

**PENGARUH MOTIVASI DAN PELIMPAHAN WEWENANG SEBAGAI  
VARIABEL *MODERATING* TERHADAP HUBUNGAN ANTARA  
PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DAN KINERJA MANAJERIAL  
( STUDI EMPIRIS PADA HOTEL BINTANG DI BALI )**

**TESIS**

Diajukan sebagai salah satu syarat  
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi



**Disusun Oleh :**

**Nama : I Made Pradana Adiputra**

**NIM : C4C000147**

**Kepada**

**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI**

**PROGRAM PASCASARJANA**

**UNIVERSITAS DIPONEGORO**

**TAHUN 2002**

*Dengan niat dan tekad aku memulainya ;  
Dengan dukungan, belajar dan berdoa aku menjalaninya ;  
Dan dengan keberhasilan aku mengakhirinya ;  
Untuk memulai perjalanan panjang lagi.....*

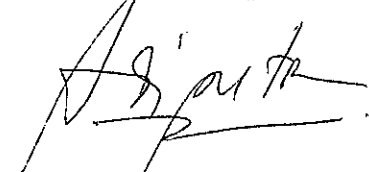
*Karena dukungan, pengorbanan dan kasih sayangnya,  
kupersembahkan dan kudedikasikan tesis ini untuk:*

- Bapak dan Ibu tercinta ;
- Kakak-kakakku, ipar-iparku dan keponakan-keponakan tersayang ;
- Kakak iparku Ir. N. Budha Yadnya (Almarhum).

## PERNYATAAN

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

Semarang, 30 April 2002



I Made Pradana Adiputra

Tesis berjudul

**PENGARUH MOTIVASI DAN PELIMPAHAN WEWENANG SEBAGAI  
VARIABEL *MODERATING* TERHADAP HUBUNGAN ANTARA  
PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DAN KINERJA MANAJERIAL  
(STUDI EMPIRIS PADA HOTEL BINTANG DI BALI)**

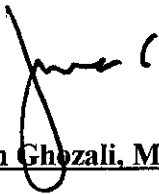
yang dipersiapkan dan disusun oleh

**I Made Pradana Adiputra**

Telah dipertahankan didepan Dewan Penguji pada tanggal 30 April 2002

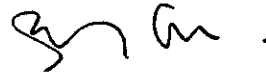
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

**Dosen Pembimbing I**



Dr. Imam Ghozali, M.Com.,Akt

**Dosen Pembimbing II**

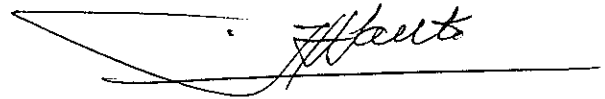


Dr. Anis Chariri, M.Com.,Akt

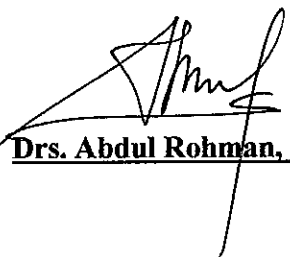
**Anggota Tim Penguji**



Dr. Arifin Sabeni, M.Com (Hons)., Akt.



Dr. L. Suryanto, MM.



Dr. Abdul Rohman, M.Si, Akt.

Semarang, 30 April 2002

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Studi Magister Sains Akuntansi

Kelembagaan Program



Dr. Muchlis Masir, M.Si., Akt.

## ABSTRAKSI

Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial telah banyak diuji dalam penelitian akuntansi, namun hasil-hasil penelitian terdahulu menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Untuk merekonsiliasi perbedaan hasil penelitian tersebut, dilakukan penelitian dengan menggunakan pendekatan kontinjensi.

Secara empiris penelitian ini menguji pengaruh motivasi dan pelimpahan wewenang sebagai variabel *moderating* dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Kuesioner dikirimkan pada 1120 manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer hotel berbintang di Bali. Tanggapan yang diperoleh dari 154 (13,75 %) manajer dianalisa dengan menggunakan analisa regresi melalui pendekatan residual (uji bivariat).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial mempunyai hubungan yang positif dan signifikan. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa tingkat kesesuaian yang tinggi antara partisipasi penyusunan dengan variabel kontinjen motivasi berpengaruh pada peningkatan kinerja manajerial. Selain itu hasil penelitian mengenai pengaruh tingkat kesesuaian yang tinggi antara partisipasi penyusunan anggaran dan variabel kontinjen pelimpahan wewenang menunjukkan hasil yang positif dan signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial.

Kata Kunci : Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kinerja Manajerial, Pendekatan Kontinjensi, Motivasi, dan Pelimpahan Wewenang.

## ABSTRACT

Most of accounting studies had examined the relationship between budget participation and managerial performance. However, the result of previous studies showed that their relationship were not consistent. To reconcile these conflicting results, it needs to investigate the hypothesized relationship using a contingency approach.

This study empirically examined the influence of motivation and delegation of authority as moderating variables on the relationship between budget participation and managerial performance. Mailed quitionnaires were distributed to 1120 managers or head of division/chief officer was high qualified hotels in Bali. The responses from 154 (13,75 %) managers or head division/chief officer analyzed by using regression analysis with residual approach (bivariate test).

The results of study showed that budget participation and managerial performance had positive and significant relationship. The results also showed that a high degree of fit between budget participation and contingent variable motivation influenced the increasing of managerial performance. Otherwise, result of study about the influence of a high degree of fit between budget participation and contingent variable delegation of authority showed positive and significant result on the increasing of managerial performance.

*Key words : Budget Participation, Managerial Performance, Contingency Approach, Motivation, and Delegation of Authority.*

## KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadapan Tuhan Yang Maha Esa/Ida Sang Hyang Widhi Wasa, karena atas rahmat-Nya penulis dapat menyelesaikan penelitian dan penyusunan tesis ini. Penyelesaian tesis ini banyak memperoleh bantuan dan dukungan dari berbagai pihak baik secara langsung maupun tidak langsung mulai dari persiapan penelitian sampai dengan penyusunan tesis ini. Berkenaan dengan itu ijinlah penulis mengucapkan terimakasih yang tulus dan penghargaan yang setinggi-tingginya kepada :

1. Bapak Prof. Ir. Eko Budihardjo, M.Sc selaku Rektor Universitas Diponegoro Semarang dan Bapak Dr. dr. Suhardjo Hadisaputro selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang yang telah memberikan ijin untuk menempuh pendidikan pada Program Magister Sains Akuntansi ;
2. Bapak Drs. H. Moch. Nasir, M.Si., Akt, selaku Ketua Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, yang dengan penuh keikhlasan dan kesabaran memberikan masukan-masukan yang bermuatan moral dan memberikan motivasi studi dalam setiap perkuliahan ;
3. Bapak Dr. Imam Ghozali, M.Com, Akt, selaku Dosen Pembimbing I/Utama yang dengan penuh perhatian, dukungan dan kerelaan hati memberikan bimbingan yang berharga hingga tesis ini dapat diselesaikan ;
4. Bapak Drs. Anis Chariri, M.Com, Akt, selaku Dosen Pembimbing II/Anggota yang dengan kecermatan dan ketelitiannya telah memberikan bimbingan dan masukan yang sangat berharga hingga tesis ini dapat diselesaikan ;
5. Ketua Yayasan Kesejahteraan KORPRI Propinsi Bali yang telah memberikan kesempatan, ijin, dan bantuan biaya pendidikan serta biaya hidup pada penulis untuk melanjutkan studi S2 ;
6. Bapak Prof. Ir. Nyoman Sutawan, M.Sc, selaku Rektor Universitas Warmadewa Denpasar yang telah memberikan kesempatan dan ijin untuk melanjutkan studi S2 ;
7. Bapak W. Gede Merta, SE., M.Si selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Warmadewa yang telah memberikan kesempatan, ijin studi dan bantuan biaya

- dari fakultas termasuk dukungan secara moral selama penulis menempuh perkuliahan ;
8. Seluruh staf pengajar Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro yang telah memberikan tambahan wawasan dan ilmu pengetahuan selama penulis menempuh studi ;
  9. Staf administrasi Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro ( Mas Kartono dan Mbak Nus Rahayu) yang telah memberikan kelancaran di dalam menyelesaikan urusan administrasi ;
  10. Bapak A.A Gede Darmawan selaku Direktur Eksekutif Badan Pimpinan Daerah PHRI Propinsi Bali yang telah memberikan surat rekomendasi untuk mengadakan penelitian di lingkungan hotel berbintang di Bali ;
  11. Bapak Hari Setianto, SE selaku Kepala Kantor Pos Besar Denpasar yang telah memberikan ijin jasa KIRBAL, Bapak Simatupang selaku Manajer Pemasaran dan Bapak I Ketut Sutjipta yang telah membantu penulis dalam pengumpulan kuesioner ;
  12. Ibu Made Ayu Sutini, SE. M.Si selaku Ketua Jurusan Akuntansi, rekan-rekan staf pengajar pada Fakultas Ekonomi Universitas Warmadewa khususnya di Jurusan Akuntansi, yang telah memberikan dukungan secara moral selama penulis menempuh studi, Ibu IDAM Manik Sastri selaku Ketua Laboratorium Akuntansi yang telah memberikan dukungan moril dan bantuan materiil dan temanku Gung Erna yang sudah membantu dalam penyebaran kuesioner *pilot study* ;
  13. Bapak, Ibu, kakak-kakakku, ipar-ipar, keponakan-keponakan tercinta yang telah memberikan dukungan moril dan materiil, semangat dan kasih sayang kepada penulis sehingga tesis ini dapat terselesaikan juga (kupersembahkan gelarku yang ketiga ini untuk mereka) ;
  14. Keluarga Besar Kol.Pol.Purn. A.A Ketut Karang (Gung Kak, Niang, Bli Gung, Bu Mayun sekeluarga, Jik Win sekeluarga, dan Jik Dek sekeluarga) juga untuk Ketut dan Dedyk. Terimakasih atas semangat, dukungan, bantuan dan perhatian yang telah diberikan. Khusus buat Bli Gung, terimakasih untuk selalu ikut sibuk dan berkorban secara moril dan materiil selama penulis menempuh studi ;



15. Bapak I Ketut Sudiarta,SH dan ibu yang ikut membantu proses pembuatan kuesioner tesis, terimakasih atas bantuan, waktu dan perhatiannya ;
16. Rekan-rekan Angkatan III Pagi terutama buat Pak Okto, Ima, Firdaus dan Diah. Terimakasih atas keakraban, keriang dan dukungan yang selalu mewarnai perjuangan dan kebersamaan kita dalam suka dan duka selama perjalanan panjang ini. Juga untuk Mbak Mala, Mbak Hikmah dan Gang Kusumawardani. Temanku Ida Bagus Sutadi Gioka, terimakasih atas bantuan dan dukungan moral yang sangat berharga ;
17. Seluruh pihak yang tidak dapat disebutkan satu-persatu yang telah banyak membantu penyelesaian tesis ini.

Semoga Tuhan YME senantiasa memberikan karunia dan lindungan-Nya, kepada pihak-pihak yang telah memberikan budi baik, bantuan dan dukungannya kepada penulis.

Penulis menyadari sepenuhnya segala kelemahan dan kekurangan yang ada dalam tesis ini, akan tetapi semoga tesis ini bisa memberikan manfaat bagi dunia praktisi umumnya dan bagi khasanah ilmu pendidikan khususnya. Semoga...

Semarang, 30 April 2002

Penulis

I Made Pradana Adiputra

## DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul .....	i
Surat Pernyataan Keaslian Tesis .....	ii
Halaman Pengesahan .....	iii
ABSTRAKSI/ABSTRACT .....	iv
KATA PENGANTAR .....	vi
DAFTAR TABEL .....	xii
DAFTAR GAMBAR .....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN .....	xiv
I. PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Perumusan Masalah .....	10
1.3. Tujuan Penelitian .....	11
1.4. Manfaat Penelitian .....	11
II. TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
2.1. Definisi, Fungsi dan Dampak Anggaran .....	13
2.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran .....	15
2.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial .....	18
2.3. Pendekatan Kontinjensi ( <i>Contingency Approach</i> ) .....	19
2.4. Konsep Kesesuaian ( <i>The Concepts of Fit</i> ) .....	21
2.4. Motivasi .....	22
2.5. Pelimpahan Wewenang .....	28

### III. METODE PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data .....	35
3.2. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel .....	35
3.3. Metode Pengumpulan Data .....	37
3.4. Definisi Operasional Variabel .....	38
3.4.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran.....	38
3.3.2. Motivasi .....	39
3.3.3. Pelimpahan Wewenang .....	40
3.3.4. Kinerja Manajerial .....	41
3.5. Analisis Data .....	42
3.5.1. Statistik Deskriptif .....	42
3.5.2. Uji <i>Non-response Bias</i> .....	42
3.5.3. Uji Kualitas Data .....	43
3.5.4. Uji Asumsi Klasik .....	44
3.5.5. Teknik Analisis .....	46
3.5.5.1. Pengujian Hipotesis 1 .....	47
3.5.5.2. Pengujian Hipotesis 2 .....	47
3.5.5.3. Pengujian Hipotesis 3 .....	48

### IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Deskripsi Responden .....	50
4.2. Uji <i>Non-Response Bias (T-Test)</i> .....	53
4.3. Deskripsi Variabel .....	55
4.4. Uji Kualitas Data .....	57
4.5. Uji Asumsi Klasik .....	59
4.5.1. Uji Multikolinearitas .....	59
4.5.2. Uji Autokorelasi .....	60
4.5.3. Uji Heterokedastisitas .....	61
4.5.4. Uji Normalitas .....	62
4.6. Pengujian Hipotesis 1 .....	63

4.7. Pengujian Hipotesis 2 .....	65
4.8. Pengujian Hipotesis 3 .....	69
V. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI	
5.1. Kesimpulan .....	74
5.2. Keterbatasan .....	76
5.3. Implikasi .....	78
DAFTAR PUSTAKA .....	81
LAMPIRAN .....	86

## DAFTAR TABEL

Tabel 1. Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner.....	51
Tabel 2. Profil Responden .....	52
Tabel 3. Pengujian <i>Non-Response Bias</i> .....	55
Tabel 4. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian .....	55
Tabel 5. Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas .....	58
Tabel 6. Hasil Analisis Regresi Hipotesis 1 .....	63
Tabel 7. Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran – Motivasi .....	65
Tabel 8. Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran – Pelimpahan Wewenang	69

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1. Model Pengaruh Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel <i>Moderating</i> Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial .....	34
--	----

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A. Kuesioner Penelitian .....	86
Lampiran B. Uji <i>Non-Response Bias</i> .....	96
Lampiran C. Uji Kualitas Data .....	97
Lampiran D. Uji Asumsi Klasik .....	110
Lampiran E. Uji Regresi Kesesuaian .....	113
Lampiran F. Surat-Surat Ijin/Rekomendasi .....	116

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

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

#### **1.1. Latar Belakang Masalah**

Anggaran merupakan salah satu komponen penting dalam perencanaan perusahaan yang berisikan rencana kegiatan di masa datang dan mengindikasikan kegiatan untuk mencapai tujuan tersebut (Hansen dan Mowen, 2000). Anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Cherrington dan Cherrington, 1973 ; Schiff dan Lewin, 1970 ; Kenis, 1979 ; Chow dkk, 1988 ; Hansen dan Mowen, 2000) serta alat untuk mendelegasikan wewenang atasan kepada bawahan (Hofstede, 1968).

Hansen dan Mowen (2000) mengemukakan bahwa penggunaan anggaran untuk melakukan pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi, dan meningkatkan koordinasi menyiratkan bahwa penyusunan anggaran merupakan aktivitas manusia sehingga membawa banyak dimensi perilaku. Tidak dapat dipungkiri lagi bahwa proses penyusunan anggaran terjadi dalam lingkungan manusia dan beberapa faktor yang berkaitan dengan sikap dan perilaku manusia (Murray,



1990). Kegiatan ini memotivasi manajer untuk mengembangkan arah bagi organisasi, meramalkan kesulitan, dan mengembangkan kebijakan masa depan (Hansen dan Mowen, 2000). Oleh karena itu proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975). Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran, Argyris (1952), menyarankan perlunya bawahan diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan proses dimana para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian target anggaran, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982a). Dengan demikian, bagi para manajer dengan terlibat dalam proses penyusunan anggaran akan memberikan manfaat untuk meningkatkan kinerja manajerial perusahaan (Syakhroza, 2000).

Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai mempunyai pengaruh positif terhadap perilaku dan kinerja manajerial (Govindarajan, 1986). Hubungan partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, yang merupakan salah satu bagian dari literatur Akuntansi Perilaku (*Behavioral Accounting*), merupakan bidang penelitian yang banyak mengalami perdebatan, sehingga banyak menarik minat para peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut terhadap hubungan tersebut (Argyris, 1952; Milani, 1975; Kenis, 1979; Brownell, 1981, 1982b, Brownell dan McInnes, 1986; dan Birnberg dkk., 1990). Hasil yang diperoleh dari penelitian mereka menunjukkan bahwa hubungan di antara keduanya tidak dapat

disimpulkan secara konklusif. Hal ini terjadi karena hasil yang mereka kemukakan belum konsisten dan sering terjadi kontradiksi antara satu peneliti dengan peneliti lainnya. Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991), Indriantoro (1993) dalam Supomo (1998), Mustikawati (1999), dan Sukardi (2002) menemukan bahwa ada hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sementara hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986), Riyanto (1999), dan Poerwati (2001) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang tidak signifikan diantara keduanya, sedangkan Sterdy (1960) dan Bryan dan Locke (1967) dalam Supomo (1998), dan Supomo (1998) menemukan hubungan yang negatif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil penelitian yang telah diuraikan diatas menunjukkan bahwa hasil temuan mereka tidak konsisten antara satu dengan lainnya, sehingga para peneliti menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan langsung yang sederhana antara partisipasi dan kinerja (Gul dkk, 1995). Hopwood (1976) dalam Shields, dkk (2000) dan Govindarajan (1986) mengemukakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil penelitian tersebut, dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Pendekatan ini memberikan gagasan bahwa sifat hubungan yang ada dalam partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial mungkin berbeda dari satu situasi dengan situasi lain. Dengan kata lain bahwa pendekatan ini secara sistematis mengevaluasi berbagai kondisi atau variabel yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Brownell

(1982a) kemudian mengklasifikasikan variabel kontinjensi ke dalam empat bagian yaitu : individual, interpersonal, organisasional dan kultural.

Syakhroza (2000) mengemukakan bahwa faktor-faktor individual yang dapat mempengaruhi hubungan antara anggaran dengan kinerja manajerial, dapat disimpulkan secara umum terdiri dari motivasi, umpan balik, balas jasa, kejelasan target anggaran, tingkat kesulitan target anggaran, komitmen organisasi, informasi relevan terhadap pekerjaan, sikap, *locus of control* dan gaya kognitif. Faktor-faktor interpersonal dikembangkan dalam rangka untuk melihat apakah hubungan antar individu akan dapat mempengaruhi manfaat anggaran dalam meningkatkan kinerja manajerial perusahaan. Ada dua faktor pokok yang sering dipakai dalam penelitian anggaran yaitu manajerial *roles* dan gaya kepemimpinan. Sedangkan faktor-faktor organisasional mengarah pada kontribusi anggaran dalam meningkatkan kinerja manajerial perusahaan karena dipengaruhi oleh kondisi ketidakpastian dalam perusahaan yaitu ketidakpastian lingkungan, tugas, teknologi dan desentralisasi. Kemudian untuk faktor kultural/budaya yaitu pemakaian informasi anggaran ditentukan oleh kondisi budaya baik budaya perusahaan, budaya nasional, budaya profesional dan budaya hirarkhi (berjenjang) (Goddard, 1995 dalam Syakhroza, 2000)

Dalam penelitian ini, pendekatan kerangka kontinjensi melalui penggunaan variabel individual dan organisasional akan diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara kedua variabel tersebut. Hal ini disebabkan karena pada penelitian-penelitian sebelumnya diungkapkan bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial

dipengaruhi oleh sifat individu seperti *locus of control* (Brownell, 1981, 1982b), motivasi (Brownell dan McInnes, 1986; Mia, 1988), dan sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan (Milani, 1975; Mia, 1988). Sedangkan untuk faktor kontekstual organisasional akan dihadapkan pada kondisi ketidakpastian lingkungan dimasa yang akan datang, dimana untuk mengantisipasi ketidakpastian lingkungan ini, Galbraith (1973) mengungkapkan bahwa perlu adanya pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi, karena dalam struktur organisasi yang terdesentralisasi para manajer/bawahan diberikan wewenang dan tanggungjawab yang lebih besar dalam pengambilan keputusan dan melakukan kegiatan daripada dalam struktur organisasi yang tersentralisasi.

Pendekatan kontinjensi yang digunakan dalam penelitian ini akan mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Riyanto (2001) yang mengevaluasi berbagai teori kontinjensi dan membandingkan pendekatan yang ada untuk menguji teori kontinjensi tersebut. Menurut Riyanto (2001), teori kontinjensi dapat diuji dengan pendekatan interaksi, deviasi, atau *system fit*.

Banyak penelitian bidang akuntansi manajemen yang mengkaji pengaruh tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kondisional tertentu dan sistem akuntansi manajemen pada kinerja, dan bukti cenderung mendukung teori kontinjensi (Poerwati, 2001). Misalnya penelitian yang berkaitan dengan partisipasi dalam penyusunan anggaran ditemukan bahwa efektivitas dari sistem partisipasi dalam penyusunan anggaran bersifat kontinjen pada tingkat ketidakpastian (Govindarajan, 1985), sistem evaluasi kinerja (Brownell, 1982a), budaya (Frucot dan Shearon, 1991; Supomo, 1998), motivasi dan sikap manajer (Mia, 1988),

motivasi dan pelimpahan wewenang (Riyadi, 1998), struktur organisasi (Chia, 1995; Supomo, 1998) dan strategi (Riyanto, 1999). Riyanto (2001) juga mengemukakan bahwa temuan-temuan dalam informasi akuntansi manajemen juga menunjukkan bahwa efektivitas dari rancangan akuntansi manajemen ditentukan oleh faktor-faktor seperti ketidakpastian (Gul, 1991), fungsionalisasi (Mia dan Chenhall, 1994), struktur organisasi (Gul dan Chia, 1994) dan ketidakpastian strategik (Riyanto, 1997).

Penelitian-penelitian tersebut hanya menguji dampak dari satu faktor kondisional saja pada efektivitas partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Banyak penelitian yang mengkaji beberapa faktor kondisional akan tetapi penelitian-penelitian tersebut tidak mengkaji dampak dari beberapa item faktor-faktor kondisional tersebut sama sekali (Riyanto, 2001). Jadi analisis yang dilakukan hanya mengkaji dampak dari masing-masing faktor kondisional pada efektivitas akuntansi manajemen secara terpisah. Analisis semacam itu tidak secara penuh memanfaatkan keuntungan besar pendekatan kontinjensi dimana pendekatan tersebut memungkinkan para peneliti untuk mengkaji saling ketergantungan dari beberapa faktor kontinjen dan dampaknya pada efektivitas akuntansi manajemen. Hal tersebut sesuai dengan kenyataan bahwa sistem dan prosedur organisasi sangat tergantung satu sama lain sehingga operasi sebuah sistem dan prosedur memerlukan sistem dan prosedur lainnya, dan sebaliknya.

Riyanto (1999,2001) memperkenalkan sebuah metode yang merupakan pengembangan dari pendekatan interaksi bivariat yaitu pendekatan residual yang memungkinkan para peneliti untuk menggabungkan beberapa faktor kondisional

dalam model kontinjensi akuntansi manajemen. Dalam penelitian ini, pendekatan tersebut akan digunakan sebagai alat analisis untuk menguji secara empiris pengaruh variabel kontinjensi motivasi dan pelimpahan wewenang sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kinerja manajerial.

Berdasarkan pada penjelasan diatas, penelitian ini akan melakukan pengujian kembali atas efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial untuk melihat konsistensinya dengan penelitian-penelitian sebelumnya dan pengujian terhadap motivasi dan derajat pelimpahan wewenang yang berfungsi sebagai variabel *moderating* dengan sampel yang berbeda.

Istilah variabel *moderating* digunakan dalam pengertian bahwa motivasi dan pelimpahan wewenang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Dengan kata lain motivasi dan pelimpahan wewenang berpengaruh pada tingkat hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Dipilihnya motivasi sebagai variabel *moderating* karena dengan memiliki motivasi yang tinggi, para manajer diharapkan memiliki keseriusan yang dalam ketika berpartisipasi dalam menentukan penyusunan target anggaran, menyampaikan apa yang seharusnya dicantumkan dalam angka-angka anggaran dalam menunjang tercapainya tujuan perusahaan. Dengan demikian diharapkan kinerja manajerial akan dapat ditingkatkan melalui mekanisme pelaksanaan dan pengendalian anggaran. Sedangkan dipilihnya variabel pelimpahan wewenang sebagai variabel *moderating*, karena dalam menghadapi kondisi ketidakpastian

lingkungan khususnya terhadap perubahan teknologi dan pesatnya arus informasi diperlukan proses pengambilan keputusan secara cepat dan tepat bagi perusahaan. Untuk mengantisipasi ketidakpastian lingkungan ini, Galbraith (1973) mengungkapkan bahwa perlu adanya pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi, karena dalam struktur organisasi yang terdesentralisasi para manajer/bawahan diberikan wewenang dan tanggungjawab yang lebih besar dalam pengambilan keputusan dan melakukan kegiatan daripada dalam struktur organisasi yang tersentralisasi.

Penelitian ini merupakan penelitian ulang (replikasi) atas penelitian yang dilakukan oleh Riyadi (1998). Perbedaannya terletak pada penggunaan instrumen untuk mengukur derajat/tingkat pelimpahan wewenang manajer, sampel dan pendekatan yang digunakan sebagai alat analisis. Dalam penelitian Riyadi (1998) instrumen yang dipakai untuk mengukur derajat/tingkat pelimpahan wewenang manajer menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Vancil (1960), sedangkan dalam penelitian ini menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984) yang juga digunakan dalam penelitian Supomo (1998). Dasar pertimbangannya, instrumen Vancil (1960) dipandang lebih sesuai digunakan untuk penelitian yang menggunakan sampel perusahaan manufaktur, sedangkan instrumen Gordon dan Narayanan (1984) dipandang lebih sesuai digunakan selain untuk penelitian yang menggunakan sampel perusahaan manufaktur seperti dalam penelitian Supomo (1998) juga dapat digunakan untuk penelitian yang menggunakan perusahaan non-manufaktur. Hal ini mengingat bahwa sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah manajer atau kepala

bagian/divisi setingkat manajer di hotel (perusahaan jasa). Hal ini telah diupayakan dengan telah dilakukannya *pilot study* terlebih dahulu. Perbedaan lainnya, pendekatan yang digunakan dalam penelitian Riyadi (1998) adalah model regresi dengan pendekatan interaksi bivariat, sedangkan dalam penelitian ini menggunakan model regresi dengan pendekatan residual (*residual approach*) dengan *bivariate analyses*.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Mia (1988) dan Poerwati (2001) adalah digunakannya motivasi sebagai variabel *moderating* yang berpengaruh pada tingkat hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sedangkan persamaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Gul, dkk (1995) dan Supomo (1998) adalah digunakannya pelimpahan wewenang sebagai variabel *moderating* yang berpengaruh pada tingkat hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial [(Gul, dkk (1995) menggunakan istilah variabel desentralisasi sedangkan Supomo (1998) menggunakan istilah variabel struktur organisasional)].

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Poerwati (2001) adalah digunakannya budaya organisasi sebagai variabel *moderating*, sedangkan dalam penelitian ini digunakan variabel pelimpahan wewenang sebagai variabel *moderating*. Perbedaan lainnya adalah penelitian yang dilakukan oleh Mia (1988), Gul, dkk (1995), Supomo (1998), dan Poerwati (2001), adalah sampel yang digunakan adalah manajer perusahaan manufaktur, dalam penelitian Sukardi (2002) digunakan sampel manajer koperasi, sedangkan dalam penelitian ini



digunakan sampel manajer perusahaan jasa yaitu hotel. Hal ini sesuai dengan implikasi penelitian yang disarankan dalam penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial dengan pendekatan kontinjensi yang selama ini mengambil sampel dari perusahaan manufaktur.

Implikasi yang disarankan tersebut menyatakan bahwa hasil penelitian dengan sampel perusahaan manufaktur kemungkinan akan menunjukkan hasil yang berbeda jika diterapkan pada manajer di perusahaan jasa atau perdagangan (Supomo, 1998). Atas dasar ketidakkonsistenan antara hasil penelitian yang satu dengan yang lainnya, maka dalam penelitian ini digunakan sampel dari perusahaan jasa yaitu hotel dengan kemungkinan memberikan hasil/temuan yang berbeda dari penelitian terdahulu yang mengambil sampel manajer perusahaan manufaktur.

## **1.2. Perumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang tersebut diatas, bahwa terdapat ketidakkonsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu dan penggunaan pendekatan residual yang disarankan oleh Riyanto (2001) sebagai alat analisis untuk menguji secara empiris pengaruh variabel kontinjensi motivasi dan pelimpahan wewenang sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Pendekatan residual merupakan pendekatan alternatif untuk mengatasi kelemahan yang ada

pada pendekatan interaksi dalam analisis model regresi yang selama ini sering digunakan. Dengan demikian masalah yang akan diteliti dapat diidentifikasi dalam pertanyaan sebagai berikut :

“Apakah partisipasi penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial dan apakah masing-masing tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi serta tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang dalam organisasi akan meningkatkan kinerja manajerial “.

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Berkaitan dengan permasalahan yang telah dirumuskan diatas, maka tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk menganalisis pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.
2. Untuk menganalisis tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi (variabel *moderating*) terhadap kinerja manajerial.
3. Untuk menganalisis tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang (variabel *moderating*) terhadap kinerja manajerial.

### **1.4. Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan dan manajemen, khususnya untuk memahami hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dengan variabel motivasi dan pelimpahan wewenang sebagai variabel *moderating*. Temuan penelitian ini diharapkan dapat

memberikan kontribusi praktis untuk organisasi yang terkait untuk menerapkan partisipasi dalam penyusunan anggaran melalui motivasi dan pelimpahan wewenang secara efektif sebagai alat bantu manajemen dalam mengevaluasi kinerja manajerial.

## BAB II

### TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Bab ini berisikan telaah pustaka dari teori-teori dan bukti-bukti empiris sebagai hasil penelitian terdahulu yang berkenaan dengan topik penelitian. Hasil penelitian terdahulu yang terutama menguji faktor-faktor kondisional yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dan pendekatan kesesuaian yang menguji dampak kesesuaian faktor-faktor kondisional yang mempengaruhi hubungan kedua variabel tersebut. Pembahasan difokuskan pada motivasi dan pelimpahan wewenang, yang dalam penelitian ini dipertimbangkan sebagai variabel *moderating*. Hasil penelitian tersebut selanjutnya menjadi landasan teoritis untuk mengembangkan model dan hipotesis dalam penelitian ini.

#### 2.1. Definisi, Fungsi dan Dampak Anggaran

Anggaran adalah perencanaan keuangan untuk masa depan perusahaan yang memuat tujuan dan tindakan dalam mencapai tujuan-tujuan tersebut (Hansen dan Mowen, 2000). Anggaran dapat digunakan oleh organisasi sebagai pedoman untuk menilai kinerja (Schiff dan Lewin, 1970; Hansen dan Mowen, 2000), alat untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi (Chow, dkk, 1988; Hansen dan Mowen, 2000), alat koordinasi dan komunikasi antara pimpinan dengan bawahan dalam organisasi (Kenis, 1979; Hansen dan Mowen, 2000), alat untuk mendelegasikan wewenang pimpinan kepada bawahan (Hofstede, 1968) dan,

memberikan informasi sumber daya yang dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. (Hansen dan Mowen, 2000).

