

# **ANALISIS PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN, KEJELASAN ANGGARAN DAN UMPAN BALIK TERHADAP PENINGKATAN KINERJA MANAJERIAL MELALUI KEPUASAN KERJA DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN SEBAGAI VARIABEL MODERATING**

**Noor Azis \***

## **ABSTRACT**

Target of this research is to analyzed participation in compilation of budget, clarity of feedback and target pass variable satisfaction of job and uncertainty of environment have an effect on directly or indirectly to performance of managerial. This research is conducted by taking sample counted 225 manager or superintendent of distributed manager storey; level counted 800 manager with response rate 38,13% Its enumeration by using SEM Analyzed with processing of AMOS version 5.0 and SPSS version 17. Result of research indicate that participation compilation of budget can be proved by signifikan have positive influence to performance of managerial through positive impact and signifikan of satisfaction and uncertainty of environment, and so do for the feedback of budget can be proved by signifikan have positive influence to performance of managerial through positive impact and signifikan of uncertainty of environment, indirect influence other budgeting system characteristic variable, that is participation compilation of budget, clarity of budget target and budget feedback from third its this only participation variable compilation of shown success budget by signifikan its influence to the increasing of performance of managerial. While clarity of unprovable target by signifikan have influence to performance of managerial through positive impact and signifikan of satisfaction and uncertainty of environment, and so do for the feed back of budget nor can be proved by signifikan its influence to performance of managerial through positive impact and signifikan of satisfaction.

Keywords : Participation Development Of Budget, Budget And Clarity Feedback, And Job Satisfaction Satisfaction Environmental Uncertainty And Managerial Performance

## **PENDAHULUAN**

Globalisasi telah melanda dunia sebagai konsekuensinya perdagangan bebas melanda dunia. Produk dan jasa bebas keluar masuk suatu negara. Adanya globalisasi memicu persaingan antar perusahaan semakin ketat yang merupakan faktor lingkungan yang sulit untuk diprediksikan. Dalam kondisi yang tidak menentu, kejadian di masa mendatang sulit untuk diprediksikan sehingga proses perencanaan untuk mencapai tujuan organisasi menjadi masalah (Chenhall dan Morris, 1986). Para

\* Fakultas Ekonomi Universitas Muria Kudus

manajer membutuhkan alat untuk mengkoordinasikan, merencanakan sumber daya terbatas agar mampu bersaing dalam kondisi lingkungan yang selalu berubah. Salah satu alat yang dapat membantu perencanaan, koordinasi dan komunikasi antara atasan dengan bawahan adalah anggaran.

Muncul keraguan pada kemampuan anggaran mengantisipasi perubahan lingkungan (volatilitas lingkungan), sehingga Stewart (1995) mempertanyakan peran penganggaran dalam kondisi lingkungan yang selalu berubah. Kesangsian kemampuan penganggaran mengantisipasi volatilitas lingkungan dijawab Drtina (1996) dengan menggunakan penganggaran secara kuartalan terus menerus. Kemampuan beradaptasi pada volatilitas lingkungan dengan tindakan inovatif dan proaktif telah dibantu dengan adanya teknologi informasi yang semakin maju sejarang ini. Karena salah satu fungsi sistem manajemen adalah sebagai sumber informasi penting untuk membantu manajer mengendalikan aktivitasnya serta mengurangi ketidakpastian guna mencapai tujuan (Atkinson dkk, 1995). Informasi manajemen sebagai salah satu produk sistem akuntansi manajemen memiliki peranan dalam memprediksi konsekuensi yang mungkin terjadi atas berbagai alternatif tindakan yang dapat dilakukan pada berbagai aktivitas seperti perencanaan, pengawasan dan pengambilan keputusan.

Tidak dapat dipungkiri lagi bahwa proses penganggaran terjadi dalam lingkungan manusia dan beberapa faktor yang berkaitan dengan perilaku manusia. Siegel dan Marconi (1989) menegaskan bahwa penganggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Hansen dan Mowen (2000) menyatakan bahwa penggunaan anggaran untuk pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi, dan meningkatkan koordinasi menyiratkan bahwa proses penganggaran merupakan aktivitas manusia, sehingga penganggaran membawa banyak dimensi perilaku.

Sedangkan kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Locke (1968) juga menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas (dalam Kenis 1979). Selanjutnya umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979).

Sudah lebih dari 25 tahun penelitian terhadap fungsi anggaran dilakukan secara terus-menerus, para peneliti secara extensive menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap dampak perilaku manajerial, khususnya terhadap kinerja manajerial.. Dari hasil-hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan sampai sekarang hasilnya masih belum menunjukkan kesatuan pendapat atau saling bertentangan, sehingga hubungan tersebut menjadi tidak jelas (*equivocal*).

Sehubungan dengan hasil yang tidak konklusif tersebut, Hopwood (1976) dalam Shields *et al.* (2000) dan Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan bahwa hubungan antara anggaran dan kinerja manajerial adalah tergantung faktor-faktor tertentu (*situational factors*) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Brownell (1982a) kemudian mengklasifikasikan variabel kontijensi ke dalam empat bagian yaitu individual, interpersonal, organisasional dan kultural.

Berdasarkan uraian di atas maka Identifikasi masalah-masalah yang berkaitan efektifitas kerja,

umpan balik dan kinerja manajerial adalah sebagai berikut:

1. Ditinjau dari pendekatan penganggaran meliputi:
  - a. Terdapat masalah pada ketidakyakinan bahwa anggaran kinerja dapat dilaksanakan sesuai dengan harapan-harapannya.
  - b. Terdapat masalah pada kemampuan melakukan pengendalian atas program-program berbasis kinerja
  - c. Terdapat masalah pada efektivitas kerja dari program-program berbasis kinerja, terutama pada aspek administrasi dan kualitas hasil kerja.
  - d. Terdapat masalah pada kemampuan SDM dalam melaksanakan program berbasis kinerja.
2. Ditinjau dari ketidakpastian lingkungan organisasi meliputi:
  - a. Lingkungan bisnis yang berubah secara cepat menimbulkan dampak pada ketidakpastian lingkungan yang relatif tinggi.
  - b. Gambaran sasaran anggaran yang terlalu luas, sehingga tidak secara jelas dan spesifik mudah dimengerti.
  - c. Kurangnya sumber informasi umpan balik menimbulkan dapat kurang optimalnya masukan untuk perencanaan.

