

***The Effect of Professional Orientation Toward Role Conflict With
Budget Participation and Orientation of System Goal
As Moderating Variables***

By

Sabaruddinsah

Dosen Akuntansi Fakultas Ekonomi UNISMA

Abstract

Professionals (physicians) who work in Public Hospital and hold a structural position would have dual role both as a physician and a manager. As a physician, they should orientate on their professional values. As a manager, they have to work based on efficiency and achievement of organizational goal in running any activity.

This research aims to analyze the effect of professional orientation toward role conflict and the effect of budget participation and orientation of system goal as moderating variables toward the relationship between professional orientation and role conflict. This research is performed by census method. The respondents are the physicians who hold a position as a Chief of Satuan Medik Fungsional (SMF) in public hospital of class A and B in Bekasi. The data analysis of hypothesis testing uses the Simple Regression Analysis and Moderated Regression Analysis (MRA).

The results indicate that professional orientation influence role conflict positively. Budget participation and orientation of system goal are moderating variables which have negative effects toward the relationship between professional orientation and role conflict.

Key words: Professional orientation, budget participation, orientation of system goal and role conflict.

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Sistem pengendalian diperlukan oleh manajemen untuk membantu memperlancar pencapaian tujuan organisasi tersebut. Sistem pengendalian organisasi, yang juga biasa disebut sebagai sistem pengendalian administratif atau birokratis, didesain untuk mengarahkan atau mengatur aktivitas anggota organisasi agar sesuai dengan yang dikehendaki oleh pimpinan organisasi. (Anthony dan Govindarajan, 2005). Akan tetapi, keefektifan suatu sistem pengendalian ditentukan, antara lain oleh seberapa jauh sistem tersebut sesuai dengan karakteristik organisasi. Pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) mengatakan bahwa sistem pengendalian akan lebih bisa menunjang pencapaian tujuan organisasi apabila desainnya sesuai dengan kondisi lingkungan organisasi (Hopwood, 1980). Sebaliknya, sistem pengendalian yang tidak sesuai dengan karakteristik organisasi bisa menimbulkan *dysfunctional behavior* bagi anggota organisasi.

Sejalan dengan pendekatan kontinjensi tersebut, bisa dikatakan bahwa organisasi yang pelaksanaan aktivitas produksinya melibatkan banyak tenaga profesional memerlukan sistem pengendalian yang berbeda dengan organisasi yang proses produksinya tidak banyak melibatkan tenaga profesional. Secara lebih spesifik bisa dikatakan bahwa sistem pengendalian organisasi kemungkinan besar akan menimbulkan *dysfunctional behavior* apabila profesional yang sudah menjadi karyawan suatu perusahaan tetap mempertahankan norma dan aturan kode etik profesinya dalam melaksanakan aktivitas perusahaan. Konflik terjadi karena tenaga kerja profesional memiliki norma dan sistem nilai yang diperolehnya dalam proses pendidikan berbenturan dengan norma, aturan dan sistem nilai yang berlaku di perusahaan. Beberapa bukti empiris menunjukkan bahwa tenaga kerja profesional yang bekerja dalam lingkungan organisasi yang birokratis mengalami konflik peran (*role conflict*) (Hall, 1967; Raelin, 1989; Copur, 1990 dalam Comerford & Abernethy, 1999).

Di rumah sakit, secara struktural tidak ada ketentuan yang khusus mengatur kedudukan dokter dalam pengelolaan rumah sakit. Namun secara historis, peran dokter adalah dominan sehingga secara umum posisi struktural dalam sebuah rumah sakit seperti direktur, wakil direktur, kepala unit pelayanan fungsional dipegang oleh para profesional yang mereka miliki yaitu dokter. Hal ini sebagai upaya untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas manajemen.

Adanya penolakan dari pengendalian manajemen akan semakin menonjol pada pola kerja di rumah sakit, karena para dokter mempunyai otonomi yang cukup. Dokter di rumah sakit mempunyai kekhususan, karena sekalipun ia karyawan tetap di rumah sakit, ia adalah seorang profesional yang mandiri dengan hak, kewajiban, dan tanggung jawab yang khusus pula dalam hubungan dokter-pasien. Hak yang mungkin terpenting adalah hak untuk

bekerja menurut standar profesi. Seorang dokter, sekalipun ia berstatus hukum karyawan rumah sakit, tidak dapat diperintah oleh pemilik atau direksi rumah sakit untuk melakukan sesuatu yang menyimpang dari standar profesi atau keyakinannya. Seorang dokter juga berhak menolak permintaan atau desakan pasien sendiri agar terhadapnya dilakukan tindakan medis yang tidak sesuai dengan standar profesi, etika, hukum, atau dengan suara hati nuraninya (Majalah Kedokteran Indonesia, 2001). Pengurus atau pimpinan rumah sakit tidak berwenang menginstruksikan bagaimana seorang dokter harus menangani pasiennya secara profesional, sekalipun dokter itu menerima gaji dari rumah sakit. Kalaupun ada instruksi demikian, seorang dokter berhak menolaknya.

Sebagai seorang manajer, yang terlibat dalam pengelolaan operasional rumah sakit, ia dituntut untuk komitmen terhadap nilai-nilai manajerial. Sebagai contoh, seorang dokter yang memiliki otorisasi di bidang keuangan, dimata rekan sejawatnya, ia merupakan orang yang berpengaruh dalam membela kepentingan profesi, ia dihadapi dengan berbagai tuntutan seperti, untuk memberikan honor/tarif yang lebih layak kepada rekan sejawatnya, menyediakan fasilitas, sarana dan prasarana yang memadai untuk mendukung aktifitas tenaga medis, dan sebagainya. Namun, sebagai seorang manajer ia dituntut untuk lebih efisien dan dikontrol dengan anggaran. Terlebih lagi jika kinerjanya akan dinilai melalui pencapaian target-target anggaran tersebut.

Pada dasarnya, penganggaran merupakan mekanisme pengendalian administrasi formal yang didesain menurut prinsip pengendalian birokrasi. Pengendalian ini diperlukan untuk mengendalikan perilaku tenaga medis yang mendominasi keputusan dalam pemberian pelayanan yang biasanya kurang mempertimbangkan konsekuensi finansial (Abernethy & Stoelwinder, 1995). Seharusnya mereka memahami tujuan organisasi terutama yang bertanggung jawab manajerial.

Mekanisme pengendalian seperti ini nampaknya tidak sesuai dengan perilaku profesional yang dididik untuk mandiri dan mengembangkan *self-control*. Profesional telah dididik untuk menjalankan tugas-tugas yang kompleks secara independen, dan memecahkan permasalahan yang timbul dalam pelaksanaan tugas-tugas tersebut dengan menggunakan pengalaman dan keahlian mereka (Derber & Schwartz, 1991 dalam Puspa & Riyanto, 1999).

Umumnya profesional menolak seperangkat nilai-nilai manajerial karena telah terlatih dan disosialisasikan mengembangkan orientasi nilai berdasarkan etika profesi sehingga cenderung memiliki komitmen yang kuat terhadap nilai-nilai profesional. Para profesional cenderung memiliki komitmen yang tinggi terhadap nilai-nilai profesional tetapi memiliki komitmen yang rendah terhadap nilai manajerial sehingga melibatkan mereka dalam pengendalian akuntansi seperti dalam penganggaran, kemungkinan akan menimbulkan konflik peran (Comerford & Abernethy, 1999).

Berbagai studi pendahuluan menunjukkan bahwa peran ganda ini berpotensi untuk menimbulkan dampak yang merugikan bagi organisasi dengan timbulnya konflik peran (Abernethy & Stoelwinder, 1995; Comerford & Abernethy, 1999). Konflik peran timbul jika para profesional memandang bahwa kesesuaian dengan salah satu peran akan mengakibatkan kesesuaian dengan peran yang lain sulit dan tidak mungkin. Dengan kata lain, pengharapan yang berhubungan dengan peran sebagai profesional tampak merupakan konflik langsung dengan pengharapan yang berhubungan dengan peranannya sebagai manajer (Rizzo, 1970 dalam Gregson, 1994).

Adanya potensi terjadinya konflik peran atas penerapan proses penganggaran pada organisasi yang didominasi profesional perlu mendapat perhatian seksama. Karena konflik peran yang terjadi dalam suatu organisasi tidak hanya membawa dampak yang merugikan bagi karyawan seperti menurunnya kepuasan kerja dan meningkatnya ketegangan kerja, tetapi juga berpotensi untuk menurunkan kinerja organisasi serta bisa menyebabkan tingkat perputaran karyawan yang tinggi dan menurunkan komitmen organisasi (Collins *et al*, 1995; Abernethy & Stoelwinder, 1995).

Riset sebelumnya yang berdasar pada paradigma konsekuensi integrasi profesional pada organisasi birokratik, menyatakan bahwa konflik peran dapat diminimalkan bila profesional tidak dihadapkan atau menghindari keterlibatan dalam pengendalian administratif, karena pengendalian administratif membatasi mereka dalam aktifitas yang ditunjukan untuk mengatur diri mereka sendiri (*self-regulatory activities*) (Aranya & Ferris, 1984; Abernethy & Stoelwinder, 1995).

Namun, hal ini nampaknya merupakan pilihan yang tidak mungkin dilaksanakan, sebab para profesional semakin mendominasi pengambilan keputusan ekonomi. Banyak tekanan yang menghendaki integrasi para profesional tersebut dalam struktur manajemen untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas operasi. Integritas tersebut menuntut para profesional yang juga berperan sebagai manajer, terlibat dalam pengendalian administratif yang formal seperti penganggaran.

