

## **PENGARUH VARIABEL *INTERVENING* KECUKUPAN ANGGARAN DAN KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENGANGGARAN DAN KINERJA MANAJER DI INDONESIA**

**R.A. Supriyono**

Universitas Gadjah Mada

### ***ABSTRACT***

*This study explores the linkages budget participation and managers performance in Indonesia. In the theoretical model budget participation affects totally to managers performance and this affects can directly or indirectly via two intervening variable: budget adequacy and organizational commitment. To test the relationship, a survey questionnaire was administered to managers of going public corporation in Bursa Efek Jakarta (BEJ). Results of path analysis support the hypothesized relationships.*

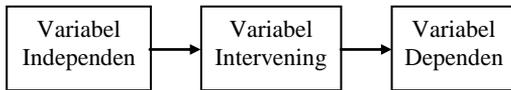
*Keywords: budget participation, manager performance, budget adequacy, organizational commitment*

### **PENDAHULUAN**

Para peneliti dalam bidang akuntansi telah lama berusaha untuk memahami hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajer. Banyak riset telah dilakukan terhadap hubungan tersebut. Para periset akuntansi di Amerika Serikat telah banyak melakukan riset untuk memahami hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer. Dalam riset-riset tersebut partisipasi penganggaran merupakan variabel independen dan kinerja manajer merupakan variabel dependen. Sekaran (2000) menyatakan bahwa variabel independen adalah satu variabel yang mempengaruhi variabel dependen secara negatif maupun positif. Variabel dependen adalah satu variabel yang dipengaruhi oleh variabel independen. Nouri (1992) menyatakan bahwa pada awal-awal riset antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer menunjukkan bukti yang tidak meyakinkan (*inconclusive*) dan seringkali bertentangan. Hasil riset tersebut ada yang menunjukkan asosiasi negatif secara signifikan (Campbell dan

Gingrich, 1986; Ivancevich, 1977), positif secara signifikan (Brownell dan McInes, 1986; Chenhall dan Brownell, 1988; Early, 1985; Milani, 1975; Steers, 1975), negatif tidak signifikan (Dosett, Latam, dan Mitchell, 1979; Mia, 1988), dan positif tidak signifikan (Latham dan marshall, 1982; Latham dan Yukl, 1976).

Govindarajan (1986) menyatakan bahwa untuk mengatasi ketidakkonsistenan hasil-hasil riset tersebut diperlukan pendekatan kontijensi (*contingency*). Pendekatan kontijensi memberikan gagasan bahwa hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer diduga dipengaruhi oleh berbagai faktor atau variabel yang bersifat kondisional. Salah satu variabel kondisional tersebut adalah variabel *intervening* (*mediating*). Variabel *intervening* adalah variabel yang disebabkan oleh variabel independen dan menyebabkan variabel dependen (Shields dan Shields, 1998). Sekaran (2000) menggambarkan hubungan antara variabel independen, variabel *intervening*, dan variabel dependen sebagaimana tampak pada Peraga 1.

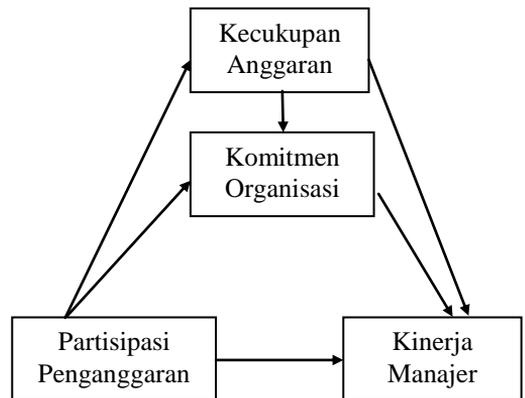


**Peraga 1.** Hubungan Variabel Independen, Variabel *Intervening*, dan Variabel Dependen

Studi ini menguji keterkaitan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer, dalam hal ini, partisipasi penganggaran mempengaruhi kinerja manajer melalui dua variabel *intervening* yaitu kecukupan anggaran dan komitmen organisasi di Indonesia. Penelitian mengenai hal ini telah dilakukan oleh Nouri & Parker (1998) di Amerika Serikat. Partisipasi penganggaran adalah luasnya pengaruh dan keterlibatan manajer bawahan dalam penyusunan anggaran (Milani, 1975; Brownell, 1982b; Nouri dan Parker, 1998; Poon et al., 2001). Kinerja manajer adalah kemampuan manajer dalam melaksanakan tanggungjawabnya terhadap kualitas produk, kuantitas produk, ketepatanwaktuan produk, pengembangan produk baru, pengembangan personel, pencapaian anggaran, pengurangan biaya (peningkatan pendapatan), dan urusan publik (Govindarajan dan Gupta, 1985; Nouri dan Parker, 1998). Kecukupan anggaran adalah tingkat persepsi individu masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban bahwa sumber-sumber yang dianggarkan untuk unit organisasinya mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas yang diperlukan untuk mencapai tujuan-tujuannya (Young, 1985; Nouri dan Parker, 1998). Komitmen organisasi adalah kepercayaan yang kuat terhadap dan keterterimaan tujuan-tujuan dan nilai-nilai organisasi, serta keinginan untuk melaksanakan usaha-usaha dengan baik yang dipertimbangkan dapat bermanfaat bagi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974; Angle & Perry, 1981 Nouri dan Parker, 1998).

Model teori yang digunakan dalam studi ini adalah bahwa partisipasi penganggaran mempunyai hubungan dengan kinerja manajer baik secara langsung maupun melalui variabel-

variabel *intervening*. Variabel *intervening* yang diteliti dalam studi ini adalah kecukupan anggaran dan komitmen organisasi. Partisipasi penganggaran cenderung menimbulkan kecukupan anggaran. Hal ini disebabkan karena adanya asimetri informasi yaitu manajer bawah biasanya mempunyai informasi yang lebih unggul mengenai pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya dibandingkan dengan atasannya. Oleh karena itu, manajer bawah berusaha agar dengan partisipasi penganggaran dapat mencapai kecukupan anggaran. Selanjutnya, kecukupan anggaran mengarah pada kinerja manajer pusat pertanggungjawaban yang lebih tinggi, baik secara langsung maupun melalui komitmen organisasi (Peter & O'Connor, 1980; Blumberg & Pringle, 1982). Di lain pihak, partisipasi penganggaran yang semakin tinggi juga semakin meningkatkan komitmen organisasi dan peningkatan komitmen organisasi tersebut pada akhirnya juga dapat meningkatkan kinerja manajer pusat pertanggungjawaban (Rendall, 1990). Model teori ini dapat dilihat pada Peraga 2.



**Peraga 2.** Model Teori Hubungan Partisipasi Penganggaran, Kecukupan Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Kinerja Manajer

Untuk menguji hubungan tersebut digunakan kuesioner survei yang dikirimkan kepada para manajer pusat pertanggungjawaban pada perusahaan-perusahaan *going public* di Bursa

Efek Jakarta (BEJ). Data yang terkumpul dilakukan analisis path untuk menguji hipotesis-hipotesis yang diusulkan mengenai hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer melalui dua variabel *intervening* yaitu kecukupan anggaran dan kinerja manajer.

