

**PERAN ORIENTASI NILAI MANAJER PADA INOVASI SEBAGAI VARIABEL
MODERATING TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI
PENGANGGARAN, STRUKTUR DESENTRALISASI DENGAN KOMITMEN
ORGANISASI PADA UNIT BISNIS PERUSAHAAN
INDUSTRI PENGOLAHAN KAYU DI KALIMANTAN SELATAN**

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi



Diajukan oleh :

Nama : H a m d a n i

NIM : C4C001281

kepada

**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
TAHUN 2004**



PERNYATAAN

Saya yang bertanda-tangan di bawah ini menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya saya sendiri, tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu perguruan tinggi atau karya yang pernah ditulis/diterbitkan orang lain kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam Daftar Pustaka. Karya ini adalah milik saya dan pertanggungjawaban sepenuhnya berada pada saya.

Semarang, 13 April 2004

Hamdani

Tesis Berjudul

**PERAN ORIENTASI NILAI MANAJER PADA INOVASI SEBAGAI VARIABEL
MODERATING TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI
PENGANGGARAN, STRUKTUR DESENTRALISASI DENGAN KOMITMEN
ORGANISASI PADA UNIT BISNIS PERUSAHAAN
INDUSTRI PENGOLAHAN KAYU DI KALIMANTAN SELATAN**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh

H a m d a n i

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 13 April 2004
Dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Susunan Tim Penguji

Dosen Pembimbing I

DR. H. Imam Ghozali, M.Com

Dosen Pembimbing II

Drs. Didik Ardiyanto, MSi

Anggota Tim Penguji

Drs. H. Mochamad Nasir, MSi, Akt

DR. H. Arifin Sabeni, M.Com (Hons), Akt

Drs. H. Abdul Rachman, MSi, Akt

Semarang, 13 April, 2004

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Sains Akuntansi

Ketua Program,



Drs. H. Mochamad Nasir, MSi, Akt

ABSTRACT

The objective of this study is to examine the role of manager's value orientation towards innovation as moderating variable in the relationship between budgetary participation, decentralized structure and multi-dimensions of organizational commitment consisting of affective, continuance and normative commitment. Top managers from wood-processing business units in South Kalimantan were included in the study.

The study was conducted by allocating 200 questionnaires to the respondents. Returned questionnaires and can be processed to the further analysis were 50 questionnaires. Residual analysis was used to examine the hypotheses. Residual analysis was used to overcome the multicollinearity problem in the statistical tests.

The results of this study show that manager's value orientation towards innovation moderates the relationship between budgetary participation, decentralized structure and all of dimensions of organizational commitment. Based on the results, business strategy that was applied by the organization depend on innovativeness, creativity and budgetary participation and decentralized structure as two factors that increase the manager's organizational commitment including the affective, continuance and normative commitment.

Keywords: budgetary participation, decentralized structure, manager's value orientation towards innovation, multi-dimensions of organizational commitment, residual analysis.

ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk menguji peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi dengan multi-dimensi komitmen organisasi yang meliputi affective, continuance dan normative commitment. Responden yang menjadi sampel penelitian ini adalah top manajer unit bisnis perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan.

Penelitian dilakukan dengan menyebarkan 200 kuesioner kepada responden. Kuesioner yang kembali dan dapat diproses sebagai data penelitian adalah 50 kuesioner. Teknik yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah analisis residual. Analisis residual digunakan untuk mengatasi adanya multikolinearitas dalam pengujian statistik.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa orientasi nilai manajer pada inovasi memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi dengan ketiga dimensi komitmen organisasi. Berdasarkan hasil ini, maka dapat dikatakan bahwa strategi bisnis yang diterapkan oleh suatu organisasi, tergantung pada inovasi, kreativitas, serta partisipasi penganggaran dan struktur desentralisasi sebagai dua faktor yang meningkatkan komitmen organisasi manajer.

Kata-kata kunci : partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi, orientasi nilai manajer pada inovasi, multi-dimensi komitmen organisasi, analisis residual.

KATA PENGANTAR



Assalamu 'alaikum Wr. Wb.

Alhamdulillah, puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah-NYA, sehingga tesis ini yang merupakan salah satu persyaratan untuk memperoleh derajat S-2 pada Program Studi Magister Sains Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro dapat diselesaikan dengan baik. Penulis telah berusaha semaksimal mungkin untuk menghasilkan tesis yang baik, oleh sebab itu segala kekurangan yang ada dalam penulisan tesis ini adalah karena masih terbatasnya pengetahuan dan pengalaman penulis.

Penulis menyadari bahwa tesis ini dapat diselesaikan karena adanya bantuan moril dan materiil dari berbagai pihak. Oleh sebab itu, melalui kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terima kasih yang tulus kepada :

1. Bapak DR. H. Imam Ghozali, M.Com selaku pembimbing utama dan Bapak Drs. Didik Ardiyanto, MSi selaku pembimbing anggota.
2. Bapak Drs. H. Mochamad Nasir, MSi, Akt selaku Ketua Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.
3. Dewan Penguji yang terdiri dari : Drs. H. Mochamad Nasir, MSi, Akt , DR. H. Arifin Sabeni, M. Com (Hons), Akt dan Drs. H. Abdul Rachman, MSi, Akt.
4. Bapak DR. Jaka Isgiyarta, MSi, Akt selaku Deputy Direktur Bidang Akademik dan Bapak Drs. Daljono, MSi, Akt selaku Deputy Direktur Bidang Keuangan.
5. Bapak/ibu dosen dan staf administrasi Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.
6. Bapak Rektor dan Bapak Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Lambung Mangkurat Banjarmasin yang telah memberikan ijin belajar dan kesempatan studi S2.
7. Direktur dan staf SPMU Universitas Lambung Mangkurat Banjarmasin
8. Staf pengajar dan staf administrasi Fakultas Ekonomi Universitas Lambung Mangkurat.
9. Ibunda Hj. Basriah dan mertua Hj. Norsehan, saudara-saudara serta istri dan anakku : Masrati dan Najmi Soraya yang telah memberikan doa dan dorongan secara terus-menerus untuk penyelesaian studi.

10. Rekan-rekan angkatan V, VI dan VII kelas pagi serta saudara-saudara seperjuangan dari Banjarmasin yang sama-sama kuliah S-2 pada Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.

11. Pihak-pihak lainnya yang tidak dapat penulis sebutkan di sini.

Semoga Allah SWT melimpahkan rahmat dan hidayah-NYA kepada kita semua.

Akhir kata, penulis mohon maaf terhadap segala kekurangan dalam penulisan tesis ini. Mudah-mudahan tesis ini memberikan manfaat terutama kepada penulis dan juga kepada peneliti ataupun pihak lainnya yang berkeinginan untuk menguji kembali hasil penelitian ini.

Semarang, Maret 2004

Penulis

DAFTAR ISI

	<i>Halaman</i>
HALAMAN JUDUL	i
SURAT PERNYATAAN KEASLIAN TESIS	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
ABSTRACT	iv
ABSTRAKSI	v
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xii
1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Rumusan Masalah	7
1.3 Tujuan Penelitian	8
1.4 Manfaat Penelitian	9
II. TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	10
2.1. Telaah Teoritis	10
2.1.1. Partisipasi Penganggaran	10
2.1.2. Struktur Desentralisasi	13
2.1.3. Komitmen Organisasi	14
2.1.4. Partisipasi Penganggaran, Struktur Desentralisasi, dan Komitmen Organisasi	15
2.1.5. Pendekatan Kontinjensi	16
2.1.6. Orientasi Nilai Manajer pada Inovasi	19
2.2. Penelitian Terdahulu	20
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis	22
2.4. Rumusan Hipotesis	25

III. METODE PENELITIAN.....	27
3.1. Jenis dan Sumber Data	27
3.2. Populasi dan Metode Pemilihan Sampel	27
3.3. Metode Pengumpulan Data	29
3.4. Operasionalisasi Variabel	29
3.4.1. Partisipasi Penganggaran	29
3.4.2. Struktur Desentralisasi	30
3.4.3. Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi	30
3.4.4. Komitmen Organisasi	31
3.5. Analisis Data	31
3.5.1. Statistik Deskriptif	31
3.5.2. Uji Kualitas Data	32
3.5.3. Uji Non-Response Bias	32
3.5.4. Uji Asumsi Klasik	33
3.5.5. Uji Hipotesis	34
IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	36
4.1. Statistik Deskriptif	36
4.2. Uji Non Response Bias	40
4.3. Uji Kualitas Data	41
4.3.1. Uji Reliabilitas	42
4.3.2. Uji Validitas	42
4.4. Uji Asumsi Klasik	46
4.4.1. Uji Autokorelasi	46
4.4.2. Uji Heteroskedastisitas	47
4.5. Uji Hipotesis	48
4.5.1. Uji Hipotesis Satu	49
4.5.2. Uji Hipotesis Dua	52

V. KESIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN DAN SARAN.....	56
5.1. Kesimpulan	56
5.2. Implikasi	57
5.3. Keterbatasan	58
5.4. Saran	58
DAFTAR PUSTAKA.....	60
DAFTAR LAMPIRAN	
DAFTAR RIWAYAT HIDUP PENULIS	

DAFTAR GAMBAR

Halaman

Gambar 2.1. Kerangka Pemikiran Teoritis : Peran Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi Sebagai Variabel Moderating Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran, Struktur Desentralisasi Dengan Tiga Dimensi Komitmen Organisasi	25
Gambar 3.1. Persamaan Regresi untuk Analisis Residual.....	35

DAFTAR TABEL

Halaman

Tabel 2.1.	Rangkuman Hasil Penelitian Terdahulu mengenai Peran Orientasi Nilai Manajer pada Inovasi sebagai Variabel Moderating terhadap Hubungan antara Partisipasi Penganggaran, Struktur Desentralisasi dengan Komitmen Organisasi	21
Tabel 4.1.	Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner.....	37
Tabel 4.2.	Deskriptif Responden (Dalam Tahun).....	38
Tabel 4.3.	Deskriptif Variabel Penelitian	38
Tabel 4.4.	Uji Non-Response Bias.....	41
Tabel 4.5.	Hasil Uji Reliabilitas.....	42
Tabel 4.6.	Hasil Uji Validitas Partisipasi Penganggaran.....	43
Tabel 4.7.	Hasil Uji Validitas Struktur Desentralisasi.....	44
Tabel 4.8.	Hasil Uji Validitas Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi.....	44
Tabel 4.9.	Hasil Uji Validitas Komitmen Organisasi.....	45
Tabel 4.10.	Hasil Uji Autokorelasi.....	46
Tabel 4.11.	Hasil Uji Heteroskedastisitas.....	47
Tabel 4.12.	Hasil Uji Hipotesis Satu : Peran Orientasi Nilai Manajer pada Inovasi sebagai Variabel Moderating terhadap Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dengan Tiga Dimensi Komitmen Organisasi.....	50
Tabel 4.13.	Hasil Uji Hipotesis Dua : Peran Orientasi Nilai Manajer pada Inovasi sebagai Variabel Moderating terhadap Hubungan antara Struktur Desentralisasi dengan Tiga Dimensi Komitmen Organisasi.....	53

DAFTAR LAMPIRAN

<i>Lampiran</i>	<i>Halaman</i>
A. Kuesioner Penelitian.....	65
B Statistik Deskriptif.....	71
B.1. Deskriptif Responden.....	71
B.2. Deskriptif Variabel Penelitian.....	71
C. T-Test	72
D. Hasil Uji Reliabilitas.....	73
D.1. Partisipasi Penganggaran.....	73
D.2. Struktur Desentralisasi.....	74
D.3. Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi.....	75
D.4. Komitmen Organisasi.....	76
E. Hasil Uji Validitas.....	77
E.1. Factor Analysis.....	77
E.1.1. Partisipasi Penganggaran.....	77
E.1.2. Struktur Desentralisasi.....	78
E.1.3. Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi.....	79
E.1.4. Komitmen Organisasi.....	81
E.2. Pearson Correlation.....	84
E.2.1. Partisipasi Penganggaran.....	84
E.2.2. Struktur Desentralisasi.....	85
E.2.3. Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi.....	86
E.2.4. Komitmen Organisasi.....	87
F. Hasil Uji Asumsi Klasik.....	91
F.1. Uji Autokorelasi.....	91
F.1.1. Uji Autokorelasi Partisipasi Penganggaran – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Komitmen Organisasi.....	91
F.1.2. Uji Autokorelasi Struktur Desentralisasi – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Komitmen Organisasi.....	91
F.2. Uji Heteroskedastisitas.....	91
F.2.1. Uji Heteroskedastisitas Partisipasi Penganggaran – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Komitmen Organisasi.....	91

F.2.2. Uji Heteroskedastisitas Struktur Desentralisasi – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Komitmen Organisasi.....	92
G. Hasil Uji Hipotesis.....	93
G.1. Hasil Uji Hipotesis Satu.....	93
G.1.1. Partisipasi Penganggaran – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Affective Commitment.....	93
G.1.2. Partisipasi Penganggaran – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Continuance Commitment.....	93
G.1.3. Partisipasi Penganggaran – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Normative Commitment.....	94
G.2. Hasil Uji Hipotesis Dua.....	95
G.2.1. Struktur Desentralisasi – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Affective Commitment.....	95
G.2.2. Struktur Desentralisasi – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Continuance Commitment.....	96
G.2.3. Struktur Desentralisasi – Orientasi Nilai Manajer Pada Inovasi – Normative Commitment.....	96

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Setiap perusahaan tentunya menerapkan strategi yang berbeda-beda dalam menghadapi persaingan pasar yang semakin kompetitif. Salah satu strategi yang dapat ditempuh oleh suatu organisasi (perusahaan) adalah dengan menciptakan peluang pasar melalui strategi bisnis yang mengadopsi ide-ide dan produk-produk yang inovatif (Subramaniam dan Mia, 2000).

Untuk memastikan bahwa organisasi melaksanakan strategi-strateginya, maka diperlukan serangkaian langkah pengendalian oleh manajemen. Ditinjau dari perspektif akuntansi, langkah pengendalian tersebut merupakan aspek yang cukup penting dalam struktur dan proses organisasi. Anthony dkk (1990) menyatakan bahwa langkah pengendalian manajemen terutama adalah proses memotivasi dan memberi semangat kepada para anggota organisasi untuk melaksanakan kegiatan organisasi dan selanjutnya mencapai tujuan organisasi. Pengendalian manajemen adalah proses untuk para manajer, dimana mereka menggunakannya dalam interaksi dengan manajer lain dan para bawahan.

