

**Pengaruh Penekanan Anggaran dan Motivasi Terhadap Hubungan  
Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran  
Serta Dampaknya Pada Kinerja Manajerial  
(Studi Pada Yayasan Pendidikan dan Koperasi Propinsi Banten)**

**KARSAM**

*Universitas Pembangunan Jaya*

**Abstract**

*There is a budgetary slack in the budget formulation of the Educational Foundation and Cooperative in Banten Province. This situation is because of the assesment standard of managerial performance that is based on the achievement of budget targets, where the owners apply the standard of the budget by doing the emphasis budgets, as well as their adverse selection. It will make the managers and other people know more about the situation and the prospects of the institution, it is also because of the moral hazard when the actions of managers is unknown by the shareholders or owners of the company. The data were collected by questionnaires which were answered by 93 respondents who got involved as the team in budgeting form each organizations and analysed by using the path analysis with partial least square (PLS). The results of data analysis showed that the influence of budget emphasis level on the relationship between participative budgeting and budgetary slack is 30.1%. Meanwhile 69.9% is influenced by other variables that were not used in this study. Improving the effectiveness of the budget should be done by the management through giving the authority, evaluate and ensure that the budgeting team has considered the emphasis the budget comprehensively, measure the managerial performance in determines the planning and budgeting.*

**Keyword:** *Participative budgeting, Emphasis, Motivation, Managerial Performance*

**1. Pendahuluan**

Menurut Yuhertiana (2009), Dalam budaya paternal yang sangat kental di pemerintahan, seorang pejabat akan mencari-cari cara agar dapat “nyangoni” anak buah. Salah satu cara yang dapat dilakukannya adalah dengan mengajukan anggaran berlebih. Dalam teori perilaku anggaran, hal ini dikenal sebagai *budgetary slack*, yaitu kecenderungan berperilaku tidak produktif dengan meng”*overestimate*”kan *cost* saat seorang pegawai mengajukan anggaran belanjanya. Maka bukannya tidak mungkin kecenderungan untuk membuat SPJ fiktif dan *mark-up* anggaran akan semakin besar. Dalam bidang akuntansi, tahap perencanaan telah menjadi perhatian beberapa peneliti, terutama terkait dengan isu *budgetary slack* dan *participative budgeting* (Mardiasmo,2001; Henrika dan Mardiasmo,2002; Yuhertiana,2004). Yuhertiana, 2004 menemukan bahwa *participative budgeting* masih bersifat semu (*pseudo*). Di sisi lain *budgetary slack* yang terjadi masih cukup besar.

Isu perilaku dalam aspek ratifikasi anggaran sangat kental dengan nuansa politis. Tarik ulur kepentingan eksekutif dan legislatif sering terjadi, tahapan yang alot sehingga

menyebabkan mundurnya jadwal pengesahan APBD. Banyak APBD pemerintah daerah di Indonesia yang mengalami keterlambatan pengesahan, antara lain Pemko Tanjung Pinang (Sinar harapan, 31 Januari, 2009), Cimahi (pikiran-rakyat.com, 31 Desember 2008), Sumenep (suarasurabaya.net, 26 Januari 2009). Bahkan menurut Menteri Dalam Negeri, pada tahun 2008, dari 33 propinsi hanya 22 propinsi yang menyelesaikan APBD tepat pada waktunya. (Pos Kota, 29 Oktober 2008). Tentu saja keterlambatan pengesahan ini menyebabkan terganggunya proses penganggaran berikutnya yang lebih krusial, yaitu realisasi mewujudkan berbagai program pembangunan untuk kepentingan rakyat.