Berbagai fungsi anggaran tersebut, pada dasarnya merupakan konsep anggaran yang lebih luas sebagai alat pengendalian (Supomo, 1998). Lebih lanjut Hanson (1966), seperti dikemukakan oleh Supomo (1998) menyatakan bahwa pengendalian dalam anggaran mencakup pengarahan atau pengaturan orang-orang (*direction on people*) dalam organisasi. Hansen dan Mowen (2000) menyatakan bahwa anggaran seringkali digunakan untuk menilai kinerja aktual para manajer. Lebih lanjut dikemukakannya bahwa bonus, kenaikan gaji, dan promosi ditentukan oleh kemampuan manajer dalam mencapai atau melampaui tujuan yang ditentukan. Karena status keuangan dan karier para manajer dipertaruhkan, maka anggaran dapat memiliki pengaruh yang besar terhadap perilaku mereka. Positif atau negatifnya pengaruh tersebut tergantung dari cara penggunaan anggaran. Perilaku positif terjadi bila tujuan dari setiap manajer sesuai dengan tujuan organisasi dan manajer memiliki dorongan untuk mencapainya sehingga terjadi keselarasan tujuan (*goal congruence*). Akan tetapi apabila anggaran tidak diadministrasi dengan baik, manajer bawahan dapat menyimpang dari tujuan organisasi sehingga timbul perilaku disfungsional (*dysfunctional behavior*) (Hansen dan Mowen, 2000). Dengan kata lain, anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyris, 1952; Milani, 1975).

Dampak fungsional dalam aspek anggaran menurut Cherrington dan Cherrington (1973) meliputi perencanaan, koordinasi, implementasi,

pengendalian, evaluasi terhadap kejadian, dan sebuah dasar pencapaian tujuan melalui penghargaan secara lebih baik. Sedangkan perilaku disfungsional seperti yang dikemukakan oleh Argyris adalah : (a). penggunaan anggaran karena tekanan dari suatu maksud/tujuan tertentu bagi karyawan, bukan untuk manajemen perusahaan, (b). struktur penghargaan yang seringkali digunakan sebagai pelengkap kesuksesan staf keuangan perusahaan dengan membuatnya tampak sebagai suatu kegagalan bagi karyawan perusahaan lainnya, (c). desakan dari bagian departemen perusahaan untuk membuat anggaran yang berpusat pada departemennya dan bukan untuk perusahaan sendiri, (d). para supervisor menggunakan anggaran sebagai suatu pembenaran terhadap kesalahan atas gaya kepemimpinan mereka.

Perilaku disfungsional merupakan perilaku individu yang memiliki konflik dasar dengan tujuan organisasi (Hansen dan Mowen, 2000), sehingga menimbulkan ketidaknyamanan di antara anggota organisasi (Supomo, 1998). Oleh karena itu, untuk mengatasi adanya perilaku disfungsional tersebut, Argyris (1952), menyarankan perlunya bawahan diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran sehingga tujuan yang diinginkan perusahaan akan lebih dapat diterima oleh anggota organisasi dengan ikut terlibat dalam menentukan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut.

## **2.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran**

Sistem penganggaran merupakan suatu kombinasi dari arus informasi dengan prosedur dan proses administratif yang umumnya merupakan bagian

integral dari perencanaan jangka pendek dan pengendalian dari suatu organisasi (Merchant, 1981). Berdasarkan pernyataan tersebut dapat diungkapkan bahwa anggaran yang ada dalam sistem penganggaran senantiasa diharapkan dan diusahakan untuk dilaksanakan oleh setiap perusahaan, mengingat manfaat yang akan diperoleh perusahaan apabila sistem penganggaran dilakukan.

Schiff dan Lewin (1970), mengemukakan bahwa anggaran yang telah disusun memiliki dua peranan. Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. Kedua, anggaran berperan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Seiring dengan peranan anggaran tersebut, Argyris (1952) juga menyatakan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai; dan partisipasi dari bawahan memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan tersebut.

Argyris (1952) menyimpulkan bahwa kontribusi terbesar dari kegiatan penganggaran akan terjadi jika bawahan diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam kegiatan penyusunan anggaran. Pada artikel yang lain Argyris (1955) dalam Riyadi (1998) juga menyatakan bahwa bawahan harus diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam berbagai keputusan yang dibuat organisasinya, baik keputusan tersebut secara langsung maupun tidak langsung berpengaruh pada mereka.

Partisipasi manajer (sebagai bawahan) dalam penyusunan anggaran mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam menyusun

anggaran dan melaksanakannya untuk mencapai target yang ada dalam anggaran pada setiap pusat pertanggungjawaban. Beberapa peneliti menyimpulkan bahwa partisipasi manajer dalam penentuan anggaran mendorong para manajer untuk mengidentifikasi tujuan atau target, menerima anggaran secara penuh, dan melaksanakannya untuk mencapai target tersebut (Argyris, 1952; Hanson, 1966).

Brownell (1982a) menjelaskan bahwa partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya dan akan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran yang dicapai. Tingkat keterlibatan dan pengaruh manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan kondisi yang membedakan antara anggaran partisipatif dan anggaran non-partisipatif (Milani, 1975). Mia (1988) menyimpulkan bahwa sistem anggaran (partisipatif atau non-partisipatif) yang selaras dengan sikap dan motivasi yang dimiliki anggota organisasi dapat menentukan baik buruknya suatu organisasi.

Partisipasi penyusunan anggaran dalam proses penganggaran merupakan pendekatan yang efektif untuk meningkatkan motivasi manajer. Dengan tingkat partisipasi yang tinggi cenderung mendorong manajer untuk lebih aktif di dalam memahami anggaran (Anthony dan Govindarajan, 1995), dan manajer akan memiliki pemahaman yang baik dalam menghadapi kesulitan pada saat pelaksanaan anggaran. Dalam lingkungan yang turbulen, hal ini akan mempercepat modifikasi dan penyesuaian anggaran.



## 2.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi. Seperti yang telah dibahas, partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dan peran anggaran sebagai pengukur kinerja memiliki kaitan yang cukup erat. Topik tersebut merupakan pokok bahasan yang selalu menarik untuk diteliti guna mengetahui lebih jauh hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Brownell (1982b) mengemukakan alasan menariknya topik tersebut, yaitu : (1) Umumnya partisipasi dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi, dan (2) Hasil penelitian yang dilakukan untuk menguji hubungan antara kedua variabel tersebut memberikan hasil yang tidak konsisten antara satu peneliti dengan peneliti lainnya. Murray (1990) mengemukakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dinilai mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi. Lebih lanjut Milani (1975), menyatakan bahwa ketika suatu standar atau tujuan telah ditetapkan, maka karyawan juga memiliki tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan anggaran. Sementara itu, Becker dan Green (1962) dalam Riyadi (1998) dan Hofstede (1968) mengemukakan bahwa partisipasi dalam proses penganggaran dapat meningkatkan motivasi untuk mencapai target yang ditetapkan dalam anggaran. Hal ini dapat dibuktikan dengan banyaknya penelitian-penelitian terdahulu yang membahas hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Beberapa penelitian terdahulu seperti yang telah diuraikan pada bab sebelumnya, menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial memiliki hubungan positif dan signifikan, positif tetapi tidak signifikan dan hubungan yang negatif.

Berdasarkan beberapa hasil penelitian yang tidak konsisten tersebut, penelitian ini akan menguji kembali pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis sebagai berikut :

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

### **2.3. Pendekatan Kontinjensi (*Contingency Approach*)**

Seperti yang telah diuraikan dalam bahasan terdahulu, hasil temuan dalam penelitian menunjukkan bahwa ada ketidakkonsistenan antara satu peneliti dengan peneliti lainnya, sehingga para peneliti berkesimpulan bahwa ada variabel lain yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Hopwood (1976) dalam Shields, dkk (2000) dan Govindarajan (1986) mengemukakan bahwa untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil penelitian tersebut, bisa dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*).

Penggunaan pendekatan kontinjensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor *moderating* atau

*intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Brownell, 1982a; Murray, 1990; Shield dan Young, 1993). Murray (1990) menjelaskan bahwa faktor *moderating* adalah faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel. Sedangkan faktor *intervening* adalah faktor atau variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel, dan mempengaruhi variabel lainnya. Dengan kata lain variabel *intervening* merupakan variabel perantara antara dua variabel.

Brownell (1982a) didalam menelaah hasil penelitian pada partisipasi dalam penyusunan anggaran menyimpulkan bahwa para peneliti cenderung memusatkan perhatiannya hanya pada pertanyaan yang sifatnya lebih umum, yaitu apakah partisipasi tersebut efektif atau tidak, daripada mengkhususkan dalam kondisi yang mana partisipasi tersebut efektif. Murray (1990) mengemukakan bahwa partisipasi mungkin secara langsung tidak mempengaruhi kinerja, namun akan mempengaruhi variabel lainnya, yang mana pada akhirnya variabel-variabel tersebut akan mempengaruhi kinerja.

Dalam penelitian ini, pendekatan kontinjensi akan diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Para peneliti telah membuktikan bahwa keefektifan partisipasi penyusunan anggaran tergantung pada faktor-faktor kontekstual organisasional dan sifat psikologi karyawan (Brownell, 1981, 1982b; Govindarajan, 1986; Chenhall dan Brownell, 1988; Mia, 1988). Faktor kontinjensi yang dipilih dalam penelitian ini adalah motivasi kerja yang dimiliki manajer untuk variabel psikologi (Mia, 1988), sedangkan untuk faktor kontekstual organisasional adalah

pelimpahan wewenang yang diberikan perusahaan kepada manajer (Gul dkk, 1995). Kedua faktor kontinjensi tersebut akan berperan sebagai variabel *moderating* didalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dengan kata lain motivasi dan pelimpahan wewenang akan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

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

Teori kontinjensi merupakan suatu kerangka yang berpengaruh dalam penelitian organisasional selama hampir dua dekade. Perkembangan telah terjadi baik pada tingkat konseptual maupun metode, dan beberapa dari perkembangan tersebut telah diadopsi oleh beberapa penelitian akuntansi. Dalam arti yang luas, teori kontinjensi menyatakan bahwa keefektifan organisasi merupakan suatu fungsi dari kesesuaian antara struktur dan lingkungan dimana suatu perusahaan beroperasi (Duncan dan Moores, 1989).

Konsep sentral dari teori kontinjensi adalah kesesuaian (*fit*) yang terdiri atas tiga pendekatan konseptual yang berbeda terhadap kesesuaian yaitu pendekatan seleksi, pendekatan interaksi dan pendekatan sistem (Van de Ven dan Drazin, 1985). Dalam pendekatan seleksi, tidak membahas implikasi kinerja dari sebuah sistem. Pendekatan ini merupakan konsep kesesuaian paling awal yang dikemukakan dalam literatur yang menentukan konsep kesesuaian dalam hal hubungan antara variabel kontekstual/kondisional dan model struktur terhadap

keefektifan organisasional. Sehingga fokus utama penelitian mengkaji karakteristik organisasi yang menerapkan sistem tertentu.

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

Sementara itu, pendekatan sistem (*systems of fit*) menurut Van de Ven dan Drazin (1985) adalah konsep kesesuaian yang paling akhir dikembangkan dalam literatur. Dalam pendekatan ini, kesesuaian didefinisikan dalam hal tingkat konsistensi yaitu konsistensi internal dari banyak faktor kontinjensi, struktur dan karakteristik kinerja. Sehingga efektivitas dari sebuah sistem ditentukan oleh sejauh mana faktor-faktor kondisional memenuhi prasyarat kondisional dari sistem. Semakin konsisten faktor kondisional dengan sistem, semakin efektif sistem tersebut dan sebaliknya. Penerapan pendekatan ini memungkinkan dilakukannya penelitian untuk mengkaji banyak dampak dari faktor kondisional pada hubungan antara sebuah sistem dan kinerja (Govindarajan, 1988 dalam Riyanto, 1999).

## **2.5. Motivasi**

Motivasi merupakan derajat sampai dimana seorang individu ingin dan berusaha untuk melaksanakan suatu tugas atau pekerjaan dengan baik (Mitchell,

1982) dan kesediaan untuk mengeluarkan tingkat upaya yang tinggi ke arah tujuan organisasi, yang dikondisikan oleh kemampuan upaya itu untuk memenuhi suatu kebutuhan individual (Robbins, 1996). Dikaitkan dengan anggaran, maka dalam proses penyusunan anggaran mungkin akan lebih efektif dalam kondisi karyawan mempunyai motivasi yang tinggi, begitu pula sebaliknya (Mia, 1988).

Penyusunan anggaran dimaksudkan bukan hanya untuk menyajikan informasi mengenai rencana keuangan yang berisi tentang biaya-biaya dan pendapatan untuk pusat-pusat pertanggungjawaban didalam suatu organisasi bisnis, tetapi juga merupakan suatu alat untuk pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kerja, dan motivasi (Kenis, 1979). Lyne dalam Ashton, dkk (1995) menyatakan bahwa beberapa peneliti yang melakukan penyelidikan terhadap peran partisipasi di dalam pencapaian tujuan yang didasarkan atas dasar akuntansi, selalu melibatkan partisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Lebih lanjut dikatakannya bahwa partisipasi menghendaki manajer atas dan bawahan yang sama-sama memiliki pengaruh di dalam penyusunan anggaran. Partisipasi yang sesungguhnya adalah lebih dari sekedar konsultasi dan tuntutan manajemen tingkat bawah yang dapat mempunyai pengaruh yang realistis terhadap anggaran akhir. Selama ini beberapa pendapat dan penelitian sebatas terhadap anggaran perusahaan. Namun demikian temuan-temuan dan pendapat-pendapat yang dikemukakannya secara langsung dapat diterapkan untuk pengukuran akuntansi lainnya yang digunakan pada evaluasi kinerja dan motivasi (Lyne dalam Ashton dkk, 1995). Sementara itu, Robbins (1996) mengemukakan tentang keterlibatan karyawan yang dikatakannya sebagai suatu proses partisipasi. Logika yang

mendasari adalah dengan melibatkan para pekerja dalam keputusan-keputusan mengenai mereka dan dengan meningkatkan otonomi dan kendali mereka mengenai kehidupan kerja mereka, para karyawan akan menjadi lebih termotivasi, lebih berkomitmen terhadap organisasi, lebih produktif, dan lebih terpuaskan dengan pekerjaan mereka.

Analisis terhadap keterkaitan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi telah banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu. Hasil yang dapat disimpulkan dari penelitian tersebut adalah adanya hubungan yang positif (Hofstede, 1968; Searfoss dan Monzka, 1973; Kenis, 1979; Merchant, 1981; Brownell dan McInnes, 1986). Hasil dari penelitian tersebut mungkin dapat digeneralisasi. Namun demikian generalisasi harus dilakukan dengan hati-hati karena faktor budaya (French dkk., 1960 dalam Riyadi, 1998) dan sifat-sifat kepribadian (*personality*) (Brownell, 1981) dapat mempengaruhi tingkat kesesuaian antara partisipasi dengan motivasi. Dengan demikian, ada kemungkinan kedua variabel tersebut akan memiliki hubungan yang sebaliknya.

Brownell (1982a) dan Murray (1990) mengemukakan bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial ada kemungkinan dipengaruhi oleh faktor kontinjensi yaitu adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *intervening* atau *moderating*. Sejalan dengan pernyataan tersebut, penelitian yang dilakukan oleh Brownell dan McInnes (1986) menguji tentang motivasi karyawan sebagai variabel *intervening* dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil yang

ditemukan dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa motivasi secara signifikan tidak berperan sebagai variabel *intervening*. Dengan kata lain hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial tidak melalui motivasi. Begitu juga penelitian yang dilakukan Milani (1975) memberikan hasil yang sama yaitu sikap dan motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel *intervening*.

Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Brownell dan McInnes (1986) yang menguji motivasi sebagai variabel *intervening* dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, dalam penelitian ini akan mencoba mengkonfirmasi hasil penelitian yang telah dilakukan Mia (1988), Riyadi (1998) dan Poerwati (2001) yang menguji motivasi yang berperan sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Teori *cognitive dissonance* yang dikemukakan oleh Festinger (1957) dalam Mia (1988) menyatakan bahwa karyawan yang memiliki motivasi lebih baik (tinggi) akan memperbaiki kesalahan atau merasa khawatir, jika kinerja mereka dibawah tingkat pengharapannya (rendah). Untuk mengurangi kesalahan dan rasa kekhawatiran tersebut, mereka secara sukarela mencoba memperbaiki kinerja mereka (Calder dan Ross, 1976; Hamner dan Organ, 1978 dalam Riyadi, 1998).