## DASAR TEORI

Dasar teori untuk menjawab pertanyaan mengenai hubungan partisipasi penganggaran dan kinerja manajer pada dasarnya berakar pada tiga teori, yaitu: ekonomi, psikologi, dan sosiologi (Shields dan Shields, 1998). Di bawah ini dibahas secara ringkas perspektif-perspektif teoritis tersebut.

### a. Ekonomi

Literatur ekonomi mengasumsikan bahwa bawahan mengetahui lebih banyak informasi mengenai tugas dan lingkungan tugasnya daripada atasannya, partisipasi penganggaran dimodelkan untuk dapat digunakan oleh atasan memperoleh informasi – mengurangi ketidakpastian – mengenai tugas dan lingkungan tugas bawahannya (Christensen, 1982; Baiman dan Evans, 1983; Penno, 1984; Kirby *et al.*, 1991). Konsekuensinya, atasan berusaha memperoleh *sharing* informasi dari bawahannya dengan cara mendesain dan menawarkan pada bawahannya kontrak insentif guna mewujudkan keselarasan tujuan yang lebih efisien yang dapat memotivasi bawahan untuk mencapai anggaran. Model-model riset partisipasi penganggaran berdasar teori ekonomi mencakup misalnya riset mengenai asimetri informasi vertikal dan asimetri informasi horizontal dan riset mengenai hubungan partisipasi penganggaran dan kecukupan anggaran.

### b. Psikologi

Sebagian riset partisipasi penganggaran berdasar pada teori psikologi (Becker & Green, 1962; Ronen & Livingstone, 1975; Hopwood, 1976; Brownell, 1982a; Young, 1988; Murray,

1990). Berdasar teori ini, riset partisipasi penganggaran berhubungan dengan tiga mekanisme dampak sebab-akibat hubungan atasan dan bawahan yaitu: (1) ketercapaian nilai, (2) kognitif, dan (3) motivasi (Locke & Schweiger, 1979; Locke & Latham, 1990).

Ketercapaian nilai secara teoritis berdampak pada kepuasan dan moral karena proses (tindakan) partisipasi memungkinkan bawahan untuk mengalami respek diri dan perasaan persamaan yang timbul dari peluang mengekspresikan nilai-nilainya. Dua mekanisme lainnya, yaitu motivasi dan kognitif, adalah teori yang berdampak kinerja. Mekanisme motivasional menggambarkan tindakan partisipasi sebagai peningkatan kepercayaan bawahan, *sense of control*, dan keterlibatan ego dalam organisasi, yang selanjutnya secara bersama-sama menyebabkan kurangnya resistensi (perlawanan) terhadap perubahan dan lebih dapat menerima serta berkomitmen terhadap keputusan anggaran sehingga dapat menyebabkan peningkatan kinerja. Mekanisme kognitif mengasumsikan bahwa proses partisipasi meningkatkan kinerja bawahan dengan peningkatan mutu keputusan sebagai hasil *sharing* informasi dengan atasannya. Kepuasan, moral, respek diri, perasaan persamaan, kepercayaan, *sense of control*, keterlibatan ego, kurangnya resistensi, dan *sharing* informasi tersebut dapat meningkatkan komitmen organisasi dari para manajer pusat pertanggungjawaban. Berdasar pada ketiga mekanisme tersebut dapat diasumsikan bahwa partisipasi penganggaran berhubungan dengan komitmen organisasi.

### c. Sosiologi

Teori sosiologi digunakan untuk memodelkan bagaimana konteks organisasi (misalnya ketidakpastian lingkungan) dan struktur (misalnya desentralisasi, diferensiasi fungsional) mempengaruhi partisipasi penganggaran. Teori sosiologi yang mendasari riset partisipasi penganggaran adalah teori kontijensi organisasi (Hopwood, 1976; Brownell, 1982a;

Otley & Wilkinson, 1988; Fisher, 1995). Teori tersebut memprediksikan bahwa lingkungan eksternal organisasi banyak mengandung ketidakpastian sehingga teori tersebut meresponnya dengan peningkatan diferensiasi organisasi (misalnya jumlah dan tipe subunit yang lebih banyak) yang konsekuensinya memerlukan peningkatan mekanisme pengintegrasian. Dalam hal ini, partisipasi penganggaran digunakan untuk mengkoordinasi tindakan-tindakan subunit-subunit tersebut (Lawrence & Lorsch, 1967; Browneel, 1982a). Jadi, partisipasi penganggaran diasumsikan disebabkan oleh ketidakpastian lingkungan. Riset mengenai hubungan partisipasi penganggaran dan kinerja manajer beserta variabel-variabel interveningnya juga ditunjukkan untuk mengetahui faktor-faktor kontijensi yang mempengaruhi hubungan tersebut.

## IDENTIFIKASI MASALAH DAN HIPOTESIS

Setelah dibahas perspektif-perspektif teori yang mendasari riset ini, selanjutnya dibahas identifikasi masalah dan hipotesis mengenai hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer beserta variabel-variabel *intervening*-nya.

### a. Partisipasi penganggaran dan Kinerja Manajer

Sebagaimana dikemukakan oleh Brownell (1982), partisipasi penganggaran adalah luasnya pengaruh para bawahan dan keterlibatannya dalam penentuan anggaran. Nouri (1992) menyatakan bahwa pada awal-awal riset antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer menunjukkan bukti yang tidak meyakinkan (*inconclusive*) dan seringkali bertentangan. Hasil riset tersebut ada yang menunjukkan asosiasi negatif secara signifikan (Campbell dan Gingrich, 1986; Ivancevich, 1977), positif secara signifikan (Brownell dan McInes, 1986; Chenhall dan Brownell, 1988; Early, 1985; Milani, 1975; Steers, 1975),

negatif tidak signifikan (Dosett, Latam, dan Mitchell, 1979; Mia, 1988), dan positif tidak signifikan (Latham dan Marshall, 1982; Latham dan Yukl, 1976).

Studi ini menduga bahwa di Indonesia, hubungan partisipasi penganggaran dengan kinerja manajer mempunyai hubungan positif secara signifikan. Partisipasi penganggaran yang tinggi mengakibatkan kinerja yang tinggi. Berdasar uraian ini dapat ditarik hipotesis sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Partisipasi penganggaran dan kinerja manajer mempunyai hubungan positif yang signifikan.

Namun, hasil-hasil yang tidak konsisten dari penelitian-penelitian sebelumnya mendorong studi ini untuk meneliti dua variabel *intervening* yang diduga mempengaruhi hubungan partisipasi penganggaran dan kinerja manajer yaitu kecukupan anggaran dan komitmen organisasi.

### b. Partisipasi Penganggaran dan Kecukupan Anggaran

Beberapa penelitian di bidang akuntansi mengemukakan bahwa para manajer bawah mempunyai informasi yang lebih akurat daripada para atasannya mengenai kondisi-kondisi lokal pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya (Merchant, 1981; Chirtensen, 1982; Chow *et al.*, 1988; Walter, 1998). Dalam kerangka *agency-principal*, para manajer bawah mempunyai informasi "pribadi" mengenai kondisi-kondisi lokal. Beberapa peneliti mencatat bahwa partisipasi para bawahan dalam proses penganggaran mungkin dapat mengungkapkan informasi "pribadi" tersebut sehingga rencana dapat lebih realistis dan anggaran lebih akurat (Merchant, 1981; Chow *et al.*, 1988; Murray, 1990).

