

**PENGARUH *PERCEIVED TASK UNCERTAINTY (PTU)*  
TERHADAP HUBUNGAN ANTARA KARAKTERISTIK  
SASARAN PENGANGGARAN DENGAN  
KINERJA MANAJERIAL**

**(Studi empiris pada Perusahaan Pemanufakturan Makassar)**

**TESIS**

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



**Diajukan Oleh:**

**Nama : Petrus Peleng Roreng  
NIM : C4C001161**

**Kepada**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2003**

**UPT-PUSTAK-UNBIP**



## PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini, menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya 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 di acu dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka. Karya ini adalah milik saya dan pertanggungjawabannya sepenuhnya berada di pundak saya

Semarang, 28 Maret 2003

  
Petrus Peleng Roreng

ii

UPT-PUSTAK-UNDIP	
No. Daft:	2000/T/MAJ 21
Tgl.	6 J 04

**PENGARUH *PERCEIVED TASK UNCERTAINTY (PTU)*  
TERHADAP HUBUNGAN ANTARA KARAKTERISTIK  
SASARAN PENGANGGARAN DENGAN  
KINERJA MANAJERIAL  
(Studi empiris pada Perusahaan Pemanufakturan Makassar)**

**TESIS**

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



Diajukan Oleh:

Nama : Petrus Peleng Roreng  
NIM : C4C001161

Disetujui Oleh,

Pembimbing Utama/Ketua

Dr. Hj. Indah Susilowati, MSc.  
Tanggal :

Pembimbing/Anggota

Drs. H. Bambang Supomo, MSi, Akt  
Tanggal :

Tesis berjudul  
**PENGARUH *PERCEIVED TASK UNCERTAINTY* (PTU)  
TERHADAP HUBUNGAN ANTARA KARAKTERISTIK  
SASARAN PENGANGGARAN DENGAN  
KINERJA MANAJERIAL**

(Studi empiris pada Perusahaan Pemanufakturan Makassar)

yang dipersiapkan dan disusun oleh

**Petrus Peleng Roreng**

telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 28 Maret 2003

dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

**Dewan Penguji;**

**Pembimbing Utama/Ketua**

**Pembimbing /Anggota**

(DR. Hj. Indah Susilowati/MSc.)

(Drs. H. Bambang Supomo, M.Si., Akt.)

(Drs. H. Mohamad Nasir, M.Si., Akt.)

(Drs. Anis Chariri, M.Com (Hons), Akt.)

(Drs. FX. Sugiyanto, MS.)

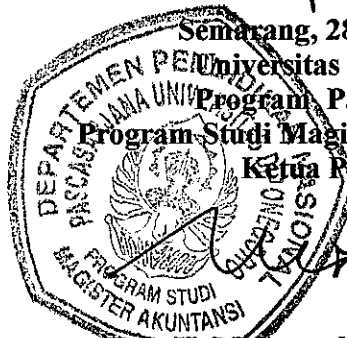
Semarang, 28 Maret 2003

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Sains Akuntansi

Ketua Program,



(Drs. H. Mohamad Nasir, M.Si., Akt.)

**Motto : *Takut akan Tuhan adalah didikan yang mendatangkan hikmat, dan kerendahan hati mendahului kehormatan (Amsal 15 : 33)***

**Kupersembahkan :**

*“Untuk Istriku Sery dan annakku Widya  
atas dukungan, perhatian, dan pengertiannya”*

## ABSTRACT

*The budget's goal characteristics with acomodates participation, clarity of budget, difficulty, budgetary feedback are hipothesised to determine the managerial performance (Kennis, 1979) This study proved aboved hyphotesis using multiple regresion with residual approach as an enchancement to alleviate the multicollinearity problem in estimation .*

*The residual approach is designed to test the lack of fit between budget's goal characteristics and task uncertainty toward managerial performance of the manufacture companies in the study area. In the future this approach is expected in line with model fit development in contigency theory in accounting management.*

*The sample of 76 managers in manufacture Companies in Makassar were by using purposive sampling. Mail questionnaire was employed to collect the data for this study. This result indicates that participation in budget and clear in budgets's target composing are statistically signifikan at  $\alpha = 0,03$  in determining the managerial performance of the ofserved companies, future more this study is successfully portraid the company's performance by introducing uncertainty of task as mderating variabel.*

*In order to attain the sound managerial performance then the company in manufacture industry should penetrate the participationaspect and set a clear task with clear budget. The enchancement and elargement of the analitical framework used by the study are recomanded to the future research*

*Key words : task uncertainty, participation, clarity, difficulty, budgetary feedback, manajerial performance*

## ABSTRAKSI

Penelitian ini menguji pengaruh karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran pada kinerja manajerial dengan variabel moderasi ketidakpastian tugas menggunakan analisis regresi. Penelitian ini mengambil landasan teori dari teori kontinjensi dengan pendekatan residual. Penerapan analisis residual digunakan untuk menguji interaksi kesesuaian (*fit*) karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian tugas dan dampaknya pada kinerja manajerial. Penggunaan pendekatan ini diharapkan dapat mendorong potensi pembentukan model "*fit*" dan informatif pada penelitian teori kontinjensi akuntansi manajemen pada masa yang akan datang.

Sampel penelitian ini diambil dari 76 manajer perusahaan manufaktur di Kota Makassar, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh positif dan signifikan dengan taraf nyata  $\alpha = 0,03$  pada kinerja manajerial. Tingkat kesulitan sasaran anggaran dan pemberian umpan balik tentang pencapaian sasaran dalam penelitian ini secara statistik tidak signifikan. Penelitian ini berhasil menentukan model yang terbaik dalam kesesuaian antara partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran dan ketidakpastian tugas sedangkan umpan balik anggaran dan ketidakpastian tugas tidak berhasil menentukan kombinasi yang terbaik. Tetapi penelitian ini menunjukkan bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) antara karakteristik sasaran anggaran (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran) dengan ketidakpastian tugas mempunyai korelasi yang negatif dan signifikan dengan kinerja manajerial, yang mengindikasikan bahwa ketidaksesuaian tersebut meunjukkan kinerja manajerial yang baik.

Studi ini memberikan rekomendasi bahwa untuk pencapaian kinerja manajerial yang bagus perlu penekanan kepada aspek partisipasi dan kejelasan sasaran anggaran. Untuk agenda penelitian yang akan datang disarankan untuk mengaplikasikan kepada jenis industri yang lain

Kata Kunci: ketidakpastian tugas, partisipasi, kejelasan, kesulitan, umpan balik anggaran, kinerja manajerial.

## KATA PENGANTAR

Puji syukur patut dipanjatkan kepada Tuhan Yang Maha Kuasa atas segala rahmat, berkat dan kasih karuniaNya sehingga penulisan tesis ini dapat diselesaikan. Tesis ini merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari seluruh proses yang telah dijalani selama pendidikan. Semoga tulisan ini dapat bermanfaat, paling tidak bagi penulis untuk terus berjuang dan memotivasi diri menambah ilmu, khususnya dalam menjalankan tugas dan tanggungjawab dalam kehidupan ini.

Banyak pihak yang telah membantu selesainya tesis ini, untuk itu saya mengucapkan terimah kasih yang tulus kepada:

1. Ibu Dr. Hj. Indah Susilowati, MSc dan Bapak Drs.H. Bambang Supomo, MSi, Akt atas arahan dan bimbingannya.
2. Pengelolah dan staf pengajar Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang atas kesempatan studi dan ilmu yang telah diberikan.
3. Yayasan Perguruan Piki Paulus dan Universitas Kristen Indonesia Paulus Makassar yang telah memberikan kesempatan untuk menempuh studi lanjut dan dukungan selama studi.
4. Yayasan Widya Bhakti Jakarta yang telah memberikan dukungan dan bantuan selama menempuh studi lanjut.
5. Pimpinan dan Manajer perusahaan pemanufakturan yang ada di Kota Makassar atas partisipasinya dalam penelitian ini.
6. Pak Oktavianus, Pak Kunradus dan kawan-kawan seperjuangan Magister Sains Akuntansi serta sahabat lainnya yang tidak dapat dituliskan satu persatu, yang senantiasa saling memacu dan memotivasi sehingga tetap bersemangat dalam

menyelesaikan segala tugas-tugas selama menempuh studi. Juga kepada Ibu Suhardi atas tempat tinggalNya selama di Semarang.

7. Ayahanda L Suli, dan Ibunda Tabita, yang selaluh mendukung ananda dalam do'a sampai selesai pendidikan ini, dan saudara-saudaraku, Kel. M.Intang, Kel. Ester, Kel. Lince, Luther dan Jeni, Meri, Agus, Rifka, Suleman dan Edi serta Ayahanda Yohanis T. dan Ibunda M. Mega. R , yang telah memberikan dukungan dan dorongan moril selama studi.
8. Khususnya kepada Istriku tercinta Sery Sulekale, dan anakku Clawdy Roreng atas segala pengorbanan, kesabaran, dan tenggang rasa demi mendukung keberhasilan studi ini.

Akhirnya kepada semua pihak dan handai tolan yang namanya tidak dapat disebutkan satu persatu, semoga Tuhan Yang Maha Pengasih selalu melimpahkan kasih, karunia dan rahmatNya kepada kita semua untuk senantiasa menimba ilmu yang bermanfaat. Immanuel. Amin

Semarang, 28 Maret 2003

Petrus Peleng Roreng

## DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul .....	i
Surat Pernyataan Keaslian Tesis .....	ii
Halaman Pengesahan .....	iii
Motto dan Persembahan .....	iv
ABSTRAKSI/ <i>ABSTRACT</i> .....	v
KATA PENGANTAR .....	vi
DAFTAR TABEL .....	viii
DAFTAR GAMBAR .....	xi
DAFTARLAMPIRAN .....	x
I. PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Perumusan Masalah .....	7
1.3. Tujuan Penelitian .....	8
1.4. Manfaat Penelitian .....	9
II. TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
2.1. Teori <i>Goal Setting</i> .....	10
2.2. Karakteristik Sasaran Penganggaran dan Kinerja Manajerial .....	11
2.2.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran .....	13
2.2.2. Kejelasan Sasaran Anggaran .....	15
2.2.3. Kesulitan Sasaran Anggaran .....	16
2.2.4. Umpan Balik Anggaran .....	18
2.2.5. Kinerja Manajerial .....	20
2.3. Teori Kontinjensi .....	21
2.4. Ketidakpastian Tugas ( <i>Task Uncertainty</i> ) .....	23
2.6. Konsep Kesesuaian ( <i>The Concepts of Fit</i> ) .....	26

### III. METODE PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data .....	30
3.2. Operasionalisasi Variabel .....	31
3.2.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran .....	32
3.2.2. Kejelasan Sasaran Anggaran .....	32
3.2.3. Kesulitan Sasaran Anggaran .....	33
3.2.4. Umpan Balik Anggaran .....	33
3.2.5. Ketidakpastian Tugas .....	34
3.2.6. Kinerja Manajerial .....	34
3.3. Analisis Data .....	35
3.3.1. Statistik Deskriptif .....	35
3.3.2. Uji Kualitas Data (Instrumen) .....	35
3.3.3. Uji Asumsi Klasik .....	37
3.3.4. Analisis Regresi .....	38

### IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Statistik Deskriptif .....	42
4.2. Uji Kualitas Data .....	46
4.3. Uji Asumsi Klasik .....	48
4.4.1. Uji Multikolinieritas .....	49
4.4.2. Uji Heteroskedastisitas .....	50
4.4.3. Uji Autokorelasi .....	51
4.5. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan .....	52
4.5.1. Uji Hipotesis 1 sampai 4 .....	52
4.5.2. Hasil Uji Hipotesis 5 Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Ketidakpastian Tugas yang dirasakan .....	57
4.5.3. Hasil Uji Hipotesis 6 Kesesuaian Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Ketidakpastian Tugas yang dirasakan .....	59
4.5.4. Hasil Uji Hipotesis 7 Kesesuaian Kesulitan Sasaran Anggaran dengan Ketidakpastian Tugas yang dirasakan .....	62
4.5.6. Hasil Uji Hipotesis 8 Kesesuaian Umpan Balik Anggaran dengan Ketidakpastian Tugas yang dirasakan .....	64

V. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI	
5.1. Kesimpulan .....	71
5.2. Keterbatasan .....	73
5.3. Implikasi .....	74
 DAFTAR PUSTAKA .....	 77
 LAMPIRAN .....	 82

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.	Rincian Penerimaan dan Pengembalian Koesioner .....	43
Tabel 2.	Profil Responden .....	44
Tabel 3.	Statistik Deskriptif.....	45
Tabel 4.	Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas.....	48
Tabel 5.	Uji Heteroskedastisitas – Gletser .....	51
Tabel 6.	Uji Autokorelasi .....	51
Tabel 7.	Ringkasan Regresi Scenario # 1 .....	54
Tabel 8.	Ringkasan Regresi Scenario # 2 .....	56
Tabel 9.	Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran - Ketidakpastian Tugas .....	58
Tabel 10.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Partisipasi Penyusunan Anggaran - Ketidakpastian Tugas dengan Kinerja Manajerial .....	59
Tabel 11.	Kesesuaian Kejelasan Sasaran Anggaran - Ketidakpastian Tugas.....	60
Tabel 12.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Kejelasan Sasaran Anggaran - Ketidakpastian Tugas dengan Kinerja Manajerial .....	61
Tabel 13.	Kesesuaian Kesulitan Sasaran Anggaran - Ketidakpastian Tugas.....	63
Tabel 14.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Kesulitan Sasaran Anggaran - Ketidakpastian Tugas dengan Kinerja Manajerial .....	63
Tabel 15.	Kesesuaian Umpan Balik Anggaran - Ketidakpastian Tugas.....	65
Tabel 16.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Umpan Balik Anggaran - Ketidakpastian Tugas dengan Kinerja Manajerial .....	66
Tabel 17.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Karakteristik Sasaran Penganggaran - Ketidakpastian Tugas dengan Kinerja Manajerial .....	66

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1 : Pengaruh Ketidakpastian Tugas terhadap Hubungan Karakteristik Sasaran Penganggaran ((Partisipasi Penyusunan, Kejelasan Sasaran, Kesulitan Sasaran dan Umpan Balik Anggaran) dengan Kinerja Manajerial .....	29
--	----

## DAFTAR LAMPIRAN

### Lampiran

A. Kuesioner Penelitian .....	82
B. Uji <i>Pilot Study</i> .....	88
C. Uji Kualitas Data .....	99
D. Uji Asumsi Klasik.....	121
E. Data Penelitian (Nilai Deviasi) .....	125
F. Output Regresi .....	134

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1. Latar Belakang**

Dalam kondisi yang tidak menentu, kejadian untuk masa mendatang sulit untuk diprediksikan sehingga proses perencanaan untuk mencapai tujuan organisasi menjadi masalah (Chenhall dan Morris, 1986). Para manajer membutuhkan alat untuk mengkoordinasikan, merencanakan sumber daya terbatas agar mampu bersaing dalam situasi yang selaluh berubah. Salah satu alat yang dapat membantu perencanaan, koordinasi dan komunikasi antara manajemen adalah anggaran. Anggaran adalah gambaran kuantitatif dari tujuan-tujuan manajemen dan sebagai alat untuk menentukan kemajuan dalam mencapai tujuan tersebut. Hansen & Mowen (1995) menjelaskan bahwa anggaran merupakan suatu metode penerjemahan tujuan dan sasaran organisasi menjadi hal yang operasional. Anggaran tidak hanya merupakan perencanaan keuangan dari pusat-pusat pertanggungjawaban dalam perusahaan tetapi juga merupakan alat pengendalian, koordinasi, dan komunikasi (Kennis, 1979).

Anggaran dapat juga dilihat dari fungsi-fungsi lainnya. Misalnya, anggaran mempunyai fungsi sebagai alat untuk mendelegasikan wewenang pimpinan kepada bawahan (Hofstede, 1986), dan sebagai alat untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi (Chow, at al.1988). Anggaran adalah alat utama yang digunakan dalam setiap perusahaan untuk menyatakan rencana kegiatan, koordinasi dan implementasi rencana, evaluasi usaha, serta pengendalian aktivitas dalam organisasi (Cherrington dan Cherrington 1973). Peranan anggaran dalam mengevaluasi kinerja manajerial

dan penentuan penghargaan (*reward*) bagi anggota organisasi telah mendapat perhatian secara mendalam di dalam literatur akuntansi.

