil penelitiannya penerapan TQM dengan desain sistem penghargaan menyebabkan kinerja manajerial semakin tinggi. Kemudian Narsa (2003) melakukan penelitian pada perusahaan jasa. Hasil penelitiannya adalah sistem penghargaan berpengaruh positif dan

signifikan terhadap kinerja manajerial. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka diusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₃ : Kompensasi insentif berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

METODE PENELITIAN

Objek penelitiannya adalah Perguruan Tinggi Swasta di Palembang. Perguruan Tinggi Swasta di Palembang berjumlah 68 buah, terdiri dari 25 Akademi, 4 Politeknik, 29 Sekolah Tinggi dan 10 Universitas (Ditjen Dikti, 2010). Unit analisis pada penelitian ini adalah para dekan. Jumlah seluruh dekan pada Perguruan Tinggi Swasta di Palembang adalah 51 orang. Adapun alasan memilih dekan sebagai unit analisis adalah: (1) dekan biasanya terlibat aktif dalam penyusunan anggaran dan memiliki wewenang mengelola kegiatan sesuai dengan anggaran yang disusun, dan (2) dekan merupakan agen, yang memiliki pertanggung jawaban kepada *principal*, yaitu kepada Rektor, sehingga kinerjanya diukur dan dinilai untuk kemudian diberi kompensasi sesuai dengan kinerjanya oleh pimpinannya. Dari 51 orang dekan, ternyata yang berhasil ditemui dan bersedia untuk diwawancara hanya 33 orang.

Pengumpulan data penelitian ini dilakukan dengan cara *contact person*, yaitu peneliti mendatangi lokasi penelitian untuk menjumpai langsung responden. Instrumen penelitian berupa pertanyaan dibantu dengan wawancara. Instrumen pertanyaan digunakan untuk menguji hipotesis, sementara instrumen wawancara digunakan untuk menganalisa lebih lanjut hasil dari uji hipotesis.

Teknik atau metode analisis data menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM). Menurut Hair, et al (1992) ada 7 (tujuh) langkah yang harus dipertimbangkan dalam menggunakan SEM, yaitu:

- 1) Membangun Model Berdasarkan Teori
- 2) Membuat Diagram Jalur
- 3) Membuat Persamaan Struktural
- 4) Memilih tipe matriks masukan
- 5) Menilai Identifikasi Model
- 6) Mengevaluasi Kesesuaian Model Pengukuran
- 7) Interpretasi dan modifikasi model

Definisi Operasional Variabel

Variabel Penganggaran Partisipatif

Penganggaran partisipatif atau partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah suatu tingkat atau derajat dimana para individu terlibat dalam proses penyusunan anggaran yang mempunyai pengaruh secara langsung terhadap para individu tersebut. Dalam penelitian ini, tingkat partisipasi digunakan untuk mengetahui seberapa jauh para dekan terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Skala yang digunakan adalah skala perbedaan semantis (*semantic differential scale*). Untuk mengukur tingkat partisipasi ini digunakan pertanyaan yang telah distandarisasi, yaitu *Milani Participation Instrument* (MPI).

Variabel Sistem Pengukuran Kinerja (*Performance measurement System*)

Untuk menginvestigasi Sistem Pengukuran Kinerja pada penelitian ini, digunakan pendekatan konsep *balance scorecard*, yang mengukur kinerja dengan menggunakan ukuran keuangan dan ukuran non-keuangan (Anthony dan Govindarajan, 2004). Skala yang digunakan adalah skala perbedaan semantis (*semantic differential scale*).

Variabel Kompensasi insentif

Kompensasi yang dimaksud adalah kompensasi **insentif positif**, yaitu insentif yang diterima sebagai dekan sebelum dipotong pajak selama satu bulan tanpa memperhitungkan pendapatan di luar itu (misalnya sebagai staff pengajar, peneliti dan lainnya). Insentif yang dimaksud berupa insentif sebagai dekan, insentif kehadiran rapat, insentif penyusunan buku pedoman dan lainnya yang berkaitan dengan pekerjaan sebagai dekan.

Variabel Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial dalam penelitian ini adalah kinerja manajerial dekan sebagai individu yang merupakan anggota organisasi perguruan tinggi dalam melaksanakan aktivitasnya. Karena perguruan tinggi adalah organisasi nirlaba, maka kinerja manajerial hanya dilihat dari lima (5) aktifitas, yaitu perencanaan, pengkoordinasian, evaluasi, pengendalian dan hubungan/perwakilan dengan pihak luar (Iswati, 2002). Skala datanya skala perbedaan semantis (*semantic differential scale*).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Asumsi untuk Pendugaan Parameter

1. Uji terhadap Pencilan (*Outliers*) Data

Outliers adalah observasi atau data yang memiliki karakteristik unik yang sangat berbeda jauh dari observasi-observasi lainnya dan muncul dalam bentuk nilai ekstrim baik untuk sebuah variabel tunggal atau variabel kombinasi (Hair et al, 1995). Analisis *outliers* dapat dievaluasi dengan analisis terhadap *univariate outliers* dan *multivariate outliers*.

Berdasarkan hasil pemrosesan menggunakan program SPSS, diketahui bahwa semua nilai yang telah distandardisir dalam bentuk *z-score* mempunyai rata-rata sama dengan nol dengan standar deviasi sebesar 1. Dari hasil komputasi tersebut, terlihat bahwa tidak ada nilai *z-score* yang lebih tinggi dari ± 3.0 . Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa tidak ada *univariate outliers* dalam data yang dianalisis. Uji terhadap outliers multivariat dilakukan dengan menggunakan kriteria Jarak Mahalanobis pada tingkat $p < 0.001$. Dalam penelitian ini digunakan 16 variabel observasi, oleh karena itu nilai *Mahalanobis Distance* yang lebih besar dari $\chi^2 (16, 0.001) = 39,25$ adalah *outliers multivariate*. Dari hasil pemrosesan data menggunakan program SPSS nampak bahwa *Mahalanobis Distance* adalah paling rendah 4,616 dan yang paling tinggi 25.220. Nilai tersebut lebih kecil daripada perhitungan chi-square $\chi^2 (16, 0.001) = 39,25$, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat *outliers multivariate*.

2. Uji Normalitas Data

Nilai kritis (t-tabel) yang digunakan adalah ± 2.750 pada tingkat signifikansi 1%. Bila nilai yang dihitung lebih besar dari ± 2.733 berarti menolak asumsi mengenai normalitas dari distribusi pada tingkat signifikansi 1%. Dari hasil pemrosesan menggunakan program AMOS, nampak bahwa tidak ada nilai pada kolom c.r. yang lebih besar dari ± 2.733 , oleh karena itu dapat dikatakan bahwa tidak terdapat bukti bahwa distribusi ini tidak normal.