Penelitian ini didasarkan pada gagasan bahwa para manajer bawah (manajer pusat pertanggungjawaban) seringkali memiliki informasi yang lebih baik mengenai level

anggaran yang diperlukan untuk mendukung pelaksanaan aktivitas-aktivitas unit organisasinya daripada atasannya (manajer puncak). Oleh karena itu, para bawahan akan berusaha untuk memberikan informasi tersebut ke dalam usulan anggarannya untuk menjamin bahwa mereka memperoleh sumber-sumber yang mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya. Anggaran partisipatif memungkinkan para bawahan untuk memasukkan informasi tersebut ke dalam usulan anggarannya daripada anggaran nonpartisipatif sehingga mereka tercapai kecukupan anggaran. Berdasar gagasan ini dapat disusun hipotesis sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: Partisipasi penganggaran dan kecukupan anggaran mempunyai hubungan positif yang signifikan.

Kecukupan anggaran adalah tingkat persepsi individual bahwa sumber-sumber yang dianggarkan mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas yang diperlukan. Gagasan tersebut dapat dibedakan dari gagasan slak anggaran (*budgetary slack*). Slak anggaran (kekenduran anggaran, atau anggaran yang “aman”) adalah kesengajaan bawahan untuk menyusun usulan anggaran biaya yang jumlahnya berlebihan (atau untuk anggaran pendapatan dan laba jumlahnya terlalu rendah) dibandingkan dengan anggaran yang sewajarnya diperlukan. Dengan kata lain, slak anggaran terdiri atas dua komponen yaitu: (1) sumber-sumber anggaran yang berlebihan, (2) hasil dari bias yang disengaja dalam meramal anggaran (dimaksudkan agar tujuan kinerja mudah dicapai). Kecukupan anggaran tidak harus melibatkan sumber-sumber yang berlebihan atau bias yang disengaja dalam peramalan.

### c. Partisipasi Penganggaran dan Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi adalah ikatan keterkaitan individu dengan organisasi (Mathieu & Zajac, 1990) sehingga individu

tersebut “merasa memiliki” organisasinya. Sebagaimana dikemukakan dalam literatur yang telah ditelaah (Mathieu & Zajac, 1990; Randall, 1990), komitmen organisasi mungkin secara konseptual dipandang dari beberapa cara yang berbeda. Meyer *et al.* (1990) membedakan dua komitmen organisasi yaitu: (1) komitmen *affective*, dan (2) komitmen *continuance*. Komitmen *affective* disifati oleh: (a) kepercayaan yang kuat terhadap dan keterterimaan tujuan-tujuan dan nilai-nilai organisasi, dan (b) keinginan untuk melaksanakan usaha-usaha dengan baik yang dipertimbangkan dapat bermanfaat bagi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974; Angle & Perry, 1981). Komitmen *continuance* bermula dari persepsi yang berhubungan dengan biaya untuk meninggalkan organisasi yang biasanya sudah lama menjadi tempat kerjanya (misalnya hilangnya manfaat dan senioritas) (Becker, 1960). Komitmen *affective* (“*attitudinal*”) mungkin mempunyai hubungan yang kuat dengan hasil-hasil kerja atau kinerja daripada dengan komitmen *continuance* (“*calculative*”) (Mathieu & Zajac, 1990; Rendall, 1990); sebagai konsekuensinya, studi ini secara konseptual menggunakan komitmen *affective* organisasi.

Karena potensinya untuk meningkatkan kinerja, banyak penelitian yang memusatkan pada komitmen organisasi, termasuk studi yang berusaha mengidentifikasi variabel-variabel antesedennya yaitu variabel yang menjadi penyebab (mendahului) variabel-variabel independen (Shields dan Shields, 1998). Sebagai contoh, beberapa peneliti mengusulkan bahwa partisipasi manajer bawah dalam pembuatan keputusan meningkatkan komitmen mereka pada organisasi. March dan Simon (1958) pertama kali berargumentasi bahwa “partisipasi (para bawahan) yang lebih banyak dalam pembuatan keputusan kebijakan, memperkuat tendensi bawahan untuk mengenal organisasi (p. 74).” Lincoln dan Kalleberg (1985) berargumentasi bahwa partisipasi “menjamin pengintegrasian para pekerja dalam organisasi dan komitmennya

terhadap keputusan-keputusan organisasi.” Penelitian-penelitian yang telah dilakukan membuktikan adanya hubungan positif secara signifikan antara partisipasi manajer dengan komitmen organisasi misalnya penelitian Patchen (1965); Morris dan Steers (1980); Rhodes dan Steers (1981); Welsch dan LaVan (1981); Zahra (1984); DeCotiis dan Summers (1987); serta Boshof dan Mels (1995).

Penelitian ini mendasarkan pada gagasan bahwa partisipasi penganggaran berhubungan dengan komitmen organisasi. Sebagaimana pernyataan Hanson (1966) “dengan melibatkan (para anggota organisasi) dalam menyusun anggaran (melalui partisipasi penganggaran), para anggota organisasi dengan sendirinya lebih merasa terkait secara erat dengan dan menjadi lebih memahami tujuan anggaran (p. 241).” Partisipasi penganggaran juga meningkatkan “pemahaman para karyawan terhadap tujuan anggaran dan tujuan organisasi (p. 241).” Jika komitmen organisasi melibatkan kepercayaan pada dan keterterimaan tujuan-tujuan dan nilai-nilai organisasi, maka partisipasi penganggaran mungkin dapat meningkatkan komitmen organisasi. Hipotesis hubungan antara partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi dapat dinyatakan sebagai berikut:

H<sub>3</sub>: Partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi mempunyai hubungan positif yang signifikan.

#### **d. Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi**

Penelitian ini menduga bahwa kecukupan anggaran mengarah pada komitmen organisasi yang tinggi (Nouri & Parker, 1998). Kecukupan anggaran adalah kepercayaan para karyawan bahwa sumber-sumber anggarannya cukup untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya. Jika karyawan percaya bahwa organisasinya bertanggungjawab untuk menjamin bahwa karyawan menerima anggaran yang cukup mendukung aktivitas-

aktivitasnya, maka kecukupan anggaran tersebut dapat meningkatkan keterikatan para karyawan dengan organisasi (misalnya komitmen para karyawan pada organisasi). Hipotesis yang diusulkan mengenai hubungan kecukupan anggaran dan komitmen organisasi adalah:

H<sub>4</sub>: Kecukupan anggaran dan komitmen organisasi mempunyai hubungan positif yang signifikan.

#### **e. Kecukupan Anggaran dan Kinerja Manajer**

Sebagaimana dikemukakan Blumberg dan Pringle (1982), literatur manajemen secara ekstensif menginvestigaasi kinerja manajer. Berbasis pada kaji ulangnya, mereka mengusulkan bahwa kinerja individual atau kinerja manajer merupakan fungsi tiga dimensi penting yaitu: (1) willingness (keinginan), (2) kapasitas, dan (3) peluang. Keinginan menunjukkan motivasi. Kapasitas menunjukkan level kemampuan, keahlian, dan energi individual. Peluang menunjukkan faktor-faktor lingkungan yang berhubungan dengan manajer yang memungkinkan atau merintangi kinerjanya misalnya ekuipmen, supplies, tindakan kerja sama, dan kebijakan organisasi.