Fungsi anggaran, sebagai alat pengendalian dalam arti luas, mencakup kegiatan pengaturan orang-orang dalam organisasi (Hanson, 1966). 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). Aspek-aspek perilaku dalam proses penyusunan anggaran berkaitan dengan tingkat partisipasi atau peran serta manajer yang berada pada tingkat yang lebih rendah dalam penyiapan anggaran. Hal ini telah menjadi aspek yang paling penting dalam proses pembuatan anggaran karena sebenarnya anggaran yang disetujui, pada dasarnya selalu menggambarkan suatu kesepakatan bersama dari banyak orang dalam suatu organisasi. Schiff dan Lewin (1974) menyatakan bahwa proses penyiapan anggaran selalu melalui proses tawar-menawar tentang tujuan-tujuan operasional dan setiap kesepakatan yang dihasilkan menggambarkan konsensus yang diterima bersama. Begitu anggaran disetujui, organisasi dapat digambarkan sebagai suatu yang sedang berada dalam keadaan *kuasi-resolusi konflik* (penyelesaian konflik yang bersifat semu).

Meskipun mekanisme penyusunan anggaran tidak diabaikan sama sekali, akan tetapi tampaknya semakin lama semakin nyata bahwa proses penyusunan anggaran sekarang ini mengarah pada partisipatif. Para manajer yang berada pada tingkat menengah dan bawah yang merasa aspirasinya dihargai dan mempunyai pengaruh pada proses penyusunan anggaran akan lebih mempunyai tanggung jawab

dan konsekuensi moral untuk meningkatkan kinerja yang pada akhirnya diharapkan dapat meningkatkan efektivitas organisasional.

Anggaran sangat besar berpengaruh positif dan negatif terhadap perilaku, sikap dan kinerja pada manajer level bawah (Manajer Fungsional) mengikuti gaya penganggaran top manajemen (Kenis, 1979). Lima karakteristik sasaran penganggaran yang dinyatakan oleh Kenis (1979) meliputi; partisipasi penyusunan anggaran (*budgetary participation*), kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*), dan kesulitan sasaran anggaran (*budgetary goal difficulty*), evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*), dan umpan balik anggaran (*budgetary feedback*). Tentu saja, manajemen puncak dengan bantuan Controller dan bagian akuntansi, akan dapat menentukan jumlah dan bentuk partisipasi manajer level menengah dan manajer level bawah dalam penyusunan sasaran anggaran, frekuensi dan jumlah umpan balik, cara penggunaan evaluasi anggaran, dan tingkat kesulitan sasaran anggaran. Pemilihan beberapa pendekatan penyusunan anggaran dapat mempunyai pengaruh yang kuat dan sangat menentukan dalam merencanakan dan mengendalikan situasi yang berkaitan dengan anggaran sehingga secara praktis menjadi menarik untuk diteliti lebih lanjut

Penelitian yang dilakukan terhadap anggaran telah dilakukan secara terus menerus, para peneliti secara luas menguji pengaruh karakteristik sasaran penganggaran terhadap dampak perilaku manajerial, khususnya terhadap kinerja manajerial. Meskipun demikian, bukti yang didapatkan adanya ketidakjelasan hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial.

Misal, Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), dan Shields *et al.* (2000), menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Namun, hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986) menyatakan hubungan yang tidak signifikan. Selanjutnya hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial tidak banyak dilakukan, tetapi hubungan antara kejelasan dan spesifikasi *task-goal* terhadap komitmen pencapaian sasaran dan timbulnya kepuasan terhadap karyawan mempunyai hubungan positif [Latham dan Yulk 1975; Steers 1976; Ivancevich 1976, dalam Kenis (1979)]. Hasil penelitian Kenis (1979), Steers (1975) yang berhubungan dengan pengaruh kesulitan anggaran atas sikap, motivasi dan kinerja pada manajer adalah lemah. Hubungan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial oleh Hofstede (1967), Hackman dan Lawyer (1971) mendapatkan hubungan yang sangat lemah dan tidak signifikan, tetapi oleh Steer (1975), tetapi Kim dan Hammer (1976) menyatakan hubungan yang positif dan signifikan. Hasil penelitian Pasoloran (2002) menunjukkan ada pengaruh yang signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial, sedangkan hasil penelitian yang berkaitan dengan pengaruh tingkat kesulitan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran tidak signifikan hasil penelitian tersebut mendukung temuan Kenis (1979).

Dengan berbagai hasil penelitian yang tidak jelas, Hopwood (1976) dan Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan bahwa hubungan antara anggaran dan kinerja manajerial tergantung pada faktor-faktor tertentu (faktor situasional dan faktor kontekstual) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi yang terdiri

dari faktor individual, interpersonal, organisasional, kultur, teknologi, tugas dan lingkungan. Fisher (1998) menyatakan bahwa variabel kontinjen lebih cocok diterapkan pada jenis bisnis yang berbeda yang juga menunjukkan adanya perbedaan utama bagaimana atribut pengendalian dan tindakan dihubungkan dengan kinerja. Chenhall (1994), Mia (1993) menyatakan bahwa sistem pengendalian yang digunakan dalam organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan kinerja organisasi. Dalam hubungan antara sistem pengendalian dan kinerja organisasi ini terdapat faktor kontekstual. Lawrence dan Lorch (1967) dalam Tiessen (1978) menyatakan bahwa teknologi dan tugas merupakan variabel kontekstual yang penting dalam memahami struktur dan aktivitas pada organisasi yang kompleks. Semakin "*fit*" hubungan antara sistem kontrol dan faktor kontekstual semakin tinggi kinerja yang dicapai sebuah organisasi. Fisher (1998) menyatakan bahwa faktor-faktor kontekstual ini terdiri dari berbagai faktor yaitu, ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan, teknologi dan interdependensi, industri, serta strategi kompetisi.

Dalam kondisi yang tidak mempunyai kepastian proses penyusunan anggaran seperti yang dikemukakan Chenhall dan Morris (1986), akan menghadapi masalah yang lebih kompleks terutama dalam kondisi pekerjaan yang tidak pasti (*uncertainty*). Proses penyusunan anggaran relatif lebih sulit dalam kondisi pekerjaan yang tidak menentu karena kejadian-kejadian masa yang akan datang sulit diprediksi. Fisher (1998) menyatakan bahwa sumber utama ketidakpastian adalah ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan eksternal.

Pada dasarnya, banyak penelitian yang menyelidiki dampak ketidakpastian terhadap sistem pengendalian manajemen, khususnya yang dihubungkan dengan

dimensi sasaran penganggaran, seperti; partisipasi (Duncan, 1972, Govindarajan 1984, Dunk dan Lysons 1995), penyusunan sasaran anggaran (Hirst 1987), umpan balik (Kren dan Kerr 1993), Pasoloran (2002) menguji hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial dengan memakai variabel kontijensi yaitu ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* dengan hasil yang tidak jelas. Penelitian Pasoloran tersebut tidak menemukan kombinasi yang terbaik dalam kesesuaian antara karakteristik sasaran penganggaran dengan ketidakpastian lingkungan. Penelitian Pasoloran tersebut menunjukkan bahwa ketidaksesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan ketidakpastian lingkungan mempunyai hubungan yang negatif dan signifikan. Sedangkan ketidaksesuaian antara umpan balik anggaran dan kesulitan sasaran anggaran dengan ketidakpastian lingkungan tidak mempunyai hubungan yang jelas karena variabel kontijensi (ketidakpastian lingkungan) yang digunakan mungkin lebih sesuai untuk mengukur kinerja top manajer bukan manajer fungsional. Disamping menguji kembali hubungan langsung antara karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial penelitian ini mencoba memperluas pembahasan dengan menggunakan pendekatan kontijensi yaitu pengujian terhadap pengaruh ketidakpastian tugas (sebagai variabel *moderating*) terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial seperti yang disarankan Kenis (1979) dengan asumsi bahwa konsistensi ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* antara hubungan karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial menimbulkan hasil yang tidak jelas.

Penelitian ini merupakan tindak lanjut dari analitis teoritis Hirst (1987) dan penelitian ulang (*reflikasi*) yang telah dilakukan oleh Pasoloran (2002) perbedaannya adalah terletak pada variabel *moderating* yang digunakan dengan alasan bahwa hasil penelitian yang dilakukan Pasoloran (2002) dengan menguji kesesuaian ketidakpastian lingkungan terhadap karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang tidak jelas (tidak signifikan) hal ini disebabkan karena penggunaan variabel *moderating* ketidakpastian lingkungan mungkin lebih cocok digunakan untuk mengukur persepsi kinerja top manajer bukan manajer fungsional.

Untuk memperkuat argumentasi ini, menurut Hirst (1987) pengaruh dari suatu variabel *moderating* yang potensial yaitu ketidakpastian tugas pada hubungannya antara *Goal setting* dengan kinerja manajerial. Lanjut Hirst mengatakan bahwa kesulitan yang muncul dalam pelaksanaan kegiatan kognitif dimana ketidakpastian tugas tinggi konsekuensinya akan memoderasi hubungan antara *goal setting* dengan kinerja manajerial.

## **1.2. Perumusan Masalah**

Konsistensi penelitian Pasoloran dengan menggunakan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* antara hubungan karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial menimbulkan hasil yang tidak jelas (tidak signifikan), maka penelitian ini menggunakan ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* antara karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial dengan asumsi bahwa ketidakpastian tugas lebih sesuai digunakan untuk mengukur kinerja manajer fungsional.

Terdapat dua proporsi yang berpusat pada argumen tentang pengaruh *moderating* dari ketidakpastian tugas. Pertama ketidakpastian tugas mempunyai pengaruh negatif pada pemahaman tugas secara keseluruhan. Kedua pengaruh negatif dari *goal setting* pada pemahaman tugas secara keseluruhan (Hirst,1987). Penelitian ini menggunakan ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial seperti yang disarankan Kenis (1979) dan menguji secara empiris suatu analisis teoritis dari Hirst (1987). Oleh karena itu pertanyaan yang perlu dijawab dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Apakah karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran mempengaruhi kinerja manajerial
2. Apakah faktor ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* dapat memoderasi hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial.

### **1.3. Tujuan Penelitian**

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

1. Menemukan bukti empiris atas pengaruh langsung masing-masing karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial.

2. Menguji pengaruh ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial.

#### **1.4. Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi perilaku dan akuntansi manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis bagi perusahaan dengan mempertimbangkan faktor ketidakpastian tugas yang dihadapi para manajer fungsional dalam menentukan karakteristik sasaran penganggarnya.

## BAB II

### TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2.1. Teori *Goal-Setting*

Teori penentuan-tujuan (*goal setting*) dalam Robbins (1996) menyatakan bahwa terdapat pengaruh kespesifikan tujuan, tantangan, dan umpan balik terhadap kinerja. Locke (1968) mengemukakan bahwa maksud-maksud untuk bekerja ke arah suatu tujuan merupakan suatu sumber utama motivasi kerja. Artinya tujuan-tujuan memberikan seorang karyawan apa yang perlu dikerjakan dan berapa banyak upaya perlu dihabiskan. Secara khusus menunjukkan bahwa penetapan tujuan anggaran yang khusus dan sulit (dari sini akan disebut sebagai penetapan tujuan / *goal setting*) mengacu pada kinerja tugas yang lebih tinggi dibandingkan penetapan tujuan sedang yang khusus lainnya, tujuan mudah yang khusus atau tujuan umum (mis, Stedry dan Kay (1966); Hotstede (1968); Rocknees (1977); Chow (1983). Hasil – hasil tersebut konsisten dengan yang dilaporkan dalam literature psikologi (untuk telaah, lihat Locke dkk, 1981). Sesungguhnya pada penelitian akuntansi bergantung pada literature ini untuk memprediksi dan menginterpretasikan pengaruh penetapan tujuan anggaran (Ronen dan Livingstone (1975); Kenis (1979). Dalam kritik yang akhir – akhir ini ditujukan pada literature ini . Naylordan Ilgen (1984) menunjukkan bahwa secara mengejutkan ternyata hanya sedikit perhatian yang diberikan dalam meneliti proses dimana *Goal setting* meningkatkan kinerja. Kurangnya perhatian tersebut diluar suatu penelitian mengapa *goal setting* berlaku, untuk memasukkan variabel *moderating* yang dapat membatasi tingkat dimana *goal setting* mempunyai pengaruh yang positif pada kinerja. Walaupun tujuan tersebut sulit untuk dicapai tetapi jika

diterima dengan baik, akan menghasilkan kinerja yang lebih tinggi. Di samping itu diperlukan adanya umpan balik untuk mencapai kinerja tinggi (Latham dan Yuki, 1975). Partisipasi juga mungkin akan memberikan keuntungan dalam hal penerimaan-baik yang meningkat dari tujuan itu sendiri sebagai suatu tujuan yang diinginkan untuk dicapai.

## **2.1. Karakteristik Sasaran Penganggaran dan Kinerja Manajerial**

Proses penganggaran suatu organisasi seperti yang telah dikemukakan di muka, menggambarkan keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran tersebut pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan. Schiff dan Lewin (1970) mengemukakan bahwa anggaran yang disusun memiliki dua peran. Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. Kedua, anggaran sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial.

Menurut Hanson (1966), Pengendalian dalam anggaran mencakup pengaturan atau pengarah orang (*direction of people*) dalam organisasi. Fungsi pengendalian perlu mempertimbangkan suatu konsep "*direction of people*" pada wilayah pengendalian yang relevan pada bisnis organisasi seperti (1) sifat dasar dari wewenang dan anggaran, (2) tingkat identifikasi individu dengan tujuan anggaran, dan (3) tingkat pencapaian sasaran anggaran.. Proses penyusunan anggaran suatu organisasi merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyis, 1952; Milani, 1975). Dampak fungsional atau

disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya anggaran sebagai alat pengendalian yang baik untuk memotivasi para anggota organisasi meningkatkan kinerja manajerialnya.

Sasaran anggaran yang ideal adalah yang menunjukkan keselarasan tujuan (*goal congruance*) seutuhnya, dan secara bersama memberi dorongan kepada manajer untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara yang etis (Hansen dan Mowen, 1999). Manajemen puncak juga perlu memperhatikan karakteristik sasaran penganggaran dalam hubungannya dengan penilaian kinerja, karena hal tersebut dapat mendorong atau menghambat tujuan organisasi. Kenis (1979) menyatakan bahwa sebagian besar pengaruh positif dan negatif dari anggaran atas sikap, perilaku, dan kinerja manajer dapat ditemukan pada karakteristik sasaran penganggaran. Adapun karakteristik sasaran penganggaran yang ditunjukkan oleh Kenis (1979) adalah meliputi partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial.

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Marconi, 1989), terutama bagi orang yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Anggaran yang efektif membutuhkan kemampuan memprediksi masa depan, yang meliputi berbagai faktor, baik internal maupun eksternal. Manajer perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan perencanaan keuangan yang menggambarkan seluruh aktivitas operasional perusahaan (Siegel dan Marconi, 1989). Kesalahan memprediksi akan mengacaukan rencana yang telah disusun dan berdampak terhadap penilaian kinerjanya.

Hanson (1966), menyatakan bahwa tingkat kesesuaian atas identifikasi individu dengan tujuan penganggaran akan meningkatkan respon individu pada anggaran dan fungsi pengendalian. Salah satu prosedur yang dapat digunakan untuk meningkatkan identifikasi karyawan dengan sasaran anggaran adalah dengan proses partisipasi penyusunan anggaran. Tingkat keterlibatan dalam proses penganggaran merupakan suatu prinsip yang dapat berguna pada fungsi perencanaan atas sasaran penganggaran, dan hal ini dapat membuat karyawan mempunyai rasa tanggung jawab untuk kinerja pusat pertanggungjawaban.

Untuk mencapai sasaran anggaran maka sistem pengendalian harusnya dapat mendesain mekanisme secara keseluruhan untuk mengantisipasi tingkat kesulitan pencapaian sasaran anggaran. Mekanisme tersebut dapat berupa proses partisipasi penganggaran, anggaran fleksibel dan penentuan tingkat kinerja yang diharapkan untuk setiap sasaran. Frekuensi perbandingan atas anggaran aktual dan kinerja harus dikomunikasikan pada karyawan. Sasaran pada setiap rekomendasi adalah untuk memperoleh informasi bahwa sasaran anggaran mungkin disesuaikan, jika perlu, atas anggaran yang ketat walaupun mungkin dapat dicapai. Kesuksesan dalam pencapaian tujuan secara umum mempunyai peranan penting untuk menaikkan tingkat aspirasi dan mengurangi kegagalan pada tingkat yang terendah (Hanson, 1966).

### ***2.2.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran***

Anggaran partisipatif mengacu pada tingkat dimana manajer berpartisipasi dalam mempersiapkan anggaran dan mempengaruhi sasaran anggaran pada masing-masing pusat pertanggungjawaban. Partisipasi dalam penyusunan anggaran mendorong manajer untuk mencapai tujuan, dan berpartisipasi pada pekerjaan

(Argyris 1952). Caplan (1971) menyatakan bahwa ada dua keuntungan yang berkaitan dengan partisipasi. Partisipasi selalu menimbulkan (1) suatu sikap untuk berani bertanggungjawab dari para manajer, (2) hal ini akan meningkatkan kemungkinan bahwa tujuan anggaran akan diterima oleh setiap manajer sebagai tujuan mereka sendiri.