3. Uji Multikolinieritas

Gejala multikolinieritas dalam sebuah kombinasi variabel dapat dideteksi dari nilai determinan matriks kovarians. Nilai determinan matriks kovarians pada penelitian ini adalah sebesar 0.000038247. Angka ini mendekati angka nol (sangat kecil), sehingga dikhawatirkan terjadi multikolinieritas pada data penelitian. Namun jika dilihat dari nilai korelasi yang lemah antara variabel penganggaran partisipatif dengan variabel sistem pengukuran kinerja sebesar 0,36, maka ini berarti bahwa tidak terjadi multikolinieritas pada data penelitian, sehingga data ini layak digunakan untuk analisis lebih lanjut.

4. Uji Validitas Alat Ukur

Dalam menguji validitas alat ukur menggunakan uji parameter lamda, semakin besar nilai λ , menunjukkan semakin valid. Batasan sampai seberapa besar nilai λ yang dianggap valid belum ada. Sebagai pedoman, menurut Hair et al (1992), instrumen dikatakan valid apabila nilai $\lambda \geq 0,5$.

Hasil uji validitas yang diperoleh dari program AMOS terlihat bahwa nilai λ , baik untuk indikator endogen (λ^Y) maupun indikator eksogen (λ^X) tidak ada yang bernilai negatif, sehingga semua indikator variabel endogen dan indikator variabel eksogen dinyatakan valid.

5. Uji Reliabilitas Alat Ukur

Besar kecilnya tingkat reliabilitas setiap indikator dipengaruhi oleh nilai error, δ untuk variabel eksogen dan ε untuk variabel endogen. Pada analisis dengan *standardized*, reabilitas tiap indikator sama dengan 1 – error, $(1 - \delta)$ untuk variabel eksogen dan $(1 - \varepsilon)$ untuk variabel endogen. Semakin kecil nilai *error* menunjukkan indikator tersebut memiliki reabilitas yang tinggi sebagai instrumen pengukur variabel laten yang bersangkutan. Indikator yang diukur dianggap tidak reliabel apabila menghasilkan *error* varians yang negatif, artinya nilai *error* lebih besar dari 1. Langkah selanjutnya adalah dengan membandingkan antara t-hitung dengan t-tabel, dengan taraf signifikansi, $\alpha = 10\%$. Hasil uji akan reliabel apabila t-hitung > 1.69 .

Berdasarkan hasil dari pemrosesan data menggunakan program AMOS, tampak bahwa semua indikator variabel eksogen menunjukkan nilai error (δ) < 1 dan nilai *error varians* $(1 - \delta)$ semuanya positif serta nilai t-hitung > 1.69 , sehingga semua indikator variabel eksogen adalah reliabel. Demikian pula dengan indikator variabel endogen ternyata juga menunjukkan nilai error (ε) di bawah 1 dan nilai *error varians* $(1 - \varepsilon)$ semuanya positif serta t-hitung > 1.69 , sehingga semua indikator variabel endogen adalah reliabel.

6. Uji Model Menyeluruh (*Overall Model*)

Berdasarkan output indeks kesesuaian model dari program AMOS di atas dapat dijelaskan sebagai berikut. Nilai chi-square (X^2) = 193.23 lebih besar dari nilai kritis = 125,46 pada tingkat signifikansi 5% dan $df = 101$. Model dikatakan baik apabila nilai *chi-square* (X^2) lebih kecil dari nilai kritisnya. Probabilitas 0,00 menunjukkan hubungan yang

signifikan. Model yang baik adalah memiliki nilai $p > 0$. Dilihat dari angka tersebut, model merupakan *bad fit*. *Root Mean Square Error of Approximation* (RMSEA) menunjukkan nilai 0,17. Angka ini merupakan *bad fit* karena berada diluar kisaran RMSEA yang dinilai fit, yaitu antara 0,05 - 0,08. Alasan penyebab model tidak fit atau *bad fit* dikarenakan jumlah data yang sangat sedikit, terutama nilai *chi-square* yang sangat sensitif terhadap besarnya sampel.

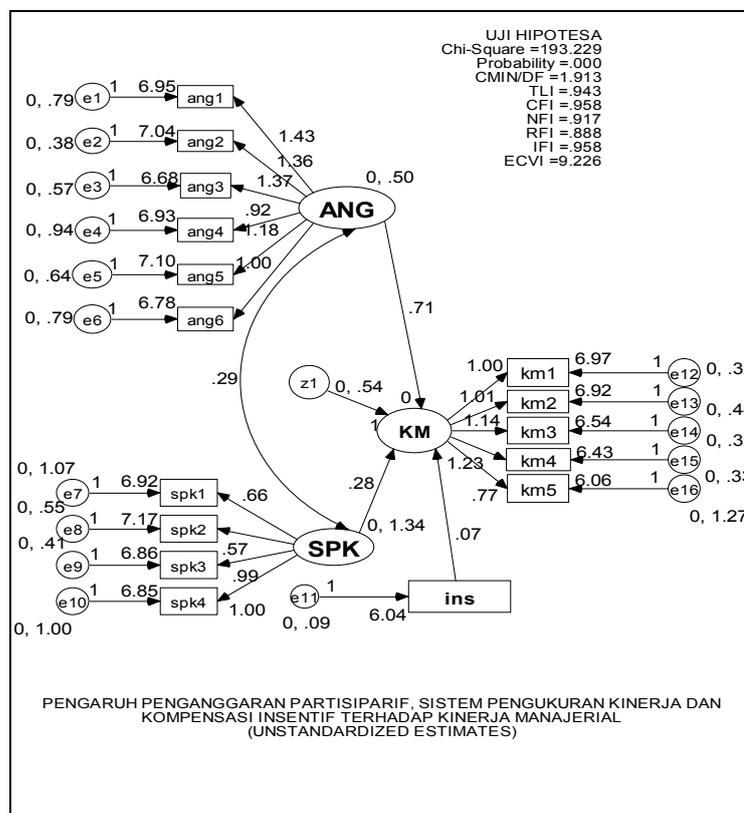
Sementara itu, nilai dari *Incremental Fit Measures* yang dikur dengan 5 indikator, yaitu TLI, NFI, RFI, IFI dan CFI menunjukkan nilai yang fit. Nilai TLI = 0,94, NFI = 0,92, RFI = 0,89, IFI = 0,96 dan CFI = 0,96. Semua indeks tersebut memiliki nilai yang berkisar antara 0 sampai dengan 1, artinya tidak ada penyimpangan model, dengan ketentuan semakin mendekati 1 maka semakin sempurna fit.