Dua bentuk pengendalian manajemen yang umum digunakan untuk memotivasi dan menilai kinerja manajer adalah partisipasi penganggaran (*budgetary participation*) dan struktur desentralisasi (*decentralized structure*). Pemilihan bentuk partisipasi penganggaran dan struktur desentralisasi dalam penelitian ini sesuai dengan pertimbangan yang diberikan oleh Subramaniam dan Mia (2000), yaitu : *pertama*, kedua bentuk pengendalian manajemen tersebut digunakan, namun berbeda antara satu perusahaan dengan perusahaan yang lain dan *kedua*, penelitian terdahulu juga mengindikasikan bahwa tidak seluruh manajer merasa

nyaman dengan tingkat partisipasi penganggaran dan struktur desentralisasi yang sama. Ketidak-cocokan bentuk-bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran dan struktur desentralisasi) dapat menyebabkan komitmen organisasi yang rendah dan selanjutnya akan berimplikasi terhadap kinerja manajer dan organisasi secara keseluruhan.

Banyak penelitian bidang akuntansi manajemen yang menaruh perhatian pada masalah partisipasi dalam proses perancangan anggaran (Brownell, 1981) karena anggaran partisipatif dinilai mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975 ; Murray, 1990 ; Supomo, 1998). Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran, Argyris (1952) menyarankan perlunya melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah dalam proses perancangan anggaran.

Anggaran adalah elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian dalam suatu organisasi sehingga manajer dapat melaksanakan segala kegiatan organisasi secara efektif dan efisien (Schiff dan Lewin, 1970; Cherrington dan Cherrington, 1973). Tingkatan pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan individu dalam proses perancangan/penyusunan anggaran diartikan sebagai Partisipasi Penganggaran (Milani, 1975). Tingkatan pengaruh dari partisipasi inilah yang merupakan faktor utama dalam penelitian Milani (1975) untuk membedakan antara anggaran partisipatif dengan non partisipatif.

Untuk meningkatkan keefektifan anggaran partisipatif dalam menghadapi tingginya ketidakpastian lingkungan, maka struktur organisasi yang lebih sesuai untuk diterapkan adalah struktur desentralisasi. Hal ini karena para manajer organisasi dengan struktur desentralisasi mempunyai pengaruh yang lebih besar termasuk dalam penyusunan anggaran dan lebih nyaman melaksanakan kegiatan yang berkaitan dengan anggaran (Supomo, 1998).

Struktur desentralisasi merupakan tingkat otonomi yang mana manajer berada dalam proses pengambilan keputusan (Gordon & Narayanan, 1984) berkaitan dengan kegiatan penganggaran dalam suatu organisasi.

Beberapa penelitian yang menguji hubungan langsung antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dengan komitmen organisasi menunjukkan hasil yang signifikan namun cenderung berbeda satu sama lain dengan variasi cukup kuat sehingga hubungan menjadi tidak jelas. Beberapa hasil penelitian tersebut antara lain dapat diuraikan berikut ini (tanda positif atau negatif menunjukkan arah korelasi/hubungan).

Penelitian yang menguji hubungan langsung antara partisipasi penganggaran dengan komitmen organisasi melaporkan hasil yang saling berbeda mulai dari 0.25 sampai dengan 0.60 (Meyer dan Allen, 1988 ; Barling *et al.*, 1990). Hasil-hasil penelitian tersebut mengindikasikan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran maka semakin tinggi komitmen organisasi dan sebaliknya, semakin rendah partisipasi penganggaran maka semakin rendah komitmen organisasi.

Penelitian lainnya yang menguji hubungan langsung antara struktur desentralisasi dengan komitmen organisasi melaporkan hubungan hanya sebesar - 0.14 antara struktur sentralisasi yang tinggi (struktur desentralisasi yang rendah) dengan komitmen organisasi (Mathieu dan Hamel, 1989), sedangkan penelitian Brooke *et al.*, (1988) melaporkan hubungan hampir sebesar - 0.40. Hasil-hasil penelitian tersebut mengindikasikan bahwa semakin tinggi wewenang pengambilan keputusan oleh manajemen/manajer puncak (semakin tinggi tingkat struktur sentralisasi atau semakin rendah tingkat struktur desentralisasi) maka semakin rendah komitmen organisasi manajer-manajer pada level yang

lebih rendah dan sebaliknya, semakin rendah wewenang pengambilan keputusan oleh manajemen/manajer puncak (semakin rendah tingkat struktur sentralisasi atau semakin tinggi tingkat struktur desentralisasi) maka semakin tinggi komitmen organisasi manajer-manajer pada level yang lebih rendah.

Subramaniam dan Mia (2000) menyatakan bahwa perbedaan beberapa hasil penelitian yang menguji secara langsung dimuka disebabkan adanya peran moderating dari variabel lain terhadap hubungan langsung tersebut, diantaranya managers' value orientation towards innovation (orientasi nilai manajer pada inovasi). Orientasi nilai manajer pada inovasi merefleksikan kepercayaan manajer untuk mengambil pendekatan kreatif dan inovatif dalam bekerja (O'Reilly *et. al.*, 1991). Organisasi yang mendorong strategi bisnis yang inovatif dan kreatif cenderung memiliki orientasi nilai pada inovasi yang tinggi bagi manajernya (Russel dan Russel, 1992).

Pernyataan Subramaniam dan Mia (2000) mengenai peran moderating dari orientasi nilai manajer pada inovasi didasarkan pada pendekatan kontinjensi dan hasil penelitian mereka yang mengindikasikan bahwa orientasi nilai manajer pada inovasi mempunyai peran moderating yang signifikan ($P < 0.001$) terhadap hubungan antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dengan komitmen organisasi. Hubungan adalah positif dan lebih kuat untuk manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi daripada manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah. Dengan demikian, orientasi nilai manajer pada inovasi merupakan faktor penting dalam menentukan tingkat dapat diterimanya partisipasi penganggaran dan struktur desentralisasi oleh manajer dalam meningkatkan komitmen organisasinya. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan hasil penelitian O'Connor (1995).

O'Connor (1995) melakukan penelitian untuk menguji peran moderating dari nilai yang berhubungan dengan pekerjaan individu manajer terhadap kekuatan hubungan antara bentuk-bentuk pengendalian manajemen dengan hasil yang berhubungan dengan pekerjaan manajer. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa kecocokan antara orientasi nilai manajer pada tingkat kekuasaan dan partisipasinya dalam penyusunan anggaran serta proses evaluasi kinerja, menyebabkan rendahnya peran mendua dan hubungan yang lebih menguntungkan antara superior dan subordinate. Dengan demikian, hasil-hasil penelitian sebagaimana telah dikemukakan mendukung pernyataan bahwa berdasarkan pendekatan kontinjensi, kecocokan antara orientasi nilai manajer pada pekerjaannya dengan bentuk pengendalian manajemen merupakan determinan penting dari hasil yang berhubungan dengan pekerjaan manajerial (Otley dan Wilkinson, 1988 ; O'Connor, 1995).

Penelitian yang dilakukan merupakan penelitian ulang (replikasi) dari hasil penelitian Subramaniam dan Mia (2000). Penelitian ini termotivasi untuk dilaksanakan dalam rangka menguji kembali peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang berbeda serta metode pengujian hipotesis dan instrumen komitmen organisasi yang berbeda. Subramaniam dan Mia (2000) menyatakan bahwa manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi menghadapi kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, sehingga manajer akan lebih termotivasi dengan struktur desentralisasi atau partisipasi penganggaran, sebaliknya manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah cenderung menghadapi kondisi ketidakpastian yang rendah dan proses penyusunan anggaran telah diformalisasikan sehingga kebutuhan terhadap struktur desentralisasi atau partisipasi penganggaran lebih rendah dibandingkan manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi.

Berkaitan dengan pernyataan Subramaniam dan Mia (2000) dimuka, maka penelitian ini dilakukan pada perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan. Pemilihan industri pengolahan kayu didasarkan pada pertimbangan bahwa industri tersebut cenderung menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi antara lain berkaitan dengan ketersediaan dan transportasi bahan baku (kayu), kondisi alam (cuaca) serta peraturan pemerintah daerah (otonomi daerah). Sedangkan pertimbangan untuk memilih lokasi penelitian di Kalimantan Selatan adalah karena sebagian besar perusahaan industri yang ada di Kalimantan Selatan merupakan industri pengolahan kayu (Biro Pusat Statistik, 2001).

Sebagaimana telah dikemukakan, penelitian ini menggunakan metode pengujian hipotesis dan instrumen komitmen organisasi yang berbeda dengan penelitian Subramaniam dan Mia (2000). Penelitian Subramaniam dan Mia (2000) menggunakan uji interaksi (Moderated Regression Analysis/MRA) untuk menguji hipotesis dan instrumen komitmen organisasi yang uni-dimensi untuk mengukur tingkat komitmen organisasi. Sedangkan penelitian ini menggunakan analisis residual untuk menguji hipotesis dan instrumen komitmen organisasi yang multi-dimensi untuk mengukur tingkat komitmen organisasi.

Pengujian variabel moderating dengan uji interaksi maupun uji selisih nilai absolut mempunyai kecenderungan akan terjadi multikolinieritas yang tinggi antar variabel independen dan hal ini akan menyalahi asumsi klasik dalam regresi Ordinary Least Square (OLS). Untuk mengatasi multikolinieritas ini maka dikembangkan metode lain yang disebut uji residual (Ghozali, 2002). Penggunaan uji/analisis residual dalam penelitian ini mengacu kepada penelitian-penelitian sebelumnya (Dewar dan Werbel, 1979 ; Drazin dan Van de Ven, 1985 ; Duncan dan Moores, 1989 ; Riyanto, 1999, 2001) dalam rangka memperoleh kesimpulan hasil penelitian yang lebih tepat atau mengurangi bias.

Pertimbangan untuk menggunakan instrumen komitmen organisasi yang multi-dimensi adalah bahwa penggunaan pendekatan multi-dimensi dalam mengukur tingkat komitmen organisasi memberikan pemahaman yang lebih akurat tentang keterlibatan individu dalam organisasinya (Meyer, *et. al.*, 1993; Ketchand dan Strawser, 1998). Multi dimensi yang dimaksudkan dalam penelitian adalah berdasarkan pengembangan dari Meyer, *et. al.*, (1993) yaitu affective, continuance dan normative commitment.

1.2. Rumusan Masalah

Secara umum, penelitian ini ingin menguji kembali pernyataan yang didasarkan pada pendekatan kontinjensi yaitu kecocokan antara orientasi nilai manajer pada pekerjaannya dengan bentuk pengendalian manajemen merupakan determinan penting dari hasil yang berhubungan dengan pekerjaan manajerial (Otley dan Wilkinson, 1988 ; O'Connor, 1995). Untuk menguji pernyataan tersebut, penelitian ini juga menguji peran moderating dari orientasi nilai manajer pada inovasi terhadap hubungan antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dengan komitmen organisasi sebagaimana dilakukan oleh Subramaniam dan Mia (2000), namun penelitian ini menggunakan analisis residual dan komitmen organisasi yang tiga dimensi dari Meyer, *et. al.*, (1993).

Pada latar belakang masalah telah dikemukakan bahwa meskipun perusahaan industri pengolahan kayu cukup dominan di Kalimantan Selatan, namun dalam kenyataannya menghadapi kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi berkaitan dengan ketersediaan dan transportasi bahan baku, kondisi alam (cuaca) dan peraturan pemerintah daerah. Otley (1980) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan adalah kondisi lingkungan eksternal yang dapat mempengaruhi operasionalisasi perusahaan, menjadikan

perusahaan sulit untuk melakukan prediksi (Gul dan Chia, 1994) dan pengendalian manajemen juga lebih sulit (Duncan, 1972).

Berdasarkan uraian di muka, maka secara spesifik penelitian ini ingin menguji apakah dengan kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi pada perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan, orientasi nilai manajer pada inovasi akan berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dengan tiga dimensi komitmen organisasi. Dengan demikian, permasalahan dalam penelitian ini dapat dirumuskan ke dalam beberapa pertanyaan masalah, sebagai berikut :

1. Apakah orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan tiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment ?
2. Apakah orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara struktur desentralisasi dengan tiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment ?

1.3. Tujuan Penelitian

Sesuai rumusan masalah, penelitian ini mempunyai tujuan sebagai berikut :

1. Menguji secara empiris peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan tiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment.
2. Menguji secara empiris peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara struktur desentralisasi dengan tiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment.

1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat kepada para akademisi atau peneliti sebagai bahan pertimbangan untuk penelitian-penelitian selanjutnya. Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan manfaat terutama kepada perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan dalam rangka merespon tingginya kondisi ketidakpastian lingkungan dan persaingan bisnis yang semakin kompetitif yaitu dengan menerapkan partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi untuk meningkatkan komitmen organisasi (*affective, continuance dan normative commitment*) bagi manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi.

BAB II

TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Bab ini membahas telaah teoritis, hasil-hasil penelitian terdahulu, kerangka pemikiran teoritis dan rumusan hipotesis. Pembahasan diawali dengan telaah teoritis dan hasil-hasil penelitian terdahulu yang relevan dengan pengujian mengenai “peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi dengan komitmen organisasi”. Pembahasan tersebut selanjutnya menjadi landasan teoritis untuk penyusunan kerangka pemikiran teoritis dan hipotesis penelitian.

2.1. Telaah Teoritis

2.1.1. *Partisipasi penganggaran*

Anggaran adalah elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian dalam suatu organisasi sehingga manajer dapat melaksanakan segala kegiatan organisasi secara efektif dan efisien (Schiff dan Lewin, 1970; Cherrington dan Cherrington, 1973). Sebagai alat perencanaan, anggaran berisi rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran yang lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun (Mulyadi, 1993). Sedangkan sebagai alat pengendalian, anggaran mencakup pengarahan atau pengaturan orang-orang dalam organisasi (Hanson, 1966).

Proses perancangan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks karena dapat menimbulkan kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku. Dampak disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya

anggaran sebagai alat perencanaan dan pengendalian yang baik dalam memotivasi para anggota organisasi. Berkaitan dengan hal tersebut, Hofstede (1967) menyatakan bahwa sasaran anggaran yang lebih ketat menimbulkan motivasi yang lebih tinggi, namun jika melewati batas limitnya maka pengetatan sasaran anggaran justru akan mengurangi motivasi.

Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran sebagaimana dikemukakan, Argyris (1952) menyarankan perlunya melibatkan manajemen level yang lebih rendah dalam proses perancangan anggaran. Argyris lebih lanjut menyatakan bahwa bawahan harus diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam berbagai keputusan yang dibuat organisasi, dimana keputusan tersebut berpengaruh secara langsung atau tidak langsung pada mereka (bawahan). Adanya perhatian terhadap aspirasi bawahan akan lebih memungkinkan bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang dapat mereka capai (Brownell dan McInnes, 1986 ; Dunk, 1990). Partisipasi bawahan dalam perancangan anggaran akan meningkatkan motivasi mereka dalam mencapai tujuan dan target yang telah ditetapkan dalam anggaran (Becker dan Green, 1962).

Partisipasi pada dasarnya merupakan proses organisasional, dimana para anggota organisasi terlibat dan mempunyai pengaruh dalam pembuatan keputusan yang berkaitan dengan mereka. Tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan individu dalam proses perancangan anggaran disebut partisipasi penganggaran (Milani, 1975). Milani (1975) selanjutnya mengemukakan bahwa tingkatan pengaruh dari partisipasi inilah yang merupakan faktor utama untuk membedakan antara anggaran partisipatif dengan non partisipatif. Anggaran partisipatif adalah anggaran yang disusun/dirancang secara partisipatif atau melibatkan para anggota organisasi.

Dengan menyusun anggaran secara partisipatif, diharapkan kinerja para manajer akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika 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 merasa ikut terlibat dalam penyusunan anggaran (Milani, 1975). Sedangkan Mia (1988 ; 1989) menyatakan bahwa partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran akan memberikan hasil yang menguntungkan melalui pertukaran informasi yang lebih besar, koordinasi aktivitas yang lebih baik dan meningkatnya keterikatan karyawan.

Dalam menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, struktur organisasi yang lebih sesuai untuk diterapkan adalah struktur desentralisasi dibandingkan struktur sentralisasi. Hal ini karena para manajer organisasi dengan struktur desentralisasi mempunyai pengaruh yang lebih besar termasuk dalam penyusunan anggaran dan lebih nyaman melaksanakan kegiatan yang berkaitan dengan anggaran, dibandingkan dengan para manajer organisasi dengan struktur sentralisasi. Dengan demikian, partisipasi penganggaran akan lebih efektif pada struktur desentralisasi daripada struktur sentralisasi. Partisipasi para manajer tingkat yang lebih rendah dalam proses pembuatan keputusan pada dasarnya merupakan esensi struktur desentralisasi (Supomo, 1998).

Penelitian Gul *et. al.*, (1995) yang melibatkan 37 manajer departemen personalia, operasi dan pemasaran dari berbagai perusahaan manufaktur di Hongkong, menemukan bahwa partisipasi yang tinggi dalam perancangan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada struktur desentralisasi dan mempunyai pengaruh negatif pada struktur sentralisasi. Temuan tersebut sesuai dengan saran yang dikemukakan oleh

Emmanuel *et. al.*, (1990), bahwa anggaran partisipatif lebih efektif pada struktur desentralisasi daripada struktur sentralisasi (Supomo, 1998).

2.1.2. Struktur desentralisasi

Struktur desentralisasi merupakan tingkat otonomi yang mana manajer berada dalam proses pengambilan keputusan (Gordon dan Narayanan, 1984) berkaitan dengan kegiatan penganggaran organisasi. Dengan adanya struktur desentralisasi, maka akan meringankan beban manajemen yang lebih tinggi.

Struktur desentralisasi merupakan bagian dari struktur organisasi. Nadler dan Tushman (1988) menyatakan bahwa struktur organisasi merupakan alat pengendalian organisasional yang menggambarkan tingkat pendelegasian wewenang manajemen puncak dalam pembuatan keputusan kepada manajer senior dan manajer level menengah. Secara ekstrem, struktur organisasi dikelompokkan menjadi dua : sentralisasi dan desentralisasi (Supomo, 1998).

Sebagian besar wewenang pembuatan keputusan pada struktur organisasi yang tersentralisir, dilakukan secara terpusat oleh manajemen puncak. Sedangkan pada struktur desentralisasi, sebagian besar wewenang pembuatan keputusan dari manajemen puncak didelegasikan kepada manajer pada tingkat yang lebih rendah. Wewenang pembuatan keputusan oleh bawahan relatif lebih besar pada struktur desentralisasi daripada struktur sentralisasi (Gul *et. al.*, 1995). Struktur desentralisasi memberikan tanggung-jawab yang lebih besar kepada para manajer tingkat yang lebih rendah dalam kegiatan perencanaan dan pengendalian organisasi (Waterhouse dan Tiessen, 1978).

Galbraith (1973) mengemukakan pentingnya struktur desentralisasi untuk merespon ketidakpastian lingkungan karena struktur desentralisasi lebih memungkinkan bagi manajer

pada tingkat yang lebih rendah untuk memperoleh informasi yang lebih luas dibandingkan pada struktur sentralisasi. Dengan demikian, pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, penerapan struktur desentralisasi akan lebih efektif dibandingkan struktur sentralisasi (Supomo, 1998).

2.1.3. Komitmen organisasi

Komitmen organisasi merupakan hasil yang berhubungan dengan pekerjaan pada tingkat individu yang telah dihubungkan dengan sejumlah hasil dari pekerjaan yang lain seperti absensi karyawan, turnover, job effort dan kinerja (Randall, 1990; Mathieu dan Zajac, 1990). Komitmen organisasi selanjutnya berdampak terhadap kinerja manajer dan organisasi secara keseluruhan.

Mowday *et. al.*, (1982) berpendapat bahwa pemahaman proses yang berhubungan dengan komitmen organisasi memiliki dampak terhadap karyawan dan organisasi. Dari sudut pandang individu, komitmen organisasi manajer akan menjadikannya lebih sesuai untuk memperoleh *extrinsic reward* seperti bonus dan *intrinsic rewards* seperti kepuasan kerja dan hubungan yang lebih baik dengan kolega. Dari sudut pandang organisasi, komitmen organisasi manajer atau karyawan merupakan hal yang penting semenjak dipandang sebagai hal yang negatif dengan keterlambatan mereka dalam bekerja, absensi dan turnover, yang mana dampaknya pada kinerja perusahaan secara keseluruhan.

Meyer *et. al.*, (1990, 1993) mengembangkan komitmen organisasi menjadi tiga dimensi yaitu *affective*, *continuance* dan *normative commitment*. Pengembangan tersebut didasarkan pada pertimbangan bahwa komitmen organisasi adalah sesuatu yang kompleks dan terdiri dari berbagai macam bentuk yang berbeda (multi dimensi) dan bukannya uni-dimensi seperti yang dianjurkan oleh Gordon *et al.*, (1980) dalam Meyer *et. al.*, (1993).

Dengan demikian, ketiga dimensi tersebut akan dapat mengukur secara lebih tepat mengenai komitmen individu terhadap organisasinya.

Meyer *et. al.*, (1993) menyatakan bahwa individu yang komitmen organisasinya didasarkan pada uni-dimensi (affective commitment) tetap bekerja pada perusahaan dikarenakan keinginan mereka untuk melakukan hal tersebut. Keinginan tersebut didasarkan pada tingkat identifikasi individual terhadap organisasi dan keinginannya untuk membantu organisasi dalam mencapai tujuannya. Selanjutnya, individu yang komitmen kepada organisasinya didasarkan pada continuance commitment tetap bekerja pada organisasi karena mereka merasa perlu untuk tetap bekerja pada organisasi tersebut. Mereka memperoleh manfaat yang lebih besar (atau memperoleh kerugian yang lebih besar apabila keluar). Continuance commitment dianggap sebagai pengembangan dari tanggapan kalkulatif karyawan terhadap ketetapan mereka bekerja pada organisasi. Sedangkan normative commitment adalah komitmen seseorang terhadap organisasi dikarenakan perasaan bahwa ia sudah seharusnya tetap loyal kepada perusahaan tersebut.

Berdasarkan uraian Meyer *et. al.*, (1993) di muka, maka penelitian ini menggunakan komitmen organisasi yang multi (tiga) dimensi. Dengan demikian, komitmen organisasi didefinisikan sebagai identifikasi individual terhadap tujuan-tujuan organisasi dan keinginannya untuk membantu organisasi dalam rangka mencapai tujuan organisasi, kerugian-kerugian yang ditimbulkan apabila meninggalkan organisasi tersebut dan rasa keharusan untuk loyal terhadap organisasinya.

2.1.4. Partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi dan komitmen organisasi

Sebagaimana dikemukakan, penelitian-penelitian yang menguji hubungan langsung antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur

desentralisasi) dengan komitmen organisasi menunjukkan hasil yang signifikan namun cenderung berbeda satu sama lain dengan variasi yang cukup kuat, sehingga hubungan menjadi tidak jelas. Beberapa hasil penelitian tersebut antara lain sebagai berikut :

1. Hubungan langsung antara partisipasi penganggaran dengan komitmen organisasi, dilaporkan saling berbeda mulai dari 0.25 sampai dengan 0.60 (Meyer dan Allen, 1988 ; Barling *et. al.*, 1990).
2. Hubungan langsung antara struktur desentralisasi dengan komitmen organisasi menunjukkan hanya sebesar -0.14 antara struktur sentralisasi tinggi (struktur desentralisasi rendah) dengan komitmen organisasi (Mathieu dan Hamel, 1989). Namun penelitian yang dilakukan oleh Brooke *et. al.*, (1988) menunjukkan hubungan sebesar hampir -0.40 .

Subramaniam dan Mia (2000) menyatakan bahwa perbedaan dalam beberapa hasil penelitian di atas disebabkan adanya peran moderating dari orientasi nilai manajer pada inovasi terhadap hubungan langsung tersebut. Orientasi nilai manajer pada inovasi memoderasi hubungan antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dengan komitmen organisasi. Pernyataan tersebut sesuai dengan hasil penelitian mereka serta konsisten dengan hasil penelitian O'Connor (1995) dan pendekatan kontinjensi.

2.1.5. Pendekatan kontinjensi

Penelitian dengan pendekatan kontinjensi dalam bidang akuntansi manajemen telah banyak dikembangkan oleh para peneliti. Mereka ingin mengetahui apakah tingkat keandalan sistem akuntansi manajemen akan selalu berpengaruh sama atau tidak pada setiap kondisi. Dengan pendekatan tersebut, mereka dapat mengetahui hubungan antara variabel-

variabel kontekstual dengan desain sistem akuntansi manajemen dan dapat mengevaluasi keefektifan hubungan antara beberapa variabel dengan menggunakan variabel-variabel kontekstual sebagai variabel moderating.

Riyanto (2001) menyatakan bahwa pendekatan kontinjensi didasarkan pada asumsi tidak ada rancangan atau sistem akuntansi manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi (organisasi), namun sebuah sistem akuntansi manajemen tertentu hanya efektif untuk situasi atau organisasi tertentu. Dengan kata lain, sistem akuntansi manajemen akan efektif bila kondisi organisasi konsisten atau sesuai dengan sistem.

Beberapa peneliti di bidang akuntansi manajemen telah melakukan pengujian terhadap keefektifan sistem pengendalian organisasi dalam konteks strategi yang berbeda, antara lain : Simons (1987) ; Govindarajan dan Gupta (1985). Hasil studi mereka memberikan dukungan untuk digunakannya pendekatan kontinjensi di dalam mendesain sistem pengendalian organisasi.

Flamhotz (1983) dan O'Connor (1995) menyatakan bahwa dalam mendesain sistem pengendalian pada suatu organisasi perlu mempertimbangkan karakteristik orientasi nilai manajer, struktur organisasi dan sistem pengendalian utama termasuk sistem anggaran. Berdasarkan pendekatan kontinjensi, kecocokan antara orientasi nilai manajer pada pekerjaannya dengan bentuk pengendalian manajemen merupakan determinan penting dari hasil yang berhubungan dengan pekerjaan manajerial (Otley dan Wilkinson, 1988 ; O'Connor, 1995). Pernyataan tersebut didukung oleh hasil penelitian O'Connor (1995) ; Subramaniam dan Mia (2000).

Hasil penelitian O'Connor (1995) mengindikasikan bahwa kecocokan antara orientasi nilai manajer pada tingkat kekuasaan dan partisipasinya dalam penyusunan

anggaran serta proses evaluasi kinerja, menyebabkan rendahnya peran mendua dan hubungan yang lebih menguntungkan antara superior dan subordinate. Selanjutnya, hasil penelitian Subramaniam dan Mia (2000) mengindikasikan adanya kecocokan yang signifikan antara orientasi nilai manajer pada inovasi dengan dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dalam mempengaruhi komitmen organisasi. Hubungan adalah positif dan lebih kuat untuk manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi daripada manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah.

Penggunaan konsep kecocokan dalam pendekatan kontinjensi telah dikemukakan oleh beberapa peneliti sebelumnya. Drazin dan Van de Ven (1985) menyatakan bahwa konsep kecocokan dalam literatur strategi meliputi pendekatan seleksi, pendekatan interaksi dan pendekatan sistem.

Dalam pendekatan seleksi, tidak dibahas implikasi kinerja dari sebuah sistem. Pendekatan ini merupakan konsep kecocokan paling awal yang dikemukakan dalam literatur. Pendekatan ini menentukan konsep kecocokan dalam hubungan antara variabel kontekstual dan variabel struktural. Pengujian menggunakan tingkat signifikansi koefisien korelasi dan regresi antara variabel kontekstual dengan variabel struktural. Oleh sebab itu, fokus utama penelitian adalah mengkaji karakteristik organisasi yang menerapkan sistem tertentu.

Pendekatan interaksi mendefinisikan konsep kecocokan sebagai interaksi antara variabel kontekstual dan struktural serta menguji pengaruhnya terhadap kinerja dengan menggunakan analisis regresi maupun manova. Dalam pendekatan ini, agenda penelitian utama adalah pengkajian faktor-faktor kontekstual yang menentukan atau mempengaruhi dampak dari sebuah sistem pada kinerja.

Pendekatan sistem mendefinisikan konsep kecocokan sebagai konsistensi internal dari banyak faktor kontinjensi, struktural dan pengaruhnya terhadap karakteristik kinerja. Pendekatan tersebut diuji dengan analisis multivariat.

