

658  
POE  
P 01

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP  
KINERJA MANAJERIAL: BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI  
SEBAGAI VARIABEL MODERATING**

**TESIS**

Diajukan kepada Pengelola Program Studi Magister Akuntansi  
Universitas Diponegoro  
Untuk memenuhi sebagian syarat guna  
memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi



**Diajukan oleh :**

**N a m a : T J A H J A N I N G P O E R W A T I**  
**N I M : C 4 C 0 9 9 2 2 7**

**Kepada**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2001**

**UPT-PUSTAK-UNDIP**



## ***SERTIFIKAT***

Saya yang bertanda tangan di bawah ini, Tjahjaning Poerwati, menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya saya sendiri yang belum pernah dipublikasikan, untuk mendapatkan gelar pada program magister akuntansi ini. Karya ini adalah milik saya, karena itu pertanggungjawabannya sepenuhnya berada di pundak saya

**Tjahjaning poerwati**

**13 September 2001**

Tesis berjudul

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP  
KINERJA MANAJERIAL: BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI  
SEBAGAI VARIABEL MODERATING**

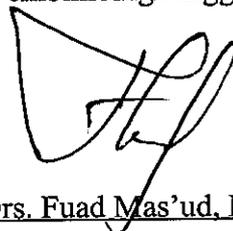
yang dipersiapkan dan disusun oleh  
**Tjahjaning Poerwati**  
telah dipertahankan didepan Dewan Penguji pada tanggal 13 September 2001  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing Utama/Ketua



Drs. H. Mohamad Nasir, MSi, Akt

Pembimbing/Anggota



Drs. Fuad Mas'ud, MIR

Semarang, 18 September 2001  
Universitas Diponegoro  
Program Pascasarjana  
Program Studi Magister Akuntansi  
Ketua Program



Drs. H. Mohamad Nasir, MSi, Akt  
PROGRAM STUDI  
MAGISTER AKUNTANSI  
131 875 458

## DAFTAR ISI

## Halaman

|   |      |
|---|------|
| Halaman Judul .....   | i    |
| Surat Pernyataan Keaslian Tesis .....                             | ii   |
| Halaman Pengesahan .....  | iii  |
| Halaman Motto / Persembahan .....                                 | vi   |
| Ringkasan / Abstrak .....   | vii  |
| Kata Pengantar .....  | ix   |
| Daftar Tabel .....  | xi   |
| Daftar Gambar .....   | xii  |
| Daftar Lampiran .....   | xiii |
| <br>  |      |
| I. PENDAHULUAN .....  | 1    |
| 1.1. Latar Belakang .....   | 1    |
| 1.2. Perumusan Masalah .....                                      | 7    |
| 1.3. Tujuan Penelitian .....                                      | 8    |
| 1.4. Manfaat Penelitian .....                                     | 8    |
| II. TELAAH TEORITIS DAN HIPOTESIS .....                           | 9    |
| 2.1. Fungsi Anggaran .....  | 9    |
| 2.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran (Budget Participation) ..... | 10   |
| 2.3. Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial ..... | 11   |
| 2.4. Pendekatan Kontinjensi .....                                 | 13   |
| 2.5. Konsep Kesesuaian .....                                      | 15   |
| 2.6. Konsep Budaya Organisasi .....                               | 17   |
| 2.7. Dimensi Praktek Budaya Organisasi .....                      | 19   |
| 2.8. Budaya Organisasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran .....  | 20   |
| 2.9. Motivasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran .....           | 21   |

|  |    |
|--|----|
| III. METODE PENELITIAN .....                     | 24 |
| 3.1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel ..... | 24 |
| 3.2. Definisi Operasional Variabel .....         | 26 |
| 3.3. Teknik Analisis .....                       | 29 |
| IV. PEMBAHASAN DAN HASIL PENELITIAN .....        | 34 |
| 4.1. Uji Non – Respon Bias .....                 | 34 |
| 4.2. Statistik Deskriptif .....                  | 36 |
| 4.3. Uji Kualitas Data .....                     | 37 |
| 4.4. Uji Asumsi Klasik .....                     | 38 |
| 4.5. Hasil Pengujian Hipotesis 1 .....           | 43 |
| 4.6. Hasil Pengujian Hipotesis 2 .....           | 45 |
| 4.7. Hasil Pengujian Hipotesis 3 .....           | 47 |
| V. KESIMPULAN, KETERBATASAAN DAN IMPLIKASI ..... | 50 |
| 5.1. Kesimpulan .....                            | 50 |
| 5.2. Keterbatasan .....                          | 52 |
| 5.3. Implikasi .....                             | 54 |
| Daftar Pustaka .....                             | 56 |
| Lampiran – lampiran .....                        | 63 |
| Daftar Riwayat Hidup Penyusun .....              | 79 |

**MOTTO :**

*Allah tidak membebani seseorang selain  
sesuai dengan kesanggupannya.  
( Q.S. Al Baqarah : 286 )*

*Kupersembahkan untuk:  
Yang tercinta ayahanda dan ibunda  
Eyang serta suamiku dan anak-anakku*

# THE EFFECT OF BUDGET PARTICIPATION TOWARD MANAGERIAL PERFORMANCE: ORGANIZATION CULTURE AND MOTIVATION AS MODERATING VARIABLES

Tjahjaning Poerwati

## ABSTRACT

*The research examined the effect of budget participation toward managerial performance both on directly and non-directly, by examining organization culture (people oriented vs job oriented) and motivation which serves as moderating variables.*

*The research samples selected using non-randomly probability sampling method were 77 managers of manufacturing companies in Indonesian. The data were collected at questionnaire a cross mail survey. The test of contingency variables (organization culture and motivation) by using residual approach that used by Bambang Riyanto (1995, 1997 and 2001). This approach is fit in research that included more than one moderating variables rather than interaction approach, which have econometric issues (multicollinierity).*

*The results of non-response bias test shows the questionnaires were returned on time, didn't different from the questionnaire initial were beyond due date. The results of the research, however, could give the general conclusion.*

*The results of this research were consistent with prior research, which showed that budget participation had no direct effect on managerial performance. Furthermore, the findings supported the research hypothesis that the higher degree of fit between budget participation and the organization culture people oriented, the higher managerial performance. Other results of this research found that motivation doesn't moderate the effect of budget participation toward managerial performance.*

*Key Words: Budget participation, organization culture, motivation, managerial performance, contingency theory, moderating variable, residual approach, Indonesian*

# PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING

Tjahjaning Poerwati

## ABSTRAK

Penelitian ini menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial secara langsung maupun tidak langsung, dengan menguji budaya organisasi (orientasi pada orang vs orientasi pada pekerjaan) dan motivasi yang berfungsi sebagai variabel moderating.

Sampel penelitian dipilih menggunakan metode *non-randomly probability sampling* adalah 77 manajer dari perusahaan manufaktur di Indonesia. Data dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner melalui *mail survey*. Pengujian variabel kontinjensi (budaya organisasi dan motivasi) dengan menggunakan pendekatan residual yang digunakan oleh Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001). Pendekatan ini cocok untuk penelitian yang melibatkan lebih dari satu variabel moderating dibandingkan dengan pendekatan interaksi yang memiliki masalah ekonometrik (multikolinieritas)

Hasil uji *non-response bias* menunjukkan kuesioner yang kembali tepat waktu tidak ada perbedaan jawaban dengan kuesioner yang kembali lewat batas waktu. Oleh karena itu, hasil penelitian ini dapat memberi kesimpulan yang general.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian-penelitian terdahulu, yang menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran tidak secara langsung mempengaruhi kinerja manajerial. Selanjutnya hasil penelitian ini mendukung hipotesis penelitian bahwa semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi orientasi pada orang, semakin tinggi kinerja manajerial. Hasil yang lain dalam penelitian ini menemukan bahwa motivasi tidak memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Kata-kata kunci : Partisipasi penyusunan anggaran, budaya organisasi, motivasi, kinerja manajerial, teori kontinjensi, variabel moderating, pendekatan residual, Indonesia

## KATA PENGANTAR

### *Bismillahirrahmanirrahim*

Puji syukur saya panjatkan kehadirat Allah SWT, karena atas berkat rahmat dan karunia-Nya saya dapat menyelesaikan penyusunan tesis ini sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan pendidikan pada Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.

Selanjutnya saya ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada Bapak Prof. Dr. dr. Suharjo Hadi Saputro selaku Direktur Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro. Ucapan terima kasih yang setinggi-tingginya saya sampaikan juga kepada Bapak Drs. H. Mohamad Nasir, MSi, Akt selaku Ketua Program Magister Akuntansi sekaligus Pembimbing utama dan Bapak Drs. Fuad Mas'ud, MIR selaku pembimbing anggota dalam penyelesaian tesis ini serta kepada Bapak Dr. Imam Ghozali, M.Com, Akt, Drs. Bambang Supomo, MSi, Akt, Bapak dan Ibu dosen pada Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.

Ucapan terima kasih selanjutnya saya sampaikan kepada Rektor Universitas Pandanaran Semarang yang telah memberikan kesempatan kepada saya untuk mengikuti pendidikan pada Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro. Juga kepada Bapak Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Pandanaran Semarang yang telah banyak membantu saya dalam menyelesaikan perkuliahan. Khusus kepada rekan-rekan yang membantu saya dalam proses penyusunan tesis ini, Bapak Dwi Cahyono, SE dan

Sukma Lesmana, SE saya sampaikan rasa terima kasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya atas bantuan yang telah diberikan.

Selanjutnya saya sampaikan ucapan terima kasih atas bimbingan dan do'a restu dan bantuan dari orang tua, eyang dan adik-adik.

Terakhir, ucapan terima kasih dan penghargaan yang setulus-tulusnya saya sampaikan kepada suamiku tercinta dan anak-anakku yang telah banyak berkorban dan dengan setia mendampingi dan membantu saya menyelesaikan pendidikan.

Semoga semua bantuan yang diberikan kepada saya mendapatkan anugerah dari Allah SWT. Amin !

## DAFTAR TABEL

Halaman

|       |    |   |    |
|-------|----|---|----|
| Tabel | 1. | Karakteristik Dimensi Kultur Organisasional Orientasi pada Orang dan Orientasi pada Pekerjaan ..... | 19 |
|       | 2. | Statistik Deskriptif Variabel .....   | 37 |
|       | 3. | Hasil Uji Reabilitas dan Validitas .....  | 38 |

## DAFTAR GAMBAR

## Halaman

|        |    |                           |    |
|--------|----|---------------------------|----|
| Gambar | 1. | Model Penelitian .....    | 23 |
|        | 2. | Model Analisis Data ..... | 31 |

## DAFTAR LAMPIRAN

## Halaman

|          |   |    |
|----------|---|----|
| Lampiran | A Kuesioner .....   | 63 |
|          | B Uji Reabilitas .....                                      | 65 |
|          | C Uji Validitas (Nonparametric Correlations Spearman's) ... | 72 |

# BAB I

## PENDAHULUAN

Bab ini membahas bukti empiris dan landasan pemikiran yang menjadi latar belakang permasalahan dalam penelitian ini. Deskripsi mengenai latar belakang masalah, selanjutnya menjadi dasar untuk merumuskan pokok permasalahan. Dalam bab ini juga dikemukakan mengenai tujuan penelitian dan manfaat penelitian.

### 1.1. Latar Belakang Masalah

Penelitian mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial merupakan topik yang penting, karena anggaran yang merupakan rencana keuangan perusahaan dalam periode yang akan datang, mempunyai fungsi sebagai pedoman yang digunakan untuk menilai kinerja individu dalam organisasi (Schiff dan Lewin 1970). Anggaran juga berperan sebagai alat untuk memotivasi kinerja anggota organisasi (Chow dkk. 1988).

Anggaran selanjutnya juga menjadi alat utama pengendalian yaitu pengaturan orang-orang dalam organisasi (Hanson 1966). Dengan demikian, proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan sekaligus kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani 1975). Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran, Argyris (1952), menyarankan perlunya melibatkan bawahan dalam proses penyusunan anggaran. Para bawahan yang merasa aspirasinya dihargai dan mempunyai pengaruh pada anggaran yang disusun akan lebih mempunyai tanggung jawab dan

konsekuensi moral untuk meningkatkan kinerja sesuai yang ditargetkan dalam anggaran (Bambang Supomo 1998).

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan kinerja manajerial. Namun demikian, penelitian mengenai partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dan pengaruhnya terhadap kinerja manajerial merupakan salah satu bidang penelitian yang banyak mengalami perdebatan dalam literatur Akuntansi Perilaku (*Behavioral Accounting*) selama empat dasawarsa terakhir (Slamet Riyadi 1998), sehingga banyak menarik minat para peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut terhadap hubungan tersebut (Argyris 1952, Milani 1975, Kenis 1979, Brownell 1981 dan 1982b, Brownell dan McInnes 1986, Nur Indriantoro 1993, Bambang Supomo 1998).