Berhubungan dengan tingkat pengharapan tersebut, dewasa ini salah satu dari penjelasan yang paling meluas dan diterima baik mengenai motivasi



adalah teori harapan (*expectancy*) yang dikemukakan oleh Vroom (1964) dalam Robbins (1996). Hal ini diperkuat dengan banyaknya bukti riset yang mendukung teori tersebut. Teori ini menjelaskan bahwa kekuatan suatu kecenderungan untuk bertindak dalam suatu cara tertentu bergantung pada kekuatan suatu pengharapan bahwa tindakan itu akan diikuti oleh suatu hasil tertentu dan pada daya tarik hasil tersebut bagi individu tersebut. Dengan kata lain, teori harapan menyatakan bahwa seorang karyawan dimotivasi untuk menjalankan tingkat upaya yang tinggi bila karyawan tersebut meyakini upaya akan menghantarkan dirinya ke suatu penilaian kinerja yang baik. Penilaian yang baik akan mendorong ganjaran-ganjaran organisasional seperti bonus, kenaikan gaji, atau suatu promosi dan ganjaran-ganjaran itu akan memuaskan tujuan-tujuan pribadi karyawan tersebut. Oleh karena itu, teori ini memfokuskan pada tiga hubungan yaitu : upaya – kinerja, kinerja – ganjaran dan ganjaran – tujuan pribadi.

Partisipasi penyusunan anggaran sebagai suatu mekanisme dalam pertukaran informasi memungkinkan karyawan untuk memperoleh pemahaman yang lebih jelas tentang pekerjaan mereka. Partisipasi tersebut juga membantu mereka untuk memperbaiki kesalahannya, yang pada akhirnya dapat meningkatkan kinerjanya (Hopwood, 1976 dalam Shields, dkk, 2000). Sebaliknya, karyawan yang memiliki motivasi kurang baik (rendah), keinginan untuk memperbaiki kesalahannya relatif rendah, jika kinerja yang mereka peroleh tidak sesuai dengan yang diharapkan (rendah). Dengan kata lain

karyawan yang memiliki motivasi kerja rendah, tidak memiliki keinginan memperbaiki kesalahannya dengan memanfaatkan partisipasi dalam penyusunan anggaran yang ada, sehingga kinerja yang diperoleh tetap rendah.

Dari penjelasan tersebut, dapat diungkapkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mungkin lebih efektif apabila karyawan/manajer memiliki motivasi yang lebih baik (tinggi), yang pada akhirnya kinerja yang diperoleh akan semakin tinggi pula. Dengan kata lain tingginya kinerja manajerial yang dipengaruhi oleh partisipasi dalam penyusunan anggaran yang efektif, disebabkan karena adanya motivasi kerja yang tinggi. Tetapi partisipasi ini tidak akan efektif apabila manajer memiliki motivasi yang kurang baik (rendah), sehingga kinerja yang dicapai akan rendah pula.

Berdasarkan uraian diatas, dapat disimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dapat diperbaiki dengan mempertimbangkan peranan *moderating*. Motivasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Untuk mengetahui apakah motivasi berperan sebagai variabel *moderating*, dapat dilihat pada partisipasi penyusunan anggaran yang dilakukan oleh manajer yang memiliki motivasi tinggi dan rendah. Dalam kelompok manajer dengan motivasi tinggi akan terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sebaliknya, partisipasi penyusunan anggaran yang dilakukan oleh manajer yang memiliki motivasi rendah mungkin tidak memiliki hubungan atau perbaikan terhadap kinerja.

Mia (1988) dengan pendekatan interaksi bivariat (*multiple regression*) menemukan bahwa motivasi mempunyai pengaruh positif terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sedangkan Riyadi (1998) dan Sukardi (2002) dengan pendekatan yang sama dengan penelitian Mia (1988) serta Poerwati (2001) dengan pendekatan residual, menemukan hasil sebaliknya yaitu motivasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial.

Berdasarkan hasil penelitian yang tidak konsisten antara keempat penelitian tersebut, maka penelitian ini akan menguji kembali apakah motivasi akan berperan sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis sebagai berikut :

*H2 : Semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi yang dimiliki manajer, semakin tinggi kinerja manajerial.*

## **2.6. Pelimpahan Wewenang**

Struktur organisasi menetapkan bagaimana tugas pekerjaan dibagi, dikelompokkan dan dikoordinasikan secara formal yang mempengaruhi sikap dan perilaku karyawan (Robbins, 1996). Pada dasarnya organisasi perusahaan bukan merupakan organisasi demokratis, karena kekuasaan yang berada di tangan manajemen puncak tidak berasal dari manajer yang ada di bawahnya dan karyawan (Mulyadi dan Setyawan, 2000). Manajemen puncak tidak dipilih

oleh karyawan, namun dipilih oleh rapat umum pemegang saham (sebagai lembaga yang menjadi forumnya para pemilik modal), dan oleh karena itu, wewenang berasal dari lembaga tersebut. Wewenang kemudian didistribusikan oleh manajemen puncak kepada manajer-manajer yang berada di bawahnya melalui mekanisme pendelegasian atau pelimpahan wewenang.

Pelimpahan wewenang adalah pemberian wewenang oleh manajer yang lebih atas kepada manajer yang lebih rendah untuk melaksanakan suatu pekerjaan dengan otorisasi secara eksplisit dari manajer pemberi wewenang pada waktu wewenang tersebut akan dilaksanakan (Mulyadi dan Setyawan, 2000). Pelimpahan wewenang dalam organisasi berkaitan erat dengan struktur organisasi. Struktur organisasi merupakan alat pengendalian organisasional yang menunjukkan tingkat pelimpahan wewenang manajemen puncak dalam pembuatan keputusan kepada senior manajer dan manajer level menengah, yang secara ekstrem dikelompokkan menjadi dua, yaitu : sentralisasi dan desentralisasi (Nadler dan Tushman, 1988 dalam Supomo, 1998 dan Robbins, 1996).

Struktur organisasi yang disertai dengan tingkat pelimpahan wewenang sentralisasi yang tinggi, menunjukkan bahwa semua keputusan yang penting akan ditentukan pimpinan (manajemen) puncak, sementara manajemen pada tingkat menengah atau bawahannya hanya mempunyai sedikit wewenang didalam pembuatan keputusan. Sedangkan tingkat pelimpahan wewenang desentralisasi yang tinggi maka akan memberikan gambaran yang sebaliknya, yaitu pimpinan puncak mendelegasikan wewenang dan pertanggungjawaban pada bawahannya, dan bawahan tersebut diberi kekuasaan atau wewenang

untuk membuat berbagai macam keputusan (Riyadi, 1998). Dengan demikian, wewenang pembuatan keputusan yang dilakukan oleh bawahan relatif lebih besar pada struktur desentralisasi daripada struktur sentralisasi. Dalam struktur desentralisasi, manajemen puncak memberikan pelimpahan wewenang dan pertanggungjawaban kepada manajer bawahan untuk diberikan berbagai hal dalam pengambilan keputusan (Gul, dkk., 1995, Miah dan Mia, 1996).

Waterhouse dan Tiessen (1978) mendefinisikan desentralisasi sebagai pelimpahan wewenang pada tingkatan yang lebih rendah dalam organisasi untuk memberikan bidang kekuasaan yang luas atau kebijaksanaan-kebijaksanaan atas kegiatan perusahaan. Desentralisasi ini mungkin terjadi sebagai akibat adanya tanggapan terhadap kondisi lingkungan atau teknologi dalam subunit organisasi khusus. Dengan demikian, desentralisasi dibutuhkan untuk mengantisipasi lingkungan yang semakin kompleks dan penuh dengan ketidakpastian (lihat juga Pugh dkk., 1969; Negandhi dan Reimann, 1973 dalam Miah dan Mia, 1996). Gordon dan Narayanan (1984) menyatakan bahwa perubahan lingkungan yang penuh dengan ketidakpastian menuntut para pengambil keputusan melakukan proses terhadap arus informasi, dan adanya beberapa variasi pengamatan di dalam karakteristik organisasional yang diupayakan oleh para pengambil keputusan untuk menghadapi berbagai tingkat ketidakpastian secara strategis. Dan menurut Waterhouse dan Tiessen (1978) bahwa tingkat ketidakpastian yang lebih tinggi dapat diantisipasi selain dengan sistem anggaran yang fleksibel, juga dengan pelimpahan wewenang dalam struktur organisasi.

Bruns dan Waterhouse (1975) menyatakan bahwa manajer atau bawahan dalam organisasi yang tingkat desentralisasinya tinggi merasa dirinya orang yang lebih berpengaruh, lebih berpartisipasi dalam perencanaan anggaran, dan merasa dipuaskan dengan kegiatan yang berhubungan dengan anggaran. Sebaliknya dalam organisasi dengan tingkat desentralisasi rendah (sentralisasi), manajer merasa dirinya dianggap kurang bertanggungjawab, sedikit terlibat dalam perencanaan anggaran, dan mengalami tekanan dari atasan, mereka merasa anggaran sebagai sesuatu yang kurang berguna dan membatasi keleluasaan mereka (Brownell, 1982a). Merchant (1981) yang menguji hubungan antara sentralisasi dengan desain sistem anggaran, menemukan bahwa desain sistem anggaran akan efektif dalam perusahaan yang terdesentralisasi dan keterlibatan anggota yang lebih rendah/bawahan dalam penyusunan anggaran. Dengan demikian, kemampuan yang dimiliki perusahaan untuk menghubungkan sistem anggaran dengan pelimpahan wewenang dalam struktur organisasi akan menentukan kinerja manajerial (Riyanto, 1999).

Brownell (1982a) mengemukakan bahwa dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, ada variabel *moderating* yang turut mempengaruhi hubungan antara kedua variabel tersebut, diantaranya adalah variabel organisasi. Variabel organisasi yang secara potensial mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial adalah tingkat pelimpahan wewenang yang bersifat desentralisasi.

Pertanyaan empiris berkenaan dengan faktor-faktor organisasional dalam penggunaan kerangka kontinjensi adalah apakah proses penyusunan anggaran akan lebih efektif untuk organisasi yang sentralisasi atau desentralisasi. Lawler (1986) mengemukakan bahwa keberadaan atau ketidakberadaan kekuasaan pada tingkat manajemen yang lebih rendah dalam organisasi memainkan peranan penting dalam menentukan keefektifan program manajemen partisipatif. Struktur organisasi menunjukkan pembagian kekuasaan dalam suatu organisasi.

Riyadi (1998) menyatakan bahwa ciri-ciri organisasi dengan derajat desentralisasi yang tinggi menunjukkan bahwa unit-unit yang berada pada tingkat yang lebih rendah, lebih memiliki otonomi (seperti penentuan anggaran) daripada organisasi dengan derajat desentralisasi yang rendah (sentralisasi). Dalam organisasi yang memiliki tingkat desentralisasi tinggi, bawahan diberi kekuasaan yang formal dalam melaksanakan kegiatan hariannya. Organisasi yang lebih terdesentralisasi diharapkan akan lebih efektif dalam partisipasi penyusunan anggaran, dan bawahan/manajer yang berada dalam kondisi organisasi seperti ini kinerjanya akan meningkat, begitu juga sebaliknya untuk pelimpahan wewenang yang bersifat sentralisasi.

Dari uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran akan efektif apabila pelimpahan wewenang terhadap manajer bersifat desentralisasi. Sebaliknya, partisipasi tersebut kurang efektif apabila pelimpahan wewenang bersifat sentralisasi.

Gul dkk. (1995), Supomo (1998) dan Riyadi (1998) dengan pendekatan interaksi biavariat (*multiple regression*) menemukan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan berpengaruh positif

dalam organisasi yang pelimpahan wewenangnya bersifat desentralisasi, dan akan berpengaruh negatif dalam organisasi yang pelimpahan wewenangnya bersifat sentralisasi. Sedangkan Riyanto (1999) dengan pendekatan residual dan *system of fit* menemukan sebaliknya, yaitu desentralisasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial.

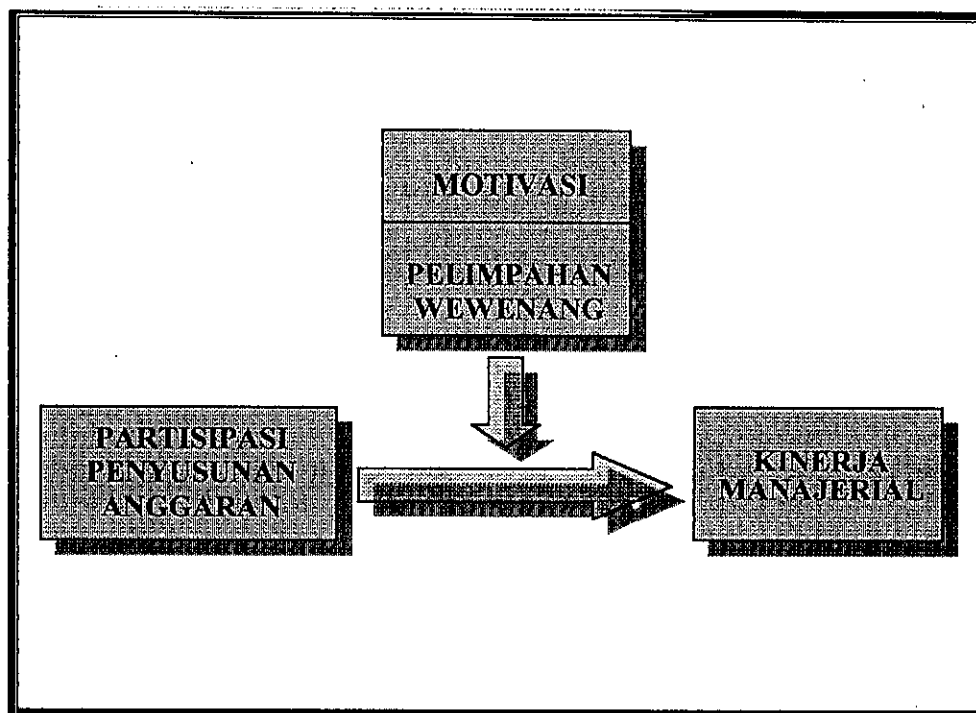
Berdasarkan hasil penelitian yang tidak konsisten antara keempat penelitian tersebut, maka penelitian ini akan menguji kembali apakah pelimpahan wewenang akan berperan sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis sebagai berikut :

H3 : *Semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang, semakin tinggi kinerja manajerial.*

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



**Gambar 1.**  
**Model Pengaruh Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai**  
**Variabel *Moderating* Terhadap Hubungan Antara**  
**Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial**



### **BAB III**

#### **METODE PENELITIAN**

Bab ini akan membahas mengenai metode penelitian yang digunakan antara lain mengenai jenis dan sumber data, populasi dan prosedur penentuan sampel, penggunaan instrumen untuk mengukur variabel penelitian, dan metode statistik yang digunakan untuk menganalisis data dalam pengujian hipotesis.

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

Data yang akan diperoleh merupakan data primer dan sekunder. Data primer akan diperoleh melalui pengiriman daftar kuesioner kepada responden. Sedangkan data sekunder akan diperoleh dari Daftar Jumlah Akomodasi di Bali yang terdaftar dan diterbitkan oleh Dinas Pariwisata Propinsi Bali Tahun 2001 dan BPD PHRI Bali Tahun 2001 sebagai rerangka sampling yang merupakan data lengkap yang memuat nama dan alamat perusahaan yang menjadi populasi penelitian.

#### **3.2. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel**

Populasi yang dipilih dalam penelitian ini adalah perusahaan jasa yaitu hotel dengan klasifikasi bintang 1 sampai dengan 5 yang terdapat di Bali. Daftar nama-nama hotel bintang diambil dari Dinas Pariwisata Propinsi Bali Tahun 2001 dan Badan Pimpinan Daerah Perhimpunan Hotel dan Restoran Indonesia (PHRI) Bali Tahun 2001 sebanyak 112 hotel bintang.