Riyanto (2001) menyatakan bahwa dalam penggunaan analisis residual, diasumsikan terdapat banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kecocokan terbaik antara sistem akuntansi manajemen dan faktor kontinjensi. Kecocokan terbaik antara sistem akuntansi manajemen dan faktor kontinjensi diperoleh dengan menghitung nilai residual. Nilai residual adalah ketidak-cocokan antara sistem dan faktor kontinjensi.

Analisis residual memiliki empat kelebihan yaitu : *pertama*, secara simultan dapat menguji konsep universalistik dan kontinjensi, *kedua*, memberikan kemampuan menghasilkan beberapa ide baru dengan hanya membandingkan koefisien korelasi, *ketiga* dapat mengatasi multikolinieritas dan *keempat*, mampu menghasilkan tingkat fit yang optimal (Dewar dan Werbel, 1979).

2.1.6. Orientasi nilai manajer pada inovasi

Organisasi meningkatkan keunggulan kompetitifnya dengan menciptakan peluang pasar melalui strategi bisnis yang mengadopsi ide-ide dan proyek yang inovatif. Strategi tersebut sering didukung oleh kultur organisasi yang menghasilkan nilai inovasi pada manajernya. Pada budaya/kultur organisasi yang inovasinya tinggi, nilai berhubungan dengan kreativitas, pengujian dengan ide-ide baru dan menantang serta pengambilan resiko merupakan ciri khas manajer (O'Reilly *et al.*, 1991). Flamhotz (1983); Markus dan Pfeffer (1983) dan O'Connor (1995) menyatakan bahwa orientasi nilai manajer pada pekerjaannya memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perilakunya pada bentuk pengendalian manajemen yang berbeda.

Managers' value orientation towards innovation (orientasi nilai manajer pada inovasi) merefleksikan kepercayaan untuk mengambil pendekatan kreatif dan inovatif dalam bekerja (O'Reilly *et. al.*, 1991). Orientasi nilai manajer pada inovasi mempengaruhi perilaku kerja mereka dan pilihan dalam bentuk tingkat yang baru atau inovasi dalam ide/proyek. Organisasi yang mendorong strategi bisnis yang inovatif dan kreatif cenderung memiliki orientasi nilai pada inovasi yang tinggi bagi manajernya (Russel dan Russel, 1992). Manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi cenderung lebih termotivasi dalam berkreasi dan berinovasi pada ide dan proyek (mencakup ketidakpastian dan resiko yang tinggi) dibandingkan manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah.

2.2. Penelitian Terdahulu

O'Connor (1995) melakukan penelitian untuk menguji peran moderating dari nilai yang berhubungan dengan pekerjaan individu manajer terhadap kekuatan hubungan antara bentuk-bentuk pengendalian manajemen dengan hasil yang berhubungan dengan pekerjaan manajer. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa kecocokan antara orientasi nilai manajer pada tingkat kekuasaan dan partisipasinya dalam penyusunan anggaran serta proses evaluasi kinerja, menyebabkan rendahnya peran mendua dan hubungan yang lebih menguntungkan antara superior dan subordinate.

Penelitian Subramaniam dan Mia (2000) terhadap 116 manajer perusahaan manufaktur yang tercatat pada Kompas Australia Business Directory mengindikasikan bahwa orientasi nilai manajer pada inovasi memoderasi secara signifikan ($P < 0.001$) terhadap hubungan antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dengan komitmen organisasi. Hasil penelitian juga mengindikasikan bahwa hubungan adalah positif dan lebih kuat untuk manajer dengan

orientasi nilai pada inovasi yang tinggi daripada manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah.

Hasil-hasil penelitian yang berkaitan dengan pengujian peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi dengan komitmen organisasi disajikan pada Tabel 2.1.

TABEL 2.1

RANGKUMAN HASIL PENELITIAN TERDAHULU MENGENAI PERAN ORIENTASI NILAI MANAJER PADA INOVASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENGANGGARAN, STRUKTUR DESENTRALISASI DENGAN KOMITMEN ORGANISASI

Peneliti	Variabel Kontinjensi	Alat Analisis	Hasil Penelitian
O.Connor (1995)	Orientasi nilai manajer pada pekerjaan	uji interaksi	Orientasi nilai manajer pada pekerjaan berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara bentuk-bentuk pengendalian manajemen dengan hasil yang berhubungan dengan pekerjaan manajer
Subramaniam dan Mia (2000)	Orientasi nilai manajer pada inovasi	uji interaksi	Oreintasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi dengan komitmen organisasi (uni dimensi).

Sumber : review penelitian, 2004

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis

Berdasarkan telaah teoritis dan penelitian terdahulu sebagaimana diuraikan dimuka, maka kerangka pemikiran teoritis yang menggambarkan peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dengan tiga dimensi komitmen organisasi disajikan pada Gambar 2.1.

Subramaniam dan Mia (2000) menyatakan bahwa dua bentuk pengendalian manajemen yang umum digunakan untuk memotivasi dan menilai kinerja manajer adalah partisipasi penganggaran dan struktur desentralisasi. Ketidakcocokan bentuk pengendalian manajemen yang diterapkan dapat menyebabkan komitmen organisasi yang rendah dan selanjutnya akan memiliki implikasi terhadap kinerja manajer dan organisasi secara keseluruhan.

Orientasi nilai manajer pada inovasi merefleksikan kepercayaan untuk mengambil pendekatan kreatif dan inovatif dalam bekerja (O'Reilly *et. al.*, 1991). Nilai inovasi manajer berhubungan dengan kreativitas, pengujian ide-ide baru dan menantang serta pengambilan resiko merupakan ciri khas manajer (O'Reilly *et. al.*, 1991). Flamhotz (1983); Markus dan Pfeffer (1983) dan O'Connor (1995) menyatakan bahwa orientasi nilai manajer pada pekerjaannya memiliki pengaruh yang signifikan terhadap perilakunya pada bentuk pengendalian manajemen yang berbeda.

Hasil penelitian Subramaniam dan Mia (2000) mengindikasikan bahwa orientasi nilai manajer pada inovasi memoderasi secara signifikan terhadap hubungan antara dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) dengan komitmen organisasi. Hubungan adalah positif dan lebih kuat untuk manajer dengan

orientasi nilai pada inovasi yang tinggi daripada manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah. Dengan demikian, orientasi nilai manajer pada inovasi merupakan faktor penting dalam menentukan tingkat dapat diterimanya partisipasi penganggaran dan struktur desentralisasi oleh manajer dalam meningkatkan komitmen organisasinya.

Partisipasi penganggaran menguntungkan bagi manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi dalam rangka memperoleh informasi, berkoordinasi secara lebih baik dengan semua bagian yang ada dalam organisasi dan terlibat dalam proses penentuan tujuan/target yang ingin dicapai sehingga membantu dalam proses pengambilan keputusan berkenaan dengan proyeknya yang inovatif. Oleh sebab itu, komitmen organisasi manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi cenderung meningkat pada organisasi yang menerapkan anggaran partisipatif. Sebaliknya, manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah lebih menyukai proyek yang stabil dan konservatif (kurang kompleks dan kegiatan penganggaran sudah diformalisasikan), sehingga partisipasi penganggaran bagi manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah mempunyai pengaruh yang kecil terhadap peningkatan komitmen organisasinya.

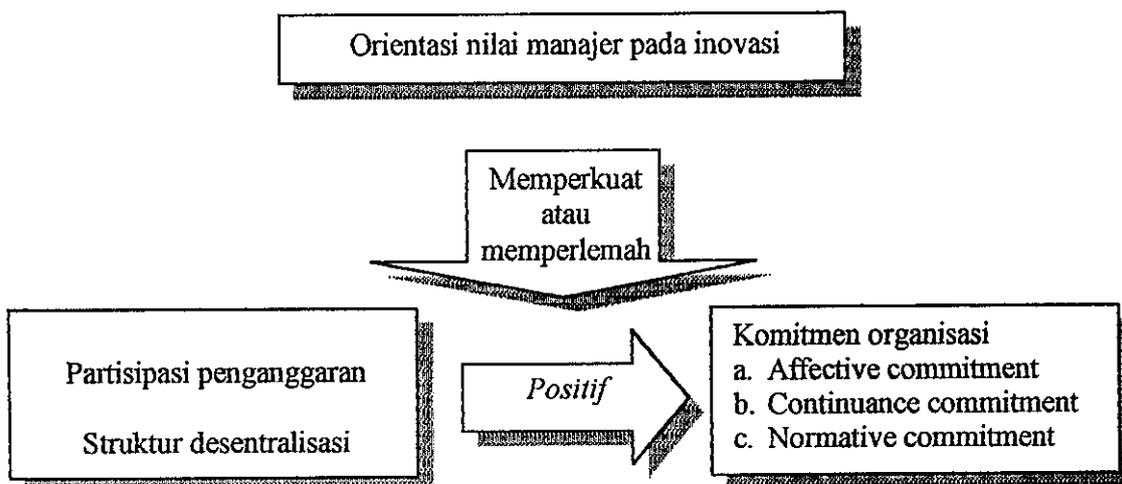
Pada struktur desentralisasi, manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi mempunyai otonomi pengambilan keputusan yang lebih besar dibandingkan dengan struktur sentralisasi, sehingga manajer lebih fleksibel dalam memutuskan hal-hal (misalnya dalam penggunaan sumber daya dan penentuan harga) yang berkaitan dengan penerapan ide-ide dan proyek-proyeknya yang inovatif. Oleh sebab itu, struktur desentralisasi cenderung akan meningkatkan komitmen organisasi manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi. Sebaliknya, manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah cenderung menginginkan proyek-proyek yang stabil dan lebih konservatif karena pada

proyek-proyek tersebut beberapa keputusan yang berhubungan dengan pemilihan proyek dan implementasinya telah diformalisasikan, sehingga struktur desentralisasi mempunyai pengaruh yang kecil bagi manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang rendah dalam meningkatkan komitmen organisasinya.

Dalam pengujian peran moderating orientasi nilai manajer pada inovasi sebagaimana dikemukakan, Subramaniam dan Mia (2000) menggunakan komitmen organisasi yang uni-dimensi yaitu penerimaan karyawan terhadap tujuan (sasaran) organisasi dan keinginan mereka untuk melakukan usahanya dengan sepenuh hati bagi kepentingan organisasi. Meyer *et. al.*, (1993) mengemukakan bahwa komitmen organisasi adalah sesuatu yang kompleks (multi dimensi) dan bukannya uni-dimensi. Oleh sebab itu, dalam rangka mengukur secara lebih tepat komitmen individu terhadap organisasinya, Meyer *et. al.*, (1993) menganjurkan penggunaan komitmen organisasi yang tiga dimensi yaitu affective, continuance dan normative commitment.

GAMBAR 2.1

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS
PERAN ORIENTASI NILAI MANAJER PADA INOVASI SEBAGAI VARIABEL
MODERATING TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENGANGGARAN,
STRUKTUR DESENTRALISASI DENGAN TIGA DIMENSI KOMITMEN ORGANISASI



Sumber : Subramaniam dan Mia (2000) yang dimodifikasi

2.4. Rumusan Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran teoritis sebagaimana telah dikemukakan, maka rumusan hipotesis yang diajukan pada penelitian ini adalah sebagai berikut :

H1 : Orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan tiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment.

H2 : Orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara struktur desentralisasi dengan tiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment.

Penelitian ini tidak menguji pengaruh langsung dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) terhadap tiga dimensi

komitmen organisasi, karena berdasarkan pendekatan kontinjensi, hasil yang berhubungan dengan pekerjaan manajerial ditentukan oleh kecocokan antara orientasi nilai manajer pada pekerjaannya dengan bentuk pengendalian manajemen. Kesimpulan hasil pengujian mengenai pengaruh langsung dua bentuk pengendalian manajemen (partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi) terhadap tiga dimensi komitmen organisasi akan bias (tidak akan memberikan hasil yang berarti) karena sebenarnya ada pengaruh variabel lain yang tidak diukur.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data primer yang bersumber dari jawaban responden atas beberapa item pertanyaan mengenai partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi, orientasi nilai manajer pada inovasi dan tiga dimensi komitmen organisasi. Responden penelitian ini adalah top manajer yang memimpin suatu unit bisnis.

3.2. Populasi dan Metode Pemilihan Sampel

Penelitian ini dilakukan pada perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan, yang terdaftar pada Organisasi Masyarakat Perhutanan Indonesia (MPI) Kalimantan Selatan. Perusahaan-perusahaan yang terdaftar tersebut merupakan perusahaan skala menengah dan besar. Pemilihan pada satu jenis industri dimaksudkan untuk mengurangi *industrial effect* terhadap data yang dianalisis.

Pertimbangan untuk memilih perusahaan industri pengolahan kayu adalah karena perusahaan tersebut cenderung dihadapkan pada permasalahan mengenai tingginya kondisi ketidakpastian lingkungan antara lain berkaitan dengan ketersediaan dan transportasi bahan baku (kayu), kondisi alam (cuaca) serta peraturan pemerintah daerah (otonomi daerah). Sedangkan pertimbangan untuk memilih lokasi penelitian di Kalimantan Selatan adalah karena sebagian besar perusahaan industri yang ada di Kalimantan Selatan merupakan industri pengolahan kayu (Biro Pusat Statistik, 2001).

Berdasarkan data tahun 2003 yang dimiliki Organisasi Masyarakat Perhutanan Indonesia (MPI) Kalimantan Selatan, jumlah perusahaan industri pengolahan kayu yang

terdaftar pada organisasi ini adalah 40 perusahaan industri penggergajian kayu (sawmil) dan 13 perusahaan industri pengolahan kayu lapis (plywood). Jumlah tersebut cukup dominan dibandingkan perusahaan industri lainnya yang beroperasi di Kalimantan Selatan.

Dalam penelitian ini, peneliti tidak mengetahui secara pasti mengenai jumlah populasi yang akan diteliti sehingga data yang diperlukan untuk kepentingan analisis mengacu pada penelitian-penelitian sebelumnya yaitu antara 50 sampai dengan 100 responden (Supomo, 1998). Dengan kemungkinan response rate sebesar 25 – 35 % maka jumlah kuesioner yang dikirim kepada responden (top manajer unit bisnis perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan) minimal 200 kuesioner. Penetapan response rate tersebut didasarkan pada pertimbangan bahwa sebagian besar perusahaan industri pengolahan kayu tersebut berada di sekitar wilayah ibu kota propinsi (Kotamadya Banjarmasin) atau minimal mempunyai kantor perwakilan di Kotamadya Banjarmasin sehingga lebih memudahkan dalam pengiriman dan pengumpulan kembali kuesioner.