Studi mengenai keterlibatan para profesional dalam proses penganggaran telah dilakukan dalam berbagai penelitian yang dilakukan dalam organisasi yang didominasi profesional, yaitu rumah sakit dan perguruan tinggi.

Comerford dan Abernethy (1999) menyatakan bahwa konflik peran dapat dihindarkan pada bentuk pengendalian administratif. Mereka memandang bahwa konflik peran yang muncul ketika profesional terlibat dalam penganggaran, dapat diatasi dengan adanya tujuan sistem. Hasil penelitian mereka mendukung proposisi bahwa

individu yang memiliki orientasi profesional yang tinggi tidak perlu mengalami konflik peran ketika terlibat dalam penganggaran, asalkan ia berkomitmen pada orientasi tujuan sistem. Hasil ini juga sesuai dengan penelitian Wallace (1995) yang menyatakan bahwa komitmen yang lebih besar pada nilai manajerial tidak berarti komitmen pada nilai-nilai profesi semakin kecil, dengan demikian kedua hal tersebut tidak bersifat saling menggantikan (*zero-sum game*). Organisasi bisa mengusahakan agar komitmen yang tinggi pada profesi tersebut diikuti dengan usaha untuk membuat para profesional tersebut setia dengan tujuan organisasi.

Ketidakkonsistenan penelitian tersebut menurut Govindarajan (1986) memungkinkan dilakukan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) untuk mengevaluasi berbagai atribut psikologis yang dapat mempengaruhi orientasi profesional terhadap konflik peran. Kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian tergantung pada faktor-faktor tertentu (variabel kontinjensi) yang terdiri dari faktor individual, interpersonal, organisasi, kultur, teknologi, dan lingkungan. Faktor kontinjensi adalah faktor atau kondisi situasional.

Penelitian ini merupakan penelitian ulang (*replikasi*) yang dilakukan oleh Comerford dan Abernethy (1999). Hasil penelitian Comerford dan Abernethy (1999) yang menyatakan bahwa kedua variabel yakni partisipasi penyusunan anggaran dan orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran. Hal ini menunjukkan bahwa profesional yang bekerja pada lingkungan pengendalian administratif dan memiliki *professional orientation* yang tinggi akan mengalami *role conflict*.

Penelitian ulang ini dilakukan dengan alasan-alasan bahwa: pertama, hasil-hasil pengujian sebelumnya (Aranya dan Ferris, 1984; Derber dan Schwartz, 1991 dalam Abernethy & Stoelwinder, 1995) dan penelitian-penelitian yang dilakukan di Indonesia (Ataina, 2001; Belianus & Arifin, 2004) menunjukkan ketidakkonsistenan dengan hasil-hasil penelitian yang dilaporkan oleh Wallace (1995), Comerford dan Abernethy (1999). Kedua, dalam penelitian Comerford dan Abernethy, subyek penelitian (responden) berasal dari satu rumah sakit. Ini dilakukan oleh mereka untuk meningkatkan *internal validity* penelitian mereka. Sebagai konsekuensinya, generalisasi hasil penelitian mereka masih sangat terbatas. Oleh karena itu, dalam penelitian ini pengujian dilakukan secara *cross-sectional*, dimana subyek penelitian/responden diambil dari beberapa rumah sakit. Selain itu, seperti yang diungkap oleh Abernethy & Stoelwinder (1995), rumah sakit dan universitas merupakan dua bentuk intitusi yang dominasi profesionalnya sangat kuat.

Berdasarkan alasan tersebut diatas, maka dalam penelitian ini akan dikaji lebih dalam tentang pengaruh orientasi profesional dan interaksinya dengan partisipasi anggaran dan orientasi tujuan sistem terhadap timbulnya konflik peran.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah diuraikan di atas, penulis mengidentifikasi masalah dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Apa orientasi profesional berpengaruh terhadap konflik peran.
2. Apa partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran.
3. Apa orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran.

1.3 Tujuan Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan :

1. Untuk menganalisis pengaruh orientasi profesional terhadap konflik peran.
2. Untuk menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran.
3. Untuk menganalisis pengaruh orientasi tujuan sistem terhadap hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran.

KAJIAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

2.1 Konflik Peranan (*Role Conflict*)

Luthans, F. (1985:385) mengartikan konflik sebagai ketidaksesuaian nilai atau tujuan antara anggota organisasi, sebagaimana dikemukakan berikut, "*Conflict has been defined as the condition of objective incompatibility between values or goal, as the behavior of deliberately interfering with another's goal achievement, and emotionally in term of hostility*". Lebih lanjut dikemukakan, bahwa perilaku konflik dimaksud adalah perbedaan kepentingan/minat, perilaku kerja, perbedaan sifat individu, dan perbedaan tanggung jawab dalam aktivitas organisasi.

Setiap individu mempunyai keinginan, cita-cita dan harapan, namun tidak semua keinginan dan cita-cita dapat terpenuhi sehingga menimbulkan kesenjangan antara harapan dengan kenyataan. Sedangkan peran merupakan seperangkat pengharapan yang ditujukan kepada pemegang jabatan pada posisi tertentu (Collins *et al.*, 1995).

Konflik yang dialami oleh para individu sewaktu mereka dikonfrontasi dengan dua macam tuntutan peranan (atau lebih) yang tidak kompatibel (tidak sesuai satu sama lainnya) yang disebut sebagai konflik peranan (*role conflict*) (Katz, Daniel dan Robert L.Kahn, 1978).

Teori Peran menyatakan bahwa individu akan mengalami konflik peran apabila ada dua tekanan atau lebih yang terjadi secara bersamaan yang ditujukan pada seseorang, sehingga apabila individu tersebut mematuhi satu diantaranya akan mengalami kesulitan atau tidak mungkin mematuhi yang lainnya (Wolfe dan Snoke, 1962 dalam Abernethy & Stoelwinder, 1995). Sedangkan Gregson *et al* (1994) mendefinisikan konflik peran sebagai “ketidaksesuaian pengharapan yang berhubungan dengan peran”.

Konflik peran dapat dibagi menjadi tiga tipe yaitu: (1) Konflik peran antara personal seseorang dengan peran yang diharapkan, (2) Konflik yang terjadi karena harapan yang kontradiktif tentang bagaimana suatu peran harus dijalankan (*intrarole conflict*), dan (3) Konflik yang disebabkan oleh perbedaan tuntutan atas dua atau lebih peran yang harus dijalankan pada saat yang bersamaan (*interrole conflict*) (Welfare & Snock. 1962, Bamber *et al.* 1989, dalam Ataina. 2000).

Faktor-faktor yang menyebabkan konflik peran, sebagai berikut: (1) karena perbandingan antara waktu, sumber daya, kemampuan, atau nilai individu dengan perilaku peran yang sudah ditetapkan, (2) karena dua atau lebih peran yang harus dijalankan seorang individu, dan (3) karena kebijakan, standar evaluasi, permintaan dan pengharapan yang bertentangan.

Sumber-sumber konflik dapat dikelompokkan menjadi tiga yaitu, (1) *Individual characteristics*, (2) *Situational conditions*, (3) *Organizations structures* (Tosi, *et al.* 1990:523).

Ada tiga sumber yang menyebabkan timbulnya ketidaksesuaian peranan yang dialami profesional yang bekerja dalam organisasi, yaitu: **Pertama**, profesional terus menerus menuntut otonomi terhadap pekerjaan itu sendiri dan kondisi kerja mereka. Mereka membawahi keahlian khusus ke dalam organisasi dan menginginkan mereka sendiri yang memutuskan bagaimana akan menggunakan keahlian tersebut. **Kedua**, profesional cenderung bertanggungjawab terhadap profesi yang sudah dipilihnya dan memihak pada profesi tersebut dari pada organisasi tempat mereka bekerja. **Ketiga**, profesional setia pada norma dan standar yang ditetapkan oleh organisasi profesionalnya dibandingkan dengan norma dan standar yang ditetapkan oleh atasan mereka dalam organisasi tempat mereka bekerja (Raelin J.A., 1989 dalam Abernethy & Stoelwinder, 1990).

Hal ini dikarenakan harapan yang dihubungkan dengan peran seorang profesional secara potensial akan menimbulkan konflik jika harus memenuhi harapan yang berkaitan dengan peran mereka sebagai birokrat (Rizzo, 1970). Nilai-nilai yang ada dalam organisasi harus terus dikembangkan dan dipertahankan agar organisasi selalu *exist* dan *survive* dengan menekankan pada efisiensi dan produktifitas atas penggunaan sumber daya, sedangkan keputusan yang dibuat oleh profesional kadang-kadang tidak mempertimbangkan konsekuensi finansial (Abernethy & Stoelwinder, 1995; Anthony & Govindarajan, 2003).

