

658.1511  
DUE  
h. c1

**HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN  
DENGAN KINERJA MANAJERIAL : PERAN MOTIVASI KERJA  
DAN KULTUR ORGANISASIONAL SEBAGAI VARIABEL  
MODERATING  
(Studi Empiris pada Badan Usaha Koperasi di Jawa Tengah.)**

**TESIS  
Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat  
Memperoleh Derajat S2 Magister Akuntansi.**



**Diajukan oleh :  
NAMA : SUKARDI  
NIM : C4C099433**

**Kepada  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI PROGRAM PASCA SARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO SEMARANG  
TAHUN 2002**



### **PERNYATAAN KEASLIAN TESIS**

Saya yang bertanda tangan dibawah ini, menyatakan tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya saya sendiri tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi atau karya yang pernah ditulis /diterbitkan orang lain kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka.

Semarang, Pebruari 2001

Sukardi



**Tesis Berjudul**

**HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN  
DENGAN KINERJA MANAJERIAL : PERAN MOTIVASI KERJA  
DAN KULTUR ORGANISASIONAL SEBAGAI VARIABEL  
MODERATING  
(Studi Empiris pada Badan Usaha Koperasi di Jawa Tengah)**

yang dipersiapkan dan disusun oleh

**SUKARDI**

Telah dipertahankan didepan Dewan Penguji pada tanggal 19 Pebruari 2002  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

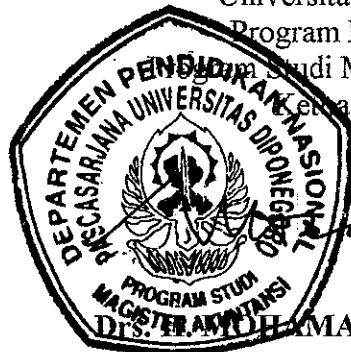
**Pembimbing Utama/Ketua**

**Dr. DWISETIA POERWONO, MSc.**

**Pembimbing/Anggota**

**Drs. BAMBANG SUPOMO, MSi. Akt.**

Semarang, pebruari 2002  
Universitas Diponegoro  
Program Pascasarjana  
Studi Magister Akuntansi  
Kerja Program



**DRS. H. HAMAD NASIR, MSi., Akt.**

## RINGKASAN

Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, merupakan tema pokok yang menarik dalam penelitian akuntansi manajemen. Partisipasi penyusunan anggaran telah dinilai mempunyai pengaruh positif pada kinerja manajerial, akan tetapi hasil-hasil penelitian terdahulu mengenai hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan ketidakjelasan hubungan dan tidak konsisten atau saling bertentangan. Salah satu cara untuk merekonsiliasi hasil yang saling bertentangan tersebut adalah meneliti berbagai faktor kondisional yang bertindak sebagai variabel moderating dan intervening (Murray, 1990) dengan pendekatan kontinjensi (Govindarajan, 1986 a).

Penelitian ini secara empiris menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan menggunakan pendekatan kontinjensi. Dua variabel kontinjensi yang diteliti yaitu peranan motivasi kerja manajer dan kultur organisasional (orientasi pada orang VS orientasi pada pekerjaan) sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Data dikumpulkan dengan mail survey, kuesioner didistribusikan kepada 540 manajer/pengelola dari badan usaha koperasi di Jawa Tengah. Jawaban dari 80 manajer (tingkat pengembalian 14,81%) dianalisis menggunakan analisa regresi berganda.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran signifikan berpengaruh positif pada kinerja manajerial dimana konsisten dengan penelitian terdahulu (Brownell 1982 b, brownell & Mc Innes 1986, Frucot & Shearon 1991, Indriyantoro 1993) akan tetapi motivasi kerja dan kultur organisasional sebagai variabel moderating tidak berpengaruh secara signifikan terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Temuan ini tidak mendukung penelitian terdahulu (Mia 1988, Frucot & Shearon 1991, O Connor 1995, Supomo 1998).

Kata kunci: Partisipasi penyusunan anggaran, kinerja manajerial, pendekatan kontinjensi, motivasi kerja, dan kultur organisasional.

## ABSTRACT

*The influence of participation in budgeting process on managerial performance is attracting primary theme in management accounting research. Participative budgeting has been postulated to have positive effect on managerial performance. However, the previous result studies on the relationship between participative budgeting and managerial performance have been equivocal and often contradictory. One way to reconcile these contradictory result is investigate many conditional factor as moderating and intervening variables (Murray, 1990) with utilizing a contingency approach (Govindarajan, 1986 a).*

*This study empirically examined the effect of participative budgeting on management performance using a contingency approach. Two contingent variables were investigated is the role of managerial motivation and organizational culture (people oriented VS job oriented) as moderating variable on the relationship between participative budgeting and managerial performance. Data collection is using mail survey, mailed questionnaires were distributed to 540 manager from cooperative companies in Central of Java. The response from 80 manager (response rate 14,81%) were analyzed by using multiple regression analysis model.*

*The result of this study were generally consistent with those from prior empirical research which showed budget participation has significantly a positive influence toward managerial performance (Brownell, 1982 b, Brownell & Mc Innes 1986, Frucot & Shearon 1991, Indriyantoro 1993). But managerial motivation and organizational culture as moderating variables is not significant influence the relationship budget participation and managerial performance. This finding can not support the previous research (Mia 1988, Frucot & Shearon 1991, O Connor 1995, Supomo 1998).*

*Key words: Participative budget, managerial performance, contingency approach, motivation, and organizational culture.*

## KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kehadirat Allah SWT, atas rahmat dan hidayah yang telah dilimpahkan-Nya, sehingga saya dapat menyelesaikan penelitian dan penyusunan tesis ini. Penyusunan tesis ini dimaksudkan memenuhi persyaratan menyelesaikan studi Pasca sarjana pada Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang; Dengan harapan untuk mencoba mengaplikasikan teori dan hasil-hasil penelitian sebelumnya guna mencari kebenaran empirik melalui fenomena-fenomena yang ada.

Dimulai dari persiapan penelitian sampai dengan penyusunan tesis ini, saya banyak memperoleh bantuan dan dukungan dari berbagai pihak baik secara langsung maupun tidak langsung; untuk itu saya menyampaikan ucapan terima kasih dan penghargaan yang setinggi tingginya kepada :

1. Bapak Prof .Ir. Eko Budihardjo, Msc selaku Rektor Universitas Diponegoro dan bapak Prof Dr. dr Suharjo Hadisaputro selaku Direktur Program pasca sarjana yang telah memberikan kesempatan untuk mengikuti pendidikan program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
2. Bapak Drs H Mohamad Nasir, Msi, Akt. Selaku Ketua Program Studi, Bapak Drs M. Kholig Mahfud, MSi. selaku Sekretaris Bidang Administrasi & Umum, yang telah memberikan kesempatan serta fasilitas selama mengikuti pendidikan pada program studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
3. Bapak Dr. Imam Ghozali, MCom, Akt. Selaku sekretaris Bidang Akademik yang telah memberikan kesempatan dan fasilitas serta dorongan selama mengikuti pendidikan pada program studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
4. Bapak Dr. Dwisetia Poerwono MSc. selaku pembimbing utama dan Bapak Drs H Bambang Supomo, MSi., Akt., selaku pembimbing anggota dalam penyelesaian penelitian dan tesis ini, yang telah dengan penuh kesabaran membimbing, konsultasi memberikan arahan dan pemikiran serta memotivasi untuk menyelesaikan dengan segera.
5. Bapak dan Ibu Dosen pengampu pada program studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro yang telah penuh dedikasi telah mengamalkan ilmunya membekali saya dalam perkuliahan selama menempuh studi di program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro; serta para staf administrasi pengelola program, yang mendukung kelancaran perkuliahan.
6. Bapak dan Ibu para manajer/pengelola Koperasi yang telah meluangkan waktunya bersedia mengisi dan mengembalikan kuesioner penelitian sesuai yang diharapkan, Bapak Ketua pimpinan Dekopinwil Jawa Tengah, Dekopinda se Jawa Tengah yang telah membantu penyampaian dan pengumpulan kembali kuesioner penelitian.

7. Bapak Drs. Rasdi Ekosiswoyo, MSc., selaku Rektor Universitas Negeri Semarang (UNNES) yang telah memberikan bantuan keuangan untuk membiayai studi, dan Bapak Drs. Sudiyono Sastro Admodjo Msi. Selaku Dekan FIS UNNES Semarang yang memberikan dukungan dan semangat selama menempuh studi.
8. Kawan seperjuangan Sdr Sadat Amrul S, Amir Mahmud, M. Khafid, Riswan Yudhi Fahrianto dan yang lainnya yang saling mendorong dan memotivasi sehingga menimbulkan sinergi semangat, khususnya Sdr. Sadat Amrul S dan Drs Martono MSi yang membantu dalam analisis data penelitian.
9. Yang tercinta istriku Dra Jumi Astuti dan anakku Ardi Eko Astoto, Ari Dwi Astono, Fuad catur Ashadi atas segala pengorbanan dan doa mereka selama saya menempuh studi, dan juga dukungan yang mereka berikan sejak penelitian dengan penyusunan tesis ini.

Disamping itu, juga tidak lupa kepada semua pihak dan handai taulan yang namanya tidak dapat disebutkan satu persatu, semoga Allah SWT selalu melimpahkan rahmat, karunia, serta hidayah-Nya kepada mereka semua.

Dengan kapasitas kodrat manusia, saya dalam menyusun tesis ini masih jauh dari sempurna seperti yang diharafkan, sehingga mungkin terdapat kesalahan kesalahan. Untuk itu saya bertanggung jawab atas segala kesalahan yang ada, sebab sesuatu yang salah bersumber dari kelalaian dan kekurangan saya dan kebenaran pasti datang dari Tuhan Yang Maha Kuasa.

Akhirnya saya berharaf mudah mudahan tesis ini dapat memberikan manfaat bagi para pembacanya.

Semarang, Pebruari 2002.

Sukardi

## DAFTAR ISI

	HALAMAN
HALAMAN JUDUL.....	i
SURAT PERNYATAAN KEASLIAN TESIS .....	ii
PERSETUJUAN PEMBIMBING .....	iii
RINGKASAN.....	iv
ABSTRACT .....	v
KATA PENGANTAR .....	vi
DAFTAR TABEL.....	x
DAFTAR GAMBAR .....	xi
DAFTAR LAMPIRAN.....	xii
I. PENDAHULUAN .....	1
1.1 Latar Belakang Masalah .....	1
1.2 Perumusan Masalah.....	5
1.3 Tujuan Penelitian.....	6
1.4 Manfaat Penelitian.....	6
II. TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS.....	8
2.1 Partisipasi Penyusunan Anggaran.....	8
2.2 Kinerja Manajerial.....	11
2.3 Pendekatan Kontinjensi .....	13
2.4 Konsep Motivasi Kerja Teori Harapan.....	14
2.5 Kultur Organisasional.....	17
2.6 Penelitian Sebelumnya .....	20
2.7 Kerangka Pemikiran Teoritis dan Perumusan Hipotesis .....	27
2.7.1 Hubungan Anggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial .....	28
2.7.2 Pengaruh Motivasi Terhadap Hubungan Antara Anggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial .....	29
2.7.3 Pengaruh Kultur Organisasional Terhadap Hubungan Anggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial .....	31



III. METODE PENELITIAN.....	34
3.1 Jenis dan Sumber Data .....	34
3.2 Populasi dan Teknik Penentuan Sampel.....	34
3.3 Prosedur Pengumpulan Data.....	36
3.4 Definisi Operasional Variabel.....	36
3.5 Teknik Analisis .....	39
3.5.1 Statistik Deskriptif.....	39
3.5.2 Uji Kualitas Data .....	39
3.5.3 Teknik Pengujian Hipotesis .....	40
IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....	43
4.1 Gambaran Umum Responden .....	43
4.2 Deskripsi Variabel.....	44
4.3 Uji Kualitas Data.....	46
4.4 Uji Asumsi Klasik .....	48
4.5 Uji Hipotesis dan Pembahasan.....	52
4.5.1 Pengujian Hipotesis I ( $H_1$ ) .....	54
4.5.2 Pengujian Hipotesis II ( $H_2$ ).....	54
4.5.3 Pengujian Hipotesis III ( $H_3$ ).....	55
4.6 Pembahasan.....	56
4.6.1 Hubungan Langsung Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Manajerial .....	56
4.6.2 Motivasi Kerja Sebagai Variabel Moderating.....	57
4.6.3 Kultur Organisasional Sebagai Variabel Moderating.....	59
4.6.4 Pembahasan Model keseluruhan .....	61
V. KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN.....	65
5.1 Kesimpulan .....	65
5.2 Implikasi .....	66
5.3 Keterbatasan.....	67
DAFTAR PUSTAKA .....	70
LAMPIRAN-LAMPIRAN	

## DAFTAR TABEL

TABEL	HALAMAN
2.1 Karakteristik Dimensi Kultur Organisasional orientasi Pada Orang Dan Orientasi Pada Pekerjaan.....	19
2.2 Hasil-Hasil Penelitian Pengaruh Karakteristik Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dan Pendekatan Kontinjensi Variabel Motivasi dan budaya organisasional .....	26
2.3 Pengaruh Kultur Organisasional Terhadap Hubungan Anggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial.....	32
4.1 Profil Responden (N=80) .....	44
4.2 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	45
4.3 Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas.....	47
4.4 Output Uji Multikolinearitas ( $R^2$ , VIF Tolerance dan Koefisien Korelasi) .....	49
4.5 Output Uji Autokorelasi Durbin Watson Test.....	50
4.6 Output Uji Heteroskedastisitas: Uji Park .....	52
4.7 Hasil Analisis Regresi .....	53

## DAFTAR GAMBAR

GAMBAR	HALAMAN
2.1 Model Hubungan Anggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial.....	28
2.2 Model Pengaruh Motivasi Terhadap Hubungan Antara Anggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial.....	30
2.3 Model Pengaruh Kultur Organisasional Terhadap Hubungan Antara Anggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial.....	31
2.4 Model Hubungan Antara Anggaran Partisipatif Dengan Kinerja Manajerial: Peran Motivasi dan Kultur Organisasional Sebagai Variabel Moderating .....	33
3.1 Model Analisis Data.....	41

## DAFTAR LAMPIRAN

### LAMPIRAN

- A. Kuesioner Penelitian
- B. Print-out SPSS Untuk Uji Kualitas Data
  - 1. Reliabilitas (Cronbach Alpha)
  - 2. Validitas : Analisis Faktor
  - 3. Homogenitas: Korelasi
- C. Print-out SPSS Untuk Uji Hipotesis
  - 1. Data Penelitian
  - 2. Analisis Regresi
- D. Daftar Riwayat Hidup

## BAB I

### PENDAHULUAN

Bab ini membahas fenomena empiris dan deskripsi pemikiran yang menjadi latar belakang permasalahan dalam penelitian ini. Uraian mengenai latar belakang masalah, menjadi dasar bagi peneliti untuk merumuskan masalah pokok yang akan diteliti. Dalam bab ini juga dikemukakan tujuan penelitian dan manfaat penelitian.