Hasil penelitian yang diperoleh menunjukkan bahwa hubungan keduanya memberikan hasil yang tidak konsisten antara penelitian-penelitian terdahulu. Hasil penelitian Schuler dan Kim (1976), Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Frucot Shearon (1991), Nur Indriantoro (1993) menemukan bahwa ada pengaruh positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Sedangkan hasil penelitian Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986) dan Bambang Riyanto (1997) menunjukkan hubungan yang tidak signifikan. Demikian juga hasil penelitian Bambang Supomo (1998) menemukan pengaruh secara tidak langsung antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Bahkan Stedry (1960) dan Bryan dan Locke (1967) menemukan pengaruh yang bertolak belakang atau negatif antara kedua variabel tersebut. Oleh karena itu, penelitian yang menguji

efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial menjadi salah satu topik yang menarik dalam penelitian-penelitian bidang akuntansi manajemen (Lukka 1988, Bambang Supomo 1998). Hal itu menjadi alasan dalam penelitian ini untuk memilih kembali topik tersebut.

Penelitian Bambang Supomo (1998) yang menggunakan sampel sejumlah manajer dalam perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta dan dimuat dalam *Indonesian Capital Market Directory 1996*, menemukan pengaruh partisipasi dalam proses penyusunan anggaran yang tidak signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial. Temuan tersebut memberikan dorongan dilakukannya penelitian ini dengan menguji kembali efektivitas partisipasi penyusunan anggaran untuk melihat konsistensinya dengan penelitian-penelitian sebelumnya dengan jumlah sampel yang berbeda.

Govindarajan (1986) menyatakan bahwa untuk menyelesaikan pertentangan dan perbedaan berbagai penelitian tersebut, dapat digunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) yang mengevaluasi berbagai faktor kondisional atau variabel yang dapat mempengaruhi efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Brownell (1982a) yang melakukan telaah terhadap berbagai hasil penelitian mengenai faktor-faktor moderating yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, mengkategorikan faktor-faktor kondisional tersebut menjadi empat kelompok variabel, yaitu: budaya, organisasi, antar individual dan individual serta menyarankan untuk melakukan pengujian terhadap variabel struktur

dan budaya organisasi sebagai variabel moderating yang mempunyai kemungkinan mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Dasar pendekatan kontinjensi adalah bahwa 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, pendekatan kontinjensi menyatakan bahwa sistem akuntansi manajemen akan efektif bila kondisi organisasi konsisten atau sesuai dengan sistem. Dalam penelitian ini, pendekatan kontinjensi diadopsi untuk mengevaluasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Penelitian yang dilakukan oleh Bambang Riyanto (2001) mengevaluasi berbagai teori kontinjensi dan membandingkan pendekatan yang ada untuk menguji teori kontinjensi tersebut. Teori kontinjensi bisa diuji dengan pendekatan interaksi (model regresi), residual dan deviasi. Pendekatan interaksi akan cocok untuk model kontinjensi yang menyatakan bahwa *Management Accounting System* (MAS) berpengaruh positif terhadap kinerja, dan adanya variabel moderating akan memperkuat hubungan ini. Namun demikian pendekatan interaksi sulit sekali diterapkan untuk penelitian yang melibatkan lebih dari satu variabel moderating, karena adanya masalah ekonometrik yang serius. Banyak penelitian-penelitian di bidang akuntansi manajemen yang mengkaji pengaruh tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kondisional tertentu dan sistem akuntansi manajemen pada kinerja, dan bukti cenderung mendukung teori kontinjensi. Misal, dalam penelitian partisipasi penyusunan anggaran menemukan bahwa efektivitas dari sistem partisipasi penyusunan anggaran bersifat kontinjen pada

tingkat ketidakpastian (Govindarajan 1985), sistem evaluasi kinerja (Brownell 1982), budaya (Frucot dan Shearon 1991, Bambang Supomo 1998), motivasi dan sikap manajer (Mia 1988), motivasi dan pelimpahan wewenang (Slamet Riyadi 1998), struktur organisasi (Chia 1995, Bambang Supomo 1998) dan strategi (Bambang Riyanto 1995). Temuan-temuan dalam informasi manajemen juga menunjukkan bahwa efektifitas dari rancangan akuntansi manajemen ditentukan oleh faktor-faktor seperti ketidakpastian (Gul 1991), fungsionalisasi (Mia dan Chenhall 1994), struktur organisasi (Gul dan Chia 1994) dan ketidakpastian strategik (Bambang Riyanto 1997).

Mayoritas penelitian-penelitian tersebut menguji dampak dari satu faktor kondisional saja pada efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja. Terdapat banyak penelitian berupaya untuk mengkaji beberapa faktor kondisional. Namun demikian, dalam analisis, penelitian-penelitian tersebut tidak mencoba untuk mengkaji dampak dari beberapa item faktor-faktor kondisional tersebut sama sekali. Tetapi analisis mengkaji dampak dari masing-masing faktor kondisional pada efektivitas akuntansi manajemen secara terpisah. Analisis semacam itu tidak secara penuh memanfaatkan keuntungan besar pendekatan kontinjensi, pendekatan itu memungkinkan para peneliti untuk mengkaji saling ketergantungan dari beberapa faktor kontinjen dan dampaknya pada efektivitas akuntansi manajemen. Namun demikian dalam kenyataan, sistem dan prosedur organisasi sangat tergantung satu sama lain. Maka, operasi dari sebuah sistem memerlukan adanya sistem lain, dan sebaliknya. Selain itu, analisis semacam itu cenderung untuk menyederhanakan kerumitan fenomena organisasi yang

tentu saja akan membatasi penilaian keseluruhan dari keuntungan sistem akuntansi manajemen.

Dalam penelitian partisipasi penyusunan anggaran, misalnya, penelitian Chia (1995) menunjukkan bahwa efektivitas partisipasi ditentukan oleh struktur organisasi, sedangkan penelitian Bambang Riyanto (1995) mengindikasikan bahwa efektivitas anggaran bersifat kontinjen pada strategi. Namun penelitian menunjukkan bahwa strategi dan struktur sangat berkaitan, maka perubahan dalam strategi perusahaan diikuti dengan perubahan dalam struktur organisasi. Pertanyaan kemudian adalah apakah kehadiran kedua faktor kondisional akan menjadikan sistem partisipasi penyusunan anggaran lebih efektif daripada adanya masing-masing faktor kondisional? Bukti empiris yang ada tidak dapat menjawab pertanyaan tersebut (Bambang Riyanto 2001).

Pada kenyataannya, dalam ketiadaan metodologi yang mendorong para peneliti untuk mengkaji banyak faktor kontinjen dalam penelitian akuntansi manajemen sebab pertanyaan semacam itu, yang mempertanyakan pengaruh lebih dari satu faktor kondisional pada efektivitas sistem akuntansi manajemen tidak dapat dijawab. Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001) memperkenalkan sebuah metodologi yang memungkinkan para peneliti untuk menggabungkan beberapa faktor kondisional dalam model kontinjensi akuntansi manajemen. Saran yang dikemukakan oleh Bambang Riyanto (2001) tersebut mendorong penelitian ini untuk menggabungkan faktor kondisional dengan fokus penelitian pada budaya organisasi dan motivasi sebagai variabel moderating yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan menggunakan pendekatan residual.

Berkaitan dengan variabel budaya, penelitian Frucot dan Shearon (1991), demikian juga penelitian Bambang Supomo (1998) menemukan pengaruh dimensi budaya terhadap efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.

Berkaitan dengan variabel motivasi, hasil penelitian Mia (1988) menunjukkan bahwa motivasi sebagai variabel moderating mempengaruhi secara signifikan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

## 1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut diatas, bahwa terdapat ketidakkonsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu yaitu berkaitan dengan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial ditemukan pengaruh positif dan signifikan, sedangkan penelitian lainnya menemukan hubungan tidak signifikan, bahkan pengaruh negatif, dan berdasarkan kelemahan yang ada pada pendekatan interaksi dengan analisis model regresi yang selama ini sering digunakan, sehingga penerapan pendekatan kontinjensi untuk penelitian akuntansi manajemen tidak menghasilkan kemajuan signifikan, maka permasalahan pada penelitian ini dapat diidentifikasi dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial.
2. Apakah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi akan lebih meningkatkan kinerja manajerial.

3. Apakah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi akan lebih meningkatkan kinerja manajerial.

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Bertolak dari permasalahan yang ada, maka tujuan dari penelitian ini meliputi:

1. Menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.
2. Menguji tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi terhadap peningkatan kinerja manajerial.
3. Menguji tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi terhadap kinerja manajerial.

### **1.4. Manfaat Penelitian**

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori akuntansi keperilakuan dan akuntansi manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis dan bermanfaat untuk organisasi dalam rangka penciptaan efektivitas organisasi, khususnya pemahaman melalui proses sosialisasi akan pentingnya pengaruh budaya organisasi dan motivasi terhadap efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.

## BAB II

### TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Bab ini membahas berbagai literatur dan hasil-hasil penelitian yang didapat oleh peneliti terdahulu. Hasil penelitian terdahulu, terutama yang menguji faktor-faktor kondisional yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dan pendekatan kesesuaian yang menguji dampak kesesuaian variabel kondisional (variabel kontinjen) yang mempengaruhi hubungan kedua variabel tersebut. Pembahasan difokuskan pada budaya organisasi dan motivasi yang dalam penelitian ini dipertimbangkan sebagai variabel moderating. Hasil penelitian tersebut selanjutnya menjadi landasan teoritis untuk mengembangkan model dan hipotesis dalam penelitian ini.

#### 2.1. Fungsi Anggaran

Penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dalam suatu perusahaan. Peran anggaran yang paling penting adalah sebagai alat utama bagi perusahaan untuk perencanaan dan pengendalian (Cherrington dan Cherrington 1973). Sistem penganggaran merupakan kombinasi arus informasi dengan prosedur dan proses administratif yang merupakan bagian integral perencanaan jangka pendek dan sistem pengendalian suatu organisasi (Merchant 1981). Pengendalian dalam anggaran meliputi pengarahan atau pengaturan orang-orang (*direction of people*) dalam organisasi (Hanson 1966).

Schiif dan Lewin (1970) menyatakan bahwa anggaran berfungsi sebagai perencanaan dan sebagai kriteria atau pedoman untuk menilai kinerja. Anggaran juga menjadi alat untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi (Chow dkk. 1988). Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak terhadap efektivitas kinerja melalui sikap dan perilaku anggota organisasi dalam pencapaian tujuan dan target perusahaan (Argyris 1952, Hanson 1966, Milani 1975).

## **2.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran (Budget Participation)**

Menurut Brownell (1982a), partisipasi penyusunan anggaran yaitu suatu proses partisipasi individu akan dievaluasi, dan mungkin diberi penghargaan berdasarkan prestasi mereka pada sasaran (target) yang dianggarkan dimana mereka terlibat dalam proses tersebut dan mempunyai pengaruh pada penentuan target tersebut.

Pengertian partisipasi penyusunan anggaran secara lebih terperinci disampaikan oleh Milani (1975) yaitu:

1. Seberapa jauh anggaran dipengaruhi oleh keterlibatan para manajer.
2. Alasan-alasan para atasan pada waktu anggaran dalam proses revisi.
3. Frekuensi menyatakan inisiatif, memberikan usulan dan atau pendapat tentang anggaran kepada atasan tanpa diminta.
4. Seberapa jauh manajer merasa mempunyai pengaruh dalam anggaran final.
5. Kepentingan manajer dalam kontribusinya pada anggaran.
6. Frekuensi anggaran didiskusikan oleh para atasan pada waktu anggaran disusun.

Kesimpulan yang ingin disampaikan Milani dalam penelitiannya adalah bahwa faktor utama yang membedakan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan non-partisipasi penyusunan anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran.

Argyris (1952), Nur Indriantoro (1993) dan Bambang Supomo (1998) mengemukakan bahwa kinerja dinyatakan efektif apabila tujuan anggaran tercapai dan bawahan mendapat kesempatan terlibat atau berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Dengan demikian partisipasi bawahan dalam penentuan anggaran dapat mendorong mereka untuk mengidentifikasi target atau tujuan, menerima kesepakatan anggaran dan melaksanakannya sehingga dapat menghindari dampak negatif dari anggaran yaitu faktor kriteria kinerja, sistem penghargaan (*reward*) dan bahkan konflik.

Brownell dan McInnes (1986) dan Dunk (1990) mengemukakan bahwa perhatian terhadap aspirasi bawahan akan lebih memungkinkan bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang dapat mereka capai. Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan motivasi dalam mencapai tujuan dan target yang telah ditetapkan dalam anggaran (Becker dan Green 1962, Hofstede 1968).

### **2.3. Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial**

Kinerja manajerial merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Seperti yang telah dibahas sebelumnya, partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dan peran anggaran sebagai pengukur kinerja memiliki kaitan yang cukup erat. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada kinerja manajerial

merupakan topik yang menarik dalam penelitian akuntansi manajemen (Lukka 1988). Brownell (1982b) mengemukakan menariknya topik tersebut dengan dua alasan, yaitu: (1) umumnya partisipasi dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi, dan (2) berbagai hasil penelitian yang menguji kedua variabel itu memberikan hasil yang tidak konsisten (saling bertentangan).

Penelitian Brownell (1982b) yang menggunakan instrumen Milani (1975) untuk mengukur partisipasi dalam penyusunan anggaran dan instrumen Mahoney at al. (1963) untuk mengukur kinerja manajerial, menemukan pengaruh positif dan signifikan antara partisipasi dengan kinerja manajerial. Penelitian Brownell dan McInnes (1986) menemukan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran meningkatkan kinerja manajerial.