Pemilihan sampel menggunakan metode pemilihan sampel bertujuan (purposive sampling method) berdasarkan pertimbangan bahwa top manajer unit bisnis yang menjadi sampel penelitian ini dapat memberikan informasi berkaitan dengan proses perancangan anggaran dan wewenang pengambilan keputusan pada perusahaan yang dipimpin serta tingkat inovasi dan komitmennya terhadap organisasi. Kriteria top manajer unit bisnis yang dimaksudkan pada penelitian ini adalah manajer yang memimpin anak perusahaan dan memegang jabatan minimal 1 tahun.

3.3. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data (sampel) pada penelitian ini dilakukan sebagai berikut :

1. Pengiriman kuesioner kepada responden melalui jasa pos sebanyak 135 kuesioner dan diantar langsung sebanyak 65 kuesioner. Agar responden mencakup berbagai unit bisnis perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan, maka dikirimkan 3 sampai dengan 5 kuesioner kepada tiap perusahaan industri pengolahan kayu yang terdaftar pada Organisasi Masyarakat Perhutanan Indonesia (MPI) Kalimantan Selatan.
2. Melakukan *follow up* (konfirmasi dan pengambilan) terhadap kuesioner yang sudah dikirimkan. Follow up dilakukan baik via telpon, facsimile maupun datang langsung ke perusahaan. Tahapan-tahapan tersebut dilakukan dalam rangka meningkatkan response rate dari kuesioner yang dikirimkan.

3.4. Operasionalisasi Variabel

3.4.1. Partisipasi penganggaran

Partisipasi penganggaran dalam penelitian ini didefinisikan sebagai tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan individu dalam kegiatan penganggaran. Untuk mengukur variabel partisipasi penganggaran, peneliti menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975). Instrumen tersebut telah digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya, antara lain oleh Gul *et. al.*, (1995) ; Subramaniam dan Mia (2000).

Penggunaan instrumen sebagaimana dikemukakan adalah untuk mengukur tingkat partisipasi penganggaran yaitu pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan oleh top manajer unit bisnis secara individual dalam proses perancangan anggaran. Setiap responden diminta untuk memberi jawaban terhadap enam butir pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi, pengaruh yang dirasakan dan kontribusi responden dalam proses perancangan anggaran

dengan memilih satu nilai dalam skala Likert dari skala 1 sampai dengan skala 7. Skala 1 (rendah) menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi sedangkan skala 7 (tinggi) menunjukkan tingkat partisipasi yang rendah.

3.4.2. Struktur desentralisasi

Struktur desentralisasi yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah tingkat otonomi yang mana manajer berada dalam proses pengambilan keputusan berkaitan dengan kegiatan penganggaran. Pengukuran variabel tersebut menggunakan instrumen dari Gordon dan Narayanan (1984) yang juga digunakan dalam penelitian Subramaniam dan Mia (2000).

Instrumen struktur desentralisasi dimaksudkan untuk mengukur ada-tidaknya pendelegasian wewenang kepada top manajer unit bisnis berdasarkan lima jenis keputusan yaitu : pengembangan produk dan jasa baru, pengangkatan dan pemecatan karyawan, pembelian peralatan modal, penetapan harga dan distribusi produk/jasa. Responden diminta memberi jawaban terhadap lima butir pertanyaan dengan memilih satu nilai dalam skala Likert dari skala 1 (tidak ada pendelegasian) sampai dengan skala 7 (didelegasikan sepenuhnya).

3.4.3. Orientasi nilai manajer pada inovasi

Orientasi nilai manajer pada inovasi didefinisikan sebagai tingkat kepercayaan yang mana manajer menjadi inovatif dan kreatif pada pekerjaannya. Untuk mengukur variabel tersebut, digunakan instrumen yang dikembangkan Subramaniam dan Mia (2000) yang meliputi enam butir pertanyaan yaitu berkaitan dengan inovasi, peluang, pengujian, pengambilan resiko, kehati-hatian dan ketaatan pada peraturan.

Penggunaan instrumen dimaksudkan untuk mengetahui konsep inovasi top manajer unit bisnis sebagai anggota organisasi. Setiap responden diminta untuk memberi jawaban terhadap enam butir pertanyaan dengan memilih satu nilai dalam skala Likert dari skala 1 (sangat rendah) sampai dengan 7 (sangat tinggi).

3.4.4. Komitmen organisasi

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai identifikasi individual terhadap tujuan-tujuan organisasi dan keinginannya untuk membantu organisasi dalam rangka mencapai tujuan organisasi, kerugian-kerugian yang ditimbulkan apabila meninggalkan organisasi dan rasa keharusan untuk loyal terhadap organisasinya. Untuk mengukur tingkat komitmen organisasi, digunakan instrumen tiga dimensi yang dikembangkan oleh Meyer *et. al.*, (1993), yaitu affective, continuance dan normative commitment.

Instrumen komitmen organisasi dimaksudkan untuk mengukur tingkat komitmen top manajer unit bisnis terhadap organisasi. Responden diminta untuk memberi jawaban terhadap delapan belas butir pertanyaan (enam butir pertanyaan berhubungan dengan affective commitment, enam butir pertanyaan berhubungan dengan continuance commitment dan enam butir pertanyaan berhubungan dengan normative commitment) dengan memilih satu nilai dalam skala Likert dari skala 1 (sangat tidak setuju) sampai dengan skala 7 (sangat setuju).

3.5. Analisis Data

3.5.1. Statistik deskriptif

Gambaran mengenai responden dijelaskan dengan tabel distribusi frekuensi yang menunjukkan umur, tingkat pendidikan, lamanya memegang jabatan top manajer dan

lamanya bekerja di perusahaan. Sedangkan untuk memberikan gambaran tentang variabel-variabel penelitian (partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi, orientasi nilai manajer pada inovasi dan komitmen organisasi), digunakan tabel distribusi frekuensi yang menunjukkan angka rata-rata, kisaran dan deviasi standar.

3.5.2. Uji kualitas data

Hair *et al.*, (1998) menyatakan bahwa kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen.

Langkah pengujian reliabilitas dan validitas dalam penelitian ini yaitu : (1) *uji reliabilitas*, menggunakan uji statistik Cronbach Alpha dan (2) *uji validitas*, menggunakan Analisis Factor dan Pearson Correlation (Ghozali, 2002). Hair *et al.*, (1998) menyatakan bahwa suatu instrumen penelitian *reliabel* jika memiliki koefisien Cronbach Alpha lebih besar dari 0,70 dan *valid* jika memiliki loading factor lebih besar dari 0,50.

Ghozali (2002) menyatakan bahwa suatu kuesioner (instrumen) yang reliabel atau handal menunjukkan jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Sedangkan kuesioner (instrumen) yang valid menunjukkan pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut.

3.5.3. Uji non-response bias

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode survei (kuesioner lewat pos dan diantar langsung) sehingga perlu pengujian non-response bias terhadap data (jawaban responden terhadap keempat variabel penelitian) yang diperoleh. Dengan pengujian

tersebut, dapat diketahui karakteristik jawaban responden yang mengembalikan kuesioner (responden yang berpartisipasi) dan responden yang tidak mengembalikan kuesioner (responden yang tidak berpartisipasi).

Pengujian dilakukan dengan menggunakan T - Test. Dalam pengujian tersebut, responden dibagi menjadi dua kelompok, yaitu : *pertama*, kelompok awal sebagai kelompok responden yang mengembalikan kuesioner sesuai batas waktu (pra) yang telah ditentukan oleh peneliti dan *kedua*, kelompok akhir sebagai kelompok responden yang mengirimkan kembali kuesioner setelah (pasca) batas waktu yang ditentukan. Berdasarkan pengujian tersebut, dapat diketahui apakah terdapat perbedaan respon antara kuesioner yang diterima dari kelompok awal dengan kuesioner yang diterima dari kelompok akhir.

3.5.4. Uji asumsi klasik

Uji asumsi klasik yang dilakukan pada penelitian ini hanyalah uji autokorelasi dan uji heteroskedastisitas. Sedangkan uji multikolinearitas tidak dilakukan karena pengujian hipotesis menggunakan analisis residual. Sebagaimana telah dikemukakan, penggunaan analisis residual dalam rangka mengatasi adanya multikolinearitas pada data penelitian.

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode $t-1$ (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Autokorelasi muncul karena observasi yang berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama lain. Sedangkan uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain berbeda maka disebut heteroskedastisitas (Ghozali, 2002). Untuk menguji problem autokorelasi, penelitian

ini menggunakan Uji Durbin-Watson, sedangkan pengujian terhadap problem heteroskedastisitas menggunakan Uji Glejser.

3.5.5. Uji hipotesis

Untuk menguji hipotesis penelitian ini, peneliti menggunakan analisis residual yang dioperasionalkan melalui program pengolah statistik SPSS versi 10.0. Penggunaan analisis tersebut dimaksudkan untuk mengatasi adanya multikolinieritas sehingga kesimpulan hasil penelitian dapat dihasilkan dengan lebih tepat (Dewar dan Werbel, 1979 ; Drazin dan Van de Ven, 1985 ; Duncan dan Moores, 1989; Riyanto, 1999, 2001).

Analisis residual ingin menguji pengaruh deviasi (penyimpangan) dari suatu model. Fokusnya adalah ketidak-cocokan yang dihasilkan dari deviasi hubungan linier antar variabel independen. Ketidak-cocokan ditunjukkan oleh nilai residual di dalam regresi (Ghozali, 2002). Riyanto (2001) menyatakan kecocokan terbaik antara sistem akuntansi manajemen dan faktor kontinjensi diperoleh dengan menghitung nilai residual.

Langkah-langkah pengujian hipotesis pada penelitian ini dapat digambarkan dengan persamaan regresi sebagaimana disajikan Gambar 3.1. Berdasarkan langkah-langkah tersebut, dapat diketahui peran moderating dari orientasi nilai manajer pada inovasi.

GAMBAR 3.1

PERSAMAAN REGRESI UNTUK ANALISIS RESIDUAL

$VOI = a + b_1 X_i + e \quad (1)$ $ e = a + b_1 \text{ Komit} \quad (2)$ <p>dimana :</p> <p>a = intersep (konstanta)</p> <p>b₁ = koefisien parameter regresi</p> <p>e = residual</p> <p> e = nilai absolut residual variabel kontinjensi (VOI) dan bentuk pengendalian manajemen</p> <p>VOI = orientasi nilai manajer pada inovasi</p> <p>X_i = bentuk pengendalian manajemen</p> <ul style="list-style-type: none"> • partisipasi penganggaran • struktur desentralisasi <p>Komit = dimensi-dimensi komitmen organisasi</p>

Sumber : Ghozali, 2002 yang dimodifikasi

Langkah-langkah pengujian hipotesis meliputi : *pertama*, penentuan nilai residual. Berdasarkan langkah ini, akan diperoleh Res-1 yang merupakan residual dari persamaan regresi 1 pada Gambar 3.1 dan *kedua*, pengujian hipotesis penelitian berdasarkan persamaan regresi 2. Dalam hal ini, pengujian memperhatikan koefisien parameter (b₁) dan tingkat signifikansi dari ketiga dimensi komitmen organisasi. Jika koefisien parameter negatif dan signifikan maka berarti orientasi nilai manajer pada inovasi merupakan variabel moderating. Hal ini dapat diartikan bahwa ketidak-cocokan antara partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi dengan orientasi nilai manajer pada inovasi mengakibatkan ketiga dimensi komitmen organisasi turun atau berpengaruh negatif. Dengan kata lain, kecocokan antara partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi dan orientasi nilai manajer pada inovasi berpengaruh positif terhadap ketiga dimensi komitmen organisasi. Nilai koefisien parameter yang negatif dan signifikan menunjukkan dukungan terhadap hipotesis penelitian (Duncan dan Moores, 1989).

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bab ini membahas mengenai data yang diperoleh dari hasil penelitian dan pengujian secara statistik yang dilakukan terhadap data tersebut. Pengujian dilakukan dengan menggunakan program pengolah statistik SPSS versi 10.0. Pembahasan diawali dengan statistik deskriptif mengenai demografi responden dan variabel-variabel penelitian, kemudian dilanjutkan dengan hasil uji terhadap kualitas data, asumsi klasik (autokorelasi dan heteroskedastisitas) dan hasil uji hipotesis penelitian.

4.1. Statistik Deskriptif

Data penelitian ini dikumpulkan dengan mengirimkan sebanyak 200 kuesioner kepada responden yaitu top manajer unit bisnis perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan. Pengiriman dilakukan mulai tanggal 2 Januari 2004 dan diharapkan kembali sesuai batas waktu yang ditentukan yaitu 31 Januari 2004.

Kuesioner yang kembali sebanyak 53 buah, dengan rincian 23 buah diambil langsung pra 31 Januari 2004, 24 buah lewat jasa pos pra 31 Januari 2004 dan 6 buah juga lewat jasa pos namun pasca 31 Januari 2004. Dari 53 buah kuesioner yang diterima baik pra maupun pasca 31 Januari 2004, 3 buah kuesioner tidak dapat digunakan karena tidak lengkap sehingga jumlah kuesioner yang dapat digunakan untuk data penelitian ini adalah 50 buah. Kuesioner yang tidak kembali sebanyak 147, sehingga tingkat pengembalian (response rate) dari kuesioner yang dikirimkan adalah 26.5 %. Rincian pengiriman dan pengembalian kuesioner ditunjukkan pada Tabel 4.1

TABEL 4.1
RINCIAN PENGIRIMAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER

Kuesioner yang dikirim		200
Kuesioner yang kembali (pengambilan langsung) Pra 31 Januari 2004	23	
Kuesioner yang kembali (jasa pos) Pra 31 Januari 2004	24	
Kuesioner yang kembali (jasa pos) Pasca 31 Januari 2004	6	
Jumlah kuesioner yang kembali		53
Jumlah kuesioner yang tidak dapat diolah		(3)
Jumlah kuesioner yang dapat diolah		50
Jumlah kuesioner yang tidak kembali		147
<i>Response rate = $53/200 \times 100 \% = 26.5\%$</i>		

Sumber : data primer diolah, 2004

Deskriptif responden disajikan pada Lampiran B.1 dan diringkas pada Tabel 4.2 Berdasarkan Tabel tersebut dapat diketahui bahwa umur responden pada kisaran antara 37 s/d 49 tahun dengan tingkat pendidikan sebagian besar S1. Responden memegang jabatan top manajer antara 1 s/d 11 tahun dan telah bekerja di perusahaan antara 4 s/d 18 tahun.