#### 1.1 Latar Belakang Masalah

Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schiff dan Lewin 1970 Marciariello dan Kirby 1994). Fungsi anggaran sebagai alat pengendalian dalam arti yang lebih luas, mencakup kegiatan pengaturan orang-orang dalam organisasi (Hanson 1966). Hansen dan Mowen (2000, h 278) menyatakan bahwa penggunaan anggaran untuk pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi dan meningkatkan koordinasi menyiratkan bahwa proses penganggaran membawa banyak dimensi perilaku. Siegel dan Marconi (1989) menegaskan bahwa penganggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran.

Informasi anggaran membantu manajemen puncak untuk mengevaluasi kinerja dari manajer fungsional dan mendistribusikan penghargaan (*rewards*) dan hukuman (*punishments*). Dalam konteks ini keberadaan anggaran sebagai bagian penting dari perancangan sistem motivasi organisasi; untuk meningkatkan sikap dan kinerja manajerial (Kenis 1979). Proses penyusunan anggaran, oleh karena itu, merupakan

kegiatan yang penting dan kompleks, karena kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional sikap dan perilaku anggota organisasi yang ditimbulkannya (Milani 1975). Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran, Argyris (1952) menyarankan perlunya melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah dalam proses penyusunannya .

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan efektifitas organisasional melalui peningkatan kinerja setiap anggota organisasi secara individual atau kinerja manajerial. Namun demikian, bukti empiris menunjukkan adanya ketidak jelasan hubungan antara anggaran partisipatif dengan peningkatan kinerja manajerial, sehingga hal ini menarik minat para peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut.

Empat dasawarsa belakangan ini, para peneliti telah berusaha memformulasikan dan menguji hipotesa-hipotesa yang berkenaan dengan proses penyusunan anggaran dan konsekuensi penggunaan data anggaran untuk mengevaluasi kinerja manajerial, akan tetapi menunjukkan hasil yang tidak konsisten dan adanya ketidak jelasan hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Topik tersebut misalnya Brownell (1982 b), Brownell dan Mc Innes (1986), Frucot Shearon (1991) dan Indriantoro (1993), menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Akan tetapi hasil penelitian Melani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986) dan Riyanto (1996) menemukan hubungan yang tidak signifikan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial, bahkan penelitian Sterdy (1960), Bryan dan Locke (1967) menemukan hubungan yang negatif.

Hasil temuan penelitian yang menunjukkan adanya ketidak konsistenan antara peneliti satu dengan peneliti yang lainnya, membuat para peneliti berkesimpulan bahwa kemungkinan adanya variabel lain yang mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Govindarajan (1986) mengemukakan bahwa, untuk mengkonfirmasi hasil-hasil penelitian yang saling bertentangan (tidak konsisten) tersebut diperlukan upaya untuk mengevaluasi faktor-faktor kondisional, atau variabel variabel yang dapat mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja manajerial dengan pendekatan kontinjensi (*Contingency approach*).

Pendekatan ini dimaksudkan mengevaluasi berbagai kondisi atau variabel yang dapat mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial, seperti kultur organisasi, sifat individu seperti Locus of Control, motivasi, sampai pada ketidak pastian lingkungan.

Literatur teoritis awal dalam akuntansi manajemen (seperti Argyris 1952, Green 1962, Anthony et al 1999 h. 760) yang memproposisikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi dapat meningkatkan kinerja manajerial. Selanjutnya beberapa peneliti meletakkan proposisi tersebut dalam penelitian mereka (Hofstede 1967, Kenis 1979, Merchant 1981, Brownell dan Mc Innes 1986 Mia 1988 Riyadi 1997) tetapi terdapat ketidak konsistenan antara penelitian tersebut dalam pendekatannya untuk mengukur motivasi serta hasil penelitian yang menjelaskan hubungan tersebut juga belum jelas.

Hasil penelitian Mohan et al (1995) memberikan catatan bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikan harus berhati-hati karena faktor budaya (French et al 1966). Dalam

kaitannya dengan budaya khususnya budaya organisasional, Frucot dan Shearon (1991) menemukan pengaruh dimensi kultur terhadap efektifitas anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja para manajer. Temuan tersebut konsisten dengan hasil penelitian Supomo (1998) yang menyatakan bahwa dimensi kultur mempunyai pengaruh signifikan terhadap hubungan anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial, dan tidak konsisten dengan hasil penelitian Indriantoro (1993) yang menyatakan tidak mempunyai pengaruh signifikan.

Berdasarkan hasil penelitian sehubungan dengan faktor kontinjensi tersebut, penelitian ini menguji kembali hasil penelitian Riyadi (1997) yang menemukan bahwa motivasi para manajer tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial yang tidak konsisten dengan penelitian Mia, (1988). Disamping itu juga diuji kembali hasil penelitian Indriantoro (1993) yang menemukan bahwa dimensi kultur tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial yang tidak konsisten dengan penelitian Frucot dan Shearon (1991) dan penelitian Supomo (1998).

Usaha mengkonfirmasi ini direplikasikan pada badan usaha koperasi dengan pertimbangan bahwa ; (1) setiap tahun buku berjalan koperasi menyusun anggaran yang disyahkan dalam rapat anggota perencanaan; keputusan-keputusan yang penting dalam proses penyusunan anggaran dibuat secara kelompok; (2) menurut Hofstede et al (1990), pembuatan keputusan secara kelompok merupakan karakteristik yang menonjol dari dimensi kultur yang berorientasi pada orang, sedangkan koperasi adalah badan usaha yang beranggotakan orang seorang atau badan hukum koperasi yang melandaskan kegiatannya berdasarkan atas azas kekeluargaan; sehingga kultur organisasional ini



seharusnya mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer/pengelola untuk mencapai kinerja organisasional (Holmes dan Marsden 1996); (3) namun demikian dalam kenyataannya praktek-praktek manajerial koperasi sampai dengan sekarang diakui secara umum masih dipandang kurang profesional sehingga kinerja koperasi sebagai badan usaha masih ketinggalan dibandingkan dengan badan usaha yang lainnya.

Oleh karena penelitian-penelitian terdahulu kebanyakan terfokus pada perusahaan perusahaan swasta, dan menurut pengamatan peneliti, belum ada penelitian yang berkaitan dengan partisipasi penyusunan anggaran pada koperasi; maka hal ini juga mendorong penelitian ini dilakukan.

## **1.2 Perumusan Masalah**

Berdasarkan uraian pada latar belakang bahwa : (1) terdapat ketidak konsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, (2) terdapat ketidak konsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu dengan pendekatan kontinjensi yang menggunakan variabel motivasi kerja dan kultur organisasional, (3) adanya kesenjangan praktek-praktek manajerial di koperasi sebagai badan usaha sampai dengan sekarang diakui secara umum masih dipandang kurang profesional sehingga kinerjanya masih ketinggalan dengan badan usaha yang lain, maka penelitian ini akan menguji kembali pengaruh motivasi kerja dan kultur organisasional terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, direplikasikan pada badan usaha koperasi.

Oleh karena itu, maka masalah yang diteliti dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut.

1. Apakah partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial.
2. Apakah motivasi kerja mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.
3. Apakah kultur organisasional mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Sesuai dengan rumusan masalah tersebut diatas, penelitian ini mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.
2. Menguji pengaruh motivasi kerja terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.
3. Menguji pengaruh kultur organisasional terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.

### **1.4 Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

- a. Untuk mengkonfirmasi hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya, terutama yang berkenaan dengan variabel motivasi dan kultur

organisasional sebagai faktor kontinjensi yang mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial.

- b. Memberikan masukan pada pengembangan literatur akuntansi manajemen dan penelitian penelitian berikutnya.
- c. Memberikan kontribusi pengetahuan akuntansi manajemen untuk pengelolaan koperasi.

## BAB II

### TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Bab ini membahas berbagai literatur dan hasil penelitian yang menguji pengaruh faktor-faktor kondisional yang mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Pembahasan terutama difokuskan pada motivasi dan kultur organisasional yang dalam penelitian ini dipertimbangkan sebagai variabel moderating yang berpengaruh terhadap efektifitas anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. Kajian literatur, hasil penelitian yang terdahulu dan hasil penelitian tersebut selanjutnya menjadi landasan teoritis bagi peneliti untuk mengembangkan model pada kerangka pemikiran hipotesis dan perumusan hipotesis dalam penelitian ini.

#### **2.I. Partisipasi Penyusunan Anggaran**

Anggaran merupakan alat utama yang di gunakan perusahaan untuk perencanaan dan pengendalian. Anggaran merupakan pernyataan mengenai apa yang diharapkan dalam periode tertentu pada masa yang akan datang. Sebagai rencana keuangan anggaran berfungsi sebagai dasar untuk menilai kinerja (Schiff dan Lewin 1970). Disamping itu, anggaran tidak hanya sebagai rencana keuangan yang menetapkan biaya dan pendapatan pusat pertanggung jawaban dalam suatu perusahaan, tetapi juga merupakan alat bagi manajer tingkat atas untuk mengendalikan mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kinerja dan memotivasi bawahannya (Kennis 1979). Proses penyusunan anggaran suatu Organisasi, seperti yang telah dikemukakan dimuka merupakan kegiatan yang penting dan sekaligus kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan

perilaku anggota organisasi (Argyris 1952 Milanni 1975). Dampak fungsional atau disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya anggaran sebagai alat pengendalian yang baik, untuk memotivasi para anggota organisasi meningkatkan kinerja manajerial. Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran tersebut, Argyris (1952) menyarankan perlunya melibatkan manajemen level yang lebih rendah dalam proses penyusunan anggaran.

Partisipasi adalah suatu proses dimana individu-individu terlibat didalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas pencapaian target anggaran mereka (Browwell 1982). Selain itu partisipasi sebagai suatu proses pengambilan keputusan bersama antara dua pihak atau lebih, yang akan membawa pengaruh pada masa yang akan datang bagi para pembuat keputusan (Becker dan Green 1978). Selanjutnya pengertian partisipasi dipertegas oleh Kennis (1979), partisipasi adalah tingkat keikutsertaan manajer dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggung jawaban manajer yang bersangkutan.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran membuat para pelaksana anggaran lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran, sehingga partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan efisiensi. Dengan partisipasi memungkinkan para pelaksana anggaran dapat berkomunikasi berinteraksi satu sama lain, sehingga dengan mudah dapat meningkatkan kerjasama untuk mencapai tujuan organisasi.

Govindarajan seperti yang dikutip oleh Anthony dkk (1992) menjelaskan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap motivasi manajerial.

Kecenderungan yang lebih besar dari bawahan untuk menerima target anggaran bilamana mereka beranggapan bahwa mereka turut serta memegang kendali daripada bila mereka beranggapan bahwa anggaran tersebut ditetapkan secara sepihak. Hal ini akan mendorong bawahan terikat pada komitmen yang lebih tinggi untuk mencapai target anggaran. Partisipasi anggaran dapat menghasilkan pertukaran informasi yang lebih efektif sehingga penyusunan anggaran akan memperoleh pemahaman yang lebih jelas atas pekerjaan mereka melalui hubungan dengan atasan mereka selama proses review dan persetujuan anggaran (Anthony dkk 1992).

Banyak penelitian bidang akuntansi manajemen yang menaruh perhatian pada masalah partisipasi dalam proses penyusunan anggaran, karena anggaran partisipatif dinilai mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Brownel 1981, Murray 1990). Coch dan French (1948) menemukan bahwa pekerja yang berpartisipasi dalam proses pembuatan keputusan, mempunyai sikap yang lebih kooperatif dan permisif terhadap perubahan-perubahan yang diinginkan oleh perusahaan. Sedangkan French et al (1960) dalam penelitian pada perusahaan sepatu di Norwegia, menemukan bahwa partisipasi pekerja dapat meningkatkan kepuasan kerja karena mereka dinilai dan dihargai. Lebih lanjut Milani (1975), menyatakan bahwa ketika suatu standar atau tujuan yang ditetapkan secara partisipatif disetujui, maka karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan.

Menurut Becker dan Green (1962) dan Hofstede (1968) yang dikutip Supomo (1998) dikemukakan bahwa partisipasi dalam proses penganggaran dapat meningkatkan motivasi untuk mencapai target yang ditetapkan dalam anggaran.

## 2.2 Kinerja Manajerial.

Penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektifitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan sasaran standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya (Mulyadi 1993 hal 419). Dalam hal karyawan, menurut Mahoney dkk (1963) yang dimaksud dengan kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial seperti: Perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staff negosiasi dan representasi.

Kinerja manajerial yang di peroleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi. Oleh karena organisasi pada dasarnya di jalankan oleh manusia, maka penilaian kinerja sesungguhnya merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan peran yang mereka mainkan didalam organisasi. Dalam organisasi manajemen tingkat atas mendelegasikan sebagian wewenangnya kepada manajemen ditingkat bawahnya disertai dengan alokasi sumber daya yang diperlukan; penggunaan wewenang dan konsumsi sumber daya dalam pelaksanaan dipertanggung jawabkan dalam bentuk pengukuran kinerja. Berdasarkan hasil penilaian kinerja tersebut, manajer tingkat atas memberikan penilaian terhadap kinerja manajer tingkat bawah, dan sebaliknya bagi manajer tingkat bawah akan mendapatkan umpan balik mengenai bagaimana manajer tingkat atas menilai kinerja mereka (Mulyadi 1993 hal 423).

Hasil penilaian kinerja dapat digunakan untuk mengidentifikasi kelemahan anggota organisasi dan untuk mengantisipasi keahlian dan ketrampilan yang di tuntut oleh pekerjaan, agar dapat memberikan respon yang memadai terhadap perubahan

lingkungan organisasi dimasa yang akan datang. Pada proses perjalanannya organisasi mempunyai kewajiban untuk mengembangkan anggota organisasi agar selalu dapat menyesuaikan diri dengan perubahan lingkungan yang senantiasa berubah dan berkembang.

Penilaian kinerja dipergunakan manajemen organisasi untuk mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melalui memotivasi semua anggota organisasi secara maksimum; disamping itu menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan. Cherington dan Cherrington (1973) melakukan studi eksperimental yang menguji pengaruh pengendalian melalui anggaran dan pemberian penghargaan terhadap kepuasan kerja dan kinerja manajerial menemukan hubungan yang positif antara partisipasi dengan kepuasan kerja dan kinerja manajerial.

Schiff dan Lewin (1970), mengemukakan bahwa anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Seiring dengan peranan anggaran tersebut, Argyris (1952) juga menyatakan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan tersebut.