Brownell (1982a) menyatakan bahwa partisipasi manajemen dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya berdasarkan pencapaian target anggaran, keterlibatan dan pengaruhnya pada penyusunan target anggaran tersebut. Kinerja manajerial yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi.

Beberapa hasil penelitian secara empiris menyatakan pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, artinya secara signifikan kinerja manajerial akan meningkat apabila partisipasi penyusunan anggaran yang diberikan manajer tinggi. Diantara peneliti yang memberikan hasil tersebut adalah Brownell (1982b) yang melakukan penelitian lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya tingkat menengah yang bekerja pada perusahaan manufaktur skala besar di San Fransisko. Hasil yang sama juga terjadi pada penelitian Brownell dan McInnes (1986) terhadap 108 manajer dari 224 kuesioner yang dikirim kepada manajer tingkat menengah dari berbagai fungsi di dua industri elektronik dan satu industri baja. Hasil penelitian Milani (1975) melaporkan korelasi positif dan signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan, tetapi hubungan antara partisipasi dan kinerja manajerial adalah sangat lemah. Hofstade (1967) juga melaporkan sikap yang positif bawahan

apabila mereka berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Hasil penelitian Margo Tando Binti (2002) dengan menganalisis 58 Manajer Perusahaan daerah dan menemukan hasil hubungan antara partisipasi dan kinerja manajerial adalah sangat lemah. Mungkin disebabkan karena perusahaan daerah tersebut pemiliknya adalah pemerintah daerah tentu struktur dan kebijakan perusahaan relatif masih dipengaruhi oleh pemerintah dan kondisi daerah dimana partisipasi untuk menentukan kebijakan anggaran perusahaan masih terbatas bagi para manajer. Hasil penelitian Pasoloran (2002) terhadap 64 manajer atau setingkat kepala bagian pada perusahaan industri di Kawasan Industri Makassar yang menemukan bahwa partisipasi penyusunan anggaran memberikan pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian Eni Wirayuni (2002) dengan menganalisis 73 respon dari manajer produksi dari Kawasan Industri Surabaya menemukan bahwa partisipasi penyusunan anggaran memberikan pengaruh positif terhadap kinerja manajerial

**H1** : Partisipasi penyusunan anggaran memberikan pengaruh positif pada kinerja manajerial.

### ***2.2.2. Kejelasan Sasaran Anggaran***

Kejelasan sasaran anggaran mengacu pada tingkat di mana sasaran anggaran yang ditetapkan secara spesifik dan jelas, dan yang dapat dipahami oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Locke (1968) menyatakan bahwa penentuan sasaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan kalau tidak ada penentuan sasaran dan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik. Dengan kata lain, kejelasan sasaran anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sebagaimana tercantum

dalam perencanaan anggaran, sehingga secara logis kinerja dapat tercapai. Lanjut Locke menegaskan bahwa adanya kesadaran akan sasaran dapat mengatur perilaku. Sasaran yang ambigu dapat membawa pada tekanan (*tension*), kebingungan (*confusion*), dan hilangnya kepuasan (*dissatisfaction*) karyawan.

Penelitian tentang hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial tidak banyak dilakukan. Namun beberapa penelitian mendukung adanya pengaruh positif atas kejelasan dan spesifikasi *task-goal* terhadap komitmen, prestasi, dan kepuasan karyawan [Latham dan Yukl 1975; Steers 1976; Ivancevich 1976 dalam Kenis (1979)]. Hasil penelitian Kenis (1979) menemukan bahwa manajer mempunyai reaksi yang positif dan relatif kuat terhadap meningkatnya kejelasan sasaran anggaran. Hasil studi Kenis mendukung temuan beberapa studi (Hofstede, 1967; Milani, 1975; Swieringa dan Mocer, 1975) tentang lingkungan penyusunan sasaran-anggaran, dan lingkungan penyusunan sasaran-tugas (Locke, 1968), yang menemukan pengaruh positif partisipasi dalam penyusunan sasaran pada sikap partisipan. Dan hasil penelitian Pasoloran (2002), Eni Wirayuni (2002) memperlihatkan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial dengan mengindikasikan bahwa semakin tinggi kejelasan sasaran anggaran semakin tinggi kinerja manajerial.

**H2** : Kejelasan sasaran anggaran memberikan pengaruh positif pada kinerja manajerial.

### **2.2.3. Kesulitan Sasaran Anggaran**

Sasaran anggaran mempunyai range dari yang sangat longgar dan mudah dicapai sampai dengan yang sangat ketat dan susah dicapai. Sasaran yang mudah

dicapai tidak memberikan tantangan bagi manajer, sehingga berpengaruh pada rendahnya motivasi. Sasaran yang sangat ketat dan sulit dicapai, pada sisi lain akan mengakibatkan perasaan gagal, frustrasi, aspirasi yang rendah, dan penolakan atas sasaran oleh manajer (Becker dan Green, 1962; Dunbar, 1971). Locke (1968) juga menyatakan bahwa kesulitan sasaran tugas akan mengakibatkan rendahnya kinerja dibandingkan sasaran yang mudah. Apabila manajer secara terus menerus merasa gagal mencapai sasaran anggaran menurut Welch *et.al* (1996) akan menyebabkan manajer kehilangan minat kerja, mengurangi prestasi, dan hilangnya percaya diri. Anthony dan Govindarajan, (1995) berpandangan bahwa anggaran yang ideal adalah anggaran yang ketat namun manajer yakin dapat mencapainya.

Hasil penelitian Kenis (1979) yang berhubungan dengan pengaruh kesulitan sasaran anggaran, secara keseluruhan atas sikap dan kinerja pada manajer adalah juga tidak menyakinkan (*inconclusive*); semua hubungan lemah dan tidak signifikan. Pengaruh yang positif dan signifikan atas persepsi kesulitan sasaran-tugas pada manajer dan kinerja *self-rated* manajer dilaporkan oleh Locke (1968). Sedangkan studi, Blumenfeld dan Leidy (1969), dan Carroll dan Tosi (1970) tidak mendukung. Juga hasil studi oleh Stedry dan Kay (1966) dan Steers (1975) gagal untuk mendukung pengaruh positif kesulitan sasaran atas motivasi dan kinerja. Hofstede (1967), Backer dan Greeb (1962), dan Dunbar (1971) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa sasaran anggaran yang terlalu ketat (*too tight*) akan mempunyai pengaruh negatif. Juga hasil penelitian Pasoloran (2002) gagal untuk mendukung, tetapi didukung oleh penelitian Eni Wirayuni (2002) yang menemukan bahwa kesulitan sasaran anggaran memberikan pengaruh negatif dan signifikan. Manajer yang melaporkan mempunyai sasaran yang terlalu ketat juga dilaporkan secara

signifikan mengakibatkan tingginya ketegangan kerja (*job tension*) dan rendahnya kepuasan kerja (*job satisfaction*), kinerja anggaran (*budgetary performance*), dan efisiensi biaya (*cost efficiency*) dibandingkan dengan yang melaporkan mempunyai sasaran anggaran yang mudah dicapai atau yang ketat tetapi dapat dicapai. Hasil ini juga mengindikasikan bahwa “ketat (*tight*) tetapi dapat dicapai (*attainable*)” merupakan level optimum untuk kesulitan sasaran anggaran.

Dampak tingkat kesulitan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan implikasi bahwa apabila manajer merasa anggaran yang ditetapkan mempunyai tingkat kesulitan yang tinggi dan tidak mudah dicapai maka hal tersebut akan menurunkan kinerja manajer karena manajer merasa gagal dan frustrasi sebelum mencapainya. Sedangkan apabila anggaran yang ditetapkan terlalu longgar dan mudah untuk dicapai maka manajer akan merasa tidak termotivasi dalam melaksanakannya, karena untuk mencapainya tidak diperlukan usaha yang keras sehingga tidak menimbulkan suatu tantangan.

**H3** : Kesulitan sasaran anggaran memberikan pengaruh negatif pada kinerja manajerial.

#### **2.2.4. Umpan Balik Anggaran**

Umpan balik terhadap tingkat dimana sasaran anggaran dicapai merupakan suatu variabel motivasional yang penting. [Becker dan Green, 1962 dalam Kenis (1979)] mengemukakan apabila anggota suatu organisasi tidak dapat mengetahui hasil yang mereka capai, mereka tidak akan mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak memberikan insentif pada kinerja yang mempunyai kinerja yang tinggi; yang pada akhirnya, mereka dapat mengalami ketidakpuasan. Hal ini dapat memperkuat atau mencegah perilaku-perilaku

karyawan. Invancevich dan McMahon (1982) mengemukakan bahwa orang akan melakukan dengan lebih baik bila mereka memperoleh umpan balik mengenai betapa mereka maju ke arah tujuan karena umpan balik membantu mengidentifikasi penyimpangan antara apa yang mereka kerjakan dan apa yang mereka ingin kerjakan.

Salah satu konsep yang dapat digunakan dalam melakukan umpan balik atas hasil yang menguntungkan maupun tidak yang dicapai baik oleh manajer menengah atau bawah adalah konsep penguatan yang positif (Skinner, 1969 dalam Polimeni dkk, 1986). Jika terjadi varian yang menguntungkan, manajemen menengah atau bawah harus menerima pujian, promosi, dan/atau *reward* yang maksimal. Jika terjadi varian yang merugikan, maka manajer tingkat menengah dan bawah tidak boleh dihukum tetapi harus dibimbing untuk memperbaiki hasil yang telah dicapai. Hal ini didasarkan pada temuan-temuan Skinner bahwa perilaku yang mengarah kepada konsekuensi-konsekuensi yang positif akan meningkatkan kinerja dan cenderung terulang kembali, sedangkan yang sifat negatif tidak efektif dalam meningkatkan kinerja.

Studi empiris yang memperlihatkan pengaruh umpan balik atas kinerja, antara lain; Carroll dan Tosi (1970), menemukan umpan balik yang sifatnya positif dikorelasikan dengan pencapaian sasaran self-rated. Steers (1975) dan Kim dan Hammer (1976) juga melaporkan adanya korelasi yang positif dan signifikan antara umpan balik dan kinerja. Studi oleh Champanis (1964) dan oleh Hackman dan Lowler (1971) juga kurang mendukung pendapat ini, dan Kenis (1979) sendiri menemukan hubungan yang lemah dan tidak signifikan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil penelitian Pasoloran (2002) juga menemukan

hubungan yang lemah dan tidak signifikan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial. Tetapi hasil penelitian Eni Wirayuni (2002) menemukan adanya hubungan yang positif dan signifikan.

**H4** : Umpan balik penganggaran memberikan pengaruh positif pada kinerja manajerial

### **2.2.5. Kinerja Manajerial**

Kinerja manajerial yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektivitas organisasi. Menurut Mahoney *et.al* (1963) yang dimaksud kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan manajerial, antara lain : perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf dan representasi. Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran pada kinerja manajerial merupakan tema pokok yang menarik dalam penelitian akuntansi manajemen (Lukka,1988). Dalam hal ini Brownell (1982b) menyebutkan dua alasan menariknya topik tersebut yaitu (1) umumnya partisipasi dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi, (2) untuk menguji hubungan antara kedua variabel tersebut memberikan hasil yang tidak konsisten diantara peneliti – peneliti sebelumnya. Hal ini dibuktikan dengan banyaknya penelitian terdahulu yang membahas hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Instrumen Mahoney *et.al* (1963) untuk mengukur kinerja manajerial menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi dan kinerja manajerial Berdasarkan temuan-temuan penelitian yang menguji hubungan karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi penyusunan, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran,

dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial, selanjutnya dapat dijelaskan dalam gambar 1 (kerangka pemikiran teoritis) sebagai dasar untuk merumuskan hipotesis 1 sampai dengan hipotesis 4 sekaligus dirangkaikan dengan variabel *moderating* untuk menguji hipotesis 5 sampai 8.

### 2.3. Teori Kontijensi

Sehubungan dengan hasil-hasil penelitian yang tidak konsisten seperti dikemukakan di muka bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial tidak jelas (*equivocal*). Sejumlah peneliti [misal, Brownell 1982a; Murray 1990; Shields dan Young 1993, dalam Indrianto dan Bambang (1998)] mengemukakan adanya variabel lain yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara partisipasi dengan kinerja. Untuk merekonsiliasi temuan penelitian yang bertentangan tersebut, perlu digunakan pendekatan kontijensi untuk mengidentifikasi berbagai kondisi yang menyebabkan anggaran partisipatif menjadi lebih efektif (Govindarajan 1986).

Pendekatan kontijensi pada akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi manajemen secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan, tetapi sistem akuntansi manajemen itu tergantung juga pada faktor-faktor situasional yang ada dalam organisasi. Para peneliti telah banyak menerapkan pendekatan kontijensi guna menganalisa dan mendesain sistem kontrol (Otley, 1980), khususnya dibidang akuntansi manajemen. Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen melakukan pengujian untuk melihat hubungan variabel-variabel kontekstual seperti

ketidakpastian lingkungan (Gordon dan Narayan, 1984; Govindarajan, 1984; Pasoloran, 2002), *task uncertainty* (Chong, 1996), *strategic uncertainty* (Riyanto, 1997) dengan desain sistem akuntansi manajemen. Pendekatan kontinjensi banyak menarik minat peneliti karena mereka ingin mengetahui apakah tingkat keandalan sistem akuntansi manajemen itu selalu berpengaruh sama (terhadap kinerja) pada setiap kondisi atau tidak. Dengan didasarkan pada pendekatan kontinjensi maka ada kemungkinan terdapat variabel penentu lainnya yang saling berinteraksi, selaras dengan kondisi tertentu yang dihadapi.

Kesesuaian (*match*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesakan pada beberapa penelitian menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher, 1998). Penggunaan konsep kesesuaian (*match*) dalam teori kontinjensi menunjukkan tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kontekstual (kontinjensi) dan sistem akuntansi manajemen (seperti desain akuntansi dan sistem penganggaran) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan (Bambang Riyanto L.S, 2001)

Anthony dan Govindarajan (1998) menyatakan struktur organisasi dan proses kontrol dipengaruhi faktor-faktor kontinjensi baik dari eksternal maupun internal perusahaan seperti ukuran perusahaan, lingkungan, teknologi, interdependensi, dan strategi. Fisher (1998) juga telah mengidentifikasi 5 variabel kontinjensi yang berpengaruh terhadap sistem kontrol termasuk sistem kontrol akuntansi yaitu : ketidakpastian, teknologi, industri, karakteristik perusahaan dan unit bisnis, strategi kompetitif, dan faktor-faktor lain yang dapat diobservasi.

Variabel ketidakpastian mencakup ketidakpastian tugas dan lingkungan. Ketidakpastian tugas adalah fungsi dari keadaan yang menyatakan seberapa jauh

tindakan yang dilakukan manajer dapat menghasilkan *outcome* yang diharapkan. Tindakan yang dilakukan manajer ini berhubungan dengan seberapa banyak pengetahuan manajer tentang proses transformasi input menjadi output. Lingkungan eksternal juga merupakan faktor yang tidak pasti, seperti hubungan dengan pelanggan, *supplier*, pasar tenaga kerja, dan kebijakan pemerintah.

Otley (1980) menjelaskan bahwa organisasi beradaptasi menghadapi kondisi kontinjensi dengan menata faktor-faktor yang dapat dikendalikan (dimiliki perusahaan) agar terbentuk konfigurasi yang sesuai (*match*) sehingga diharapkan menghasilkan efektivitas organisasi.

Kenis (1979) menyatakan bahwa variabel situasional seperti; personalitas, sasaran yang sesuai, *reward expectancy*, organisasional, variabel lingkungan dapat digunakan sebagai variabel mediasi yang mempengaruhi hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran (anggaran partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan sikap dan kinerja manajerial.