2.2 Orientasi Profesional

Orientasi adalah peninjauan untuk menentukan sikap yang tepat dan benar sedangkan profesi merupakan bidang pekerjaan yang dilandasi pendidikan keahlian (keterampilan, kejujuran, dan sebagainya) tertentu (Diknas, 2003). Belum ada kesepakatan umum mengenai hal yang membedakan suatu kelompok pekerjaan yang disebut profesi dengan kelompok pekerjaan lain yang disebut non profesi. Ada empat kriteria yang berkaitan dengan profesi, yaitu: (1) memiliki kerangka ilmu pengetahuan yang bersifat teoritis; (2) memiliki seperangkat norma-norma profesional; (3) adanya suatu karir yang didukung oleh asosiasi yang terdiri dari kolega-kolega; (4) adanya pengakuan dari masyarakat (Sorensen & Sorensen, 1974 dalam Comerford & Abernethy, 1999)

Diakuinya sebagai suatu profesi, jika memiliki syarat-syarat berikut : (1) pengetahuan yang berguna bagi masyarakat, (2) proses pendidikan untuk memperoleh dan mempertahankannya, (3) ujian dan proses perizinan bagi calon anggota, (4) rasa tanggung jawab kepada masyarakat atas penggunaannya, (5) asosiasi, (6) kode etik anggota, dan (7) standar teknis dalam pelaksanaan praktek (Windal & Corley, 1980 dalam Ataina, 2000).

Seorang profesional adalah seorang yang melakukan pekerjaan purna waktu, hidup dari pekerjaan itu dengan mengandalkan keahlian dan keterampilan yang tinggi, punya komitmen pribadi untuk melibatkan dirinya dengan giat, tekun dan serius dalam menjalankan profesinya. Hal ini menjadikan profesional berkembang bersama dengan kemajuan pekerjaannya, kemudian membentuk identitas dan tanggung jawab yang besar atas tanggung jawab tersebut (Keraf, 1998). Profesional memiliki keahlian melalui pendidikan khusus dalam jangka panjang, didasari oleh seperangkat pengetahuan dan lebih berorientasi menghasilkan jasa atau terlatih melaksanakan tugas kompleks

secara independen, menerapkan keahlian serta pengalamannya dalam memecahkan masalah yang timbul sehubungan dengan pelaksanaan profesinya (Derber & Schwartz, 1991 dalam Puspa, 1998).

Menurut teori sosiologi klasik tentang profesi, masyarakat mengakui *power* dan *prestise* profesi karena para profesional yang tergabung di dalamnya menguasai kerangka pengetahuan (*body of knowledge*) yang terkait dengan kebutuhan dan nilai-nilai sentral dari sistem sosial. Sebagai imbalannya masyarakat mengharapkan profesional mempunyai komitmen untuk melayani masyarakat, melebihi insentif-insentif material yang mereka terima.

Pada dasarnya orientasi terhadap nilai profesional merupakan motif perilaku individu dari refleksi berbagai gejala kejiwaan: pengetahuan, keinginan, kehendak, minat, motivasi, persepsi, sikap dan sebagainya. Gejala itu dipengaruhi oleh berbagai faktor: pengalaman, keyakinan, sarana fisik dan sosio-budaya masyarakat. Berdasarkan motif yang ada dalam diri seseorang yang kemudian mendorongnya melakukan kegiatan tertentu guna mencapai tujuan. Terdapat keyakinan bahwa perilaku manusia ditimbulkan oleh adanya motivasi. Dengan demikian, ada sesuatu yang mendorong (memotivasi) seseorang untuk berbuat sesuatu.

Orientasi profesional merupakan tingkatan penerimaan seorang individu terhadap norma-norma profesinya, sedangkan orientasi birokrasi (*bureaucratic orientation*) merupakan luasnya penerimaan pekerja terhadap norma dan tujuan organisasi ditempat ia bekerja. Konflik akan timbul dalam situasi jika norma dan tujuan profesi seorang individu bertentangan dengan norma dan tujuan organisasi, dimana profesional tersebut dipekerjakan.

Pekerja profesional sebagian besar bekerja pada dua tipe organisasi, organisasi profesi dan organisasi non profesi (Derber & Schwartz, 1991). Pada organisasi profesi, anggotanya mayoritas profesional, bentuk pekerjaan profesional merupakan pokok dari misi organisasi dan tujuan organisasi secara luas sesuai dengan tujuan profesional yang dipekerjakan. Contoh organisasi profesi adalah *medical clinic* (klinik pengobatan), *research institutes*, *architectural offices*, *accounting firm*, dan *law firm*.

Sebaliknya profesional yang dipekerjakan oleh organisasi non profesi, mereka merupakan pekerja yang minoritas (Scott, 1992). Dalam organisasi seperti itu, profesional biasanya bekerja dalam sub unit bawahan atau departemen yang kecil di dalam suatu organisasi birokrasi yang luas (seperti pengacara yang dipekerjakan sebagai penasihat hukum dalam perusahaan swasta atau pemerintah). Beberapa peneliti berpendapat bahwa profesional menjadi subjek dari bentuk kontrol baru yang mengikis status mereka sebagai profesional. Menurut Abernethy dan Stoelwinder (1990) "The professional bureaucracy is characterized by a large operating core controlled by professionals". Paham ini mengasumsikan bahwa departemen profesional pada organisasi non profesi mempunyai karakteristik birokrasi yang sama dengan departemen lain dalam organisasi. Dimana seolah-olah tidak terdapat perbedaan antara pekerja profesional dan pekerja non profesi demikian pula dengan posisi yang mereka duduki. Pergeseran situasi pekerjaan profesional tersebut menimbulkan *proletarianization thesis*.

Wallace (1995) dalam penelitiannya, menentang asumsi *proletarianization thesis*. Ia berpendapat bahwa dalam banyak cara, profesional harus beradaptasi pada situasi kerja yang baru dan berubah, serta menjaga kontrol dan otonomi pada pekerjaan profesionalnya. Pendekatan ini disebut dengan *adaptation thesis*. Ia mengemukakan bahwa sebagian besar profesional dalam organisasi non profesi bekerja dalam departemen yang terpisah secara jelas dari struktur hirarki perusahaan. Dalam departemen tersebut, profesional harus mampu berusaha meniru susunan struktural dari organisasi profesi sesungguhnya dari pada mengalah pada struktur kontrol birokrasi non profesional yang ditanamkan pada mereka (Derber & Schwartz, 1991). Walaupun profesional yang dipekerjakan tersebut harus memenuhi tujuan pemberi kerja yang membatasi kebebasan mereka, namun mereka harus berusaha untuk menemukan otonomi profesional dalam keadaan lain sehubungan dengan kebijaksanaan dan pengawasan pada tugas profesional mereka.

Contohnya, pengacara yang dipekerjakan pada departemen hukum dalam organisasi non profesi. Departemen tersebut pada dasarnya lebih mirip dengan organisasi profesi yang kecil dari pada organisasi birokrasi. Dalam departemen tersebut, para profesional dapat menjaga keadaan dan kebiasaan selayaknya suatu organisasi profesi. Mereka bertingkah laku selayaknya pengacara, mereka mempunyai kantor sendiri dalam perusahaan tersebut. Dengan jalan ini, mereka mempertahankan image sebagai profesional yang otonomi. Kedua perspektif tersebut menunjukkan perbedaan struktur susunan yang ada di dalam lingkungan kerja profesional. Hal tersebut mempengaruhi komitmen mereka pada profesinya dan pada organisasi yang mempekerjakan mereka. Model konflik profesional – birokrasi mengasumsikan bahwa komitmen pada organisasi dan pada profesi merupakan "zero-sum", dimana semakin besar komitmen pada salah satunya akan mengakibatkan kurangnya komitmen pada yang lain (Sorensen & Sorensen, 1974 dalam Abernethy dan Stoelwinder, 1990). Namun Wallace (1995) menentang pendapat itu. Menurutnya, komitmen pada organisasi dan profesi dipandang sebagai fenomena yang terpisah dan berbeda, bahwa komitmen pada organisasi tidak timbul sebagai akibat pengorbanan dari komitmen pada profesi atau sebaliknya. Profesional dapat mempunyai komitmen yang tinggi baik pada profesi maupun pada organisasi. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1: Orientasi profesional berpengaruh terhadap konflik peran.

2.3 Partisipasi Anggaran

Partisipatif anggaran adalah suatu metode penyusunan anggaran yang meliputi proses pengambilan keputusan bersama dan semua bagian setuju menyusun target anggaran (Atkinson, et al, 1997). Proses partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan keikutsertaan semua manajer dalam proses penyusunan anggaran perusahaan termasuk pada saat melakukan keputusan, sedangkan penyusunan anggaran dimulai dari tingkat manajer yang paling rendah (Anthony dan Govindarajan, 1998). Dalam kaitannya dengan penyusunan anggaran secara partisipatif, Milani (1975) mendefinisikannya sebagai tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan individu dalam proses perancangan anggaran. Ia juga berpendapat bahwa dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan menginternalisasikan tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan. Internalisasi tujuan organisasi oleh para manajer akan meningkatkan efektifitas organisasi, karena konflik potensial antara tujuan individu dengan tujuan organisasi dapat dikurangi atau bahkan dihilangkan. Selanjutnya, Greenberg, *et. Al.* (1994) menyatakan bahwa "Budgetary participations is the process in which subordinates who are accountable for performance under a budget, participate in deciding the budget goals". Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran diklaim oleh sebagian besar orang sebagai obat mujarab untuk memenuhi kebutuhan akan harga diri dan aktualisasi diri dari para anggota organisasi.

Anggaran organisasi yang bersifat partisipatif melibatkan sebagian besar personil dalam organisasi dalam merumuskan semua atau sebagian dari anggaran dapat menjadi alat motivasi yang efektif. Karyawan dari organisasi semacam itu mengidentifikasi bahwa anggaran adalah milik mereka, sehingga memotivasi mereka untuk mencapai tujuan anggaran. Dengan ikut berpartisipasi dalam perancangan anggaran juga akan mengurangi ketegangan yang berkaitan dengan tugas yang akan dilaksanakan (Kennis, 1979).

Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi karyawan akan dilibatkan egonya dan tidak sekedar terlibat dalam tugas yang mereka kerjakan. Hal ini tentunya akan meningkatkan moral dan menimbulkan inisiatif yang besar di seluruh level manajemen. Dengan ikut serta berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, para manajer juga akan lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran.

Dengan ikut serta berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, motivasi karyawan akan meningkat yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja (Merchant, 1981). Akan tetapi hasil penelitian Merchant (1981) ini tidak konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Brownell dan Mc Innes (1986) dengan menggunakan sample 224 manajer tingkat menengah di tiga perusahaan manufaktur. Hasil penelitiannya gagal membuktikan bahwa partisipasi akan meningkatkan kinerja manajerial melalui peningkatan motivasi.

Dengan partisipasi, informasi juga dapat ditransfer dari bawahan kepada atasannya. Ada dua keuntungan yang dapat diperoleh dengan adanya transfer informasi dari bawahan kepada atasan, yaitu: atasan dapat mengembangkan strategi yang lebih baik yang dapat disampaikan kepada bawahan sehingga kinerja akan meningkat, disamping itu dari informasi yang diberikan bawahan, atasan akan memperoleh tingkat anggaran yang lebih baik/lebih sesuai bagi perusahaan (Murray, 1990). Hal ini senada dengan pernyataan Kren (2003) bahwa dengan adanya partisipasi, atasan akan memperoleh informasi mengenai lingkungan yang sedang dan akan dihadapi serta mencari solusinya.

Partisipasi juga mendorong manajer untuk mengidentifikasi tujuan, menerimanya dengan suatu komitmen dan bekerja agar mencapainya (Wentzel: 2002; Chong & Chong: 2002).

Selain itu, dengan adanya partisipatif anggaran akan memberikan kesempatan bagi para manajer untuk mengungkapkan informasi lokal/privat dalam penyusunan anggaran dan memperbaiki pengalokasian sumber daya (Baiman, 1982 dalam Kren, 2003).

Masalah dapat terjadi dalam perusahaan, jika para karyawan memandang tujuan anggaran tidak realistis atau tidak mungkin tercapai. Hal itu dapat membuat karyawan kehilangan semangat untuk mencapai tujuan perusahaan. Demikian pula sebaliknya, jika tujuan anggaran terlalu mudah untuk dicapai (terlalu longgar). Hal tersebut akan membuat seorang manajer kehilangan minat dan kinerja bisa jadi turun. Tantangan adalah hal penting untuk individu yang agresif dan kreatif.

Masalah kedua dalam anggaran partisipatif adalah kesempatan bagi para manajer untuk membuat kelonggaran dalam anggaran. Kelonggaran anggaran (*budgetary slack*) muncul ketika seorang manajer dengan sengaja memperkirakan pendapatan rendah atau menaikkan biaya.

Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi akan memungkinkan terjadinya perilaku disfungsi, misalnya dengan menciptakan *slack* anggaran.

Banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi, dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Dengan demikian, anggaran yang dihasilkan merupakan target yang lebih mudah bagi mereka untuk dicapai. Perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik disebut *slack* (Anthony & Govindarajan; 2005:84).

Jika bawahan merasa bahwa kinerja mereka akan dinilai berdasarkan tingkat pencapaian anggaran, untuk memudahkan pencapaian anggaran, mereka tidak akan memberikan seluruh informasi yang mereka miliki pada saat perancangan anggaran (Dunk, 1993). Hasil penelitian Nouri dan Parker (1996) menunjukkan bahwa individu yang memiliki komitmen organisasi rendah, partisipasi dan *slack* penganggaran memiliki hubungan positif, sedangkan pada individu yang memiliki komitmen tinggi terhadap organisasi, antara partisipasi dan *slack* penganggaran memiliki hubungan negatif.

Masalah ketiga dengan partisipasi muncul ketika manajemen puncak menerapkan pengendalian total atas proses penganggaran, sehingga hanya mencari partisipasi palsu dan hanya mendapatkan persetujuan formal dari para manajer tingkat bawah, bukan untuk mencapai input yang sebenarnya. Dalam hal ini bawahan terpaksa menyatakan persetujuan terhadap keputusan yang ditetapkan karena perusahaan memerlukan persetujuan mereka.

Agar penyusunan budget dapat menghasilkan budget yang dapat berfungsi sebagai alat pengendalian, harus ditanamkan *sense of commitment* pada diri penyusunnya. Sehingga diharapkan, budget tersebut tidak hanya lebih sebagai alat perencanaan belaka, yang jika terjadi penyimpangan antara realisasi dengan budget tidak satupun manajer yang merasa bertanggung jawab. Akhirnya, untuk meminimalkan kelemahan-kelemahan tersebut, tentunya diperlukan niat baik dari perusahaan untuk sungguh-sungguh menerapkan penganggaran partisipatif. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2: Partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran.

2.4 Orientasi Tujuan Sistem

Tujuan sistem adalah seperangkat tujuan yang berkaitan dengan kondisi organisasi yang diinginkan, meliputi tujuan-tujuan manajerial seperti efisiensi, adaptasi, integrasi, pertumbuhan, stabilitas, kesatuan dan akuntabilitas finansial (Abernethy & Stoelwinder, 1990).

Prototipikal profesional acapkali digambarkan sebagai seseorang yang menolak nilai-nilai yang berhubungan dengan orientasi tujuan sistem atau orientasi manajerial (Comerford & Abernethy, 1999). Hal ini disebabkan para profesional sejak awal diarahkan dan disosialisasikan sesuai dengan model profesional, serta membentuk orientasi nilai-nilai dan norma-norma profesional yang kuat, yang dianggap sebagai antitesis orientasi tujuan sistem.

Organisasi dapat menciptakan suatu lingkungan yang mendorong profesional untuk menerima orientasi tujuan sistem, tanpa melepaskan komitmen mereka pada nilai-nilai profesional. Integrasi ini mensyaratkan profesional untuk berpartisipasi dalam mengendalikan administrasi formal seperti anggaran. Hal ini disebabkan anggaran tidak hanya merupakan alat pengendalian, namun juga berfungsi sebagai perencanaan finansial, koordinasi, komunikasi, motivasi, dan evaluasi kinerja.

Seseorang dapat mengadopsi nilai-nilai manajerial bila ia memiliki orientasi tujuan sistem yang tinggi apakah ia terlibat dalam peran manajerial maupun tidak (Comerford & Abernethy, 1999). Penanaman orientasi nilai-nilai manajerial pada seluruh pihak yang berpartisipasi seperti yang dinyatakan oleh Comerford & Abernethy (1999) mungkin merupakan salah satu alternatif solusi yang paling menjanjikan untuk mengantisipasi konflik peran profesional-manajerial. Untuk mendukung hal ini diperlukan media partisipasi para profesional pada proses penganggaran dalam arti sebenarnya yang akan memungkinkan upaya untuk mendorong profesional meningkatkan orientasi tujuan sistem secara wajar. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H3: Orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran.

METODE PENELITIAN

3.1 Populasi Penelitian

Populasi adalah keseluruhan unit observasi yang memenuhi persyaratan atau fenomena yang sudah ditentukan lebih dahulu. Dengan demikian populasi merupakan sumber suatu penyimpulan atas suatu fenomena.

Populasi target dalam penelitian ini adalah dokter yang mempunyai posisi sebagai manajer menengah yaitu menjabat sebagai kepala satuan medik fungsional (SMF) atau kepala unit pelayanan fungsional (UPF) pada rumah sakit umum kelas A dan B di kota Makassar dan memiliki masa kerja minimal 1 (satu) tahun.

3.2 Metode Analisis

1. Uji Validitas (*Test of Validity*)

Uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah alat ukur yang digunakan benar-benar mengukur apa yang diukur atau seberapa cermat suatu alat ukur melakukan fungsinya. Uji validitas dalam penelitian ini dilakukan terhadap item yang telah disusun berdasarkan konsep operasionalisasi variabel beserta indikator-indikatornya dengan cara mengkorelasikan skor setiap item dengan skor totalnya untuk masing-masing variabel. Teknik korelasi yang digunakan dalam melakukan uji validitas adalah teknik korelasi *Product Moment* dari Pearson (Masri Singarimbun dan Sofyan Effendi, 1995:137).

2. Uji Reliabilitas (*Test of Reliability*)

Uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah alat pengumpul data menunjukkan tingkat ketepatan, keakuratan, kestabilan, atau konsistensi alat tersebut dalam mengungkapkan gejala tertentu dari sekelompok individu walaupun dilakukan pada waktu yang berbeda. Pengujian dilakukan terhadap item pernyataan yang valid.

3.3 Metode Analisis Data

Untuk menganalisis data dalam penelitian ini digunakan analisis regresi sederhana (*simple linier regression*) untuk mengetahui pengaruh orientasi profesional terhadap konflik peran (pers. 1) dan *Moderated Regression Analysis* (MRA) untuk melihat pengaruh partisipasi anggaran dan orientasi tujuan sistem sebagai variabel moderating (pers. 2 dan 3).