Menurut Lukka (1988) dan Brownell (1982 b) yang dikutip dalam Supomo (1998), pengaruh anggaran partisipatif pada kinerja manajerial, merupakan tema pokok yang menarik dalam penelitian akuntansi manajemen, hal ini disebabkan;

1. Partisipasi umumnya dinilai sebagai suatu pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi.



2. Berbagai penelitian yang menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial hasilnya saling bertentangan.

### 2.3 Pendekatan Kontinjensi

Sehubungan hasil-hasil penelitian yang tidak konsisten tersebut seperti yang telah dikemukakan di atas, bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial tergambar belum jelas (*equivocal*). Govindarajan (1986) mengemukakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil penelitian tersebut, dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Pendekatan ini mengidentifikasi faktor-faktor kondisional atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontinjensi.

Penggunaan kerangka kontinjensi tersebut, memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai variabel moderating dan intervening yang mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Murray (1990) menjelaskan bahwa 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.

Sesuai dengan pernyataan Bollen (1989) yang dikutip oleh Shields et al (2000, h 186) yang menyatakan bahwa pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) dapat membantu menjawab pertanyaan penting yang tidak didapat dari pengujian pengaruh langsung (*direct effect*). Selanjutnya Brownell (1982a) mengklasifikasikan variabel kontinjensi kedalam 4 bagian yaitu Individual, Interpersonal, Organisasional dan Kultural.

Para peneliti terdahulu telah berupaya untuk mengidentifikasi berbagai faktor kondisional seperti ketidak pastian lingkungan, (Govindarajan 1986), Locus of Control (Brownell 1981), kultur bangsa (Frenc 1960), Kepribadian *authoritarianism* (Vroom 1960), tingkat kesulitan tugas (Mia 1988) motivasi (Brownell dan Mc Innes 1986, Kenis 1979, Mia 1988), sebagai variabel kontinjensi dalam rangka mengkonfirmasi hasil penelitian mengenai hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial yang saling bertentangan (tidak konsisten).

Dalam penelitian ini, pendekatan kontinjensi akan diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Variabel kontinjensi yang dipilih dalam penelitian ini adalah motivasi kerja yang dimiliki manajer (Mia 1988, Riyadi 1997); dan kultur organisasional (Supomo 1998, Indriantoro 1993, Frucot dan shearon 1991). Kedua faktor kontinjensi tersebut berfungsi sebagai variabel moderating didalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

#### **2.4 Konsep Motivasi Kerja Teori Harapan (*Expectancy Theory*)**

Mitchell (1982) mendefinisikan motivasi kerja, sebagai suatu derajat dimana seseorang (individu) ingin dan berusaha untuk melaksanakan suatu tugas atau pekerjaan dengan baik. Dalam kaitannya dengan suatu organisasi, Robbins (1996) menyatakan bahwa motivasi sebagai kesediaan untuk mengeluarkan tingkat upaya yang tinggi kearah tujuan organisasi, yang dikondisikan oleh kemampuan upaya itu untuk memenuhi suatu kebutuhan individual. Dari pengertian ini terdapat 3 unsur kunci yaitu :

- 1 Upaya merupakan ukuran intensitas, adanya dorongan dalam diri individu untuk memuaskan kebutuhan.
- 2 Tujuan organisasi yaitu dorongan dorongan dalam diri individu menimbulkan suatu perilaku yang perlu diarahkan ketujuan organisasi.
- 3 Kebutuhan, yaitu suatu keadaan internal yang menyebabkan hasil hasil tertentu tampak menarik; suatu kebutuhan yang tidak terpuaskan menciptakan tegangan yang merangsang dorongan-dorongan didalam diri individu itu.

Didalam pengembangan konsep-konsep motivasi, telah berkembang teori-teori motivasi yang dapat memberikan penjelasan mengenai motivasi kerja para anggota organisasi, mulai dari teori dini motivasi seperti teori hirarki kebutuhan dari Maslow, teori X dan teori Y oleh Mc Gregor, Teori motivasi *Higiene* oleh Herzberg, teori *ERG* dari Aldefer, Teori kebutuhan dari Mc Clelland yang kesemuanya bertitik tolak dari kebutuhan individu.

Seterusnya berkembang teori pencapaian tujuan (*Goal Setting Theory*) oleh Locke th 1968 yang menyatakan bahwa determinan penting atas pilihan individu tentang seberapa besar upaya yang harus dikeluarkan adalah merupakan pilihan pribadi individu dan besarnya komitmen terhadap tujuan, oleh karena itu maksud-maksud untuk bekerja kearah suatu tujuan merupakan suatu sumber utama dari motivasi kerja; Teori evaluasi kognitif yang bertitik tolak diperkenalkannya ganjaran ganjaran ekstrisik seperti misalnya upah, promosi, kondisi kerja yang menyenangkan, untuk menggerakkan motivasi intrisik seperti tanggung jawab, kompetensi dan prestasi. Dan teori lainnya yaitu teori keadilan oleh Adam (1963) dengan asumsi seseorang membandingkan dirinya dengan orang lain, dimana individu yang bekerja dalam rangka memperoleh

imbalan dari organisasi dimotivasi oleh suatu keinginan untuk diperlakukan adil dengan sesama orang lain.

Dewasa ini salah satu dari penjelasan yang paling meluas diterima baik mengenai motivasi adalah teori harapan (*expectancy theory*) dari Victor Vroom, meskipun ada pengkritiknya namun kebanyakan bukti riset mendukung teori tersebut (Robins 1996 h 215). Teori pengharapan berakar pada konsep-konsep kognitif yang dikemukakan oleh para psikolog terutama Kurt Lewin dan Edward Tolmani. Teori ini diperkenalkan oleh Victor Vroom pada tahun 1964, individu diasumsikan sebagai pembuat keputusan yang rasional yang mengevaluasi alternatif tindakan dimana masing-masing alternatif akan berkaitan dengan penghargaan yang diharapkan individu menilai informasi yang tersedia bagi mereka dan membuat keputusan menurut nilai konsekuensi dan kemungkinan pribadi untuk mencapai apa yang mereka sukai.

Dalam istilah yang praktis, teori pengharapan menyatakan bahwa seorang karyawan dimotivasi untuk menjalankan tingkat upaya yang tinggi bila ia meyakini upaya akan menghantar kesuatu penilaian kinerja yang baik; suatu penilaian kinerja yang baik akan mendorong ganjaran-ganjaran organisasional seperti bonus, kenaikan gaji atau suatu promosi; dan ganjaran itu akan memuaskan tujuan pribadi karyawan, oleh karena itu teori ini mengemukakan tiga hubungan yaitu :

- 1 Upaya-kinerja (*effort-performance*) maksudnya probabilitas yang dipersepsikan oleh individu yang mengeluarkan sejumlah upaya tertentu akan mendorong kinerja.

- 2 Kinerja–ganjaran (*performance-outcome*) maksudnya derajat sejauh mana individu itu menyakini bahwa berkinerja pada suatu tingkat tertentu akan mendorong tercapainya suatu keluaran yang diinginkan.
- 3 Ganjaran–tujuan pribadi (*outcome-valence*) maksudnya derajat derajat sejauh mana ganjaran ganjaran organisasional memenuhi tujuan atau kebutuhan pribadi individu.

Teori harapan telah digunakan sebagai dasar pengukuran motivasi kerja sebagai variabel kontinjensi yang memediasi (*moderating* dan atau *intervening*) dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Brownell dan Mc Innes 1986, Mia 1988, Riyadi 1997).

## 2.5 Kultur Organisasional

Menurut Robbins (1996) budaya organisasional adalah suatu persepsi bersama yang dianut oleh anggota anggota organisasi, suatu sistem dari makna bersama yang merupakan seperangkat karakteristik utama yang dihargai oleh organisasi itu . Karakter karakter primer tersebut adalah :

- a. Inovasi dan pengambilan resiko sejauh mana para karyawan didorong untuk inovatif dan mengambil resiko.
- b. Perhatian kerincian, sejauh mana para karyawan diharapkan memperlihatkan presisi (kecermatan), analisis dan perhatian kepada rincian.
- c. Orientasi hasil, sejauh mana manajemen memfokus pada hasil bukannya pada teknik dan proses yang di gunakan untuk mencapai hasil itu.

- d. Orientasi orang, sejauh mana keputusan manajemen memperhitungkan efek hasil hasil pada orang orang didalam organisasi.
- e. Orientasi tim, sejauh mana kegiatan kerja diorganisasikan sekitar tim bukannya individu individu.
- f. Keagresifan, sejauh mana orang orang itu agresif dan kompetitif dan bukannya santai santai.
- g. Kemantapan, sejauh mana kegiatan organisasi menekankan dipertahankan status quo sebagai kontras dari pertumbuhan Dengan menilai organisasi berdasarkan tujuh karakteristik tersebut, diperoleh gambaran pemahaman bersama yang dimiliki para personal mengenai organisasi itu, bagaimana urusan diselesaikan didalamnya, dan cara para anggota diharapkan berperilaku.

Menurut Hofstede (1994) kultur merupakan keseluruhan pola pemikiran, perasaan dan tindakan dari satu kelompok sosial. Selanjutnya ia mengklasifikasikan kultur kedalam berbagai tingkatan antara lain, nasional, daerah, gender, generasi, kelas sosial, organisasional / perusahaan. Kultur pada tingkat organisasional adalah seperangkat asumsi-asumsi, keyakinan-keyakinan, nilai-nilai dan persepsi yang dimiliki para anggota kelompok dari suatu organisasi yang membentuk dan mempengaruhi sikap dan perilaku kelompok yang bersangkutan; disamping tercermin dalam nilai-nilai kultur organisasional juga dimanifestasikan pada praktek-praktek organisasional yang membedakan dengan kelompok organisasional yang lain (Katter dan Heskett 1992).

Hofstede et al (1990) membagi kultur organisasional kedalam enam dimensi praktis yaitu :

*a. Process oriented Vs Results oriented*

- b. *Employee oriented Vs Job oriented*
- c. *Parochial Vs Professional*
- d. *Open system Vs Closed system*
- e. *Loose control Vs Tight Control*
- f. *Normative Vs Pragmatic*

Dari keenam dimensi praktik kultur organisasional tersebut, yang mempunyai kaitan erat dengan praktik-praktik pembuatan keputusan partisipatif adalah dimensi praktik yang kedua yaitu orientasi pada orang dan orientasi pada pekerjaan yang seterusnya dapat digambarkan pada Tabel 2.1 berikut ini :

**TABEL 2.1**  
**KARAKTERISTIK DIMENSI KULTUR ORGANISASIONAL ORIENTASI**  
**PADA ORANG DAN ORIENTASI PADA PEKERJAAN**

Orientasi pada orang	Orientasi pada pekerjaan
1. Keputusan keputusan yang penting lebih sering dibuat secara kelompok	1. Keputusan keputusan yang Penting lebih sering dibuat oleh Individu.
2. Lebih tertarik pada orang yang mengerjakan dari pada hasil pekerjaan	2. Lebih tertarik pada hasil pekerjaan dari pada orang yang mengerjakan.
3. Memberikan petunjuk kerja yang Jelas kepada pegawai baru.	3. Kurang memberikan petunjuk yang jelas kepada pegawai yang baru.
4. Peduli terhadap masalah pribadi Pegawai.	4. Kurang peduli terhadap Masalah pribadi pegawai.

Sumber : diambil dari *Hofstede (1994) dalam Supomo*

Menurut Holmes dan Marsden (1996) Kultur perusahaan atau organisasional mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja manajerial.

Dalam kaitanya dengan anggaran yang disusun secara partisipatif, keputusan keputusan yang penting dalam proses penyusunan anggaran dibuat secara kelompok dari pada dibuat secara individual , dimana pembuatan keputusan secara kelompok merupakan karakteristik yang menonjol dari dimensi kultur yang berorientasi pada orang .Oleh karena itu partisipasi dalam penyusunan anggaran kemungkinan akan lebih efektif pada kultur organisasional yang berorientasi pada orang daripada yang berorientasi pada tugas.

## **2.6 Penelitian Sebelumnya.**

Sebagai acuan dari penelitian ini, dapat dikemukakan hasil-hasil penelitian yang telah dilaksanakan sebelumnya berturut turut sebagai berikut: Hasil penelitian yang dilakukan Brownell (1982 b), Brownell dan Mc Innes (1986) Indriatoro (1993) menemukan bahwa ada hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

- a. Brownell (1982 b) melakukan studi lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya level menengah yang bekerja pada perusahaan perusahaan manufaktur skala besar di San Fransisco. Penelitian menggunakan instrumen Milani (1975) untuk mengukur partisipasi dalam penyusunan anggaran dan instrumen Mahoney et al (1963) untuk mengukur kinerja manajerial, menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi dengan kinerja manajerial.
- b. Brownell dan Mc Innes (1986) melakukan penelitian dengan mengirimkan kuisioner kepada para manajer tingkat menengah dari berbagai fungsi pada tiga perusahaan manufaktur, dua bergerak dalam industri elektronik dan satu industri baja, dengan



menggunakan instrumen yang sama yang digunakan Brownell (1982 b) menemukan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran meningkatkan kinerja manajerial.

- c. Indriantoro (1993) meneliti terhadap 179 manajer dari berbagai fungsi, akuntansi / keuangan, administrasi / personalia, produksi / operasi, sistem informasi dan pemasaran, yang mencakup berbagai size perusahaan dan tipe industri pada perusahaan-perusahaan yang berlokasi di Jakarta; hasil penelitian tersebut juga menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Sebaliknya, penelitian-penelitian yang dilakukan oleh Milani (1975) Kenis (1979) Brownell dan Hirst (1986) dan Riyanto (1996) menunjukkan bahwa: terdapat hubungan yang tidak signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial; bahkan penelitian yang dilakukan Sterdy (1960), Bryan dan Locke (1967) menemukan hubungan kedua variabel tersebut negatif.

- a. Milani (1975) melakukan penelitian terhadap proses penyusunan anggaran pada sebuah perusahaan besar berskala internasional yang memproduksi peralatan berat, terhadap mandor (*Fareman*) produksi pada level terendah menemukan hasil pengaruh yang tidak signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.
- b. Brownell dan Hirst (1986) meneliti terhadap manajer dari berbagai fungsi: pemasaran, produksi, riset, administrasi dan distribusi pada sebuah perusahaan manufaktur skala besar di Sidney Australia, juga menemukan hasil pengaruh yang tidak signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

- c. Penelitian Sterdy (1960) dengan metode eksperimental yang menguji pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran biaya terhadap kinerja manajerial; hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh negatif terhadap kinerja individual.
- d. Bryan dan Locke (1967) juga melakukan penelitian dengan metode eksperimental juga menghasilkan bahwa subjek yang non partisipatif dalam proses penyusunan anggaran, kinerjanya lebih baik dibandingkan subjek yang partisipatif.