#### **2.4. Ketidakpastian Tugas (*Task Uncertainty*)**

Penelitian ini didasarkan pada penelitian yang telah dilakukan oleh Hopwood (1972), Otley (1978), Hirst (1981), Brownell & Hirst (1986), dan Choo & Kim (1997), termasuk didalamnya penelitian Hariadi (1990) dan Salake (1994). Hirst (1981) memasukkan variabel ketidakpastian tugas (*task uncertainty*) sebagai variabel yang mempengaruhi perilaku dan kinerja manajerial. Hirst (1981) menyatakan bahwa seseorang akan mengetahui dengan jelas prestasi yang dicapai apabila bekerja dalam kondisi stabil dan sebaliknya, seseorang tidak akan mengetahui dengan jelas prestasi yang dicapai apabila bekerja dalam kondisi yang tidak stabil. Dengan kata

lain makin tidak pasti tugas seorang manajer, maka makin sulit menyusun target yang memuaskan yang dapat dijadikan dasar penilaian prestasi. Hasil penelitiannya juga menunjukkan bahwa dalam situasi ketidakpastian tugas, informasi akuntansi merupakan ukuran yang relatif sesuai dalam menentukan hasil pekerjaan dan kecil kemungkinan terjadi perilaku negatif bawahan.

Brownell & Hirst (1986) mengaitkan ketidakpastian tugas dengan partisipasi anggaran. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa, manajer akan memiliki tingkat partisipasi yang tinggi terhadap penyusunan anggaran jika perusahaan memberikan tingkat ketidakpastian tugas yang rendah, atau dengan kata lain partisipasi hanya akan tinggi pada saat ketidakpastian tugas rendah. Kemudian Choo & Kim (1997) melihat hubungan perilaku manajer dengan gaya evaluasi/penilaian kinerja manajer oleh perusahaan. Hasil penelitian tersebut menyatakan makin transparan gaya evaluasi/penilaian kinerja yang dilakukan oleh perusahaan (*manajemen*) maka makin kecil kecenderungan manajer dan karyawan untuk berperilaku negatif (menyimpang).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Hariadi (1990), yang memasukkan variable ketidakpastian tugas dalam menilai perilaku manajer, menunjukkan bahwa interaksi antara penggunaan informasi akuntansi sebagai alat penilai dan ketidakpastian tugas dan pengaruhnya terhadap tingkat ketegangan bawahan tidak signifikan. Sedangkan Saleke (1994) yang meneliti perilaku manajer pada perusahaan industri menemukan bahwa; 1) tingkat penggunaan informasi sebagai alat penilai adalah tinggi, 2) tingkat ketidakpastian tugas manajer ternyata rendah, dan 3) tingkat ketegangan manajer juga rendah. Dengan kata lain, jika prestasi

manajer dinilai dengan informasi akuntansi dan dalam keadaan ketidakpastian tugas yang rendah, maka manajer tidak akan berperilaku negatif.

Menurut Hirst (1981), ketidakpastian tugas didefinisikan dalam hal pengulangan dan keterbukaan. Pengulangan mengacu pada frekuensi dimana tugas yang penting dilakukan dan keterbukaan mengacu pada setting organisasional, dimana tingkat suatu tugas dipengaruhi oleh kejadian – kejadian eksternal pada pusat organisasi. Tugas yang tidak berulang dan terbuka dengan pengaruh luar dengan signifikan mengacu pada ketidakpastian yang tinggi atau ketidakpastian yang rendah. Kedua dimensi ketidakpastian tugas, pengulangan dan keterbukaan mempunyai implikasi untuk akuisisi dan pemahaman tugas secara keseluruhan. Secara khusus tugas yang berulang (ketidakpastian rendah) memberikan kesempatan yang lebih besar dibandingkan tugas yang tidak berulang (ketidakpastian tinggi) untuk pengembangan pengetahuan tugas. Dengan demikian terdapat suatu hubungan yang positif (negatif) antara pengulangan tugas dan pemahaman tugas secara keseluruhan. Hubungan ini penting karena pengaruh positif *goal setting* cenderung kondisional / bersyarat pada pemahaman tugas secara keseluruhan dan pada batas tertentu pemahaman tugas yang tidak lengkap dapat mencegah *goal setting* berpengaruh pada kinerja.

Sesungguhnya, dengan pemahaman tugas yang tidak lengkap tertentu, *goal setting* mempunyai pengaruh negatif terhadap kinerja. Perilaku selektif fungsional terjadi saat terdapat penurunan sumber daya yang digunakan untuk melakukan kegiatan - kegiatan yang tidak relevan. Perilaku selektif disfungsional terjadi dimana *goal setting* menyebabkan pengecualian kegiatan relevan yang sebelumnya dilakukan (Stredy dan Kay, 1966; Locke dan Bryan, 1969; Porter dkk, 1975).

Hirst (1987), mengatakan bahwa pengaruh *goal setting* yang kondisional pada kelengkapan pengetahuan tugas, pada gilirannya tergantung pada ketidakpastian tugas yang akan memoderasi antara *goal setting* dengan kinerja. Secara khusus dimana ketidakpastian tugas tinggi dan rewards didasarkan pada kinerja anggaran, baik dorongan dan kesempatan yang ada untuk memfasilitasi informasi tentang kinerja yang aktual (Lowe dan Shaw, 1968; Hirst, 1981). Dengan demikian, salah satu efek perilaku yang potensial dari *goal setting* dimana ketidakpastian tinggi adalah mengurangi realibilitas ukuran kinerja anggaran.

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

Teori kontinjensi telah merupakan suatu kerangka yang berpengaruh dalam penelitian organisasional selama hampir dua decade. Selama ini, perkembangan telah terjadi baik pada tingkat konseptual maupun metode, dan beberapa dari perkembangan tersebut telah diadopsi oleh para peneleliti akuntansi. Dalam arti yang luas teori kontinjensi menyatakan bahwa keefektifan organisasi merupakan suatu fungsi dari kesesuaian antara struktur dan tugas suatu perusahaan (Duncan dan Moores 1989). Beberapa penelitian yang menguji proposisi ini telah mendapatkan kritik yang tajam dari sejumlah penulis (mis, Drazin dan Van de Ven, 1985; Dewar dan Werbel, 1979). Sebagai konsekuensinya telah terdapat sejumlah perbaikan konseptual dan metode.

Konsep sentral dari teori kontinjensi adalah kesesuaian (*fit*), Drazin dan Van de Ven (1985) mengidentifikasi tiga pendekatan konseptual yang berbeda terhadap kesesuaian yaitu seleksi, interaksi, dan sistem. Dalam pendekatan seleksi, tidak membahas implikasi kinerja dari sebuah sistem. Pendekatan ini merupakan konsep kesesuaian yang paling awal yang dikemukakan dalam literature. Maka fokus utama

penelitian mengkaji karakteristik organisasi yang menerapkan sistem tertentu. Selanjutnya menurut Drazin dan Van de Ven (1985) pendekatan interaksi mendefinisikan konsep kesesuaian sebagai interaksi bivarian. Secara lebih khusus, kesesuaian didefinisikan sebagai interaksi antara pasangan faktor sistem-kontekstual pada kinerja. Dalam pendekatan ini, agenda penelitian utama adalah pengkajian faktor-faktor kontekstual yang menentukan atau mempengaruhi dampak dari sebuah sistem pada kinerja.

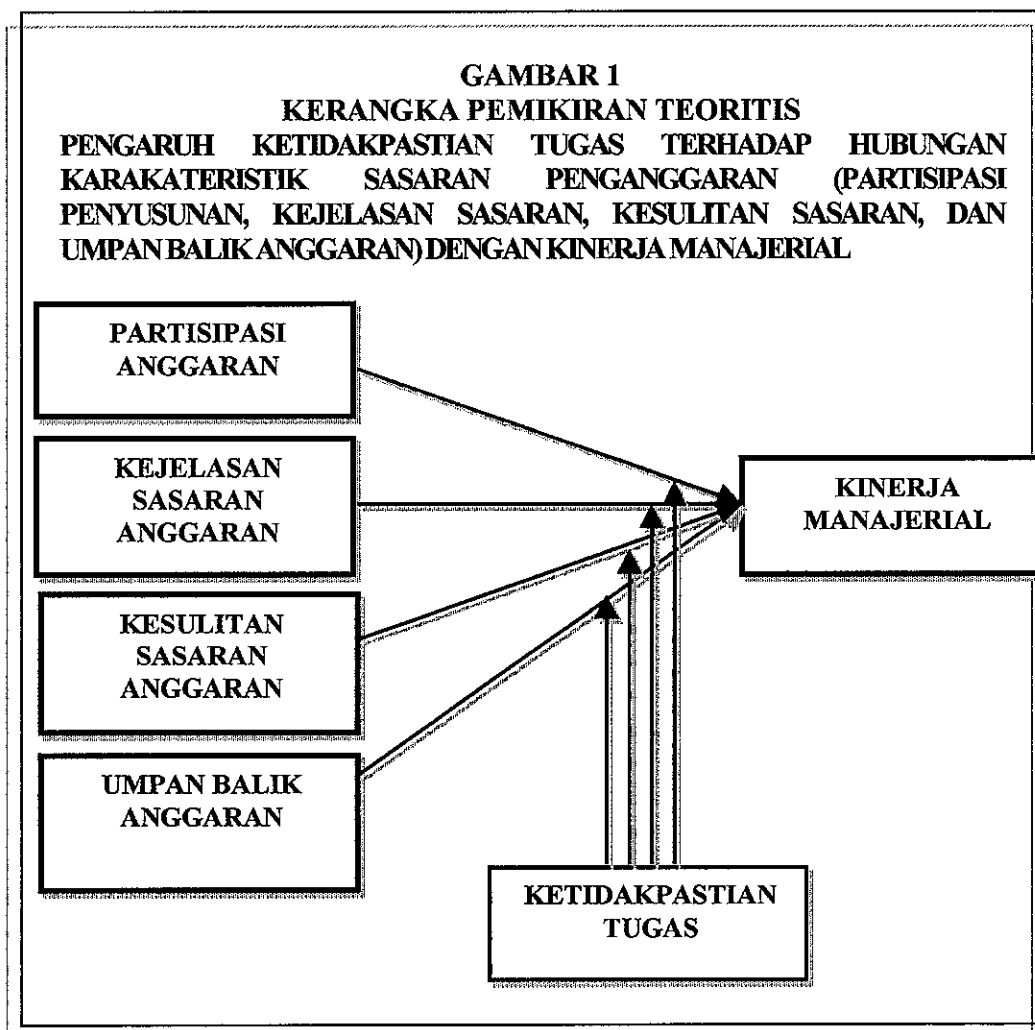
Pendekatan sistem adalah konsep kesesuaian paling akhir yang dikembangkan dalam literatur. Pendekatan sistem mengadopsi konsep yang lebih holistic dari kesesuaian sebagai konsistensi internal dan secara simultan menunjuk pada banyaknya faktor kontinjen, struktur alternatif, dan karakteristik kinerja (Drazin dan Van de Ven 1985). Maka efektifitas dari sebuah sistem ditentukan oleh sejauhmana faktor-faktor kontekstual mempengaruhi prasyarat kondisional dari sebuah sistem, semakin konsisten sistem dengan faktor kontekstual, semakin efektif sistem itu dan sebaliknya. Penerapan pendekatan ini memungkinkan para peneliti untuk mengkaji banyaknya dampak dari faktor kontekstual pada hubungan antara sebuah sistem dan kinerja (Govindarajanm 1988, dalam Riyanto, 1995).

Suatu alternatif pendekatan yang berbasis regresi yang sudah diadopsi dalam penelitian akuntansi adalah analisis residual. Pendekatan ini berfokus pada kurangnya kesesuaian antara variabel-variabel kontinjensi dan konsekuensi selanjutnya atas efektivitas. Secara khusus, aplikasi teori kontinjensi dengan melihat dampak deviasi dalam sistem penganggaran dari suatu model berkonteks sistem yang ideal, atas kinerja. Kurangnya kesesuaian merupakan akibat dari deviasi atas hubungan linier antara tugas dan sasaran penganggaran.

Dengan demikian rumusan hipotesis untuk menguji pengaruh ketidakpastian tugas terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran (anggaran partisipatif, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial adalah sebagai berikut:

- H5 :** Kesesuaian antara tingginya partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian tugas yang tinggi berpengaruh positif pada kinerja manajerial.
- H6 :** Kesesuaian antara tingginya kejelasan sasaran penganggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian tugas yang tinggi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial
- H7 :** Kesesuaian antara tingginya kesulitan sasaran penganggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian tugas yang tinggi berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial
- H8 :** Kesesuaian antara tingginya umpan balik penganggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian tugas yang tinggi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

Gambar berikut ini menyajikan pengaruh ketidakpastian tugas terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran (anggaran partisipatif, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial :



## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

Bab ini membahas mengenai metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini meliputi jenis dan sumber data, populasi dan teknik penentuan sampel, metode pengumpulan data, definisi operasional variabel penelitian, dan teknik analisis yang digunakan untuk mengolah data dalam rangka pengujian hipotesis.

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

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer bersumber dari jawaban responden atas beberapa item pertanyaan tentang karakteristik sasaran penganggaran, ketidakpastian tugas, dan kinerja manajerial.

Data dikumpulkan dengan cara mengantar langsung kuesioner ke alamat responden, demikian pula pengembaliannya dijemput sendiri ke alamat responden sesuai janji responden. Untuk menghindari kesalahan pemahaman maka kepada masing – masing responden disertakan rekomendasi penelitian serta menjelaskan bahwa penelitian ini dimaksudkan hanya untuk pengembangan ilmu dan dijamin kerahasiaannya. Metode ini dilakukan karena perusahaan yang menjadi obyek penelitian berada di dalam demografi kota Makassar, selain itu metode ini diharapkan dapat mengurangi rendahnya tingkat pengembalian dari responden (*responden rate*).

Penelitian ini difokuskan pada manajer fungsional yang terlibat langsung didalam penyusunan anggaran perusahaan (manajer keuangan, manajer produksi, dan

manajer pemasaran) dari perusahaan manufaktur yang berlokasi di Kota Makassar dengan pertimbangan bahwa (1) proses penyusunan anggaran pada perusahaan manufaktur relatif lebih kompleks dibandingkan dengan perusahaan jasa dan dagang, (2) pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi kemungkinan *industry effect* terhadap data yang dihasilkan.

Dalam penentuan sampel, peneliti menggunakan perusahaan-perusahaan manufaktur yang ada di Kota Makassar sebagai kerangka *sampling*. Jumlah perusahaan manufaktur yang berada di Kota Makassar sesuai data dari BPS sebanyak 119 perusahaan, dimana 88 perusahaan yang sedang produksi, 21 perusahaan sedang istirahat dan 10 perusahaan sedang membangun. Sebanyak 264 eksemplar kuesioner akan disebarakan kepada manajer dan kepala bagian setingkat manajer di 88 perusahaan yang masih produksi dan masing – masing perusahaan akan diberikan 3 eksemplar.

### **3.2. Operasionalisasi Variabel**

Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel penelitian ini adalah instrumen yang pernah digunakan dalam penelitian – penelitian sebelumnya, sehingga memungkinkan untuk meningkatkan validitas dan reabilitas pengukuran variabel. Instrumen – instrumen yang digunakan dalam penelitian ini meliputi instrumen untuk variabel independen , yaitu karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian tugas sebagai variabel kontijensi dan kinerja manajerial sebagai variabel dependen

### ***3.2.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran***

Partisipasi dalam proses penganggaran berkaitan dengan tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran pada pusat pertanggungjawaban yang mereka pimpin. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel partisipasi menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Kenis (1979), dan telah digunakan oleh Pasoloran (2002). Instrumen ini terdiri dari 5 butir pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi, pengaruh yang dirasakan dan kontribusi responden dalam proses penyusunan anggaran, dengan memilih skala 1 sampai skala 7. Skala rendah menunjukkan tingkat partisipasi yang rendah dan, sebaliknya, skala tinggi menunjukkan partisipasi yang tinggi.

### ***3.2.2. Kejelasan Sasaran Anggaran***

Kejelasan sasaran anggaran mengacu pada tingkat di mana sasaran anggaran yang ditetapkan secara spesifik dan jelas, dan yang dipahami oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Variabel kejelasan sasaran anggaran dalam penelitian ini diukur dengan instrumen yang digunakan oleh Kenis (1979) yang dikembangkan oleh Steers (1976) dan telah digunakan Pasoloran (2002). Instrumen tersebut berisi 3 butir pertanyaan untuk mengukur tingkat kejelasan sasaran. Responden diminta untuk memilih skala 1 sampai 7 pada setiap pertanyaan. Skala rendah menunjukkan kejelasan sasaran yang rendah, sebaliknya skala tinggi menunjukkan kejelasan sasaran yang tinggi

### **3.2.3. Kesulitan Sasaran Anggaran**

Tingkat kesulitan sasaran anggaran mencakup derajat kesulitan yang dirasakan oleh manajer dalam mencapai anggaran mulai dari sasaran anggaran yang sangat longgar dan mudah dicapai sampai dengan yang sangat ketat dan susah dicapai. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Kenis (1979) dan dikembangkan oleh Steers (1976) dan telah digunakan Pasoloran (2002), dimana digunakan 5 butir pertanyaan yang mengukur tingkat kesulitan anggaran dan upaya yang harus dilakukan untuk mencapai anggaran yang telah ditetapkan. Satu item pertanyaan mengenai karakteristik sasaran secara umum dimana responden diminta untuk menjawab masing-masing pertanyaan dengan memilih skala 1 yang menunjukkan sasaran anggaran yang sangat longgar (*too loose*), sampai dengan skala 7 yang menunjukkan sasaran anggaran yang ketat (*to tight*).