Penelitian Nur Indriantoro (1993) menemukan pengaruh yang positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sedangkan penelitian Bambang Supomo (1998) dengan mengirimkan kuesioner kepada 500 orang manajer departemen fungsional dari 100 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta dan mendapatkan 79 jawaban dari responden menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial.

Berdasarkan hasil penelitian Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986), Bambang Riyanto (1997) dan Bambang Supomo (1998), seperti yang telah dikemukakan di muka, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh

partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis sebagai berikut :

H1: Semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran, semakin tinggi tingkat kinerja manajerial.

#### 2.4. Pendekatan Kontinjensi

Hasil temuan dalam penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial menunjukkan adanya ketidakkonsistenan. Govindarajan (1986a) menyarankan bahwa untuk menyelesaikan pertentangan dari berbagai hasil penelitian tersebut dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*).

Pendekatan kontinjensi memungkinkan variabel-variabel lain menjadi faktor moderating atau intervening yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial (Brownell 1982a, Murray 1990, Shield dan Young 1993). Menurut Murray (1990), faktor moderating adalah faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel, sedangkan faktor intervening adalah faktor atau variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya.

Berdasarkan saran Brownell (1982a), bahwa variabel struktur organisasi dan budaya perlu dievaluasi sebagai faktor yang mungkin mempunyai pengaruh moderating terhadap hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial, Gul dkk. 1995 melakukan penelitian yang menguji pengaruh moderating variabel struktur organisasi.

Bambang Supomo (1998) selanjutnya melakukan penelitian yang menguji pengaruh moderating variabel struktur dan budaya organisasi terhadap efektifitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial dan menganjurkan untuk menguji kembali kedua variabel tersebut untuk menguji konsistensi hasil penelitian tersebut dengan penelitian-penelitian berikutnya.

Temuan-temuan ini secara kuat mengindikasikan bahwa efektivitas sistem akuntansi manajemen (partisipasi penyusunan anggaran) memang dipengaruhi oleh faktor-faktor kondisional organisasi. Mayoritas penelitian ini mengkaji pengaruh dari faktor kondisional tunggal pada efektivitas sistem akuntansi manajemen. Sehingga, pemahaman sistem akuntansi manajemen belum konklusif. Sedikit penelitian berupaya untuk mengkaji dampak lebih dari satu faktor kontinjen. Gul dan Chia (1994) mengkaji dampak dari dua faktor bersyarat, yaitu ketidakpastian lingkungan dan desentralisasi pada efektivitas cakupan luas dan informasi agregat. Mereka mendapati bahwa penggunaan salah satu dari cakupan luas atau informasi agregat oleh manajer terdesentralisir yang menghadapi tingkat ketidakpastian yang tinggi dikaitkan dengan kinerja yang tinggi. Bambang Riyanto (1995) mengkaji dampak dari tiga faktor kontinjen (strategi, desentralisasi dan sikap) pada efektivitas sistem anggaran. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa tingkat kesesuaian yang lebih tinggi antara sistem partisipasi penyusunan anggaran, strategi diferensiasi, dan sikap positif dikaitkan dengan kinerja yang lebih tinggi, dan sebaliknya.

Bambang Riyanto (1995) memperkenalkan sebuah pendekatan baru untuk menguji hipotesis, berbeda dengan pendekatan yang digunakan oleh Gul dan Chia (1994). Gul

dan Chia (1994) menerapkan pendekatan interaksi, sebuah pendekatan yang secara luas telah diterapkan dalam literatur akuntansi manajemen. Sedangkan Bambang Riyanto (1995) menerapkan sistem pendekatan kesesuaian untuk mengembangkan hipotesis. Hipotesis juga diuji dengan menggunakan pendekatan sebelumnya yang digunakan oleh Gul dan Chia (1994) yaitu pendekatan interaksi. Ini merupakan langkah besar dari penelitian sebelumnya. Bambang Riyanto (1997) juga menerapkan pendekatan serupa dalam penelitian lainnya yang mengkaji pengaruh ketidakpastian strategik pada efektivitas sistem akuntansi manajemen. Metode yang diajukan oleh Bambang Riyanto diterapkan dari literatur strategi. Pendekatan ini menarik karena pendekatan itu memungkinkan para peneliti untuk mengkaji dampak dari beberapa variabel kondisional tanpa harus menghadapi masalah ekonometrik.

Saran yang dikemukakan Bambang Supomo (1998) seperti yang dikemukakan sebelumnya, mendorong penelitian ini untuk menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan memfokuskan pada faktor budaya organisasi dan faktor motivasi (Mia 1988) sebagai variabel moderating dengan menggunakan pendekatan yang disarankan oleh Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001), yaitu pendekatan kesesuaian (residual).

## **2.5 Konsep Kesesuaian (*The Concepts of Fit*)**

Ada beberapa pendekatan untuk mendefinisikan konsep kesesuaian dalam literatur strategi yaitu pendekatan seleksi, pendekatan interaksi dan pendekatan sistem (Van de Ven dan Drazin 1985). Dalam pendekatan seleksi, tidak membahas implikasi kinerja

dari sebuah sistem. Pendekatan itu merupakan konsep kesesuaian paling awal yang dikemukakan dalam literatur. Pendekatan menentukan konsep kesesuaian dalam hal hubungan antara variabel kondisional dan model faktor kontinjen. Maka, fokus utama penelitian adalah mengkaji karakteristik organisasi yang menerapkan sistem tertentu.

Pendekatan interaksi mendefinisikan konsep kesesuaian sebagai interaksi bivarian. Secara lebih khusus, kesesuaian didefinisikan sebagai interaksi antara pasangan faktor sistem kondisional pada kinerja (Van de Ven dan Drazin 1985). Seperti diindikasikan dalam pembahasan sebelumnya, bahwa kebanyakan penelitian akuntansi manajemen menerapkan pendekatan ini. Dalam pendekatan ini, agenda penelitian utama adalah pengkajian faktor-faktor kondisional yang menentukan atau mempengaruhi dampak dari sebuah sistem (partisipasi) pada kinerja. Sedangkan pendekatan sistem, adalah konsep kesesuaian paling akhir yang dikembangkan dalam literatur. Kesesuaian didefinisikan dalam hal tingkat konsistensi yaitu konsistensi internal dari banyak kontinjensi, struktur dan karakteristik kinerja (Van de Ven dan Drazin 1985: 335). Maka efektivitas dari sebuah sistem ditentukan oleh sejauh mana faktor-faktor kondisional memenuhi prasyarat kondisional dari sistem, semakin konsisten faktor kondisional dengan sistem, semakin efektif sistem itu dan sebaliknya. Penerapan pendekatan ini memungkinkan para peneliti strategi untuk mengkaji banyak dampak dari faktor kondisional pada hubungan antara sebuah sistem (partisipasi) dan kinerja (Govindarajan 1988, Roth dkk 1991, Bambang Riyanto 1995, 1997 dan 2001). Dari kemungkinan pengkajian banyak dampak dari faktor kondisional pada hubungan partisipasi dan kinerja tersebut, mendorong dilakukannya penelitian ini yang menguji dampak atau tingkat konsistensi

(kesesuaian) dari faktor kondisional yaitu budaya organisasi dan motivasi pada pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

## 2.6. Konsep Budaya Organisasi

Menurut Kotter dan Heskett (1992), budaya organisasi dicerminkan pada nilai-nilai dan pada praktek-praktek organisasi yang membedakan kelompok organisasi yang satu dengan yang lainnya. Menurut Hofstede (1994, hal. 4-5), budaya merupakan keseluruhan pola pemikiran, perasaan dan tindakan dari suatu kelompok sosial, yang membedakan dengan kelompok sosial yang lain. Keseluruhan pola tersebut disebut *the collective mental programming* atau *software of mind* (Hofstede 1980). Budaya atau mental program suatu kelompok terbentuk oleh lingkungan sosial, yaitu: negara, daerah, tempat kerja, sekolah dan rumah tangga serta kejadian-kejadian yang dialami dalam kehidupan para anggota kelompok yang bersangkutan. Budaya merupakan norma-norma dan nilai-nilai yang mengarahkan perilaku anggota organisasi (Luthans 1988).

Menurut Hofstede (1994), budaya dapat diklasifikasikan ke dalam berbagai tingkat, yaitu: nasional, daerah, gender, generasi, kelas sosial, perusahaan/organisasi. Pada tingkat organisasi, budaya merupakan serangkaian asumsi-asumsi, keyakinan-keyakinan (*belief*), nilai-nilai dan persepsi dari para anggota kelompok organisasi yang mempengaruhi dan membentuk sikap dan perilaku kelompok yang bersangkutan (Schein 1986, Hofstede 1980, Sackmann 1992, Meschi dan Roger 1995). Budaya nasional cenderung terletak pada perbedaan nilai-nilai, sedangkan budaya organisasi umumnya terletak pada praktek-praktek dibandingkan perbedaan nilai-nilai.

Hofstede (1991) mengajukan 4 Dimensi Nilai Budaya untuk membedakan antara *nation* (bangsa) satu dengan lainnya yang meliputi: (1) *Power Distance* (Jarak Kekuasaan), (2) *Uncertainty Avoidance* (Penghindaran Ketidakpastian), (3) *Individualism vs Kolektivism*, (4) *Femininity vs Masculinity* (Kualitas vs Kuantitas). *Power Distance* (Jarak Kekuasaan) adalah sejauh mana anggota yang kurang berkuasa dalam organisasi dapat menerima bahwa kekuasaan (*power*) didistribusikan secara tidak merata. *Uncertainty Avoidance* (Penghindaran Ketidakpastian) adalah sejauh mana orang merasa terancam dengan situasi yang tidak jelas/menentu, dan menciptakan kepercayaan dan intuisi untuk menghindari situasi yang tidak menentu tersebut. *Individualism* adalah kecenderungan orang untuk memperhatikan dirinya sendiri dan keluarga dekatnya, sedangkan *Kolektivism* adalah kecenderungan orang untuk memperhatikan orang lain. *Femininity* (Kualitas) adalah situasi dimana nilai-nilai yang dominan dalam masyarakat adalah membantu orang lain, kesederhanaan/kedamaian, keseimbangan hidup, sedangkan *Masculinity* (Kuantitas) adalah situasi dimana nilai-nilai yang dominan dalam masyarakat adalah sukses, uang dan harta benda.

Konsep budaya organisasi yang digunakan oleh Hofstede dkk. (1990) dalam penelitian lintas budaya antar departemen dalam perusahaan, merupakan pengembangan konsep dimensi budaya (nasional) Hofstede (1980). Penelitian-penelitian yang menggunakan konsep dimensi budaya nasional tersebut antara lain Soeter dan Schreuder (1988), Harrison (1992 dan 1993), Pratt dan Beauliev (1992), Pratt dkk. (1993) dan O'Connor (1995). Menurut Gordon (1991) dan Hofstede (1994), perbedaan budaya organisasi dapat dianalisis pada tingkat unit organisasi, demikian juga tipe budaya dalam

perusahaan dapat berbeda-beda antar divisi, departemen atau bagian satu dengan yang lain dalam suatu organisasi (Schein 1986, Hood dan Koberg 1991).

## 2.7. Dimensi Praktek Budaya Organisasi

Hofstede dkk. (1990, hal.310) mengemukakan bahwa dimensi praktek budaya organisasi yang mempunyai kaitan erat dengan praktek-praktek pembuatan keputusan partisipasi penyusunan anggaran yaitu *employee oriented* (orientasi pada orang) dan *job oriented* (orientasi pada pekerjaan). Dimensi praktek budaya organisasi tersebut digunakan dalam penelitian ini sebagai variabel kontinjen yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manjerial. Tabel 1 menyajikan beberapa faktor yang menonjol untuk mengidentifikasi karakteristik dimensi budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan orientasi pada pekerjaan.

Tabel 1.

### Karakteristik Dimensi Budaya Organisasi Orientasi pada Orang dan Orientasi pada Pekerjaan

| Orientasi pada Orang   | Orientasi pada Pekerjaan   |
|--|--|
| 1. Keputusan-keputusan yang penting lebih dibuat secara kelompok       | 1. Keputusan-keputusan yang penting lebih sering dibuat oleh individu  |
| 2. Lebih tertarik pada orang yang mengerjakan daripada hasil pekerjaan | 2. Lebih tertarik pada hasil pekerjaan daripada orang yang mengerjakan |
| 3. Memberikan petunjuk kerja yang jelas kepada pegawai baru            | 3. Kurang memberikan petunjuk yang jelas kepada pegawai baru           |
| 4. Peduli terhadap masalah pribadi pegawai                             | 4. Kurang peduli terhadap masalah pribadi pegawai                      |

Sumber : Hofstede (1994, hal.190)

Konsep dan pendekatan tentang pengertian budaya juga diberikan antara lain oleh Gordon (1991), Hatch (1993), Baligh (1994). Penelitian Clemente dan Greenspan (1999) memisahkan budaya menjadi 3 faktor mendasar, yaitu struktur, politis dan emosional. Faktor struktur ditentukan oleh ukuran, umur dan sejarah perusahaan, tempat operasi, lokasi geografis perusahaan dan jenis industri (produk/jasa). Faktor politis ditentukan oleh distribusi kekuasaan dan cara-cara pengambilan keputusan manajerial. Faktor emosional merupakan pemikiran kolektif, kebiasaan, sikap, perasaan dan pola-pola perilaku.