Fenomena tersebut diatas adalah kondisi yang terjadi dalam instansi pemerintahan, hal ini juga terjadi di perusahaan-perusahaan dan organisasi sektor publik lainnya dimana organisasi tersebut menerapkan penilaian kinerja berdasarkan pencapaian anggaran. Globalisasi ekonomi yang ditandai dengan meningkatnya persaingan yang ketat, memaksa para manajer untuk dapat meningkatkan dan mempertahankan kinerja agar dapat bertahan dalam persaingan tersebut, sehingga diperlukan suatu alat evaluatif manajer bawahan (*subordinat*) yang menekankan pada ukuran performansi akuntansi (Ross,1994). Lebih lanjut, para peneliti di bidang akuntansi manajemen mengemukakan bahwa *budget emphasis* menurut (Hirst,1981,1983; Merchant dan Manzoni,1989) dalam operasionalnya sangat menekankan pada aspek ukuran performansi akuntansi seperti target anggaran, disamping pentingnya pengendalian biaya (Kenis,1979) sebagai kriteria performansi atau kinerja manajerial. Ukuran ini dapat dikatakan lebih objektif dan diterima secara logis dari pada alat evaluasi *subordinat* yang lebih menekankan pada ukuran non-akuntansi, karena ukuran non akuntansi pada pelaksanaannya cenderung akan mengalami kesulitan dalam pengukurannya karena terlalu subjektif.

Menurut Dunk (1993), argumen utama untuk agen (bawahan) berusaha menciptakan senjangan anggaran untuk mendapatkan kompensasi dimasa depan. Jika bawahan menganggap penghargaan sebagai variabel dependen pada penyusunan anggaran, mereka akan mencoba untuk menciptakan senjangan anggaran melalui proses penyusunan anggaran. (lihat : Lowe dan Shaw,1968 ; Schiff dan Lewin 1968, 1970; Waller 1988). Jadi penekanan anggaran dalam evaluasi kinerja ikut berpengaruh menciptakan senjangan anggaran (Baiman and Lewis, 1988).

Akibat adanya penekanan anggaran oleh atasan kepada bawahan merupakan alat evaluasi kinerja berdasarkan pencapaian target anggaran, berbeda dengan pendapat Baiman dan Lewis 1988, Pendapat Rigway 1956 lebih menitikberatkan sistem akuntansi sering merupakan sumber informasi dalam menilai kinerja karyawan. Sebelumnya, karena tipikal mereka merupakan sumber utama dari informasi resmi dalam organisasi bisnis. Untuk itu, karyawan mempunyai alasan untuk konsen mengenai akuntansi berdasar anggaran (Ridgway 1956) yang memberikan munculnya permasalahan dari partisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Penggunaan studi lapangan untuk menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja karyawan, Brownell dan McInnes (1986) menemukan hubungan yang signifikan, meskipun Kenis (1979) dan Milani (1975) tidak signifikan.

Anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja yaitu anggaran dipakai sebagai suatu sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial (Schiff dan Lewin,1970). Untuk mencegah dampak fungsional atau disfungsionalnya, sikap dan perilaku anggota organisasi dalam penyusunan anggaran perlu melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah (Argyris,1952). Dalam proses penyusunan anggaran yayasan pendidikan selaku organisasi nirlaba, dalam menentukan anggaran yang akan digunakan sebagai penilaian kinerja organisasi dan karyawannya selalu berpatokan kepada laporan realisasi tahun yang lalu. Adanya perbedaan realisasi

dengan anggaran tahun lalu menunjukkan tingkat keberhasilan dari proses penyusunan anggaran partisipatif.

Beberapa fenomena yang terjadi sebagai sampel adalah pada Yayasan Pendidikan Swasta di Tangerang yang sudah menerapkan penilaian kinerja organisasi berdasarkan anggaran yang dibuat, data diambil dari tahun 2003-2012, ternyata menunjukkan adanya senjangan anggaran. Rencana penerimaan tahun anggaran 2003/2004 adalah sebesar Rp 39.565 juta dan realisasi sebesar Rp 40.261 juta, disini terjadi senjangan anggaran penerimaan Rp 696 juta, sedangkan rencana biaya sebesar Rp 32.363 juta dan realisasi sebesar Rp 29.590 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 2.773 juta). Pada tahun 2004/2005 rencana penerimaan sebesar Rp 43.703 juta terealisasi sebesar Rp 46.959 juta (tidak terjadi senjangan anggaran penerimaan), sedangkan rencana biaya sebesar Rp 36.114 juta terealisasi sebesar Rp 33.010 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 3.104 juta). Pada tahun 2005/2006 rencana penerimaan sebesar Rp 55.574 juta terealisasi sebesar Rp 56.363 juta (terjadi senjangan anggaran penerimaan sebesar Rp 789 juta), sedangkan rencana biaya sebesar Rp 47.356 juta terealisasi sebesar Rp 41.864 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 5.492 juta).