Berdasarkan paradigma penelitian yang telah dikemukakan, model persamaan untuk penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \varepsilon_1 \dots\dots\dots (1)$$

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_4 X_1 X_2 + \varepsilon_2 \dots\dots\dots (2)$$

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_3 X_3 + \beta_5 X_1 X_3 + \varepsilon_3 \dots\dots\dots (3)$$

Untuk menguji regresi dengan variabel moderator dapat dilakukan cara uji interaksi atau sering disebut dengan *Moderated Regression Analysis* (MRA). *Moderated Regression Analysis* (MRA) merupakan aplikasi khusus regresi berganda linier dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) dengan rumus persamaan seperti yang terlihat pada persamaan (2) dan (3) (Imam Ghazali, 2005).

Efek *moderator* yang signifikan atau tidak, didasari oleh peningkatan R^2 yang signifikan pada persamaan tersebut. Fokus utama yang diperhatikan dalam penelitian ini adalah signifikansi indeks koefisien dan sifat pengaruh interaksi dua variabel *moderator* (PA dan OTS) terhadap hubungan antara OP dan KP.

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik yang mendasari penggunaan analisis regresi linier. Model regresi linier yang digunakan dalam pengujian hipotesis harus terhindar dari kemungkinan terjadinya penyimpangan asumsi klasik tersebut. Dengan demikian, estimator OLS (*ordinary least square*) dapat memenuhi harapan yaitu sebagai estimator yang BLUE (*best linear unbiased estimator*) yaitu linear dan efisien (tidak bias dan memiliki varians yang minimum) seperti yang dikemukakan oleh Teori Gauss-Markov dalam Gujarati (2003:79).

Asumsi klasik yang utama menurut Gujarati (2003:339) terdiri atas:

1. Normalitas variabel gangguan (*disturbance error*).

Dalam regresi linear diasumsikan bahwa residual ε_i merupakan variabel acak yang mengikuti distribusi normal dengan $\Sigma(\varepsilon_i) = 0$ dan $\text{Var}(\varepsilon_i)$ atau $\Sigma(\varepsilon_i) = \sigma^2$. Bentuk gangguan ε_i diintroduksi ke dalam model agar dapat menampung berbagai hal yang diakibatkan oleh pengaruh galat (error), seperti error dari variabel yang tidak dimasukkan dalam model, error dari pengukuran variabel dan pengaruh dari kesalahan elemen-elemen yang melekat pada perilaku manusia.

2. Tidak terdapat multikolinearitas.

Multikolinearitas adalah suatu keadaan di mana satu atau lebih variabel independennya berkorelasi dengan variabel independen lainnya atau dengan kata lain suatu variabel independen merupakan fungsi linear dari variabel independen lainnya.

3. Tidak terdapat heteroskedastisitas (adanya homoskedastisitas). Heteroskedastisitas terjadi karena perubahan situasi yang tidak tergambar dalam model regresi secara spesifik atau dengan kata lain jika residual tidak memiliki varians yang konstan. Hal ini biasa terjadi pada data *cross section*.

Uji yang dilakukan untuk mengetahui ada atau tidaknya asumsi tersebut adalah sebagai berikut:

1. Uji Normalitas

Uji normalitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kolmogorov Smirnov Test. Untuk menguji kenormalan *disturbance error* (variabel gangguan) digunakan pendekatan grafik program SPSS, yaitu *normal probability plot* yang mendeteksi normalitas dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal grafik. Dasar pengambilan keputusannya adalah (Singgih Santoso, 2000:214):

- a. Jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka model regresi memenuhi asumsi normalitas
- b. Jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan/atau tidak mengikuti arah garis diagonal maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas

2. Uji Multikolinearitas

Adanya multikolinearitas dapat diketahui dari nilai VIF atau *Variance Inflation Factor* yang dihitung dengan rumus sebagai berikut (Gujarati, 2003:351). Jika nilai VIF > 10 berarti terjadi multikolinearitas dan jika VIF ≤ 10 berarti tidak terjadi multikolinearitas. Dengan kata lain, multikolinearitas akan terjadi jika nilai r_{ij}^2 atau korelasi antara X_i dengan X_j sangat tinggi yaitu melebihi 0,9.

3. Uji Heteroskedastisitas

Metode yang dapat digunakan untuk mendeteksi gejala heteroskedastisitas antara lain adalah metode *Park Test*, *Glejser Test*, dan *Rank Spearman Test*.

Dalam penelitian ini digunakan metode *Rank Spearman* dengan langkah-langkah sebagai berikut (Gujarati, 2003:406):

1. Dari hasil regresi, dapatkan nilai residual (μ_i)
2. Tanpa melihat tanda dari nilai residual (positif atau negatif) atau dengan mengambil nilai mutlaknya, susunlah nilai residual ini dengan setiap variabel independen yang ada dari nilai terbesar ke nilai terkecil atau sebaliknya dan hitunglah koefisien korelasi *Rank Spearman* dengan rumus:

$$r_s = 1 - 6 \left(\frac{\sum d_i^2}{n(n^2-1)} \right)$$

3. Nilai r_s yang tinggi menunjukkan adanya situasi heteroskedastisitas dalam *variance error term* model regresi yang ditaksir

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Uji Validitas

Uji validitas bertujuan untuk mengukur kualitas instrumen yang digunakan, dan menunjukkan tingkat kevalitan atau kesahihan suatu instrumen, serta seberapa baik suatu konsep dapat didefinisikan oleh suatu ukuran (Hair *et al.*, 1998). Uji ini dilakukan dengan mengukur koefisien korelasi skor setiap item dengan skor total item untuk masing-masing variabel.

Teknik korelasi yang digunakan dalam melakukan uji validitas adalah teknik korelasi *Product Moment* dari Pearson. Jika koefisien korelasinya atau r_{hitung} yang lebih besar dari r_{tabel} pada tingkat keyakinan 95% ($\alpha = 0,05$) dengan $n = 155$ yaitu sebesar 0,195 maka item-item tersebut dinyatakan valid dan dapat diteruskan ke uji reliabilitas. Berdasarkan hasil pengolahan dengan menggunakan *software* SPSS 13.0 *for Windows* diperoleh hasil pengujian pada masing-masing variabel sebagai berikut:

Dari hasil perhitungan uji validitas bahwa nilai koefisien korelasi dari setiap butir pernyataan lebih besar dari nilai r_{tabel} (0,195), hal ini menunjukkan bahwa semua butir pertanyaan valid dan layak digunakan sebagai alat ukur untuk penelitian. Dengan demikian semua item dapat diikutkan dalam pengujian-pengujian berikutnya.

4.2 Uji Reliabilitas

Semua item yang dinyatakan valid selanjutnya diuji reliabilitasnya untuk mengetahui konsistensi alat ukur yang digunakan melalui item-item pertanyaan yang diajukan kepada responden. Uji reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan teknik belah dua atau *split-half method* dari *Spearman-Brown*.

Teknik ini dilakukan dengan cara membagi skor item ke dalam dua kelompok atau belahan yaitu genap dan ganjil kemudian masing-masing dikorelasikan dengan menggunakan teknik korelasi *Rank-Spearman*. Hasil korelasi kemudian dihitung reliabilitasnya dengan menggunakan rumus *Spearman-Brown*. Untuk melihat andal tidaknya suatu alat ukur digunakan pendekatan secara statistika, yaitu melalui koefisien reliabilitas dan apabila koefisien reliabilitasnya (r_{hitung}) nilainya lebih besar dari nilai r_{tabel} , maka secara keseluruhan pernyataan tersebut dinyatakan andal (*reliabel*).

Dari hasil uji realibilitas bahwa koefisien *Spearman* atau r_{hitung} , nilainya lebih besar dari dari nilai r_{tabel} sebesar 0,195, sehingga dapat disimpulkan bahwa semua item dari setiap variabel X_1 , X_2 , X_3 dan Y adalah reliabel dan dapat diuji lebih lanjut.

Berdasarkan hasil koefisien regresi yang dilakukan dapat dibentuk suatu model persamaan regresi sebagai berikut:

$$\hat{Y} = 8,330 + 0,500X_1 + \varepsilon_1$$

Model ini menggambarkan taksiran atau prediksi terhadap konflik peran yang menjelaskan bahwa orientasi profesional berpengaruh secara positif terhadap konflik peran, yang terlihat dari koefisien regresi yang diperoleh untuk variabel orientasi profesional (X_1) sebesar 0,500, yang berarti dengan semakin tingginya orientasi profesional yang dimiliki oleh profesional-manajerial (pimpinan SMF) maka semakin tinggi potensi terjadinya konflik peran.

Berdasarkan hasil koefisien regresi yang disajikan dapat dibentuk suatu model persamaan moderating regresi analisis sebagai berikut:

$$\hat{Y} = -12,936 + 1,672X_1 + 1,154X_2 - 0,064X_1X_2 + \varepsilon_2$$

Seperti yang diungkapkan oleh Govindarajan dan Fisher (1990), dalam model regresi berganda dengan interaksi, apabila data yang digunakan berskala interval dan tidak mempunyai nilai nol murni (*true zero value*), maka hanya koefisien interaksi tingkat tertinggi yang bisa diinterpretasikan. Koefisien variabel tunggal (*main effect*) tidak mempunyai makna teoritis karena koefisien tersebut akan berubah apabila datanya *di-rescaled* (misalnya, dinyatakan dalam nilai standarnya). Oleh karena itu, hanya koefisien interaksi (β_4 dan β_5) yang akan dipakai untuk menguji hipotesis.