## **2.8. Budaya Organisasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran**

Menurut Holmes dan Marsden (1996), budaya perusahaan atau organisasi mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja organisasi. Berdasarkan hasil penelitian yang berkaitan dengan budaya, seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, ditentukan bahwa dimensi budaya mempunyai pengaruh terhadap partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.

Rumusan hipotesis yang menyatakan tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi dalam peningkatan kinerja manajerial, yang akan diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H2: Semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi orientasi pada orang, semakin tinggi kinerja manajerial. Sebaliknya semakin rendah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan

anggaran dan budaya organisasi orientasi pada pekerjaan, semakin rendah kinerja manajerial.

## 2.9. Motivasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran

Penyusunan anggaran merupakan suatu alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kerja, dan motivasi (Kenis 1979). Penelitian terdahulu mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi menunjukkan pengaruh positif (Hofstede 1968, Searfoss dan Monczka 1973, Kenis 1979, Merchant 1981, Brownell dan McInnes 1986).

Penelitian Brownell dan McInnes (1986) menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial dengan motivasi sebagai variabel intervening, menunjukkan bahwa motivasi secara signifikan tidak berfungsi sebagai variabel intervening. Temuan tersebut sesuai dengan hasil penelitian Slamet Riyadi (1998), sedangkan penelitian Mia (1988) menunjukkan hasil bahwa motivasi secara signifikan berfungsi sebagai variabel moderating yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Festinger (1957) dengan teorinya *cognitive dissonance* mengemukakan bahwa individu yang mempunyai motivasi tinggi akan memperbaiki kesalahan atau merasa khawatir jika kinerja mereka rendah. Individu akan berusaha mencoba memperbaiki kinerja mereka untuk mengurangi kesalahan dan kekhawatiran tersebut (Calder dan Ross 1976, Hamner dan Organ 1978, Hopwood 1976).

Dari hasil penelitian-penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa motivasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Pengaruh motivasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran apabila individu memiliki motivasi tinggi dan rendah dalam penyusunan anggaran. Individu yang memiliki motivasi tinggi akan berpengaruh secara signifikan dan mempunyai hubungan positif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, dan demikian pula sebaliknya jika motivasi rendah.

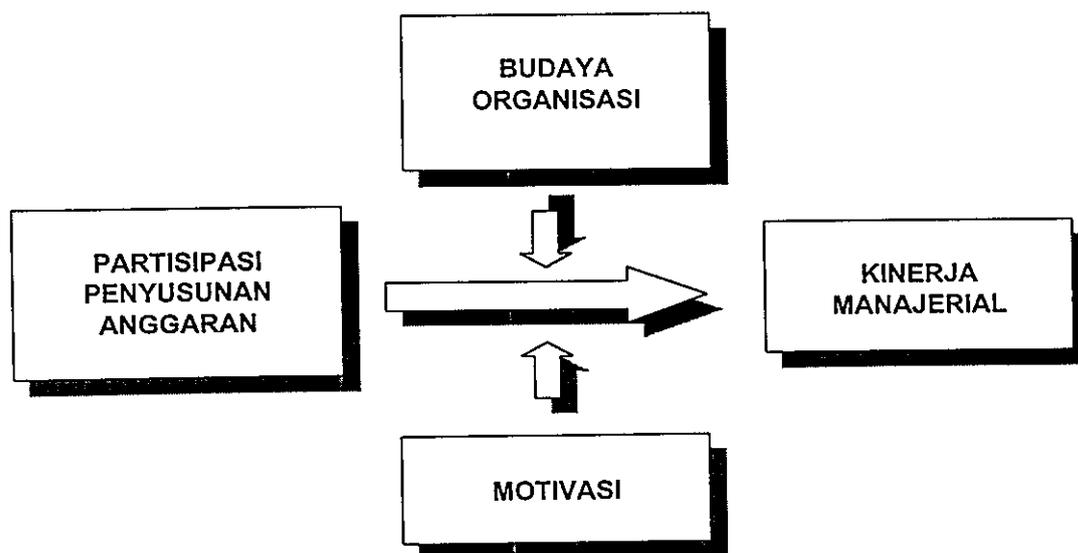
Berdasarkan temuan-temuan penelitian tersebut, penelitian ini menguji pengaruh motivasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, dengan rumusan hipotesis sebagai berikut:

H3: Semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi kerja yang dimiliki manajer, semakin tinggi kinerja manajerial. Sebaliknya semakin rendah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi kerja yang dimiliki manajer, semakin rendah kinerja manajerial.

Berdasarkan hipotesis variabel-variabel penelitian seperti yang diajukan di atas, maka model penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 1.

**Model Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Variabel Moderating**



## BAB III

### METODE PENELITIAN

Berdasarkan uraian mengenai latar belakang masalah penelitian dan telaah pustaka dan hipotesis yang telah dikemukakan dalam bab sebelumnya, ada tiga masalah pokok yang akan diuji dalam penelitian ini: (1) apakah partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial (2) apakah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi orientasi pada orang akan lebih meningkatkan kinerja manajerial (3) apakah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi akan lebih meningkatkan kinerja manajerial. Untuk menjawab masalah tersebut, penelitian ini dalam memperoleh data dilakukan dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur empat variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu: partisipasi, budaya organisasi, motivasi dan kinerja manajerial.

Selanjutnya, dalam Bab ini dibahas mengenai landasan metodologis antara lain mengenai metode yang digunakan dalam pengumpulan data dan pemilihan sampel, penggunaan instrumen untuk mengukur variabel penelitian, dan metode statistik yang digunakan untuk menganalisis data dalam pengujian hipotesis.

#### **3.1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel**

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan *mail survey* atau mengirimkan kuesioner melalui pos kepada manajer dalam perusahaan manufaktur. Unit analisis atau responden yang dipilih dalam penelitian ini yaitu manajer secara individual seperti

penelitian-penelitian lainnya yang menguji efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial (misal, Brownell 1982a, Frucot dan Shearon 1991, Nur Indriantoro 1993, Gul et al. 1995, Bambang Supomo 1998 dan Slamet Riyadi 1998). Kuesioner dikirimkan kepada 700 orang manajer dalam perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ) dan dimuat dalam *Indonesian Capital Market Directory 2000* sebagai kerangka sampel (pemilihan sampel secara tidak acak atau *non-randomly probability sampling method*). Penentuan jumlah kuesioner yang dikirim tersebut karena jumlah populasi yang akan diteliti tidak diketahui secara pasti dan menggunakan pertimbangan berdasarkan jumlah data yang diperlukan dalam penelitian ini, seperti penelitian-penelitian sebelumnya (Nur Indriantoro 1993, Bambang Supomo 1998), adalah antara 50 sampai dengan 100 responden, sehingga dengan kemungkinan tingkat pengembalian sebesar 10% diharapkan jawaban kuesioner yang kembali adalah sebesar 70 kuesioner.

Alasan pemilihan manajer sebagai responden yaitu: (1) Manajer yang memimpin divisi (sub unit) dalam organisasi mempunyai persepsi yang berbeda, dan (2) Manajer yang bertindak sebagai pimpinan divisi diberi pelimpahan wewenang atau tanggungjawab yang berbeda untuk menjalankan kegiatan divisinya (Mia 1988). Pertimbangan pemilihan manajer dari perusahaan manufaktur: (1) proses penyusunan anggaran pada perusahaan manufaktur relatif lebih kompleks dibandingkan dengan perusahaan jasa dan perdagangan, (2) pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi kemungkinan *industry effect* terhadap data yang dianalisis (Bambang Supomo 1998).

Dari jumlah kuesioner yang dikirim, terdapat 83 (11,9%) orang manajer yang mengirimkan jawaban. Kemudian dari kuesioner yang diterima tersebut, setelah diperiksa terdapat 9 kuesioner yang tidak dapat diikutsertakan dalam analisis data, karena 2 diantaranya diisi oleh bukan responden yang dimaksud dan sisanya yaitu 7 kuesioner pengisiannya tidak lengkap. Dengan demikian, terdapat 77 jawaban responden yang digunakan dalam analisis data, yang terdiri dari 59 (77%) orang pria dan 18 (23%) orang wanita. Responden penelitian adalah para manajer, yang terdiri dari: manajer produksi (11,7%), manajer pemasaran (22,1%), manajer keuangan/akuntansi (20,8%), manajer umum/personalia (32,5%), lain-lain (13%). Tingkat pendidikan terakhir responden terdiri dari: SMTA (6,5%), D3 (23,4%), S1 (64,9%), S2 (5,2%). Umur responden rata-rata adalah 40 tahun dengan kisaran antara 25 – 54 tahun, jumlah bawahan yang dibawah tanggung jawab manajer rata-rata 20 orang dengan kisaran antara 1 – 437 orang, lamanya manajer memegang jabatan sekarang rata-rata 5 tahun dengan kisaran antara 1 – 30 tahun, serta lamanya bekerja di perusahaan 14 tahun dengan kisaran 1 – 30 tahun.

### **3.2. Definisi Operasional Variabel**

#### ***Partisipasi***

Dalam penelitian ini partisipasi merupakan tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran (Mia 1988 ). Dalam mengukur variabel partisipasi tersebut digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang banyak digunakan oleh peneliti-peneliti sebelumnya antara lain: Brownell (1982b),

Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991), dan Nur Indriantoro (1993), Gul et al. (1995), Bambang Supomo (1998). Kepada setiap responden diajukan enam pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi, dengan memilih skala/skor antara poin 1 sampai dengan 7 dimana skala rendah (poin 1) menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi dan skala tinggi (poin 7) menunjukkan tingkat partisipasi yang rendah. Instrumen pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran dan variabel yang lain dimuat dalam lampiran A.

### **Budaya Organisasi**

Budaya organisasi yang dimaksud dalam penelitian ini menggunakan pendekatan dimensi praktik, yaitu nilai-nilai dan keyakinan (*belief*) yang dimiliki oleh para anggota organisasi, yang dimanifestasikan dalam bentuk norma-norma perilaku para individu atau kelompok organisasi yang bersangkutan (Hofstede et al. 1990, Kotter dan Heskett 1994). Variabel budaya organisasi dimaksudkan secara spesifik untuk menjelaskan orientasi budaya perusahaan pada level departemen atau bagian. Variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Bambang Supomo (1998) berdasarkan hasil analisis faktor pada instrumen Hofstede et al. (1990). Analisis faktor memuat skor rata-rata unit sebagai indikator kunci dimensi budaya organisasi, terutama faktor-faktor yang mempunyai bobot skor rata-rata di atas 0,60 dengan menggunakan skala Likert lima poin. Setiap butir pertanyaan dimulai kalimat “ ditempat saya bekerja” (*where I work*). Modifikasi instrumen sebagai berikut: (1) setiap item kuesioner berisi pernyataan mengenai dimensi budaya organisasi yang mempertentangkan antara orientasi pada

orang dengan orientasi pada pekerjaan, (2) pilihan jawaban meliputi angka satu sampai dengan lima yang menunjukkan skala rendah untuk budaya organisasi yang berorientasi orang, skala tinggi untuk budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan.

### Motivasi

Motivasi yang dimaksud dalam penelitian ini adalah derajat sampai dimana individu berusaha melaksanakan tugasnya dengan baik (Mitchell 1982). Partisipasi penyusunan anggaran akan efektif apabila motivasi individu tinggi (Mia 1988). Untuk mengukur variabel motivasi digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Lawler dkk. (1977). Dalam penelitian ini motivasi mengacu pada paradigma pengharapan (*expectancy paradigm*) yang meliputi: bagian pertama terdiri dari 11 pertanyaan tentang apa yang diharapkan apabila telah melakukan sesuatu dengan baik ( [  $E \rightarrow P$  ] *expectancy* ), bagian kedua terdiri dari 11 pertanyaan tentang seberapa penting pengharapan yang diinginkan ( [  $P \rightarrow O$  ] *expectancy* ), dan bagian ketiga terdiri dari 3 pertanyaan tentang harapan yang diinginkan apabila bekerja keras (*Valence*) (Vroom 1964, Ferris 1977). Dimana  $E = Effort$ ,  $P = Performance$ , dan  $O = Outcome$ . Masing-masing bagian dari instrumen motivasi diukur dengan skala tujuh poin dimana skor rendah (poin 1) menunjukkan motivasi rendah dan skor (poin 7) menunjukkan motivasi tinggi.

### Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial merupakan kinerja manajer dalam kegiatan-kegiatan manajerial yang terdiri dari: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan/supervisi, pengaturan staff (*staffing*), negosiasi dan perwakilan/representasi. Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen/kuesioner "*self rating*" yang dikembangkan oleh Mahoney dkk. (1963). Setiap responden diminta untuk mengukur sendiri kinerjanya yang terdiri dari delapan bidang/dimensi aktivitas manajemen: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pengaturan staff (*staffing*), negosiasi, dan representasi, serta satu pengukuran kinerja seorang manajer secara keseluruhan. Pengukuran skala kinerja terdiri dari: 1 s.d. 3 untuk kinerja di bawah rata-rata, 4 s.d. 6 untuk kinerja rata-rata, dan 7 s.d. 9 untuk kinerja di atas rata-rata. Alasan pemilihan *self-rating* sebagai instrumen dalam mengukur kinerja manajerial bukan *superior rating* karena: (1) *self-rating* memberikan penilaian yang lebih *anonymity*, dan (2) atasan/pimpinan secara khusus kurang memberikan informasi yang baik dan bersifat lebih subyektif (Heneman 1974). Kritik terhadap pengukuran kinerja *self-rating* adalah adanya kecenderungan bias dalam kemurahan hati (*leniency bias*).