Untuk merekonsiliasikan penelitian yang hasilnya saling bertentangan tersebut menurut Govindarajan (1986) diperlukan pendekatan kontinjensi; Pendekatan ini secara sistematis mengevaluasi berbagai kondisi atau variabel yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Berbagai kondisi tersebut yaitu kultural , organisasional , interpersonal dan individual. Penelitian dengan pendekatan kontinjensi, yang berkaitan dengan individu dan interpersonal seperti Locus of control (Brownell 1981, 1982 b) motivasi (Brownell dan Mc Iness 1986, Mia 1988) sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan (Melani 1975, Mia 1988), kultur organisasi (Frucot dan Shearon 1991, Indriantoro 1993, Holmes dan Marsden 1996) menunjukkan bahwa faktor-faktor kontinjensi tersebut berpengaruh terhadap partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Penelitian Riyadi (1967) yang mencoba mengkonfirmasi hasil penelitian Mia pada 48 manajer; Produksi, pemasaran, keuangan, HRD dan lain lain dari perusahaan yang terdaftar dalam *East Java Business Directoty* 1996–1997 hasilnya menunjukkan bahwa motivasi para manajer tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial; sehingga tidak dapat mendukung hasil

penelitian Mia (1988) yang menunjukkan secara signifikan motivasi sebagai variabel moderating.

Penelitian Frucot dan Shearon (1991) pada para manajer yang bekerja pada berbagai perusahaan di Mexico City menemukan bahwa dimensi kultur berpengaruh terhadap efektifitas anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial; sedangkan penelitian Indriantoro (1993) menemukan bahwa dimensi kultur tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

- a. Penelitian Brownell dan Mc Innes (1986) dengan responden manajer tingkat menengah dari berbagai fungsi pada tiga perusahaan manufaktur, dua bergerak dalam industri elektronik dan satu industri baja, mereka menemukan bahwa hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi kerja (*intervening variable*) positif tetapi tidak signifikan, artinya partisipasi penyusunan anggaran melalui pengaruhnya terhadap motivasi akan meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan, karena partisipasi penyusunan anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap motivasi kerja.
- b. Mia (1988) dalam penelitiannya terhadap 83 manajer tingkat menengah dan rendah dari berbagai fungsi antara lain; penjualan pemasaran, produksi, riset dan pengembangan, pemeliharaan administrasi akuntansi dan keuangan pada perusahaan-perusahaan besar di Australia dengan menggunakan motivasi kerja sebagai variabel moderating, menemukan bahwa motivasi kerja secara signifikan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

- c. Penelitian Riyadi (1997) terhadap 48 manajer menengah dari berbagai fungsi pada perusahaan yang berdomisili di Jawa Timur, yang mencoba mengkonfirmasi kembali penelitian yang telah dilakukan Mia (1988), hasilnya menunjukkan bahwa variabel motivasi kerja tidak signifikan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Ketiga penelitian diatas (Brownell dan Mc Innes 1986, Mia 1988, Riyadi 1997) yang menggunakan variabel motivasi kerja sebagai variabel intervening dan moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial menghasilkan kesimpulan yang tidak konsisten. Mohan et al (1995) yang mencoba meneliti ulang variabel motivasi kerja seperti yang dilakukan oleh Brownell Mc Innes (1986) dengan instrumen motivasi intrinsik dan ekstrinsik pada perusahaan manufaktur di New Zealand, hasilnya menunjukkan bahwa hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi positif dan signifikan, serta hubungan antara motivasi dengan kinerja manajerial positif tetapi masih lemah.

Selanjutnya Mohan et al (1995) memberikan catatan bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikan harus berhati-hati karena faktor budaya (French et al 1966). Sejalan dengan itu Brownell (1982a) menyarankan bahwa variabel struktur organisasional dan kultur perlu dievaluasi sebagai faktor kemungkinannya mempunyai pengaruh moderating terhadap hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial.

Dalam kaitannya dengan kultur organisasional, dikemukakan hasil penelitian yang terdahulu sebagai berikut;

- a. Frucot dan Shearon (1991) melakukan penelitian terhadap 83 manajer warga negara Meksiko yang bekerja pada 21 perusahaan asing dan kosmetik di Mexico City, menemukan bahwa perbedaan kultur dapat mempengaruhi perbedaan respon terhadap anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial.
- b. O Connor (1995) meneliti pengaruh perbedaan kultur antara negara terhadap hubungan antara sistem evaluasi kinerja berdasarkan anggaran dengan kinerja manajerial, terhadap 280 manajer di Singapura dan 300 manajer di Korea Selatan dengan instrumen dimensi kultur Hofstede (1980) menemukan bahwa dimensi kultur berpengaruh terhadap kinerja manajerial.
- c. Penelitian Indriantoro (1993) pada perusahaan manufaktur yang ada di Jakarta mengenai pengaruh dimensi kultur terhadap anggaran partisipatif dan kinerja manajerial menemukan bahwa dimensi kultur tidak mempunyai pengaruh secara signifikan terhadap hubungan antara penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.
- d. Supomo (1998) meneliti 79 orang manajer dari perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ) yang terdiri dari 19 jenis industri pada berbagai departemen dengan instrumen kultur organisasional Hofstede (1990) menemukan pengaruh yang positif dari kultur organisasional yang berorientasi pada orang terhadap efektifitas anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial.

Hasil-hasil penelitian terdahulu yang telah di uraikan di atas dirangkum dalam Tabel 2.2 sebagai berikut.

**TABEL 2.2**  
**HASIL HASIL PENELITIAN MENGENAI PARTISIPASI PENYUSUNAN**  
**ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DAN PENDEKATAN**  
**KONTINJENSI VARIABEL MOTIVASI KERJA**  
**DAN KULTUR ORGANISASIONAL**

No	Peneliti, Th.	Permasalahan & Variabel	Bentuk Penelitian	Hasil
1	Brownell (1982 b) Brownell dan Mc Innes (1986) Frucot Shearon (1991) Indriantoro (1993)	Pengaruh Partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial	Survey asosiatif pada manajer berbagai fungsi di perusahaan	Positif dan signifikan
2.	Melani (1975) Kenis (1979) Brownell dan Hirst (1986) Riyanto (1996).	Sda.	Sda.	Tidak signifikan
3.	Sterdy (1960) Bryan dan Locke (1967)	Sda.	Eksperimental dengan mahasiswa sebagai subyek eksperimen	Negatif
<b>PENDEKATAN KONTINJENSI VARIABEL MOTIVASI KERJA</b>				
4.	Brownell dan Mc Innes (1986).	Apakah motivasi (teori harapan) berpengaruh terhadap partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial sebagai variabel intervening	Survey asosiatif dengan pendekatan kontinjensi pada manajer berbagai fungsi di perusahaan	Partisipasi motivasi positif tetapi tidak signifikan. Partisipasi kinerja, positif signifikan.
5.	Mia (1988)	Sda. Sebagai variabel moderating	Sda.	Signifikan
6	Riyadi (1997)	Sda. Konfirmasi penelitian Mia (1988)	Sda.	Tidak signifikan
<b>PENDEKATAN KONTINJENSI VARIABEL KULTUR ORGANISASIONAL</b>				
7.	Frucot dan Shearon (1991) O Connor (1995).	Apakah kultur organisasional berpengaruh terhadap partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial	Survey asosiatif dengan pendekatan kontinjensi pada manajer berbagai fungsi di perusahaan	Berpengaruh secara signifikan
8.	Indriantoro (1993)	Sda.	Sda.	Tidak berpengaruh secara signifikan
9.	Supomo (1998)	Sda.	Sda.	Berpengaruh secara signifikan

Sumber : Kenis (1979) dan *Review Hasil-hasil Penelitian* 2001.

Penelitian ini berangkat dari ketidak konsistenan penelitian-penelitian tersebut di atas dengan tujuan untuk merekonsiliasi khususnya pada badan usaha di Indonesia sebagaimana penelitian Indriyantoro 1993, Riyanto 1996, Riyadi 1997, Supomo 1998, mengenai hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial serta peran variabel motivasi kerja dan kultur organisasional sebagai variabel kontinjensi. Penelitian ini dianalogikan dengan dasar hipotesis yang dikembangkan oleh Brownell (1986 b), Indriyantoro 1993, Riyanto 1996, bahwa partisipasi penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial, namun demikian penelitian mengenai partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial mendapat bukti bahwa efektivitas partisipasi penyusunan anggaran bersifat kontijen pada faktor kondisional tertentu. Oleh karena itu, dalam penelitian ini juga mengadopsi pendekatan kontinjensi untuk variabel motivasi kerja dan kultur organisasional sebagai variabel moderating dengan hipotesis yang juga dianalogikan dengan hipotesis yang dikembangkan Mia 1988, Riyadi 1997, supomo 1998, dan Indriyantoro 1993. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya hanya pada obyek penelitiannya yaitu pada badan usaha koperasi, karena koperasi dipandang juga sebagai pelaku ekonomi atau badan usaha yang sejajar dengan badan-badan usaha yang lainnya.

## **2.7 Kerangka Pemikiran Teoritis Dan Perumusan Hipotesis**

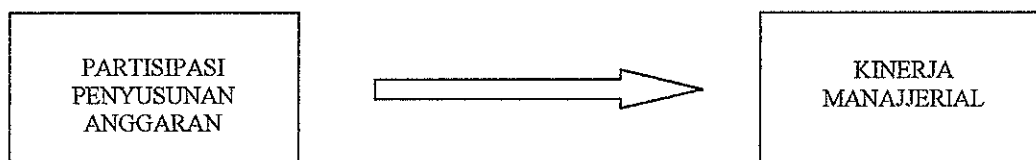
Berdasarkan paparan teori dan penelitian yang terdahulu yang telah dikemukakan dimuka, selanjutnya disampaikan pemikiran teoritis yang menggambarkan suatu kerangka konseptual yang merupakan panduan sekaligus alur pikir dan sebagai perumusan hipotesis dalam bentuk model penelitian sebagai berikut;

### **2.7.1 Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Manajerial**

Anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial (Schiff dan Lewin 1970, Marciarello dan Kirby 1994). Untuk mencegah dampak fungsional atau disfungsionalnya sikap dan perilaku anggota organisasi dalam penyusunan anggaran, perlu melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah (Argyris 1952); sehingga anggaran partisipatif di nilai merupakan pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja setiap anggota organisasi secara individual. Sesuai dengan temuan temuan penelitian yang terdahulu yang tidak konsisten, penelitian ini dimaksudkan menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Hubungan secara langsung kedua variabel tersebut dapat digambarkan pada Gambar 2.1 sebagai berikut:

**GAMBAR 2.1**  
**MODEL HUBUNGAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN**  
**DENGAN KINERJA MANAJERIAL**



Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan variabel independan yang mempunyai hubungan positif dengan kinerja manajerial sebagai variabel dependen, oleh karena itu hipotesis yang diajukan untuk diuji adalah :

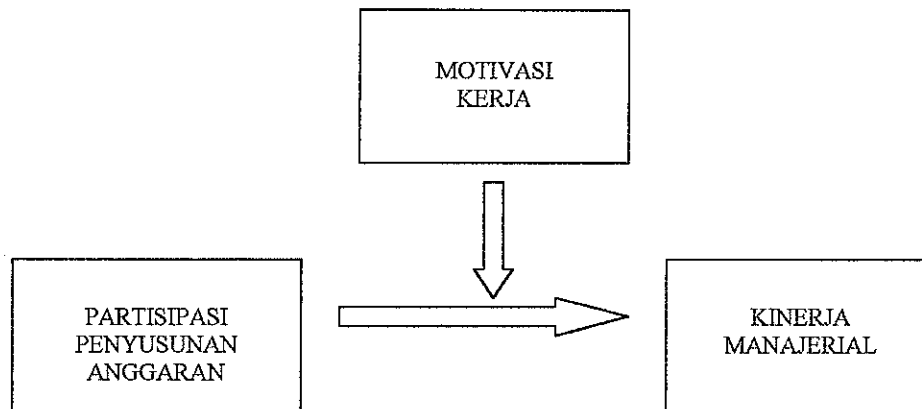


H1: Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial.

### ***2.7.2 Pengaruh Motivasi Kerja Terhadap Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Manajerial***

Bukti empiris dari penelitian yang terdahulu yang menguji hubungan dua variabel tersebut diatas secara langsung menunjukkan hasil yang saling bertentangan (tidak konsisten), sehingga diperlukan pendekatan kontinjensi yaitu secara sistematis mengidentifikasi berbagai kondisi atau variabel yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Govindarajan dan Anthony dkk (1992) menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran memiliki pengaruh positif terhadap motivasi manajerial; sejalan dengan itu Becker dan Green (1962) dan Hofstede (1968) juga mengemukakan bahwa partisipasi dalam proses penganggaran dapat meningkatkan motivasi untuk mencapai target yang ditetapkan. Oleh karena itu motivasi kerja oleh peneliti yang terdahulu digunakan sebagai variabel yang memediasi dalam rangka pendekatan kontinjensi. Dalam penelitian ini bermaksud menguji kembali pengaruh motivasi kerja terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial yang dapat digambarkan pada gambar 2 sebagai berikut;

**GAMBAR 2.2**  
**MODEL PENGARUH MOTIVASI KERJA TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI**  
**PENYUSUNAN ANGGARAN DENGAN KINERJA MANAJERIAL**



Model tersebut menggambarkan hubungan antara anggaran partisipatif (variabel independen) dengan kinerja manajerial (variabel dependen) dan motivasi kerja sebagai variabel moderating yang memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Dalam kaitannya dengan motivasi kerja tersebut, hipotesis yang diajukan untuk diuji adalah

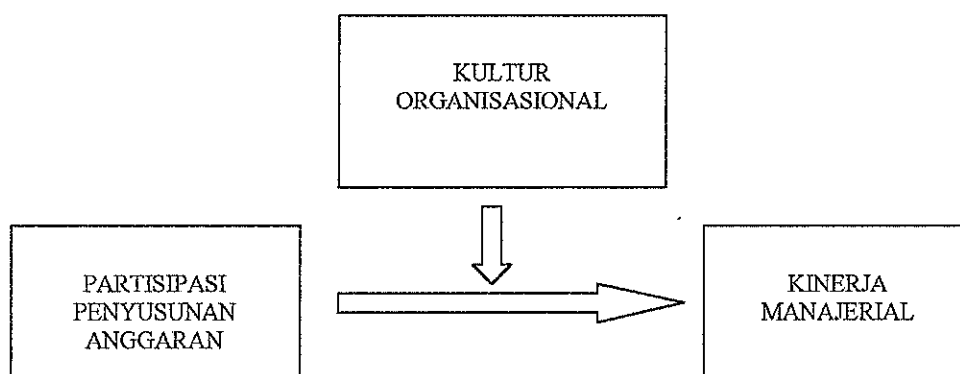
H2 : Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan tinggi apabila motivasi kerja yang dimiliki manajer tinggi, dan akan rendah apabila motivasi kerja yang dimiliki manajer rendah.

Rumusan hipotesis ini untuk menguji pengaruh motivasi manajer/pengelola koperasi terhadap hubungan antara partisipatif penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, dalam manajemen koperasi.