Dalam model ini menunjukkan bahwa variabel orientasi profesional memberikan nilai koefisien 1,672 dengan probabilitas signifikansi 0,000. Variabel partisipasi anggaran memberikan nilai koefisien 1,154 dengan probabilitas signifikansi 0,003, dan variabel moderating (X_1X_2) memberikan nilai koefisien sebesar -0,064 dengan probabilitas signifikansi 0,002. Koefisien interaksi β_4 yang merupakan interaksi antara orientasi profesional dan partisipasi anggaran ternyata signifikan, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel partisipasi anggaran merupakan variabel moderating.

Di samping pengaruh orientasi profesional (X_1), partisipasi anggaran (X_2) dan interaksi variabel orientasi profesional dengan partisipasi anggaran (X_1X_2) ada faktor-faktor atau variabel-variabel lain yang juga mempengaruhi konflik peran (Y) yang ditandai oleh simbol epsilon (ε_2).

Berdasarkan hasil koefisien regresi yang diperoleh dapat dibentuk suatu model persamaan moderating regresi analisis sebagai berikut:

$$\hat{Y} = -13,550 + 1,554X_1 + 1,792X_3 - 0,087X_1X_3 + \varepsilon$$

4.3 Orientasi Profesional Berpengaruh terhadap Konflik Peran

Hipotesis penelitian yang menyatakan bahwa orientasi profesional berpengaruh terhadap konflik peran telah terbukti melalui pengujian hipotesis yang dilakukan. Melalui uji F diperoleh hasil F_{hitung} 99,263 lebih besar dari F_{tabel} 3,91 yang berarti bahwa dengan tingkat kekeliruan 5% ($\alpha = 0,05$) H_0 yang menyatakan bahwa orientasi profesional tidak berpengaruh terhadap konflik peran, ditolak. Dengan kata lain dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh positif dari orientasi profesional terhadap konflik peran. Sedangkan dari perhitungan koefisien determinan diperoleh nilai R^2 sebesar 0.393, hal ini berarti 39,3% variasi konflik peran yang dapat dijelaskan oleh variasi variabel orientasi profesional.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis diatas, dapat dianalisis bahwa para profesional yang terlibat dalam manajerial, sebagai pimpinan SMF mengalami konflik peran dalam menjalankan aktifitasnya.

Adanya suatu indikasi bahwa sistem pengendalian yang terdiri dari mekanisme dan prosedur yang menyangkut batasan wewenang untuk mengambil keputusan, aturan-aturan, kebijakan-kebijakan, prosedur operasi, mekanisme penyusunan anggaran dan penilaian kinerja, yang diterapkan di rumah sakit belum sepenuhnya didesain sesuai dengan norma-norma dan standar profesional kedokteran.

Sebagaimana diketahui bahwa sistem pengendalian administrasi/birokrasi didesain untuk mengarahkan atau mengatur aktifitas anggota organisasi agar sesuai dengan yang dikehendaki oleh pimpinan organisasi (Anthony dan Govindarajan, 1995). Dalam pelaksanaannya, mekanisme pengendalian administrasi/birokrasi ini menekankan pada perilaku (*behavior control*) dan output yang dihasilkan oleh perilaku tersebut (*output control*) (Abernethy dan Stoelwinder, 1995). Artinya, pengendalian dilaksanakan dengan mengarahkan pada seberapa jauh pelaksanaan aktivitas anggota organisasi menyimpang dari prosedur atau mekanisme baku yang telah ditentukan oleh manajemen, dan pada hasil yang berhasil dicapai oleh anggota organisasi dalam kurun waktu tertentu.

Sedangkan bagi seorang profesional (dokter), norma-norma dan aturan-aturan kode etik profesi berfungsi sebagai suatu mekanisme pengendalian yang akan menentukan kualitas pekerjaannya. Bagi mereka, norma dan aturan tersebut berfungsi sebagai petunjuk tentang hal-hal yang boleh dilakukan dan hal-hal yang tidak boleh dilakukan. Independensi profesional, dan secara umum sikap mereka dalam melaksanakan tugas merupakan cerminan dari norma-norma dan/atau aturan kode etik profesinya.

Ketidakesesuaian kedua mekanisme (organisasi dan profesi) tersebut, menyebabkan profesional-manajerial akan mengalami konflik.

Penulis menduga, bahwa terjadinya konflik yang dialami oleh pimpinan SMF (profesional-manajerial) karena bagi mereka nampaknya prosedur, norma dan etika organisasi yang mengatur dan mengarahkan perilaku mereka dalam pelaksanaan aktivitas di rumah sakit masih ada yang tidak berkesesuaian dengan norma dan etika profesi kedokteran. Oleh karena itu, konflik peran yang dirasakan, disebabkan oleh benturan antara keinginan untuk bertindak secara mandiri dengan prosedur pengendalian organisasi yang menekankan pada pengarahan perilaku profesional.

Para dokter merasakan bahwa prosedur yang mengarahkan mereka pada suatu perilaku tertentu cenderung mengancam otonomi mereka dalam melaksanakan aktivitas di rumah sakit. Profesional-manajerial (pimpinan SMF) yang memiliki orientasi profesional yang tinggi akan lebih sering mengalami konflik peran apabila mereka bekerja dalam lingkungan organisasi yang menekankan pada ketaatan prosedur atau norma kerja. Penulis menduga, mungkin saja, hal ini disebabkan karena karakteristik tugas dokter yang mengutamakan pada keselamatan pasien (bukan ketaatan pada prosedur) dan sumpah profesi sebagai bagian dari syarat keanggotaan profesi menyebabkan mereka mengalami kesulitan untuk menuruti aturan yang ditentukan oleh orang lain.

Misalnya saja, dalam menangani yang kritis, dokter akan cenderung menomorduakan prosedur atau aturan rumah sakit dan lebih mempercayai aturan profesinya.

Hasil analisis ini menegaskan argumen-argumen yang telah dipaparkan dimuka, yaitu bahwa komitmen (sumpah) dokter untuk menomorsatukan keselamatan pasien membuat mereka mengalami konflik peran ketika harus mentaati dan menjalankan aturan dan prosedur organisasi yang dirasakan tidak sesuai. Mereka bekerja pada organisasi yang sistem pengendaliannya tidak sesuai (*compatible*) dengan norma-norma profesi mereka.

Dari paparan diatas, dapat disimpulkan bahwa orientasi profesional yang dimiliki oleh pimpinan SMF akan menentukan tingkat konflik peran yang dialami. Pimpinan SMF yang memiliki orientasi profesional yang tinggi, intensitas mengalami konflik peran juga akan tinggi. Jadi semakin tinggi orientasi profesional yang dimiliki para manajer, semakin tinggi potensi konflik peran yang muncul.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Abernethy dan Stoelwinder (1995) dan Comerford dan Abernethy (1999) bahwa dokter yang memiliki orientasi profesional yang tinggi dan terlibat dalam birokrasi akan mengalami konflik peran yang tinggi jika mereka bekerja dalam lingkungan pengendalian yang menekankan pada ketaatan tindakan pada aturan atau prosedur (*behavior control*). Selain itu, Abernethy dan Stoelwinder (1995) menemukan bahwa konflik peran yang dialami oleh dokter akan berpengaruh secara negatif terhadap kinerja dan kepuasan kerja. Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian Belianus & Arifin (2004).

Karena luasnya konflik yang dialami oleh profesional-manajerial tergantung pada seberapa besar tingginya mereka menjaga orientasi profesionalnya atau tergantung pada beralihnya orientasi dia menuju nilai dan norma organisasi, maka menurut penulis, yang dapat dilakukan untuk mengurangi potensi konflik peran tersebut yaitu dengan membuat suatu sistem pengendalian di rumah sakit yang dapat menselaraskan tujuan organisasi dengan tujuan profesional. Bagaimana organisasi dapat memfasilitasi pemenuhan harapan profesional (mengakomodir kebutuhan profesional). Jika profesional memandang bahwa organisasi memiliki komitmen pada tujuan profesional, maka profesional juga akan cenderung untuk mengembangkan komitmennya pada tujuan-tujuan organisasi (Aranya dan Feris, 1984).

Selain itu, konflik peran yang dialami oleh profesional manajerial tidak akan timbul apabila ia mau beradaptasi dengan lingkungan pengendalian organisasi dimana ia bekerja. Dengan kata lain, profesional mau mengurangi sikap keprofesionalannya (*professional orientation*). Namun menurut penulis, hal tersebut sulit untuk dilakukan, karena bagaimanapun juga sikap keprofesional itu sangat penting dan harus dipertahankan.

4.4 Partisipasi Anggaran Mempengaruhi Hubungan Orientasi Profesional terhadap Konflik Peran

Untuk melihat pengaruh interaksi tiap faktor kontijensi secara independen dalam penelitian ini digunakan teknik *Moderated Regression Analysis* (MRA). Dimana dalam teknik ini selain menggunakan koefisien beta yang merupakan koefisien interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) untuk menjelaskan kontribusi relatif dari faktor kontijensi dalam menjelaskan varians variabel dependen, juga digunakan persamaan derivasi (turunan) X_1 atau dY/dX_1 . Persamaan $dY/dX_1 = \beta_1 + \beta_4 X_2$ (lihat persamaan 4) memberikan makna bahwa dY/dX_1 merupakan fungsi dari X_2 atau partisipasi anggaran (X_2) memoderasi hubungan antara orientasi profesional (X_1) dan konflik peran (Y). Jika variabel partisipasi anggaran (X_2) merupakan variabel moderating, maka koefisien interaksinya harus signifikan pada tingkat kekeliruan 0,05 atau 0,10.