Manajer secara individual digunakan sebagai obyek analisis, seperti juga penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Milani, 1975; Brownell, 1982b; Brownell dan McInnes, 1986; Brownell dan Hirst, 1986; Mia, 1988; Frucot dan Shearon, 1991; Indriantoro, 1993 dalam Supomo, 1998; Gul, dkk, 1995; Supomo, 1998; Riyadi, 1998; Riyanto, 1999; Mustikawati, 1999; Poerwati, 2001; dan Sukardi, 2002). Hotel dipilih dalam penelitian ini karena : (1). proses penyusunan anggaran pada perusahaan jasa (hotel) diduga mempunyai tingkat kompleksitas yang berbeda apabila dibandingkan dengan jenis perusahaan manufaktur. Dengan tingkat kompleksitas yang berbeda tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kondisi tersebut yang diduga akan memberikan hasil/temuan yang berbeda dari penelitian-penelitian sebelumnya yang menggunakan sampel manajer dari perusahaan manufaktur, dan (2). pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi *industry effect* terhadap data yang dianalisis (Riyadi, 1998).

Penelitian ini difokuskan pada manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer sebagai responden dengan alasan : (1) manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer yang memimpin divisi (sub unit) memiliki persepsi tentang motivasi kerja yang berbeda, (2) manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer yang memimpin divisi (sub unit) memiliki persepsi yang berbeda antara satu manajer dengan manajer lainnya tentang pelimpahan wewenang dan tanggung jawab yang diberikan manajemen puncak terhadap para manajer, sehingga persepsi dari masing-masing manajer lebih bervariasi (Gul dkk., 1995),

dan (3) manajer yang bertindak sebagai pimpinan divisi diberi pelimpahan wewenang yang berbeda untuk menjalankan kegiatan divisinya (Mia, 1988).

### 3.3. Metode Pengumpulan Data

Data penelitian akan dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner melalui pos (*mail survey*) dan *contact person* kepada manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer pada hotel dengan klasifikasi bintang satu sampai dengan bintang lima yang ada di Bali. Cara pengambilan sampel dengan teknik *purposive sampling (judgement sampling)*. Alasan digunakan teknik ini karena sampel dipilih secara tidak acak yang informasinya diperoleh dengan menggunakan pertimbangan tertentu sesuai dengan tujuan atau masalah penelitian (Indriantoro dan Supomo, 1999). Elemen populasi yang dipilih sebagai sampel dibatasi pada elemen-elemen yang dapat memberikan informasi berdasarkan pertimbangan, yang dalam hal ini adalah sampel manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer hotel. Karena jumlah manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer hotel tidak diketahui secara pasti, maka penentuan jumlah kuesioner yang dikirimkan berdasarkan jumlah hotel bintang sebanyak 112 buah. Sebelumnya telah dilakukan pengiriman kuesioner uji coba (*pilot study*) pada tiga hotel sebagai sampel yang menunjukkan bahwa jumlah manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer yang berpartisipasi dalam pengisian kuesioner diduga berkisar antara 5-10 manajer. Jumlah kuesioner yang harus dikirimkan didasarkan atas dugaan banyaknya manajer dalam jumlah terbesar dari setiap hotel bintang tersebut, maka jumlah kuesioner yang harus dikirimkan sebanyak kurang lebih 1120 kuesioner.

Dengan pertimbangan tingkat *response rate* kuesioner penelitian di Indonesia yaitu berkisar 10% - 20%, maka diharapkan jawaban kuesioner yang kembali sebanyak minimal 112 kuesioner.

Langkah-langkah yang diambil untuk mengantisipasi rendahnya *response rate*, yaitu : Pertama, kuesioner akan dirancang dalam bentuk yang menarik, pertanyaan yang diajukan ringkas dan jelas dan waktu untuk mengisi kuesioner tidak lebih dari 20 menit. Kedua, kuesioner yang dikembalikan oleh responden akan menggunakan sistem bebas perangko balasan. Ketiga, mengirimkan surat susulan atau menghubungi dengan telepon (bila nomor telepon diketahui) ke *contact person/responden* guna mengingatkan, mengisi dan mengembalikan kuesioner.

### **3.4. Definisi Operasional Variabel**

Terdapat empat variabel yang digunakan dalam penelitian ini. Untuk variabel independen meliputi : partisipasi penyusunan anggaran, motivasi dan pelimpahan wewenang, sedangkan variabel dependen adalah kinerja manajerial. Instrumen yang digunakan untuk mengukur keempat variabel tersebut diadopsi dari literatur-literatur yang ada dan telah banyak digunakan oleh para peneliti sebelumnya.

#### **3.4.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran**

Partisipasi dalam penelitian ini adalah tingkat seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu (manajer) dalam proses penyusunan anggaran (Brownell,

1982a). Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Milani (1975) yang banyak digunakan oleh beberapa penelitian sebelumnya. Penggunaan instrumen tersebut dimaksudkan untuk mengukur tingkat partisipasi, yaitu pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan oleh manajer secara individual dalam proses penyusunan anggaran (Mia, 1988). Ada enam item yang dipakai untuk mengukur partisipasi dengan menggunakan skala tujuh poin, dimana skor rendah (poin 1) menunjukkan partisipasi tinggi, sedangkan skor tinggi (poin 7) menunjukkan partisipasi yang rendah.

#### 3.4.2. Motivasi

Motivasi dalam penelitian ini didefinisikan sebagai derajat sampai dimana seorang individu ingin dan berusaha untuk melaksanakan suatu tugas atau pekerjaan dengan baik (Mitchell, 1982). Partisipasi penyusunan anggaran mungkin akan efektif dalam kondisi karyawan mempunyai motivasi yang tinggi, begitu pula sebaliknya (Mia, 1988). Motivasi kerja diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Lawler dkk. (1977) yang digunakan oleh peneliti-peneliti sebelumnya antara lain : Riyadi (1998), Poerwati (2001), dan Sukardi (2002).

Dalam penelitian ini motivasi kerja mengacu pada paradigma pengharapan (*expectancy paradigm*) yang diturunkan kedalam tiga bagian yaitu : Bagian *pertama* berisi 11 pertanyaan yang berkenaan dengan apa yang diharapkan apabila telah melakukan sesuatu dengan baik ( $[E \rightarrow P]$  *expectancy*). Bagian *kedua* juga berisi 11 pertanyaan yang memuat tentang seberapa

pentingkah pengharapan yang diinginkan ( $[P \rightarrow O]$  *expectancy*). Dan bagian ketiga berisi tiga pertanyaan yang berkaitan dengan harapan yang diinginkan apabila bekerja keras (*Valence*) (Vroom, 1964 dalam Riyadi (1998); Ferris, 1977). Dimana  $E = Effort$ ,  $P = Performance$ , dan  $O = Outcome$ .

Masing-masing bagian dari instrumen motivasi dalam pengukurannya menggunakan skala tujuh poin, dengan perincian skor rendah (poin 1) menunjukkan motivasi yang rendah sedangkan skor tinggi (poin 7) menunjukkan motivasi yang tinggi.

### 3.4.3. Pelimpahan Wewenang

Pelimpahan wewenang dalam penelitian ini adalah derajat pelimpahan wewenang, berkaitan dengan wewenang yang diberikan pimpinan pada bawahan (manajer) apakah bersifat sentralisasi atau desentralisasi. Gul dkk., (1995) menunjukkan bahwa variabel struktur organisasi yang secara potensial dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial adalah tingkat desentralisasi. Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984). Instrumen tersebut berisi lima pertanyaan mengukur tingkat pelimpahan wewenang manajer, diantaranya dalam lima bidang pembuatan keputusan : pengembangan produk atau jasa baru, pengangkatan dan pemberhentian karyawan, pemilihan investasi, alokasi anggaran dan penentuan harga jual. Responden diminta untuk memilih skala satu sampai dengan tujuh pada setiap pertanyaan. Responden yang menjawab pertanyaan dengan skala

rendah (poin 1) menunjukkan bahwa pelimpahan wewenang pada tingkat sentralisasi sebaliknya responden yang menjawab pertanyaan dengan skala tinggi (poin 7) menunjukkan bahwa pelimpahan wewenang pada tingkat desentralisasi.

#### 3.4.4. Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial yang dimaksud dalam penelitian ini adalah kinerja manajerial dalam kegiatan-kegiatan manajerial yang meliputi : perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan perwakilan/representasi (Mahoney dkk., 1963). Kinerja manajerial diukur dengan menggunakan kuesioner "*self-rating*" yang dikembangkan oleh Mahoney, dkk (1963). Instrumen ini menanyakan delapan bidang aktivitas manajemen dan satu pengukuran kinerja secara menyeluruh. Kedelapan bidang aktivitas tersebut meliputi investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan perwakilan/representasi. Pengukuran mencakup poin 1 (jauh dibawah rata-rata) sampai poin 7 (jauh diatas rata-rata). Rata-rata disini adalah kinerja rata-rata untuk manajer yang berada pada tingkatan manajemen yang sama dengan responden dalam satu perusahaan. Alasan dipilihnya *self-rating* sebagai instrumen dalam mengukur kinerja manajerial karena memberikan penilaian yang lebih *anonymity* dan atasan/pimpinan secara khusus kurang memberikan informasi yang baik dan bersifat lebih subyektif (Heneman, 1974 dalam



Riyadi, 1998) serta mencegah kecenderungan yang mengevaluasi kinerja manajerial secara global atau berdasarkan dimensi tunggal (Brownell, 1982b).

### **3.5. Analisis Data**

Data penelitian dianalisis dengan alat statistik, yang terdiri atas :

#### **3.5.1 Statistik Deskriptif**

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian (umur, jenis kelamin, pendidikan, jabatan, lama jabatan dan jumlah bawahan) dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, motivasi dan pelimpahan wewenang dan kinerja manajerial). Penelitian ini menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka kisaran, rata-rata dan deviasi standar.

#### **3.5.2. Uji *Non-Response Bias***

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang ikut berpartisipasi (mengembalikan kuesioner) dengan responden yang tidak mau berpartisipasi (*non-response*) berbeda. Pengumpulan data melalui *mail survey* memungkinkan hal tersebut terjadi yang pada akhirnya akan berpengaruh pada hasil analisis data. Masalah ini akan semakin serius apabila tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah.

Untuk mengatasi masalah ini, uji *non-response bias* dilakukan dengan cara membandingkan karakteristik antara responden yang ikut berpartisipasi

(mengembalikan kuesioner) dengan responden yang tidak mau berpartisipasi (*non-response*) berdasarkan penentuan batas tanggal pengembalian kuesioner. Dengan menentukan responden yang mengembalikan kuesioner pada sebelum batas tanggal pengembalian (*early response*) dengan responden yang mengembalikan kuesioner setelah batas tanggal pengembalian (*late response*), dilakukan pengujian ada tidaknya perbedaan yang signifikan antara dua kelompok responden tersebut dengan *t-test*. Apabila pengujian menunjukkan hasil yang tidak signifikan ( $p\text{-value} > 0.05$ ) berarti tidak ada perbedaan antara dua kelompok responden dan sebaliknya.

### 3.5.3. Uji Kualitas Data

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair dkk., 1998; Huck dan Cormier, 1996 dalam Riyadi, 1998). Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten, apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat pengukur yang sama. Sedangkan uji validitas dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan akan terklasifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan (*construct validity*) (Kerlinger, 1964; Chenhall dan Morris, 1986 dalam Chia, 1995).

Dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*,

dan (2) uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total.

Uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *cronbach's alpha* dari masing-masing instrumen dalam suatu variabel. Instrumen yang dipakai dalam variabel tersebut dikatakan andal (*reliable*) apabila memiliki *cronbach's alpha* lebih dari 0,60 (Nunnaly, 1978 dalam Riyadi, 1998). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan melakukan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) harus menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level  $\leq 0,01$  sampai dengan 0,05.

#### 3.5.4. Uji Asumsi Klasik

Ada beberapa asumsi-asumsi dari model regresi yang perlu diuji validitasnya. Asumsi dasar tersebut adalah :

##### 1. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Model regresi yang baik adalah model yang bebas dari multikolinieritas. Deteksi terhadap ada tidaknya multikolinieritas yaitu (a) Nilai *R square* ( $R^2$ ) yang dihasilkan oleh suatu estimasi model regresi empiris sangat tinggi, tetapi secara individual variabel-variabel bebas banyak yang tidak signifikan mempengaruhi variabel terikat, (b) Menganalisis matriks korelasi variabel-variabel bebas. Jika antar variabel bebas ada korelasi yang cukup tinggi (umumnya diatas 0,90) maka hal ini merupakan

indikasi adanya multikolinearitas, (c) Melihat nilai *tolerance* dan nilai *variance inflation factor* (VIF), Suatu model regresi yang bebas dari masalah multikolinearitas apabila mempunyai nilai *tolerance* kurang dari 0,1 dan nilai VIF lebih dari 10 (Ghozali, 2001).

## 2. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode  $t$  dengan kesalahan pada periode  $t-1$  (sebelumnya). Model regresi yang baik adalah model yang bebas dari autokorelasi. Salah satu cara untuk mendeteksi autokorelasi dengan sampel besar diatas 100 obsevasi (Ghozali, 2001) melalui uji Lagrange Multiplier melalui Breusch-Godfrey *test*.

## 3. Uji Heterokedastisitas

Uji heterokedastisitas bertujuan menguji apakah *variance* variabel dalam sebuah model regresi tidak konstan. Model regresi dikatakan baik apabila tidak terjadi heterokedastisitas (Homokedastisitas).

Untuk mendeteksi ada tidaknya heterokedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik Scatterplot antara SRESID dan ZPRED dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah residual ( $Y$  prediksi –  $Y$  sesungguhnya). Apabila pola pada grafik yang ditunjukkan dengan titik-titik membentuk suatu pola tertentu yang teratur maka telah terjadi heterokedastisitas dan sebaliknya apabila titik-titik pada grafik tidak membentuk suatu pola tertentu maka tidak terjadi heterokedastisitas.

#### 4. Uji Normalitas data

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

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

#### 3.5.5. Teknik Analisis

Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 (H1) adalah regresi secara keseluruhan. Sedangkan untuk menguji hipotesis 2 dan 3 digunakan metode statistik regresi dengan pendekatan residual (*bivariate analysis*) yang diadopsi dari Riyanto (2001).

Pendekatan residual ini dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979) dalam Riyanto (1999, 2001) dan digunakan dalam penelitian yang dilakukan oleh Duncan dan Moores (1989). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa ada banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik atau konsistensi antara partisipasi penyusunan anggaran dan faktor-faktor kondisional. Kombinasi yang ada ini disajikan dalam jalur regresi. Kesesuaian terbaik dari partisipasi penyusunan anggaran dan masing-masing faktor kondisional diperoleh dengan

pregresian faktor kontinjen pada partisipasi penyusunan anggaran. Estimasi parameter berasal dari regresi kemudian digunakan untuk menentukan nilai faktor kontinjen (motivasi dan pelimpahan wewenang) berkaitan dengan tingkat nilai partisipasi penyusunan anggaran (persamaan 2). Apabila kombinasi tersebut menyimpang dari kesesuaian terbaik akan memperburuk kinerja manajerial. Hubungan negatif signifikan dari korelasi antara nilai deviasi (nilai absolut dari residual *standardized*) dari masing-masing pasangan (partisipasi penyusunan anggaran dan masing-masing faktor kontinjen) pada kinerja manajerial sebagai bukti untuk mendukung hipotesis.

Deviasi berarti simpangan yaitu ketidaksesuaian variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen (persamaan 3 dan 4). Ketidaksesuaian antara variabel partisipasi dengan faktor kontinjen berhubungan negatif dengan kinerja, artinya semakin rendah tingkat ketidaksesuaian (deviasi) atau dengan kata lain semakin tinggi tingkat kesesuaian antara variabel partisipasi penyusunan anggaran dan faktor kontinjen (motivasi dan pelimpahan wewenang) akan meningkatkan kinerja manajerial, dan sebaliknya. Model analisis data disajikan seperti berikut ini :

#### 3.5.5.1. Pengujian Hipotesis 1 :

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e \dots\dots\dots (1)$$

#### 3.5.5.2. Pengujian Hipotesis 2 :

$$X_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + e \dots\dots\dots (2)$$

$$DEV_1 = \sqrt{|X_2 - \beta_0 - (\beta_1 X_1)|^2} \dots\dots\dots (3)$$

### 3.5.5.3. Pengujian Hipotesis 3 :

$$X_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + e \dots\dots\dots (2)$$

$$DEV_2 = \sqrt{|X_3 - \beta_0 - (\beta_1 X_1)|^2} \dots\dots\dots (4)$$

#### Keterangan :

Y = kinerja manajerial

X<sub>i</sub> = variabel kontinjen (motivasi dan pelimpahan wewenang)

X<sub>1</sub> = partisipasi penyusunan anggaran

X<sub>2</sub> = motivasi

X<sub>3</sub> = pelimpahan wewenang

β<sub>0</sub> = *intercept*

β<sub>1</sub>, β<sub>2</sub>, β<sub>3</sub> = koefisien regresi

DEV<sub>1</sub> = nilai deviasi/nilai absolut residual antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi

DEV<sub>2</sub> = nilai deviasi/nilai absolut residual antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang

e = standar error

Analisis data akan dilakukan dengan menggunakan Program SPSS versi 10.0 *for Windows*. Oleh karena itu kriteria pengujian hipotesis didasarkan atas nilai *p-value* yang dihasilkan output SPSS dengan tingkat signifikansi *p-value* ≤ 0,05. Jika koefisien β<sub>1</sub> (persamaan 1) signifikan berarti partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh langsung terhadap kinerja manajerial.