Blumberg dan Pringle (1982) menyatakan bahwa para periset umumnya mengabaikan hubungan antara kinerja dan peluang untuk mencapainya. Salah satu pengecualian dari riset Blumberg dan Pringle (1982) adalah riset Peters *et al.* (1980). Peters *et al.* (1980), dengan menggunakan kuesioner *open-ended*, bertanya pada para manajer bisnis untuk menguraikan faktor-faktor situasional yang memungkinkan atau merintangi kinerja aktivitas-aktivitasnya. Salah satu faktor situasional tersebut adalah “*budgetary support* (dukungan anggaran).” *Budgetary support* diperlukan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas yang dibebankan kepadanya -- yaitu sumber-sumber moneter yang diperlukan

untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas para manajer tersebut.

Berdasar pada temuan-temuan penelitian sebelumnya, penelitian ini menduga bahwa kecukupan anggaran, yang merupakan suatu ukuran *budgetary support*, berhubungan dengan kinerja manajer. Para manajer dan karyawan dengan dukungan anggaran yang mencukupi rata-rata dapat mencapai kinerja yang lebih tinggi daripada para manajer dan karyawan tanpa dukungan anggaran yang mencukupi. Hipotesis mengenai hubungan antara kecukupan anggaran dan kinerja manajer adalah:

H<sub>5</sub>: Kecukupan anggaran dan kinerja manajer memiliki hubungan positif yang signifikan.

#### f. Komitmen Organisasi dan Kinerja Manajer

Randal (1990), dalam menganalisis komitmen organisasi, menyatakan bahwa beberapa periset mendasarkan pada teori bahwa komitmen organisasi mempunyai hubungan yang positif dengan kinerja, semakin tinggi komitmen terhadap organisasi maka semakin tinggi kinerja manajer. Setelah beberapa kali mengkaji ulang hasil penelitian empiris yang saling bertentangan, Randal (1990) menyimpulkan bahwa komitmen organisasi mempunyai hubungan yang positif (meskipun rendah) dengan kinerja manajer. Temuan-temuan penelitian tersebut mengarah pada hipotesis hubungan antara komitmen organisasi dan kinerja manajer sebagai berikut:

H<sub>6</sub>: Komitmen organisasi dan kinerja manajer mempunyai hubungan positif yang signifikan.

Randall (1990) menyatakan bahwa ketidak-konsistenan dengan penelitian sebelumnya mungkin sebagian disebabkan oleh atau merupakan atribut perbedaan secara konseptual mengenai komitmen organisasi yang digunakan oleh para peneliti. Sesuai dengan

analisisnya, komitmen organisasi mempunyai hubungan yang kuat untuk "*attitudinal*" (mempengaruhi) secara konseptual dengan kinerja manajer. Hasil riset Meyer *et al.* (1989) mendukung hasil riset Randall. Sampel Meyer menunjukkan bahwa komitmen organisasi berkorelasi secara positif dengan kinerja manajer meskipun riset lain menunjukkan bahwa komitmen organisasi berkorelasi secara negatif dengan kinerja manajer.

## METODE

### a. Pengumpulan Data

Kuesioner survei studi ini dikirimkan lewat Kantor Pos kepada 307 direktur utama (*president director*) perusahaan *go public* yang terdaftar pada Capital Market Directory Tahun 2001 (direktori yang paling mutakhir saat survei ini dilakukan). Setiap direktur utama perusahaan dikirimkan sebuah amplop berisi sebuah surat permohonan pengisian kuesioner penelitian dan 10 buah kuesioner untuk diisi oleh para manajer pusat pertanggungjawaban level satu sampai empat di bawah direktur utama, dengan demikian, jumlah kuesioner yang dikirimkan sebanyak 3070 buah.

Dari 307 amplop yang dikirimkan, sebanyak 12 amplop berisi 120 buah kuesioner tidak sampai ke alamat (dikembalikan oleh Kantor Pos kepada peneliti karena alamat perusahaan responden tidak dikenal). Sebanyak dua amplop atau 20 buah kuesioner dikembalikan oleh direktur utama perusahaan responden kepada peneliti dengan alasan mereka baru saja menjabat direktur utama sehingga berkeberatan jika para manajer di bawahnya diminta untuk mengisi kuesioner tersebut. Jadi, pada akhirnya, kuesioner terkirim untuk dan diterima oleh para direktur utama adalah sebanyak 293 amplop atau 2.930 kuesioner untuk para manajer sebagai responden. Dari 2.930 kuesioner tersebut diterima jawabannya dari responden sebanyak 350 (12%) dari 76 perusahaan atau 26%. Perusahaan responden yang menjawab

kuesioner dapat diketahui dari kode yang dicantumkan pada kuesioner yang dikirimkan kepada mereka. Jumlah jawaban ini sesuai dengan dugaan peneliti yang memperkirakan jawaban yang masuk sekitar 10% - 15%.

Namun, ada kuesioner yang jawabannya tidak lengkap sehingga dikeluarkan dari pengolahan data. Dengan demikian, jumlah kuesioner yang diolah sebanyak 341 (11,64%) dari kuesioner yang terkirim. Berdasar jumlah kuesioner yang terjawab tersebut dapat disimpulkan bahwa jumlah tersebut telah memenuhi persyaratan yang dikemukakan oleh Hair (1995) yaitu minimal 5 responden atau sampel untuk setiap parameter yang diobservasi atau secara total minimal sejumlah 130 (sebanyak 26 parameter dikalikan lima).

Beberapa bias respon yang mungkin terjadi diinvestigasi agar respon yang diperoleh dari para responden bermakna. Investigasi tersebut mencakup pertanyaan berlaras dua, pertanyaan ambigu, pertanyaan bergantung ingatan, pertanyaan pengarah, pertanyaan yang membebani, keekstriman, dan pengurutan pertanyaan. Hasil investigasi menunjukkan tidak ada bias respon dalam studi ini.

## b. Ukuran-ukuran

Variabel-variabel yang diukur dalam kuesioner mencakup: (1) partisipasi penganggaran, (2) kecukupan anggaran, (3) komitmen organisasi, dan (4) kinerja manajer. Di bawah ini dibahas ukuran-ukuran untuk setiap variabel yang diteliti.

**Partisipasi penganggaran.** Untuk mengukur partisipasi penganggaran digunakan instrumen daftar pertanyaan yang disusun oleh Milani's (1975). Daftar pertanyaan tersebut terdiri atas enam butir pertanyaan yang digunakan untuk menilai keterlibatan responden dalam dan pengaruhnya pada proses penganggaran. Pertanyaan mengenai partisipasi penganggaran mencakup: (1) seberapa besar keterlibatan para manajer dalam pengusulan dan penyusunan anggaran bidang

yang menjadi tanggung jawabnya, (2) tingkat kelogisan alasan yang diberikan oleh atasan para manajer dalam merevisi anggaran yang mereka usulkan atau susun, (3) seberapa sering manajer mengajak atasannya mendiskusikan anggaran yang diusulkannya, (4) seberapa besar pengaruh yang dimiliki manajer dalam penentuan jumlah anggaran final yang menjadi tanggung jawabnya, (5) seberapa besar manajer merasa mempunyai kontribusi penting terhadap anggaran yang menjadi tanggung jawabnya, dan (6) seberapa sering atasan manajer meminta pendapat atau usulan dari manajer selama penyusunan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Jawaban atas daftar pertanyaan ini didesain menggunakan skala Likert dengan alternatif jawaban dari satu sampai dengan tujuh. Alternatif jawaban 1 (satu) berarti sama sekali tidak terlibat dalam partisipasi penganggaran sedangkan alternatif jawaban 7 (tujuh) berarti selalu terlibat dalam partisipasi penganggaran. Koefisien alpha Cronbach untuk partisipasi penganggaran sebesar 0.8812 dan faktor *loading*-nya berkisar antara 0.754-0.828.