Hasil analisis regresi pada persamaan 2 menunjukkan R^2 sebesar 0,435, hal ini berarti 43,5% variasi konflik peran dapat dijelaskan oleh variasi variabel orientasi profesional, partisipasi anggaran dan moderat (interaksi keduanya). Sedangkan sisanya ($100\% - 43,5\% = 56,5\%$) dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model. Koefisien interaksi β_4 yaitu interaksi antara orientasi profesional dan partisipasi anggaran signifikan pada tingkat signifikansi p sebesar 0,002 lebih kecil dari tingkat kekeliruan 0,05. Nilai F_{hitung} sebesar 38,800 dengan tingkat signifikansi 0,00 lebih besar dari F_{tabel} 2,67. Hal ini berarti bahwa interaksi antara orientasi profesional dan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap konflik peran. Karena koefisien β_4 signifikan pada tingkat kekeliruan 0,05 dengan koefisien regresi sebesar -0,064, ini berarti bahwa partisipasi anggaran merupakan variabel moderating. Hasil analisis tersebut juga menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran, dengan kata lain, partisipasi anggaran memperlemah hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran.

Selanjutnya dari gambar 4.1, memperlihatkan sifat dan arah dari masing-masing variabel, yang dapat diartikan bahwa peningkatan partisipasi anggaran akan menyebabkan penurunan konflik peran. Sebaliknya jika partisipasi anggaran mengalami penurunan maka akan menyebabkan kenaikan konflik peran.

Hasil ini tidak mendukung hasil penelitian Comerford & Abernethy (1999) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran, dimana partisipasi anggaran akan memperkuat hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran. Namun disisi lain, mereka juga menyatakan bahwa individu yang memiliki orientasi profesional yang tinggi tidak perlu mengalami konflik peran ketika terlibat dalam penganggaran, asalkan ia komitmen pada orientasi tujuan sistem. Sedangkan hasil ini mendukung proposisi penelitian Wallace (1995) yang menyatakan bahwa komitmen yang lebih besar pada nilai manajerial tidak berarti komitmen pada nilai-nilai profesi semakin kecil, dengan demikian kedua hal tersebut tidak bersifat saling menggantikan (*zero-sum game*).

Alasan yang dapat peneliti kemukakan adalah, diindikasikan karena adanya pengaruh dari penunjang dokter sebagai profesional-manajerial (kepala unit) yang mampu mengasimilasikan tujuan profesi dan tujuan rumah sakit, menetapkan uraian kerja, aturan dan prosedur yang jelas untuk menghadapi bermacam-macam hal yang mungkin terjadi, sehingga faktor-faktor potensial yang akan menimbulkan konflik akibat adanya partisipasi dokter pada anggaran rumah sakit dapat diturunkan atau dihindari.

Pengaruh partisipasi anggaran yang memperlemah hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran, mungkin juga disebabkan karena adanya perbedaan perilaku, bentuk dan struktur organisasi serta proses penganggaran, baik untuk masing-masing unit maupun rumah sakit secara keseluruhan. Alasan lain yang juga mendukung adalah kultur organisasi di Indonesia yang lebih banyak menerima keadaan (Ikhsan, 2001).

Walaupun hasil pengujian hipotesis diatas menunjukkan bahwa interaksi orientasi profesional dan partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap konflik peran, namun hal ini tidak berarti bahwa hanya dengan berpartisipasi dalam anggaran maka konflik yang dialami profesional-manajerial dapat dihindari atau diturunkan. Dengan kata lain, partisipasi anggaran bukan merupakan satu-satunya faktor yang dapat menurunkan tingkat konflik peran.

Selain alasan yang telah dikemukakan diatas, penulis juga menduga adanya sebab-sebab lain sehingga ketika profesional terlibat dalam anggaran akan menurunkan konflik. Hal tersebut mungkin disebabkan karena para profesional-manajerial menganggap bahwa keterlibatan mereka dalam pengendalian administrasi formal seperti anggaran tidak mempengaruhi dan mempertaruhkan status dan karier profesional mereka. Sepanjang mereka dapat menjaga otonomi keprofesionalan mereka, hal tersebut tidak menjadi masalah. Belum dijadikannya anggaran sebagai alat pengendalian serta fungsi anggaran sebagai perencanaan finansial, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan memotivasi belum dilakukan secara maksimal. Selain itu, mungkin saja partisipasi yang dilakukan adalah partisipasi semu. Sebagaimana dinyatakan bahwa partisipasi semu dalam anggaran dilakukan untuk mengurangi rasa tertekan (Siegel & Marconi, 1989).

4.5 Orientasi Tujuan Sistem Mempengaruhi Hubungan Orientasi Profesional terhadap Konflik Peran

Pada hasil analisis regresi persamaan 3 (lampiran 17) menunjukkan koefisien interaksi β_5 yaitu interaksi antara orientasi profesional dengan orientasi tujuan sistem signifikan, berarti bahwa interaksi orientasi profesional dengan orientasi tujuan sistem mempengaruhi konflik peran. Nilai F sebesar 39,902 dengan signifikansi p sebesar 0,000. Karena β_5 signifikan pada α sebesar 0,05 maka orientasi tujuan sistem merupakan variabel moderating.

Koefisien regresi β_5 sebesar $-0,087$ pada tingkat signifikansi p sebesar 0,001 ($p < 0,05$) menunjukkan bahwa interaksi antara orientasi profesional dengan orientasi tujuan sistem berpengaruh negatif terhadap konflik peran. Atau dapat dikatakan bahwa orientasi tujuan sistem memperlemah hubungan antara orientasi profesional dengan orientasi tujuan sistem. Artinya, semakin tinggi tingkat orientasi tujuan sistem yang dimiliki profesional-manajerial, maka semakin rendah konflik peran. Sebaliknya, semakin rendah orientasi tujuan sistem, maka semakin tinggi konflik peran.

Hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran, diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Abernethy dan Stoelwinder (1991) dan Comerford dan Abernethy (1999) yang menyatakan bahwa orientasi tujuan sistem bisa mengurangi konflik peran yang dialami oleh dokter yang memiliki orientasi profesional yang tinggi ketika berperan manajerial.

Alasan yang dapat peneliti kemukakan dari hasil penelitian ini, selain kemampuan profesional dalam melakukan hal-hal yang dianggap relevan untuk meningkatkan keprofesionalannya, mereka juga dapat bersikap tepat dan benar sesuai dengan tujuan dan kondisi yang diinginkan rumah sakit, baik untuk unit yang menjadi tanggung jawabnya maupun untuk rumah sakit secara keseluruhan. Ketika menerima peran manajerial, saat itu pula adanya kesediaan untuk komit dengan segala konsekuensi yang ditimbulkan dari tuntutan peran yang diterima, seperti mencurahkan waktu, tenaga dan konsentrasi. Sehingga dengan adanya kesadaran terhadap aturan, norma, dan nilai-nilai manajerial rumah sakit (orientasi tujuan sistem) tidak menimbulkan kesulitan untuk memenuhi dua tuntutan peran yang harus dijalankan pada saat yang sama (*interrole conflict*). Hal ini menunjukkan bahwa komitmen yang kuat terhadap nilai manajerial tidak berarti mereka harus mengorbankan nilai-nilai profesinya.

Selain itu, adanya indikasi, dokter yang terlibat manajerial dan berpartisipasi dalam anggaran rumah sakit dengan orientasi tujuan sistem rumah sakit yang dimiliki diberi kesempatan untuk melakukan penelitian dan hal-hal yang relevan untuk menunjang peningkatan keprofesionalannya.

Alasan lain yang juga dapat penulis kemukakan bahwa, rumah sakit umum yang berfungsi melayani kepentingan umum cenderung dibangun oleh sistem nilai yang sesuai dengan sistem nilai profesi kedokteran. Hal ini mengindikasikan bahwa sistem pengendalian yang berlaku di rumah sakit tidak mengakibatkan dokter yang terlibat dalam manajerial mengalami konflik peran yang berarti. Hal ini senada dengan pernyataan Comerford dan Abernethy (1999) bahwa organisasi dapat menciptakan suatu lingkungan yang mendorong profesional untuk menerima orientasi tujuan sistem tanpa melepaskan komitmen mereka pada nilai-nilai profesional.

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

1. Orientasi profesional memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap konflik peran. Hal ini mengindikasikan bahwa profesional-manajerial (kepala Satuan Medik Fungsional) yang memiliki orientasi profesional yang tinggi intensitas mengalami konflik peran cenderung akan tinggi.
2. Partisipasi anggaran berpengaruh secara negatif terhadap hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran merupakan variabel moderating, yang memperlemah hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran. Artinya, konflik peran yang dialami oleh pimpinan Satuan Medik Fungsional (SMF) yang memiliki orientasi profesional yang tinggi dapat dikurangi dengan berpartisipasi dalam anggaran rumah sakit.
3. Orientasi tujuan sistem berpengaruh terhadap hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran. Yaitu, orientasi tujuan sistem memperlemah hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran. Artinya, jika profesional-manajerial memiliki orientasi yang tinggi terhadap tujuan sistem organisasi maka intensitas konflik peran yang dialami akan menurun. Sebaliknya, jika orientasi tujuan sistem yang dimiliki rendah maka konflik peran yang dialami akan meningkat. Hal ini menunjukkan bahwa konflik peran yang dialami oleh pimpinan SMF dengan orientasi profesional yang tinggi dapat dikurangi jika mereka juga memiliki orientasi tujuan sistem (nilai-nilai manajerial).