Pada tahun 2006/2007 rencana penerimaan sebesar Rp 65.583 juta terealisasi sebesar 68.211 juta (tidak terjadi senjangan anggaran penerimaan), sedangkan rencana biaya sebesar Rp 58.059 juta terealisasi sebesar Rp 53.885 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 4.174 juta). Pada tahun 2007/2008 rencana penerimaan sebesar Rp 75.185 juta terealisasi sebesar 75.723 juta (terjadi senjangan anggaran penerimaan sebesar Rp 538 juta), sedangkan rencana biaya sebesar Rp 70.145 juta terealisasi sebesar Rp 59.270 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 10.875 juta). Pada tahun 2008/2009 rencana penerimaan sebesar Rp 78.231 juta terealisasi sebesar 78.265 juta (terjadi senjangan anggaran penerimaan sebesar Rp 34 juta), sedangkan rencana biaya sebesar Rp 75.934 juta terealisasi sebesar Rp 68.213 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 7.721 juta). Pada tahun 2009/2010 rencana penerimaan sebesar Rp 83.663 juta terealisasi sebesar 79.686 juta (tidak terjadi senjangan anggaran penerimaan), sedangkan rencana biaya sebesar Rp 78.857 juta terealisasi sebesar Rp 69.275 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 9.582 juta). Pada tahun 2010/2011 rencana penerimaan sebesar Rp 89.277 juta terealisasi sebesar 85.606 juta (tidak terjadi senjangan anggaran penerimaan), sedangkan rencana biaya sebesar Rp 81.171 juta terealisasi sebesar Rp 77.854 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 3.317 juta). Pada tahun 2011/2012 rencana penerimaan sebesar Rp 97.846 juta terealisasi sebesar 99.226 juta (tidak terjadi senjangan anggaran penerimaan), sedangkan rencana biaya sebesar Rp 104.929 juta terealisasi sebesar Rp 99.860 juta (terjadi senjangan anggaran biaya sebesar Rp 5.069 juta).

Berdasarkan latar belakang, permasalahan pokok yang mendasari topik penelitian ini adalah tentang pengaruh variabel moderasi penekanan anggaran terhadap hubungan partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dan senjangan anggaran dan pengaruh variabel moderasi motivasi terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial pada Yayasan Pendidikan dan Koperasi di propinsi Banten.

## **2. Telaah Literatur dan Pengembangan Hipotesis**

### **Pengaruh penekanan anggaran terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran**

*Budget emphasis* merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran. Para manajer yang tidak

mampu mencapai target anggaran akan menghadapi kemungkinan intervensi dari manajemen yang lebih tinggi, kehilangan sumber daya organisasi, kehilangan bonus tahunan atau pada titik yang paling ekstrim akan kehilangan pekerjaan (Merchant dan Manzoni, 1989). Dalam keadaan seperti ini para manajer akan mencari cara untuk melindungi diri dari risiko tidak tercapainya target anggaran (Lukka, 1988; Onsi, 1973; Schiff dan Lewin, 1970). Salah satu cara perlindungan diri tersebut adalah dengan menciptakan *slack* anggaran. Parker dan Nouri (1996) menyatakan bahwa jika kinerja seorang manajer dinilai berdasarkan anggaran yang sudah berjalan, maka para manajer akan memastikan anggarannya berada dalam tingkat yang mudah dicapai, salah satu caranya adalah dengan memasukkan *slack* dalam anggarannya. Menurut hasil penelitian Dunk (1993) dan Merchant (1985), *slack* anggaran akan rendah jika tekanan anggaran rendah. Karena kinerja manajer dinilai dengan anggaran sebagai satu-satunya penilaian kinerja manajerial, maka individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan menciptakan senjangan anggaran, jika partisipasi dalam penyusunan anggaran tinggi dan penekanan anggaran tinggi maka senjangan anggaran akan tinggi pula, karena adanya tekanan yang tinggi dari atasan maka manajer bawahan akan berusaha membuat anggaran yang mudah dicapai dengan menciptakan senjangan anggaran sebaliknya jika partisipasi dalam penyusunan anggaran tinggi tetapi penekanan anggaran rendah maka senjangan anggaran rendah, karena manajer bawahan hanya akan menciptakan senjangan anggaran jika ada tekanan dari atasan, sehingga anggaran yang disusun tetap melibatkan semua pihak dan sesuai dengan aspirasi semua yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Jika partisipasi dalam penyusunan anggaran rendah dan penekanan anggaran tinggi maka senjangan anggaran tinggi, karena penekanan anggaran dari atasan akan mempengaruhi para manajer untuk ikut terlibat dalam penyusunan anggaran yang bisa menciptakan senjangan anggaran. Sebaliknya jika partisipasi dalam penyusunan anggaran rendah tetapi penekanan anggaran rendah maka senjangan anggaran akan rendah pula. Sehingga hipotesis yang dikembangkan adalah