Selain menggunakan indeks di atas, *goodness-of-fit statistics* pada model dapat ditinjau dari nilai *Expected Cross Validation Index* (ECVI). ECVI untuk mengukur validitas model secara keseluruhan. Model dikatakan fit apabila nilai ECVI lebih rendah dibandingkan dengan nilai *ECVI for saturated model*. Dari output diperoleh nilai ECVI = 9,23 lebih rendah dibandingkan nilai *ECVI for saturated model* = 9,50. Berdasarkan kriteria ini model dianggap sesuai dan valid, sebab ECVI juga mengukur validitas secara keseluruhan dari seluruh variabel penelitian yang digunakan.

7. Uji Hipotesis

Hasil estimasi model struktural dari program AMOS berupa diagram jalur (*path analysis*) disajikan dalam gambar 1.

GAMBAR 1
HASIL ESTIMASI MODEL STRUKTURAL



Untuk mengetahui ada tidaknya pengaruh yang signifikan dari hipotesis yang telah dirumuskan, maka dilakukan pengujian secara *partial* (uji-t) dan uji *squared multiple correlation* (R^2).

Pengujian Secara Partial (uji-t)

Hasil analisis model struktural berdasarkan gambar 1 dan *text output* dari program AMOS dirangkum pada tabel 1 berikut:

TABEL 1
HASIL ANALISIS MODEL STRUKTURAL

No	Parameter	Estimasi	CR	P
1	Penganggaran Partisipatif terhadap Kinerja Manajerial	0.71	2.42	0.02
2	Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Kinerja Manajerial	0.28	1.81	0.07
3	Kompensasi Insentif terhadap Kinerja Manajerial	0.07	0.15	0.88

1. Pengujian Hipotesis 1 (H1)

Tabel 1 menunjukkan bahwa pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajer adalah positif sebesar 0.71 dengan nilai CR/t-hitung = 2,42. Nilai t-hitung lebih besar dari nilai t-tabel (1,69) pada tingkat signifikansi 10%. Ini berarti bahwa secara signifikan penganggaran partisipatif mempengaruhi kinerja manajerial. Dengan demikian, penelitian ini menerima hipotesis 1 yang menyatakan penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Temuan ini konsisten dan mendukung hasil penelitian Brownel (1982); Brownell dan McInnes (1986); Mia (1987); Chenhall dan Brownell (1988) dan Indriantoro (1993).

2. Pengujian Hipotesis 2 (H2)

Berdasarkan tabel 1, pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap kinerja manajerial adalah positif sebesar 0.28 dengan nilai CR/t-hitung = 1,81. Nilai t-hitung lebih besar dari nilai t-tabel (1,69) pada tingkat signifikansi 10%. Ini berarti bahwa secara signifikan sistem pengukuran kinerja mempengaruhi kinerja manajerial. Dengan demikian, penelitian ini menerima hipotesis 2 yang menyatakan sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Temuan ini konsisten dan mendukung hasil penelitian oleh Kren (1992) dan Rahman et al (2007).

3. Pengujian Hipotesis 3 (H3)

Tabel 1 menunjukkan bahwa pengaruh kompensasi insentif terhadap kinerja manajer adalah hanya sebesar 0,07 dengan nilai CR/t-hitung = 0,15. Nilai t-hitung lebih kecil dari nilai t-tabel (1,69) pada tingkat signifikansi 10%. Ini berarti bahwa kompensasi insentif tidak signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Dengan demikian, penelitian ini menolak hipotesis 3 yang menyatakan kompensasi insentif berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Temuan ini teori Porter Lawrer (1966) dan konsisten dengan hasil penelitian Hair et al (1967), Iaffaldano dan Muchinsky (1985) dan Iswati (2002).

Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) digunakan untuk memenuhi seberapa persentase sumbangan variabel independen (penganggaran partisipatif, sistem pengukuran kinerja dan kompensasi insentif) secara bersama-sama terhadap variabel dependen (kinerja manajerial).

Berdasarkan output program AMOS dapat dilihat bahwa hasil pengujian fit

menunjukkan *R square* 0.47. Hal ini berarti bahwa sumbangan variabel independen (penganggaran partisipatif, sistem pengukuran kinerja dan kompensasi insentif) terhadap variabel dependen (kinerja manajerial) sebesar 47%, sedangkan sisanya sebesar 53% dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak diteliti oleh peneliti. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa masih ada variabel-variabel lain yang menjelaskan model, tetapi belum tercantum dalam model penelitian ini.

Analisis dan Pembahasan

1. Hubungan Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial

Penganggaran partisipatif mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran. Dengan dasar utama bahwa penganggaran partisipatif merupakan suatu pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja organisasi, maka hipotesis yang diajukan berhasil diterima sehingga konsisten dan mendukung hasil penelitian Brownell (1982); Brownell dan McInnes (1986); Mia (1987); Chenhall dan Brownell (1988) dan Indriantoro (1993).

Lebih lanjut, besarnya korelasi antara variabel penganggaran partisipatif dengan indikator variabelnya dijelaskan sebagai berikut: keterlibatan = 0,75, alasan revisi anggaran = 0,84, menyatakan pendapat = 0,79, pengaruh usulan = 0,56, kontribusi = 0,72, dan dimintai pendapat = 0,62. Dari data tersebut, korelasi yang paling tinggi antara indikator variabel dengan variabel penganggaran partisipatif adalah indikator alasan revisi anggaran (0,84), sedangkan korelasi yang paling rendah antara indikator variabel dengan variabel penganggaran partisipatif adalah pengaruh usulan (0,56). Hal ini berarti bahwa indikator pengaruh usulan memiliki pengaruh yang paling rendah terhadap variabel penganggaran partisipatif.

Berdasarkan hasil wawancara dengan beberapa dekan diperoleh informasi ternyata pada organisasi perguruan tinggi, penganggaran lebih bersifat *top down*, artinya kebijakan dalam hal penentuan anggaran berada pada manajer di level atas. Meskipun manajer di level bawah dimintai partisipasinya, hal itu hanya sebatas formalitas saja. Keputusan mengenai anggaran dan wewenang untuk mengelolanya tetap berada pada manajer di level atas, yaitu rektor sebagai *top manager* dan dekan sebagai *middle manager*. Hal ini dibuktikan secara statistik bahwa usulan para dekan berpengaruh sebesar 56% terhadap anggaran final.

2. Hubungan Sistem Pengukuran Kinerja dengan Kinerja Manajerial

Untuk meningkatkan kinerja perusahaan, maka dibutuhkan sistem pengukuran kinerja yang dapat memberikan informasi yang relevan untuk pengambilan keputusan strategis kepada para manajer. Dengan dasar utama bahwa sistem pengukuran kinerja merupakan suatu pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja organisasi, maka penelitian ini berhasil menerima hipotesa 2 bahwa sistem pengukuran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang sebelumnya telah dilakukan oleh Kren (1992) dan Rahman et al (2007).