### ***2.7.3 Pengaruh Kultur Organisasional Terhadap Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Manajerial***

Hasil penelitian terdahulu yang menggunakan varabel motivasi sebagai variabel kontinjensi dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial juga menghasilkan kesimpulan yang tidak konsisten; sehingga Mohan et al (1995) dan Brownell (1982a) menyarankan perlunya mengevaluasi variabel struktur organisasional dan kultur kemungkinannya mempunyai pengaruh moderating. Menurut Holmes dan Marsden (1996) kultur perusahaan atau organisasional mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja manajerial; oleh karena itu penelitian ini juga bermaksud menguji kembali pengaruh kultur organisasional terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial yang dapat digambarkan pada Gambar 2.3 sebagai berikut;

**GAMBAR 2.3**  
**MODEL PENGARUH KULTUR ORGANISASIONAL TERHADAP**  
**HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN**  
**DENGAN KINERJA MANAJERIAL**



Model tersebut menggambarkan kultur organisasional sebagai variabel moderating yang memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel anggaran partisipatif dengan variabel kinerja manajerial. Berdasarkan hal ini hipotesis yang diajukan untuk diuji adalah;

H3 : Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada kultur organisasional yang berorientasi pada orang dan mempunyai pengaruh negatif pada kultur organisasional yang berorientasi pada pekerjaan.

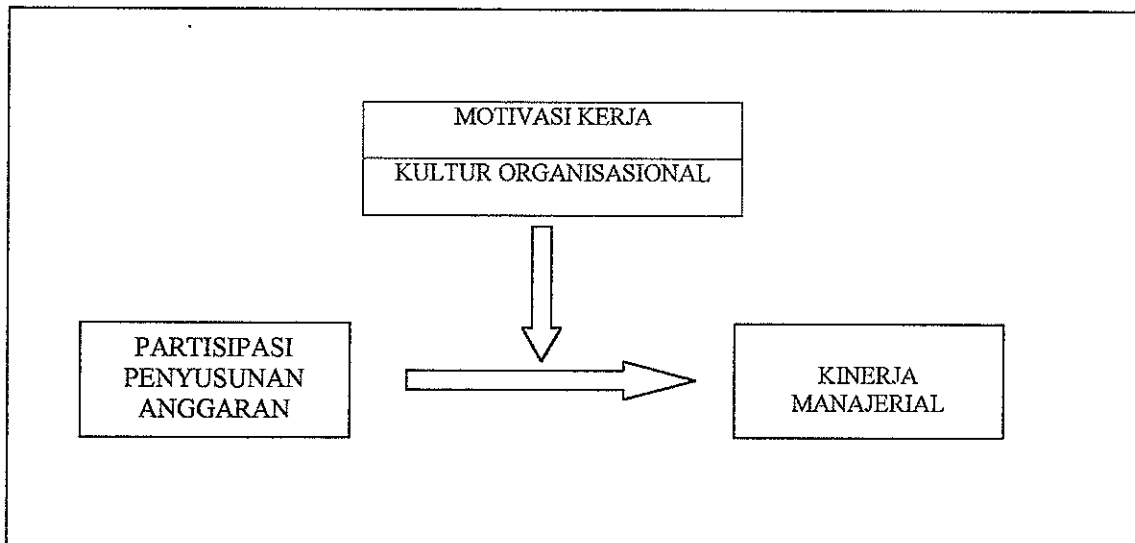
Rumusan hipotesis ( H3 ) tersebut dapat dijelaskan dengan Tabel 2.3 sebagai berikut.

**TABEL 2.3**  
**PENGARUH KULTUR ORGANISASIONAL TERHADAP HUBUNGAN**  
**PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DENGAN KINERJA**  
**MANAJERIAL**

	Orientasi pada orang	Orientasi pada pekerjaan
Partisipasi tinggi	Kinerja tinggi	Kinerja rendah
Partisipasi rendah	Kinerja rendah	Kinerja tinggi

Untuk memahami hubungan keempat variabel yang diteliti, maka dari ketiga model yang dikemukakan tersebut diatas dirangkum menjadi satu model penelitian ini yang dapat digambarkan pada Gambar 2.4 sebagai berikut;

**GAMBAR 2.4**  
**MODEL HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN**  
**DENGAN KINERJA MANAJERIAL: PERAN MOTIVASI KERJA DAN**  
**KULTUR ORGANISASIONAL SEBAGAI VARIABEL MODERATING**  
**(Diadopsi dari Riyadi 1997, Supomo 1998)**



## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

Bab ini membahas mengenai metode penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini, yang mencakup jenis dan sumber data populasi dan pengambilan sampel, metoda pengumpulan data, penggunaan instrumen untuk mengukur variabel penelitian, dan teknik analisis yang digunakan untuk menganalisis data dalam pengujian hipotesis.

#### **3.1 Jenis dan Sumber Data**

Data penelitian ini adalah data primer mengenai pendapat atau persepsi para manajer/pengelola koperasi mengenai anggaran partisipatif, motivasi kerja, dimensi kultur organisasional, kinerja manajerial yang di peroleh dari sumber para manajer/pengelola unit usaha yang ikut serta dan bertanggung jawab dalam proses penyusunan anggaran di koperasi.

#### **3.2 Populasi dan Teknik Penentuan Sampel**

Penelitian ini, seperti penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (misal Brownell 1982a, brownell dan Mc Innes 1986, Frucot dan shearon 1991, Indriyantoro 1993, Mia 1988, Riyadi 1997) menggunakan manajer/pengelola secara individual sebagai unit analisis.

Fokus kepada para manajer/pengelola unit usaha yang ada pada badan usaha koperasi di Jawa Tengah karena (1) manajer/pengelola unit usaha koperasi biasanya

terlibat secara aktif dalam penyusunan anggaran, (2) manajer/pengelola unit usaha di koperasi mendapatkan kewenangan menjalankan kegiatan unit usahanya sesuai dengan anggaran yang disusun, dan (3) karakteristik yang menonjol dari dimensi kultur yang berorientasi pada orang seharusnya dipraktekkan pada koperasi, karena koperasi melandaskan kegiatannya berdasarkan atas azas kekeluargaan.

Untuk menentukan sampel penelitian ini menggunakan badan usaha koperasi di Jawa Tengah yang telah berbadan hukum dan terdaftar pada kantor ex Departemen Koperasi dan PKM wilayah Jawa Tengah tahun 2001 sebagai rerangka sampling; ada sebanyak 13.000 koperasi yang dikelompokkan dalam kedalam 6 jenis koperasi yaitu; (1) KUD (koperasi Unit Desa). (2) KPRI (koperasi pegawai Republik Indonesia). (3) KOSPIN (koperasi Simpan Pinjam). (4) Koperasi karyawan perusahaan. (5) Koperasi pemuda dan mahasiswa. (6) Koperasi lainnya. Yang tersebar pada 30 wilayah kabupaten/kota. Data penelitian dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner melalui pos kepada 540 orang manajer/pengelola unit usaha pada badan usaha koperasi. Penentuan jumlah kuesioner yang dikirim, karena tidak diketahui secara pasti jumlah populasi yang akan diteliti dan berdasarkan penelitian-penelitian sebelumnya bahwa *response rate* di Indonesia tergolong rendah yaitu sekitar 10 % sampai dengan 20 %; sehingga data yang terkumpul diharapkan mencapai 50 sampai dengan 100 responden.

Agar responden penelitian mencakup sebagian besar manajer/pengelola unit usaha yang terdapat pada koperasi di Jawa Tengah, maka kuesioner yang dikirimkan sebanyak 540 dengan rincian tiap-tiap kabupaten/kota 18 responden dari 18 koperasi sampel.

### 3.3 Prosedur Pengumpulan Data

Pengumpulan data penelitian ini , melalui survey dengan mengisi kuesioner; 540 kuesioner dikirim dengan surat permohonan untuk menjadi responden dari Dewan Koperasi Indonesia (DEKOPINWIL) Jawa Tengah ke DEKOPIN daerah (DEKOPINDA) untuk polling ke koperasi masing-masing dimana responden berada melalui pos (*mail survey*). Demikian juga dengan pengembaliannya, responden mengirim balik kuesioner yang sudah diisi dari koperasinya ke DEKOPINDA terus ke DEKOPINWIL Propinsi Jawa Tengah.

Pengiriman kuesioner dilaksanakan 3 (tiga) kali periode yaitu;

- a. Tahap pertama 180 kuesioner pada tanggal 20 Agustus 2001 memperoleh respon balikan sampai dengan tanggal 5 September 2001 sebanyak 35 responden.
- b. Tahap kedua 180 kuesioner pada tanggal 20 September 2001, memperoleh respon balikan sampai dengan tanggal 15 Oktober 2001 38 responden.
- c. Tahap ketiga 180 koesioner pada tanggal 20 Otober 2001 memperoleh respon balikan sampai dengan tanggal 15 November 2001, 40 responden.

### 3.4 Definisi Operasional Variabel

Ada empat variabel yang digunakan dalam penelitian yaitu :

**Partisipasi penyusunan anggaran** adalah suatu tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran (Brownell, 1982b). Variabel partisipatif diukur dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975). Instrumen ini mengukur keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran. Responden diminta untuk menjawab enam item pertanyaan yang mengukur tingkat



partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan menggunakan skala tujuh poin, dimana skala rendah (1) menunjukkan partisipasi yang tinggi, sedangkan skala tinggi (7) menunjukkan partisipasi yang rendah. Instrumen ini telah digunakan secara luas dalam penelitian-penelitian sebelumnya dan telah digunakan dengan tingkat realibilitas yang tinggi, yaitu sebesar 76 % (Brownell dan McLnnes 1986, Mia 1988, Riyadi 1997).

**Motivasi kerja** adalah Suatu derajat, sampai dimana seorang individu ingin dan berusaha untuk melaksanakan suatu tugas dengan baik (Mitchell, 1982). Variasi motivasi diukur dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Lawler at al. (1977) dalam Mia (1988) dan Riyadi (1997). Instrumen ini mengukur motivasi kerja seseorang. Dalam penelitian ini motivasi kerja mengacu pada *expectancy theory* yang dibagi dalam tiga bagian, dimana bagian pertama terdiri dari 11 pertanyaan yang berkenaan dengan apa yang diharapkan apabila telah melakukan sesuatu dengan baik, (*[Effort → Performance] Expectancy*), bagian kedua berisi 11 pertanyaan yang memuat tentang seberapa penting penghargaan yang diinginkan (*[Performance → Outcome] Expectancy*), dan bagian ketiga berisi 3 pertanyaan yang berkaitan dengan harapan yang diinginkan apabila bekerja keras (*[Outcome → Valence] Expectancy* (Vroom, 1964). Instrumen pengukuran motivasi kerja menggunakan skala tujuh poin dengan skala rendah (1) menunjukkan motivasi yang rendah sedangkan skala tinggi (7) menunjukkan motivasi yang tinggi.

**Kultur Organisasional.** 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 kultur organisasional dimaksudkan secara spesifik untuk menjelaskan orientasi kultur perusahaan pada level departemen atau bagian.

Variabel ini diukur dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Supomo (1998) berdasarkan hasil analisis faktor pada instrumen Hofstede et al, (1990). Dengan menggunakan skala Likert lima poin, setiap item kuesioner berisi pernyataan mengenai dimensi kultur organisasional yang mempertentangkan antara orientasi pada orang, dengan orientasi pada pekerjaan; pilihan jawaban meliputi angka 1 sampai dengan 5 yang menunjukkan skala rendah untuk kultur yang berorientasi pada orang, dan skala tinggi untuk kultur yang berorientasi pada pekerjaan.

**Kinerja manajerial.** Kinerja para individu dalam kegiatan manajerial perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan representasi; merupakan pengertian manajerial dalam penelitian ini. Instrumen untuk mengukur variabel kinerja manajerial dalam penelitian ini adalah mengadopsi instrumen *self-rating* yang dikembangkan oleh Mahoney et al (1963). Instrumen ini banyak digunakan dalam penelitian sebelumnya, antara lain oleh Brownell (1982 b), Brownell dan Mc Innes (1986), Frucot dan Shearon (1991) dan Indriantoro (1993), Gul et al. (1995). Setiap responden diminta untuk mengukur sendiri kinerjanya yang terbagi dalam delapan dimensi yaitu: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi, dan representasi serta satu dimensi pengukuran kinerja seorang manajer secara keseluruhan. Skala kinerja terdiri dari: 1 sampai 3 untuk kinerja dibawah rata rata, 4 sampai 6 untuk kinerja rata rata, dan 7 sampai 9 untuk kinerja diatas rata rata.

### 3.5 Tehnik Analisis

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari :

#### 3.5.1 *Statistik deskriptif*

Untuk memberikan gambaran demografi responden penelitian (jenis, kelamin, umur, jabatan lama bekerja dan lama jabatan sebagai manajer/ pengelola pada koperasi, jumlah karyawan, serta pendidikan) dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (anggaran partisipatif, motivasi kerja, kultur organisasional dan kinerja manajerial) peneliti menggunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata serta standart deviasi.

#### 3.5.2 *Uji kualitas data*

Instrumen-instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah mengadopsi instrumen yang telah dikembangkan dan dipergunakan oleh peneliti-peneliti yang terdahulu; meskipun reliabilitas dan validitasnya sudah teruji karena digunakan pada badan usaha koperasi maka pengujian kualitas data yang diperoleh juga dilakukan. Tiga prosedur dalam penelitian ini dilakukan untuk menguji kualitas data.

1. Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten, apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan alat ukur yang sama. Uji reliabilitas dilakukan dengan uji statistik Cronbach's Alpha (Nunnally 1978 dalam Govindarajan 1994, Chia 1995).
2. Uji validitas dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan akan terklarifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan (*construct validity*). Uji ini dengan *varimax rotation* (Kaiser dan Rice 1974).

3. Uji homogenitas, untuk masing-masing instrumen, skor masing-masing pertanyaan dikorelasikan dengan skor total pertanyaan (Campbell dan Zedeck 1981, Ghazali 2001).

### **2.5.3 Teknik pengujian hipotesis**

#### **1. Uji Asumsi Klasik**

Ketentuan yang harus dipenuhi dalam penggunaan model analisis regresi berganda agar menghasilkan *Best Linear Unbiased Estimator* (BLUE) adalah dilakukan evaluasi ekonometrik. Evaluasi ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah penggunaan model regresi linear berganda sebagai alat analisis telah memenuhi beberapa asumsi klasik (Gujarati 1995) uji asumsi klasik yang dimaksud terdiri dari:

- a. Uji Multikolinearitas.
- b. Uji Autokorelasi.
- c. Uji Heteroskedastisitas.

#### **2. Uji Hipotesis**

Uji hipotesis dilakukan dengan analisis regresi berganda (*multiple regression*). Persamaan regresi diadopsi dari persamaan yang dipakai Indriantoro (1993) dan supomo (1998). Model yang digunakan tersebut disajikan dalam Gambar 3.1 sebagai berikut :

**GAMBAR 3.1**  
**MODEL ANALISIS DATA**

$$Y = \beta_0 + \beta_1.X1 + \beta_2.X2 + \beta_3.X3 + \beta_4.[(X1-X2)] + \beta_5.[(X1-X3)] + e$$

Dimana;

Y : Kinerja manajerial, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir.

X1 : Anggaran partisipatif, diukur berdasarkan penjumlahan skor yang telah distandardisasi  $[(X1i-X1)/\sigma X1]$ .