Ha<sub>1</sub> : Penekanan anggaran mempengaruhi secara signifikan terhadap hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran.

### **Pengaruh motivasi terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial**

Berdasarkan hasil-hasil penelitian sebelumnya, hubungan antara variabel partisipasi dengan variabel kinerja menjadi tidak jelas. Sejumlah peneliti seperti Brownell (1982a), Murray (1990), Shields dan Young (1993), mengemukakan kemungkinan adanya variabel lain yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara partisipasi dengan kinerja. Untuk merekonsiliasi temuan penelitian yang bertentangan tersebut, Govindarajan (1986) mengidentifikasi berbagai kondisi yang menyebabkan partisipasi dalam penyusunan anggaran menjadi lebih efektif.

Menurut Belkaoui (2002 p.189) keikutsertaan dalam proses penyusunan anggaran dianggap berpengaruh terhadap kinerja manajerial yang secara positif dipengaruhi oleh motivasi. Buku-buku akuntansi biaya mengklaim dalam menyarankan penggunaan istilah keikutsertaan dalam penyusunan anggaran. Ketepatan dalam pernyataan ini bertumpu pada pembangunan hubungan positif antara partisipasi dan kinerja, partisipasi dan motivasi, dan motivasi dan kinerja, serta hubungan moderating antara partisipasi dan kinerja melalui motivasi. Hofstede (1967) menggunakan empat indikator dalam mengukur motivasi, sependapat dengan pemahaman yang berhubungan dengan anggaran dan eksistensi yang didukung dengan sikap menuju anggaran pada bagian dari dan keberadaan manajer anggaran. Hasil yang sama ditemukan oleh Searfoss dan Monezka (1973) yang telah

mempelajari pengaruh motivasi pada partisipasi dengan kepala bagian umum dalam perkembangan anggaran mereka. Motivasi telah diukur melalui penggunaan tarif upah bawahan dalam usaha yang dikeluarkan oleh kepala bagian umum dengan tujuan langsung dan kegiatan evaluative berdasarkan anggaran. Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan keikutsertaan yang melibatkan semua pihak dalam menyusun anggaran yang merupakan alat penilaian kinerja manajerial. Bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memiliki motivasi untuk mendapatkan tarif upah yang tinggi, karena atasan menilai bawahan dengan pencapaian target anggaran. Jika target anggaran tercapai maka bawahan akan mendapatkan bonus tertentu, sehingga motivasi dari bawahan akan meningkatkan kinerja manajerial.