Ekspektasi penelitian ini akan ditentukan juga oleh nilai DEV<sub>1</sub> dan DEV<sub>2</sub>. Apabila nilai DEV<sub>1</sub> negatif (positif) signifikan, berarti semakin tinggi (rendah) tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi, semakin tinggi (rendah) kinerja manajerial. Demikian juga jika nilai koefisien DEV<sub>2</sub>

negatif (positif) signifikan, berarti semakin tinggi (rendah) tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang, semakin tinggi (rendah) kinerja manajerial.

Dengan demikian maka pada hipotesis 2 apabila nilai koefisien korelasi antara  $DEV_1$  dengan kinerja manajerial signifikan maka hipotesis 2 diterima, berarti ada kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen motivasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi yang tinggi akan meningkatkan kinerja manajerial. Demikian pula dengan hipotesis 3, apabila nilai koefisien korelasi antara  $DEV_2$  dengan kinerja manajerial signifikan maka hipotesis 3 diterima, berarti ada kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen pelimpahan wewenang berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi akan meningkatkan kinerja manajerial.



## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur empat variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, motivasi, pelimpahan wewenang dan kinerja manajerial. Pembahasan akan dibagi dalam lima sub bab, yaitu, deskripsi responden, analisis data dengan uji *non-response bias*, statistik deskriptif mengenai variabel penelitian, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis dan pembahasan.

#### 4.1. Deskripsi Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan 1120 kuesioner melalui jasa pos dan perantara (*contact person*) kepada hotel klasifikasi bintang 1 sampai dengan 5 yang berada di Bali. Penelitian ini sejak tanggal pengiriman dan pengumpulan data berlangsung selama tiga bulan yaitu mulai tanggal 22 Januari hingga 22 Maret 2002. Sebanyak 169 orang manajer dan kepala bagian/divisi setingkat manajer berpartisipasi mengirimkan jawabannya kembali. Namun 15 buah jawaban diantaranya tidak dapat diikutsertakan karena 13 buah diisi oleh bukan responden yang dimaksud dan 2 buah pengisiannya tidak lengkap, sehingga kuesioner yang layak dianalisa sebanyak 154 kuesioner.

Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 2.

**TABEL 1**  
**RINCIAN PENGIRIMAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER**

Kuesioner yang dikirimkan	1120
Kuesioner yang tidak kembali	951
Kuesioner yang kembali	169
Kuesioner yang digugurkan (tidak lengkap)	15-
Kuesioner yang digunakan	154
Tingkat pengembalian ( <i>response rate</i> ) $169/1120 \times 100\% = 15,09\%$	
Tingkat pengembalian yang digunakan ( <i>usable response rate</i> ) $154/1120 \times 100\% = 13,75\%$	

Sumber : Data Primer diolah, 2002

Sedangkan profil 154 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 2.

**TABEL 2**  
**PROFIL RESPONDEN (N=154)**

	Jumlah (orang)	Persentase (%)
Manajer atau Kepala Bagian/Divisi setingkat Manajer :		
▪ Operasional	9	5,84
▪ Penjualan / Pemasaran	17	11,03
▪ Administrasi / Personalia	22	14,29
▪ Keuangan / Akuntansi	21	13,64
▪ <i>Food and Beverage</i>	23	14,94
▪ Kantor Depan ( <i>Front Office</i> )	20	12,99
▪ <i>Executive Housekeeping</i>	14	9,09
▪ <i>Chief Engineering</i>	12	7,79
▪ Lainnya	13	8,43
Gender		
▪ Pria	127	82,47
▪ Wanita	27	17,53
Umur		
▪ 25 –30	23	14,94
▪ 31 – 35	39	25,32
▪ > 35	92	59,74
▪ Kisaran 25-57 dan Rata-rata 38,01 ≈38		
Pendidikan		
▪ SLTA	36	23,38
▪ D3 / Akademi	55	35,71
▪ S1 / Sarjana	49	31,82
▪ S2	3	1,95
▪ Lain-lain (D1 Pariwisata)	11	7,14
Lama Bekerja di hotel bersangkutan		
▪ 1 – 5	42	27,27
▪ 6 – 10	44	28,57
▪ > 10	68	44,16
▪ Kisaran 1-36 dan Rata-rata 11,1 ≈ 11		
Lama jabatan di hotel bersangkutan		
▪ 1 – 5	126	81,82
▪ 6 – 10	22	14,29
▪ > 10	6	3,89
▪ Kisaran 1-18 dan Rata-rata 3,8 ≈ 4		
Jumlah Bawahan		
▪ 1 – 50	128	83,12
▪ 51 – 100	15	9,74
▪ > 100	11	7,14
▪ Kisaran 1-400 dan Rata-rata 31,9 ≈ 32		

Sumber : Data Primer diolah , 2002

Tabel 2 tentang profil responden, dengan jumlah responden sebagai sampel dalam penelitian ini sebanyak 154 orang menunjukkan bahwa responden adalah manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer berbagai departemen. Manajer yang berpartisipasi sebagian besar adalah manajer dari bagian food and beverage sebanyak 14,94 % dan administrasi/personalia sebanyak 14,29 %.

Profil responden dilihat dari *gender*/jenis kelamin sebagian besar adalah pria sebanyak 82,47 %. Tingkat pendidikan responden terbanyak dari lulusan D3/Akademi 35,71 % dan S1/Sarjana 31,82 %. Lama bekerja responden terbanyak adalah manajer yang bekerja lebih dari 10 tahun sebanyak 44,16 %. Lama jabatan yang dipegang oleh responden sebagian besar selama kurang dari 5 tahun sebanyak 81,82 %, sedangkan jumlah bawahan yang berada dalam tanggung jawab responden sebagian besar adalah berkisar 1-50 orang sebanyak 83,12 %.

#### **4.2. Uji Non-Response Bias (T-Test)**

Pengujian non-response bias dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik responden yang mengembalikan kuesioner dengan responden yang tidak mengembalikan kuesioner (*non-response*) berbeda. Kemungkinan hal tersebut bisa terjadi yang akan berpengaruh pada hasil analisis data yaitu hasil analisis data dengan *non-response* kemungkinan akan berbeda dengan hasil analisis data tanpa *non-response*. Ini akan menjadi masalah serius jika tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah. Mengingat adanya keterbatasan informasi yang diperoleh peneliti terhadap identitas individu yang tidak

mengembalikan kuesionernya, maka dalam pengujian ini responden yang mengembalikan jawabannya melewati batas waktu yang telah ditentukan dianggap mewakili jawaban dari responden yang *non-response*.

Metode pengujian *non-response bias* dilakukan dengan mengelompokkan jawaban dari kuesioner yang diterima kedalam dua kelompok yaitu (1) Kelompok awal (*early response*) adalah kuesioner yang diterima sejak awal tanggal 22 Januari 2002 hingga 22 Maret 2002 sebanyak 119 kuesioner, dan (2) Kelompok akhir (*late response*) adalah kelompok yang kuesionernya diterima satu minggu setelah tanggal 22 Maret 2002 sebanyak 35 kuesioner. Terdapat empat variabel yang diuji untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan yang signifikan jawaban yang diberikan responden dari kedua kelompok tersebut. Keempat variabel tersebut meliputi partisipasi penyusunan anggaran, motivasi, pelimpahan wewenang dan kinerja manajerial. Pengujian keempat variabel dilakukan dengan *t-test* karena data berdistribusi normal. Dasar pengambilan keputusan dengan melihat taraf signifikansi  $p > 0,05$ . Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat signifikansi probabilitas di atas 0,05, artinya bahwa jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok responden tersebut tidak ada perbedaan jawaban, sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 154 kuesioner (*response*) mampu menjelaskan/mewakili kuesioner yang tidak kembali (*non-response*). Hasil uji *non-response bias* ditunjukkan dalam tabel 3.

**TABEL 3**  
**PENGUJIAN NON-RESPONSE BIAS**

Variabel	Awal (N=119)		Akhir (N=35)		t-value	p
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD		
Partisipasi	31,82	5,72	33,86	5,23	-1,98	0,052
Motivasi	175,40	65,81	172,54	49,84	0,28	0,783
Pelimpahan	32,66	8,45	31,97	8,49	0,43	0,673
Kinerja	41,18	6,88	43,14	7,07	-1,45	0,153

Sumber : Data Primer diolah 2002.

#### 4.3. Deskripsi Variabel

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, motivasi, pelimpahan wewenang dan kinerja manajerial) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan kisaran sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi dalam tabel 4.

**TABEL 4**  
**STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN**

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi	6 – 42	14 – 42	32,29	5,66
Motivasi	1 – 343	35,73 – 343	174,75	62,40
Pelimpahan	8 – 63	9 – 57	32,51	8,43
Kinerja	8 – 56	22 – 53	41,63	6,95

Sumber : Data Primer diolah, 2002.

Berdasarkan tabel statistik deskriptif, untuk pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran, sebelum dilakukan analisa lebih lanjut, terlebih dahulu dilakukan proses pemberian kode ulang (*recode*) terhadap jawaban yang diberikan responden untuk menyesuaikan dengan variabel-variabel lainnya. Kisaran jawaban responden berkisar antara 14 -42 dengan kisaran teoritis 6 – 42. Angka ini menunjukkan bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini, yang mempunyai partisipasi pada tingkat ekstrem yang rendah tetapi terdapat partisipasi pada tingkat ekstrem yang tinggi sama dengan kisaran teoritisnya. Nilai rata-rata 32,29 dan standar deviasi 5,66, ini berarti bahwa jawaban responden agak menyebar ke dalam enam kategori dan cenderung memiliki tingkat partisipasi yang relatif tinggi dalam penyusunan anggaran, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya.

Pada variabel motivasi, kisaran jawaban responden berkisar antara 35,73 – 343 dengan kisaran teoritis 1 – 343. Angka ini menunjukkan bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini, yang mempunyai nilai motivasi pada tingkat ekstrem yang rendah tetapi terdapat nilai motivasi pada tingkat ekstrem yang tinggi sama dengan kisaran teoritisnya. Nilai rata-rata 174,75 dan standar deviasi 62,40, ini berarti bahwa manajer memiliki motivasi kerja yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya.

Pada variabel pelimpahan wewenang yang menunjukkan struktur organisasional perusahaan (desentralisasi atau sentralisasi), kisaran jawaban

responden antara 9 – 57 dengan kisaran teoritis 8 – 63. Satu butir dalam instrumen ini mempunyai skor teoritis terendah 0, sehingga dengan sembilan butir pertanyaan dalam instrumen, kisaran teoritis terendah adalah 8 (bukan 9) dengan nilai rata-rata 32,51 dan standar deviasi 8,43. Hal ini mengindikasikan bahwa pelimpahan wewenang pada perusahaan responden tidak ada yang menunjukkan struktur organisasional desentralisasi dan sentralisasi secara ekstrem. Jawaban responden cenderung menyebar dalam sembilan kategori dan cenderung memiliki tingkat pelimpahan wewenang yang relatif tinggi yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Demikian pula pada variabel kinerja manajerial, kisaran jawaban responden antara 22 – 53 dengan kisaran teoritis 8 - 56 dengan nilai rata-rata 41,63 dan standar deviasi 6,95. Hal ini berarti bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai kinerja pada tingkat ekstrim (rendah atau tinggi).

#### **4.4. Uji Kualitas Data**

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair et al. 1998; Huck dan Cormier, 1996 dalam Supomo, 1998). Dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*, dan (2) uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total.



Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam tabel 5 menunjukkan tingkat kokonsistenan dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* untuk semua variabel berada pada tingkat yang dapat diterima di atas 0,60 (Nunnally, 1978 dalam Riyadi, 1998). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan melakukan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0,01.

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas dirangkum dalam tabel 5 sebagai berikut :

**TABEL 5**  
**HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS**

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Pearson Correlation</i>
Partisipasi	0,89	0,53 – 0,67**
Motivasi :		
▪ (E → P) <i>expectancy</i>	0,85	0,42 – 0,57**
▪ (P → O) <i>expectancy</i>	0,90	0,52 – 0,66**
▪ Valensi	0,85	0,62 – 0,67**
Pelimpahan	0,71	0,35 – 0,72**
Kinerja	0,94	0,71 – 0,90**

\*\* Signifikan pada level 0,01

Sumber : Data Primer diolah, 2002.

#### 4.5. Asumsi Klasik

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

##### 4.5.1. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas (Ghozali, 2001). Deteksi terhadap ada tidaknya multikolinieritas yaitu (1) Nilai *R square* ( $R^2$ ) yang dihasilkan oleh suatu estimasi model regresi empiris sangat tinggi, tetapi secara individual variabel-variabel bebas banyak yang tidak signifikan mempengaruhi variabel terikat, (2) Menganalisis matriks korelasi variabel-variabel bebas. Jika antar variabel bebas ada korelasi yang cukup tinggi (umumnya diatas 0,90) maka hal ini merupakan indikasi adanya multikolinearitas, (3) Melihat nilai *tolerance* dan nilai *variance inflation factor* (VIF). Suatu model regresi yang bebas dari masalah multikolinearitas apabila mempunyai nilai *tolerance* kurang dari 0,1 dan nilai VIF lebih dari 10 (Ghozali, 2001).

Berdasarkan output SPSS pada lampiran D, dalam model summary menunjukkan nilai *R square* cukup tinggi yaitu sebesar 0,558 (55,8%) dan secara individual dari tiga variabel bebas (partisipasi penyusunan anggaran, motivasi dan pelimpahan wewenang) terdapat dua variabel bebas (motivasi dan pelimpahan

wewenang) yang menunjukkan koefisien yang tidak signifikan. Hal tersebut berarti model regresi tidak mengindikasikan terjadinya multikolinearitas. Cara kedua bila dilihat berdasarkan matriks korelasi antar variabel bebas menunjukkan koefisien antar variabel sangat lemah, seperti yang ditunjukkan oleh variabel partisipasi dengan motivasi negatif sebesar 0,127 atau 12,7 %, variabel partisipasi dengan pelimpahan wewenang negatif sebesar 0,174 atau 17,4 % dan variabel motivasi dengan pelimpahan wewenang negatif sebesar 0,265 atau 26,5 %. Dari hasil matriks korelasi antar variabel bebas tidak ada yang menunjukkan koefisien yang lebih dari 0,90, hal ini berarti model regresi tersebut bebas dari problem multikolinearitas. Demikian pula cara ketiga apabila dilihat dari nilai *tolerance* menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai yang kurang dari 0,1 (10 %) dan nilai VIF lebih dari 10. Dengan demikian dari tiga cara pendeteksian tersebut menunjukkan bahwa model regresi bebas dari problem multikolinearitas.

#### 4.5.2. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode  $t$  dengan kesalahan pada periode  $t-1$  (sebelumnya). Model regresi yang baik adalah model yang bebas dari autokorelasi. Salah satu cara untuk mendeteksi autokorelasi adalah dilakukannya uji *lagrange multiplier* (*LM test*). Uji autokorelasi dengan *LM test*, terutama digunakan untuk sampel besar diatas 100 observasi (Ghozali, 2001). Uji ini memang lebih tepat digunakan

dibanding uji DW terutama bila sampel yang digunakan relatif besar dan derajat autokorelasi lebih dari satu. Uji LM akan menghasilkan statistik Breusch-Godfrey (*BG test*) dengan melakukan regresi terhadap variabel pengganggu (residual)  $U_t$ .