Berdasarkan uraian di muka, masalah yang diteliti, selanjutnya dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja terhadap kinerja manajerial.
2. Apakah partisipasi dalam penyusunan anggaran akan memperjelas ketidakpastian lingkungan organisasi terhadap kinerja manajerial.
3. Apakah tingkat kejelasan sasaran anggaran yang tinggi akan meningkatkan kepuasan kerja terhadap kinerja manajerial.
4. Apakah tingkat kejelasan sasaran anggaran yang tinggi akan memperjelas ketidakpastian lingkungan organisasi terhadap kinerja manajerial.
5. Apakah peningkatan umpan balik yang tinggi akan meningkatkan kepuasan kerja terhadap kinerja manajerial.
6. Apakah peningkatan umpan balik yang tinggi akan memperjelas ketidakpastian lingkungan organisasi terhadap kinerja manajerial.
7. Apakah tingkat kepuasan kerja berpengaruh terhadap kinerja manajerial.
8. Apakah tingkat ketidakpastian lingkungan organisasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

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

1. Untuk menganalisis pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran dalam meningkatkan kepuasan kerja terhadap kinerja manajerial.
2. Untuk menganalisis pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran dalam memperjelas ketidakpastian lingkungan organisasi terhadap kinerja manajerial.
3. Untuk menganalisis pengaruh tingkat kejelasan sasaran anggaran yang tinggi dalam meningkatkan kepuasan kerja terhadap kinerja manajerial.
4. Untuk menganalisis pengaruh tingkat kejelasan sasaran anggaran yang tinggi dalam memperjelas ketidakpastian lingkungan organisasi terhadap kinerja manajerial.
5. Untuk menganalisis pengaruh peningkatan umpan balik yang tinggi dalam meningkatkan kepuasan kerja terhadap kinerja manajerial.
6. Untuk menganalisis pengaruh peningkatan umpan balik yang tinggi dalam memperjelas ketidakpastian lingkungan organisasi terhadap kinerja manajerial.
7. Untuk menganalisis pengaruh tingkat kepuasan kerja terhadap kinerja manajerial.
8. Untuk menganalisis pengaruh tingkat ketidakpastian lingkungan organisasi terhadap kinerja manajerial.

Hasil penelitian hubungan positif partisipasi penyusunan anggaran terhadap kepuasan kerja dan kinerja manajer (Mojhan et al. 1995). Manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan menginternalisasikan standar dan tujuan yang ditetapkan dan mendorong kepuasan pribadi dari pekerjaan ke arah pencapaian anggaran sehingga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial (Brownell dan McInnes 1986). Mohan et al (1995) berargumentasi bahwa itu berarti partisipasi dapat diduga berhubungan positif dengan kepuasan kerja dan selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah :

H1: Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja

H2: Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap ketidakpastian lingkungan.

Begitu pula dengan kejelasan sasaran anggaran, seperti yang diungkapkan Locke (1968) dalam Kenis (1979) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas. Hal ini berarti dengan kejelasan sasaran anggaran, manajer akan lebih produktif dan puas dengan hasil kerja, dan selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hipotesis yang diuji adalah :

H3: Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja

H4: Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap ketidakpastian lingkungan

Selanjutnya umpan balik terhadap tingkat sasaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan kepuasan kerja (Kenis 1979). Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa manajer yang mengetahui hasil diperoleh dari usaha mereka untuk mencapai sasaran dan insentif untuk kinerja yang lebih baik yang selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga

hipotesis yang diuji adalah :

H5: Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja.

H6: Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap ketidakpastian lingkungan.

*Review* Brownell dan McInnes (1986) mengemukakan bahwa sejumlah bukti dari pengaruh positif kepuasan terhadap kinerja yang telah diteliti dan dimuat dalam literatur akuntansi oleh Ferris (1977) dan Rockness (1977). Tetapi sebagian besar penelitian mengenai pengaruh kepuasan kerja terhadap kinerja dimuat dalam literatur perilaku organisasi, seperti Mitchell (1974, 1979), Wahba dan House (1974), Connolly (1976), dan Campbell dan Pritchard (1976). Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu tersebut, Mitchell (1979) dalam Brownell dan McInnes (1986) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan positif antara kepuasan dan kinerja, Govindarajan (1986) kondisi aktual ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Sehingga hipotesis yang diuji dalam penelitian ini adalah :

H7: Kepuasan kerja mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

H8: Ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

## METODE

Populasi dalam penelitian ini difokuskan pada manajer atau kepala bagian setingkat manajer di perusahaan manufaktur sebagai unit analisis. Manajer-manajer fungsional atau kepala bagian setingkat manajer ini dipilih karena mereka biasanya terlibat secara aktif dalam penyusunan anggaran dan prestasi kerja mereka dievaluasi dengan data anggaran, sehingga diharapkan manajer fungsional memiliki tanggungjawab terhadap anggaran (Maulana K 1999). Untuk menentukan sampel, peneliti menggunakan perusahaan-perusahaan manufaktur terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ) yang dimuat dalam *Indonesian Capital Market Directory 2007* sebagai rerangka sampling, dalam *Capital Market Directory* tersebut terdapat 142 perusahaan manufaktur terdaftar di BEJ yang dikelompokkan ke dalam 20 jenis industri manufaktur. Kuesioner yang dikirimkan minimal 800 kuesioner.

Pengiriman dilakukan dalam dua tahap, tahap pertama dikirimkan 500 kuesioner kepada 50 perusahaan pada tanggal 20 Mei 2008 dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 19 Juni 2008. Pengiriman tahap kedua dilakukan tanggal 24 Juni 2008 sebanyak 300 kuesioner kepada 30 perusahaan dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 23 Juli 2008.

Pengujian non response bias dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik responden yang mengembalikan jawaban kuisioner dengan responden yang tidak menegmbalikan (non response) berbeda. Mengingat adanya keterbatasan informasi yang diperoleh peneliti terhadap identitas individu yang tidak mengirimkan jawaban, maka dalam pengujian di anggap mewakili jawaban dari responden yang non response. Pada penelitian ini respon ratenya sebesar 225 responden atau sekitar 28,1% jauh di bawah 50% jumlah kuesioner yang dikirimkan pada responden. Untuk mengatasi masalah ini peneliti melakukan uji non response bias yang dilakukan dengan cara membandingkan karakteristik

responden yang dilakukan dalam dua tahapan tahap pertama antara 20 mei 2008 s/d 19 juni 2008, sedangkan tahap kedua antara 24 juni s/d 23 juli 2008, adapun uji response bias dilakukan sebagai berikut ini.