Jika partisipasi dalam penyusunan anggaran tinggi, dan motivasi tinggi maka kinerja manajerial akan tinggi, karena adanya bonus jika tercapai target anggaran yang telah ditetapkan oleh atasan. Akan tetapi meskipun partisipasi dalam penyusunan anggaran tinggi, namun jika motivasi rendah maka kinerja manajerial akan rendah pula. Jika partisipasi dalam penyusunan anggaran rendah, tetapi motivasi tinggi, maka kinerja manajerial akan tinggi karena adanya motivasi yang tinggi dengan harapan ada bonus yang diperoleh jika target anggaran tercapai. Partisipasi dalam penyusunan anggaran rendah, dan motivasi rendah maka kinerja manajerial rendah. Hipotesis yang dikembangkan adalah :

Ha<sub>2</sub>: Motivasi mempengaruhi secara signifikan hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial

### **Pengaruh Penekanan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial**

Dalam fungsinya sebagai alat perencanaan, anggaran dapat digunakan untuk merencanakan berbagai aktivitas suatu pusat pertanggungjawaban agar dalam pelaksanaan aktivitasnya sesuai dengan apa yang telah digariskan. Anggaran dapat pula berfungsi sebagai alat pengendalian bilamana anggaran digunakan sebagai tolok ukur kinerja suatu pusat pertanggungjawaban. Jika dalam suatu organisasi anggaran merupakan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan, maka kondisi ini dinamakan penekanan anggaran atau *budget emphasis*.

Ketika anggaran digunakan sebagai pengukur kinerja bawahan dalam suatu organisasi, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan dua kemungkinan. Pertama, meningkatkan *performance* sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang ditargetkan sebelumnya. Kedua, melonggarkan anggaran pada saat penyusunan anggaran tersebut. Dengan melonggarkan anggaran manajer pusat pertanggungjawaban dikatakan melakukan upaya *slack*. Jika penekanan anggaran naik maka menyebabkan kinerja manajerial naik, karena penilaian kinerja berdasarkan target pencapaian anggaran sehingga jika makin tinggi penekanan anggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial. Penekanan anggaran rendah maka akan mengurangi kinerja manajerial, karena bawahan tidak terlalu dituntut dengan target anggaran yang sulit dicapai. Sehingga hipotesis yang dikembangkan adalah :

Ha<sub>3</sub> : Penekanan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial.

### **3. Metode Penelitian**

Metode penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini adalah metode *deskriptif verifikatif* dengan pendekatan *Explanatory Survey*. Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan kuisioner melalui pos dan diantar langsung kepada 200 orang manajer yang memimpin departemen fungsional dalam Koperasi dan Yayasan Pendidikan di Banten,

yang memiliki pegawai sebagian besar berada pada jabatan fungsional Manajer yang terdiri dari Senior Manajer, Manajer Madya, dan Manajer Pelaksana.

### **Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran (X<sub>1</sub>)**

Dalam mengukur variabel independen pertama (X<sub>1</sub>) ini digunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang telah banyak digunakan antara lain oleh Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991). Dengan pengecualian dari Hassel dan Cunningham (1993,1996), sebelum penelitian keterlibatan partisipasi dalam penyusunan anggaran (Dunk,1989 ; Mia,1989; Kren,1992; Magner et.al.,1996; Nouri dan Parker, 1996) menggunakan 6 dimensi yang dikembangkan oleh Milani (1975). Penelitian sebelumnya, meskipun menggunakan hal yang berbeda dalam mengukur 6 dimensi berdasarkan premis yang diwakili satu faktor. Dimensi yang dikembangkan oleh Milani (1975) adalah sebagai berikut : (1) Kontribusi (*contributions*), (2) Perubahan (*changes*), (3) Kepuasan (*satisfied*), (4) Pengaruh (*influence*), (5) Diskusi (*discussions*).

Dalam studi ini menggunakan 2 konstruk : Komunikasi Anggaran dan Pengaruh Anggaran. Konstruk yang dikembangkan oleh Kenis (1979). Berikut ini adalah 3 dimensi mengukur komunikasi anggaran pada 7 Skala Likert, yaitu : (1) Frekwensi atasan mengidentifikasi hal yang berkaitan dengan pembahasan anggaran. (2) Frekwensi manajer mengidentifikasi hal yang berkaitan dengan pembahasan anggaran. (3) Alasan kepada manajer kenapa anggaran direvisi. Hal yang sama, pengaruh anggaran menggunakan 2 dimensi yaitu : (1) Jumlah manajer yang terlibat dalam anggaran terakhir dan terbaru dari cabang : (2) Porsi keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran. Jawabannya sudah menggunakan 7 skala likert (1=Sangat tidak setuju; 7 = Sangat Setuju).