### 3.3. Teknik Analisis

Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 adalah regresi berganda (*multiple regresion*) dengan bentuk interaksi secara keseluruhan, sedangkan untuk hipotesis 2 dan 3 digunakan metode statistik regresi berganda dengan bentuk residual (*Bivariate Analysis*).

Pendekatan residual dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa ada banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik atau konsistensi antara partisipasi penyusunan anggaran dan faktor-faktor kondisional. Kombinasi yang ada ini disajikan dalam regresi. Kesesuaian terbaik dari partisipasi penyusunan anggaran dan masing-masing faktor kondisional diperoleh dengan peregresian faktor kontinjen pada partisipasi. Estimasi parameter berasal dari regresi kemudian digunakan untuk menentukan nilai faktor kontinjen individu berkaitan dengan tingkat nilai partisipasi tertentu. Kombinasi dari masing-masing pasangan nilai (partisipasi penyusunan anggaran dan masing-masing faktor kontinjen) berfungsi sebagai *benchmark* berdeviasi dari kesesuaian terbaik, berarti semakin buruknya kinerja. Deviasi berarti simpangan yaitu ketidaksesuaian partisipasi dengan faktor kontinjen. Ketidaksesuaian antara partisipasi dengan faktor kontinjen berhubungan negatif (bertolak belakang) dengan kinerja, karena semakin rendah tingkat ketidaksesuaian artinya variabel partisipasi dan faktor kontinjen sangat cocok (*fit*) berinteraksi. Interaksi ini akan meningkatkan kinerja. Semakin rendah ketidaksesuaian (deviasi) atau semakin *fit* partisipasi dan faktor kontinjen berpengaruh meningkatkan kinerja. Hubungan negatif signifikan antara nilai deviasi dari masing-masing kinerja dan faktor kontinjen berfungsi sebagai bukti untuk mendukung hipotesis.

Model tersebut disajikan dalam gambar 2 berikut:

**Gambar 2**  
**Model Analisis Data**

|                  |   |   |     |
|------------------|---|---|-----|
| Y                | = | $\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4[(X_1 X_2)] + \beta_5[(X_1 X_3)] + e \dots$   | (1) |
| DEV <sub>2</sub> | = | $\sqrt{[X_2 - b_0 - (b_1 - X_1)]^2}$  | (2) |
| DEV <sub>3</sub> | = | $\sqrt{[X_3 - b_0 - (b_1 - X_1)]^2}$  | (3) |
| Y                | = | kinerja manajerial, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir  |     |
| X <sub>1</sub>   | = | partisipasi penyusunan anggaran, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir   |     |
| X <sub>2</sub>   | = | budaya organisasi, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir   |     |
| X <sub>3</sub>   | = | motivasi, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir  |     |
| b <sub>0</sub>   | = | <i>Intercept</i> , diukur berdasarkan hasil <i>Unstandardized Coefficients</i> (Constant) dari hasil regresi X <sub>1</sub> , X <sub>2</sub> , X <sub>3</sub> , X <sub>1</sub> X <sub>2</sub> , X <sub>1</sub> X <sub>3</sub> secara keseluruhan.         |     |
| b <sub>1</sub>   | = | Koefisien regresi, diukur berdasarkan hasil <i>Unstandardized Coefficients</i> (X <sub>1</sub> ), dari hasil regresi X <sub>1</sub> , X <sub>2</sub> , X <sub>3</sub> , X <sub>1</sub> X <sub>2</sub> , X <sub>1</sub> X <sub>3</sub> secara keseluruhan. |     |
| DEV <sub>2</sub> | = | Nilai deviasi (simpangan/ketidaksesuaian) partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen (budaya organisasi)   |     |
| DEV <sub>3</sub> | = | Nilai deviasi (simpangan/ketidaksesuaian) partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen (motivasi)  |     |
| e                | = | Standar error   |     |

Kinerja manajerial merupakan variabel dependen dan dalam penelitian ini diprediksi dipengaruhi oleh variabel-variabel independen, yaitu: partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi dan tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi.

Kombinasi antara variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan variabel budaya organisasi agar menghasilkan perbedaan skor yang sesuai dengan yang diharapkan dalam penelitian ini, skor jawaban responden pada variabel budaya organisasi perlu dilakukan proses *recode* (Nur Indriantoro 1993, Bambang Supomo 1998). Proses ini diperlukan karena instrumen pengukur variabel budaya organisasi menunjukkan skala rendah untuk budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan sebaliknya budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan ditunjukkan dengan skor yang tinggi.

Dengan demikian, kombinasi antara skor yang rendah pada variabel partisipasi (partisipasi tinggi) dengan skor yang tinggi pada variabel budaya organisasi (orientasi pada orang), atau kombinasi antara skor yang tinggi pada variabel partisipasi (partisipasi rendah) dengan skor yang rendah pada variabel budaya organisasi (orientasi pada pekerjaan), akan menghasilkan perbedaan skor absolut yang tinggi. Kedua kombinasi ini diprediksikan akan meningkatkan kinerja manajerial, sama dengan yang diprediksikan dalam hipotesis 2 (H2). Demikian sebaliknya untuk dua kombinasi lainnya antara skor variabel partisipasi dengan skor variabel budaya organisasi.

Pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen diuji dengan tingkat signifikansi  $p \leq 0,05$ . Jika koefisien  $\beta_1$  signifikan berarti partisipasi penyusunan

anggaran mempunyai pengaruh langsung terhadap kinerja manajerial. Jika koefisien  $DEV_2$  signifikan, berarti semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi, semakin tinggi kinerja manajerial. Demikian juga koefisien  $DEV_3$  signifikan, berarti semakin tinggi tingkat kesesuaian motivasi sebagai faktor moderating yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

## BAB IV

### PEMBAHASAN DAN HASIL PENELITIAN

Bab sebelumnya telah dibahas aspek metodologis yang menjadi landasan dalam penelitian ini, antara lain: metode pengumpulan data dan pemilihan sampel, penggunaan instrumen untuk pengukuran variabel serta metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis. Dalam bab ini dibahas analisis data yang terdiri dari uji *non-response bias*, statistik deskriptif mengenai variabel penelitian, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis.

#### 4.1. Uji Non – Response Bias

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang mengembalikan kuesioner dengan responden yang tidak mengembalikan kuesioner (*non-response*) berbeda. Secara umum kemungkinan hal itu terjadi, dan jika demikian maka akan berpengaruh pada hasil analisis data yaitu hasil analisis data dengan *non-response* kemungkinan akan berbeda dengan hasil analisis data tanpa *non-response*. Kondisi seperti ini disebut *non-response bias* dan akan menjadi masalah yang sangat serius jika tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah. Oleh karena itu, untuk mengatasi masalah ini perlu dilakukan uji *non-response bias*.

Pengujian *non-reponse bias* dilakukan dengan menggunakan uji non parametrik (Mann-Whitney). Uji ini dilakukan karena data yang ada tidak berdistribusi normal. Hal

ini terjadi kemungkinan dikarenakan jumlah data sedikit meskipun level data adalah interval, yang seharusnya menggunakan metode parametrik. Namun demikian metode tersebut sulit diterapkan dengan hasil memuaskan. Oleh karena itu perlu digunakan alternatif metode statistik non parametrik yang tidak mengharuskan data berdistribusi normal dan lebih luas penggunaannya (Singgih Santoso, hal. 300). Metode ini mengelompokkan data menjadi dua *group*: kelompok awal (*early response*) yaitu responden yang mengembalikan kuesioner tepat waktu sebanyak 38 responden, kelompok akhir (*late response*) yaitu responden yang mengembalikan kuesioner lewat batas waktu sebanyak 39 responden. Dasar pengambilan keputusan dengan melihat tingkat signifikansi  $p > 0,05$ . Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat signifikansi ( $p > 0,05$ ), artinya bahwa jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok tersebut tidak ada perbedaan jawaban, sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini mampu menjelaskan kesimpulan penelitian (dapat digeneralisasi). Hasil uji *non-response bias* dalam penelitian ini ditunjukkan berdasarkan hasil output SPSS berikut:

#### Hasil Output SPSS: Uji *Non-Response Bias* (Mann-Whitney)

Test Statistics<sup>a</sup>

|                        | X1       | X2       | X3       | Y        |
|------------------------|----------|----------|----------|----------|
| Mann-Whitney U         | 707,000  | 728,000  | 661,000  | 635,000  |
| Wilcoxon W             | 1487,000 | 1469,000 | 1441,000 | 1415,000 |
| Z                      | -,347    | -,133    | -,816    | -1,082   |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | ,728     | ,894     | ,415     | ,279     |

a. Grouping Variable: RESPONSE

#### 4.2. Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, budaya organisasi, motivasi dan kinerja manajerial) digunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran, dan deviasi standar yang disajikan dalam tabel 2. Berdasarkan tabel tersebut hasil pengukuran mengenai variabel partisipasi penyusunan anggaran, skor jawaban responden berkisar antara 10 – 33 dengan kisaran skor teoritis antara 6 – 42. Angka ini menunjukkan bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai partisipasi pada tingkat ekstrem (rendah atau tinggi). Skor jawaban responden mengenai variabel budaya organisasi berkisar antara 14 – 38 dengan kisaran teoritis antara 8 – 40, berarti tidak ada budaya organisasi tempat bekerja responden yang berorientasi pada orang dan berorientasi pada pekerjaan secara ekstrem. Skor jawaban responden mengenai variabel motivasi berkisar antara 92 – 143 dengan kisaran teoritis antara 25 - 175, berarti tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai motivasi kerja pada tingkat ekstrem (rendah atau tinggi). Demikian pula skor jawaban responden mengenai variabel kinerja manajerial berkisar antara 28 – 70 dengan kisaran teoritis antara 9 - 72, berarti tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai kinerja pada tingkat ekstrem (rendah atau tinggi). Dari tabel 2 tersebut juga mengindikasikan bahwa tidak ada *outlier* dalam set data. Standar deviasi variabel semuanya di bawah rata-rata dan nilai rata-rata tidak terlalu jauh dari median nilai teoritis.

**Tabel 2**  
**Statistik Deskriptif Variabel**

| Variabel                       | Kisaran Teoritis | Kisaran Sesungguhnya | Rata-rata | Deviasi Standar |
|--------------------------------|------------------|----------------------|-----------|-----------------|
| Partisipasi Anggaran ( $X_1$ ) | 6 – 42           | 10 – 30              | 19,06     | 5,98            |
| Budaya Organisasi ( $X_2$ )    | 8 – 40           | 14 – 38              | 27,38     | 8,53            |
| Motivasi ( $X_3$ )             | 25 – 175         | 92 – 143             | 122,13    | 11,60           |
| Kinerja Manajerial ( $Y$ )     | 9 – 72           | 28 – 70              | 53,60     | 8,15            |

Sumber : data primer diolah, 2001

#### 4.3. Uji Kualitas Data

Kualitas data yang diperoleh dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reabilitas dan validitas (Huck dan Cormier 1996). Uji reabilitas untuk mengetahui seberapa jauh hasil pengukuran tetap konsisten jika dilakukan pengukuran dua kali/lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat pengukur yang sama. Sedangkan uji validitas untuk mengukur apakah pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Uji reabilitas dilakukan dengan menghitung *cronbach's alpha* dari masing-masing instrumen dalam suatu variabel (lampiran B) dan dikatakan andal (*reliable*) jika mempunyai *alpha* lebih dari 0.60 (Nunnally, 1978). Uji validitas dilakukan dengan uji korelasi Spearman (lampiran C) dan dikatakan valid jika korelasi signifikan pada level

yang ditunjukkan pada output SPSS ( $\leq 0,01$  sampai dengan  $0,05$ ). Hasil pengujian reabilitas dan validitas secara rinci disajikan dalam tabel 3 berikut ini:

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Reabilitas & Validitas**

| Variabel             | Cronbach Alpha | Spearman Correlation | No. Pertanyaan  |
|----------------------|----------------|----------------------|-----------------|
| Partisipasi Anggaran | 0,86           | 0,000 – 0,001        | 1,2,3,4,5,6     |
| Budaya Organisasi    | 0,96           | 0,000                | 1,2,3,4,5,6,7,8 |
| [E → P] Expectancy   | 0,84           | 0,000 – 0,146        | 1,2,3,4,5,6,7,8 |
| [O → P] Expectancy   | 0,85           | 0,000 – 0,053        | 1,2,3,5,6,7     |
| Valensi              | 0,91           | 0,000                | 1,2,3           |
| Kinerja Manajerial   | 0,91           | 0,000                | 1,2,3,4,5,6,7,8 |

Sumber : data primer diolah, 2001

#### 4.4. Uji Asumsi Klasik

##### (1) Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variable independen.

Uji multikolinieritas data dapat dilihat dari besarnya nilai VIF (*Variance Inflation Factor*) dan *tolerance*. Suatu model regresi yang bebas dari multikolinieritas adalah mempunyai nilai VIF di sekitar 1 dan mempunyai angka *tolerance* mendekati 1.