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Non Response Bias**

Variabel	Tahap Pertama		Tahap Kedua		t- value	ρ
	Mean	SD	Mean	SD		
Part	25,22	6,482	24,39	5,883	0,985	0,326
Kejsan	14,77	4,480	14,31	4,423	0,751	0,453
Umpan	20,87	5,205	21,33	5,270	-0,652	0,515
Puas	24,55	6,256	25,12	6,293	-0,666	0,506
Ketp	15,50	4,299	15,19	4,630	0,510	0,611
Kinerja	36,30	8,144	36,63	8,762	-0,291	0,771

Sumber : Data primer yang diolah

Dari tabel 3 dapat diketahui bahwa t test menunjukkan tidak terdapat perbedaan jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok dapat disimpulkan bahwa sampel yang diperoleh dalam penelitian ini telah memenuhi syarat representatif populasi

Empat prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik Croback'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 proses penghitungan dengan SPSS. (4) pemeriksaan validitas dilakukan melalui analisis SEM, dalam SEM setiap indikator dapat diperiksa tingkat validitasnya, proses penghitungan dengan menggunakan AMOS, proses penghitungan dengan menggunakan SPSS dan AMOS diperoleh hasil yang identik sama.

Evaluasi atas dipenuhinya asumsi normalitas dalam data. Uji ini digunakan untuk mengetahui apakah data terdistribusi secara normal atau tidak. Karena itu, pengujian normalitas menggunakan program AMOS. Dari hasil analisis di atas dapat dilihat bahwa tidak ada angka nilai pada kolom **c.r.** yang lebih besar dari  $\square$  2,58, oleh karena itu dapat dikatakan tidak terdapat bukti bahwa distribusi data ini tidak normal. Dengan demikian dalam pengujian data untuk permodelan SEM terlihat dalam tabel 2.6 bahwa baik melalui pengujian univariat maupun pengujian multivariate, tidak ada bukti bahwa data yang digunakan berdistribusi tidak normal, oleh karena itu asumsi normalitas telah dipenuhi dan karena itu data ini layak untuk digunakan dalam estimasi selanjutnya.

Evaluasi atas *Univariate Outliers*. Deteksi terhadap adanya outlier univariat dapat dilakukan dengan menentukan nilai ambang batas yang akan dikategorikan sebagai outliers dengan cara mengkonversi nilai data penelitian kedalam *standard score* atau yang biasa disebut *z-score*, yang mempunyai rata-rata nol dengan standar deviasi sebesar satu. Dengan telah dikonversinya semua data menjadi *z-score*, kita

dapat melihat lagi hasil statistik deskriptifnya sebagai yang dipaparkan dalam tabel berikut ini.

**Tabel 4.**

**Descriptive Statistics**

Zscore(Partisipasi)	225	-2,06286	2,42317	,0000000	1,00000000
Zscore(Kejelasan)	225	-1,92648	2,34072	,0000000	1,00000000
Zscore(Umpun_Balik)	225	-2,11721	2,66756	,0000000	1,00000000
Zscore(Kepuasan)	225	-2,20112	1,94993	,0000000	1,00000000
Zscore(Ketidakpastian)	225	-2,11524	2,17240	,0000000	1,00000000
Zscore(Kinerja)	225	-1,84089	1,97443	,0000000	1,00000000
Valid N (listwise)	225				

Dari tabel 4 bahwa semua nilai yang telah distandardisir dalam bentuk *z-score* mempunyai rata-rata sama dengan nol dengan standar deviasi sebesar satu, seperti yang diteorikan di atas. Dari hasil komputasi di atas, terlihat bahwa tidak ada nilai *z-score* yang lebih tinggi dari  $\pm 3.0$  karena itu dapat disimpulkan bahwa tidak ada univariate outlier dalam data yang dianalisis ini.

b) Evaluasi atas *Multivariate Outliers*. Evaluasi terhadap *multivariate outliers* perlu dilakukan sebab walaupun data yang dianalisis menunjukkan tidak ada *outlier* pada tingkat *univariate*, tetapi observasi-observasi itu dapat menjadi outliers bila sudah saling dikombinasikan. Jarak Mahalanobis (the *Mahalanobis distance*) untuk tiap—tiap observasi dapat dihitung dan akan menunjukkan jaran sebuah observasi dari rata-rata semua variabel dalam sebuah ruang multidimensional (Hair dkk, 1995; Norusis, 1994; Tabacnick & Fidell, 1996). Berikut ini ditunjukkan hasil uji *multivariate outliers*.

**Tabel 5.**

**Uji Multivariate Outliers**

<i>Observation number</i>	<i>Mahalanobis d-squared</i>	p1	p2
139	55.571	.006	.744
37	55.515	.006	.400
146	54.131	.009	.304
33	51.371	.016	.504
186	51.266	.017	.327
59	50.526	.020	.289
92	50.490	.020	.167
122	49.948	.023	.139
121	49.067	.027	.167
29	48.527	.031	.158

Uji terhadap outliers multivariat dilakukan dengan menggunakan kriteria Jarak Mahalanobis itu dievaluasi dengan menggunakan  $\chi^2$  pada derajat bebas sebesar jumlah variabel yang digunakan dalam penelitian itu. Dalam penelitian ini digunakan 6 variabel, oleh karena itu semua kasus yang mempunyai *Mahalanobis Distance* yang lebih besar dari  $\chi^2 (6,0.001) = 80,33$  adalah *Outlier multivariate*. *Mahalanobis distance* dapat dihitung dengan menggunakan analisis regresi dimana label dari kasus (dalam hal ini nomor urut) responden dijadikan sebagai variabel dependen, sementara semua variabel lainnya yang akan digunakan dalam model diperlakukan sebagai variabel independen. Perintah dalam

SPSS akan menuntun kita untuk melakukan save terhadap nilai Mahalanobis, yang disajikan pada tabel di bawah ini.