### **Penekanan Anggaran (X<sub>2</sub>)**

Dalam studi ini menggunakan konstruk/dimensi yang dikembangkan oleh Dunk (1993), dimensi yang digunakan untuk mengukur penekanan anggaran menggunakan 7 Skala Likert, yaitu : (1) Laba yang dihasilkan, (2) Fokus pada pekerjaan,(3) Perhatian terhadap kualitas, (4) Kemampuan pencapaian target, (5) Harmonisasi dalam lingkungan kerja, (6) Efisiensi, (7) Sikap terhadap pekerjaan, (8) Hubungan dengan teman sejawat.

### **Motivasi (X<sub>3</sub>)**

Motivasi dalam penelitian ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Lawer et al, tetapi dalam penelitian ini digunakan skala 5 poin. Angka 1 menunjukkan sangat tidak penting dan 5 sangat penting. Motivasi kerja dalam penelitian ini mengacu pada *expectancy theory* yang dibagi dalam tiga bagian. Dimensi dari motivasi yaitu meliputi : (1) Apa yang diharapkan, (2) Seberapa penting penghargaan,(3) Harapan yang diinginkan. Bagian pertama terdiri atas 11 pertanyaan yang berkenaan dengan apa yang diharapkan apabila telah melakukan sesuatu dengan *baik (Effort → Performance)*. Bagian kedua berisi 11 pertanyaan yang memuat tentang seberapa penting penghargaan yang diinginkan (*performance → Outcome*). *Bagian ketiga*, berisi tiga pertanyaan yang berhubungan dengan harapan yang diinginkan apabila bekerja keras/*valence* (Vroom, 1964).

### **Senjangan Anggaran (Y<sub>1</sub>)**

Variabel dependen pertama (Y<sub>1</sub>) dalam penelitian ini adalah *budgetery slack* yaitu kondisi yang terjadi karena adanya perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi. Pengukuran variabel ini menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Anthony dan Govindaradjan (2001).

Penulis menggunakan dimensi dari Dunk (1993) karena lebih fokus pada kemudahan dalam target anggaran yang dapat dicapai, yang menggunakan 6 instrumen yaitu: (1) Standar Anggaran, (2) Pencapaian Anggaran, (3) Keketatan Anggaran, (4) Penekanan Anggaran, (5) Efisiensi Anggaran, (6) Sasaran Anggaran.

### **Kinerja Manajerial ( $Z_1$ )**

Variabel dependen kedua ( $Z_1$ ) dalam penelitian ini adalah *performance managerial* dengan menggunakan 9 dimensi rata-rata sendiri yang diukur menyesuaikan dengan Mahoney et.al (1963) untuk mengevaluasi kinerja manajerial dengan 7 point skala likert : (1) Perencanaan, (2) Proses Investigasi, (3) Pengkoordinasian, (4) Pengevaluasian, (5) Pengawasan, (6) Pemilihan Staf, (7) Proses negosiasi, (8) Representasi. Instrumen untuk mengukur variabel kinerja manajerial dalam penelitian ini adalah instrumen *self rating* yang dikembangkan oleh Mahoney et al.(1963). Ukuran ini telah digunakan oleh periset utama (Brownell,1982 ; Brownell & Hist, 1986; Dunk,1989,1993). Responden menjawab kinerja mereka menggunakan 7 point skala likert (1=rata-rata bawah , 7=rata-rata atas). Brownell (1982) melaporkan bahwa penilaian independen dari realibilitas dan validitas menggunakan instrumen dari Mahoney yang telah disediakan untuk mendukung bukti dalam mengukur perkembangan suara (Penfield,1974 ; Heneman,1974). Untuk menjawab pertanyaan penelitian, menggunakan *Partial Least Square* (PLS) yang dikembangkan pertama kali oleh Wold sebagai metode umum untuk mengestimasi *path model* yang menggunakan konstruk laten dengan multiple indikator.