Setelah mendapatkan nilai pengganggu (residual) dari persamaan regresi, maka selanjutnya adalah membentuk variabel lag residual ( $U_{t-1}$ ,  $U_{t-2}$ , dst) sehingga didapatkan dua variabel lag residual. Untuk menentukan adanya (tidak adanya) autokorelasi berdasarkan koefisien parameter variabel lag residual dengan tingkat signifikan  $p < 0,05$  ( $p > 0,05$ )

Berdasarkan hasil uji *BG test* pada lampiran D menunjukkan bahwa probabilitas dari koefisien variabel lag residual menghasilkan  $p = 0,146$  ( $p > 0,05$ ). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat autokorelasi pada model regresi tersebut.

#### 4.5.3. Uji Heteroskedastisitas

Uji heterokedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Heterokedastisitas akan memperlemah kemampuan prediksi suatu model regresi. Model regresi dikatakan baik apabila tidak terjadi heterokedastisitas (Homokedastisitas).

Untuk mendeteksi ada tidaknya heterokedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik Scatterplot antara SRESID dan ZPRED dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan

sumbu X adalah residual ( $Y$  prediksi –  $Y$  sesungguhnya). Apabila pola pada grafik yang ditunjukkan dengan titik-titik membentuk suatu pola tertentu yang teratur maka telah terjadi heterokedastisitas dan sebaliknya apabila titik-titik pada grafik tidak membentuk suatu pola tertentu maka tidak terjadi heterokedastisitas.

Berdasarkan grafik *scatterplot* antara SRESID dan ZPRED pada lampiran D memperlihatkan titik-titik menyebar secara acak dan tidak membentuk suatu pola tertentu yang jelas serta tersebar baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heterokedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi kinerja manajerial berdasarkan ketiga variabel independen (partisipasi, motivasi dan pelimpahan wewenang).

#### 4.5.4. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah variabel terkait dan variabel bebas dalam model regresi mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Pengujian distribusi normal dilakukan dengan cara melihat histogram yang membandingkan data observasi dengan distribusi yang mendekati normal. Disamping itu digunakan *normal probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif dari data yang sesungguhnya dengan distribusi kumulatif dari data distribusi normal. Jika distribusi normal, maka garis yang menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya.

Berdasarkan tampilan grafik histogram dan grafik normal plot pada lampiran D dapat disimpulkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi yang mendekati normal. Sedangkan pada grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar disekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Kedua grafik ini menunjukkan bahwa model regresi layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

#### 4.6. Pengujian Hipotesis 1

Hasil analisis regresi secara keseluruhan menunjukkan besarnya *adjusted R square* adalah 0,549 (54,9 %),  $F = 63,06$  dengan signifikansi  $p < 0,001$ , yang berarti ada hubungan yang signifikan antara variabel dependen (kinerja manajerial) dengan semua prediktornya (variabel independen) yaitu partisipasi penyusunan anggaran, motivasi dan pelimpahan wewenang. Variasi perubahan kinerja manajerial dijelaskan oleh semua variabel independen sebesar 54,9 %.

**TABEL 6**  
**HASIL ANALISIS REGRESI**

Variabel	Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas
Konstanta ( $\beta_0$ )	11,205	2,445	4,583	0,000
Partisipasi ( $\beta_1$ )	0,902	0,069	13,102	0,000
Motivasi ( $\beta_2$ )	0,0019	0,006	0,229	ts
Pelimpahan ( $\beta_3$ )	0,0298	0,048	0,627	ts
<i>Adjusted R</i> <sup>2</sup> = 54,9 %; $F = 63,060$ ; Sig. $F = 0,000$				

Sumber : Data Primer diolah, 2002.

Hipotesis 1 menguji pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial yang dinyatakan sebagai berikut :

*Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial.*

Hasil analisis regresi secara keseluruhan pada tabel 6 menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang signifikan  $p = 0,000$  ( $p < 0,05$ ) dengan kinerja manajerial. Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah positif, artinya semakin tinggi partisipasi penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial. Penelitian ini berhasil menerima hipotesis 1 yang berarti semakin tinggi keterlibatan manajer (partisipasi) dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerialnya. Temuan ini menunjukkan bahwa manajer hotel diberikan kesempatan dan kepercayaan untuk turut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran yang disusun di hotel dimana manajer tersebut bekerja. Sehingga dengan keterlibatannya itu manajer dapat meningkatkan kinerja manajerialnya. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan Brownell (1982b); Brownell dan McInnes (1986); Frucot dan Shearon (1991); Indriantoro (1993) dalam Supomo (1998); dan Mustikawati (1999) yang menggunakan manajer dari perusahaan manufaktur dan Sukardi (2002) yang menggunakan manajer koperasi. Hasil penelitian ini dan hasil dari penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa manajer, baik dalam perusahaan manufaktur dan non manufaktur, apabila dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran akan dapat meningkatkan kinerja manajerialnya

#### 4.7. Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Motivasi (Pengujian Hipotesis 2)

Pengujian pengaruh motivasi terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dinyatakan dalam hipotesis 2 sebagai berikut :

*Semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi yang dimiliki manajer, semakin tinggi kinerja manajerial.*

Pengujian terhadap hipotesis 2 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut :

##### Tahap I : Analisis Regresi

Menentukan garis kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2) :  $X_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + e$

**TABEL 7**

#### KESESUAIAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN - MOTIVASI

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas
Konstanta	$\beta_0$	29,404	1,342	21,913	0,000
Motivasi	$\beta_1$	0,01649	0,007	2,280	0,024
$R^2 = 0,033; n = 154; F = 5,196; \text{Sig. } F = 0,024$					

Sumber : Data Primer diolah, 2002



Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar 0,01649 dan signifikan ( $p < 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan dan dalam arah yang diperkirakan (positif) antara motivasi dan partisipasi penyusunan anggaran. Dengan demikian maka motivasi yang ada pada diri manajer berpengaruh pada proses (partisipasi) penyusunan anggaran.

### Tahap II : Analisis Korelasi.

Tahap kedua analisis adalah dengan menentukan nilai residual yang telah di-*standardized* yang diabsolutkan untuk memperoleh nilai deviasi. Dengan menggunakan analisis korelasi bivariat (*pearson correlation*), nilai deviasi tersebut dikorelasikan dengan kinerja manajerial. Dalam tahap ini, dilakukan perbandingan antara variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas kinerja manajerial. Analisis korelasional akan menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel ini. Hasil pengujiannya sebagai berikut :

#### Output Uji Hipotesis 2

Correlations			
		KINERJA	DEV1
KINERJA	Pearson Correlation	1.000	-.213**
	Sig. (2-tailed)	.	.008
	N	154	154
DEV1	Pearson Correlation	-.213**	1.000
	Sig. (2-tailed)	.008	.
	N	154	154

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Nilai koefisien korelasi  $Dev_1$  (nilai absolut residual variabel kontijensi motivasi) terhadap kinerja manajerial sebesar  $-0,213$  dengan tingkat signifikansi  $p < 0,05$ , tanda negatif dan signifikan merupakan bukti diterimanya hipotesis 2. Hasil negatif dan signifikan pada analisis korelasi mengidentifikasi bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) diharapkan berkaitan dengan kinerja manajerial yang buruk, maka terdapat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Dengan kata lain, manajer yang memiliki nilai partisipasi dan motivasi lebih tinggi maka akan mempunyai kinerja yang baik (peningkatan kinerja manajerial). Kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi kerja yang dimiliki manajer merupakan kesesuaian terbaik, yaitu faktor motivasi kerja memenuhi prasyarat kondisional atau efektivitas dari partisipasi penyusunan anggaran yang dapat meningkatkan kinerja manajerial. Dengan demikian, motivasi secara signifikan mampu bertindak sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan Mia (1988), dimana dengan pendekatan interaksi, menemukan bukti empiris bahwa motivasi mempunyai pengaruh positif terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Bukti empiris dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa motivasi yang ada pada diri manajer memang diarahkan pada bagaimana manajer tersebut memperoleh hasil akhir atau imbalan yang akan diterima atau dengan kata lain tergantung pada harapannya (*expectancy paradigm*), meskipun motivasi yang ada pada diri setiap manajer

berbeda-beda (Mitchell, 1982). Tetapi apabila manajer dengan harapannya tersebut dapat melakukan pekerjaan dengan baik akan mempunyai partisipasi yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran (Brownell dan McInnes, 1986).

Perbedaan instrumen pengukuran kinerja yang dalam penelitian ini menggunakan "*self rating*" [digunakan juga oleh penelitian Supomo (1998), Riyadi (1998), Poerwati (2001) dan Sukardi (2002)], sedangkan penelitian Mia (1988) menggunakan "*superior rating*", tidak memberikan perbedaan dalam memberikan bukti empiris dari hasil penelitian ini dengan penelitian dilakukan Mia (1988). Berbeda halnya dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Riyadi (1998) dan Poerwati (2001), hasil penelitian ini menunjukkan bahwa manajer dengan cukup baik dalam memberikan penilaian kinerja untuk dirinya sendiri.

Hasil penelitian ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Robbins (1996) tentang keterlibatan karyawan yang dikatakannya sebagai suatu proses partisipasi. Logika yang mendasari adalah dengan melibatkan para pekerja dalam keputusan-keputusan mengenai mereka dan dengan meningkatkan otonomi dan kendali mereka mengenai kehidupan kerja mereka, para karyawan akan menjadi lebih termotivasi, lebih berkomitmen terhadap organisasi, lebih produktif, dan lebih terpuaskan dengan pekerjaan mereka.

Demikian juga hasil penelitian ini mendukung teori *cognitive dissonance* yang dikemukakan oleh Festinger (1957) dalam Mia (1988) yang menyatakan bahwa karyawan yang memiliki motivasi lebih baik (tinggi) akan memperbaiki kesalahan atau merasa khawatir, jika kinerja mereka dibawah tingkat pengharapannya (rendah). Untuk mengurangi kesalahan dan rasa kekhawatiran

tersebut, mereka secara sukarela mencoba memperbaiki kinerja mereka (Calder dan Ross, 1976; Hamner dan Organ, 1978 dalam Riyadi, 1998). Partisipasi penyusunan anggaran sebagai suatu mekanisme dalam pertukaran informasi memungkinkan karyawan untuk memperoleh pemahaman yang lebih jelas tentang pekerjaan mereka. Partisipasi tersebut juga membantu mereka untuk memperbaiki kesalahannya, yang pada akhirnya dapat meningkatkan kinerjanya (Hopwood, 1976 dalam Shields, dkk, 2000).

Hasil penelitian ini sekaligus memberikan bukti secara empiris dari tujuan penelitian ini yaitu penggunaan sampel perusahaan yang berbeda dari tiga penelitian utama yang dilakukan oleh Riyadi (1998) dan Poerwati (2001) dan Sukardi (2002). Penelitian yang dilakukan oleh Riyadi (1998) dan Poerwati (2001) menggunakan perusahaan manufaktur, sedangkan penelitian Sukardi (2002) menggunakan badan usaha koperasi sementara dalam penelitian ini menggunakan perusahaan jasa yaitu hotel. Dengan hasil penelitian ini menjawab pertanyaan bahwa dengan jenis perusahaan yang berbeda memberikan indikasi kemungkinan hasil penelitian yang berbeda apabila dilihat dari tingkat kompleksitas perusahaan dalam penyusunan anggaran, budaya (*culture*) dan *personality* dari manajer perusahaan yang menjadi sampel penelitian.

#### **4.8. Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Pelimpahan Wewenang (Pengujian Hipotesis 3)**

Penelitian ini juga menguji pengaruh pelimpahan wewenang terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis 3 sebagai berikut :

*Semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang, semakin tinggi kinerja manajerial.*

Pengujian hipotesis 3 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut :

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

Menentukan garis kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2) :  $X_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + e$

**TABEL 9**  
**KESESUAIAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN –**  
**PELIMPAHAN WEWENANG**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas
Konstanta	$\beta_0$	27,554	1,784	15,442	0,000
Pelimpahan Wewenang	$\beta_1$	0,146	0,053	2,739	0,007
$R^2 = 0,047$ ; $n = 154$ ; $F = 7,501$ ; $\text{Sig. } F = 0,007$					

Sumber : Data Primer diolah, 2002

Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar 0,146 dan signifikan ( $p < 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara pelimpahan wewenang dan partisipasi penyusunan anggaran., hal ini juga didukung oleh arah hubungan sesuai yang diperkirakan (positif).

Dengan demikian maka pelimpahan wewenang yang diberikan kepada manajer dalam pengambilan keputusan perusahaan akan berpengaruh pada proses (partisipasi) penyusunan anggaran.

### Tahap II : Analisis Korelasi.

Tahap kedua analisis adalah dengan menentukan nilai residual yang telah di-*standardized* yang diabsolutkan untuk memperoleh nilai deviasi. Dengan menggunakan analisis korelasi bivariat (*pearson correlation*), nilai deviasi tersebut dikorelasikan dengan kinerja manajerial. Dalam tahap ini, dilakukan perbandingan antara variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas kinerja manajerial. Analisis korelasional akan menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel ini. Hasil pengujiannya sebagai berikut :

#### Output Uji Hipotesis 3

Correlations			
		KINERJA	DEV2
KINERJA	Pearson Correlation	1.000	-.206*
	Sig. (2-tailed)	.	.010
	N	154	154
DEV2	Pearson Correlation	-.206*	1.000
	Sig. (2-tailed)	.010	.
	N	154	154

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Nilai koefisien korelasi  $Dev_2$  (nilai absolut residual variabel kontijensi pelimpahan wewenang) terhadap kinerja manajerial sebesar  $-0,206$  dengan tingkat signifikansi  $p < 0,05$ , tanda negatif dan signifikan merupakan bukti diterimanya

hipotesis 3. Hasil negatif dan signifikan pada analisis korelasi mengidentifikasi bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) diharapkan berkaitan dengan kinerja manajerial yang buruk, maka terdapat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Dengan kata lain, manajer yang memiliki nilai partisipasi dan pelimpahan wewenang lebih tinggi akan mempunyai kinerja yang baik (peningkatan kinerja manajerial). Kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang merupakan kesesuaian terbaik, yaitu pelimpahan wewenang memenuhi prasyarat kondisional atau efektivitas dari partisipasi penyusunan anggaran yang dapat meningkatkan kinerja manajerial. Dengan demikian, pelimpahan wewenang secara signifikan mampu bertindak sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Gul, dkk (1995), Supomo (1998) dan Riyadi (1998). Dengan pendekatan interaksi bivariat (*multiple regression*) penelitian tersebut menemukan bukti secara empiris adanya hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dalam perusahaan yang pelimpahan wewenangnya bersifat desentralisasi.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa manajer, terlepas dari jenis perusahaan, apabila diberikan pelimpahan wewenang yang bersifat desentralisasi akan mempunyai partisipasi yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran yang berpengaruh pada peningkatan kinerja manajerialnya. Desentralisasi yang

dimaksudkan adalah pimpinan puncak memberikan pelimpahan wewenang dan pertanggungjawaban pada bawahannya, dan bawahan tersebut diberi kekuasaan atau wewenang untuk membuat berbagai macam keputusan (Riyadi, 1998). Dengan demikian, wewenang pembuatan keputusan yang dilakukan oleh bawahan relatif lebih besar pada struktur desentralisasi daripada struktur sentralisasi (Gul, dkk., 1995).

Seperti halnya bukti empiris dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Supomo (1998) menyatakan bahwa dasar pemikiran yang mendukung temuan dalam penelitian ini, bahwa efektivitas anggaran partisipatif (partisipasi penyusunan anggaran) tidak hanya memerlukan keterlibatan para manajer pada level yang lebih rendah, melainkan juga perlu adanya pendelegasian (pelimpahan) wewenang kepada mereka sehingga mereka mempunyai wewenang yang lebih besar untuk mempengaruhi penyusunan target anggaran yang menjadi pedoman penilaian kinerja mereka. Para manajer lebih termotivasi untuk meningkatkan kinerja manajerial sesuai dengan anggaran, dimana mereka terlibat dalam proses penyusunannya dan menerima pendelegasian (pelimpahan) wewenang yang relatif lebih besar dalam pembuatan keputusan yang berkaitan dengan anggaran.