### **3.2.4. Umpan Balik Anggaran**

Umpan balik anggaran diukur dengan tiga item pertanyaan yang diadopsi dari Kenis (1979) dan telah digunakan Pasoloran (2002). Setiap responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1 yang menunjukkan sangat tidak setuju, sebaliknya skala 7 menunjukkan sangat setuju atas persepsi manajer atas umpan balik anggaran.

Pengujian validitas koonstruk dengan analisis faktor, keempat variabel sistem penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran), dari hasil korelasi interscale

oleh Kennis (1979) ditunjukkan secara relatif independen, tidak satupun korelasi yang signifikan pada level 0,05.

### **3.2.5. Ketidakpastian Tugas (*Task Uncertainty*)**

Menurut Galb (1973) ketidakpastian tugas didefinisikan sebagai perbedaan antara informasi yang diinginkan atau diperlukan untuk menjalankan tugas dengan informasi yang tersedia. Sehingga ketidakpastian tugas berhubungan erat dengan konsep proses penyediaan informasi. Jika tugas dimengerti dengan baik maka dimungkinkan untuk melakukan persiapan-persiapan sehingga alokasi sumber daya dapat segera dilakukan.

Untuk mengukur persepsi manajer atas ketidakpastian tugas yang dirasakan digunakan 3 item pertanyaan yang dikembangkan dari Kern (1992) dan peneliti kembangkan menjadi 4 item pertanyaan. Item-item pertanyaan diskor dengan menggunakan skala likert dari skala 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Skala rendah menunjukkan ketidakpastian tugas yang dirasakan tinggi dan skala tinggi menunjukkan ketidakpastian tugas yang dirasakan rendah.

### **3.2.6. Kinerja Manajerial**

Kinerja manajerial dalam penelitian ini adalah kinerja para individu atau tingkat kecakapan manajer dalam melaksanakan tugasnya selaku manajer yang meliputi kegiatan perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan, pengawasan, dan evaluasi. Kinerja manajer diukur dengan menggunakan instrumen *self rating* yang dikembangkan oleh Mahoney et al. (1963).

Penelitian-penelitian sebelumnya yang telah menggunakan instrumen ini antara lain oleh Brownel dan McInnes (1986), Govindarajan (1986), Gul et al. (1995), Pasoloran (2002) yang merupakan pengembangan dari delapan kegiatan manajerial. Setiap responden diminta mengukur sendiri kinerjanya yang terbagi dalam delapan dimensi, serta satu dimensi pengukuran kinerja seorang manajer secara keseluruhan. Skala kinerja terdiri dari: 1 sampai dengan 7, responden diminta mengukur kinerjanya sendiri dengan memilih satu nilai dalam skala tersebut. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan kinerja yang rendah, sedangkan skala tinggi (nilai 7) menunjukkan kinerja yang tinggi.

### **3.3. Analisis Data**

Data hasil penelitian dianalisis dengan alat statistik yang terdiri atas :

#### **3.3.1. Statistik Deskriptif**

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian (umur, jenis kelamin, jabatan, jumlah bawahan, pendidikan, dan pengalaman kerja) dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, dan umpan balik anggaran), peneliti menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran, dan deviasi standar.

#### **3.3.2. Uji Kualitas Data (Instrumen)**

Menurut Huck dan Cormier (1996) dalam Bambang dan Indriantoro (1998) Hair et.,al (1998) kualitas data yang dihasilkan dari pengujian instrumen penelitian

dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Ada tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reliabilitas dan validitas data, yaitu:

(1) uji konsistensi internal dengan koefisien (*Cronbach*) *alpha*, pengujian ini menentukan konsistensi jawaban responden atas suatu instrumen penelitian. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai Cronbach Alpha diatas 0.06 (Nunnally,1969; dalam Imam Ghozali, 2000)

(2) Uji validitas instrumen terdiri dari:

a. Uji validitas *content* (*face validity*) atau disebut juga uji validitas preventif, yaitu konfirmasi tentang validitas instrumen penelitian kepada beberapa panelis ahli agar mendapat instrumen yang benar – benar dapat mengukur variabel – variabel yang akan diuji (Sekaran 2001). Hasil konfirmasi menjelaskan bahwa secara umum instrumen penelitian ini valid untuk digunakan mengukur variabel – variabel yang akan diuji, namun perlu diadakan penyesuaian kalimat – kalimat pertanyaan agar mudah dipahami responden di daerah penelitian. Panelis ahli yang berpartisipasi dalam uji validitas preventif dengan sistem panel adalah :

1. Dr. Hj. Indah Susilowati, M.Sc (panelis ahli bidang statistik)

2. Drs. Oktavianus Pasoloran, M.Si, Ak (panelis anggaran dan responden)

Instrumen yang telah diuji validitas preventif tersebut kemudian digunakan dalam *pilot study* untuk mendapatkan instrumen yang valid.

- b. Uji validitas konstruk menggunakan analisis faktor dengan *Varimax Rotation* (Imam Ghozali, 2000). Pengujian ini menentukan kualitas instrumen karakteristik sistem penganggaran dengan melihat nilai *loading factor* masing – masing item instrumen. Suatu instrumen penelitian yang valid disyaratkan memiliki *loading factor* lebih dari 0.50 (Hair et al , 1998).
- c. Uji *Pearson correlation* antara skor masing – masing item pertanyaan dengan skor total pertanyaan. Pengujian ini digunakan untuk melihat validitas konstruk data variabel ketidakpastian tugas yang dipersepsikan dan kinerja manajerial. Korelasi positif dan signifikan berarti data yang dikumpulkan dengan instrumen tersebut valid sebagaimana yang telah didemonstrasikan oleh Govindarajan dan Fisher (1990).

### 3.3.3. Uji Asumsi Klasik

Sebelum pengujian hipotesis terlebih dahulu data diuji kondisi *multicollinearity* dengan menganalisis nilai *VIF*, *autocorelation* dengan

memperhatikan nilai *Durbin Watson* (*dw*), dan heterokedastisitas dengan memperhatikan signifikansi variabel – variabel penelitian yang diuji dengan uji *Gletsjer*. Jika ketiga asumsi klasik tersebut terjadi menjadi karakteristik data maka di *treatment* sehingga data yang digunakan dalam pengujian hipotesis berdistribusi normal dan bebas asumsi klasik (Gujarati, 1995; Hair, 1995) dalam Sukma Lesmana (2002) karakteristik data seperti itu akan menghasilkan kesimpulan penelitian yang tepat dan objektif.

#### **3.3.4. Analisis Regresi**

Penelitian ini menggunakan dua model untuk menguji masing-masing hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini:

Pertama, analisis regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 sampai 4. Statistik-*t* digunakan untuk menguji tingkat signifikansi dari masing-masing koefisien regresi (Unstandardized) dengan alasan apabila masing-masing koefisien regresi distandardized lebih dulu maka akan mempunyai koefisien yang berbeda sehingga tidak ada konstantanya. Dan nilai koefisien beta hanya dapat diinterpretasikan dalam konteks variabel lain dalam persamaan regresi. Sedangkan nilai-*F* digunakan untuk menguji tingkat signifikansi dari regresi keseluruhan  $R^2$ , yang menunjukkan persentase varian dari variabel-variabel independen (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, dan ketidakpastian tugas yang dirasakan para manajer). Sedangkan *Adjusted-R<sup>2</sup>* menunjukkan kontribusi dari variabel bebas individual. Metode ini digunakan untuk menguji kembali penelitian Kenis (1979) atas pengaruh

karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial. Namun peneliti menggunakan regresi biasa (metode enter) Persamaan regresi dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + e \dots\dots(1)$$

**Keterangan:**

<b>Y</b>	= kinerja manajerial
<b>X<sub>1</sub></b>	= partisipasi penyusunan anggaran
<b>X<sub>2</sub></b>	= kejelasan sasaran anggaran
<b>X<sub>3</sub></b>	= kesulitan sasaran anggaran
<b>X<sub>4</sub></b>	= umpan balik anggaran
<b>b<sub>0</sub></b>	= konstanta ( <i>intercept</i> )
<b>b<sub>1</sub>,b<sub>2</sub>,b<sub>3</sub></b>	= koefisien regresi
<b>e</b>	= kesalahan regresi ( <i>regression error</i> )

Sedangkan hipotesis 5 sampai 8 digunakan metode regresi berganda dengan bentuk residual (*residual approach*). Pendekatan residual (*residual approach*) dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979) dalam Riyanto L.S (1999). Untuk mengantisipasi adanya asumsi klasik seperti *multicollinearity* sehingga kesimpulan peneliti dapat dihasilkan dengan tepat (tidak bias). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa ada banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian antara sistem akuntansi manajemen dan variabel – variabel kontekstual (Bambang Riyanto L.S, 2001). Kesesuaian terbaik dari sistem akuntansi manajemen dalam hal ini sistem pengendalian akuntansi dan variabel kontekstual (kontijensi) diperoleh dengan menghitung residual.

Ada tiga langkah dalam penerapan pendekatan residual.

1. Menentukan garis kesesuaian antara karakteristik sitem penganggaran (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran) dengan ketidakpastian tugas. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi masing – masing karakteristik sistem penganggaran dengan variabel kontijensi, (persamaan 2):

#### Model Regresi Variabel Kontijensi

$$X_1 = a + b_1X_2 + e \dots\dots\dots(2)$$

Dimana :

$X_1$  = variabel kontijensi (ketidakpastian tugas)

$X_2$  = Karakteristik sasaran penganggaran

$b_1$  = Koefisien Regresi *unstandarized*

$a$  = konstanta

$e$  = Kesalahan regresi (*regression error / lack of fit residual*)

**Sumber : Bambang Riyanto L.S ( 2001 )**

Jika  $b_1$  positif ( $b_1 > 0$ ) dan signifikan, maka sesuai ekspektasi teori kontijensi yang menunjukkan adanya kesesuaian karakteristik sasaran penganggaran dengan ketidakpastian tugas (Van de Van dan Ferry, 1980)

2. Menentukan sejauh mana kombinasi aktual perusahaan – perusahaan lebih mendekati (menjauhi) garis kesesuaian. Hal ini dilakukan dengan memasukkan kombinasi aktual (estimasi parameter kedalam model persamaan residual). Nilai deviasi yang merupakan nilai absolut residual akan

menunjukkan ketidaksesuaian yaitu sejauhmana kombinasi aktual perusahaan menyimpang dari jalur terbaik (persamaan 3).

### Model Persamaan Nilai Residual

$$[\varepsilon] = a + b_1Y \dots\dots\dots(3)$$

Dimana :

$[\varepsilon]$  = Nilai deviasi / nilai absolut residual

Y = Kinerja manajer

a = Konstanta (*intercept*)

$b_1$  = Koefisien korelasi

Nilai korelasi negatif dan signifikan menunjukkan dukungan terhadap hipotesis. Sifat dasar hubungan antara kurangnya kesesuaian / residual dengan kinerja manajerial secara teori menunjukkan bahwa kinerja manajerial secara negatif bergantung terhadap kurangnya kesesuaian (*fit*) dan secara positif berhubungan dengan karakteristik sasaran penganggaran (Keth Ducan *et.al*, 1989)

## **BAB IV**

### **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur enam variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, ketidakpastian tugas, dan kinerja manajerial. Pembahasan akan dibagi dalam lima sub bab, yaitu, deskripsi responden, statistik deskriptif mengenai variabel penelitian, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis dan pembahasan.

#### **4.1. Statistik Deskriptif**

Setelah melakukan *pilot study* (lampiran B) untuk menghasilkan item pertanyaan yang valid maka kuesioner yang berisi 27 item pertanyaan valid tersebut didistribusikan sebanyak 264 kuesioner kepada 88 perusahaan manufaktur di Kota Makassar mulai 27 Nopember 2002 dengan batas pengembalian 29 Desember 2002, sebanyak 81 orang manajer dan kepala bagian setingkat manajer mengembalikan jawabannya. Namun 5 buah jawaban diantaranya tidak dapat diikutsertakan karena pengisiannya tidak lengkap, sehingga kuesioner yang layak dianalisa sebanyak 76 kuesioner.

Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 1

**TABEL 1**  
**RINCIAN PENERIMAAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER**

Kuesioner yang diantar langsung	264
Kuesioner yang tidak kembali	<u>183-</u>
Kuesioner yang kembali	81
Kuesioner yang digugurkan (tidak lengkap)	<u>5-</u>
Kuesioner yang digunakan	76
Tingkat pengembalian ( <i>response rate</i> )	$81 / 264 \times 100\% = 30,6 \%$
Tingkat pengembalian yang digunakan ( <i>usable response rate</i> )	$76 / 264 \times 100\% = 28,9 \%$

Sumber: Data Primer yang diolah 2003

Sedangkan profil 76 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 2.

**TABEL 2**  
**PROFIL RESPONDEN (N=76)**

	Jumlah	Persentase
Manajer atau Kepala Bagian setingkat Manajer		
<input type="checkbox"/> Produksi/Operasi	20	26,3
<input type="checkbox"/> Penjualan/Pemasaran	11	14,5
<input type="checkbox"/> Administrasi/Personalia	16	21,0
<input type="checkbox"/> Keuangan/Akuntansi	17	22,4
<input type="checkbox"/> Lainnya	12	15,8
Gender		
<input type="checkbox"/> Pria	54	71,0
<input type="checkbox"/> Wanita	22	29,0
Umur		
<input type="checkbox"/> 25 – 30	17	22,4
<input type="checkbox"/> 31 – 35	23	30,3
<input type="checkbox"/> > 36	36	47,3
Pendidikan		
<input type="checkbox"/> SLTA	11	14,5
<input type="checkbox"/> D3/Diploma	16	21,0
<input type="checkbox"/> S1/Sarjana	49	61,5
Lama Bekerja di perusahaan bersangkutan		
<input type="checkbox"/> 1 – 5	25	32,9
<input type="checkbox"/> 6 – 10	34	45,7
<input type="checkbox"/> > 10	17	22,4
Lama Jabatan di perusahaan bersangkutan		
<input type="checkbox"/> 1 – 5	49	64,5
<input type="checkbox"/> 6 – 10	19	25,0
<input type="checkbox"/> > 10	8	10,5
Jumlah Bawahan		
<input type="checkbox"/> 1 – 50	50	65,4
<input type="checkbox"/> 51 – 100	17	22,3
<input type="checkbox"/> > 100	9	12,3

Sumber : Data Primer yang diolah, 2003

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, ketidakpastian tugas, dan kinerja manajerial)

digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran, kisaran teoritis dan kisaran sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi

Berdasarkan tabel statistik deskriptif, untuk pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 25,23 dan standar deviasi 6,35. Ini berarti bahwa jawaban responden agak menyebar ke dalam tujuh kategori tetapi cenderung memiliki tingkat partisipasi yang relatif tinggi dalam penyusunan anggaran, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya.

**TABEL 3**  
**STATISTIK DESKRIPTIF**

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi	5 – 35	11 – 33	25,23	6,35
Kejelasan	3 – 21	6 – 20	14,22	3,68
Kesulitan	4 – 28	10 – 26	19,00	4,08
Umpan	3 – 21	6 – 19	13,25	4,71
Tugas	4 – 24	8 – 27	20,69	3,98
Kinerja	8 – 56	21 – 51	40,86	6,10

Sumber : data primer diolah, 2003

Pada variabel kejelasan sasaran anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 14,22 dan standar deviasi 3,68. Angka tersebut menunjukkan bahwa jawaban responden menyebar dalam tujuh kategori tetapi cenderung memiliki kejelasan sasaran anggaran yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran

sesungguhnya. Untuk variabel kesulitan sasaran anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 19,00 dan standar deviasi 4,08. Ini berarti bahwa jawaban responden menyebar dalam tujuh kategori tetapi cenderung memiliki kesulitan sasaran anggaran yang relatif tinggi, ini ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Begitu pula untuk variabel umpan balik anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 13,25 dan standar deviasi 4,71. Angka ini menunjukkan bahwa jawaban responden menyebar dalam tujuh kategori tetapi cenderung memiliki umpan balik anggaran yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya.