**Tabel 6.**

**Residuals Statistics<sup>a</sup>**

Predicted Value	80,33	139,50	113,00	10,551	225
Std. Predicted Value	-3,097	2,511	,000	1,000	225
Standard Error of Predicted Value	5,491	20,623	11,142	2,793	225
Adjusted Predicted Value	85,18	143,18	113,05	10,768	225
Residual	-130,712	116,187	,000	64,235	225
Std. Residual	-2,007	1,784	,000	,987	225
Stud. Residual	-2,057	1,829	,000	1,003	225
Deleted Residual	-137,178	122,004	-,055	66,443	225
Stud. Deleted Residual	-2,072	1,838	,000	1,005	225
Mahal. Distance	,597	21,475	5,973	3,671	225
Cook's Distance	,000	,050	,005	,007	225
Centered Leverage Value	,003	,096	,027	,016	225

a.

Dari tabel diatas "*Mahal.Distance*" adalah paling rendah adalah 0,597 dan yang paling tinggi adalah 21,475. Sementara itu perhitungan tabel *Chi-Square* seperti yang disajikan di atas menunjukkan bahwa Mahalanobis Distance yang lebih besar dari  $\chi^2 (60,0.001) = 80,333$  adalah sampel daya yang dapat dipandang sebagai Outlier multivariate, oleh karena itu tampilan data yang dianalisis ini dapat menyimpulkan bahwa tidak terdapat outlier multivariat.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis.

**Tabel 7**  
**Statistik Deskriptif**

Variabel	Rentang		Nilai Total	Rata-Rata
	Hasil Penelitian	Kisaran Sesungguhnya		
Partisipasi	8 - 40	12 - 40	5597	24,88
Kejelasan	5 - 25	6 - 25	3280	14,58
Umpanbalik	5 - 35	10 - 35	4739	21,06
Kepuasan kerja	8 - 40	11 - 37	5577	24,79
Ketidakpastian	5 - 25	6 - 25	3459	15,37
Kinerja	12 - 60	21 - 53	8199	36,44

Sumber : Hasil Pengolahan Data Primer

Setelah dilakukan evaluasi atas asumsi-asumsi SEM, analisis selanjutnya adalah evaluasi atas kesesuaian model yang diajukan dalam penelitian ini dengan berbagai kriteria *goodness-of-fit* yang telah diuraikan sebelumnya. Untuk mendapatkan tingkat kesesuaian yang mencukupi, model persamaan



struktural pada penelitian ini telah direvisi satu kali. Revisi dilakukan karena pada pengujian kesesuaian model pertama yang sesuai dengan kriteria *goodness-of-fit*nya belum mencukupi, revisi dilakukan setelah dianalisis pada text output pada item *Modification Indices* (MI) yang menunjukkan korelasi antara variabel penelitian ini. Hasil revisi model menghasilkan tingkat kesesuaian model yang cukup baik. Tabel 8 memperlihatkan tahapan revisi model ini beserta nilai masing-masing *goodness-of-fit index*.

**Tabel 8**  
**Tahapan Revisi Model**

Goodness Of Fit Index	Model	
	Awal	Revisi
Chi-Square	857,000	278,519
Prob.	0,000	1,000
CMIN/DF	1,879	0,725
GFI	0,810	0,930
AGFI	0,779	0,904
TLI	0,811	1,059
RMSEA	0,063	0,000

Untuk evaluasi kriteria *goodness-of-fit index*, pada Tabel 9 berikut disajikan perbandingan indeks uji hipotesis yang dihasilkan dengan kriteria *goodness-of-fit index*.

**Tabel 9**  
**Evaluasi Kriteria *Goodness-Of-Fit***

Kriteria	Nilai Kritis	Model Penelitian	Evaluasi Model
$\chi^2$ (Chi-Square)	Diharapkan kecil	278,519	
Probability	$\geq 0,05$	1,000	Baik
RMSEA	$\leq 0,08$	0,000	Baik
GFI	$\geq 0,90$	0,930	Baik
AGFI	$\geq 0,90$	0,904	Baik
CMIN/DF	$\geq 2,00$	0,725	Baik

Sumber : Tabel X1 dan SEM dalam Penelitian Manajemen (Ferdinand 2000)

Dari tabel 10 dapat dilihat bahwa model secara keseluruhan memperlihatkan tingkat kesesuaian yang baik. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa pengujian model penelitian menghasilkan konfirmasi yang baik atas hubungan-hubungan kausalitas antar variabel.

Untuk melakukan pengujian terhadap hipotesis yang diajukan, dilakukan dengan menganalisis *regression weights* untuk masing-masing konstruk eksogennya terhadap konstruk endogennya. Dengan melihat nilai C.R yang identik dengan t-hitung, pada hasil pengolahan dibandingkan dengan nilai kritisnya yaitu  $\pm 1,96$  pada tingkat signifikansi 0,05 (5%). Tabel 10 berikut menyajikan nilai-nilai koefisien regresi dan t hitung.

**Tabel 10**  
**Regression Weights**

			Estimate	S.E	C.R	P
Kepuasan	<---	Partisipasi	.537	.125	4.295	.000
Kepuasan	<---	Kejelasan	.134	.114	1.169	.242
Ketidakpastian	<---	Partisipasi	.411	.126	3.261	.001
Ketidakpastian	<---	Kejelasan	.161	.140	1.147	.251
Kepuasan	<---	Umpan Balik	.158	.140	1.133	.257
Ketidakpastian	<---	Umpan Balik	.426	.184	2.312	.021
Kinerja	<---	Kepuasan	.365	.143	2.541	.011
Kinerja	<---	Ketidakpastian	.534	.214	2.498	.013

Besarnya pengaruh langsung berdasarkan hasil analisis yang dilakukan, terlihat bahwa hasil estimasi nilai-nilai parameter pengaruh langsung antar variabel bebas dengan variabel terikat adalah seperti tampak pada Tabel 11.