### Hasil Output SPSS: Uji Multikolinieritas (VIF-Tolerance)

Coefficients<sup>a</sup>

| Model      | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t      | Sig. | Correlations |         |       | Collinearity Statistics |       |
|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|--------------|---------|-------|-------------------------|-------|
|            | B                           | Std. Error | Beta                      |        |      | Zero-order   | Partial | Part  | Tolerance               | VIF   |
| (Constant) | 51,665                      | 11,263     |                           | 4,587  | ,000 |              |         |       |                         |       |
| X1         | -,560                       | ,167       | -,411                     | -3,353 | ,001 | -,481        | -,365   | -,340 | ,683                    | 1,464 |
| X2         | 3,225E-03                   | ,109       | ,003                      | ,030   | ,976 | ,228         | ,003    | ,003  | ,792                    | 1,262 |
| X3         | ,132                        | ,095       | ,157                      | 1,388  | ,170 | ,338         | ,160    | ,140  | ,604                    | 1,244 |

<sup>a</sup>. Dependent Variable: Y

Dari tampilan output SPSS menunjukkan bahwa tiga variabel independen (partisipasi penyusunan anggaran, budaya organisasi dan motivasi) mempunyai angka VIF di sekitar 1, demikian juga dengan nilai *tolerance* mendekati 1. Dengan demikian ketiga variabel independen tidak memiliki multikolinieritas dengan variabel lain.

Cara lain mendeteksi adanya multikolinieritas adalah dengan melihat besaran korelasi antar variabel independen. Koefisien korelasi antar variabel independen haruslah lemah, jika korelasi kuat, maka terjadi problem multikol.

### Hasil Output SPSS: Uji Multikolinieritas (Koefisien Korelasi)

#### Coefficient Correlations<sup>a</sup>

| Model |              | X3 | X2        | X1        |           |
|-------|--------------|----|-----------|-----------|-----------|
| 1     | Correlations | X3 | 1,000     | -,067     | ,377      |
|       |              | X2 | -,067     | 1,000     | ,392      |
|       |              | X1 | ,377      | ,392      | 1,000     |
|       | Covariances  | X3 | 9,020E-03 | -6,88E-04 | 5,976E-03 |
|       |              | X2 | -6,88E-04 | 1,183E-02 | 7,128E-03 |
|       |              | X1 | 5,976E-03 | 7,128E-03 | 2,790E-02 |

<sup>a</sup>. Dependent Variable: Y

Dari tampilan output SPSS, menunjukkan bahwa antar variabel independen mempunyai korelasi yang rendah dengan tingkat korelasi sebesar 0,392 atau sekitar 39,20% (variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan budaya organisasi) dan 0,377 atau sekitar 37,70% (variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi) serta – 0,067 atau sekitar 6,70% (variabel budaya organisasi dengan motivasi). Hal ini konsisten dengan analisis menggunakan nilai VIF dan *tolerance*.

## (2) Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam sebuah 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. Model regresi yang baik adalah regresi yang bebas dari autokorelasi. Durbin Watson menguji ada tidaknya autokorelasi.

### Hasil Output SPSS: Uji Autokorelasi

Model Summary

| Model | R                 | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Change Statistics |          |     |     |             | Durbin-Watson |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|-------------------|----------|-----|-----|-------------|---------------|
|       |                   |          |                   |                            | R Square Change   | F Change | df1 | df2 | lg. F Chang |               |
| 1     | ,501 <sup>a</sup> | ,251     | ,221              | 7,1986                     | ,251              | 8,167    | 3   | 73  | ,000        | 2,348         |

a. Predictors: (Constant), X3, X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Hasil uji Durbin Watson menunjukkan nilai sebesar 2,348. Nilai tersebut jika dibandingkan dengan nilai tabel dengan menggunakan derajat kepercayaan 5%, jumlah sampel 77 dan jumlah variabel bebas 3, maka pada tabel Durbin Watson akan didapatkan nilai  $d_l = 1,56$  dan  $d_u = 1,72$ . Oleh karena nilai  $DW = 2,348$  lebih kecil

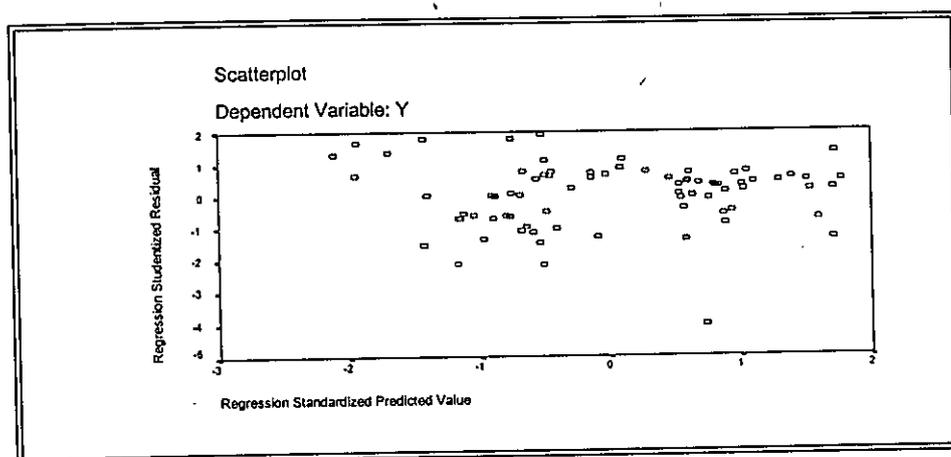
daripada  $(4 - d1) = (4 - 1,56) = 2,44$  , maka dapat disimpulkan tidak terdapat autokorelasi negatif pada model regresi.

### (3) Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika *variance* dari residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homoskedastisitas. Dan jika berbeda disebut Heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang Homoskedastisitas atau tidak terjadi Heteroskedastisitas.

Deteksi ada tidaknya Heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik Scatterplot antara SRESID dan ZPRED dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah residual ( $Y \text{ prediksi} - Y \text{ sesungguhnya}$ ) yang telah di studentized. Dasar analisis adalah: (1) jika ada pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk suatu pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit), maka telah terjadi Heteroskedastisitas, dan (2) jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi Heteroskedastisitas.

### Hasil Output SPSS: Uji Heteroskedastisitas



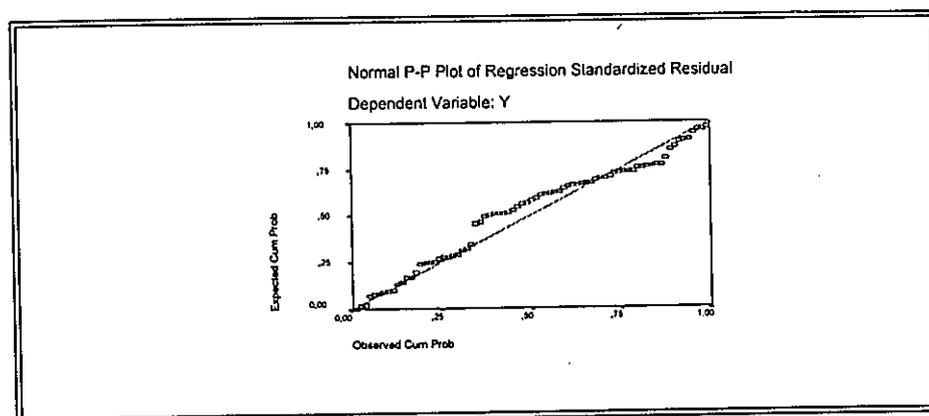
Dari grafik *Scatterplot* terlihat titik-titik menyebar secara acak serta tersebar baik diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terjadi Heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi kinerja manajerial berdasarkan masukan variabel independennya.

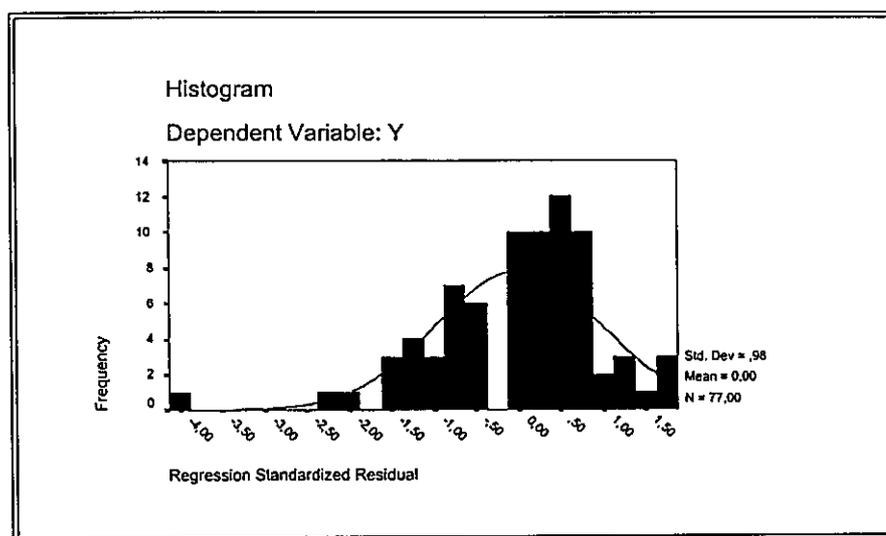
#### (4) Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel dependen dan variabel independen keduanya mempunyai distribusi normal ataukah tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendeteksi normal.

Uji normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik atau dapat juga dengan melihat histogram dari residualnya.. Jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogramnya menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. Demikian sebaliknya, jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan/ atau tidak mengikuti arah garis diagonal atau grafik histogram tidak menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

#### Hasil Output SPSS: Uji Normalitas





Dengan melihat tampilan grafik histogram maupun grafik normal plot di atas, maka menunjukkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi normal dan terlihat juga titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Maka model regresi layak dipakai untuk memprediksi kinerja manajerial berdasarkan masukan variabel independennya.

#### 4.5. Hasil Pengujian Hipotesis 1

Hasil analisis regresi berganda secara keseluruhan menunjukkan angka  $R^2$  sebesar 28%,  $F=5,7$  dengan signifikansi  $p=0,000$  ( $\leq 0,05$ ), berarti ada hubungan yang signifikan antara variabel dependen (kinerja manajerial) dengan semua prediktornya (variabel independen). Variasi perubahan kinerja manajerial dipengaruhi oleh partisipasi penyusunan anggaran sebesar 28%, sisanya 72% dipengaruhi oleh faktor lain. Hasil analisis regresi tersebut disajikan dalam hasil output SPSS berikut:

### Hasil Output SPSS: Uji Hipotesis 1

Model Summary

| Model | R                 | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Change Statistics |          |     |     |               |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|-------------------|----------|-----|-----|---------------|
|       |                   |          |                   |                            | R Square Change   | F Change | df1 | df2 | Sig. F Change |
| 1     | ,534 <sup>a</sup> | ,285     | ,235              | 7,1325                     | ,285              | 5,663    | 5   | 71  | ,000          |

a. Predictors: (Constant), X1X3, X3, X2, X1X2, X1

ANOVA<sup>b</sup>

| Model |            | Sum of Squares | df | Mean Square | F     | Sig.              |
|-------|------------|----------------|----|-------------|-------|-------------------|
| 1     | Regression | 1440,528       | 5  | 288,106     | 5,663 | ,000 <sup>a</sup> |
|       | Residual   | 3611,991       | 71 | 50,873      |       |                   |
|       | Total      | 5052,519       | 76 |             |       |                   |

a. Predictors: (Constant), X1X3, X3, X2, X1X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Coefficients<sup>a</sup>

| Model |            | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t      | Sig. | Correlations |            |         |
|-------|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|--------------|------------|---------|
|       |            | B                           | Std. Error |                           |        |      | Beta         | Zero-order | Partial |
| 1     | (Constant) | 7,351                       | 33,254     |                           | ,221   | ,826 |              |            |         |
|       | X1         | 1,568                       | 1,577      | 1,150                     | ,994   | ,323 | -,481        | ,117       | ,100    |
|       | X2         | -,379                       | ,358       | -,396                     | -1,058 | ,294 | ,228         | -,125      | -,106   |
|       | X3         | ,691                        | ,344       | ,822                      | 2,006  | ,049 | ,338         | ,232       | ,201    |
|       | X1X2       | 1,902E-02                   | ,017       | ,412                      | 1,092  | ,279 | -,200        | ,128       | ,110    |
|       | X1X3       | -2,71E-02                   | ,016       | -1,749                    | -1,648 | ,104 | -,420        | -,192      | -,165   |

a. Dependent Variable: Y

Hipotesis 1, seperti yang dikemukakan dalam Bab II, menguji pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial yang dinyatakan sebagai berikut:

Semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran, semakin tinggi tingkat kinerja manajerial.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi sebesar 1,568 dan tingkat signifikansi  $p=0,323$  ( $p \geq 0,05$ ). Dengan demikian hasil penelitian ini menolak hipotesis (1) yang berarti bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak

mempunyai pengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial. Hasil pengujian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Brownell (1982b), Frucot Shearon's (1991) dan Nur Indriantoro (1993). Namun penelitian ini memberikan hasil yang hampir sama dengan penelitian Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986), Bambang Riyanto (1997) dan Bambang Supomo (1998).