Lebih lanjut, besarnya korelasi antara variabel sistem pengukuran kinerja dengan indikator variabelnya dijelaskan sebagai berikut: perspektif *financial* = 0,59, perspektif konsumen = 0,66, perspektif proses bisnis internal = 0,87, dan perspektif inovasi dan pembelajaran = 0,76. Dari data tersebut, korelasi yang paling tinggi terhadap variabel sistem pengukuran kinerja adalah indikator perspektif bisnis internal (0,87), sedangkan korelasi yang paling rendah terhadap variabel sistem pengukuran kinerja adalah indikator perspektif *financial* (0,59). Ini berarti bahwa indikator perspektif *financial* memiliki pengaruh yang paling rendah terhadap variabel sistem pengukuran kinerja.

Sebagai organisasi nirlaba, kinerja perguruan tinggi tidak diukur dari kemampuannya menghasilkan laba, namun diukur dari kinerja non keuangan. Aktifitas keuangan (perspektif *financial*) hanya dilihat dari penggunaan dan alokasi anggaran. Dari hasil wawancara dengan beberapa dekan diketahui bahwa komponen penilaian kinerja perguruan tinggi berdasarkan Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi (BAN-PT) adalah kemampuan perguruan tinggi dalam menghasilkan Tridarma Perguruan Tinggi. Tridarma Perguruan Tinggi meliputi : pendidikan dan pengajaran, penelitian dan pengabdian pada masyarakat. Ketiga komponen tersebut termasuk dalam indikator dari sistem pengukuran kinerja yang diukur peneliti, yaitu persepektif konsumen, persepektif proses bisnis internal dan perspektif inovasi dan pembelajaran. Dengan adanya sistem pengukuran kinerja yang baik maka diharapkan para dekan termotivasi untuk meningkatkan kinerja fakultas yang mereka pimpin.

3. Hubungan Kompensasi Insentif dengan Kinerja Manajerial

Berdasarkan analisis secara statistik disimpulkan bahwa hipotesis 3 tidak dapat diterima, atau dengan kata lain hipotesa alternatif ditolak secara statistik dan disimpulkan

bahwa kompensasi insentif tidak signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung teori Porter Lawrer (1966) dan mendukung hasil penelitian Hair et al (1967), Iaffaldano dan Muchinsky (1985) dan Iswati (2002).

Dari hasil wawancara dengan beberapa dekan, diperoleh informasi bahwa ternyata sejak awal mereka bergabung untuk bekerja di perguruan tinggi sudah menyadari bahwa imbalan (gaji) yang mereka terima tidaklah terlalu besar. Dorongan mereka bergabung dengan institusi perguruan tinggi lebih banyak didorong oleh panggilan jiwa, maupun minat untuk terus belajar.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

1. Penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.
2. Sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.
3. Kompensasi insentif tidak signifikan mempengaruhi kinerja manajerial.

Saran

1. Kendala utama dalam penelitian ini adalah sedikitnya jumlah data yang diolah dalam penelitian. Sedikitnya jumlah data yang diolah mengakibatkan model penelitian kurang baik dilihat dari *absolute fit measures*. Penelitian mendatang sebaiknya memperluas wilayah geografis perguruan tinggi. Selain untuk memperbanyak jumlah data agar diperoleh model penelitian yang lebih fit, dengan memperluas wilayah geografis yang diteliti akan diperoleh kesimpulan yang lebih dapat digeneralisir.
2. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel kinerja manajerial dalam penelitian ini mengacu pada pengukuran diri sendiri (*self rating*) sehingga dikhawatirkan manajer salah menilai dirinya sendiri. Sebaiknya penelitian mendatang menggunakan konsep *superior rating*, dimana yang menilai kinerja manajerial adalah orang lain, misalnya rekan sejawat atau pimpinan.
3. Lingkungan penelitiannya dapat diperluas pada organisasi jasa lainnya, baik yang *profit motive* maupun *non-profit motive* sebab pada umumnya penelitian dengan objek penganggaran partisipatif lebih sering diterapkan pada organisasi industri (manufaktur).

DAFTAR PUSTAKA

- Alles, M., S.M. Datar, and R.A. Lambert, 1995. Moral Hazard and Management Control In just-in-time setting. *Journal of Accounting Research (Supplement)*: 177-204.
- Anthony, R.N., J.Dearden, and N.M Bedford, 1992. *Sistem Pengendalian Manajemen*, Jilid 2, Cetakan Pertama, Alih Bahasa Agus Maulana, Penerbit Bina Rupa Akasara, Jakarta.
- Anthony, R.N., and V. Govindarajan. 2004. *Management Control Systems*. Homewood, Illinois: McGraw-Hill.
- Atkinson, A.A., R.J.Banker., R.S.Kaplan, and S.M.Young. 1995. *Management Accounting (International Edition)*. Englewood Cliffs: Prantice-Hall International Inc, New Jersey.
- Atkinson, A.A., R.J.Banker., R.S.Kaplan, and S.M.Young. 1997. *Management Accounting (International Edition)*. Englewood Cliffs: Prantice-Hall International Inc, New Jersey.
- Banker, R.D., H. Chang and M. Pizzini, 2002. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy. *British Accounting Review* 79: pp. 1-23.
- Banker, R., G. Potter, and R.Schroeder. 1993. Reporting Manufacturing Performance Measures to Workers: An Empirical Study. *Journal of Management Accounting Research*: 33-55.
- Baiman. S, 1990. Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look. *Accounting Organizations and Society*. 241 – 371
- Blocher, E.J., K.H. Chen and T. W Lin. 1999. *Cost Management*. McGraw-Hill International, USA.
- Brownell, P, 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational, *Journal of Accounting Research*, Vol.12. (Spring), pp.12-27.
- Brownell, P and Hirst M.Y, 1986. Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation and Task Uncertainty, *Journal of Accounting Research*. Vol. 24, pp. 241-249.
- Brownell, P., and McInnes, 1986. Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance. *The Accounting Review*, Vol. 61 (Oktober). pp 274-277.
- Bryan, J.F, and Locke, E.A, 1967. Goal Setting as a Means of Increasing Motivation, *Journal of Applied Psychology* (June), pp. 274-277