**Tabel 11**  
**Hasil Estimasi Parameter Pengaruh Langsung antar Variabel Berdasarkan Model SEM**

No	Variabel Berpengaruh	Variabel Dipengaruhi	Nilai Estimasi	Thitung C.R	P (2 tail)
1.	Partisipasi	Kepuasan	.537	4.295	.000
		Ketidakpastian	.411	3.261	.001
2.	Kejelasan	Kepuasan	.134	1.169	.242
		Ketidakpastian	.161	1.147	.251
3.	Umpan Balik	Kepuasan	.158	1.133	.257
		Ketidakpastian	.426	2.312	.021
4.	Kepuasan	Kinerja	.365	2.541	.011
5.	Ketidakpastian	Kinerja	.534	2.498	.013

Mengacu pada hasil pengujian tahap akhir terhadap model keseluruhan, maka dapat dituliskan persamaan model matematik dalam bentuk *Structural Equation Model* (SEM) sebagai berikut :

$$PUAS = 0,537 \text{ PART} + 0,134 \text{ KEJS} + 0,158 \text{ UMPAN} + \zeta_2 \quad R^2 = 0,547 \quad (1)$$

$$KETP = 0,411 \text{ PART} + 0,161 \text{ KEJS} + 0,426 \text{ UMPAN} + \zeta_2 \quad R^2 = 0,556 \quad (2)$$

$$KINERJA = 0,365 \text{ PUAS} + 0,534 \text{ KETP} + \zeta_1 \quad R^2 = 0,414 \quad (3)$$

Dengan didasarkan pada model penelitian yang digunakan, maka analisis pengaruh ini terdapat dua pengaruh, yaitu pengaruh langsung yang menunjukkan variabel partisipasi penyusunan anggaran,

kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran berpengaruh terhadap kepuasan kerja dan ekstrinsik, dan pengaruh tidak langsung ketiga variabel tersebut terhadap kinerja manajerial. Pengaruh langsung dan tidak langsung tersebut ditampilkan dalam Tabel 12 berikut.

**Tabel 12**  
**Hasil Pengujian Hipotesis**

Hipotesis	Kesimpulan
H1 Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja	Diterima
H2 Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap ketidakpastian lingkungan.	Diterima
H3 Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja	Tidak diterima
H4 Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap ketidakpastian lingkungan	Tidak diterima
H5 Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kepuasan kerja.	Tidak diterima
H6 Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap ketidakpastian lingkungan.	Diterima
H7 Kepuasan kerja mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.	Diterima
H8 Ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.	Diterima

Model penelitian menghasilkan delapan pengujian hipotesis, dari pengujian terhadap delapan hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini tiga hipotesis alternatif tidak dapat diterima, yaitu hipotesis H3, H4, dan H5, sedangkan lima hipotesis alternatif H1, H2, H6, H7 dan H8 dapat diterima. Berikut akan dibahas atas hasil pengujian hipotesis dan analisis pengaruh, diuraikan sebagai berikut:

**Tabel 13**  
**Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung**

Pengaruh Langsung ( <i>Direct</i> )					
	Umpan Balik	Kejelasan	Partisipasi	Ketidakpastian	Kepuasan
Ketidakpastian	0.426	0.161	0.411	0	0
Kepuasan	0.158	0.134	0.537	0	0
Kinerja	0	0	0	0.534	0.365
Pengaruh Tidak Langsung ( <i>Indirect</i> )					
	Umpan Balik	Kejelasan	Partisipasi	Ketidakpastian	Kepuasan
Ketidakpastian	0	0	0	0	0
Kepuasan	0	0	0	0	0
Kinerja	0.285	0.135	0.415	0	0

Sumber : Data Penelitian diolah, 2008.

Dari model yang diajukan dalam penelitian ini yang menggambarkan kerangka konseptual alur pikir dan sebagai dasar bagi perumusan hipotesis untuk menjawab tujuan penelitian yang ingin menunjukkan pengujian secara empiris bahwa pengaruh karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap atau akan meningkatkan kinerja manajerial melalui dampak positif kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan. Dengan responden 225 manajer atau kepala bagian setingkat manajer pada perusahaan manufaktur di Indonesia, diperoleh dari hasil analisis data yang menunjukkan partisipasi penyusunan anggaran dapat dibuktikan secara signifikan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan dari kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan, sedangkan umpan balik anggaran hanya dapat dibuktikan secara signifikan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan dari ketidakpastian lingkungan, sedangkan pengaruh tidak langsung variabel karakteristik sistem penganggaran yang lain, yaitu partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran tidak berhasil ditunjukkan secara signifikan pengaruhnya terhadap meningkatnya kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan variabel kepuasan kerja dan ekstrinsik.

Hasil penelitian ini dapat mendukung hasil penelitian Mohan et.al (1995), yang menunjukkan bahwa salah satu variabel karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan, serta pengaruh kepuasan kerja dan ketidakpastian positif dan cukup kuat terhadap kinerja manajerial, atau dengan kata lain bahwa pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan akan meningkatkan kinerja manajerial. Persamaan temuan penelitian ini terjadi bisa terjadi karena : (1) identifikasi dari Mohan et.al (1995) sendiri bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikan harus berhati-hati karena faktor budaya (French et al. 1996; Robbins 1996 ; Gibson et al. (1996) dan sifat-sifat keribadian (Brownell 1981). (2) instrumen yang digunakan untuk mengukur partisipasi penyusunan anggaran yang sama dengan yang digunakan oleh Mohan et al. (1995) menggunakan instrumen partisipasi penyusunan dari Milani (1975).

Pengukuran instrumen motivasi yang membedakan antara kepuasan kerja dengan ketidakpastian lingkungan dari hasil analisis dapat didukung, sesuai dengan yang dikemukakan oleh McInnes dan Ramakrishnan (1991) bahwa perbedaan yang jelas antara kepuasan kerja dan ekstrinsik adalah penting untuk memahami motivasi sebagai dasar untuk desain dari sistem pengendalian manajemen. Hal ini juga didukung oleh Robbins (1996) yang menegaskan bahwa secara historis, para teoritis motivasi umumnya telah mengandaikan bahwa kepuasan kerja, seperti prestasi, kompetensi tidak tergantung pada motivator ekstrinsik seperti upah yang tinggi, promosi, dan kondisi kerja yang menyenangkan.

Argumentasi lain yang dapat dikemukakan karena ditunjukkan hasil penelitian ini bahwa kepuasan kerja mempunyai pengaruh negatif tetapi tidak signifikan terhadap kinerja manajerial, dan ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Sejalan dengan teori motivasi evaluasi kognitif (dalam Robbins 1996) yang berargumen bahwa bila ganjaran ekstrinsik diberikan kepada seseorang untuk menjalankan suatu tugas yang menarik, pengganjaran itu menyebabkan minat intrinsik terhadap tugas itu sendiri merosot.