## **4. Hasil Penelitian dan Pembahasan**

Data penelitian yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh dengan menggunakan daftar pertanyaan (kuesioner) yang telah dikirimkan langsung kepada para penyusun anggaran yaitu Ketua yayasan pendidikan dan koperasi, Kepala operasional dan Manajer Keuangan Yayasan Pendidikan dan koperasi yang domisili di Propinsi Banten pada tanggal 5 Mei 2012 sampai dengan batas akhir pengembalian yakni tanggal 30 Juni 2012, dari 200 kuisisioner yang disebarkan, 93 kuisisioner yang kembali dan 117 kuisisioner yang tidak kembali. Tingkat pengembalian (*response rate*) yang diperoleh adalah 46,5 % sedangkan sisanya 53,5 % tidak kembali. Tingkat pengembalian ini relatif rendah karena penyebaran dan pengambilan kembali kuisisioner dilakukan dengan cara diantar dan dijemput langsung.

### **Uji Validitas**

Data penelitian yang telah terkumpul kemudian diolah untuk menguji kualitas data berupa uji validitas dan reliabilitas. Dari hasil uji validitas yang dilakukan dengan bantuan program Smart PLS menunjukkan bahwa tingkat AVE (*Average Variance Extracted*) untuk setiap item butir pernyataan dengan skor total variabel. Dengan demikian dapat diinterpretasikan bahwa setiap item indikator instrumen untuk senjangan anggaran tersebut valid. Secara ringkas hasil uji validitas variabel dapat dilihat pada Tabel 4.2. Ghazali (2008:42) mengungkapkan bahwa nilai *Average Variance Extracted* (*AVE*) diatas 0,5 menunjukkan bahwa konstruk tersebut dapat dikatakan valid. Berdasarkan tabel diatas diketahui bahwa nilai AVE seluruh indikator diatas 0,5 ( $> 0,5$ ) sehingga seluruh indikator dapat dikatakan valid.

**Tabel 1**  
**Average Variance Extracted (AVE)**

Indikator	Average variance extracted (AVE)
Lv0 (partisipasi anggaran)	24.892
Lv1 (kinerja manajerial)	41.931
Lv2 (motivasi)	120.486
Lv3 (penekanan anggaran)	65.932
Lv4 (budget slack)	52.191
Lv5 (interaksi PA dan Motivasi)	72923.906
Lv6 (interaksi PA dan Penakanan Anggaarn)	50037.590

Sumber: Hasil Olah Data 2014

### Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan uji *One Shot*, artinya satu kali pengukuran saja dan kemudian hasilnya dibandingkan dengan pertanyaan lainnya atau dengan kata lain mengukur korelasi antar jawaban pertanyaan. Hasil perhitungan uji reliabilitas menunjukkan bahwa nilai *Cronbach Alpha* ( $\alpha$ ) untuk masing-masing variabel adalah lebih besar dari 0,60, dengan demikian dapat disimpulkan bahwa item-item instrumen untuk masing-masing variabel adalah reliabel (Nunnally dalam Ghozali, 2006). Hasil uji reliabilitas secara rinci ditampilkan dalam Tabel 4.3.

**Tabel 2**  
**Composite Reliability**

Indikator	Composite Reliability
Lv0 (partisipasi anggaran)	24.892
Lv1 (kinerja manajerial)	41.931
Lv2 (motivasi)	120.486
Lv3 (penekanan anggaran)	65.932
Lv4 (budget slack)	52.191
Lv5 (interaksi PA dan Motivasi)	72923.906
Lv6 (interaksi PA dan Penakanan Anggaarn)	50037.590

Ket : Hasil Olah Data 2014

Ghozali (2008:43) mengungkapkan bahwa reliabilitas suatu konstruk refleksif dapat diketahui dari nilai *composite reliability* diatas 0,7 ( $> 0,7$ ). Berdasarkan tabel diatas diketahui bahwa nilai *composite reliability* seluruh indicator diatas 0,7 sehingga seluruh indikator dapat dikatakan reliable.