- Chenhall, R.H and Morris, 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting System, *Accounting Review*, January. pp 16-35.
- Chenhall, R.H and P. Brownell, 1988. The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 13, No.3, pp.225-233.
- Chia, Y. M, 1995. Decentralization, Management Accounting System (MAS), Information Characteristic and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study, *Journal of Bussiness Finance and Accounting*, September, pp.811-830.
- Chong, V.K, 1996. Management Accounting System, Task Uncertainty and Managerial Performance: A Reseach Note, *Accounting, Organization and Society*, 415-421.
- Direktori Perguruan Tinggi, 2010. Ditjen Dikti, Depdiknas dan Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi, (www.kopertis2.or.id, diakses 15 April 2010).
- Duncan, K, Moores, K. 1989. Residual Analysis : A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting. *Journal Management Accounting Research* Vol. pp. 89-103.
- Ferdinand, Augusty. 2005. *Struktural Equation Modeling*, Edisi Ketiga, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Gibson, J.L, J. M. Ivancevich ad J.H. Donnelly, 1991. *Organizations: Behavior, Structur, Process*. Seventh Edition, Boston: Richard D. Irwin, Inc.
- Gordon, L.A., and Miller, 1976. A Contingency Framework for the Design of Accounting Information System. *Accounting, Organization and Society*, pp.59-69.
- Gordon. L.A and L.A. Narayan, 1986. Management Accounting System, Perceived Environtmental Uncertanty and Organizations Structure: An Empirical Investigation. *Accounting, Organization and Society*, Vol.9, No.4, hal.33-47.
- Govindarajan. V and A.K. Gupta, 1985. Linking Control System to Bussiness Unit Strategy: Impact on Performance, *Accounting, Organization, and Society*: 51-66.
- Govindarajan. V, 1986. Impact of Participation on Budgetary Process on Management Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Prespectives, *Decision Sciences*:496-516.
- Gujarati, Damodar. 1995. *Basic Econometrics (Third Edition)*. McGraw Hill International, USA.
- Hair JF., Anderson, R.E. Tatham, R.L. and Black W.C. 1998. *Multivariate Data Analysis*. (5 th Edition). Prentice Hall, New Jersey.
- Hansen, Don R. and Maryanne M. Mowen. 2003. *Management Accounting (Sixth*

- edition). South Western Publishing Co, Cincinnati, Ohio.
- Hidayati, Ataina. 2002. Perkembangan Penelitian Akuntansi Keprilakuan: Berbagai Teori dan Pendekatan yang Melandasi. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol 6 No. 2, 81-96
- Hirst, Maurice. L, 1986. *Advance Management Accounting*, Boston, PWS-Kent Publishing Company.
- Iaffaldano, M.T., and Paul.M. Muchinsky, 1985. Job Satisfaction and Job Performance: A Meta Analysis. *Phisichological Bulletin*, (March), pp.251-273.
- Indriantoro, N. 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables* Disertasi. Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi, Jakarta.
- Iswati, Sri. 2002. *Pengaruh Anggaran Partisipatif, Locus of Control, Imbalan, dan Persepsi tentang Imbalan Terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja Ketua Jurusan Pada Perguruan Tinggi di Jawa Timur*. Disertasi Program Pascasarjana Universitas Airlangga Surabaya (tidak dipublikasikan).
- Ittner, C dan D.F. Larcker. 1995. Total Quality Management and The Choice of Information and Reward Systems. *Journal for Accounting Reserch* (Suplement).
- Johnson, H., and R. Kaplan.1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Havard Business Scool Press, Boston.
- Johns, Gary, 1992. *Organizational Behavior: Understanding Life at Work*, Third Edition, New York, Harper Collins Publisher.
- Jumaili, Salman dan Gudono, 2006. Hubungan Komponen Sistem Pengendalian Manajemen (Quality Goal, Quality Feedback, dan Quality Incentive) terhadap Kinerja Kualitas dan Konsekuensi terhadap Kinerja Keuangan, Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P, 1996. *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan.R.S. 1984. The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*(July 1984): 390-418.
- Kaplan.R.S. 1990. *Measures for Manufacturing Excellence*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kenis I. 1979. Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*.
- Kim, L and Larry, N, 1998. Performance Effect of Complementarities Between Manufacturing Practice and Management Accounting System. *Journal of*