#### 4.6. Hasil Pengujian Hipotesis 2

Penelitian ini dalam menguji hipotesis 2, seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, dilakukan dengan menggunakan pendekatan residual. Pendekatan ini digunakan sesuai dengan yang digunakan dan disarankan Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001. Hasil pengujian tersebut disajikan dalam output SPSS berikut:

#### Hasil Output SPSS: Uji Hipotesis 2

##### Correlations

|                     |     | Y     | DE2   |
|---------------------|-----|-------|-------|
| Pearson Correlation | Y   | 1,000 | -,329 |
|                     | DE2 | -,329 | 1,000 |
| Sig. (1-tailed)     | Y   | ,     | ,002  |
|                     | DE2 | ,002  | ,     |
| N                   | Y   | 77    | 77    |
|                     | DE2 | 77    | 77    |

Dari hasil output menunjukkan koefisien DEV 2 (variabel kontinjen – budaya organisasi) negatif sebesar  $-0,329$  dengan tingkat signifikansi pada  $p=0,002$  ( $p<0,05$ ). Koefisien negatif signifikan berfungsi sebagai bukti untuk mendukung hipotesis.

Dengan demikian, hasil penelitian ini mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi orientasi pada orang, semakin tinggi kinerja manajerial. Sebaliknya semakin rendah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi orientasi pada pekerjaan, semakin rendah kinerja manajerial. Kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi orientasi pada orang merupakan kesesuaian terbaik, yaitu faktor budaya organisasi memenuhi prasyarat kondisional atau efektivitas dari partisipasi penyusunan anggaran yang dapat meningkatkan kinerja manajerial. Hal ini berarti partisipasi penyusunan anggaran dapat meningkatkan kinerja manajerial jika disertai dengan budaya organisasi yang berorientasi pada orang. Dengan kata lain, budaya organisasi secara signifikan mampu bertindak sebagai variabel moderating yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.

Temuan dalam penelitian ini seperti halnya yang dikemukakan dalam penelitian Bambang Supomo (1998), mengindikasikan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran lebih efektif jika keputusan-keputusan yang penting dalam organisasi lebih sering dibuat secara kelompok. Partisipasi penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial para anggota organisasi jika perusahaan (atasan) peduli dan menaruh perhatian terhadap masalah pribadi para bawahan, serta lebih tertarik pada orang (yang mengerjakan) daripada hasil pekerjaan orang tersebut. Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris mengenai pentingnya aspek '*human relation*' dalam upaya peningkatan kinerja para karyawan (Bambang Supomo 1998).

#### 4.7. Hasil Pengujian Hipotesis 3

Pengujian terhadap hipotesis 3 sama dengan yang dilakukan terhadap hipotesis 2.

Hasil pengujian tersebut disajikan dalam output SPSS berikut:

#### Hasil Ouput SPSS: Uji Hipotesis 3

##### Correlations

|                     |      | Y     | DEV3  |
|---------------------|------|-------|-------|
| Pearson Correlation | Y    | 1,000 | ,481  |
|                     | DEV3 | ,481  | 1,000 |
| Sig. (1-tailed)     | Y    | ,     | ,000  |
|                     | DEV3 | ,000  | ,     |
| N                   | Y    | 77    | 77    |
|                     | DEV3 | 77    | 77    |

Dari hasil output menunjukkan koefisien DEV 3 (variabel kontinjen-motivasi) positif sebesar 0,481 dengan tingkat signifikansi pada  $p=0,000$  (sangat signifikan). Koefisien positif signifikan berfungsi sebagai bukti untuk menolak hipotesis. Dengan demikian, hasil penelitian ini menolak hipotesis yang menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi kerja yang dimiliki manajer, semakin tinggi kinerja manajerial, dan sebaliknya semakin rendah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi yang dimiliki manajer, semakin rendah kinerja manajerial. Kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi kerja yang dimiliki manajer bukan merupakan kesesuaian terbaik, yaitu faktor motivasi tidak memenuhi prasyarat kondisional atau efektivitas dari partisipasi penyusunan anggaran sehingga tidak dapat meningkatkan

kinerja manajerial. Hal ini berarti bahwa faktor motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini dengan menggunakan pendekatan yang berbeda dari penelitian terdahulu, tidak konsisten dengan hasil penelitian Mia (1988) yang menggunakan pendekatan interaksi dan menyatakan bahwa motivasi secara signifikan berfungsi sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Seperti penelitian yang dilakukan oleh Slamet Riyadi (1998) dengan menggunakan pendekatan interaksi telah gagal mengkonfirmasi bahwa motivasi berperan sebagai variabel intervening dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, demikian pula hasil penelitian ini tidak dapat mengkonfirmasi bahwa motivasi sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Alasan yang sama seperti yang dikemukakan Slamet Riyadi (1998) sehubungan dengan tidak berhasilnya penelitian ini dalam mendukung hipotesis (3), yaitu: (1) Kemungkinan motivasi yang ada pada diri manajer lebih banyak diarahkan pada bagaimana manajer tersebut memperoleh hasil akhir atau imbalan yang akan diterima, dengan kata lain tingginya motivasi yang diberikan manajer sangat tergantung pada harapannya (*expectancy paradigm*). Dari pengertian motivasi yang dikemukakan Mitchell (1982) terungkap bahwa motivasi yang ada pada masing-masing manajer akan berbeda. Perbedaan tersebut kemungkinan dipengaruhi oleh faktor-faktor lain baik dari internal maupun eksternal misalnya faktor sifat kepribadian (*personality*) (Brownell 1981). Brownell dan McInnes (1986)

mengemukakan bahwa manajer yang melakukan pekerjaan dengan baik mungkin akan memiliki partisipasi yang tinggi di dalam proses penyusunan anggaran. (2) Gagalnya penelitian ini mengkonfirmasi dengan hasil penelitian Mia (1988), kemungkinan juga bisa disebabkan adanya perbedaan instrumen yang digunakan dalam mengukur kinerja. Penelitian ini dalam pengukuran kinerja seperti penelitian Slamet Riyadi (1998) menggunakan instrumen dengan konsep "*self-rating*" (penilaian kinerja diri sendiri), sedangkan instrumen yang digunakan Mia (1988) adalah "*superior-rating*" (penilaian kinerja bawahan oleh atasan).

## BAB V

### KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI

#### 5.1. Kesimpulan

Penelitian di bidang akuntansi manajemen telah menerapkan pendekatan kontinjensi selama lebih dari lima belas tahun (Bambang Riyanto 2001) dan memberikan bukti tentang faktor-faktor kondisional yang mempengaruhi efektivitas partisipasi penyusunan anggaran. Namun demikian, sifat dari pengaruh faktor kondisional ini masih tidak jelas. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa ketidaksesuaian dari faktor-faktor kondisional tersebut tidak menjadikan partisipasi penyusunan anggaran disfungsi (menghasilkan konsekuensi negatif), akan tetapi ketidaksesuaiannya hanya mengurangi efektivitas partisipasi penyusunan anggaran (partisipasi penyusunan anggaran meningkatkan kinerja pada tingkat yang lebih rendah). Para peneliti lainnya menyatakan bahwa ketidaksesuaian faktor kondisional menghasilkan kinerja atau konsekuensi negatif.

Berbagai cara penjabaran bukti yang serupa, mungkin dikarenakan kurangnya definisi eksplisit tentang konsep kesesuaian, yang sebenarnya merupakan tujuan utama dari teori kontinjensi. Selain itu, para peneliti tampaknya lebih memilih pendekatan interaksi karena pendekatan tersebut mudah digunakan dibandingkan dengan pendekatan residual atau deviasi yang relatif lebih sulit dalam penggunaannya untuk menguji hipotesis.

Kelemahan yang ada pada pendekatan interaksi tersebut menjadi pendorong dilakukannya penelitian ini dengan menggunakan pendekatan kesesuaian (residual) untuk menguji hipotesis 2 dan hipotesis 3. Penelitian ini hanya mampu menggunakan pendekatan yang kedua (pendekatan residual), selangkah lebih maju dari penelitian-penelitian yang menggunakan pendekatan pertama (pendekatan interaksi) sebab pendekatan ketiga yaitu pendekatan deviasi belum mampu untuk dipahami dalam penggunaannya.

Hasil pengujian hipotesis (1) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial. Temuan ini mendukung hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986), Bambang Supomo (1998) dan sesuai dengan kesimpulan yang dikemukakan antara lain oleh Brownell (1982a), Murray (1990), Shield dan Young (1993) bahwa kemungkinan ada variabel lain yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara partisipasi dengan kinerja.

Berdasarkan hasil analisis data yang menguji tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi dalam peningkatan kinerja manajerial (hipotesis 2), hasil penelitian ini mendukung hipotesis yang diajukan tersebut. Budaya organisasi orientasi pada orang mempunyai tingkat kesesuaian yang tinggi sebagai variabel moderating (mempunyai pengaruh moderating) terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial..

Berkaitan dengan pengujian terhadap pengaruh motivasi (hipotesis 3), menunjukkan penolakan terhadap hipotesis tersebut. Motivasi mempunyai tingkat

kesesuaian yang rendah sebagai variabel moderating (tidak mempunyai pengaruh moderating) terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial.

## 5.2. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki sejumlah keterbatasan yang kemungkinan dapat menimbulkan gangguan pada hasil penelitian ini, diantaranya adalah dalam pemilihan sampel yang tidak acak, kemungkinan dapat mengurangi kemampuan generalisasi temuan yang dihasilkan oleh penelitian ini. Penentuan besarnya sampel atau responden penelitian terbatas pada para manajer yang bekerja di perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ. Penelitian ini kemungkinan akan memberikan hasil yang berbeda jika responden penelitian adalah para manajer di perusahaan jasa dan perdagangan atau berdasarkan pada tipe kepemilikan: perusahaan asing atau perusahaan domestik yang tidak terdaftar di BEJ. Meskipun demikian dalam pengujian *non-response bias* data yang digunakan dalam penelitian ini mampu menjelaskan kesimpulan penelitian (dapat digeneralisasi).

Dalam metode pengumpulan data, penelitian ini hanya menggunakan metode *mail survey* melalui kuesioner. Kelemahan metode survei umumnya terletak pada *response rate* yang rendah dibandingkan dengan metode wawancara atau terlibat langsung dalam aktivitas perusahaan. Kelemahan lainnya dari metode tersebut adalah pada *internal validity*, misalnya pada penggunaan instrumen pengukuran kinerja manajerial *self-rating* (Mahoney dkk. 1963), cenderung menimbulkan *leniency bias* (kemurahan hati dalam menilai kinerja diri sendiri).

Keterbatasan lainnya adalah berkaitan dengan variabel motivasi yang menggunakan instrumen pengukuran dengan pendekatan model pengharapan (*expectancy models*) yang dipakai dalam penelitian ini, telah mendapatkan kritikan dari berbagai peneliti, karena model tersebut menunjukkan hubungan yang agak lemah antara usaha (*effort*) dengan kinerja (*performance*) (Ferris 1977), serta semakin meningkatnya pertanyaan tentang validitas instrumen yang digunakan dalam penelitian (Brownell dan McInnes 1986). Meskipun secara umum data penelitian ini cukup konsisten dan akurat, tetapi data yang dihasilkan dari instrumen motivasi kurang valid pada beberapa butir pertanyaan. Kelemahan tersebut dalam penelitian ini tidak diantisipasi, misalnya dengan melakukan *pilot study* terlebih dahulu.

Pada pengujian hipotesis 1 yang menggunakan metode regresi berganda dengan bentuk interaksi, seperti yang telah dikemukakan sebelumnya bahwa pendekatan tersebut memiliki kelemahan yaitu sangat rentan dengan masalah ekonometrik karena dampak bersama ditunjukkan sebagai bentuk multiplikatif dari variabel partisipasi penyusunan anggaran dan variabel kondisional pada kinerja. Ini berarti bahwa dalam model, satu (atau lebih) variabel bebas merupakan fungsi dari variabel bebas lainnya. Masalah ini sangat serius karena secara potensial masalah ini menghasilkan kerancuan dan sulit untuk dijabarkan. Meskipun demikian, penelitian ini dalam pengujian hipotesis 2 dan hipotesis 3, sesuai dengan saran Bambang Riyanto (2001) telah menggunakan pendekatan kesesuaian (*residual*), dimana dengan pendekatan ini memberikan hasil yang lebih realistis karena dapat mengungkapkan fenomena sesungguhnya yang disajikan

dalam data, khususnya ketika ada lebih dari satu faktor kondisional. Selain itu pendekatan ini tidak memiliki masalah ekonometrik (multikolinieritas).

### 5.3. Implikasi

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi rekomendasi bagi dunia praktek organisasi pada umumnya dan dalam praktek akuntansi manajemen pada khususnya, terutama berkaitan dengan penerapan partisipasi penyusunan anggaran. Faktor budaya organisasi dan motivasi kemungkinan menjadi faktor kondisional yang harus dipertimbangkan dalam rangka peningkatan efektivitas organisasi melalui partisipasi penyusunan anggaran. Faktor tersebut penting dalam kondisi era globalisasi yang penuh dengan ketidakpastian lingkungan.