X2 : Motivasi kerja, diukur berdasarkan penjumlahan skor yang telah distandardisasi  $[(X2i-X2)/\sigma X2]$ .

X3 : Kultur organisasional, diukur berdasarkan penjumlahan skor yang telah distandardisasi  $[(X3i-X3)/\sigma X3]$ .

$[(X1-X2)]$  : Interaksi antara anggaran partisipatif dengan motivasi kerja yang diukur berdasarkan nilai absolut perbedaan antara X1 dan X2.

$[(X1-X3)]$  : Interaksi antara anggaran partisipatif dengan kultur organisasional yang diukur berdasarkan nilai absolut perbedaan antara X1 dengan X3.

e : Kesalahan regresi (regresion error)

Metode yang menghubungkan variabel dependen dengan beberapa variabel independen dalam satu model prediktif tunggal ini, sesuai dengan hipotesis yang diuji dalam penelitian ini yang digambarkan pada model penelitian gambar 4 dimuka. Kinerja manajerial merupakan variabel dependen yang dalam penelitian ini diprediksi dipengaruhi variabel-variabel independen, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, interaksi partisipasi dengan motivasi kerja, dan interaksi partisipasi dengan kultur

organisasional. Pendekatan interaksi dimaksudkan untuk menjelaskan bahwa variasi kinerja manajerial dipengaruhi oleh interaksi dari dua variabel independen seperti pendapat Govindarajan (1986a) bahwa pengaruh utama (*main effect*) dari masing-masing variabel independen tidak dapat diinterpretasikan.

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur empat variabel pokok dalam penelitian ini yaitu partisipasi penyusunan anggaran, motivasi kerja, kultur organisasional dan kinerja manajerial. Setelah gambaran umum responden dilanjutkan analisis data terdiri dari statistik deskriptif, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis.

#### 4.1 Gambaran Umum Responden

Data penelitian ini dikumpulkan dengan mengirimkan 540 kuesioner dengan surat permohonan untuk menjadi responden dari Dewan Koperasi Indonesia (Dekopinwil) Jawa Tengah ke Dekopin Daerah (Dekopinda) untuk polling ke koperasi masing-masing dimana responden berada melalui pos (*mail survey*) demikian juga pengembaliannya. Pengiriman kuesioner dilaksanakan 3 (tiga) kali periode yaitu tahap pertama 180 kuesioner kembali 35 responden, tahap kedua 180 kuesioner kembali 38 responden, tahap ketiga 180 kuesioner kembali 40 responden. Secara keseluruhan tingkat pengembaliannya  $35 + 38 + 40 = 113$  responden sebesar 20,43%. Kuesioner yang tidak lengkap pengisiannya sejumlah  $10 + 9 + 14 = 33$ ; oleh karena itu yang memenuhi syarat untuk dianalisis sebesar 80 responden (14,81%).

Adapun profil 80 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada Tabel 4.1 berikut.

TABEL 4.1

## PROFIL RESPONDEN (N = 80)

	jumlah	Persentase
Manajer / Pengelola / Pengurus		
• Operasi / produksi	27	33,75
• Pertokoan / pemasaran	9	11,35
• Simpan pinjam	10	12,50
• Administrasi	11	13,75
• Keuangan / akuntansi	18	22,50
• Lainnya	5	6,25
Gender		
• Pria	71	88,75
• Wanita	9	11,25
Umur		
• 25 – 30	10	12,50
• 31 – 35	9	11,25
• 36 – 40	14	17,50
• > 40	47	58,75
Kisaran 25 – 61 Rata-rata	37	
Pendidikan		
• SLTA	31	38,75
• Diploma	15	18,75
• Sarjana	34	42,50
Lama Bekerja		
• 1 – 5	31	38,75
• 6 – 10	24	30,00
• > 10	25	31,25
Kisaran 1 – 30 Rata-rata	10 tahun	

Sumber: Hasil Penelitian, 2001

#### 4.2 Deskripsi Variabel

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian yaitu partisipasi anggaran, motivasi kerja, kultur organisasional, kinerja manajerial digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata serta standar deviasi dalam Tabel 4.2 berikut.



TABEL 4.2  
STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN

VARIABEL	KISARAN TEORITIS	KISARAN SESUNGGUHNYA	RATA-RATA	STANDAR DEVIASI
Partisipasi Anggaran	6 – 42	12 – 42	33,63	7,11
Motivasi Kerja	1 – 343	41 – 231,36	138,32	57,40
Kultur Organisasional	8 – 40	11 – 35	26,34	4,04
Kinerja Manajerial	8 – 72	22 – 65	46,03	10,07

Sumber: Data Primer Diolah, 2001

- a. Partisipasi penyusunan anggaran, skala pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran seperti yang dikemukakan sebelumnya diperlukan proses *recode*, sehingga skala yang tinggi akan menunjukkan partisipasi yang tinggi, skala yang rendah akan menunjukkan partisipasi yang rendah. Jawaban yang diberikan oleh responden terhadap variabel ini setelah di *recode* cukup bervariasi. Hal ini terlihat dari kisaran aktual yang berada antara 12 – 42. Rata-rata jawaban responden sebesar 33,63 dengan standar deviasi 7,11 menunjukkan partisipasi penyusunan anggaran cenderung memenuhi tingkat partisipasi yang relatif cukup tinggi.
- b. Motivasi kerja, jawaban yang diberikan oleh responden terhadap variabel ini menunjukkan kisaran sesungguhnya 41 – 231,36, sementara kisaran teoritis variabel ini berada pada 1 – 343, rata-rata jawaban sebesar 138,32 dengan standar deviasi 57,40, hal ini berarti motivasi kerja para manajer / pengelola relatif sedang.
- c. Kultur organisasional, skala pengukuran variabel kultur organisasional seperti yang dikemukakan sebelumnya diperlukan proses *recode*, sehingga skala tinggi akan menunjukkan kultur organisasional yang berorientasi pada orang, sedangkan skala

rendah akan akan menunjukkan yang berorientasi pada pekerjaan; skor jawaban responden berkisar antara 11 – 35 dengan kisaran teoritis 8 – 40 dengan rata-rata 26,34 yang berarti tidak ada kultur organisasional tempat bekerja responden yang berorientasi pada orang dan berorientasi pada pekerjaan secara ekstrim.

- d. Kinerja manajerial, jawaban yang diberikan oleh responden terhadap variabel ini menunjukkan kisaran aktual 22 – 65, sementara kisaran teoritis variabel ini berada pada 8 – 72, rata-rata jawaban sebesar 46,03 dengan standar deviasi 10,07. Hal ini berarti kinerja cenderung cukup tinggi.

#### 4.3 Uji Kualitas Data

Seperti yang telah dikemukakan pada bab III bahwa pengujian kualitas data penelitian ini menggunakan (1) uji reliabilitas dengan menghitung *Cronbach's Alpha*, dikatakan reliabel apabila nilai *Cronbach's Alpha* memiliki nilai lebih besar dari 0,60 (Nunnally 1978), 0,70 (Hair et al 1998); (2) uji validitas dengan *varimax rotation*, nilai *Kaiser Meyer Olkin Measure of Sampling Adequacy (Kaiser's MSA)* disyaratkan harus diatas 0,50 (Kaiser dan Rice 1974) di samping itu *factor loadingnya* lebih besar dari 0,40 (Chia 1995, Riyanto 1997); (3) uji homogenitas dengan korelasi antara skor masing-masing butir dengan skor total berkorelasi positif (Campbell dan Zedeck 1981, Ghozali 2001). Dengan menggunakan program SPSS 9.0 hasil pengujian tersebut di rangkum dalam Tabel 4.3. berikut.

TABEL 4.3

## HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS

VARIABEL	CRONBACH'S ALPHA	PEARSON CORRELATIONS**	KAISER'S MSA	FACTOR LOADING
Partisipasi penyusunan anggaran	0,8593	0,627 – 0,838	0,746	0,54 – 0,85
Motivasi Kerja	0,8100	0,290 – 0,754	0,772	0,42 – 0,79
	0,8781	0,521 – 0,759	0,823	0,59 – 0,77
	0,8220	0,835 – 0,846	0,692	0,84 – 0,90
Kultur Organisasional	0,7594	0,370 – 0,662	0,613	0,40 – 0,69
Kinerja Manajerial	0,8639	0,646 – 0,798	0,819	0,61 – 0,81

\*\* Signifikan pada level 0,01

Sumber: Data Primer Diolah, 2001

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam Tabel 4.3 menunjukkan bahwa pada uji reliabilitas, data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen-instrumen yang diadopsi dari peneliti terdahulu adalah reliabel karena koefisien *Cronbach's Alpha* tidak ada yang kurang dari batas minimal 0,60 (Nunnally 1978), 0,70 (Hair et al 1998), pada uji validitas, nilai *Kaiser's MSA* di atas 0,50 (Kaiser dan Rice 1974) dan *factor loading*nya lebih besar dari 0,40 (Chia 1995, Riyanto 1997) yang berarti bahwa data yang dikumpulkan cukup validitas konstraknya. Pada uji homogenitas, koefisien korelasi menunjukkan positif dan signifikan pada level 0,01 yang berarti data yang dikumpulkan cukup homogen (Campbell dan Zedeck 1981, Ghozali 2001).

#### 4.4 Uji Asumsi Klasik

##### 4.4.1 Uji Multikolinieritas

Multikolinieritas adalah masalah yang timbul berkaitan dengan adanya hubungan linear diantara variabel bebas. Problem multikolinieritas disini menunjukkan adanya derajat kolinieritas yang tinggi diantara variabel-variabel bebas. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas. Untuk mendeteksi apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas dilakukan uji multikolinieritas. Uji multikolinieritas dapat dilakukan dengan mendeteksi korelasi *Pearson Correlation* antar variabel independen dan *Variance Inflation Factor (VIF)* (Gujarati 1995, 293-301, Ghazali 2001). Uji multikolinieritas dengan korelasi antar variabel independen, disyaratkan nilai koefisien korelasi antar variabel independen rata-rata kurang dari 0,80, dan untuk nilai VIF disekitar angka 1 serta angka *tolerance* mendekati angka 1 sehingga dapat dikatakan model regresi tersebut tidak terjadi multikolinieritas (Gujarati 1995, Ghazali 2001). Hasil pengujian tersebut, dirangkum dalam Tabel 4.4 sebagai berikut.

TABEL 4.4  
 OUTPUT UJI MULTIKOLINEARITAS ( $R^2$ , VIF TOLERANCE  
 DAN KOEFISIEN KORELASI

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient	t	Sig
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	48,828	2,238		22,262	,000
	X1	3,239	1,181	,322	2,743	,008
	X2	2,758	1,268	,277	2,196	,031
	X3	-,425	1,085	-,042	-,391	,697
	[(X1-X2)]	-2,530	1,699	-,184	-1,489	,141
	[(X1-X3)]	-1,255	1,602	-,092	-,783	,436

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Correlations			Collinearity Statistics	
		Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
1	(Constant)					
	X1	,379	,304	,279	,752	1,329
	X2	,257	,247	,223	,652	1,534
	X3	,089	-,045	-,040	,890	1,123
	[(X1-X2)]	-,061	-,171	-,152	,679	1,473
	[(X1-X3)]	-,301	-,091	-,080	,759	1,318

a. Dependent Variable: Y

Coefficients Correlations <sup>a</sup>							
Model			[(X1-X3)]	X3	[(X1-X2)]	X1	X2
1	Correlations	[(X1-X3)]	1,000	-,093	-,258	,363	,282
		X3	-,093	1,000	,080	-,314	-,053
		[(X1-X2)]	-,258	,080	1,000	,006	-,555
		X1	,363	-,314	,006	1,000	-,072
		X2	,282	-,053	-,555	-,072	1,000
	Covariances	[(X1-X3)]	2,567	-,161	-,702	,687	,574
		X3	-,161	1,178	,147	-,402	-7,298E-02
		[(X1-X2)]	-,702	,147	2,887	1,162E-02	-1,195
		X1	,687	-,402	1,162E-02	1,394	-,108
		X2	,574	-7,298E-02	-1,195	-,108	1,609

a. Dependent Variable: Y

Dilihat dari angka VIF dan Tolerance untuk ketiga variabel bebas; partisipasi, motivasi kerja dan kultur organisasional pada Tabel 4.4 tersebut menunjukkan nilai VIF mempunyai angka disekitar 1 (partisipasi 1,329, motivasi kerja 1,534, kultur organisasional 1,1230) dan nilai *tolerance* mendekati 1 (partisipasi 0,752, motivasi kerja 0,652, kultur organisasional 0,890). Di samping itu matrik korelasi antar variabel-variabel bebas menunjukkan koefisien antar variabel kurang dari 0,8 seperti partisipasi dengan motivasi kerja negatif 0,072, motivasi kerja dengan kultur organisasional negatif 0,53, kultur organisasional dengan partisipasi negatif 0,314 sehingga dapat dikatakan model regresi tersebut tidak terjadi multikolinieritas antar variabel independen (Gujarati 1995, Ghazali 2001).

#### 4.4.2 Uji Autokorelasi

Istilah autokorelasi dapat dikatakan sebagai korelasi antar anggota serangkaian observasi yang diurutkan menurut waktu seperti dalam data *time series* atau ruang seperti dalam data *cross sectional* (Gujarati 1995). Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah nilai dari variabel tidak bebas hanya diterangkan oleh variabel bebas dan bukan oleh variabel gangguan (Algifari, 2000) Uji autokorelasi dapat dilakukan dengan teknik Durbin-Watson (DW test) dari Tabel 4.5 sebagai berikut.

TABEL 4.5

#### OUTPUT UJI AUTOKORELASI: DURBIN WATSON TEST

Model Summary <sup>b</sup>					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,484 <sup>a</sup>	,234	,182	9,1028	2,041

a. Predictors: (Constant), [(X1-X3)], X3, [(X1-X2)], X1, X2  
b. Dependent Variable: Y

Berdasarkan nilai Durbin-Watson sebesar 2,041, dibandingkan dengan nilai tabel menggunakan derajat kepercayaan 5%, jumlah sampel 80 dan jumlah variabel bebas 3. Dari tabel Durbin-Watson didapatkan nilai  $d_l = 1,56$  dan  $d_u = 1,72$ , oleh karena nilai DW 2,041 lebih besar daripada batas atas  $d_u$  dan lebih kecil dari  $d_l$  dan setelah dilakukan mapping dengan ketentuan tertentu, dapat disimpulkan tidak terjadi autokorelasi pada model regresi tersebut.

#### **4.4.3 Uji Heteroskedastisitas**

Pendekatan terhadap heteroskedastisitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan kepengamatan yang lain. Jika variance residual yang tidak random terhadap variabel bebas atau nilai variabel terikat atau jika varian dari residual satu pengamatan kepengamatan lain berbeda disebut heteroskedastisitas. Heteroskedastisitas akan memperlemah kemampuan prediksi suatu model regresi. Jadi model yang baik harus terbebas dari heteroskedastisitas atau dengan kata lain yang homoskedastisitas yaitu varian dari residual satu pengamatan kepengamatan lain tetap (Gujarati 1995, Ghozali 2001).