**Kecukupan Anggaran.** Kecukupan anggaran diukur dengan menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Nouri dan Parker (1998) untuk penelitian semacam ini. Instrumen tersebut berusaha untuk menentukan apakah individu mempunyai persepsi bahwa sumber-sumber anggarannya mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya. Daftar pertanyaan tersebut terdiri dari tiga pertanyaan. Pertanyaan-pertanyaan tersebut adalah mengenai: (1) apakah anggaran manajer tersebut memungkinkannya untuk melaksanakan apa yang diharapkannya, (2) apakah dengan menggunakan anggarannya, manajer tersebut dapat mencapai apa yang diharapkannya, dan (3) apakah manajer tersebut percaya bahwa ia dapat mencapai apa yang diharapkannya dengan menggunakan anggarannya. Jawaban atas daftar pertanyaan ini didesain menggunakan skala Likert dengan alternatif jawaban dari satu (tertendah) sampai

dengan tujuh (tertinggi). Alternatif jawaban 1 (satu) berarti sangat tidak setuju anggarannya mencukupi sedangkan alternatif jawaban 7 (tujuh) berarti sangat setuju anggarannya mencukupi. Koefisien alpha Cronbach untuk kecukupan anggaran sebesar 0.9098 dan faktor *loading*-nya berkisar antara 0.908-0.935.

**Komitmen Organisasi.** Komitmen organisasi diukur dengan menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang disusun oleh Mowday *et al.* (1979). Daftar pertanyaan tersebut terdiri atas sembilan butir pertanyaan dengan menggunakan skala Likert dengan rentang nilai satu (terendah) sampai dengan tujuh (tertinggi). Alternatif jawaban dengan nilai satu berarti sangat tidak setuju dan nilai tujuh berarti sangat setuju dengan pernyataan yang ada dalam daftar pertanyaan tersebut. Pertanyaan yang ada dalam daftar pertanyaan tersebut adalah: (1) saya berharap dapat berusaha keras yang secara normal diharapkan untuk membantu kesuksesan organisasi, (2) saya membanggakan kepada teman-teman saya bahwa organisasi saya adalah sebagai suatu organisasi yang hebat untuk bekerja, (3) saya bersedia menerima semua tipe tugas yang dibebankan kepada saya untuk terus bekerja demi organisasi, (4) saya berpendapat bahwa nilai-nilai yang ingin saya capai serupa dengan nilai-nilai organisasi, (5) saya dengan bangga menyatakan kepada pihak lain bahwa saya adalah bagian dari organisasi tempat kerja saya, (6) organisasi tempat bekerja saya sesungguhnya menimbulkan inspirasi bagi saya mengenai cara-cara terbaik untuk melaksanakan tugas saya, (7) saya sangat senang telah memilih organisasi ini sebagai tempat kerja saya dibandingkan organisasi lainnya yang saya pertimbangkan saat bergabung (mulai kerja), (8) bagi saya, organisasi ini merupakan organisasi terbaik untuk bekerja daripada semua organisasi lainnya, dan (9) saya sungguh memperhatikan nasib organisasi. Koefisien alpha Cronbach untuk komitmen organisasi sebesar 0.8438 dan faktor *loading*-nya berkisar antara 0.478-0.790.

**Kinerja Manajer.** Kinerja manajer diukur dengan menggunakan daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Govindarajan dan Gupta (1985). Para responden diminta untuk mengevaluasi kinerja individualnya dengan menggunakan delapan butir pertanyaan mengenai kinerja. Alternatif jawaban atas daftar pertanyaan tersebut menggunakan skala Likert dengan rentang nilai satu (terendah) sampai dengan tujuh (tertinggi). Alternatif jawaban dengan nilai satu berarti sangat rendah dan nilai tujuh berarti sangat tinggi kinerjanya. Butir-butir pertanyaan tersebut adalah: (1) kualitas produk (barang, jasa, pelayanan), (2) kuantitas produk, (3) ketepatan waktu produk, (4) pengembangan produk baru, (5) pengembangan personel (sumber daya manusia), (6) pencapaian anggaran, (7) program pengurangan biaya (peningkatan pendapatan), dan (8) urusan publik. Daftar pertanyaan tersebut dikembangkan oleh Govindarajan dan Gupta (1985) berdasar pertimbangan bahwa unit bisnis atau pusat pertanggungjawaban yang berbeda mempunyai strategi-strategi dan implementasinya yang berbeda-beda. Sebagai konsekuensinya, untuk mengevaluasi kinerja unit bisnis atau pusat-pusat pertanggung-jawaban (dan oleh karena itu juga kinerja manajernya), digunakan berbagai ukuran kinerja untuk membandingkan ekspektasi yang ditentukan sebelumnya dengan kinerja sesungguhnya. harus dibandingkan dengan ekspektasi sebelumnya yang terbentuk dalam tujuan strategis subunit-subunit organisasi atau pusat-pusat pertanggung-jawaban. Sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Govindarajan dan Gupta (1985), para responden diminta untuk mengevaluasi kinerja sesungguhnya dalam ukuran ekspektasi yang ditentukan sebelumnya. Koefisien alpha Cronbach untuk kinerja manajer sebesar 0.8553 dan faktor *loading*-nya berkisar antara 0.689-0.765.

**c. Analisis Path**

Analisis path digunakan untuk mengevaluasi hipotesis. Model path sebagaimana tampak pada Peraga 2, setiap garis antar variabel mempunyai koefisien path yang mengukur dampak variabel *antecedent* *i* dalam menjelaskan terhadap variabel *outcome* (*dependent*) *j*. Nilai koefisien path tersebut dihitung dengan menggunakan analisis regresi. Koefisien path tersebut digunakan untuk mengetahui pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung hubungan partisipasi penganggaran dan kinerja manajer. Analisis path juga dapat digunakan untuk menilai apakah variabel *intervening* yang diusulkan terbukti merupakan variabel *intervening* dalam riset tersebut.

kinerja manajer, PP untuk partisipasi penganggaran, KA untuk kecukupan anggaran, dan KO untuk komitmen organisasi. Koefisien path tersebut semuanya signifikan mempunyai nilai  $p < 0.05$ , kecuali hubungan kecukupan anggaran dan kinerja manajer yang mempunyai nilai  $p > 0.05$ . Hasil-hasil path tersebut tidak dapat menolak hipotesis 1, 2, 3, 4, dan 6, namun menolak hipotesis 5.