Dengan mempertimbangkan keterbatasan yang ada, hasil penelitian ini diharapkan mendorong dilakukannya penelitian-penelitian di bidang akuntansi manajemen pada masa yang akan datang, terutama yang berkaitan dengan pendekatan yang digunakan untuk menguji hipotesis penelitian. Pendekatan yang sering digunakan dalam penelitian terdahulu selain penelitian Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001) adalah pendekatan interaksi yang meskipun mudah dilakukan dalam menganalisa data tetapi memiliki kelemahan yang sangat serius yaitu masalah ekonometrik (multikolinieritas). Sedangkan pendekatan yang dipergunakan oleh Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001) dan direkomendasikan oleh Dewar dan Werbel (1979), Van de Ven dan Drazin (1985), yang juga dipakai dalam penelitian ini (pendekatan kedua atau pendekatan residual) merupakan sebuah pendekatan yang mempunyai keunggulan seperti dikemukakan

sebelumnya. Keterbatasan-keterbatasan dalam penelitian ini diharapkan dapat diperbaiki pada penelitian-penelitian yang akan datang, khususnya dalam penggunaan pendekatan untuk pengujian hipotesis yaitu pendekatan deviasi (pendekatan ketiga), yang belum digunakan dalam penelitian ini. Bagaimanapun pengaruh tingkat kesesuaian faktor budaya organisasi dan motivasi terhadap efektifitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial, masih perlu diuji kembali untuk menguji konsistensi hasil penelitian ini dengan penelitian-penelitian berikutnya, dengan mempertimbangkan pengaruh variabel kontinjensi lainnya, seperti *locus of control*, struktur, pelimpahan wewenang dan lain-lain.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budget on People*. Ithaca, NY : The Controllershship Foundation, Inc. Cornell University.
- Baligh, Helmy H. 1994. "Component of Culture : Nature, Interconections, and Relevance to Decisions on the Organization Structure". *Management Science*. Vol. 40 No. 1. January. pp. 14 – 27.
- Bambang Riyanto. 1995. "A Test of The Effect of Attitude, Strategy, and Decentralization on Budgett Participation: A System of Fit Approach". *Makalah Simposium Nasional Akuntansi I Yogyakarta*.
- \_\_\_\_\_. 1997. "Strategic Uncertainty, Management Accounting and Performance: An empirical Investigation of A Contingency Theory at The Firm Level" dalam Bambang Riyanto 2001. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol. 1 No. 1. Februari. pp. 13-32.
- \_\_\_\_\_. 2001. Alternative Approach to Examining A Contingency Model In Accounting Research: A Comparison. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No.1 Februari. pp. 13-32
- Bambang Supomo. 1998. *Pengaruh Struktur dan Budaya Organisasi Terhadap Efektifitas Partisipasi penyusunan anggaran Dalam Peningkatan Kinerja Manajerial Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia*. Tesis. Universitas Gajah Mada Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi (tidak dipublikasikan)
- Becker, S. and D. Green 1962. "Budgeting and Employee Behavior". *Journal of Business*. October. pp. 392 – 402.
- 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.
- \_\_\_\_\_, P. 1982a. "Participation in the Budgeting Process : When it Works and When it Doesn't". *Journal of Accounting Literatur*. Vol. 1. pp. 124-153.
- \_\_\_\_\_, P. 1982b. "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control". *The Accounting Review*. Vol. LVII No.4. October. pp. 766-777.

- \_\_\_\_\_, P. and Hirst, M. 1986. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty". *Journal of Accounting Research*. Vol. 24. pp. 241-249.
- \_\_\_\_\_, P. and McInnes, M. 1986. "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol. LXI. No. 4. October. pp. 587-600.
- Bruns, W.J. and Waterhouse, J.H. 1975. "Budgetary Control and Organization Structure". *Journal of Accounting Research*. Vol. 13 No. 2. pp. 177-203.
- Bryan, J.F. and Locke E.A. 1967. "Goal Setting as a Means of Increasing Motivation, and Managerial Performance". *Journal of Applied Psychology*. June. pp. 274-277.
- Cherrington, D.J. and Cherrington, J.O. 1973. "Appropriate Reinforcement Contingencies in the Budgeting Process". *Journal of Accounting Research*. (Supplement). pp. 225-253.
- Chia. Y.M. 1995. "Desentralization, Management Accounting Systems (MAS) Information Characteristic and Their Interaction Effects on Managerial Performance : A Singapore Study". *Journal of Business Finance and Accounting*. September. pp. 811-830.
- Chow, C.W., Jean C.C., and William S.W. 1988. "Participative Budgeting : Effects of a Truth-inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance". *The Accounting Review*. No. 1. January. pp. 111-122.
- Clemente, Mark and David Greenspan 1999. "Cultur Clash". *Executive Excellence*. October. pp. 12.
- Dewar, R dan J. Werbel. 1979. "Universalistic and Contingency Prediction of Employee Saticfaction and Conflict" dalam Bambang Riyanto 2001. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No.1 Februari .pp. 13 - 32
- 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.
- Ferris, K.R. 1977. "A Test of The Expectancy Theory of Motivation in An Accounting, Environment". *The Accounting Review*. pp. 605-615.
- Festinger, L.A. 1957. *Teory of Cognitive Dissonance*. Evanston IL : Row-Peterson.

- Frucot, V. and Shearon W.T. 1991. "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction". *The Accounting Review*. January. pp. 80-89.
- Galbraith, J.R. 1973. *Designing Complex Organization*. Reading MA : Addison-Wesley.
- Gordon, G.G. 1991. "Industry Determinant of Organizational Culture". *Academy of Management Review*. Vol. 15. No. 2. pp. 396-415.
- Govindarajan, V. 1985. "Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance" dalam Bambang Riyanto 2001. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No.1. Februari. pp.13-32.
- \_\_\_\_\_. 1986. "Impact of Participation in the Budgetary Process on Attitudes and Performance : Universalistic and Contingency Perspectives". *Decisions Sciences*. Fall. pp. 496-516.
- \_\_\_\_\_. 1988. "A Contingency Approach to Strategy Implementation at The Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy". *Academy of Management Journal* 31. pp. 829-853.
- Gul, F.A., 1991. " The Effect of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Mager's Performance". *Accounting and Business Research*. pp. 57-61.
- \_\_\_\_\_, and Y.M. Chia, 1994. " The Effect of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Desentralization on Managerial Performance: A Test of a three-way Interaction" . *Accounting, Organizations and Society* 19. pp. 413-426
- \_\_\_\_\_, Tsui, J. S. L, Fong, S. C. C. and Kwok, H. Y. L. 1995. "Decentralisation as a Moderating Factor in Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hong Kong Evidence". *Accounting and Business Research*. Vol 25. No. 98. pp. 107-113.
- Hamner, W.C. and D.W.Organ. 1978. *Organizational Behavior, an Applied Psychological Approach* (Busines Publication).
- Hanson, E.I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April. pp. 239-243.

- Harrison, G.L. 1992." The Cross-Cultural Generalizability of Relation between Participation, Budget Emphasis and Job Related Attitude". *Accounting, Organizations and Society*. Vol.17. No.1. pp.1 – 15.
- \_\_\_\_\_. 1993. "Reliance on Accounting Performance Measures in Superior Evaluative Style – The Influence of National Culture and Personality". *Accounting, Organizations and Society*. Vol.18. No.4. pp.319-339.
- Hatch, M.J. 1993. "The Dynamics of Organizational Culture". *Academy of Management Review*. Vol. 18. No.4. pp.657-693.
- Heneman , H.G. 1974. "Comparisons of Self and Superior Ratings of Managerial Performance". *Journal of Applied Psychology*. Vol. 59. pp. 638-642.
- Hofstede, G. 1968. *The Game of Budget Control: How Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them*. Van Gorcum Netherlands
- \_\_\_\_\_. 1980. *Culture's Consequences : International Differences in Work-Related Values*. London : Sage Publication.
- \_\_\_\_\_. 1991. *Cultures and Organizations: Software of The Mind: Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival*. London : Harper Collins Publishers.
- \_\_\_\_\_. 1994. *Cultures and Organizations : Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival*. London : Harper Collins Publishers.
- \_\_\_\_\_, Bram, N., Denise, D.O. and Geert, S. 1990. "Measuring Organizational Cultures: A Qualitative and Quantitative Study across Twenty Cases". *Administrative Science Quarterly* 35. pp. 286-316.
- Holmes, S and Marsden, S. 1996. "An Exploration of the Espoused Organizational Culture of Public Accounting Firms". *Accounting Horizons*. September. pp. 26-53.
- Hood, J.N and Koberg, C.S. 1991. "Accounting Firm Cultures and Creativity Among Accountants". *Accounting Horizons*. September. pp.12-20.
- Hoopwood, A. 1976. *Accounting and Human Behavior*. London : Maymarket.
- Huck, S. W. and Cormier, W. H. 1996. *Reading Statistics and Research*. 2<sup>nd</sup> Ed. NY : Harper Collins Publishers In.

- Kaiser, H.F., and J.Rice. 1974. Little Jiffy, Mark IV, *Educational and Psychological Measurement*. Vol.34. No.1 (Spring). Pp. 111-117.
- Kenis, I. 1979. "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance" *Accounting Review*. October. pp. 707-721.
- Kotter, J.P. and Heskett, J.L. 1992. *Corporate Cultures and Performance*, Canada : Maxwell Macmillan.
- Lawler, E.E. 1986. *High-Involvement Management*. San Fransisco : Jossey-Bass Publishers.
- Lukka, K. 1988. "Budgetary Biasing in Organizations : Theoretical Framework and Empirical Evidence". *Accounting, Organizations and Society*. Vol.13. pp. 281-301.
- Luthans, Fred, 1998. *Organizational Behavior*, Boston Mc Graw – Hill.
- Mahoney, T. A., T.H. Jerdee and S.J. Carroll. 1963. *Development of Managerial Performance : A Research Approach*. OH Cincinnati, : Southwestern Publishing Co.
- Merchant, K. A. 1981. "The Design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review*. pp. 813-828.
- Meschi, P.X. and Roger, A. 1995. "Cultural Context and Social Effectiveness in International Joint Ventures". *Management International Review*. Vol.34. No.3. pp.197-215.
- Mia, L. 1988. "Managerial Attitude, Motivation and Effectiveness of Budget Participation". *Accounting, Organizations and Society*. Vol 13. No. 5. pp. 465-475.
- Mia, L. and R.H. Chenhall, 1994. " The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness" . *Accounting, Organizations and Society* 19. pp. 1-13.
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes : A Fields Study". *The Accounting Review*. April. pp. 274-284.
- Mitchell, T.R. 1982. "Motivation : New Direction for Theory, and Practise". *Academy of Management Review*. Vol. 7. No.1. pp. 80-88.

- Murray, D. 1990. "The Performance Effect of Participative Budgeting : An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavioral Research in ACCOUNTING*. Vol 2. pp. 104-123.
- Nadler, D.A and Tusman, M.L. 1988. *Strategic Organization Design*. Harper Collins.
- Nunnally, J.C. 1978. *Psychometric Theory*. New York: McGraw-Hill.
- Nur Indriantoro. 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions Lexington as Moderating Variables*. Ph.D. Dissertation. University of Kentucky.
- O'Connor, N.G. 1995. *Cultural versus Non-Cultural Influences on the Use of Performance Evaluation Systems in Singapore and South Korea*, Paper.
- Pratt, J.L., and P. Beaulieu 1992. "Organizational Cultures in Public Accounting : Size, Tecnology, Rank, and Functional Area, Accounting". *Organizations and Society*. Vol.17 No.7. pp.667-684.
- Pratt, J.L., C. Mohrweis, and P. Beaulieu 1993. "The Interaction between National and Organizational Cultures in Accounting Firms : An Extension". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 18. No.7/8. pp. 621-628.
- Roth, K., D.M. Schweiger, dan A.J. Morrison. 1991. "Global Strategy Implementation The Business Unit Level: Operational Capabilities and Administrative Mechanisms". *Journal of International Business Studies*. pp.369-401
- Sackmann, S.A. 1992. "Culture and Subcultures: An Analysis of Organizational Knowledge". *Administrative Science Quarterly*. 37. pp. 140-161.
- Searfoss. D. G., and R. Monczka. 1973. Perceived Participation in the Budget Process and Motivation to Achieve the Budget, *Academy of Management Journal* (Desember) : pp. 541-554.
- Schein, E.H. 1986. *Organizational Culture and Leadership*. San-Francisco : Jossey-Bass.
- Schiff, M., and Lewin, A. Y. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review* . April. pp. 259-269.
- Schuler, R.S., and J.S.Kim. 1976. Interactive Effect of Participation in Decision Making, the Goal Setting Process and Feedback on Employee Satisfaction and Performance, *Academy of Management Proceedings*. pp. 114-117.

- Shields, M.D. and Young, S.M. 1993. Antecedent and Consequences of Participative Budgeting : Evidence on the Effects of Asymmetrical Information". *Journal of Management Accounting Research*. Fall. pp.265-280.
- Singih Santoso. 2000. *SPSS: Mengolah Data Statistik Secara Profesional*. Cetakan Kedua .April. Jakarta. PT. Elex Media Komputindo Kelompok Gramedia. pp.300.
- Slamet Riyadi. 1998. *Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*. Seminar Nasional Riset Akuntansi dan Bisnis Surabaya.
- Soeters, J. and Schreuder, H. 1988. "The Interaction Between National and Organization Cultures in Accounting Firms". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 13. No.1.pp. 75-85.
- Stedry, AC. 1960. *Budget Control and Cost Behavior*. Englewood Cliff, Inc. N.J. Prentice Hall,
- Tushman, M.L and Neadler, D.A. 1978. "Information Processing as An Integrating Concept in Organizational Design". *Academy of Management Review*. pp. 613-524.
- Van de Ven, A.H. dan R. Drazin. 1985. "The Concept of Fit In Contingency Theory" dalam Bambang Riyanto 2001. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No.1 Februari. Pp. 13-22.
- Vroom, V.H. 1964. *Work and Motivation*. New York : A John Wiley