Management Accounting Research. Volume 10: pp. 325–346

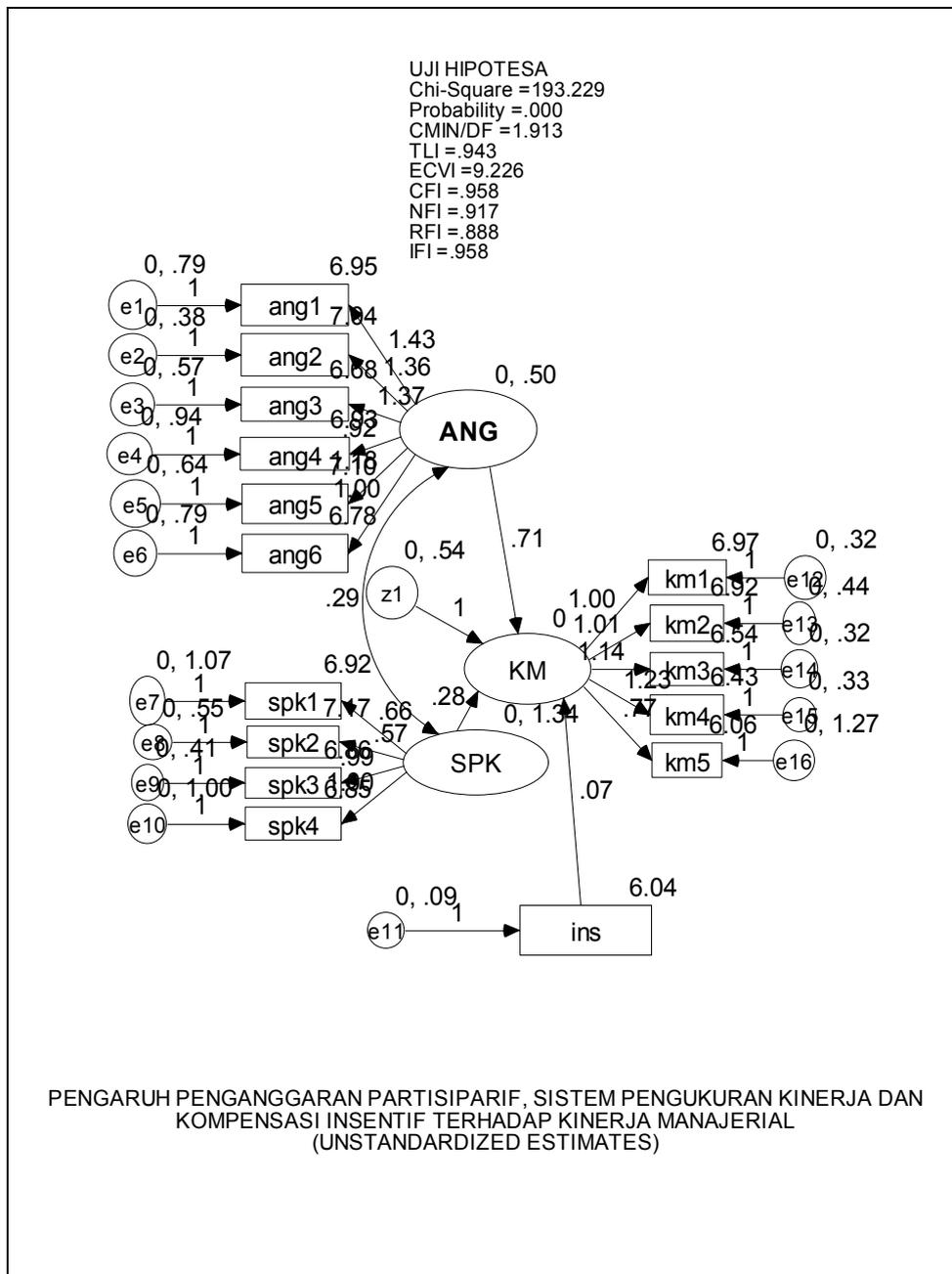
- Kren, L, 1997. The Role of Accounting Information in Organizational Control: The State of The Art. *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*. 2 – 48
- Kren, L, 1992. Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility." *The Accounting Review* 67(3): pp. 511-526.
- Kurnianingsih, R dan Nur Indriantoro. 2001. Pengaruh Sistem pengukuran Kinerja dan Sistem Penghargaan Terhadap Keefektifan Penerapan Teknik Total Quality Management: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, hal. 28-43.
- Lawler, E.E. and G.D. Jenkins, Jr, 1992. Strategic Reward System. *Academy of Management Journal* (December): 1-14.
- Mahoney, T.A., T.H. Jerdee and S.J. Carroll. 1963. Development of Managerial Performance: A Research Approach. Cincinnati. OH: Soutwestern Publishing Co.
- Malina, M.A. and Selto, F.H, 2001. Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of The Effectiveness of The Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research* 13: pp. 47-90.
- Mia, Lokman, 1987. Participation in Budgetary Decission Making, Task Difficulty, Locus of Control and Employee Behavior: An Empirical Study, *Decission Science*, Vol.18. N0.4 (Fall), pp. 547-561.
- Milani, K, 1975. The Relationship of Participation in the Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study, *The Accounting Review*, Vol.50. (April), pp.274-284.
- Mulyadi, 1993, *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*, Edisi 2, Penerbit STIE YKPN.
- Mulyadi dan Johnny. 1999. *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipat Ganda Kinerja Perusahaan (Edisi I)*. Aditya Media, Yogyakarta.
- Narsa, I Made dan R.D Yuniawati. 2003. Pengaruh Interaksi Antara Total Quality Management dengan Sistem pengukuran Kinerja dan Sistem Penghargaan terhadap Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada PT. Telkom Divree V Surabaya). *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol.5 No.1. Mei 2003.
- Nazzaruddin. I, 1998. Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Sistem Informasi Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, IAI.
- Nunnally J.C, 1978. *Psycometric Theory*. New Jersey, Mc. GrawHill.

- Otley, D.T., 1980, The Contingency Theory of Management Accounting Achievement and Prognosis, *Accounting Organizations and Society*, pp. 431-128.
- Rahman, Syaiful., M. Nasir., Sri Handayani. 2007. Pengaruh Sistem pengukuran Kinerja Terhadap Kejelasan Peran, Pemberdayaan Psikologis dan Kinerja Manajerial (Pendekatan Partial Least Square): Penelitian Terhadap Manajer Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah. Simposium Nasional Akuntansi X. Padang.
- Robbins, Stephen P. 1996. *Organizational Behavior: Concepts, Controversies, Applications* (Seventh Edition). Englewood Cliffs, Prentice-Hall International Editions, New Jersey.
- Riyanto, B, 1997. The Effect of Attitude, Strategy, and Decentralization on the Effectiveness of Budget Participation, *Journal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol.2. No.2 (Juli): 136-153.
- Riyanto, B, 2001. Alternative Approach to Examining a Contingency Model in Accounting Research : A Comparison". *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen Ekonomi* Vol.1 Nomer 1 Februari 2001, STIE YO, Yogyakarta
- Santoso, Singgih, 2002. *SPSS Statistik Parametrik*. Edisi Ketiga. Jakarta: Elek Media Komputindo
- Schermerhorn, John R., James G. Hunt., and Richard N. Osborn. 1991. *Managing Organizational Behavior* (Fourth Edition). John Wiley & Sons Inc, New York.
- Sciff, M and Lewin, A.Y, 1970. The Impact People on Budget, *The Accounting Review*, (April), pp.259-267.
- Shields, M.D. dan S.M.Young. 1993. Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effect of Asymmetrical Information. *Journal of Management Accounting Research*. Fall. 1993. 265 – 280
- Simon, R, 1987. Accounting Control System dan Business Strategy: An Empirical Analysis, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 12. N0.4, pp. 357-374.
- Simamora, Hendry. 2001. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Bina Rupa Aksara, Jakarta.
- Sisaye, Saleshi. 1998. An Overview of the Social and Behavioral Science Approaches in Management Control Research. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10. pp.12-25.
- Sterdy, A.C, 1960. *Budget Control and Cost Behavior*, Prentice Hall Inc Englewood Cliff, N.J.
- Sukardi, 2002. Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Manajerial: Peran Motivasi Kerja dan Kultur Organisasi sebagai Variabel Moderating, Tesis, Tidak Dipublikasikan, Semarang.