Pada variabel ketidakpastian tugas kisaran jawaban responden antara 8 – 27 dengan nilai rata-rata 20,69 dan standar deviasi 3,98. Hal ini mengindikasikan bahwa jawaban responden cenderung menyebar dalam tujuh kategori dan tingkat ketidakpastian tugas yang dirasakan cenderung rendah, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Demikian pula pada variabel kinerja manajerial, kisaran jawaban responden antara 21 – 51 dengan nilai rata-rata 40,86 dan standar deviasi 6,10. Hal ini berarti bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai kinerja pada tingkat ekstrim (rendah atau tinggi).

#### **4.2. Uji Kualitas Data**

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair et al. 1998; Huck dan Cormier

1996 dalam Bambang dan Indriantoro 1998). Tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*, (2) uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total, dan (3) uji validitas konstruk dengan analisis faktor terhadap skor setiap butir dengan *Varimax Rotation* (lihat juga Ghozali 2001, bab 8).

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas dengan menguji panel yang disajikan dalam tabel 4 menunjukkan tingkat kekonsistenan dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* untuk semua variabel berada pada tingkat yang dapat diterima di atas 0,60 (Nunnally, 1969 dalam Ghozali 2001). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan melakukan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0,01. Selanjutnya pada pengujian validitas dengan analisis faktor yang dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan akan terklarifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan atau untuk menegaskan pengelompokan teoritisnya (*construct validity*) (Kerlinger, 1964; Chenhall dan Morris, 1986 dalam Chia 1995). Uji analisis faktor ini dilakukan terhadap nilai setiap variabel dengan *Varimax Rotation*. Nilai *Kaiser's MSA* pada semua variabel berada pada tingkat yang dapat diterima, yaitu di atas 0,50 (Kaiser dan Rice 1974 dalam

Chia 1995). Sedangkan *faktor loading* masing-masing variabel juga cukup memadai dengan batas penerimaan 0,40 (Hair et al 1998 dalam Ryadi 2000).

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas dirangkum dalam tabel 4 sebagai berikut:

**TABEL 4**  
**HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS**

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Pearson Correlation</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Faktor Loading</i>
Partisipasi	0,90	0,70 – 0,92**	0,87	0,64 – 0,93
Kejelasan	0,83	0,80 – 0,91**	0,64	0,75 – 0,93
Kesulitan	0,74	0,67 – 0,86**	0,67	0,60 – 0,86
Umpan	0,83	0,85 – 0,89**	0,70	0,83 – 0,89
Tugas	0,75	0,67 – 0,84**	0,72	0,53 – 0,77
Kinerja	0,76	0,50 – 0,73**	0,76	0,51 – 0,79
Pool	0,87	-	-	-

\*\* Signifikan pada level 0,01

Sumber : Hasil Estimasi reabilitas dan Validitas lihat lampiran C.

#### 4.3. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi yang akan digunakan dapat digunakan sebagai alat prediksi yang baik. Uji asumsi klasik yang akan dilakukan adalah uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas.

#### 4.3.1. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel bebas (Ghozali 2001). Deteksi terhadap ada tidaknya multikolinieritas yaitu dengan menganalisis matriks korelasi variabel-variabel bebas, dapat juga dilihat pada nilai *tolerance* serta nilai *variance inflation faktor* (VIF). Berikut adalah hasil output SPSS yang memperlihatkan matriks korelasi dan *collinearity statistics* variabel independen (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, dan ketidakpastian tugas).

Berdasarkan matriks korelasi antar variabel-variabel bebas menunjukkan koefisien antara variabel relatif rendah, korelasi tertinggi hanya terjadi pada variabel kejelasan sasaran anggaran dengan kesulitan sasaran anggaran dengan koefisien sebesar 0,225 atau sekitar 22,5 % tetapi masih dalam batas toleransi. Indikasi adanya multikolinieritas jika terjadi korelasi antar variabel bebas yang cukup tinggi, umumnya di atas 0,90 (Ghozali 2001). Berdasarkan analisis ini berarti model tersebut bebas dari problem multikolinieritas. (lihat lampiran D)

Hasil perhitungan nilai toleransinya juga menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 10% yang berarti tidak ada korelasi antara variabel bebas yang nilainya lebih dari 95%. Nilai *Variance Inflation Faktor* (VIF) mempunyai persamaan :  $VIF = 1 / Tolerance$  (Gujarati, 1995)

Pada umumnya , jika VIF lebih besar dari 10, maka variabel tersebut mempunyai persoalan multikolinieritas dengan variabel bebas lainnya (Gujarati

1995). Jika dilihat pada output *coeficient* hasil perhitungan nilai VIF menunjukkan semua variabel bebas mempunyai nilai VIF yang kurang dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada persoalan multikolinieritas (korelasi yang besar di antara variabel bebas) yang serius dalam model regresi.

#### 4.3.2. Uji Heteroskedastisitas

Salah satu asumsi penting dari model regresi linear klasik adalah bahwa *variance* dari residual yang muncul dalam fungsi regresi adalah homoskedastik; yaitu terjadi kesamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Gujarati 1995). Untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas dilakukan uji Gletser dengan melihat tingkat signifikansi dari hasil regresi nilai absolut residual sebagai variabel terikat dengan variabel karakteristik sasaran penganggaran. Deteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas dapat juga dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu (bergelombang, melebar kemudian menyempit) pada grafik plot (scatterplot) antara nilai prediksi variabel terkait (ZPRED) dengan residualnya (SRESID). Berikut ini disajikan grafik *scatterplot* masing masing persamaan regresi.

Hasil regresi menunjukkan bahwa tidak ada satupun variabel bebas yang signifikan secara statistik mempengaruhi variabel terikat nilai absolut *residual*,  $p > 0,05$ . Sedangkan hasil grafik scatterplot di lampiran memperlihatkan titik-titik yang menyebar secara acak serta tersebar di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y, serta tidak mempunyai pola yang jelas. Untuk itu dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisiti pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai sebagai alat prediksi

**TABEL 5**  
**UJI HETEROSKEDASTISITAS - GLEJSER**

Variabel	Koefisien	Standar Error	T-Ratio	t-value
Konstanta	10.553	3.060	3.449	0.001
Partisipasi	-0.024	0.066	-0.744	0.459
Kejelasan	-0.275	0.147	-1.870	0.066
Umpan	-0.024	0.086	0.548	0.585
Kesulitan	-0.106	0.123	-0.857	0.397

Sumber : Output Hasil Estimasi (Lampiran D).

#### 4.3.3. Uji Autokorelasi

Pada tabel 6 dijelaskan bahwa data penelitian ini bebas dari autokorelasi terbukti dengan nilai Durbin Watson tidak berada diantara batas  $d_l - d_u$  pada tingkat signifikan 5 %, jumlah sampel 75 – 80, dan jumlah variabel bebas adalah 5 (Gujarati, 1995). Diketahui dari Durbin Watson bahwa nilai batas = 1,59 – 1,59 dan  $d_u = 1,76 - 1,76$ .

**TABEL 6**  
**UJI AUTOKORELASI**

MODEL PENGUJIAN	NILAI DW
<b>KM</b> = a + b1 Partisipasi Anggaran + b2 Kejelasan sasaran Anggaran + b3 Kesulitan Sasaran Anggaran + b4 Umpan Balik Anggaran + b5 Ketidakpastian Tugas	1,777

Sumber : Output Hasil Estimasi ( lampiran D)

## 4.5. Hasil Uji Hipotesis dan Pembahasan

### 4.5.1. Hasil Uji Hipotesis 1 sampai Hipotesis 4

Seperti yang telah dikemukakan pada bagian 3 bahwa untuk menguji hipotesis 1 sampai 4 digunakan analisa regresi. Dari output regresi scenario satu, diperoleh hasil bahwa hanya variabel partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran yang signifikan mempengaruhi kinerja manajerial dengan koefisien regresi masing – masing partisipasi anggaran sebesar 0,302 dan nilai  $t = 3,128$  dengan probabilitas signifikan pada  $p = 0,003$ , dan kejelasan sasaran anggaran dengan koefisien sebesar 0,589 dan  $t = 3,465$  dengan probabilitas signifikan pada  $p = 0,001$ . sedangkan dua variabel lainnya tidak signifikan yaitu kesulitan sasaran anggaran dengan koefisien sebesar 0,210 dan  $t = 1,393$  dengan probabilitas signifikan  $p = 0,168$  dan umpan balik anggaran dengan koefisien sebesar  $-0.023$  dan nilai  $t = -0.253$  dengan probabilitas signifikan  $p = 0.801$ . Koefisien determinan ( $R^2$ ) dari hasil estimasi regresi sebesar 0,344 yang berarti bahwa variabel independen (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran dan kesulitan anggaran) mampu menjelaskan variasi dari variabel dependen sebesar 34,4%. Nilai koefisien determinan ini nampaknya kecil, tetapi karena penelitian ini memakai data primer yang cukup bervariasi karakteristik respondennya yaitu para manajer di perusahaan pemanufakturan di Makassar sehingga angka  $R^2$  yang relatif kecil tersebut secara logis masih bisa diterima. Sedangkan F-hitung sebesar 9,288 dan signifikan pada  $p = 0,00$ .(mendekati nol)

Dengan demikian, hasil analisis regresi (tabel 6) dapat mendukung hipotesis 1 yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran memberikan pengaruh positif pada kinerja manajerial signifikan pada  $p = 0,003$ . Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah positif, artinya kalau partisipasi dalam penyusunan anggaran meningkat maka kinerja manajerial meningkat. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986) dan Milani (1975), tetapi tidak dapat mendukung hasil penelitian Kenis (1979).

Hipotesis 2 menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial. Hasil analisis memperlihatkan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan pada  $p = 0,001$  dengan kinerja manajerial. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi kejelasan sasaran anggaran semakin tinggi kinerja manajerial. Dengan demikian maka penelitian ini berhasil mendukung hipotesis 2. Hasil penelitian ini tidak dapat mendukung hasil penelitian Kenis (1979), Pasoloran (2002), Eni Wirayuni (2002).

Pengujian terhadap hubungan antara kesulitan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial sebagaimana yang dirumuskan dalam hipotesis 3 bahwa kesulitan sasaran anggaran memberikan pengaruh negatif terhadap kinerja manajerial, hasil analisis regresi dari scenario 1, memperlihatkan variabel kesulitan sasaran anggaran mempunyai koefisien regresi sebesar 0,210 dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ) karena nilai probabilitas signifikan sebesar 0,801.

**TABEL 7**  
**RINGKASAN HASIL ESTIMASI REGRESI SCENARIO # (1)**  
**KARAKTERISTIK SASARAN PENGANGGARAN DENGAN**  
**KINERJA MANAJERIAL**

Variabel	Koefisien	Standar Error	T-Value	Pro -Sig	Keputusan	VIF
Konstanta	21.306	3.751	5.680	0.000	-	-
Partisipasi	0.302	0.097	3.128	0.003	Diterima	1.094
Kejelasan	0.589	0.170	3.465	0.001	Diterima	1.137
Umpan	-0.231	0.126	-0.253	0.801	Ditolak	1.023.
Kesulitan	0.210	0.151	1.393	0.168	Ditolak	1.101

$$R^2 = 0,344; n = 76 ; F = 9,288; p > 0,000$$

Sumber : Output Hasil Estimasi (Lampiran F)

Menurut teori, kesulitan sasaran anggaran memberikan pengaruh negatif terhadap kinerja manajerial namun sebaliknya hasil yang ditemukan positif dan tidak signifikan yang berarti bahwa teori yang telah disusun tidak terbukti dalam penelitian ini mungkin disebabkan karena manajer merasa anggaran yang ditetapkan mempunyai tingkat kesulitan yang tinggi dan tidak muda dicapai maka hal tersebut akan menurunkan kinerja manajer karena manajer merasa gagal dan frustasi sebelum mencapainya. Dengan demikian hasil ini gagal untuk mendukung hipotesis alternatif 3 untuk pengaruh kesulitan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial. dan mungkin disebabkan keterbatasan dari mail survey yaitu tanggapan responden kemungkinan tidak sesuai dengan konteks/maksud pertanyaan kuesioner yang

diajukan. Hasil penelitian ini mendukung temuan (Kenis 1979), Pasoloran (2002) yang menemukan bahwa hubungan antara kesulitan sasaran dan kinerja manajerial adalah lemah dan tidak signifikan, tetapi menolak hasil penelitian Eni Wirayuni (2002) yang menemukan bahwa hubungan antara kesulitan sasaran dan kinerja manajerial adalah signifikan. Hal ini mungkin disebabkan karena para manajer merasa bahwa pencapaian sasaran anggaran merupakan suatu tanggung jawab yang harus dicapai sehingga persepsi terhadap tingkat kesulitan sasaran anggaran tidak mempengaruhi kinerja.

Pengujian terhadap hubungan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial sebagaimana yang dirumuskan dalam hipotesis 4 yaitu; umpan balik anggaran memberikan pengaruh positif terhadap kinerja manajerial, hasil pengujian menunjukkan bahwa umpan balik anggaran mempunyai koefisien regresi sebesar -0,231 dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ) karena nilai probabilitas signifikan sebesar 0,168. Hasil ini menunjukkan bahwa umpan balik anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian hasil penelitian ini menolak hipotesis alternatif 4 yang menyatakan bahwa semakin tinggi umpan balik anggaran semakin tinggi kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung temuan (Kenis, 1979), Pasoloran (2002), Eni Wirayuni (2002) yang menemukan bahwa hubungan antara umpan balik dan kinerja manajerial adalah lemah dan tidak signifikan, tetapi tidak konsisten dengan penelitian Steers (1975), dan Kim dan Hammer (1976). Hal ini mungkin disebabkan karena pemahaman terhadap umpan balik hanya bersifat parsial artinya bahwa umpan balik itu adalah merupakan tugas yang terpisah dari

sasaran anggaran yang lain tetapi merupakan tindak lanjut dari proses akhir dari anggaran tersebut. Seperti yang dikemukakan oleh Locke (1968) dalam Miner (1980), jika pemahaman terhadap umpan balik hanya bersifat parsial, maka hal ini tidak cukup untuk mengevaluasi suatu kinerja.

**TABEL 8**  
**RINGKASAN HASIL ESTIMASI REGRESI SCENARIO #(2)**  
**PARTISIPASI ANGGARAN DAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN**  
**DENGANKINERJA MANAJERIAL**

Variabel	Koefisien	Standar Error	T-Value	Pro -Sig	Keputusan
Konstanta	23.758	2.949	8.056	0.000	-
Partisipasi	0.319	0.096	3.336	0.001	Diterima
Kejelasan	0.639	0.165	3.854	0.000	Diterima

Sumber : Output Hasil Estimasi (Lampiran F)

Untuk membuktikan bahwa hanya partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran yang berpengaruh terhadap kinerja manajerial maka dilakukan pengujian dengan tidak menggunakan variabel kesulitan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran. Dari output regresi scenario dua, diperoleh hasil bahwa variabel partisipasi anggaran koefisien regresinya sebesar 0,319 dan nilai  $t = 3,336$  dengan probabilitas signifikan pada  $p = 0,001$ , dan kejelasan sasaran anggaran dengan koefisien sebesar 0,636 dan  $t = 3,854$  dengan probabilitas signifikan pada  $p = 0,000$ .

Ketidaksesuaian hasil penelitian ini dengan hasil penelitian-penelitian sebelumnya mungkin disebabkan adanya variabel lain yang harus dipertimbangkan

dalam hubungan antara karakteristik sasaran anggaran dan kinerja manajerial. Sesuai dengan kesimpulan yang dikemukakan oleh Kenis (1979), bahwa pengaruh variabel-variabel *moderating* perlu dikaji pada hubungan karakteristik sasaran anggaran dengan kinerja manajerial.

#### **4.5.2. Hasil Uji Hipotesis 5; Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan ketidakpastian Tugas yang dirasakan**

Pengujian pengaruh ketidakpastian tugas yang dirasakan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dinyatakan dalam hipotesis 5 yang menyatakan bahwa:

Kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian tugas akan berkorelasi dengan kinerja manajerial. Pengujian terhadap hipotesis 5 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut:

Untuk membuktikan hipotesis 5 telah dipakai pembuktian moderating variabel dengan pendekatan residual (Bambang Riyanto, 2001) dengan dua tahap sebagai berikut :

##### **Tahap I : Analisis Regresi**

Menentukan garis kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan tingkat ketidakpastian tugas yang dirasakan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2) sebagaimana yang terdapat pada bagian (3).

Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar 0,264 dan signifikan ( $p = 0,00$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa ada hubungan yang signifikan antara ketidakpastian tugas dan partisipasi penyusunan anggaran. Hasil yang signifikan dan dalam arah yang diperkirakan, sesuai dengan ekspektasi dalam teori kontinjensi bahwa kesulitan yang diakibatkan oleh adanya ketidakpastian tugas yang dihadapi manajer memungkinkan sangat diperlukannya partisipasi, untuk memprediksi kejadian di masa yang akan datang.