## BAB V

### KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI

#### 5.1. Kesimpulan

1. Penelitian ini merupakan penelitian ulang atas penelitian yang dilakukan oleh Riyadi (1998) yang bertujuan untuk menguji bagaimana motivasi dan pelimpahan wewenang (struktur organisasional) yang berfungsi sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi paenyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Perbedaannya terletak pada penggunaan sampel perusahaan jasa yaitu hotel dalam penelitian ini dan analisis data yaitu model regresi dengan pendekatan residual.
2. Ketidakjelasan hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial memungkinkan dilakukan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) untuk menyelesaikan perbedaan tersebut. Penerapan pendekatan kontinjensi untuk penelitian partisipasi penyusunan anggaran telah menghasilkan identifikasi faktor faktor yang secara potensial menentukan hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Para pendukung pendekatan ini mengemukakan bahwa partisipasi anggaran mungkin tidak efektivitas di semua situasi. Namun efektivitasnya bergantung pada faktor faktor kondisional tertentu. Melalui pendekatan kontinjensi, dapat diketahui faktor-faktor kondisional apa saja yang berperan dalam memperkuat/memperlemah hubungan antara variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

3. Penelitian sebelumnya yang menguji efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial lebih memilih menggunakan pendekatan interaksi bivariat dalam pengujian hipotesis untuk mendeteksi kovarian gabungan diantara partisipasi dan faktor faktor kontinjen yang mempengaruhi kinerja. Dalam model regresi tersebut, kovarian gabungan ditunjukkan sebagai bentuk multiplikatif atau deviasi dari faktor faktor kontingensi dan partisipasi. Koefisien signifikan dari bentuk multiplikatif berfungsi sebagai bukti untuk mendukung konsep hipotesa kesesuaian. Kelemahan dari pendekatan ini adalah bahwa ketika ada lebih dari satu faktor kontinjen yang sedang dikaji, model regresi menjadi bermasalah secara ekonometrik karena multikolinieritas.
4. Kelemahan yang ada pada pendekatan interaksi bivariat (*multiple regression*) menjadi pendorong dilakukannya penelitian ini dengan menggunakan pendekatan residual (*residual approach*). Dalam pendekatan residual mengasumsikan bahwa banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik atau konsistensi antara partisipasi penyusunan anggaran dan faktor-faktor kondisional.
5. Penelitian dilakukan dengan menganalisis 154 kuesioner yang berisi pendapat atau persepsi manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer dari berbagai departemen pada hotel dengan klasifikasi bintang 1 sampai dengan 5 yang ada di Bali. Data penelitian dianalisis dengan teknik statistik deskriptif dan uji kualitas data. Untuk menguji hipotesis 1 digunakan pendekatan regresi secara keseluruhan, sedangkan untuk menguji hipotesis 2 dan hipotesis 3 digunakan pendekatan residual. Hasil

pengujian hipotesis dengan alat analisis yang digunakan menunjukkan bahwa seluruh hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini diterima.

## 5.2. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang kemungkinan mempengaruhi hasil penelitian ini, antara lain :

1. Responden penelitian terbatas pada para manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer yang bekerja pada perusahaan jasa yaitu hotel klasifikasi bintang yang ada di Bali dengan *response rate* yang rendah (13,75 %). Penelitian ini kemungkinan akan menunjukkan hasil yang berbeda jika diterapkan pada para manajer di perusahaan jasa hotel seluruh Indonesia dan *response rate* yang tinggi untuk lebih dapat menggeneralisasi hasil penelitian, perusahaan jasa non hotel, perdagangan atau berdasarkan pada tipe kepemilikan perusahaan asing atau perusahaan domestik yang tidak terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ).
2. Adanya perbedaan kisaran jumlah bawahan yang menjadi tanggung jawab manajer relatif besar yaitu berkisar 1-400 yang menunjukkan adanya variasi posisi manajerial responden di perusahaan yang menjadi sampel penelitian ini. Variasi tersebut kemungkinan menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks isi kuesioner. Perbedaan jumlah bawahan dapat juga menunjukkan adanya perbedaan *size* perusahaan, sehingga menimbulkan *size effect*. Disamping itu responden penelitian ini merupakan manajer atau kepala bagian/divisi setingkat manajer dari berbagai

fungsi dalam perusahaan. Heterogenitas fungsional dimana responden bekerja, kemungkinan juga dapat menyebabkan hasil yang berbeda, dibandingkan apabila responden berasal dari fungsional yang relatif homogen.

3. Data yang dianalisis dalam penelitian ini menggunakan instrumen yang berdasarkan persepsi jawaban responden. Hal tersebut akan menimbulkan masalah apabila persepsi responden berbeda dengan keadaan sesungguhnya. Penelitian ini hanya menggunakan metode survei melalui kuesioner dan tidak melakukan wawancara atau terlibat langsung dalam aktivitas perusahaan sehingga kesimpulan yang diambil hanya berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen secara tertulis.
4. Pengukuran sikap dengan skala *likert* yang disampaikan secara tertulis melalui kuesioner mungkin juga menghasilkan *response bias* dan mempengaruhi *internal validity*. Penggunaan instrumen pengukuran kinerja manajerial *self-rating* (Mahoney dkk, 1963) cenderung menimbulkan *leniency bias*. Pengukuran berdasarkan laporan atau evaluasi kinerja formal oleh atasan (*superior-rating*) seperti yang digunakan dalam penelitian Mia (1988) kemungkinan memberikan hasil yang berbeda.

### 5.3. Implikasi

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan implikasi, berupa :

1. Rekomendasi bagi dunia praktek organisasi pada umumnya dan dalam praktek akuntansi manajemen pada khususnya, terutama berkaitan dengan

penerapan partisipasi penyusunan anggaran. Faktor motivasi dan pelimpahan wewenang sebagai variabel *moderating* kemungkinan menjadi faktor kondisional yang harus dipertimbangkan dalam rangka peningkatan efektivitas organisasi melalui partisipasi penyusunan anggaran dan diharapkan mempunyai dampak positif terhadap kinerja. Faktor tersebut penting dalam kondisi era globalisasi yang penuh dengan persaingan yang ketat dan lingkungan usaha yang tidak menentu (ketidakpastian lingkungan).

2. Berhasil diterimanya seluruh hipotesis dalam penelitian memberikan peluang bagi penelitian-penelitian selanjutnya yang menggunakan sampel dari perusahaan non-manufaktur untuk menguji efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap peningkatan kinerja manajerial. Hal inilah yang menjadi awal mula dilakukannya penelitian ini berdasarkan implikasi dari penelitian sebelumnya untuk menggunakan sampel perusahaan non-manufaktur akan tetapi selama ini sampel penelitian tentang anggaran selalu menggunakan sampel perusahaan manufaktur hanya dengan alasan bahwa perusahaan manufaktur memiliki tingkat kompleksitas penyusunan anggaran yang lebih tinggi dibandingkan dengan perusahaan non-manufaktur. Akan tetapi dengan adanya indikasi tingkat kompleksitas penyusunan anggaran yang berbeda tersebut, hasil penelitian ini dapat menjawab permasalahan tersebut.
3. Pendekatan residual yang digunakan dalam penelitian ini hanyalah pemakaian analisis bivariat yang melihat tingkat kesesuaian antara

variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan masing-masing faktor kondisional (motivasi dan pelimpahan wewenang) secara *partial*. Untuk penelitian selanjutnya perlu dilakukan penggunaan pendekatan residual dengan analisis multivariat (pendekatan deviasi/*system of fit*) untuk melihat apakah pengaruh bersama dari partisipasi dengan faktor kondisional lebih kuat atau lemah dibandingkan pengaruh secara individu sehingga kemungkinan memberikan hasil yang berbeda.

4. Penelitian yang akan datang dengan menggunakan pendekatan residual perlu mengkaji lebih dalam aspek-aspek yang berkaitan dengan penerapan pendekatan tersebut dalam mendesain penelitian yang berhubungan dengan teori kontinjensi. Desain penelitian yang menerapkan metode analisis residual perlu memperhatikan aspek-aspek seperti : pengembangan suatu pemahaman kerangka teoritis yang mendalam dalam pembentukan model, tingkat reliabilitas ukuran-ukuran (instrumen) yang digunakan dalam penelitian, perhatian terhadap sifat dasar hubungan antara variabel-variabel yang spesifik dan antisipasi terjadinya *bias* yang mungkin terjadi dalam penerapan pendekatan residual.
5. Hasil penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur akuntansi manajemen (keperilakuan) di Indonesia. Keterbatasan-keterbatasan dalam penelitian ini diharapkan dapat diperbaiki pada penelitian-penelitian yang akan datang. Bagaimanapun pengaruh motivasi dan pelimpahan wewenang terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial,

masih perlu diuji kembali untuk menguji konsistensi hasil penelitian ini dengan penelitian-penelitian berikutnya. Akhirnya efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial masih perlu diteliti lebih lanjut dengan mempertimbangkan kemungkinan pengaruh faktor-faktor kondisional lainnya.

### DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N. dan V. Govindarajan. 1995. *Management Control System*. Eight Edition. International Student Edition. Richard D. Irwin Inc. U.S.A.
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. Ithaca : School of Bussiness and Public Administration. Cornel University.
- Birnberg, J. G, M. D. Shields, and S. M. Young. 1990. "The Case for Multiple Methods in Empirical Management Accounting Research (With An Illustration From Budget Setting)". *Journal of Management Accounting Research* Vol. 2. pp. 33-36.
- Brownell, P. 1981. "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness". *The Accounting Review*. Vol. LVI No. 4 (October). pp. 844-860.
- , 1982a. "Participation in the budgeting Process : When It Works and When It Doesn't". *Journal of Accounting Literature*. Vol 1. pp. 124-153.
- , 1982b. "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control". *The Accounting Review*. Vol. LVII No. 4 (October). pp. 766-777.
- Brownell, P. dan M. McInnes. 1986. "*Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance*". *The Accounting Review*. Vol. LXI, October. pp. 587-600.
- Bruns, W. J. dan J. H. Waterhouse. 1975. "Budgetary Control and Organization Structure". *Journal of Accounting Research*. Vol. 13. No. 2 (Autumn). pp. 177-203.
- Chenhall, R. H. dan P. Brownell. 1988. "The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance Role Ambiguity as an Intervening Variable". *Accounting Organizations and Society*. Vol. 13. pp. 225-233.
- Cherrington, David J. dan J. Owen Cherrington. 1973. "Appropriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process". *Journal of Accounting Research*. (Suplemen). pp. 225-253.
- Chia., Y.M. 1995. "Decentralization, Management Accounting Systems (MAS) Information Characteristic and Their Interation Effects on Managerial Performance : A Singapore Study. *Journal of Business Finance and Accounting*". September. pp. 811-830.



- Chow, C.W., Jean C.C., dan William S.W. 1988. "Participative Budgeting : Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on slack and Performance". *The Accounting Review*. No. 1. January. pp. 111-122.
- Dewar, Robert., dan James Werbel. 1979. "Universalistic and Contingency Predictions of Employee Satisfaction and Conflict". *Administrative Science Quarterly*. Vol. 24. pp. 426-446.
- Drazin, Robert., dan Andrew H. Van de Ven. 1985. "Alternative Forms of Fit in Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly*. Vol. 30. pp. 514-539.
- Duncan., Keith dan Ken Moores. 1989. "Residual Analysis : A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting". *Journal of management Accounting Review*. Vol. 1. pp. 89-102.
- Ferris, K.R. 1977. "A Test of the Expectancy Theory of Motivation in an Accounting Environment". *The Accounting Review*. pp. 605-615.
- Frucot., V., dan Shearon W.T. 1991. "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction". *The Accounting Review*. January. pp. 80-89.
- Ghozali, I. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Gordon, L. A. dan V. K. Narayanan. 1984. "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure : An Empirical Investigation". *Accounting Organizations and Society*. Vol. 9. pp. 33-47.
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance : Universalistic and Contingency Perspective". *Decision Sciences*. pp. 496-516.
- Gul, F.A., J.S.L. Tsui, S.C.C. Fong, dan 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. pp. 107-113.
- 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. pp. 239-243.

- Hofstede, G. 1968. *The Game of Budget Control : How Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them*. Van Gorcum. Netherlands.
- Hoopwood, A. 1976. *Accounting and Human Behaviour*. London : Haymarket.
- Indriantoro, N. dan Bambang Supomo. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. BPFE-Yogyakarta.
- Kenis, I. 1979. "Effects of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance". *The Accounting Review*. Vol. LIV. No 4. October. pp. 707-721.
- Lawler, E. E. 1986. *High-Involvement Management*. San Fransisco : Josse-Bass Publishers.
- Lyne, S. 1995. Accounting Measurement, Motivation and Performance Appraisal. Dalam Ashton, D., Hopper T., dan Scapens R.W. 1995. *Issues in Management Accounting*. Prentice Hall.
- Merchant, K.A. 1981. "The Design of The Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behaviour and Performance". *The Accounting Review*. Vol. LVI. No. 4. October. pp. 813-829.
- Mia, L. 1988. "Managerial Attitudes, Motivation and Effectiveness of Budget Participation". *Accounting Organizations and Society*. Vol. 13. No 5. pp. 465-475.
- Mia, L. dan N.Z. Miah. 1996. "Decentralization, Accounting Controls and Performance of Government Organizations : A New Zealand Empirical Study". *Financial Accountability & Management*, 12(3). August. pp 173-189.
- Mitchell, T. R. 1982. "Motivation : New Directions for Theory, Research, and Practice". *Academy of Management Review*. Vol. 17. No. 1. pp. 80-88.
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting o Industrial Supervisor Performance and Attitudes : A Field Study". *The Accounting Review*. April. pp. 104-123.
- Mulyadi, dan Johny Setyawan. 2000, *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan*. Edisi 1. Aditya Media.

- Murray, D. 1990. "The Performance Effects of Participative Budgeting : An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavioural Research In Accounting*, Vol. 2. pp. 104-123.
- Mustikawati, R. 1999. "Pengaruh *Locus of Control* dan Budaya Paternalistik terhadap Keefektifan Penganggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial". *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*. Vol. 1 No. 2. Agustus. pp. 96-112.
- Poerwati, T. 2001. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial : Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Variabel Moderating*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Robbins., S.P. 1996. *Perilaku Organisasi : Konsep, Kontroversi, Aplikasi*. Jilid 1 Edisi Bahasa Indonesia. Prenhallindo.
- Riyadi, S. 1998. *Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*. Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Gadjah Mada (tidak dipublikasikan).
- Riyanto, LS, B. 1999. "The Effect of Attitude, Strategy and Decentralization on the Budget Participation". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 2 No. 2. Juli. pp. 136-153.
- , 2001. "Alternative Approach to Examining A Contingency Model in Accounting Research : A Comparison". *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol. 1 No. 1. Februari. pp. 13-32.
- Schiff, M., dan A. Y. Lewin. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*. April. pp. 259-267.
- Searfoss, D. G., dan R. Monszka. 1973. "*Perceived Participation in the Budget Process and Motivation to Achieve the Budget*". *Academy of management Journal*. December. pp. 541-554.
- Shields, M. D., dan S. M. Young. 1993. "Antecedents and Consequences of Participative Budgeting : Evidence on the Effects of Asymmetrical Information". *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 5. pp. 265-280.
- Shields, M. D., F. Johnny Deng dan Yutako Kato. 2000. "The Design and Effect of Control Systems : Tests of Direct and Indirect Effects Models". *Accounting Organizations and Society*. pp. 185-202.

- Supomo, B. 1998. *Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial : Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia*. Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Gadjah Mada (tidak dipublikasikan).
- Syakhroza, A. 2000. "Anggaran Sebagai Kegiatan Ceremonial dan Simbol Prestisius bagi Manajemen : Sebuah Tinjauan Literatur". *Usahawan*, No. 11. Th XXIX. Nopember. pp. 26-30.
- Sukardi. 2002. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial : Motivasi Kerja dan Kultur Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Badan Usaha Koperasi di Jawa Tengah)* . Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Waterhouse, J. H., dan P. Tiessen. 1978. "A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research". *Accounting Organization and Society*. Vol 3. pp. 65-76.