**HASIL-HASIL**

Statistik deskriptif variabel-variabel yang diuji dalam penelitian ini tampak pada Tabel 1. Tabel 2 menunjukkan matrik interkorelasi. Tabel 3 menunjukkan koefisien regresi hubungan langsung partisipasi penganggaran dan kinerja manajer. Tabel 4 menunjukkan setiap hipotesis dan koefisien pathnya. Peraga 3 menunjukkan koefisien path. Dalam tabel-tabel tersebut digunakan singkatan KM untuk

**Tabel 1.** Statistik Deskriptif

Variabel	Mean	Deviasi Standar	Rentang Observasi
KM	35.3900	6.2037	16-49
PP	32.1848	6.8585	6-42
KA	17.1789	3.3405	3-21
KA	50.3343	7.0997	26-63

**Tabel 2:** Matrik Interkorelasi

Variabel	KM	PP	KA	KO
KM	1.000			
PP	0.296**	1.000		
KA	0.264**	0.393**	1.000	
KO	0.530**	0.299**	0.397**	1.000
*** = sangat dignifikan ( $p < 0.001$ )				

**Tabel 3:** Regresi Partisipasi Penganggaran dan Kinerja Manajer

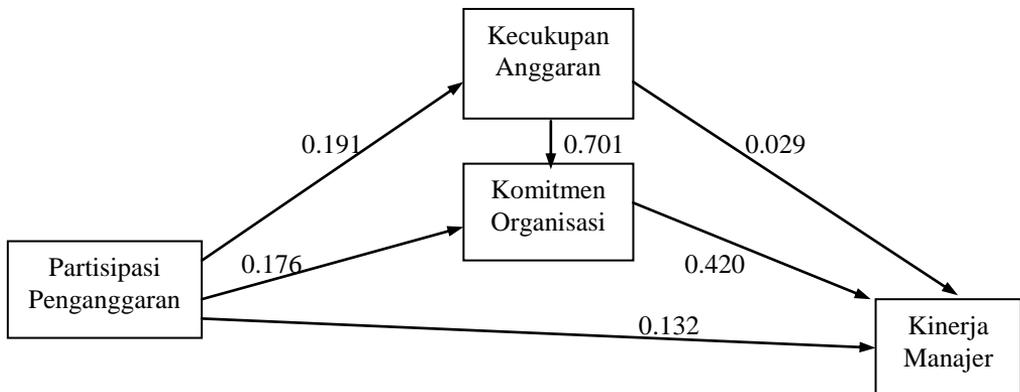
Variabel Dependen	Variabel Independen	Hipotesis	Koefisien Regresi	Nilai t	Nilai p	R <sup>2</sup>
KM	PP	H <sub>1</sub>	0.268	5.702	0.000	0.088

**Tabel 4:** Hasil Analisis Path

Variabel Dependen	Variabel Independen	Hipotesis	Koefisien Path	Nilai t	Nilai p	R <sup>2</sup>
KA	PP	H <sub>2</sub>	0.191	7.858	0.000	0.154
KO	PP	H <sub>3</sub>	0.176	3.175	0.002	0.182
	KA	H <sub>4</sub>	0.701	6.166	0.000	
KM	PP	-	0.132	2.906	0.004	0.302
	KA	H <sub>5</sub>	0.029	0.304	0.761	
	KO	H <sub>6</sub>	0.420	9.549	0.000	

Tabel 3, Tabel 4, dan Peraga 3 tersebut menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran mempengaruhi kinerja manajer baik secara langsung maupun secara tidak langsung melalui kecukupan anggaran dan komitmen organisasi. Dengan menggunakan analisis path, pengaruh total tersebut dapat didekomposisi kedalam pengaruh langsung

dan pengaruh tidak langsung. Pendekomposisian pengaruh tersebut tampak pada Tabel 5. Pengaruh tidak langsung (1) menunjukkan pengaruh tidak langsung melalui kecukupan anggaran, pengaruh tidak langsung (2) melalui kecukupan anggaran dan komitmen organisasi, pengaruh tidak langsung (3) melalui komitmen organisasi.



**Peraga 3.** Koefisien Path Hubungan Partisipasi Penganggaran, Kecukupan Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Kinerja Manajer

**Tabel 4:** Hasil Analisis Path

Variabel Dependen	Variabel Independen	Hipotesis	Koefisien Path	Nilai t	Nilai p	R <sup>2</sup>
KA	PP	H <sub>2</sub>	0.191	7.858	0.000	0.154
KO	PP	H <sub>3</sub>	0.176	3.175	0.002	
KM	KA	H <sub>4</sub>	0.701	6.166	0.000	0.182
	PP	-	0.132	2.906	0.004	
	KA	H <sub>5</sub>	0.029	0.304	0.761	
	KO	H <sub>6</sub>	0.420	9.549	0.000	0.302

**Tabel 5:** Dekomposisi Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Kinerja Manajer

Total Pengaruh PP terhadap KM (Tabel 3)		0.268
Dekomposisi:		
Pengaruh Langsung (Lihat Tabel 4)		0.132
Pengaruh Tidak Langsung:		
(1) PP → KA → KM	= 0.191 x 0.029	= 0.006
(2) PP → KA → KO → KM	= 0.191 x 0.701 x 0.420	= 0.056
(3) PP → KO → KM	= 0.176 x 0.420	= 0.074
		0.136
		0.268

Baron & Kenny (1986) menyatakan bahwa suatu variabel berfungsi sebagai variabel *intervening (mediating)* jika: (1) variabel independen secara signifikan berhubungan dengan variabel mediating, (2) variabel mediating secara signifikan berhubungan dengan variabel dependen, dan (3) hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menurun setelah dikontrol variabel mediating. Peran variabel *mediating* dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu: (1) mediasi parsial, (2) mediasi penuh. Mediasi parsial terjadi jika setelah diperhitungkan variabel mediating koefisien regresi hubungan antara variabel independen menurun namun masih signifikan. Mediasi penuh terjadi jika setelah diperhitungkan variabel mediating koefisien regresi hubungan antara variabel independen menurun dan menjadi tidak signifikan. Berdasar hasil studi ini dapat disimpulkan bahwa kecukupan anggaran dan komitmen organisasi merupakan variabel *moderating (mediating)* hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer (melalui  $PP \rightarrow KA \rightarrow KO \rightarrow KM$  dan  $PP \rightarrow KO \rightarrow KM$ ) dengan nilai  $p < 0.05$ . Kecukupan anggaran dan komitmen organisasi merupakan variabel mediating parsial karena koefisien regresi total hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer menurun dari 0.268 menjadi 0.132 namun masih signifikan (nilai  $p < 0.05$ ).

## SIMPULAN

Hasil studi ini menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajer adalah positif dan signifikan. Melalui analisis path, hubungan tersebut dapat didekomposisi menjadi dua yaitu hubungan langsung dan hubungan tidak langsung yaitu melalui variabel *intervening* kecukupan anggaran dan komitmen organisasi. Hasil ini sebagian besar konsisten dengan studi yang dilakukan oleh Nouri & Parker (1998) di Amerika Serikat dengan sampel sebanyak 139 perusahaan besar industri kimia. Konsistensi tersebut terletak pada hasil hipotesis 1, 2, 3, 4,

dan 6 yang positif dan signifikan. Perbedaan hasil riset ini dengan riset Nouri & Parker adalah pada hasil pengujian hipotesis 5, penelitian Nouri & Parker menunjukkan bahwa hubungan antara kecukupan anggaran dengan kinerja manajer adalah positif dan signifikan, namun hasil studi ini menunjukkan hubungan yang positif tidak signifikan. Hasil ini menunjukkan bahwa untuk meningkatkan kinerja manajer maka manajemen atas perlu mendorong partisipasi penganggaran para manajer pusat pertanggungjawaban dan memperhatikan pengaruh variabel *intervening* kecukupan anggaran dan komitmen organisasi.