**TABEL 9**  
**KESESUAIAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN-  
KETIDAKPASTIAN TUGAS**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	B <sub>0</sub>	14,025	1,719	8,159	0,000
Partisipasi	B <sub>1</sub>	0,264	0,066	4,001	0,000

$R^2 = 0,178$ ;  $n = 76$ ;  $F = 16,005$ ;  $p > 0,000$

Sumber : Output Hasil Estimasi (lampiran F)

### Tahap II : Analisis Korelasi

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

Nilai koefisien korelasi  $Dev_1$  (nilai absolut residual variabel kontinjensi ketidakpastian tugas yang dirasakan-partisipasi penyusunan anggaran) terhadap

kinerja manajerial sebesar  $-0,470$  dengan signifikansi  $p = 0,000$ , tanda negatif dan signifikan adalah mendukung hipotesis 5 (Tabel 8).

**TABEL 10**  
**KORELASI *LACK OF FIT* PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN-  
KETIDAKPASTIAN TUGAS DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

RESIDUAL	KINERJA	SIGNIFIKANSI
DEV 1	$-0,470$	0,000

Sumber : Output Hasi Estimasi (lampiran F)

Hasil negatif dan signifikan pada analisis korelasi mengindikasikan bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) berkaitan dengan kinerja manajerial yang buruk, maka ada kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian tugas berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Tetapi secara keseluruhan hasil pengujian ini menunjukkan hasil yang signifikan dan dalam arah yang diperkirakan. Dengan kata lain ada kesesuaian yang terbaik dari partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian tugas.

#### **4.5.3. Uji Hipotesis 6 ; Kesesuaian Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Ketidakpastian Tugas.**

Penelitian ini juga menguji pengaruh ketidakpastian tugas yang dirasakan terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis 6 yang menyatakan bahwa :

Kesesuaian antara kejelasan sasaran anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian tugas akan berkorelasi dengan kinerja manajerial

Pengujian hipotesis 6 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan langka-langka sebagai berikut:

### Tahap I : Analisis Regresi

Pertama menentukan garis kesesuaian antara kejelasan sasaran anggaran dengan tingkat ketidakpastian tugas yang dirasakan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2) sebagaimana yang terdapat pada bagian (3).

**TABEL 11**  
**KESESUAIAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN-  
KETIDAKPASTIAN TUGAS**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	B <sub>0</sub>	13,732	1,647	8,340	0,000
Kejelasan	B <sub>1</sub>	0,490	0,112	4,368	0,000

$$R^2 = 0,205; n = 76; F = 19,081; p > 0,000$$

Sumber : Otput Hasil Estimasi (lampiran F)

Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar 0,490 dan signifikan ( $p = 0,000$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa ada hubungan yang signifikan antara ketidakpastian tugas dan kejelasan sasaran anggaran. Hasil yang signifikan dan ada dalam arah yang diperkirakan mengindikasikan bahwa penelitian ini dapat menentukan kesesuaian terbaik dari kejelasan sasaran anggaran dan ketidakpastian tugas yang dirasakan.

## Tahap II : Analisis Korelasi

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

Berdasarkan output hasil pengujian hipotesis 6, diperoleh nilai koefisien korelasi  $Dev_2$  (nilai bsolut residual variabel kontinjensi ketidakpastian tugas yang dirasakan-kejelasan sasaran anggaran) terhadap kinerja manajerial sebesar -0,417 dengan signifikansi  $p = 0,000$ , tanda negatif dan signifikan mendukung hipotesis 6.

**TABEL 12**  
**KORELASI *LACK OF FIT* KEJELASAN SASARAN ANGGARAN-  
KETIDAKPASTIAN TUGAS DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

RESIDUAL	KINERJA	SIGNIFIKANSI
DEV 2	-0,417	0,000

Sumber : Output Hasil Estimasi (lampiran F)

Hasil negatif dan signifikan pada analisis korelasi mengindikasikan bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) berkaitan dengan kinerja manajerial yang buruk, maka dengan demikian kesesuaian antara kejelasan sasaran anggaran dan ketidakpastian tugas berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Seperti halnya pengujian hipotesis 5, pengujian pada hipotesis 6 pada analisis regresi (pada tahap I) dan analisis korelasi (tahap II) juga menunjukkan hasil yang konsisten.

#### **4.5.4 Uji Hipotesis 7 ; Kesesuaian Kesulitan Sasaran Anggaran dengan Ketidakpastian tugas yang Dirasakan**

Pengujian juga dilakukan terhadap pengaruh ketidakpastian tugas yang dirasakan terhadap hubungan antara kesulitan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial sebagaimana yang dinyatakan rumusan hipotesis 7 yang menyatakan bahwa:

Kesesuaian antara kesulitan sasaran anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian tugas akan berkorelasi dengan kinerja manajerial

Pengujian hipotesis 7 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan langka-langka sebagai berikut:

##### **Tahap I : Analisis Regresi**

Pertama menentukan garis kesesuaian antara kesulitan sasaran anggaran dengan tingkat ketidakpastian tugas yang dirasakan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2) sebagaimana yang terdapat pada bagian (3).

Hasil regresi ditunjukkan pada tabel 10, menghasilkan koefisien regresi sebesar 0,248 dan signifikan ( $p = 0,026$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa ada hubungan yang signifikan antara ketidakpastian tugas dan kesulitan sasaran anggaran. Hasil yang signifikan dan dalam arah yang diperkirakan mengindikasikan bahwa penelitian ini dapat menentukan kesesuaian terbaik dari kejelasan sasaran anggaran dan ketidakpastian yang dirasakan.

**TABEL 13**  
**KESESUAIAN KESULITAN SASARAN ANGGARAN-  
 KETIDAKPASTIAN TUGAS**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	b <sub>0</sub>	15,978	2,129	7,504	0,000
Kesulitan	b <sub>1</sub>	0,248	0,110	2,267	0,026

$$R^2 = 0,065; n = 76; F = 5,137; p > 0,000$$

Sumber : Output Hasil Estimasi (Lampiran F)

#### **Tahap II : Analisis Korelasi**

Tahap kedua adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

**TABEL 14**  
**KORELASI *LACK OF FIT* KESULITAN SASARAN ANGGARAN -  
 KETIDAKPASTIAN TUGAS DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

RESIDUAL	KINERJA	SIGNIFIKANSI
DEV 4	-0,488	0,000

Sumber : Output Hasil Estimasi ( lampiran F )

Pengujian terhadap hipotesis 7 dilakukan dengan mengkorelasikan variabel kinerja manajerial dengan Dev<sub>4</sub>. Koefisien korelasi Dev<sub>4</sub> (nilai absolut residual variabel kontinjensi ketidakpastian tugas yang dirasakan-kesulitan sasaran anggaran) terhadap kinerja manajerial sebesar -0,488 dan signifikansi ( $p = 0,00$ ). Koefisien

korelasi negatif dan signifikan merupakan bukti bahwa mendukung hipotesis 7. Hal ini mengindikasikan bahwa ketidakpastian tugas berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara kesulitan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial.

#### **4.5.5. Uji Hipotesis 8; Kesesuaian Umpan Balik Anggaran dengan Ketidakpastian tugas yang Dirasakan**

Pengujian juga dilakukan terhadap pengaruh ketidakpastian tugas yang dirasakan terhadap hubungan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial sebagaimana yang dinyatakan rumusan hipotesis 8 yang menyatakan bahwa:

Kesesuaian antara umpan balik anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian tugas akan berkorelasi dengan kinerja manajerial. Pengujian terhadap hipotesis 8 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut:

##### **Tahap I : Analisis Regresi**

Pertama menentukan garis kesesuaian antara umpan balik anggaran dengan tingkat ketidakpastian tugas yang dirasakan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2).

Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar  $-0,035$  dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ) tetapi probabilitas signifikan pada  $p = 0,955$ . Hasil ini menunjukkan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara ketidakpastian tugas dan umpan balik anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa penelitian ini tidak dapat menentukan kesesuaian terbaik dari umpan balik anggaran dan ketidakpastian tugas yang dirasakan.

**TABEL 15**  
**KESESUAIAN UMPAN BALIK ANGGARAN-**  
**KETIDAKPASTIAN TUGAS**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	B <sub>0</sub>	20,771	1,379	15,061	0,000
Umpan Balik	b <sub>1</sub>	-0,035	0,098	-0,056	0,955

$R^2 = 0,000$ ;  $n = 76$  ;  $F = 0,003$ ;  $p > 0,005$

Sumber : output Hasil Estimasi (lampiran F)

#### **Tahap II : Analisis Korelasi**

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

Pengujian terhadap hipotesis 8 dilakukan dengan mengkorelasikan variabel kinerja manajerial dengan Dev<sub>3</sub>. Koefisien korelasi Dev<sub>3</sub> (nilai absolut residual variabel kontinjensi ketidakpastian tugas yang dirasakan-umpan balik anggaran) terhadap kinerja manajerial sebesar -0,592 dan signifikansi ( $p = 0,00$ ). Koefisien korelasi negatif dan signifikan merupakan bukti mendukung hipotesis 8. Hal ini mengindikasikan bahwa ketidakpastian tugas berpengaruh terhadap hubungan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial.

**TABEL 16**  
**KORELASI *LACK OF FIT* UMPAN BALIK ANGGARAN -  
 KETIDAKPASTIAN TUGAS DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

RESIDUAL	KINERJA	SIGNIFIKANSI
DEV 3	-0,592	0,000

Sumber : Output Hasil Estimasi (lampiran F)

Untuk menjelaskan ketidakpastian tugas sebagai moderating variabel dalam konteks secara keseluruhan diketahui hasil residual yang sudah diabsolutkan dari regresi *fool* variabel karakteristik sasaran penganggaran (Partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, dan kesulitan anggaran) akan dikorelasikan dengan kinerja manajerial. Apabila korelasinya minus (-) dan signifikan maka menandakan bahwa variabel ketidakpastian tugas adalah variabel *moderating*.

**TABEL 17**  
**KORELASI *LACK OF FIT* KARAKTERISTIK SASARAN  
 PENGANGGARAN -KETIDAKPASTIAN TUGAS DENGAN KINERJA  
 MANAJERIAL**

RESIDUAL	KINERJA	SIGNIFIKANSI
DEV	-0,405	0,000

Sumber : Output Hasil Estimasi (Lampira F)

Secara keseluruhan analisis korelasi antara nilai deviasi karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran dan kesulitan sasaran anggaran) dan ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* dengan kinerja manajerial menunjukkan korelasi -0,405 dan signifikansi ( $p = 0,00$ ). Koefisien korelasi negatif dan signifikan merupakan bukti bahwa dalam

konteks secara keseluruhan maka ketidakpastian tugas konsisten sebagai variabel *moderating* mendukung hipotesis 5 sampai hipotesis 8. Hal ini mengindikasikan bahwa ketidakpastian tugas berpengaruh terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial.

Secara keseluruhan hasil pengujian hipotesis 5 - 8 dengan menggunakan pendekatan residual menunjukkan bahwa analisis regresi yang dilakukan pada tahap I, menghasilkan koefisien regresi yang signifikan (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran) yang berada dalam arah yang diperkirakan sedangkan umpan balik anggaran tidak signifikan dan tidak dalam arah yang diperkirakan. Tetapi analisis korelasi yang dilakukan pada tahap II, semuanya mendukung hipotesis. Temuan penelitian ini mendukung Hirst (1987); bahwa terdapat suatu interaksi antara *goal setting* dan ketidakpastian tugas yang mempengaruhi kinerja. Secara khusus dimana ketidakpastian rendah, *goal setting* akan menaikkan kinerja dan sebaliknya apabila ketidakpastian tugas tinggi *goal setting* akan menyebabkan penurunan kinerja.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa penggunaan ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* antara hubungan antara karakteristik sasaran anggaran dengan kinerja manajerial adalah konsisten. Penelitian ini mendukung Hirst (1981), seseorang akan mengetahui dengan jelas prestasi yang dicapai apabila bekerja dalam kondisi stabil dan sebaliknya, seseorang tidak akan mengetahui dengan jelas prestasi yang dicapai apabila berada dalam kondisi yang tidak stabil. Dengan kata lain makin tidak pasti tugas seorang manajer, maka makin sulit menyusun target yang memuaskan yang dapat dijadikan dasar prestasi. Hasil penelitiannya juga

menunjukkan bahwa dalam situasi ketidakpastian tugas informasi akuntansi (karakteristik sasaran anggaran) merupakan ukuran yang relatif sesuai dalam hasil pekerjaan dan kecil kemungkinan terjadi perilaku negatif bawahan.

Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Brownell & Hirst (1986) menunjukkan bahwa manajer akan memiliki tingkat partisipasi yang tinggi terhadap penyusunan anggaran jika perusahaan memberikan tingkat ketidakpastian tugas yang rendah, atau dengan kata lain partisipasi hanya akan tinggi pada saat ketidakpastian tugas rendah. Ini dapat dibuktikan dalam pengujian hipotesis 5 dengan mendapatkan hasil yang jelas antara kesesuaian partisipasi dengan variabel kontijen ketidakpastian tugas yaitu probabilitas signifikan  $p = 0,000$  (mendekati 0). Kemudian Choo & Kim (1997) melihat hubungan perilaku manajer dengan gaya evaluasi / penilaian kinerja manajer oleh perusahaan. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa makin transparan gaya evaluasi / kinerja yang dilakukan oleh perusahaan (*manajemen*) maka makin kecil kecenderungan manajer dan karyawan untuk berperilaku negatif. Dalam penelitian ini sangat jelas bahwa dalam pengevaluasian seorang manajer harus transparan yaitu kesesuaian antara kejelasan sasaran anggaran ngan variabel kontijen ketidakpastian tugas probabilitas signifikan  $p = 0,000$ .

Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan Hariadi (1990), Eni Wirayuni (2002), yang memasukkan variabel ketidakpastian tugas dalam menilai perilaku manajer, yang menunjukkan bahwa interaksi antara penggunaan informasi akuntansi (karakteristik sasaran penganggaran) sebagai alat penilaian dan ketidakpastian tugas berpengaruh terhadap tingkat ketegangan bawahan tidak

signifikan, tetapi penelitiannya menemukan bahwa penggunaan informasi akuntansi (karakteristik sasaran penganggaran) dan ketidakpastian tugas dalam menilai perilaku manajer bawahan berpengaruh, ini jelas dalam pengujian hipotesis 5 - 8 yaitu penggunaan ketidakpastian tugas terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial semuanya minus (-) dan signifikan. Sesungguhnya dengan pengetahuan tugas yang tidak lengkap, *goal setting* mempunyai pengaruh negatif terhadap kinerja.

Hirst (1987), pengaruh *goal setting* yang kondisional pada pemahaman tugas secara keseluruhan, pada gilirannya tergantung pada ketidakpastian tugas yang akan memoderasi antara *goal setting* dengan kinerja. Secara khusus dimana ketidakpastian tugas tinggi dan *rewards* didasarkan pada kinerja anggaran, baik dorongan dan kesempatan yang ada untuk memfasilitasi informasi tentang kinerja yang aktual (Lowe dan Shaw, 1968; Hirst, 1981) dengan demikian penelitian ini memberikan bukti bahwa salah satu efek perilaku yang potensial dari *goal setting* dimana ketidakpastian tugas tinggi adalah mengurangi realibilitas ukuran kinerja manajerial.

Penelitian ini memberikan bukti bahwa desain sitem pengendalian anggaran harus melibatkan penetapan tujuan anggaran dimana tugas – tugas yang berbeda baik dalam fungsi (mis, produksi, penjualan, penelitian dan pengembangan) dan tingkat organisasi. Dengan demikian sitem pengendalian anggaran cenderung diterapkan diantara *setting – setting* yang melibatkan keragaman tertentu dalam ketidakpastian tugas.

Akhirnya terdapat kebutuhan untuk mengintegrasikan analisis saat ini dengan penelitian sebelumnya dari karakteristik, penggunaan dan dampak sistem pengendalian anggaran. Pada tingkat yang khusus, ini dapat diperoleh dengan menguji ketidakpastian tugas berinteraksi dengan karakteristik sasaran anggaran untuk mempengaruhi hasil kinerja seorang manajer.