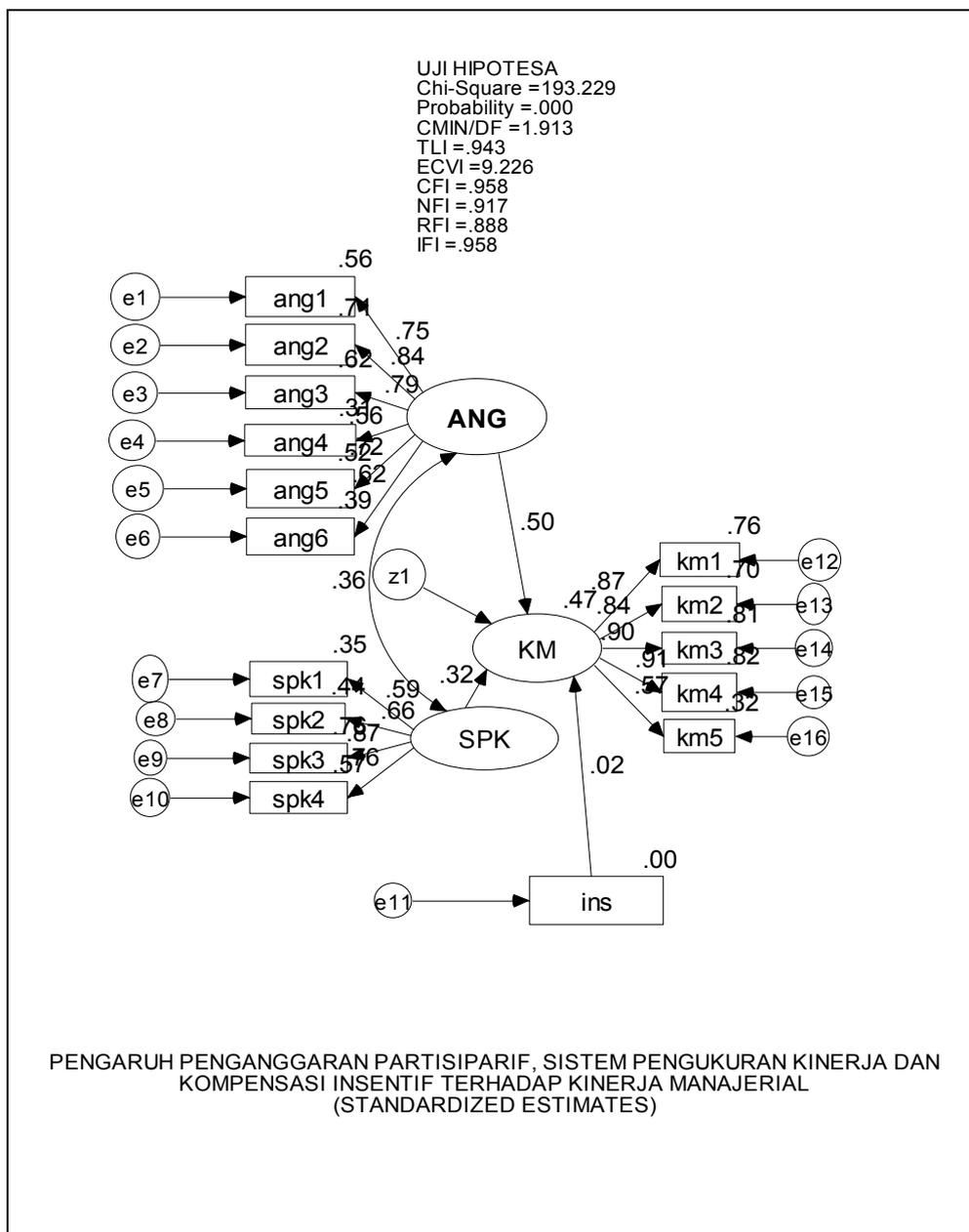
- Supardiyono, 1999. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Struktur Organisasional terhadap Efektifitas Sistem Akuntansi Manajemen, Tesis. Tidak dipublikasikan, Yogyakarta.
- Sutapa, 2003. Pengaruh Sistem Akuntansi Manajemen, Ketidakpastian Lingkungan dan Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial, Tesis, Tidak dipublikasikan, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Supomo, B dan Nur Indriantoro, 1998. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasi Terhadap Keefektipan Anggaran Partisipatif dalam Meningkatkan Kinerja Manajerial: Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Kelola*, No.18/VII/1998, hal.61-64.
- Supomo, B dan Nur Indriantoro, 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama, BPFE, Yogyakarta.
- Waterhouse, J.H. and P.Tiessen, 1978. A Contingency Framework for Management Accounting System Research, *Accounting Organization and Society* 3: 65-76.
- Zulganef, 2006. *Konsep Model Persamaan Struktural dan Aplikasinya Menggunakan Amos5*. Penerbit Pustaka, Bandung, Indonesia.

DIAGRAM JALUR (PATH DIAGRAM)

A. UNSTANDARDIZED ESTIMATES



B. STANDARDIZED ESTIMATES



OUTPUT PROGRAM AMOS

Your model contains the following variables

km1	observed	endogenous
km2	observed	endogenous
km3	observed	endogenous
km4	observed	endogenous
km5	observed	endogenous
ins	observed	endogenous
spk4	observed	endogenous
spk3	observed	endogenous
spk2	observed	endogenous
spk1	observed	endogenous
ang6	observed	endogenous
ang5	observed	endogenous
ang4	observed	endogenous
ang3	observed	endogenous
ang2	observed	endogenous
ang1	observed	endogenous
KM	unobserved	endogenous
z1	unobserved	exogenous
e12	unobserved	exogenous
e13	unobserved	exogenous
e14	unobserved	exogenous
e15	unobserved	exogenous
e16	unobserved	exogenous
SPK	unobserved	exogenous
e10	unobserved	exogenous
e9	unobserved	exogenous
e8	unobserved	exogenous
e7	unobserved	exogenous
e11	unobserved	exogenous
ANG	unobserved	exogenous
e6	unobserved	exogenous
e5	unobserved	exogenous
e4	unobserved	exogenous
e3	unobserved	exogenous
e2	unobserved	exogenous
e1	unobserved	exogenous

Number of variables in your model: 36
 Number of observed variables: 16
 Number of unobserved variables: 20
 Number of exogenous variables: 19
 Number of endogenous variables: 17

Summary of Parameters

	Weights	Covariances	Variances		Means	Intercepts	Total
Fixed	20	0	0	0	20		
Labeled	0	0	0	0	0		
Unlabeled		15	1	19	0	16	51
Total	35	1	19	0	16		

The model is recursive.

Sample size = 33

Computation of degrees of freedom

Number of distinct sample moments = 152
 Number of distinct parameters to be estimated = 51

Degrees of freedom = 152 - 51 = 101

Minimum was achieved

Chi-square = 193.229

Degrees of freedom = 101

Probability level = 0.000

Assessment of normality

	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
ins	5.600	6.640	0.381	0.893	-0.812	-0.952
ang1	4.000	9.800	0.213	0.501	-0.042	-0.050
ang2	4.200	9.700	-0.248	-0.581	0.005	0.006
ang3	3.000	8.700	-0.725	-1.701	0.611	0.717
ang4	4.000	9.800	0.088	0.206	0.376	0.441
ang5	5.000	9.800	0.398	0.934	-0.356	-0.418
ang6	4.300	9.000	-0.138	-0.324	-0.582	-0.682
spk1	4.200	9.000	-0.131	-0.307	-0.837	-0.981
spk2	4.800	9.900	0.376	0.882	0.707	0.829
spk3	4.000	9.500	-0.141	-0.331	-0.416	-0.488
spk4	3.500	9.270	-0.387	-0.909	-0.416	-0.488
km5	4.330	9.480	0.368	0.863	-0.630	-0.739
km4	4.400	9.800	0.230	0.539	-0.174	-0.203
km3	4.530	9.800	-0.097	-0.228	-0.748	-0.877
km2	5.150	9.800	0.158	0.371	-0.736	-0.863
km1	5.600	9.800	0.486	1.139	-0.538	-0.631