TABEL 4.2
DESKRIPTIF RESPONDEN (DALAM TAHUN)

Keterangan	Maksimum	Minimum	Modus	Standar Deviasi
Umur	49	37	41	3.50
Tingkat pendidikan (lulusan)	3 **	1 *	2 **	0.55
Lama bekerja di perusahaan	18	4	10	3.12
Lama jabatan top manajer	11	1	2	2.67

* SMU ** S1 *** S2

Sumber : data primer diolah, 2004

Deskriptif mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi, orientasi nilai manajer pada inovasi dan komitmen organisasi) disajikan pada Lampiran B.2 dan diringkas pada Tabel 4.3. Tabel tersebut menunjukkan mengenai angka kisaran teoritis, kisaran aktual, rata-rata dan standar deviasi dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

TABEL 4.3
DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN

Variabel Penelitian	Kisaran Teoritis	Nilai Tengah Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Mean Aktual	Standard Deviasi
Partisipasi penganggaran	6 – 42	24	7 – 39	18.00	9.37
Struktur desentralisasi	5 – 35	20	8 – 34	25.88	7.51
Orientasi nilai manajer pada inovasi (VOI)	6 – 42	24	8 – 41	32.66	8.98
Komitmen organisasi	18 – 126	72	22 – 109	85.82	27.35

Sumber : data primer diolah, 2004

Berdasarkan Tabel 4.3 dapat diketahui mengenai score jawaban responden terhadap variabel-variabel penelitian ini, yaitu sebagai berikut :

1. Partisipasi penganggaran

Hasil pengukuran variabel partisipasi penganggaran dengan menggunakan instrumen dari Milani (1975), yang terdiri dari enam butir pertanyaan dengan tujuh point skala Likert, menunjukkan kisaran aktual adalah 7 – 39 dengan mean (rata-rata) 18.00 dan standar deviasi 9.37, sedangkan kisaran teoritis adalah 6 – 42 dengan nilai tengah 24. Score yang rendah menunjukkan tingkat partisipasi penganggaran yang tinggi dan sebaliknya, score yang tinggi menunjukkan tingkat partisipasi penganggaran yang rendah. Score memperlihatkan nilai rata-rata score aktual lebih rendah daripada nilai tengah kisaran teoritis, dengan demikian dapat diartikan bahwa responden mempunyai tingkat partisipasi penganggaran yang cukup tinggi di dalam organisasi (perusahaan).

2. Struktur desentralisasi

Pengukuran variabel struktur desentralisasi dengan menggunakan instrumen dari Gordon dan Narayanan (1984), yang terdiri dari enam butir pertanyaan dengan tujuh point skala Likert, menunjukkan kisaran aktual 8 – 34 dengan mean (rata-rata) 25.88 dan standar deviasi 7.51, sedangkan kisaran teoritis untuk variabel struktur desentralisasi adalah 5 – 35 dengan nilai tengah 20. Score mean aktual lebih tinggi dari nilai tengah kisaran teoritis dan lebih mendekati ke nilai maksimum kisaran teoritis, sehingga dapat diartikan bahwa responden mempunyai otonomi atau desentralisasi yang tinggi dalam pengambilan keputusan di organisasi (perusahaan).

3. Orientasi nilai manajer pada inovasi

Pengukuran variabel orientasi nilai manajer pada inovasi dengan menggunakan instrumen dari Subramaniam dan Mia (2000) yang terdiri dari enam butir pertanyaan dengan tujuh point skala Likert, menunjukkan kisaran aktual 8 – 41 dengan mean (rata-rata) aktual 32.66 dan standar deviasi 8.98. Kisaran teoritis untuk variabel orientasi nilai manajer pada inovasi 6 – 42 dengan nilai tengah 24. Mean aktual lebih tinggi daripada nilai tengah kisaran teoritis dan lebih mendekati nilai maksimum kisaran teoritis, sehingga dapat dikatakan bahwa responden mempunyai tingkat inovasi yang tinggi dalam melaksanakan kegiatan organisasi (perusahaan).

4. Komitmen organisasi

Hasil pengukuran terhadap variabel komitmen organisasi dengan menggunakan instrumen dari Meyer *at al.*, (1993), yang terdiri dari delapan belas butir pertanyaan (enam butir untuk affective, enam butir untuk continuance dan enam butir untuk normative commitment) dengan tujuh point skala Likert menunjukkan bahwa kisaran aktual 22 – 109 dengan mean (rata-rata) aktual 85.82 dan standar deviasi 27.35. Kisaran teoritis untuk variabel komitmen organisasi adalah 18 – 126 dengan titik tengah 72. Score memperlihatkan bahwa mean aktual lebih tinggi daripada nilai tengah kisaran teoritis, sehingga dapat diartikan bahwa responden mempunyai komitmen yang cukup tinggi terhadap organisasi.

4.2. Uji Non-Response Bias

Uji non-response bias dimaksudkan untuk mengetahui perbedaan karakteristik jawaban antara responden yang mengembalikan kuesioner sesuai batas waktu yang ditentukan dan responden yang mengembalikan kuesioner setelah batas waktu yang

ditentukan. Pengujian dilakukan terhadap variabel-variabel penelitian ini yaitu partisipasi penganggaran, struktur desentralisasi, orientasi nilai manajer pada inovasi dan komitmen organisasi. Hasil pengujian disajikan pada Lampiran C dan diringkas pada Tabel 4.4.

TABEL 4.4

UJI NON – RESPONSE BIAS

Variabel Penelitian	Pra 31 Jan. 2004 N = 44		Pasca 31 Jan. 2004 N = 6		t-Value	P
	Mean	St. Dev.	Mean	St. Dev.		
Partisipasi penganggaran	18.55	9.40	14.00	8.85	1.118	0.269
Struktur desentralisasi	25.43	7.56	29.17	6.77	- 1.146	0.257
Orientasi nilai manajer pada inovasi (VOI)	32.34	9.20	35.00	7.48	- 0.676	0.502
Komitmen organisasi	84.93	27.61	92.33	26.81	- 0.618	0.540

Sumber : data primer diolah, 2004

Berdasarkan hasil uji non-response bias pada Tabel 4.4, dapat diketahui bahwa probabilitas (P) t-value untuk variabel-variabel penelitian lebih besar daripada 0.05. Dengan demikian dapat disimpulkan tidak ada perbedaan antara jawaban responden yang datang *pra* (*sebelum*) 31 Januari 2004 dengan jawaban responden yang datang *pasca* (*setelah*) 31 Januari 2004.

4.3. Uji Kualitas Data

Uji kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi dan akurasi dari data yang dikumpulkan. Hair *et. al.*, (1998) menyatakan bahwa kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dianalisis dengan menggunakan uji reliabilitas dan uji validitas.

4.3.1. Uji reliabilitas

Uji reliabilitas terhadap instrumen penelitian ini menggunakan uji statistik Cronbach Alpha. Hair *et. al.*, (1998) menyatakan bahwa suatu instrumen penelitian *reliabel* jika memiliki koefisien Cronbach Alpha lebih besar dari 0,70. Hasil uji reliabilitas disajikan pada Lampiran D, sedangkan ringkasannya disajikan pada Tabel 4.5.

TABEL 4.5

HASIL UJI RELIABILITAS

No.	Variabel Penelitian	Cronbach Alpha
1	Partisipasi penganggaran	0.8161
2	Struktur desentralisasi	0.7755
3	Orientasi nilai manajer pada inovasi (VOI)	0.8373
4	Komitmen organisasi	0.9664

Sumber : data primer diolah, 2004

Berdasarkan Tabel 4.5 dapat diketahui bahwa nilai koefisien Cronbach Alpha dari masing-masing instrumen yang digunakan dalam penelitian ini berada di atas 0.70 sehingga instrumen-instrumen tersebut *reliabel*. Instrumen yang reliabel atau handal menunjukkan adanya konsistensi jawaban responden dari waktu ke waktu terhadap pernyataan dalam instrumen-instrumen penelitian ini.

4.3.2. Uji validitas

Uji validitas terhadap instrumen yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan Factor Analysis dan Uji Pearson Correlation. Hair *et. al.*, (1998) menyatakan bahwa suatu instrumen penelitian adalah valid atau sah jika memiliki loading factor lebih besar dari 0,50. Sedangkan Uji Pearson Correlation dimaksudkan untuk menghitung korelasi antara score

masing-masing item pertanyaan dengan total score (Ghozali, 2002). Jika korelasi positif dan signifikan maka berarti data yang dikumpulkan dengan suatu instrumen adalah valid sebagaimana telah ditunjukkan oleh Govindarajan dan Fisher (1990).

Hasil uji validitas dengan menggunakan Analysis Factor dan Uji Pearson Correlation terhadap instrumen variabel partisipasi penganggaran (par), struktur desentralisasi (des), orientasi nilai manajer pada inovasi (VOI) dan komitmen organisasi (komit) masing-masing disajikan pada Lampiran E.1 dan E.2. Ringkasan hasil uji validitas disajikan masing-masing pada Tabel 4.6, 4.7, 4.8, dan 4.9.

TABEL 4.6

HASIL UJI VALIDITAS PARTISIPASI PENGANGGARAN

Item Pertanyaan	Loading Factor	Koefisien Korelasi	Status
Par 1	0.771	0.757**	<i>Valid</i>
Par 2	0.681	0.690**	<i>Valid</i>
Par 3	0.674	0.696**	<i>Valid</i>
Par 4	0.777	0.763**	<i>Valid</i>
Par 5	0.760	0.755**	<i>Valid</i>
Par 6	0.673	0.674**	<i>Valid</i>

* Signifikan pada level 0,05 (2-tailed) ** Signifikan pada level 0,01 (2-tailed)

Sumber : data primer diolah, 2004

TABEL 4.7

HASIL UJI VALIDITAS STRUKTUR DESENTRALISASI

Item Pertanyaan	Loading Factor	Koefisien Korelasi	Status
Des 1	0.746	0.722**	<i>Valid</i>
Des 2	0.716	0.723**	<i>Valid</i>
Des 3	0.798	0.784**	<i>Valid</i>
Des 4	0.688	0.707**	<i>Valid</i>
Des 5	0.690	0.702**	<i>Valid</i>

* Signifikan pada level 0,05 (2-tailed) ** Signifikan pada level 0,01 (2-tailed)

Sumber : data primer diolah, 2004

TABEL 4.8

HASIL UJI VALIDITAS ORIENTASI NILAI MANAJER PADA INOVASI

Item Pertanyaan	Loading Factor	Koefisien Korelasi	Status
VOI 1	0.671	0.692**	<i>Valid</i>
VOI 2	0.721	0.731**	<i>Valid</i>
VOI 3	0.827	0.812**	<i>Valid</i>
VOI 4	0.764	0.770**	<i>Valid</i>
VOI 5	0.768	0.756**	<i>Valid</i>
VOI 6	0.708	0.699**	<i>Valid</i>

* Signifikan pada level 0,05 (2-tailed) ** Signifikan pada level 0,01 (2-tailed)

Sumber : data primer diolah, 2004

TABEL 4.9
HASIL UJI VALIDITAS KOMITMEN ORGANISASI

Dimensi Komitmen Organisasi	Item Pertanyaan	Loading Factor	Koefisien Korelasi	Status
<i>Affective commitment</i>	Komit 4.1.1.	0.842	0.836**	<i>Valid</i>
	Komit 4.1.2.	0.896	0.887**	<i>Valid</i>
	Komit 4.1.3.	0.671	0.661**	<i>Valid</i>
	Komit 4.1.4.	0.659	0.638**	<i>Valid</i>
	Komit 4.1.5.	0.697	0.674**	<i>Valid</i>
	Komit 4.1.6.	0.763	0.764**	<i>Valid</i>
<i>Continuance commitment</i>	Komit 4.2.1.	0.783	0.792**	<i>Valid</i>
	Komit 4.2.2.	0.813	0.818**	<i>Valid</i>
	Komit 4.2.3.	0.775	0.786**	<i>Valid</i>
	Komit 4.2.4.	0.901	0.905**	<i>Valid</i>
	Komit 4.2.5.	0.871	0.876**	<i>Valid</i>
	Komit 4.2.6.	0.756	0.761**	<i>Valid</i>
<i>Normative commitment</i>	Komit 4.3.1.	0.800	0.792**	<i>Valid</i>
	Komit 4.3.2.	0.906	0.903**	<i>Valid</i>
	Komit 4.3.3.	0.926	0.926**	<i>Valid</i>
	Komit 4.3.4.	0.915	0.920**	<i>Valid</i>
	Komit 4.3.5.	0.716	0.732**	<i>Valid</i>
	Komit 4.3.6.	0.875	0.873**	<i>Valid</i>

* Signifikan pada level 0,05 (2-tailed) ** Signifikan pada level 0,01 (2-tailed)

Sumber : data primer diolah, 2004

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 4.6, 4.7, 4.8 dan 4.9 dapat diketahui bahwa item-item pertanyaan yang digunakan untuk masing-masing variabel pada penelitian ini adalah valid (sah) karena memiliki loading factor yang lebih besar daripada 0.50. Hasil tersebut didukung oleh Uji Pearson Correlation yang menunjukkan bahwa korelasi antara score masing-masing item pertanyaan dengan total score adalah positif dan signifikan.

4.4. Uji Asumsi Klasik

4.4.1. Uji autokorelasi

Untuk mengetahui adanya autokorelasi pada data penelitian ini digunakan Uji Durbin-Watson (DW Test). Hasil uji tersebut selanjutnya dibandingkan dengan nilai $d_l - d_u$ pada Tabel Durbin-Watson (DW). Jika nilai DW berada dalam batas $d_l - d_u$, maka terjadi autokorelasi pada data penelitian.