Studi ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam mempengaruhi implikasi pada ilmu-pengetahuan dan teknologi, pengetahuan pemegang saham perusahaan *going public*, pengelola perusahaan-perusahaan, pendesain sistem pengendalian manajemen, dan peneliti berikutnya. Di bawah ini dibahas kontribusi dan implikasi tersebut.

Pertama, studi ini memberikan kontribusi pada ilmu pengetahuan dan teknologi. Penelitian ini merupakan aplikasi di Indonesia mengenai hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajer. Sesuai dengan konsep blok bangunan (*building block*) dalam mengembangkan ilmu pengetahuan dan teknologi, maka hasil studi ini diharapkan dapat memberikan kontribusi yang lebih baik dalam pengembangan ilmu dan teknologi dalam bidang akuntansi manajemen dan khususnya bidang penganggaran di Indonesia. Secara khusus, studi ini memberikan kontribusi untuk menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran secara langsung maupun tidak langsung melalui variabel *intervening* (yaitu kecukupan anggaran dan komitmen organisasi) mempunyai konsekuensi positif dan signifikan terhadap kinerja manajer organisasi.

Kedua, studi ini memberikan kontribusi pada pemegang saham perusahaan-perusahaan dan pihak luar lainnya. Hasil-hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan

empiris para pemegang saham perusahaan dan pihak luar lainnya mengenai hubungan partisipasi penganggaran dengan kinerja manajer dalam konteks Indonesia, khususnya yang diterapkan oleh perusahaan-perusahaan yang *going public* di BEJ. Informasi mengenai penerapan partisipasi penganggaran oleh perusahaan-perusahaan yang *going public* di BEJ diharapkan dapat menunjukkan bahwa perusahaan-perusahaan tersebut dikelola dengan baik sehingga dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap perusahaan-perusahaan tersebut. Namun perlu dipahami bahwa hasil penelitian ini bersifat umum untuk perusahaan yang *going public* dan mungkin tidak berlaku secara individual.

Ketiga, studi ini diharapkan memberikan kontribusi pada manajemen perusahaan. Hasil-hasil penelitian ini diharapkan juga dapat memberikan kontribusi pada para manajer perusahaan di Indonesia, khususnya perusahaan *going public* di BEJ. Mereka dapat memahami bahwa untuk meningkatkan kinerja para manajer pusat-pusat pertanggungjawaban perlu meningkatkan partisipasi mereka dalam penganggaran. Para manajer juga harus memahami bahwa hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer tersebut dipengaruhi oleh beberapa variabel *intervening* yang diteliti dalam studi ini yaitu kecukupan anggaran dan komitmen organisasi.

Keempat, studi ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi pada para pendesain sistem akuntansi manajemen, khususnya pendesain sistem penganggaran, di Indonesia. Para pendesain sistem perlu mempertimbangkan peran partisipasi penganggaran dan variabel-variabel *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer. Dalam hal ini, untuk memotivasi para manajer mencapai kinerja yang lebih baik maka perlu mendorong mereka berpartisipasi dalam penganggaran. Sistem tersebut juga perlu mekanisme untuk mempertimbangkan pengaruh variabel-variabel *intervening* yang mempengaruhi hubungan

tersebut yaitu kecukupan anggaran dan komitmen organisasi. Dengan demikian, sistem yang disusunnya dapat bermanfaat bagi manajemen untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi secara efisien dan efektif.

Kelima, studi ini diharapkan memberikan kontribusi pada peneliti berikutnya. Para peneliti berikutnya dapat menggunakan hasil penelitian ini, dan juga hasil penelitian-penelitian lainnya, sebagai dasar replikasi untuk penelitian berikutnya. Replikasi ini diperlukan agar temuan-temuan penelitian tersebut dapat digeneralisasi dan riset dalam bidang akuntansi manajemen, khususnya penganggaran menjadi lebih meluas dan bervariasi. Para peneliti berikutnya dapat juga meneliti mengenai hubungan partisipasi penganggaran dan kinerja manajer beserta variabel-variabel *intervening* lainnya yang diduga mempunyai hubungan yang kuat, hal ini sangat dimungkinkan karena koefisien determinasi dalam studi ini relatif masih rendah.

Temuan-temuan studi ini juga mempunyai beberapa keterbatasan. Pertama, riset ini hanya meneliti perusahaan-perusahaan yang *going public* di BEJ, sehingga hasil-hasilnya mungkin tidak dapat digeneralisasi untuk perusahaan-perusahaan atau organisasi-organisasi lainnya yang secara signifikan berbeda dari perusahaan-perusahaan yang diteliti.

Kedua, variabel-variabel *intervening* yang digunakan dalam penelitian ini hanyalah sebagian kecil dari variabel-variabel *intervening* yang mungkin dapat digunakan, hal ini terbukti dengan masih rendahnya koefisien determinasi hasil studi ini. Ketiga, pendekatan survei yang digunakan juga memiliki keterbatasan, misalnya pemilihan ukuran-ukuran yang dipilih atau dijawab sendiri oleh responden tanpa campur tangan atasannya dan kurangnya kendali atas siapa yang merespon kuesioner tersebut.

Keempat, metodologi yang digunakan. Penelitian ini menggunakan metode survei. Metode survei, selain memiliki keunggulan-keunggulan, juga memiliki kelemahan-

kelemahan. Salah satu kelemahan penting metode ini adalah kemungkinan adanya respon yang bias dari para responden, sehingga dalam studi ini dilakukan uji bias respon. Penggunaan skala Likert untuk mengukur variabel-variabel dalam studi ini, meskipun banyak keunggulannya, juga memiliki kelemahan karena nilai skor yang sama atau identik dianggap merupakan indikasi-indikasi nilai-nilai karakteristik yang sama atau identik. Metodologi alternatif, misalnya eksperimen atau wawancara langsung mungkin dapat menyediakan informasi yang lebih baik mengenai hubungan partisipasi penganggaran dan kinerja manajer beserta variabel-variabel *intervening* yang mempengaruhinya.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Agung, I Gusti Ngurah. (1998). *Metode Penelitian Sosial: Pengertian dan Pemakaian Praktis. Buku 2*. Jakarta: Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama.
- Angle, H.L. & Perry, J.L. (1985). An empirical assessment of organizational commitment and organizational effectiveness. *Administrative Science Quarterly*, 1-14.
- Aranya, N. (1990). Budget instrumentality, partisipation and organizational effectiveness. *Journal of Management Accounting Research*, 2, 66-67.
- Argyris, C. (1952). *The of Budget on People*. New York: Controllership Foundation.
- Baiman, S. & Evans, J.H. (1983). Pre-decision information and partisipative management control systems. *Journal of Accounting Research (Autumn)*, 371-395.
- Becker, S. & Green, D. (1962). Budgeting and employee behavior. *Journal of Business (October)*, 392-402.
- Boshoff, C. & Mels, G. (1995). A causal model to evaluate the relationships among supervision, role stress, organization commitment and internal service quality. *European Journal of Marketing*, 23-42.
- Brownell, P. (1982). Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review*, 56, 844-860.
- Brownell, P. (1982a). . Participation in budgeting process: when it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature, I*, 124-150.
- Brownell, P. (1982b). A field study examination of budgetary participation in and locus of control. *The Accounting Review*, 57, 766-777.
- Brownell, P. (1985). Budgetary system and the control of functionally differentiated organizational activities. *Journal of Management Accounting Research*, 23, 502-512.
- Brownell, P., & McInnes, M (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review*, 61, 587-600.
- Brownell, P., & Merchant, K. (1990). The budgetary and performance influence of product standardization and manufacturing process automation. *Journal of Accounting Research*, 28, 388-397.
- Chenhall, R., & Brownell, P. (1988). The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: role ambiguity as an intervening variables. . *Accounting Organization and Society*, 13, 225-234.
- Chow, C.W., Cooper, J.C., & Waller, W.S. (1985). Participative budgeting effects of truth-including pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review, (January)*, 111-122.
- Christensen, J. (1982). The determination of performance standards and participation. *Journal of Accounting Research (Autumn)*, 589-603.
- Crowne, D. & Marlowe, D. (1964). *The approval motive*. New York: Wiley.