5.2 Saran

Beberapa saran yang penulis ajukan berkaitan dengan hasil penelitian ini adalah:

1. Kepada top manajemen rumah sakit, agar dapat lebih mengakomodir kepentingan para dokter dalam mengembangkan profesinya dan melibatkan mereka secara aktif dalam aktivitas pelaksanaan sistem pengendalian manajemen di rumah sakit, seperti terlibat dalam proyek-proyek yang dilakukan di rumah sakit, mengkomunikasikan kebijakan-kebijakan manajemen, misalnya implementasi efisiensi biaya, dan lain sebagainya. Diharapkan dengan proses sosialisasi tersebut, manajemen dapat menyampaikan kepada anggota organisasi tentang perilaku yang diharapkan (*expected behavior*) dari mereka dan para profesional juga merasa bagian dari organisasi sehingga bersedia bekerja sama dalam pencapaian tujuan organisasi.
2. Bagi para akuntan, yang merupakan pihak yang diserahi tanggung jawab atas penyusunan dan pelaksanaan sistem pengendalian administrasi formal organisasi, hasil penelitian ini bisa dipakai sebagai salah satu pedoman untuk menentukan kondisi seperti apa model pengendalian administrasi akan efektif. Karena pelaksanaan aktivitas inti (*core activities*) di rumah sakit yang melibatkan banyak tenaga kerja profesional (dokter), maka akuntan sebaiknya mempertimbangkan alternatif pengendalian yang lebih sesuai dengan desain dari nilai-nilai dan norma profesi kedokteran.
3. Bagi peneliti selanjutnya, perlu dilakukan penelitian lanjutan terhadap faktor-faktor atau variabel-variabel yang lebih relevan dan berpengaruh terhadap konflik peran profesional-manajerial. Penelitian mendatang perlu mengidentifikasi variabel moderating lain untuk mengetahui bagaimana pengaruhnya pada hubungan orientasi profesional dengan konflik peran, misalnya keadilan, seperti yang diusulkan Comerford & Abernethy (1999), penggunaan anggaran sebagai evaluasi kinerja dan prosedur operasi standar (oleh Hidayati, 2000), budaya organisasi, dan lain sebagainya. Terdapat penggunaan yang terbatas dari pengukuran instrumen orientasi profesional dan orientasi tujuan sistem, sehingga perlu dilakukan pengembangan lebih lanjut dari instrumen-instrumen tersebut dalam penelitian-penelitian mendatang. Selain itu, karena pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini diadopsi dari pengukuran yang dikembangkan dalam budaya dan bahasa yang berbeda dari aslinya, sehingga kemungkinan adanya kelemahan dalam menerjemahkan dan menafsirkan instrumen dari yang dimaksudkan oleh Abernethy dan Comerford (1999), sehingga perlu dilakukan pengujian dan penyesuaian lebih lanjut mengenai *content validity* nya.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, M.A & Stoelwinder, J.U. 1995. "The Role of Professional Control in the Management of Complex Organization". *Accounting, Organization and Society*. Vol. 20 No.1. pp. 1-16.
- Abernethy, M.A & Stoelwinder, J.U. 1990. "The Relationship between Organisation Structure and Management Control in Hospitals : An Elaboration and Test of Mintzberg's Professional Bureaucracy Model". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol.3. pg. 18-33
- Alisjahbana, S.T. 1986. *Antropologi Baru*. PT. Dian Rakyat. Jakarta
- Anthony, R.N. dan V. Govindarajan. 2005. *Management Control System*. Edisi 11, Salemba Empat. Jakarta
- Aranya, N & Ferris, K. 1984. "A Reexamination of Accountants Organizational Profesional Conflict". *The Accounting Review*, pp. 1 – 15.
- Ataina Hidayati. 2001. "Pengaruh Aspek-Aspek Penganggaran Terhadap Konflik Peran, Studi Empiris Pada Perguruan Tinggi". *Simposium Nasional Akuntansi IV*. hal. 561-578. Bandung.
- Atkinson., Anthony A., Rajiv D. Baker., Robert S. Kaplan., and S. Mark Young. 1997. *Management Accounting*. Second edition. Englewood Cliffs. New Jersey : Prentice Hall Inc.
- Belianus Patria, L dan Arifin, S. 2004. "Pengaruh Orientasi Profesional Terhadap Konflik Peran Dengan Variabel Moderating Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Orientasi Tujuan Sistem (Studi Empiris Pada Perguruan Tinggi di Indonesia)". *Simposium Nasional Akuntansi VII*. hal 668. Denpasar Bali.
- Blocher, Chen, & Lin. 2000. *Manajemen Biaya*, diterjemahkan oleh: Dra. A. Susty Ambarriani, M.Si., Akt. Salemba Empat. Jakarta.

- Brownell and McInnes. 1986. "Budgetary Partisipation, Motivation, and Managerial Performance". *The Accounting Review*. 511 – 526.
- Chong, V.K and K.M. Chong. 2002. "Budget Goal Commitment and Informational Effect of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach". *Behavioral Research in Accounting*. Vol.14.
- Collins, F. et al., 1995, "The Relationship Between Budgetary Management Style and Organizational Commitment in a Not-for-Profit Organization", *Behavioral Research in Accounting*.
- Comerford, S.E & Abernethy, MA.1999. "Budgeting and Management of Role Conflict in Hospital". *Behavioral Research in Accounting*. pp.94-110.
- Dunk, Alan S. 1993. "The Effects of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack". *Accounting Review*. Vol.68.
- Govindarajan, V. and Fisher., J. 1990. Strategy, Control Systems, and Resource Sharing Effects on Business-units Performance, *Academy of Management Journal*. pp. 259-285.
- Gregson T., Wendell. J., & Auno. J., 1994. "Role Ambiquity, Role Conflict and Perceived Environmental, Uncertainty: Are The Scales Measuring Separate Construct for Accountant?". *Behavioral Research in Accounting*. pp. 144-159.
- Gujarati , Damodar N, 2003. *Basic Econometrics*. New York: McGraw-Hill.
- Hansen, D.R. & Mowen, M.M. 2004. *Management Accounting*, Edisi 7. Salemba Empat. Jakarta.
- Hornngren, et. al. 2000. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall.
- Imam Ghozali. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Kennis, Izzetin.1979. "Effect of Budgetary Goal Characteristic on Manajerial Attitudes and Performance". *The Accounting Review*. Vol.4: 707 – 720.
- Kren, Leslie. 2003. "Effect of Uncertainty, Participation, and Control System Monitoring on The Propensity to Create Budget Slack and Actual Budget Slack Created". *Advanced in Management Accounting*. Vol. 11.
- Luthans, F. 1985. *Organizational Behavior*. McGraw-Hill Book Company. New York.
- Masri Singarimbun & Sofyan Effendi .1995. *Metode Penelitian Survey*. Edisi Kedelapan.LP3ES. Jakarta.
- Merchant, K.A. 1981. "The design of The Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review* . 4: 813 – 829.
- Milani, Ken. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study". *The Accounting Review*. pp 274-284.
- Mudrajad Kuncoro. 2003. *Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi; Bagaimana Meneliti dan Menulis Tesis?*. Erlangga. Jakarta.
- Murray, D.1990. "The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavioral Research In Accounting*. 2: 105 – 123.
- Nouri, H dan Parker, R.J. 1996. 'The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack". *Behavioral Research In Accounting* .8: 74 – 80.

- Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. BPFE. Yogyakarta.
- Puspa dan Bambang Riyanto.1999. “Tipe Lingkungan Pengendalian Organisasi, Orientasi Profesional, Konflik Peran, Kepuasan Kerja dan Kinerja: Suatu Penelitian Empiris”. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol.2. No.1. hal. 117 – 135.
- Rizzo, J.A., House R.J., and Lirtzman, S.I. 1970. “Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations”, *Administrative Science Quarterly*. pp 150-163
- Samsi Jacobalis. 2000. *Rumah Sakit Indonesia dalam Dinamika Sejarah, Transformasi, Globalisasi dan Krisis nasional*. Yayasan Penerbitan IDI.
- Sekaran, Uma. 2003. *Research Methods For Business; A Skill-Building Approach*. Fourth Edition. John Wiley & Sons, Inc.
- Siegel, G, & Marconi, H.R.1989. *Behavioral Accounting*, Cincinnati, Ohio, South Western Publishing Co.
- Siegel, Sidney.1997. *Statistik Non Parametrik untuk Ilmu-ilmu Sosial*. Terjemahan Zanzawi Suyuti dan Landung Simatupang. Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.
- Singgih Santoso.2000. *Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik*. Elex Media Komputindo. Jakarta.
- Sorensen, J.E, and T.L. Sorensen. March, 1974. “The Conflict of Profesional in Bureaucratic Organizations”, *Administrative Science Quarterly*, 61 – 68.
- Tosi, H.L., Rizzo, J.R. & Carrol, S.J. 1990. *Managing Organizational Behavior*. 2nd Edition. Harper Collins Publisher. New York.
- Wallace, J.E. 1995. “Organizational and Profesional Commitment in Profesional and Non Profesional Organizations”. *Administrative Science Quarterly*, vol.40, 228 – 255.
- Wentzel, Kristin.2002. “The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Manager’s Performance”. *Behavioral Research in Accounting*. Vol.14.