Pada Tabel Durbin-Watson dinyatakan bahwa dengan tingkat signifikan 5 %, batas $d_l - d_u$ untuk jumlah sampel 50 responden dan 3 variabel independen adalah sebagai berikut : $d_l = 1.34$, $d_u = 1.59$ (Ghozali, 2002). Hasil uji autokorelasi disajikan pada Lampiran F.1 dan diringkas pada Tabel 4.10.

TABEL 4.10

HASIL UJI AUTOKORELASI

Model Pengujian	Nilai DW
A. $Komit = a + b_1 Par + b_2 VOI + b_3 Par_VOI + e$	1.965
B. $Komit = a + b_1 Des + b_2 VOI + b_3 Des_VOI + e$	2.117

$n = 50$, $k' = 3$, $d_l = 1.34$, $d_u = 1.59$.

Sumber : data primer diolah, 2004

Berdasarkan hasil uji autokorelasi pada Tabel 4.10 dapat diketahui bahwa data penelitian ini bebas dari autokorelasi karena nilai Durbin-Watson tidak berada dalam batas antara $d_l - d_u$ yaitu $d_l = 1.34$ dan $d_u = 1.59$. Sedangkan nilai DW untuk model pengujian A = 1.965 dan B = 2.117.

4.4.2. Uji heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas pada data penelitian ini menggunakan Uji Glejser. Dalam hal ini, jika variabel independen signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen maka ada indikasi terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2002). Hasil pengujian disajikan pada Lampiran F.2 dan diringkas pada Tabel 4.11.

TABEL 4.11

HASIL UJI HETEROSKEDASTISITAS

Model Pengujian	Par	Des	VOI	Par_VOI	Des_VOI
A	0,942		0,706	0,466	
B		0,367	0,266		0,097

$$A = \text{ABSRES}_1 = a + b_1\text{Par} + b_2 \text{VOI} + b_3\text{Par_VOI}$$

$$B = \text{ABSRES}_2 = a + b_1\text{Des} + b_2 \text{VOI} + b_3\text{Des_VOI}$$

Sumber : data primer diolah, 2004

Berdasarkan Tabel 4.11 dapat diketahui bahwa variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini tidak mengandung adanya heteroskedastisitas karena tidak ada satupun variabel independen yang signifikan (5 %) mempengaruhi variabel dependen (ABSRES). Hal ini ditunjukkan oleh probabilitas signifikansinya yang berada di atas tingkat kepercayaan 5 %.

4.5. Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan terhadap hipotesis-hipotesis sebagai berikut : *pertama*, menguji peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan tiga dimensi komitmen organisasi (affective, continuance dan normative commitment) dan *kedua*, menguji peran orientasi nilai manajer pada inovasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara struktur desentralisasi dengan tiga dimensi komitmen organisasi.

Pengujian hipotesis penelitian ini menggunakan analisis residual yang dioperasionalkan melalui program pengolah statistik SPSS versi 10.0. Langkah pengujian tersebut dapat digambarkan dengan persamaan regresi (telah disajikan pada Gambar 3.1 halaman 35) yaitu sebagai berikut :

$$\text{Orientasi nilai manajer pada inovasi} = a + b1 \text{ partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi} + e \quad (1)$$

$$/ e / = a + b1 \text{ dimensi komitmen organisasi} \quad (2)$$

Analisis residual ingin menguji pengaruh deviasi (penyimpangan) dari suatu model. Fokusnya adalah ketidak-cocokan yang dihasilkan dari deviasi hubungan linear antar variabel independen. Ketidak-cocokan ditunjukkan oleh nilai residual di dalam regresi (Ghozali, 2002). Dalam hal ini, jika terjadi kecocokan antara partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi dan orientasi nilai manajer pada inovasi (nilai residual kecil atau nol) yaitu partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi tinggi dan orientasi nilai manajer pada inovasi juga tinggi, maka ketiga dimensi komitmen organisasi juga tinggi. Sebaliknya, jika terjadi ketidak-cocokan antara partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi dan orientasi nilai manajer pada inovasi (nilai residual besar) yaitu partisipasi penganggaran

atau struktur desentralisasi tinggi dan orientasi nilai manajer pada inovasi rendah, maka ketiga dimensi komitmen organisasi rendah.

Untuk mengetahui peran moderating dari orientasi nilai manajer pada inovasi, dapat dilihat dari persamaan regresi 2. Jika nilai koefisien b_1 ketiga dimensi komitmen organisasi negatif dan signifikan, maka berarti orientasi nilai manajer pada inovasi merupakan variabel moderating. Hal ini dapat diartikan bahwa adanya ketidak-cocokan antara partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi dan orientasi nilai manajer pada inovasi mengakibatkan ketiga dimensi komitmen organisasi turun atau berpengaruh negatif.

4.5.1. Uji hipotesis satu

Hipotesis satu (1) menyatakan bahwa orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan tiga dimensi komitmen organisasi. Langkah-langkah pengujian hipotesis 1 dengan menggunakan program pengolah statistik SPSS versi 10.0, dilakukan sebagai berikut :

1. Penentuan nilai residual

Penentuan nilai residual dilakukan dengan meregres score partisipasi penganggaran terhadap score orientasi nilai manajer pada inovasi yang diperoleh dari hasil penelitian. Berdasarkan langkah ini, didapat Res_1 yang merupakan residual persamaan regresi 1 yaitu orientasi nilai manajer pada inovasi = $a + b_1$ partisipasi penganggaran + e.

2. Membuat nilai residual (Res_1) pada langkah 1 dalam nilai absolut sehingga didapat AbsRes_1.

3. AbsRes_1 pada langkah 2 selanjutnya diregres terhadap score masing-masing dimensi komitmen organisasi (affective, continuance dan normative commitment) yang juga diperoleh dari hasil penelitian.

4. Memperhatikan kriteria pengujian hipotesis yaitu jika koefisien parameter pada langkah 3 di muka adalah negatif dan signifikan maka orientasi nilai manajer pada inovasi merupakan variabel moderating (hipotesis diterima atau tidak dapat ditolak).

Hasil-hasil yang diperoleh dari pengujian hipotesis 1 disajikan pada Lampiran G.1 dan diringkas pada Tabel 4.12. Pada tabel tersebut, ditunjukkan koefisien parameter (beta/b), tingkat signifikan dan Adjusted R Square dari ketiga dimensi komitmen organisasi yang diuji.

TABEL 4.12

**HASIL UJI HIPOTESIS SATU
PERAN ORIENTASI NILAI MANAJER PADA INOVASI SEBAGAI VARIABEL
MODERATING TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI
PENGANGGARAN DENGAN TIGA DIMENSI KOMITMEN ORGANISASI**

Dimensi Komitmen Organisasi (1)	Koefisien Parameter (beta/b) (2)	Tingkat Signifikan (3)	Adjusted R Square (4)
Affective commitment (AC)	- 0.105	0.004	0.146
Continuance commitment (CC)	- 6.40E-02	0.012	0.105
Normative commitment (NC)	- 5.32E-02	0.034	0.072

Sumber : data primer diolah, 2004

Berdasarkan Tabel 4.12 dapat diketahui bahwa pengujian peran orientasi nilai manajer pada inovasi terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan ketiga dimensi komitmen organisasi (affective, continuance dan normative commitment) menunjukkan koefisien parameter b1 ketiga dimensi komitmen organisasi negatif (kolom 2) dan signifikan (kolom 3). Hal ini berarti adanya ketidak-cocokan antara partisipasi penganggaran dengan orientasi nilai manajer pada inovasi mengakibatkan ketiga dimensi komitmen organisasi turun atau berpengaruh negatif. Dengan kata lain, kecocokan antara

partisipasi penganggaran dengan orientasi nilai manajer pada inovasi berpengaruh positif terhadap ketiga dimensi komitmen organisasi.

Tabel 4.12 kolom 4 (Adjusted R Square) menunjukkan bahwa Adjusted R Square untuk affective commitment adalah sebesar 0.146 yang berarti 14,6 % variasi dalam affective commitment dapat dijelaskan oleh model (variasi variabel independen partisipasi penganggaran, orientasi nilai manajer pada inovasi dan residual partisipasi penganggaran dengan orientasi nilai manajer pada inovasi). Adjusted R Square untuk affective commitment (0.146) lebih besar dibandingkan continuance commitment (0.105) dan normative commitment (0.072) sehingga dapat diartikan bahwa tingkat kemampuan menjelaskan modelnya juga lebih besar.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis 1 sebagaimana diuraikan di muka, maka hipotesis 1 tidak dapat ditolak (diterima). Hasil pengujian hipotesis 1 mengindikasikan bahwa orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan ketiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment. Dengan demikian hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Subramaniam dan Mia (2000).

Pada statistik deskriptif telah dijelaskan bahwa karakteristik data untuk orientasi nilai manajer pada inovasi menunjukkan responden dalam hal ini top manajer unit bisnis mempunyai tingkat inovasi yang cukup tinggi dalam melaksanakan kegiatan perusahaan. Subramaniam dan Mia (2000) menyatakan bahwa dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi cenderung lebih termotivasi pada organisasi yang menerapkan anggaran partisipatif. Dengan demikian hasil penelitian ini konsisten dengan pernyataan Subramaniam dan Mia (2000).

Pertimbangan yang mendukung hasil pengujian hipotesis 1 adalah sebagai berikut :

1. Nilai inovasi manajer berhubungan dengan kreativitas, pengujian ide-ide baru dan menantang serta pengambilan resiko (O'Reilly et al., 1991). Dengan tingginya tingkat inovasi responden, maka partisipasi penganggaran dipandang menguntungkan karena top manajer akan memperoleh informasi-informasi yang relevan dan dapat berkoordinasi secara lebih baik dalam rangka pengambilan keputusan yang berkaitan dengan penganggaran dari kegiatan proyeknya inovatif (ketidakpastian lingkungan yang tinggi). Dengan demikian, partisipasi penganggaran akan meningkatkan komitmen organisasi top manajer unit bisnis.
2. Partisipasi penganggaran memberikan peluang kepada top manajer untuk ikut terlibat dalam kegiatan penyusunan target/tujuan dari proyek-proyeknya yang inovatif, sehingga top manajer unit bisnis akan merasa terikat terhadap target/tujuan tersebut. Keterikatan pada target/tujuan tersebut dapat ditransformasikan sebagai komitmen organisasi yang tinggi.

4.5.2. Uji hipotesis dua

Hipotesis dua (2) menyatakan bahwa orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara struktur desentralisasi dengan tiga dimensi komitmen organisasi. Pengujian hipotesis 2 menggunakan langkah-langkah seperti pengujian hipotesis 1 yaitu sebagai berikut :

1. Menentukan nilai residual.

Penentuan nilai residual dilakukan dengan meregres score struktur desentralisasi terhadap score orientasi nilai manajer pada inovasi. Berdasarkan langkah tersebut,

diperoleh Res_1 yang merupakan residual dari persamaan regresi 1 yaitu orientasi nilai manajer pada inovasi = $a + b1$ struktur desentralisasi + e.

2. Res_1 pada langkah 1 dibuat dalam nilai absolut sehingga didapat AbsRes_1.
3. AbsRes_1 pada langkah 2 selanjutnya diregres terhadap score masing-masing dimensi komitmen organisasi (affective, continuance dan normative commitment).
4. Memperhatikan kriteria pengujian hipotesis yaitu jika koefisien parameter pada langkah 3 di muka adalah negatif dan signifikan maka berarti orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating (hipotesis diterima atau tidak dapat ditolak).

Hasil pengujian hipotesis 2 disajikan pada Lampiran G.2 dan diringkas pada Tabel 4.13. Tabel tersebut menyajikan koefisien parameter (beta/b), tingkat signifikan dan Adjusted R Square dari ketiga dimensi komitmen organisasi yang diuji.

TABEL 4.13

**HASIL UJI HIPOTESIS DUA
PERAN ORIENTASI NILAI MANAJER PADA INOVASI SEBAGAI VARIABEL
MODERATING TERHADAP HUBUNGAN ANTARA STRUKTUR
DESENTRALISASI DENGAN TIGA DIMENSI KOMITMEN ORGANISASI**

Dimensi Komitmen Organisasi (1)	Koefisien Parameter (beta/b) (2)	Tingkat Signifikan (3)	Adjusted R Square (4)
Affective commitment (AC)	- 8.84E-02	0.002	0.159
Continuance commitment (CC)	- 5.34E-02	0.010	0.112
Normative commitment (NC)	- 5.02E-02	0.013	0.103

Sumber : data primer diolah, 2004

Tabel 4.13 yang memuat hasil pengujian hipotesis 2 mengenai peran orientasi nilai manajer pada inovasi terhadap hubungan antara struktur desentralisasi dengan ketiga

dimensi komitmen organisasi (affective, continuance dan normative commitment) juga menunjukkan koefisien parameter b_1 yang negatif dan signifikan untuk ketiga dimensi komitmen organisasi. Berdasarkan hasil ini, berarti adanya ketidak-cocokan antara struktur desentralisasi dengan orientasi nilai manajer pada inovasi mengakibatkan ketiga dimensi komitmen organisasi turun atau berpengaruh negatif. Dengan kata lain, kecocokan antara struktur desentralisasi dengan orientasi nilai manajer pada inovasi berpengaruh positif terhadap ketiga dimensi komitmen organisasi.

Tabel 4.13 kolom 4 (Adjusted R Square) menunjukkan bahwa Adjusted R Square untuk affective commitment adalah sebesar 0.159. Hal ini dapat diartikan bahwa 15,9 % variasi dalam affective commitment dapat dijelaskan oleh model (variasi variabel independen struktur desentralisasi, orientasi nilai manajer pada inovasi dan residual struktur desentralisasi dengan orientasi nilai manajer pada inovasi). Adjusted R Square untuk affective commitment (0.159) lebih besar dibandingkan continuance commitment (0.112) dan normative commitment (0.103) sehingga dapat diartikan bahwa tingkat kemampuan menjelaskan modelnya juga lebih besar.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis 2 sebagaimana diuraikan dimuka, maka hipotesis 2 tidak dapat ditolak (diterima). Hasil pengujian hipotesis 2 mengindikasikan bahwa orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara struktur desentralisasi dengan ketiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment. Dengan demikian hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Subramaniam dan Mia (2000).

Berkaitan dengan hasil pengujian hipotesis 2, Subramaniam dan Mia (2000) menyatakan bahwa dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, manajer dengan

orientasi nilai pada inovasi yang tinggi cenderung lebih termotivasi pada organisasi yang menerapkan struktur desentralisasi. Dengan demikian, hasil pengujian hipotesis 2 konsisten dengan pernyataan Subramaniam dan Mia (2000).