Pengujian ada atau tidak adanya heteroskedastisitas dalam penelitian ini dengan uji Park. Uji ini ditempuh dengan menghitung logaritma dari kuadrat residu kemudian meregresikan dengan variabel bebas. Apabila koefisien parameter beta dari persamaan regresi tersebut signifikan secara statistik, hal ini menunjukkan bahwa dalam model empiris yang diestimasi terdapat heteroskedastisitas. Dari Tabel 4.6 berikut dapat dilihat hasil uji Heteroskedastisitas.

UPT-PUSTAK-UNDIP

TABEL 4.6

## OUTPUT UJI HETEROSKEDASTISITAS: UJI PARK

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient	t	Sig
		B	Std. Error	Beta		
2	(Constant)	2,573	,516		4,988	,000
	X1	-,123	,272	-,060	-,453	,652
	X2	-,291	,292	-,141	-,994	,323
	X3	-,138	,250	-,067	-,551	,583
	[(X1-X2)]	,287	,392	-,102	-,732	,467
	[(X1-X3)]	-8,643E-02	,369	-,031	-,234	,816

a. Dependent Variable: Inres2

Dari hasil perhitungan pada Tabel 4.6 tersebut tampak koefisien parameter untuk variabel bebas tidak ada yang signifikan secara statistik, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak terdapat heteroskedastisitas.

#### 4.5 Uji Hipotesis dan Pembahasan

Model statistik yang digunakan untuk pengujian hipotesis seperti yang telah dikemukakan dalam bab III Gambar 3.1 menggunakan persamaan regresi berganda. Hasil analisis regresi berganda dirangkum dalam Tabel 4.7 berikut.



Tabel 4.7  
HASIL ANALISIS REGRESI

Simbol	Variabel	Koefisien	Kesalahan standar	Nilai t	Probabilitas
	Konstanta ( $\beta_0$ )	49,828	2,238	22,262	,000
X <sub>1</sub>	Partisipasi penyusunan anggaran ( $\beta_1$ )	3,239	1,181	2,743	,008
X <sub>2</sub>	Motivasi kerja ( $\beta_2$ )	2,785	1,268	2,196	,031
X <sub>3</sub>	Kultur organisasional ( $\beta_3$ )	-,425	1,085	-,391	,697
[(X <sub>1</sub> -X <sub>2</sub> )]	Interaksi partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi kerja ( $\beta_4$ )	-2,530	1,699	-1,489	,141
[(X <sub>1</sub> -X <sub>3</sub> )]	Interaksi partisipasi penyusunan anggaran dengan kultur organisasional ( $\beta_5$ )	-1,255	1,602	-,783	,436
R <sup>2</sup> = 0,234      F = 4,520      P = 0,001      n = 80					

Hasil analisis regresi (Tabel 4.7) secara keseluruhan menunjukkan angka R square sebesar 0,234 dengan F 4,52, signifikansi  $p < 0,001$  yang berarti ada hubungan yang signifikan antara variabel dependen (kinerja manajerial) dengan semua prediktornya (variabel independen). Variasi perubahan-perubahan kinerja manajerial dijelaskan oleh semua variabel partisipasi, motivasi, kultur organisasional (variabel independen) sebesar 23,4%.

#### **4.5.1 Pengujian hipotesis I ( $H_1$ )**

Hipotesis I seperti yang dikemukakan dalam bab II menguji pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, yang menyatakan sebagai berikut.

“Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial”.

Tabel 4.7 menunjukkan bahwa koefisien yang positif 3,239 dengan tingkat signifikansi pada  $p$  kurang dari 0,01, artinya bahwa secara signifikan partisipasi penyusunan anggaran mempengaruhi kinerja manajerial. Dengan demikian, penelitian ini menerima hipotesis I yang menyatakan partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial. Temuan ini konsisten dan mendukung hasil penelitian Brownell (1982 b) Brownell & Mc Innes (1986) Frucot & Shearon (1991) Indriantoro (1993).

#### **4.5.2 Pengujian hipotesis II ( $H_2$ )**

Penelitian ini juga menguji pengaruh motivasi kerja terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial yang menyatakan sebagai berikut :

“Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan tinggi apabila motivasi kerja yang dimiliki manajer tinggi, dan pengaruh partisipasi dalam proses penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan rendah apabila motivasi kerja yang dimiliki manajer rendah”.

Menurut Tabel 4.7 interaksi antara partisipasi dengan motivasi kerja ( $\beta_4$ ) menunjukkan koefisien negatif  $-2,530$  tidak signifikan, hal ini berarti bahwa motivasi kerja yang dimiliki manajer tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil pengujian ini tidak berhasil mendukung hipotesa II konsisten dengan hasil penelitian Riyadi (1997) dan tidak konsiten dengan penelitian Mia (1988).

#### ***4.5.3 Pengujian hipotesis III***

Penelitian ini, disamping menguji pengaruh motivasi kerja, juga menguji pengaruh kultur organisasional terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial yang dinyatakan sebagai berikut:

“Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada kultur organisasional yang berorientasi pada orang dan mempunyai pengaruh negatif pada kultur organisasional yang berorientasi pada pekerjaan”.

Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kultur organisasional ( $\beta_5$ ) pada Tabel 4.7 menunjukkan koefisien negatif  $-1,255$  juga tidak signifikan, hal ini berarti bahwa kultur organisasional tempat bekerja para manajer/pengelola tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil pengujian ini juga tidak berhasil mendukung hipotesa III tidak konsisten dengan hasil penelitian Frucot dan Shearon (1991) O Connors (1995) Supomo (1998)

## 4.6 Pembahasan

### 4.6.1 *Hubungan langsung partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial*

Penelitian ini berhasil menerima hipotesa I bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial, hal ini disebabkan bahwa secara aktual jawaban responden untuk variabel partisipasi anggaran menunjukkan tingkat partisipasi yang cukup tinggi, (12 - 42) rata-rata 33,63 dari kisaran teoritis 6-42 demikian juga untuk variabel kinerja manajerial cukup tinggi (22 - 65) dengan rata-rata 46,03 dari kisaran teoritis 8-72 (Tabel 4.2).

Partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran (Brownell,1982), oleh Kenis (1979), juga Siegel dan Marconi (1989) mendefinisikan partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan manajer yang bersangkutan dalam menyusun anggaran pada pusat pertanggung jawaban. Dengan dasar utama bahwa partisipasi penyusunan anggaran merupakan suatu pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi (Argyris 1962, Becker dan Green 1962, Bronnell 1982 b, Bronnell dan Mc Innes 1986, Frucot Shearon 1991) maka hipotesis yang diajukan mendasarkan proposisi ini dan berhasil dapat diterima sehingga konsisten dan mendukung hasil penelitian Brownell (1982 b). Brownell& Mc Innes (1986) Frucot Shearon (1991) Indriantoro (1993)

#### *4.6.2 Motivasi kerja sebagai variabel moderating*

Teori motivasi harapan telah digunakan sebagai dasar pengukuran motivasi sebagai variabel kontijensi yang memediasi (moderating dan/atau intervening) dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Brownell dan Mc Innes 1986, Mohan et al 1995, Mia 1988 dan Riyadi 1997).

Penelitian ini bertujuan untuk menguji kembali pengaruh motivasi kerja sebagai variabel moderating terhadap keefektifan partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial, dalam rangka mengkonfirmasi penelitian Mia 1988 dan Riyadi 1997.

Hipotesis II ( $H_2$ ) yang menyatakan bahwa motivasi kerja akan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial tidak dapat diterima karena interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi kerja ( $\beta_4$ ) menunjukkan koefisien negatif  $-2,530$ , dengan  $p > 0,001$ . Artinya bahwa pengaruh motivasi kerja sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial tidak berhasil di buktikan pada penelitian ini walupun hasil analisis regresi secara langsung motivasi kerja signifikan berpengaruh ( $\beta_2$ )  $2,785$  dengan  $p < 0,001$ .

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Riyadi (1997) dan tidak konsisten dengan penelitian Mia (1988). Ada beberapa argumentasi yang diberikan mungkin merupakan alasan tidak berhasilnya penelitian ini menerima hipotesa II yaitu (1) Kemungkinan motivasi yang ada pada diri manajer pengelola lebih banyak diarahkan pada bagaimana manajer tersebut memperoleh hasil akhir atau imbalan yang akan

diterima (*expectancy paradigm*) Argumen yang pertama ini dapat dijelaskan lebih lanjut sebagai berikut sesuai dengan teori harapan yang dipergunakan untuk mengukur motivasi kerja para manajer/pengelola mengemukakan tiga hubungan dimana yang pertama yaitu Upaya – kinerja (*effort performance*); dengan dasar ini kemungkinan para manajer/ pengelola koperasi mempunyai persepsi bahwa betapa keras mereka berusaha/berupaya, kemungkinan kecil mereka akan berprestasi tinggi, hal ini menurut pengamatan peneliti disebabkan 57,5 % manajer/pengelola koperasi (responden) berpendidikan SLTA dan Diploma sehingga tingkat ketrampilan manajerial mereka mungkin kurang; di samping itu juga belum adanya sistem penilaian kinerja organisasi dalam Badan Usaha Koperasi. Hubungan yang kedua yaitu kinerja – ganjaran (*performance – outcome*). Dengan dasar ini para manajer/pengelola koperasi mempersepsikan kinerja – ganjaran dalam pekerjaan mereka sangat kurang. Hal ini sesuai pengamatan peneliti bahwa dalam badan usaha koperasi belum adanya sistem upah/gaji serta insentif dan atau promosi yang memadai. Hal ini semua diindikasikan pada jawaban responden pada variabel motivasi yang menunjukkan kriteria sedang (kisaran aktual 41 – 231,36 dengan rata-rata 138,32 dari kisaran teoritis 1 – 343). Argumen berikutnya, tidak berhasilnya penelitian ini mengkonfirmasi dengan hasil penelitian Mia (1988) kemungkinan disebabkan adanya perbedaan instrumen yang digunakan dalam mengukur kinerja. Penelitian ini dalam pengukuran kinerja menggunakan instrumen dengan konsep *self rating*, Mahoney dkk (1963), sedangkan instrumen yang digunakan Mia (1988) adalah dengan konsep *superior rating*.

#### 4.6.3 Kultur organisasional sebagai variabel moderating

Menurut Holmes dan Marsden (1996) kultur perusahaan atau organisasional mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja manajerial. Partisipasi umumnya diterima sebagai penerapan pemikiran "*human relations*" dalam penyusunan anggaran (Argyris 1952) sesuai dengan karakteristik dimensi kultur organisasional yang disajikan dalam Tabel 2.1 dan 2.3; konsep *human relations* merupakan faktor yang menonjol dalam kultur organisasional yang berorientasi pada orang. Berdasarkan pemikiran tersebut hipotesis III dirumuskan yang menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran kemungkinan akan lebih efektif pada kultur organisasional yang berorientasi pada orang daripada kultur organisasional yang berorientasi pada tugas.

Analisis regresi (Tabel 4.7) menunjukkan interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kultur organisasional ( $\beta_5$ ) menunjukkan koefisien negatif  $-1,255$  dengan  $p > 0,001$ , artinya pengaruh kultur organisasional sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan pada penelitian ini.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Indriantoro (1993) dan tidak konsisten dengan hasil penelitian Frucot dan Shearon (1991) O Connors (1995), Supomo (1998). Dapat disimpulkan argumentasi yang mungkin merupakan alasan tidak berhasilnya penelitian ini menerima hipotesis III yaitu (1) dimensi praktek kultur organisasional, yang mempunyai kaitan erat dengan praktek-praktek pembuatan keputusan partisipatif yaitu orientasi pada orang; yang dalam koperasi seharusnya

dimanifestasikan pada semua kegiatannya atas dasar azas kekeluargaan, ternyata masih dalam tataran idealisme belum teraktualisasikan.

Argumen pertama ini dapat dijelaskan lebih lanjut menurut Koentjaraningrat (1984 h 47), adat sopan santun pegawai di seluruh Indonesia (tidak hanya pada orang priyayi di Jawa) amat berorientasi kearah atasan, mentalitet menunggu restu dari atasan, orang yang senior, orang yang berpangkat tinggi atau orang-orang yang lebih tua sehingga melemahkan hasrat berusaha sendiri, rasa disiplin pribadi yang murni, dan rasa bertanggungjawab. Sejalan dengan itu, budaya bangsa Indonesia yang masih diwarnai budaya feodal yang mempengaruhi konsep kepemimpinan dalam manajemen yang disebut dengan kepemimpinana paternalisme dimana atasan memberikan instruksi/perintah tanpa petunjuk yang jelas, bawahan harus patuh menunggu dan menjalankan perintah. Menurut Robbins (1996 h 294) riset menunjukkan bahwa budaya nasional mempunyai dampak yang lebih besar pada karyawan daripada budaya organisasi mereka. Oleh karena itu jawaban responden mengindikasikan tidak ada kultur organisasional di koperasi tempat mereka bekerja yang berorientasi pada orang dan berorientasi pada pekerjaan secara ekstrim (kisaran aktual 11 – 35 dengan rata-rata 26,34 dari kisaran teoritis 8 – 40).

Argumen ke dua (2) tidak berhasilnya penelitian ini mengkonfirmasi dengan hasil penelitian Frucot dan Shearon (1991) O Connors (1995) dan Supomo (1998) kemungkinan disebabkan pengukuran variabel budaya organisasional yang digunakan pada penelitian ini diadopsi dari pengukuran yang dikembangkan dalam budaya dan bahasa yang berbeda dengan aslinya, sehingga kemungkinan adanya kelemahan dalam menterjemahkan instrumen menyebabkan terjadinya perubahan dalam arti yang



sebenarnya ingin dicapai, sehingga responden salah dalam mempersepsikan maksud yang sebenarnya.

#### ***4.6.4 Pembahasan terhadap model keseluruhan***

Model yang diajukan dalam penelitian ini menggambarkan kerangka konseptual alur pikir dan sebagai dasar bagi perumusan hipotesis I, II dan III untuk menjawab permasalahan serta mencapai tujuan penelitian yang ingin menguji secara empiris pengaruh motivasi kerja, kultur organisasional sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil evaluasi regresi secara keseluruhan menunjukkan bahwa R square sebesar 0,234 yang berarti variasi perubahan-perubahan kinerja manajerial (variabel dependen) dijelaskan oleh semua variabel partisipasi penyusunan anggaran, motivasi kerja, kultur organisasional (variabel independen) hanya sebesar 23,4% dan sisanya sebesar 76,6% dipengaruhi oleh variabel lain selain variabel independen yang digunakan (partisipasi penyusunan anggaran, motivasi kerja, kultur organisasional).