- DeCotis, T.A. & Summer, T.P. (1988). A path analysis of a model of the antecedents and consequences of organization commitment. *Human Relations*, 445-470.
- Dunk, A. (1993). The effects of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*, 68, 400-410.
- Dunk, A. (1995). The differential effect of information asymmetry on the relation of between budgetary participation and departmental. *Advance in Management Accounting*, 4, 147-161.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based Research on management control systems: categorization by a level of complexity approach. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-53.
- Frucot, V., & Shearon. W. (1991). Budgetary participation, locus of control and mexican managerial performance and job satisfaction. *The Accounting Review*, 66, 80-99.
- Govindarajan, V. (1986). Impact of participation in budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences*, 17, 496-516.
- Govindarajan, V. & Gupta, A.K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting Organization and Society*, 51-66.
- Gujarati, Damodar N. (2003). *Basic econometrics*. New York, NY: McGraw-Hill. 363-369.
- Gul, F., Tsui, J., Fong, S., & Kwok, H. (1995). Decentralisation as a moderating factor in the budgetary participation-performance relationship: some Hong Kong evidence. *Accounting and Business Research*, 25, 107-114.
- Hopwood, A. (1976) *Accounting and human behavior*. Engewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Horngren, C.T., Datar, S.M., & Foster, G. (2003). *Cost accounting: a managerial emphasis*. New Jersey: Prentice-Hall. 193.
- Indriantoro, Nur. (1993). *The effect of participative budgeting on job performance and job satisfaction with locus of control and cultural dimensions as moderating variables*. Dissertation at The University of Kentucky. Not published.
- Institute for Economic and Financial Research. (2001). *Indonesian Capital Market 2001*. Jakarta: ECFIN. Twelfth edition.
- Kirby, A., et. al. (1991). Participation, slack, and budget-based performance evaluation. *Journal of Accounting Research*. 29. 109-128.
- Kren, I., (1992). The moderating effects of locus of control on performance incentives and participation. *Human Relations*, 45, 991-1012.
- Lawrence, P., & Lorsch, J. (1967). *Organization and Environment*. Homewood, IL: Irwin.
- Lincoln, J.R. & Kalleberg. A.I., (1985). Work organization and workplace commitment a study of plants and employees in the U.S. and Japan. *American Sociological Review*. (December). 738-760.
- Lindquist. T. (1995). Fairness as an antecedent to participative budgeting: examining the effects on distributive justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 122-147.
- Locke, E., & Latham, G. (1990) *A Theory of Goal Setting & Task Performance*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Locke, E., & Scheiger, D, (1979) Participative in decision-making: one more look. In

- Research in Organizational Behavior, Vol. 1*, Greenwich, CT: JAI Press.
- March, J.G. & Simon, H.A. (1958). *Organization*. New York: John Wiley.
- Mathieu, J.E. & Zajac, D. M. (1990). A review and meta-analysis of the antecedents, correlated, and consequences of organizational commitment. *Psychological Bulletin*, 171-194.
- Merchant, K. (1981). The design of corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, 56, 813-829.
- Merchant, K. (1984). Influences on departmental budgeting: an empirical examination of contingency model. *Accounting Organization and Society*, 9, 291-310.
- Mia, L. (1988). Managerial attitude, motivation and effectiveness of budget participation. *Accounting Organization and Society*, 13, 465-476.
- Mia, L. (1989). The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: a research note. *Accounting Organization and Society*, 14, 347-358.
- Milani, K. (1975). Budget-setting, performance and attitudes. *The Accounting Review*, 5, 274-284.
- Mowday, R., Steers, R. & Porter, L. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*. 224-247.
- Morris, J.H. & Steers, R.M. (1980). Structural influences on organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*. 50-57.
- Murray, D. (1990). The performance effects of participative budgeting: an integration of intervening and moderating variables. *Behavioral Research in Accounting*, 104-123.
- Nouri, H. (1992). *The effect of budgetary participation on job performance: a conceptual model and its empirical test*. Dissertation at Temple University Graduate Board. Not published.
- Nouri, H., Blau, G. & Shahid, A. (1995). The effect of socially desirable responding (SDR) on the relation between budgetary participation and self-reported job performance. *Advance in Management Accounting*, 4, 163-177.
- Nouri, H., & Parker, R.J. (1998). The relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting Organization and Society*. Vol. 23. 5/6, 467-483.
- Otley, D., & Wilkinson, C. (1988) Organization behavior: strategy, structure, environment, and technology. In K., Ferris, (Ed.), *Behavioral Accounting Research: A Critical Analysis* (pp. 147-170). Columbus, Ohio: Century VII Publishing Company.
- Penno, M. (1984). Asymmetry of pre-decision information and managerial accounting. *The Accounting Review*, 59, 177-191.
- Poon, M., Pike, R., & Tjosvold. (2001). Budget participation, goal interdependence and controversy: a study of a Chinese public utility. *Management Accounting Research*, 12, pp. 101-118.
- Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T., & Boulian. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59, pp. 603-609.
- Ronen, J., & Livingstone, J. (1975). An expectancy theory approach to motivational impact of budgets, *The Accounting Review*, 50, 671-685.
- Sekaran, Uma (2000). *Research Methods for Business*. New York: John Wiley & Sons, Inc. Third Edition.
- Shield, J. F. & Shields, M. D.(1998) Antecedents of participative budgeting.

- Accounting, Organizations and Society*, 1, 49-76.
- Syakhroza, Akhmad (2002). *Influence of Politics on the Budgeting Process: A Study of the fertilizer manufacturing Industry in Indonesia*. Dissertation. Faculty of Business and Public Management, Edith Cowan University. Tidak Dipublikasikan.
- Tiller, M. (1983). The dissonance model of participative budgeting: an empirical exploration. *Journal of Accounting Research*, 21, 581-595.
- Welch, H. P. & LaVan. H. (1981). Inter-relationships between organizational commitment and job characteristics, job satisfaction, professional behavior, and organization climate. *Human Relations*. 1079-1089.
- Young, S. M. (1988). Individual behavior: performance, motivation, and control. In K. Ferris (Ed.), *Behavioral Accounting Research, A Critical Analysis*, (pp. 229-246). Columbus, Ohio: Century VII Publishing Company.
- Zerbe. W. & Paulhus. D. (1987). Socially desirable responding in organizational behavior: a reconception. *Academy of Management Review*, 250-264.