Alasan yang mendukung hasil pengujian hipotesis 2 adalah sebagai berikut :

1. Struktur desentralisasi menjadikan manajer lebih fleksibel dalam pengambilan keputusan penganggaran untuk menghadapi kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, sehingga struktur desentralisasi cenderung akan meningkatkan komitmen organisasi top manajer unit bisnis.
2. Russel dan Russel, 1992 menganjurkan bahwa struktur yang lebih terdesentralisasi menyebabkan pengembangan ide-ide dan proyek-proyek baru yang kreatif. Oleh sebab itu, manajer dengan orientasi nilai pada inovasi yang tinggi cenderung akan mencari struktur yang lebih terdesentralisasi untuk memaksimalkan peluangnya dalam menerapkan proyek yang inovatif (ketidakpastian lingkungan yang tinggi). Dengan demikian, struktur desentralisasi akan meningkatkan komitmen organisasi top manajer unit bisnis.

BAB V

KESIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh ketidak-konsistenan hasil-hasil penelitian yang menguji hubungan langsung antara partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi dengan komitmen organisasi. Tujuan dilakukannya penelitian adalah untuk menguji peran moderating dari orientasi nilai manajer pada inovasi terhadap hubungan partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi dengan tiga dimensi komitmen organisasi yaitu affective, continuance dan normative commitment.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, orientasi nilai manajer pada inovasi berperan sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran atau struktur desentralisasi dengan tiga dimensi komitmen organisasi. Dengan demikian, hasil penelitian konsisten dengan hasil penelitian Subramaniam dan Mia (2000).

Berdasarkan uraian di muka, maka penelitian ini mendukung argumen bahwa desain sistem pengendalian pada suatu organisasi perlu mempertimbangkan karakteristik orientasi nilai manajer, struktur organisasi dan sistem anggaran (Subramaniam dan Mia, 2000). Berdasarkan hasil penelitian tersebut, maka dapat dikatakan bahwa strategi bisnis yang diterapkan oleh suatu organisasi tergantung pada inovasi, kreativitas serta struktur desentralisasi dan partisipasi penganggaran sebagai dua faktor yang meningkatkan komitmen organisasi manajer.

5.2. Implikasi

Implikasi teoritis dari hasil penelitian ini adalah memberikan kontribusi dalam rangka pengembangan ilmu pengetahuan terutama bidang akuntansi manajemen dan akuntansi keprilakuan. Penelitian-penelitian sebelumnya sebagian besar menghubungkan partisipasi penganggaran dengan kepuasan kerja atau kinerja manajerial dan struktur desentralisasi atau komitmen organisasi sebagai variabel kontinjensi (moderating/intervening). Dengan basis teori yang diperkuat, penelitian berikutnya dapat menguji peran moderating dari orientasi nilai manajer pada inovasi dalam hubungannya dengan sistem pengendalian yang lain seperti kompensasi yang didasarkan pada anggaran dan kinerja yang didasarkan pada anggaran.

Penelitian ini juga memberikan kontribusi kepada praktik yaitu pimpinan organisasi (perusahaan) terutama perusahaan industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan. Berdasarkan hasil penelitian ini, pimpinan perusahaan perlu mempertimbangkan penerapan anggaran partisipatif dan struktur desentralisasi dalam rangka merespon kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Penerapan kedua bentuk pengendalian tersebut akan meningkatkan komitmen organisasi (affective, continuance dan normative commitment) anggota (top manajer unit bisnis).

Penerapan anggaran partisipatif dilakukan dengan melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah dalam proses perancangan anggaran. Para bawahan yang merasa aspirasinya dihargai dan mempunyai pengaruh pada proses perancangan anggaran akan lebih mempunyai tanggung-jawab dan konsekuensi moral untuk meningkatkan komitmennya pada organisasi dalam rangka mencapai target atau tujuan yang telah disepakati dalam anggaran. Sedangkan penerapan struktur desentralisasi dilakukan dengan

pelimpahan wewenang pengambilan keputusan kepada manajemen pada level yang lebih rendah berkaitan dengan pengembangan produk atau jasa baru, pengangkatan dan pemutusan hubungan kerja karyawan, pembelian peralatan modal/investasi dalam skala besar, penetapan harga dan distribusi produk/jasa. Dengan penerapan anggaran partisipatif dan struktur desentralisasi, manajemen pada level yang lebih rendah akan semakin inovatif dan kreatif dalam usahanya mencapai tujuan organisasi (perusahaan).

5.3. Keterbatasan

Keterbatasan penelitian ini adalah bahwa penelitian hanya dilaksanakan pada industri pengolahan kayu di Kalimantan Selatan, jumlah sampel yang sedikit dan waktu penelitian yang relatif singkat. Dengan adanya keterbatasan-keterbatasan ini, maka hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisir secara umum.

Keterbatasan lainnya adalah bahwa data penelitian ini berasal dari persepsi responden yang disampaikan secara tertulis melalui instrumen (kuesioner), sehingga mungkin mempengaruhi validitas hasil. Persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sesungguhnya dari responden.

5.4. Saran

Berdasarkan keterbatasan-keterbatasan yang dimiliki oleh penelitian ini, maka penelitian-penelitian selanjutnya perlu meningkatkan jumlah sampel dengan memperluas wilayah penelitian dan tidak terbatas pada satu jenis industri saja. Disamping itu juga, perlu waktu yang lebih lama dalam pengumpulan data, sehingga mungkin akan memberikan hasil yang berbeda dengan hasil penelitian ini.

Penelitian berikutnya juga perlu dilakukan dengan pengumpulan data melalui wawancara, sehingga data yang dianalisis akan lebih mencerminkan keadaan yang sebenarnya dari responden. Dengan menggunakan metode wawancara, peneliti tentunya akan bisa memperoleh data yang lebih reliabel dan valid karena responden dapat lebih memahami pertanyaan-pertanyaan yang diajukan.

DAFTAR PUSTAKA

- Antony, Dkk. 1990. "*Sistem Pengendalian Manajemen*". Alih bahasa Agus Maulana. Edisi kelima. Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Argyris, C. 1952. "*The Impact Budget on People, The Controllership Foundation, Inc.*". The School of Business and Public Administration. Cornell University.
- Bambang Riyanto Ls. 1999. "The Effect of Attitude, Strategy and Decentralization on the Effectiveness of Budget Participation". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol. 2 No. 2 Juli.
- _____. 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.
- Bambang Supomo. 1998. : "*Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional Terhadap Efektivitas Partisipasi Penyusunan Anggaran Dalam Peningkatan Kinerja Manajerial. Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia*". Tesis. Universitas Gajah Mada Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi (tidak dipublikasikan)
- Barling, J., Wade, B. dan Fullager, C. 1990. "Predicting Employee Commitment to Company and Union : Divergentmodels". *Journal of Occupational Psychology*, Vol. 63, pp. 49-61.
- Becker, S. dan D, Green. 1962. "Budgeting and Employee Behavior". *Journal of Business*. October. Pp. 392-402.
- Biro Pusat Statistik. "*Kalimantan Selatan Dalam Angka Tahun 2001*". BPS Kalsel. 2001
- Brooke, P.P., Russell, D.W. dan Price, J.L. 1988. "Discriminant Validation of Measures of Job Satisfaction, Job Involvement and Organisational Commitment". *Journal of Applied Psychology*. Vol. 73. pp. 402-9
- Brownell, P. 1981. "Participation in the Budgeting Process, Locus of Control and Organizational Effectiveness". *The Accounting Review*. Vol. LVI No. 4. October: pp.844-860.
- _____. dan McInnes, M. 1986. "Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol. LXI No. 4. October. pp.587-600.

- Cherrington, D.J. dan Cherrington, J.O. 1973. "Appropriate Reinforcement Contingencies in the Budgeting Process". *Journal of Accounting Research (Supplement)*. pp. 225-253.
- Dewar, R dan Werbel, J. 1979. "Universalistic and Contingency Predictions of Employee Satisfaction and Conflict". *Administrative Science Quarterly*. September Vol. 24. pp. 426-444.
- Drazin, R dan Van de Ven, A.H. 1985. "Alternative Forms of Fit in Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly*. Vol. 20. pp. 514-539.
- Duncan, K dan Moores, K. 1989. "Residual Analysis : A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting". *Journal Management Accounting Research*. Vol. 1. pp. 89-103.
- Duncan, R.B. 1972. "Characteristic of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty". *Administrative Science Quarterly* 17. pp 313-327.
- Dunk, A.S. 1990. "Budgetary Participation, Agreement on Evaluation Criteria and Managerial Performance : A Research Note". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 15. No. 3. pp. 171-178
- Flamholtz, E.G. 1983. "Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context : Theoretical and Empirical Perspectives". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 8. pp. 153-69.
- Galbraith, J.R. 1973. *Designing Complex Organization*. Reading MA : Addison Wesley.
- Gordon, L.A. dan Narayanan, V.K. 1984. "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organisational Structure : an Empirical Investigation". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 9. pp. 33-47.
- Govindarajan, V dan A. Gupta. 1985. "Linking Control System to Business Unit Performance : Imfact on Performance". *Accounting, Organizations and Society*. vol. 10, 1
-
- dan Fisher, J. 1990. "Strategy, Control Systems and Resource Sharing : Effects on Business – Unit Performance ". *Academy of Management Journal*. 33. pp. 259-285.
- Gul, F.A. dan Chia, Y.M. 1994. "The Effect of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance : A test of Three Way Interaction". *Accounting, Organizations and Society*. vol. 19. pp. 413-416.

- _____. Tsui, J.S.L. Fong, S.C.C. dan Kwok, H.Y.L. 1995. "Decentralisation as a Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: some Hong Kong Evidence". *Accounting and Business Research*. Vol. 25. pp. 107-13.
- Hair, J.R. 1998. *"Multivariate Data Analysis With Reading"*. Prentice Hall. Englewood Clift. New Jersey.
- Hanson, E.I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April. pp. 239-243.
- Hofstede, G.H. 1967. *"The Game of Budget Control"*. Van Gorum.
- Imam Ghozali. 2002. *"Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS"*. Edisi II. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ketchand dan Strawser. 1998. "The Existence of Multiple Measures of Organizational Commitment and Experience-Related Differences in a Public Accounting Setting". *Behavioural Research in Accounting*. Vol. 10.
- Markus, M.L. dan Pfeffer, J. 1983. "Power and the design of implementation of accounting and control systems". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 18. pp. 266-85.
- Mathieu, J.E. dan Hamel, K. 1989. "A Causal Model of Antecedents of Organisational Commitment among Professionals and Nonprofessionals". *Journal of Vocational Behaviour*. Vol. 34. pp. 299-317.
- _____. dan Zajac, D.M. 1990. "A Review and Meta-Analysis of the Antecedents, Correlates and Consequences of Organizational Commitment". *Psychological Bulletin*. Vol. 108. pp.171-94.
- Meyer, J.P. dan Allen, N.J. 1988. "Links Between Work Experiences and Organizational Commitment During the First Year of Employment : a Longitudinal Analysis". *Journal of Occupational Psychology*. Vol. 61. pp. 195-209.
- _____. dan Allen, N.J. 1990. "The Measurement and Antecedents of Affective, Continuance and Normative Commitment to the Organization". *Journal of Occupational Psychology*. Vol. 63. pp. 1-18.
- _____. Allen, N.J dan Smith C.A. 1993. "Commitment to Organizations and Occupations : Extension and Test of a Three-Component Conceptualization". *Journal of Occupational Psychology*. Vol. 78. no. 4.
- Mia, L. 1988. "Managerial Attitude, Motivation and the Effectiveness of Budgetary Participation". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 13. pp 465-75.

- _____. 1989. "The Impact of Participation in Budgeting and Job Difficulty on Managerial Performance and Work Motivation : a research note". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 14. pp. 347-57.
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes" : A Field Study. *The Accounting Review*. April.
- Mowday, R.T. Porter, L.W. dan Steers, R.M. 1982. "*Organizational Linkages : The Psychology of Commitment, Absenteeism and Turnover*". Academic Press. New York, NY.
- Mulyadi. 1993. "*Akuntansi Manajemen*". Cetakan pertama. Edisi Kedua. Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN (dipublikasikan)
- Murray, D. 1990 "The Performance Effect of Participative Budgeting : An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavioural Research In Accounting*. Vol. 2. pp. 104-123.
- Nadler, D.A dan Tushman, M.L. 1988. *Strategic Organization Design*. Harper Collins.
- O'Connor, N.G. 1995. "The Influence of Organizational Culture on the Usefulness of Budget Participation by Singaporean-Chinese managers". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 20. pp. 383-403.
- O'Reilly, C.A. Chatman, J. dan Caldwell, D.F. 1991. "People and Organisational Culture : a Profile Comparison Approach to Assessing Person Organisation fit". *Academy of Management Journal*. Vol. 34. pp. 487-516.
- Otley, D.T. 1980. "The Contingency Theory of Management Accounting : Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations and Society*. Pp. 413-428.
- Otley, D.T. dan Wilkinson, C. 1988. "Organization Behaviour : Strategy, Structure and Environment and Technology", in Ferris, K.R. (Ed.), *Behavioural Accounting Research : A Critical Analysis*. Century Publishing. Columbus, OH.
- Randall, D.M. 1990. "The Consequences of Organisational Commitment : Methodological Investigation". *Journal of Organizational Behaviour*. Vol. 11. pp. 361-78.
- Russell, R.D. dan Russell, C.J. 1992. "An Examination of the Effects of Organisational Norms, Organisational Structure and Environmental Uncertainty on Entrepreneurial Strategy". *Journal of Management*. Vol. 18. pp. 639-56.
- Schiff, M. dan A.Y. Lewin. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*. 45 April. pp. 259-268.

- Simons, R. 1987. "Accounting Control System and Business Strategy : "An Empirical Analisis". *Accounting, Organizations and Society*. 12, 4.
- Subramaniam, Nava dan Mia L. 2000. "The Relation Between Decentralised Structure, Budgetary Participation and Organistional Commitment : The moderating role of Managers' Value Orientation Towards Innovation". *AAAJ*. March.
- Waterhouse, J.H. dan Tiessen, P. 1978 "The Contingency Framework for Management Accounting System Research". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 3. No. 1