Kecilnya pengaruh semua variabel independen secara bersama-sama tersebut disebabkan karena secara parsial hanya partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi kerja yang berpengaruh secara signifikan ( $\beta_1$  koefisien positif 3,239,  $\beta_2$  koefisien positif 2,785) sedangkan kultur organisasional, interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi kerja, interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kultur organisasional tidak berpengaruh secara signifikan ( $\beta_3$  koefisien negatif -0,425,  $\beta_4$  koefisien negatif -2,530,  $\beta_5$  koefisien negatif -1,255).

Sejalan dengan Brownell (1982 a) dalam rangka penggunaan kerangka kontijensi diperlukan upaya untuk mengidentifikasi faktor-faktor kondisional seperti ketidakpastian lingkungan, locus of control, kultur, kepribadian, tingkat kesulitan tugas, struktur organisasi dan sebagainya; maka dalam kaitannya dengan penelitian ini kemungkinan sisa 76,6% pengaruh variabel independen terdapat pada struktur organisasi, locus of control, kondisi kerja, sistem penghargaan seperti yang tersebut di atas.

Hasil penelitian ini tidak dapat membuktikan bahwa, motivasi kerja sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, sehingga konsisten dengan hasil penelitian Riyadi (1997), tidak dapat merekonsiliasi hasil penelitian Mia (1988). Hal ini disebabkan oleh kondisi yang ada di koperasi seperti 57,5% manajer/pengelola koperasi (responden) berpendidikan SLTA dan Diploma sehingga tingkat ketrampilan manajerial mereka kurang, belum adanya sistem penilaian kinerja organisasi, belum adanya sistem upah/gaji serta insentif dan atau promosi yang memadai; sehingga motivasi kerja yang diukur dengan konsep teori harapan menunjukkan kriteria sedang. Di samping itu, adanya perbedaan penggunaan instrumen untuk mengukur kinerja manajerial dari yang digunakan Mia (1988).

Dibandingkan dengan hasil penelitian Brownell dan Mc Innes (1986) yang sama-sama menggunakan motivasi kerja berdasarkan teori harapan tetapi motivasi bertindak sebagai variabel intervening, jelas hasilnya juga berbeda, sehingga terbuka kemungkinan untuk menguji kembali motivasi kerja tidak sebagai variabel moderating tetapi sebagai variabel intervening dengan analisis yang sesuai.

Dalam perkembangan lebih lanjut, penggunaan instrumen untuk mengukur motivasi kerja berdasarkan teori harapan (*expectancy theory*) mendapatkan kritikan misalnya bahwa teori pengharapan didapatkan dari logika yang tidak dapat diputuskan dan persoalan metodologi yang rumit, yang mengabaikan asumsi rasionalitas yang mendasari teori dan tidak cukup mengklarifikasi secara teoritis dari konsep pengharapan, valensi, instrumentalitas bersama-sama interaksinya (Wahba dan House, 1974); Model pengharapan ini menunjukkan hubungan yang agak lemah antara usaha dengan kinerja (Ferris, 1978 dalam Mohan et al 1995). Teori pengharapan yang menjumlahkan pengharapan dengan komponen valensi yang kemudian dikalikan dengan jumlah total dari kemungkinan hasil untuk menghasilkan adalah estimasi yang terlalu berlebihan dari motivasi (Hackman dan Porter 1968). Selanjutnya dari telaah literatur Mohan et al (1995) mengatakan bahwa motivasi perlu dievaluasi dari bentuk intrinsik dan ekstrinsik. Bertolak dari hal ini maka untuk penelitian selanjutnya perlu mengkaji kembali instrumen motivasi untuk penggunaan teori intrinsik dan ekstrinsik.

Hasil penelitian ini juga tidak dapat membuktikan bahwa kultur organisasional sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial sehingga konsisten dengan penelitian Indriantoro (1993) dan tidak dapat mendukung hasil penelitian Frucot dan Shearon (1991) O Connors (1995) serta Supomo (1998). Hal ini juga disebabkan karena dimensi praktik kultur organisasional yang berorientasi pada orang, yang seharusnya dimanifestasikan pada semua kegiatan koperasi, ternyata masih dalam tataran idealisme; karena dampak budaya nasional yang lebih besar (Robbins 1996 h 294) seperti orientasi pegawai bawahan kearah atasan yang melemahkan hasrat berusaha, rasa disiplin pribadi dan

rasa bertanggungjawab, disamping itu juga adanya kepemimpinan paternalisme dari sikap feodalistis. Kemungkinan lain disebabkan karena pengukuran variabel budaya organisasional yang digunakan diadopsi dari pengukuran yang dikembangkan dalam budaya dan bahasa yang berbeda.

Sejalan dengan hal tersebut di atas, penelitian yang dilakukan Indriantoro (1993) menyimpulkan bahwa perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat serta negara-negara barat lainnya memiliki sumbangan yang substansial terhadap hasil yang tidak signifikan (lihat juga Robbins 1996 bab 2).

## BAB V

### KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

#### 5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah diuraikan dalam bab IV disimpulkan bahwa penelitian ini hanya berhasil mendukung hipotesis pertama ( $H_1$ ) yaitu partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Temuan ini konsisten dan mendukung hasil penelitian Brownell (1982 b), Brownell dan Mc Innes (1986), Frucot Shearon (1991) dan Indriantoro (1993).

Untuk pengaruh motivasi kerja dengan pengukuran berdasarkan teori pengharapan (*expectancy theory*) sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial ( $H_2$ ) tidak berhasil diterima karena negatif dan tidak signifikan. Hal ini berarti motivasi kerja para manajer/pengelola koperasi tidak mempengaruhi efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, sehingga konsisten dengan hasil penelitian Riyadi (1997) dan tidak dapat merekonsiliasi hasil penelitian Mia (1988).

Untuk pengaruh kultur organisasional sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial ( $H_3$ ) juga tidak berhasil diterima karena negatif dan tidak signifikan yang berarti bahwa kultur organisasional di koperasi tempat bekerja manajer/pengelolanya tidak mempengaruhi efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, sehingga konsisten dengan hasil penelitian Indriantoro (1993) dan tidak dapat merekonsiliasi hasil penelitian Frucot dan Shearon (1991) O Connors (1995) serta Supomo (1998).

Tidak berhasilnya penelitian ini menerima H<sub>2</sub> disebabkan karena kemungkinan motivasi yang ada pada diri manajer/pengelola di koperasi lebih banyak diarahkan pada bagaimana manajer/pengelola tersebut memperoleh hasil akhir atau imbalan yang akan diterima (*expectancy paradigm*). Di samping itu, juga tidak dapat mendukung hasil penelitian Mia (1988) disebabkan kemungkinan penggunaan instrumen untuk mengukur kinerja manajerial berbeda dengan yang dipakai Mia (1988).

Demikian juga tidak berhasilnya penelitian ini menerima H<sub>3</sub> disebabkan karena dimensi praktik kultur organisasional yang berorientasi pada orang di koperasi masih dalam tataran idealisme, masih didominasi oleh budaya nasional seperti mentalitet menunggu restu dari atasan, kepemimpinan paternalisme yang berakar dari budaya feodalisme. Hasil penelitian ini juga tidak berhasil mengkonfirmasi hasil penelitian Frucot & Shearon (1991), O Connors (1995) dan Supomo (1998) kemungkinan disebabkan pengukuran variabel budaya organisasional yang digunakan pada penelitian ini diadopsi dari pengukuran yang dikembangkan dalam budaya dan bahasa yang berbeda dengan aslinya.

## 5.2 Implikasi

Hasil penelitian ini terlepas dari kekurangan dan keterbatasannya, diharapkan dapat bermanfaat untuk menambah referensi dan mendorong dilakukannya penelitian lebih lanjut dalam rangka mengkonfirmasi hasil-hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian ini, bahwa variasi perubahan-perubahan kinerja manajerial (variabel dependen), dijelaskan oleh semua variabel partisipasi, motivasi kerja dan kultur organisasional (variabel independen)

hanya sebesar 23,4% sisanya dipengaruhi variabel yang lain, sehingga perluasan diharapkan yang berkenaan dengan faktor-faktor kontinjensi yang lain.

Hasil penelitian ini diharapkan juga memberikan kontribusi sebagai bahan pertimbangan dalam praktek akuntansi manajemen khususnya di koperasi Indonesia, terutama berkaitan dengan penerapan anggaran partisipatif. Faktor motivasi kerja dan kultur organisasional kemungkinan menjadi faktor kondisional yang harus dipertimbangkan agar penerapan dalam partisipasi penyusunan anggaran dapat lebih efektif, memberikan dampak peningkatan kinerja manajerial, apalagi kondisi manajemen koperasi sampai dengan sekarang masih dipandang kurang profesional.

Hasil penelitian ini dapat memberikan masukan pada pengembangan literatur manajemen perkoperasian di Indonesia khususnya yang berkaitan dengan partisipasi penyusunan anggaran, pengukuran kinerja manajerial, motivasi kerja serta kultur organisasi koperasi yang secara ideologis mestinya teraktualisasi melalui azas kekeluargaan.

### **5.3 Keterbatasan**

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan-keterbatasan yang kemungkinan dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian diantaranya adalah:

- a. Data penelitian ini dihasilkan dari instrumen yang mendasarkan pada persepsi jawaban responden. Hal ini akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan sesungguhnya. Penelitian hanya menerapkan metode survei melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara dan terlibat secara langsung dalam aktivitas, sehingga kesimpulan yang dikemukakan hanya berdasarkan pada

- data yang terkumpul melalui penggunaan instrumen secara tertulis, yang umumnya mengandung kelemahan mengenai *internal validity*;
- b. Instrumen pengukuran variabel penelitian ini, semuanya menggunakan instrumen yang diadopsi dari peneliti-peneliti sebelumnya yang dikembangkan dalam budaya dan bahasa yang berbeda dengan aslinya; sehingga kemungkinan adanya kelemahan dalam menterjemahkan instrumen yang menyebabkan terjadinya perubahan dalam arti yang sebenarnya ingin dicapai, dan kemungkinan responden salah dalam mempersepsikan maksud yang sebenarnya sehingga untuk penelitian-penelitian yang akan datang perlu kajian lebih mendalam;
  - c. Responden penelitian terbatas pada para manajer/pengelola koperasi di Jawa Tengah dengan *response rate* yang rendah 14,81% sehingga kemungkinan penelitian ini akan menunjukkan hasil yang berbeda jika diperluas untuk koperasi di Indonesia, oleh karena itu harus berhati-hati dalam menggeneralisasi hasil penelitian ini dan kemungkinan tidak bisa digeneralisasikan dalam *setting* lainnya;
  - d. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel kinerja manajerial dalam penelitian ini mengacu pada pengukuran dari diri sendiri (*self rating*) instrumen ini diduga akan mempengaruhi hasil yang diperoleh seandainya instrumen yang digunakan menggunakan konsep *superior rating* (Mia, 1988)
  - e. Variabel motivasi yang menggunakan pendekatan teori harapan (*expectancy theory*) yang dipakai dalam penelitian ini telah mendapatkan kritikan dari berbagai peneliti sehingga perlu kajian lebih lanjut untuk penelitian-penelitian mendatang;
  - f. Peneliti tidak mampu mengukur kemungkinan non response bias terhadap hasil penelitian ini. Jawaban responden yang tidak mengembalikan kuesioner mungkin



berbeda dengan jawaban responden yang menjawab kuesioner penelitian ini, sehingga jika mereka (para responden) menjawab akan berpengaruh terhadap hasil penelitian ini.

## DAFTAR PUSTAKA

- Algifari, 2000, **Analisis Regresi, Teori, Kasus dan Solusi**, BPFE, Yogyakarta.
- Anthony RN.J. Dearden dan N M Bedford, 1992 , **Sistem Pengendalian Manajemen**, Alih Bahasa Maulana, A. jilid 1, 2. Cetakan pertama, Penerbit Bina Rupa Aksara Jakarta.
- Argyris C, 1952, **The Impact of Budgets on People**, Ithaka : School of Business And Public Administration Cornell University.
- Becker, S dan D, Green, 1962, Budgeting and Employee Behavior, **Journal of Busines**, Oktober hal 392 – 494.
- Brownell, P ( 1982 a ), Participation in the Budgeting Process, When It Works and When It Doesn't, **Journal of Accounting Literature**, Vol 1: 24 – 154.
- ( 1982 b ), The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational effectiveness, **jurnal of accounting Research**, vol 20 ( Spring ); 12 - 27
- Brownell, P dan Hirst M Y 1986, Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation and Task Uncertainty, **Journal of Accounting Research** Vol 24, hal 241 – 249.
- Brownell, P dan Mc. Innes 1986, Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance, **The Accounting Review**, Vol LXI Oktober : 587 – 600.
- Bryan JF, dan Locke,EA, 1967, Goal Setting as a Means of Increasing Motivation, **Journal of Applied Psychology** ( June ) , Hal 274 – 277.
- Cherrington, D, J. dan Cherrington, J.o 1973, Aprropriate Reinforcemend Contingences in the Budgeting Process, **Jurnal Of Accounting Research** (Supplemen ) hal 225 - 253
- Departemen Koperasi dan PKK, 1997 Petunjuk **Analisa Kinerja Koperasi**.
- Festinger,L.A 1957, **Theory Of Cognitive Dissonance**, Evaston,Il, Row Peterson
- Frucot,V, dan Shearon W.T. 1991, Budgetary participation,Locus Of Control, and Mexican manajerial Performance and job satisfaction, **The Accounting Review** January hal 8 – 89.
- Ghozali, Imam. 2001, **Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Prigram SPSS**, Badan Penerbit Undip, Semarang.
- Govindarajan V. 1986, Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance, Universalistic and Contengency Perspective, **Decisions Sciences** : 496 – 516.

- Mohan, Alan S, Dunk dan Geoffrey D Smith 1995, **Participative Budgeting, Motivation and Management Performance, International Management Accounting Conference**, University Kebangsaan Malaysia.
- Mulyadi. 1993, **Akuntansi Manajemen, Konsep, Manfaat dan Rekayasa** Edisi 2, Bagian Penerbitan STIE YKPN
- Murray. D, 1990, The Performance Effects of Participative Budgeting, an Interpretation of Intervening and moderating variables, **Behavioral Research in Accounting** Vol 2 hal 104 - 123
- Riyadi, S , 2000, Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. **Jurnal Riset Akuntansi Indonesia** Vol. 3 No. 2 Juli 2000 : 214 – 228.
- Robin, S . P 1996 , **Perilaku Organisasi Konsep Kontroversi , Aplikasi Edisi bahasa Indonesia**, PT Bahana Ilmu Populer.
- Santoso, Singgih. 2000, **Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik**, PT. Elex Media Komputindo, Jakarta.
- Schiff, M , dan Lewin, A Y 1970, The Impact of People On Budget, **The Accounting Review** April 259 – 267.
- Sterdy, A. C, 1960, **Budget Control and Cost Behavior**, Prentice Hall Inc Englewood Cliff, N. J.
- Supomo B, 1998 Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap keefektifan Anggaran partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial Studi Empiris pada perusahaan manufaktur Indonesia, Universitas Gajag Mada Yogyakarta, **Tesis**.