## BAB V

### KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI

#### 5.1. Kesimpulan

Penelitian ini merupakan tidak lanjut dari penelitian sebelumnya khususnya yang berhubungan dengan pengujian terhadap dampak perilaku dan psikologi yang berhubungan dengan penentuan sasaran (*setting goal*). Hasil penelitian Kenis (1979), mengenai pengaruh karakteristik sasaran penganggaran (*budgetary goal characteristics*) pada kinerja dan sikap manajerial menunjukkan hasil yang tidak konsisten dengan penelitian-penelitian sebelumnya. Ketidakjelasan hubungan tersebut memungkinkan dilakukan pendekatan kontinjensi (Govindarajan 1986). Melalui pendekatan kontinjensi dapat diketahui faktor-faktor kondisional yang berperan memperkuat atau memperlemah (memoderasi) hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial. Namun dari sejumlah literature yang ada, bukti tentang faktor-faktor kondisional yang mempengaruhi efektivitas penyusunan anggaran, sifat dan pengaruh kondisional (kontekstual) ini masih belum jelas. Hirst (1987) menyatakan bahwa ada dua alasan pentingnya pengujian variabel moderating. Pertama, variabel moderating mungkin dapat menggambarkan situasi dimana *goal setting* tidak mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja. Kedua, pemahaman atas variabel moderating dapat mempunyai implikasi praktis.

Penelitian ini menguji kembali pengaruh karakteristik sasaran penganggaran yaitu, partisipasi penyusunan anggan, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran

anggaran, umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial, dan sesuai dengan rekomendasi Kenis (1979) penelitian ini menggunakan ketidakpastian tugas sebagai variabel moderating untuk mengkaji lebih jauh hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial.

Penelitian dilakukan dengan menganalisis 76 kuesioner yang kembali ke peneliti, yang berisi pendapat atau persepsi manajer departemen atau kepala bagian setingkat manajer dari berbagai fungsi pada perusahaan yang ada di Kota Madya Makassar. Data dianalisis dengan teknik statistik deskriptif, uji kualitas data dengan melakukan uji konsistensi internal, uji homogenitas data, dan uji validitas konstruk. Untuk menguji hipotesis 1 sampai 4 digunakan model regresi, sedangkan untuk menguji hipotesis 5 sampai 8 digunakan pendekatan residual (*rsidual approach*).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variasi dalam gaya penganggaran (*budgetary style*) dari manajemen seperti yang ditunjukkan dalam karakteristik sasaran penganggaran dapat memiliki pengaruh yang signifikan pada kinerja manajerial. Pengujian secara langsung terhadap karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan ada dua variabel karakteristik sasaran penganggaran yang signifikan yaitu partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ada pengaruh signifikan partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial.

Sedangkan pengujian terhadap pengaruh kesesuaian karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian tugas pada kinerja manajerial menunjukkan hasil

yang signifikan. Penelitian ini berhasil menentukan kombinasi yang terbaik dalam kesesuaian antara karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian tugas.

Secara keseluruhan, temuan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa manajemen tingkat atas mampu meningkatkan kinerja dari manajer tingkat bawah dengan penekanan pada partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran..

## **5.2. Keterbatasan**

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan-keterbatasan yang mungkin dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian yang perlu dipertimbangkan. (1) cakupan penelitian ini dibatasi oleh ukuran sampel, hanya perusahaan manufaktur dalam Makassar sebagai rerangka sampling akan mempengaruhi hasil penelitian, dan bahkan mungkin kurang dapat digeneralisasi. Penelitian yang sama dengan menggunakan populasi yang lebih besar atau dengan menggunakan perusahaan jasa atau organisasi publik mungkin akan menunjukkan hasil yang berbeda. (2) Pemilihan variabel kontekstual berupa ketidakpastian tugas yang dirasakan pada perusahaan-perusahaan salah satu Kota mungkin mempunyai karakteristik yang unik dan berbeda dengan perusahaan-perusahaan yang berada di kota lain. (3) Adanya perbedaan kisaran jumlah bawahan yang menjadi tanggung jawab manajer relatif besar 2 - 550 yang menunjukkan variasi posisi manajer yang menjadi respon penelitian ini. Variasi tersebut kemungkinan menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks isi kuesioner. Perbedaan jumlah bawahan dapat juga menunjukkan adanya perbedaan *size* perusahaan, sehingga menimbulkan *size effect*.

Responden penelitian ini merupakan manajer atau kepala bagian setingkat manajer dari berbagai fungsi dalam perusahaan, heterogenitas fungsional responden bekerja, kemungkinan juga dapat menyebabkan hasil yang berbeda, dibandingkan jika responden berasal dari fungsi yang relatif homogen.

Keterbatasan (4) pengukuran sikap skala *likert* yang disampaikan secara tertulis melalui kuesioner mungkin juga menghasilkan *respon bias* dan mempengaruhi validitas internal. Bias lainnya (*leniency bias*) mungkin berasal dari adanya pengukuran kinerja *self-rating*; pengukuran berdasarkan pada laporan atau evaluasi kinerja formal oleh atasan mungkin memiliki hasil yang berbeda. Serta penggunaan instrumen ketidakpastian tugas yang dirasakan (*perceived task uncertainty*) yang lebih bersifat subjektif. Hasil penelitian mungkin akan berbeda jika digunakan ukuran-ukuran objektif untuk menggambarkan ketidakpastian tugas yang dihadapi. Dan keterbatasan lainya yaitu penggunaan mail survey yang dapat menyebabkan tanggapan responden kemungkinan tidak sesuai dengan konteks / maksud pertanyaan kuesioner yang diajukan.

### **5.3. Implikasi**

Diterimanya beberapa hipotesis dalam penelitian ini menunjukkan bahwa berbagai karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran) perlu dipertimbangkan dalam menyusun sasaran anggaran karena sasaran anggaran dapat digunakan sebagai cara untuk mempengaruhi kinerja.

Penggunaan variabel ketidakpastian tugas yang dirasakan sebagai variabel *moderating* dalam penelitian ini dapat memberikan implikasi paraktis bagi penyusunan sasaran anggaran (*budget goal setting*). Pemahaman atas variabel kontekstual seperti ketidakpastian tugas dapat digunakan oleh para desainer program penyusunan sasaran untuk mengantisipasi pengaruh atas program mereka, dan mengantisipasi situasi yang sesuai dan diharapkan mempunyai dampak positif terhadap kinerja.

Metode residual seperti yang digunakan dalam penelitian ini mempunyai potensi dalam membentuk model *fit* di dalam penelitian teori kontinjensi akuntansi manajemen di masa yang akan datang. Metode ini dapat mewakili suatu perkembangan dan metode pengujian yang memungkinkan regresi konseptual di luar konseptualisasi yang tertuang dalam penelitian-penelitian berbasis akuntansi yang bergantung pada pendekatan seleksi terhadap model *fit* (Duncan dan Mores, 1989). Sehingga metode ini memungkinkan pengadopsian pendekatan interaksi dan memudahkan pengujian model yang rumit yang konsisten dengan konsep sistem *fit*.

Rekomendasi bagi penelitian mendatang mungkin dapat diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada industri lain. Penggunaan variabel-variabel *outcomes* seperti kepuasan kerja, keterlibatan, tekanan kerja serta sikap terhadap anggaran dari Kenis (1979) selain kinerja manajerial mungkin dapat memberikan penjelasan yang lebih konperhensif untuk menjelaskan pengaruh dari karakteristik sasaran penganggaran. Penggunaan variabel-variabel manajerial, organisasi, dan tugas lainnya sebagai variabel kontrol terhadap karakteristik sasaran anggaran, juga penggunaan variabel-variabel moderating seperti personalitas, penerimaan tujuan (*goal acceptance*), motivasi, variabel organisasional, seperti yang disarankan oleh

Kenis (1979) dapat ditambahkan dan cukup relevan untuk penelitian serupa. Tindaklanjut penelitian ini sangat diharapkan untuk meningkatkan kemampuan dan pengertian terhadap kegunaan sistem penganggaran, khususnya dalam melakukan penyusunan sasaran anggaran sehingga dapat meningkatkan kegunaan sasaran penganggaran dalam melaksanakan fungsi manajemen.

Penelitian akan datang yang menggunakan pendekatan residual perlu mengkaji lebih dalam aspek-aspek yang berkaitan dengan penerapan pendekatan ini dalam mendesain penelitian yang berhubungan dengan teori kontinjensi. Seperti yang dikemukakan oleh Duncan dan Moores (1989) bahwa desain penelitian yang menerapkan metode analisis residual perlu memperhatikan aspek-aspek seperti: mengembangkan suatu pemahaman kerangka teoritis yang mendalam dalam pembentukan model, tingkat reliabilitas ukuran-ukuran yang digunakan, memperhatikan sifat dasar hubungan antara variabel-variabel yang spesifik, dan mengantisipasi bias yang mungkin terjadi dalam penerapan pendekatan residual.

### DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N. dan V. Govindarajan. 1995. *Manajemen Control System*. Eight Edition. International Student Edition . Richard D. Irwin Inc. U.S.A.
- Anthony, R.N., David F. Hawkins, dan Kenneth A. Merchaent. 1999. *Accounting: Texts, Problems, and Cases*. Tenth Edition. International Edition. McGraw Hill.
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. Ithaca New York. The Controllershship Foundation Inc. Cornell University.
- Bambang Supomo dan N. Indriantoro, 1998. "Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefitfan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Majerial: *Kelola*. No.18/VIII. pp. 61-84.
- Bambang Riyanto LS. 2001 "Alternative Approach to Examining a Contingency Model in Accounting Research : A Comparison ". *Journal Riset Akuntansi, Manajemen Ekonomi* Vol.1 No. 1 Februari 2001, STIE YO, Yogyakarta.
- Becker, Selwyn dan D. Green. 1962. "Budgeting and Employee Behavior". *Journal of Business*, pp. 392-402
- Brownell, P. 1982a. "Participation in the Budgeting Proccess: When It Works and When It Doesn't". *Journal of Accounting Literature*. Vol. 1. pp. 124-153
- Brownell, P., dan Hirst, M. 1986. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Partisipation, and Task Uncertainty". *Journal of Accounting Research*. Vol. 24. pp. 241-249
- Brownell, P. dan M. McInnes. 1986. "Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol.LVII No.4. October. pp. 766-777.
- Caplan, Edwin. H. 1971. *"Management Accounting and Behavioral Science"*, Reading, Mass.:Addison-Wesley
- Chia. Y.M. 1995."Decentralization, Mangement Accounting System (MAS) Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study". *Journal of Business Finance & Accounting*. pp. 811-830

- Chow, C.W., Jean C.C., dan William S.W. 1988. "Participative Budgeting Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance". *The Accounting Review*. No.1. January. pp. 111-122.
- Dunbar, R. L. M., 1971. Budgeting for Control". *Administrative Science Quarterly*, pp. 88-96
- Dunk, Alan S., Arthur F. Lysons. 1995. "Budgetary Participation, Environmental Dimensionality and Departemental Performance: An Examination in Public Sector Organization".
- Eni Wirayuni, 2002. " Pengaruh moderasi ketidakpastian tugas Terhadap Informasi Akuntansi (Karakteristik Sasaran Penganggaran) dan Kinerja Manajerial" *Tesis Magister Akuntansi UNDIP Semarang*"tahun 2002 (tidak dipublikasikan)
- Fischer, J. G. 1998. "Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcome: Past Result and Future Direction". *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10. Pp. 47-64
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in Budgetary Process on Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives". *Decisions Sciences*. Fall. pp. 196-516.
- Gujarati, D. 1995. *Basic Econometrics*. 3<sup>rd</sup> ed. International Edition. McGraw-Hill.
- Hir, J.F., Anderson, R.E., Tatham. R.L., & Black, W. C. 1998. *Multivariate Analysis*. 5<sup>th</sup> ed . Prentice Hall International, Inc.
- Hansen, Don R dan M.M. Mowen. 2000. *Management Accounting*. 5<sup>th</sup> Edition. Shouth-Western College Publishing.
- Hanson, Ernest. I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. pp. 239-243.
- Hirst, Mark. K. 1983. "Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior: Some Extensions. *Journal of Accounting Research*. Vol. 21. No. 2. Pp. 596-605.
- Hirst, Mark K., 1987. "Effects of Setting Budget Goal and Task Uncertainty on Performance; A Theoretical Analysis. *Accounting Review*. Vol.LXII. No.4. pp. 707-721.

- Hirst, Mark. K., Steven M. Lowy. 1990. "The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance". *Accounting Organization and Society*. Vol. 15. No. 5. pp. 425-436.
- Hofstede, G.H., 1967. *The Game of Budgeting Control*. The Netherlands; Koninlijke Van Gorcum and Com.N.V.Asen.
- Hopwood, Anthony G. 1972. "An Empirical Study the Role of Accounting Data in Performance Evaluation". *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*. Suplemen to *Journal of Accounting Research*, pp. 156-182
- Imam Ghozali, 2002, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro ,Semarang
- Ivancevich, John. 1976. "Effect of Goal Setting on Performance and Job Satisfaction". *Journal of Applied Psychology*, pp. 608-612
- Kenis, I. 1979. "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance". *The Accounting Review*. Vol. LIV. No.4. October. pp. 707-721.
- Kim, J. S., dan W. C. Hamner. 1976. "Effect of Performance Feedback and Goal Setting on Productivity and Satisfaction in an Organizational Setting. *Journal of Applied Psychology*, pp. 45-57
- Kren, L. 1997. "The Role of Accounting Information in Organizational Control: The State of the Art". *Behavioral Accounting Research: Fondation and Frontiers. Chapter 1*. American Accounting Assosiation. pp. 1-48
- Kren, L. 1992. "Budgetary Partisipation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*. pp.511-526
- Latham, G. P., dan G. A. Yukl. 1975. "A Review of Research on the Aplication of Goal Setting in Organization". *Academy of management Journal*. pp. 824-845
- Locke, E. A. 1968. "Toward a Theory of Task Motivation and Incentive". *Organization Behavior and Human Performance*, pp. 157-189
- Margo Tando Binti, 2002. " Pengaruh Komitmen Organisasi dan Pelimpahan Wewenang Terhadap Hubungan Antara Anggaran Partisipatif dan Kinerja Manajerial" *Tesis Magister Akuntansi UNDIP Semarang*"tahun 2002 (tidak dipublikasikan)

- Merchant, Kenneth. A. 1984. "Influence on Departemental Budgeting: An Empirical Examination of A Contingency Model". *Accounting, Organization and Society*. Vol. 9. No. 4. pp. 291-307
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study". *The Accounting Review*. April. pp. 274-284.
- Murray, D. 1990. "The performance Effects on Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavioral Research in Accounting*. Vo.2. pp. 104-123.
- Outley, David. T. 1978. "Budget Use and Managerial Performance". *Journal of Accounting Research*. Vol. 16. No. 1. pp. 123-149
- Pasoloran, 2002. " Pengaruh *Perceived Environment Uncertainty (PEU)* Terhadap hubungan antara Karakteristik Sasaran Penganggaran dengan Kinerja Manajerial" *Tesis Magister Akuntansi UNDIP Semarang*" tahun 2002 (tidak dipublikasikan)
- Polimeni, R.S., F.J. Fabozzi, dan Artur H. Adelberg. 1986. *Akuntansi Biaya; Konsep dan Aplikasi untuk Pengambilan Keputusan Manajerial*. Jilid 2. Edisi Bahasa Indonesia. Penerbit Erlangga.
- Robbins, Stephen P. 1996. *Perilaku Organisasi: Konse, Kontroversi, Aplikasi*. Jilid 1. Edisi Bahasa Indonesia. Prenhallindo Jakarta.
- Salake, A. Pengaruh Penggunaan Informasi Akuntansi dan Ketidak pastian Tugas (Task Uncertainty) Terhadap Prilaku Manajer Pada Perusahaan Manufaktur di Jawa Timur, *Tesis S-2 UGM, Yogyakarta*, 1994 (tidak dipublikasikan).
- Schiff, M dan Arie Y. Lewin. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*. April. pp. 259-269.
- Schoonhoven, C. B. 1981. "Problem with Contingency Theory: Testing Assumption Hidden Within the Language of Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly*, pp. 349-337
- Schiff, M dan Arie Y. Lewin. 1974. "*Behavioral Aspects of Accounting*". Englewood Cliffs, N.N. : Prentice Hall . pp. 118.
- Shields, Michael D., F. Johnny Deng dan Yutaka Kato. 2000. "The Design and Effect of Control Systems: Test of Direct and Indirect Effects Models". *Accounting, Organizations and Society*. 25. pp. 185-202.

- Sukma Lesmana (2002) Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan dan Strategi Kompetitif terhadap Hubungan Sistem Control Akuntansi dengan Kinerja Perusahaan” *Tesis Magister Akuntansi UNDIP Semarang* tahun 2002 (tidak dipublikasikan).
- Steer, R. M. 1975. “Factor Affecting Job Attitudes in Goal-Setting Enviroment”. *Academy of Management Journal*. pp. 6-16.
- Waterhouse, J. H., P. Tiessen. 1978. “A Contigency Framework for Management Accounting Systems Research”. *Accounting, Organization, and Society*. No. 1. pp. 65-76