Sesuai dengan argumentasi sebelumnya bahwa kemungkinan besar partisipasi penyusunan

anggaran yang terjadi adalah partisipasi semu, kejelasan sasaran anggaran manajer hanya pada tingkat perencanaan, dan umpan balik yang diberikan hanya tanggung jawab pengendali *input* atau perencanaan operasional departemennya bukan pada *output* atau tindakan. Maka para manajer terpaksa menyatakan persetujuan tersebut karena perusahaan memerlukan persetujuan mereka dan sasaran baru tersebut, dan manajer merasa kinerja mereka yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut juga tidak dinilai bukan hanya berdasarkan keberhasilan mereka dalam mencapai sasaran anggaran, sehingga manajer tidak terlihat secara psikologis. Ketidakterlibatan secara psikologis menyebabkan manajer tidak merasa bertanggungjawab secara moral, sehingga sistem penganggaran tidak memberikan manfaat perilaku yang positif kepada individu yang terlibat langsung dalam penganggaran. Memang oleh Hansen dan Mowen (2000) dikemukakan bahwa kalau organisasi yang menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur dari kinerja manajer, maka itu suatu kesalahan yang akan mengakibatkan terjadinya perilaku disfungsi. Tetapi dengan pengukuran kinerja yang beragam, termasuk dengan pengukuran kinerja manajer berdasarkan anggaran dapat menimbulkan pengaruh yang positif terhadap kepuasan dan ketidakpastian lingkungan sehingga kinerja manajerial memberikan manfaat perilaku yang positif, dimana tujuan dari setiap manajer sesuai dengan tujuan perusahaan (*goal congruence*) dan manajer memiliki dorongan untuk mencapainya. Dengan kesesuaian antara tujuan manajer dengan tujuan perusahaan, maka oleh Hansen dan Mowen (2000) ditegaskan manajer mempunyai motivasi yang positif untuk mencapai tujuan perusahaan dengan cara yang etis.

## KESIMPULAN

Penelitian ini menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak dari kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja manajerial seperti yang dilakukan oleh Mohan *et al* (1995), dengan menambahkan variabel karakteristik sistem penganggaran lainnya, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran yang dihipotesiskan akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dari kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan.

Berdasarkan hasil analisis data dalam penelitian ini menunjukkan, bahwa partisipasi penyusunan anggaran dapat dibuktikan secara signifikan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan dari kepuasan dan ketidakpastian lingkungan, demikian juga untuk umpan balik anggaran dapat dibuktikan secara signifikan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan dari ketidakpastian lingkungan, sedangkan pengaruh tidak langsung variabel karakteristik sistem penganggaran yang lain, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran dari ketiganya hanya variabel partisipasi penyusunan anggaran berhasil ditunjukkan secara signifikan pengaruhnya terhadap meningkatnya kinerja manajerial melalui dampak positif dari variabel kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan. Hasil penelitian ini dapat mendukung hasil penelitian Mohan *et al* (1995), yang menunjukkan bahwa salah satu variabel karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dari variabel kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan demikian juga untuk variabel umpan balik mempunyai pengaruh

positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dari variabel ketidakpastian lingkungan.

Penelitian dalam hal ini memberikan argumentasi bahwa kemungkinan besar partisipasi penyusunan anggaran yang terjadi adalah partisipasi semu (*pseudoparticipation*). Oleh Argyris (1952) serta Hansen dan Mowen (2000) ditegaskan bahwa partisipasi semu ini terjadi bila manajemen puncak mengambil alih seluruh pengendalian atas proses penganggaran, hanya mencari partisipasi fiktif dari manajer tingkat yang lebih rendah. Manajemen puncak hanya secara formal menerima anggaran dari manajer di bawahnya dan tidak mempelajari masukan yang diberikan, dengan demikian manfaat perilaku yang diharapkan dari partisipasi tidak akan terwujud. Akibatnya dengan kejelasan sasaran anggaran pada tingkat manajer fungsional hanyalah pada tingkat perencanaan dan umpan balik yang diberikan walaupun itu ditunjukkan positif dan signifikan mempengaruhi kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan, hanya pada tanggung jawab pengendali input atau perencanaan operasional departemennya bukan pada *output* atau tindakan. Ini dibuktikan kepuasan dan ketidakpastian lingkungan signifikan mempengaruhi secara positif terhadap kinerja manajerial.

Hal ini dimungkinkan terjadi karena masih kuatnya budaya feodalis di Indonesia, penelitian yang dilakukan Indriantoro (1995), menyimpulkan bahwa perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat serta negara-negara Barat lainnya memiliki sumbangan yang substantif terhadap hasil yang tidak signifikan (lihat juga Robbins 1996, Bab 2)

Dengan temuan empiris ini timbul pertanyaan yang perlu dikritisi untuk penelitian berikutnya, apakah keberadaan sistem penganggaran skearang ini masih memadai untuk menjadikan penganggaran sebagai dinyatakan dalam banyak literatur akuntansi sebagai alat perencanaan, pengendalian, koordinasi, komunikasi, dan evaluasi kinerja manajerial? Ataupun seperti yang dikemukakan Preston (1988) bahwa anggaran hanya diperlukan oleh manajemen hanya sekedar mengecek item-item pengeluaran ketimbang digunakan sebagai dasar untuk melakukan kajian mendalam terhadap kegiatan-kegiatan operasi perusahaan (dalam Syakhroza 2000). Sehingga disadari atau tidak, seperti yang ditegaskan oleh Syakhroza (2000) bahwa anggaran telah menjadi sebuah simbol manajemen dalam perusahaan dimana telah menjadi kebanggaan manajemen apabila mereka telah memiliki anggaran. Prinsip dasar anggaran sebagai alat manajemen telah terabaikan, menyusun dan mengimplementasikan anggaran merupakan suatu kegiatan ceremonial yang rutin diadakan setiap tahun.

## Saran

Secara teoritis perencanaan dan pengendalian sebagai fungsi sistem penganggaran dari sekian banyak fungsi penganggaran adalah suatu hal yang tak terpisahkan, dan sistem penganggaran sendiri diyakini mempunyai dampak terhadap perilaku orang-orang yang langsung terlibat di dalamnya. Dimensi perilaku yang timbul bisa positif dan negatif, perilaku positif terjadi bila tujuan dari setiap manajer sesuai dengan tujuan organisasi dan manajer memiliki motivasi untuk mencapainya, sedangkan perilaku negatif bisa timbul bila prinsip dasar sistem anggaran itu sendiri telah terabaikan.