Multivariate 26.924 3.222

Regression Weights

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
KM	<--	ins	0.071	0.488	0.146	0.884	
KM	<--	SPK	0.281	0.155	1.807	0.071	
KM	<--	ANG	0.714	0.295	2.420	0.016	
km1	<--	KM	1.000				
km2	<--	KM	1.008	0.160	6.314	0.000	
km3	<--	KM	1.145	0.158	7.232	0.000	
km4	<--	KM	1.228	0.167	7.355	0.000	
km5	<--	KM	0.767	0.219	3.505	0.000	
spk4	<--	SPK	1.000				
spk3	<--	SPK	0.994	0.227	4.377	0.000	
spk2	<--	SPK	0.567	0.159	3.560	0.000	
spk1	<--	SPK	0.656	0.207	3.174	0.002	
ang6	<--	ANG	1.000				
ang5	<--	ANG	1.180	0.355	3.325	0.001	
ang4	<--	ANG	0.922	0.339	2.721	0.007	
ang3	<--	ANG	1.371	0.387	3.542	0.000	
ang2	<--	ANG	1.365	0.369	3.699	0.000	
ang1	<--	ANG	1.433	0.418	3.425	0.001	

Standardized Regression Weights

			Estimate
KM	<--	ins	0.021
KM	<--	SPK	0.322
KM	<--	ANG	0.500
km1	<--	KM	0.874
km2	<--	KM	0.839
km3	<--	KM	0.899
km4	<--	KM	0.907
km5	<--	KM	0.566
spk4	<--	SPK	0.757
spk3	<--	SPK	0.873
spk2	<--	SPK	0.661

```

spk1 <-- SPK 0.592
ang6 <-- ANG 0.622
ang5 <-- ANG 0.721
ang4 <-- ANG 0.559
ang3 <-- ANG 0.787
ang2 <-- ANG 0.843
ang1 <-- ANG 0.750

```

Intercepts

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
ins	6.038	0.052	116.361	0.000	
km1	6.969	2.951	2.361	0.018	
km2	6.923	2.976	2.327	0.020	
km3	6.539	3.379	1.935	0.053	
km4	6.434	3.623	1.776	0.076	
km5	6.061	2.272	2.668	0.008	
spk4	6.848	0.270	25.343	0.000	
spk3	6.856	0.233	29.439	0.000	
spk2	7.168	0.175	40.886	0.000	
spk1	6.915	0.227	30.502	0.000	
ang6	6.782	0.201	33.802	0.000	
ang5	7.103	0.204	34.746	0.000	
ang4	6.927	0.206	33.608	0.000	
ang3	6.685	0.217	30.757	0.000	
ang2	7.039	0.202	34.804	0.000	
ang1	6.948	0.238	29.140	0.000	

Covariances

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
ANG <--> SPK	0.295	0.193	1.528	0.127	

Correlations

	Estimate
ANG <--> SPK	0.360

Variances

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
SPK	1.338	0.573	2.336	0.019	
ANG	0.499	0.268	1.863	0.062	
e11	0.086	0.022	4.000	0.000	
z1	0.541	0.193	2.802	0.005	
e12	0.315	0.100	3.143	0.002	
e13	0.436	0.129	3.378	0.001	
e14	0.316	0.110	2.873	0.004	
e15	0.332	0.120	2.765	0.006	
e16	1.270	0.327	3.879	0.000	
e10	0.998	0.334	2.990	0.003	
e9	0.412	0.229	1.805	0.071	
e8	0.554	0.160	3.456	0.001	
e7	1.069	0.294	3.632	0.000	
e6	0.789	0.214	3.684	0.000	
e5	0.643	0.186	3.456	0.001	
e4	0.935	0.248	3.774	0.000	
e3	0.574	0.181	3.170	0.002	
e2	0.380	0.138	2.758	0.006	
e1	0.795	0.237	3.348	0.001	

Squared Multiple Correlations

	Estimate
ins	0.000
KM	0.470

ang1	0.563
ang2	0.710
ang3	0.620
ang4	0.312
ang5	0.519
ang6	0.387
spk1	0.350
spk2	0.437
spk3	0.762
spk4	0.573
km5	0.321
km4	0.822
km3	0.809
km2	0.704
km1	0.764

Fit Measures

Fit Measure	Default model	Saturated	Independence	Macro
Discrepancy	193.23	0.00	2318.11	CMIN
Degrees of freedom	101.00	0.00	136.00	DF
P	0.00	0.00		P
Number of parameters	51.00	152.00	16.00	NPAR
Discrepancy / df	1.91	17.04		CMINDF
RMR				RMR
GFI				GFI
Adjusted GFI				AGFI
Parsimony-adjusted GFI				PGFI
Normed fit index	0.92	1.00	0.00	NFI
Relative fit index	0.89	0.00		RFI
Incremental fit index	0.96	1.00	0.00	IFI
Tucker-Lewis index	0.94	0.00		TLI
Comparative fit index	0.96	1.00	0.00	CFI
Parsimony ratio	0.74	0.00	1.00	PRATIO
Parsimony-adjusted NFI	0.68	0.00	0.00	PNFI
Parsimony-adjusted CFI	0.71	0.00	0.00	PCFI
Noncentrality parameter estimate	92.23	0.00	2182.11	NCP
NCP lower bound	56.78	0.00	2029.69	NCPL0
NCP upper bound	135.49	0.00	2341.89	NCPHI
FMIN	6.04	0.00	72.44	FMIN
F0	2.88	0.00	68.19	F0
F0 lower bound	1.77	0.00	63.43	F0LO
F0 upper bound	4.23	0.00	73.18	F0HI
RMSEA	0.17		0.71	RMSEA
RMSEA lower bound	0.13		0.68	RMSEALO
RMSEA upper bound	0.20		0.73	RMSEAHl
P for test of close fit	0.00		0.00	PCLOSE
Akaike information criterion (AIC)	295.23	304.00	2350.11	AIC
Browne-Cudeck criterion	410.83	648.53	2386.37	BCC
Bayes information criterion				BIC
Consistent AIC				CAIC
Expected cross validation index	9.23	9.50	73.44	ECVI
ECVI lower bound	8.12	9.50	68.68	ECVILO
ECVI upper bound	10.58	9.50	78.43	ECVIHI
MECVI	12.84	20.27	74.57	MECVI
Hoelter .05 index	21.00		3.00	HFIVE
Hoelter .01 index	23.00		3.00	HONE

Execution time summary

Minimization:	0.0
Miscellaneous:	0.1
Bootstrap:	0.0
Total:	0.1