Sistem penganggaran semu yang diindikasikan pada temuan penelitian ini berpotensi munculnya permasalahan perilaku negatif individu yang terlibat langsung dalam penganggaran, seperti meningkatnya rasa ketegangan bawahan, timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan manajer di

bawahnya. Ketegangan kerja yang tinggi dapat menimbulkan frustrasi dan kegelisahan dalam bekerja, sehingga manajer kehilangan minat kerja, mengurangi prestasi, dan hilang percaya diri. Dampak ini dapat membuat manajer dalam usaha menurunkan tekanan kerja tersebut akan memanipulasi laporan akuntansi, melakukan penyelewengan dalam pengambilan keputusan, atau membuat senjangan anggaran pada periode berikutnya. Ini tentunya tidak menguntungkan bagi kinerja secara keseluruhan bagi perusahaan itu sendiri.

Rekomendasi praktik yang peneliti berikan adalah : (1) untuk meminimalkan sistem penganggaran semu, diperlukan niat baik dan komitmen yang tinggi dari manajemen puncak untuk menerapkan secara tepat prinsip sistem penganggaran sendiri sebagai alat manajemen, dan (2) oleh manajer sendiri harus diimbangi dengan peningkatan kemampuan dan pengetahuan yang memadai untuk mengimbangi kepercayaan yang diberikan oleh manajemen puncak tersebut. Selanjutnya (3) dalam evaluasi kinerja manajer yang berkaitan dengan kepuasan dan ketidakpastian lingkungan sebaiknya juga memasukkan anggaran sebagai salah satu pengukur kinerja manajerial, tidak hanya menggunakan external values seperti pemerataan distribusi dan pelayanan. Serta (4) untuk menghindari penganggaran sendiri supaya tidak menjadi kegiatan rutin tahunan, dapat menggunakan anggaran secara kuartalan secara terus-menerus terutama dalam menghadapi lingkungan bisnis yang penuh dengan ketidakpastian yang cepat berubah dan sulit untuk diprediksi dalam rentang waktu satu tahun.

Rekomendasi bagi penelitian mendatang hendaknya menguji lebih mendalam dampak variabel penelitian ini terhadap persepsi akurasi, ketepatan estimasi dari pengukuran instrumen sistem penganggaran serta variabel kepuasan kerja dan ketidakpastian lingkungan yang peneliti adopsi dari Kenis (1979) dan Mohan et.al (1995). Kombinasi dari instrumen partisipasi penganggaran dari Milani (1975) yang dilaporkan dalam beberapa penelitian cukup konsisten dan akurat dengan instrumen kejelasan sasaran dan umpan balik anggaran serta ditambahkan variabel tingkat kesulitan anggaran dan evaluasi anggaran dari Kenis 1979), mungkin akan lebih memperjelas temuan penelitian. Sedangkan pada variabel kepuasan kerja dan ketidakpastian perlu diuji kembali item-item pertanyaannya supaya lebih konsisten dan akurat pada setting Indonesia.

Variabel ketidakpastian lingkungan seperti yang disarankan Govindarajan (1986), budaya (French et al. 1996), sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981) dapat ditambahkan dan cukup relevan digunakan untuk penelitian serupa, sebagai variabel yang mendahului (*antecedent variable*) kondisi sistem penganggaran dan pengaruhnya terhadap motivasi dan kinerja manajerial. Tindak lanjut penelitian ini sangat diharapkan untuk meningkatkan kemampuan dan pengertian terhadap kegunaan sistem penganggaran, serta untuk menguji kemungkinan-kemungkinan lain penggunaan sistem penganggaran dalam membantu pelaksanaan fungsi manajemen.

## **Keterbatasan**

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan-keterbatasan yang kemungkinan dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian. (1) Pemilihan sampel yang tidak acak mempunyai kemungkinan untuk mengurangi kemampuan generalisasi temuan penelitian ini. (2) Responden penelitian terbatas pada para manajer atau kepala bagian setingkat yang bekerja di perusahaan manufaktur, dimana kemungkinan penelitian ini akan menunjukkan hasil yang berbeda pada para manajer di perusahaan jasa

dan perdagangan atau organisasi sektor publik. (3) Adanya perbedaan kisaran jumlah bawahan yang menjadi tanggung jawab manajer relatif besar, yang menunjukkan variasi posisi manajer yang menjadi responden penelitian ini. Variasi tersebut kemungkinan menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks isi kuesioner. Perbedaan jumlah bawahan dapat juga merepresentasikan adanya perbedaan *size* perusahaan, sehingga menimbulkan *size effect*. Responden penelitian 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. (4) Data penelitian ini dihasilkan dari instrumen yang mendasarkan pada persepsi jawaban responden. Hal ini akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan sesungguhnya. Penelitian ini hanya menerapkan metode survei melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara dan terlibat secara langsung dalam aktivitas perusahaan, sehingga kesimpulan yang dikemukakan hanya berdasarkan pada data yang terkumpul melalui penggunaan instrumen secara tertulis. Kelemahan pendekatan survei umumnya terletak pada internal validity, seperti beberapa instrumen cenderung menimbulkan *leniency bias*.

Keterbatasan lainnya adalah (5) kemungkinan gangguan pada hasil penelitian yang menguji seluruh hubungan di antara variabel dalam penelitian ini. Gangguan ini disebabkan oleh tidak terpenuhinya jumlah ukuran sampel minimal yang diperlukan untuk menganalisis data dengan menggunakan SEM dengan teknik MLE (*Maximum Likelihood Estimation*). Untuk menggunakan analisis ini memerlukan ukuran sampel yang sesuai yaitu antara 100 sampai dengan 200 sampel (Hair *et. al.* 1998).

## DAFTAR PUSTAKA

- Adoe, M. H. 2002. Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Pemerintah Daerah di Propinsi Nusa Tenggara Timur. Tesis. Program Pasca Sarjana. UGM ; Yogyakarta.
- Anthony, R. N. dan V. Govindarajan, 1996, *Management Control System*, Eight Edition, International Student Edition, Richard D. Irwin Inc., U.S.A.
- Argyris, Chris, "The Impact Budget on People", Ithaca, the Controllershship Foundation, Inc., Cornell University, 1952, dalam Nur Indriantoro, "*The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction eith Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables*", TKPA, 1995.
- Argyris. C., 1952, *The Impact of Budgets on People*, Ithaca : *School of Business and Public Administration*, Cornell University.
- Brownell Peter, 1982, "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control", *The Accounting Review* Vol. LVII No. 4. (October)
- Brownell. P., and Mc. Innes., 1986, Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance,



*The Accounting Review*, Vol LXI, October : 587 – 600.

- Chenhall, R. H. and Kim Langfield-smith (2003) . “Performance measurement and reward systems, trust and strategic change. “*Journal of management accounting research* 15: pp. 117-143.
- Chenhall, Robert H dan Deigan Morris (1986). The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems”. *The Accounting Review*, No. 1, pp.16-35..
- 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* 1 (January), 111-122.
- Darma, E. S. 2004. Pengaruh Kejelasan Sasaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Daerah. Tesis. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Ferdinand, Augusty, 2000, Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen, Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Ferris, K. R., 1977, A Test of the Expectancy Theory of Motivation in an Accounting Environment, *The Accounting Review* July, 605-615.
- Gibson, James, L., John M. Ivancevich and J. M. Donnelly, “*Organization: Behaviour, Structure and Process*”, Seventh Edition, Homewood, Richard D. Irwin, Boston, 1991.
- Gordon, L.A. and V.K. Narayan. 1984. “Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure : An Empirical Investigation”. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.9. No.1. pp. 259-285.
- Govindarajan.V., 1986b. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and performance : Universalistic and Contingency Perspective, *Decision Sciences* : 496 – 516.
- Gul, Ferdinand A., et. al., *Decentralisation as a Moderating Factor in the Budgetary Participation and Performance Relationship : Some Hong Kong Evidence*, Accounting and Business Research, Vol. 25, No. 98, pp. 107-113, 1995.
- Gul. F.A., J.S.L. Tsui, S. C.C. Fong, and H. Y.L. Kwok., 1995, Decentralization as a Moderating Factor in the Budgetary Participation-Performance Relationship: Some Hongkong Evidence, *Accounting and Business Research*, Vol. 25 : 107-113.
- Hair, J. F. Jr, R.E. Anderson, R.L Tatham, W. C. Black, (1998), *Multivariate Data Analysis*, New-Jersey, Prentice Hall.
- Hansen, Don R., dan M. M. Mowen, 2000, *Management Accounting*, 5th Edition, South-Western College Publishing.
- Hanson, E. I., 1966, The Budgetary Control Function, *The Accounting Review*, April : 239 – 243.
- Hofstede, Geert H., “*The Game of Budget Control*”, Van Gorcum, 1968, dalam Nur Indriantoro, “*The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables*”, TKPA, 1995.

- Imam Ghozali, 2004, *Model Persamaan Struktural Konsep dan Aplikasi dengan Program Amos Ver. 5.0*, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Indonesian Capital Market Directory 2007
- Indriantoro Nur, 1995 “*Accountancy Development in Indonesia : The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables*”. Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi. LPFEUI, Jakarta.
- Ivancevich, John M., Michael T. Matteson (1999), *Organizational Behavioral and Management*, Fifth Edition, Singapore, McGraw Hill, Inc.
- Kenis. I., 1979, *Effect of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance*, The Accounting Review, Vol. LIV No. 4 October : 707 – 721.
- Kren, Leslie, “*Budgetary Participation and Managerial Performance : The Impact of Information and Environmental Uncertainty*”, The Accounting Review, Juli 1992, pp. 511-526.
- Locke, E.A., & Schweiger, D.M. 1986. “Participation in Decision Making : When Should be It Used?” *Organizational Dynamics*: 65-79.
- Mahoney, T.A., T.H. Jerdee and Stephen J. Carol, “*The Job of Management*”, Industrial Relation, Februari 1965, pp. 97-110.
- Maulana, K. dan Aiunun N. 2000. “Pengaruh Perselisihan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran terhadap Kinerja: Tekanan Kerja dan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Mediasi” *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol. 3. No.1.
- Mia. L., 1998, Managerial Attitude, Motivation and Effectiveness of Budget Participation, *Accounting Organization and Society*, Vol. 13 No. 5.565 – 475.
- Mitchell. T. R., 1982, Motivation : New Direction for Theory, Research, and Practise, *Academy of Management Review*, Vol.7 No. 1 : 80-88
- Mohan, Alan S. Dunk dan Geoffrey D. Smith, 1995, Participative Budgeting, Motivation and Managerial Performance, International Management Accounting Conference, Universiti Kebangsaan Malaysia.
- Mulyadi, 2001, *Balanced Scorecard*, Cetakan Kesatu, Jakarta : Salemba Empat.
- Rahayu, E, 1997, “Pengaruh Penganggaran dan Kinerja Manajerial terhadap Informasi yang Berhubungan dengan Tugas (*Job Relevant Information =JRI*)” Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi UGM (tidak dipublikasikan)
- Riyanto, B. 2003. Model Kontijensi Sistem Pengendalian : Integrasi dan Eksistensi untuk Future Research. KOMPAK : Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Sistem Informasi FE UTY Yogyakarta. No.9. April.330-342
- Robbins, Stephen P., 1996, *Perilaku Organisasi : Konsep, Kontroversi, Aplikasi*, Jilid 1, Edisi Bahasa Indonesia, Prenhallindo Jakarta.
- Siegel, G dan Marconi, H. Ramanauskas, 1989, *Behavioral Accounting*. South Western Publishing Company.

- Steers, R. M., "Factors Affecting Job Attitudes in a Goal-Setting Environment," dalam Kenis, "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance", *The Accounting Review*, Oktober 1979, pp. 707-721.
- Stewart Thomas A., 1995. "Why Budget are Bad for Business". Dalam Young., S. Mark, "Reading in Management Accounting". *A Simon Schuster Co. Prentice-Hall. New Jersey.*
- Stoner, James A. F., R. Edward Freeman, Daniel R. Gilbert (1992), *Management*, Fifth Edition, Massachusetts: International Thomson Publishing.
- Susilawati M, 1998, "Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian Lingkungan, dan Informasi Job-Relevant terhadap Perceived Usefulness Sistem Penganggaran" *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 1. No.2 (Juli) pp. 219-238.
- Wagner, John A dan John R Hollenback (1995), *Management of Organizational Behavior*, Second Edition, New Jersey:Prentice Hall, Inc.
- Wahba, M. A., dan R. J. House, 1974, Expectancy Theory in Work and Motivation : Some Logical and Methodological Issues, *Human Relations* 27 (2), 121-147, dalam Mohan, Alan S. Dunk dan Geoffrey D. Smith., 1995, Participative Budgeting, Motivation and Managerial Performance, *International Management Accounting Conference*, Universiti Kebangsaan Malaysia.