### **Pengaruh Penekanan Anggaran Terhadap Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Senjangan Anggaran**

Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) terhadap Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ) dengan Penekanan Anggaran ( $X_2$ ) sebagai variabel moderasi memiliki

koefisien regresi 3.546. Pengaruh positif dengan tingkat signifikansi 1% dimana Z score menunjukkan angka 5.584 dan lebih besar Z-tabel sebesar 2,58. Hal tersebut menunjukkan bahwa pengaruh interaksi positif dan hal ini berarti bahwa menolak  $H_0$  dan menerima  $H_a$  (hipotesis alternatif) dengan kata lain bahwa pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran diperkuat oleh penekanan anggaran, dengan tingkat moderasi tinggi. Hal tersebut diketahui dari perbedaan nilai  $R^2$  (R Square) sebesar antara yang ada dan tidak ada efek moderasi penekanan anggaran 0.289 (0.301-0.012) karena menurut Ghozali (2008), perbedaan  $R^2 \pm 0.30$  tergolong kuat. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Dunk (1993) dan Merchant (1985), *slack* anggaran akan rendah jika tekanan anggaran rendah.

Menurut hasil penelitian Dunk (1993) dan Merchant (1985), senjangan anggaran akan rendah jika tekanan anggaran rendah, karena kinerja manajer dinilai dengan anggaran sebagai satu-satunya penilaian kinerja manajerial, maka individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan menciptakan senjangan anggaran, jika partisipasi dalam penyusunan anggaran tinggi dan penekanan anggaran tinggi maka senjangan anggaran akan tinggi pula, karena adanya tekanan yang tinggi. Hasil penelitian ini juga sesuai dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Lukka (1988) ; Onsi (1973) ; Schiff dan Lewin (1970). Salah satu cara perlindungan diri tersebut adalah dengan menciptakan *slack* anggaran. Parker et.al menyatakan bahwa jika kinerja seorang manajer dinilai berdasarkan anggaran yang sudah berjalan, maka para manajer akan memastikan anggarannya berada dalam tingkat yang mudah dicapai, salah satu caranya adalah dengan memasukkan *slack* dalam anggarannya

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

Dari hasil uji statistik Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) terhadap Kinerja Manajerial ( $Z_1$ ) dengan Motivasi ( $X_3$ ) sebagai variabel moderasi, menunjukkan bahwa *original sample estimate* menunjukkan 0,356 sangat rendah, dengan tingkat signifikansi 5% dimana Z-hitung menunjukkan angka 0.837 masih kurang dari Z tabel 2,56 sehingga hipotesis ( $H_{a2}$ ) yang menyatakan Motivasi mempengaruhi secara signifikan hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial ditolak. Hal tersebut menunjukkan bahwa tidak memiliki pengaruh interaksi positif dan hal ini berarti bahwa menerima  $H_0$  dan menolak  $H_a$  (hipotesis alternatif), atau dengan kata lain bahwa pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial tidak diperkuat oleh Motivasi, karena tingkat moderasi rendah. Hal tersebut bertentangan dengan hasil yang ditemukan oleh Hofstede (1967) dan Searfoss dan Monezka (1973) yang telah mempelajari pengaruh motivasi pada partisipasi dengan kepala bagian umum dalam perkembangan anggaran mereka

### **Pengaruh Penekanan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial**

Dari hasil uji statistik dapat dilihat bahwa Penekanan Anggaran ( $X_2$ ) tidak berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial ( $Z_1$ ), menyatakan bahwa *original sample estimate* menunjukkan 0,035 sangat rendah, dengan tingkat signifikansi 5% dimana Z hitung menunjukkan angka 0.256 masih kurang dari Z tabel 2,56 sehingga hipotesis ( $H_{a3}$ ) ditolak. Hal tersebut menunjukkan bahwa tidak memiliki pengaruh interaksi positif dan hal ini berarti bahwa menerima  $H_0$  dan menolak  $H_a$  (hipotesis alternatif), atau dengan kata lain bahwa Penekanan Anggaran tidak berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial, karena tingkat *original sample estimate* sangat rendah yaitu sebesar 0,035. Hal tersebut

bertentangan dengan hasil yang ditemukan oleh Dunk (1993) yang telah mempelajari pengaruh penekanan anggaran pada kinerja manajerial.

### **Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) terhadap Senjangan Anggaran ( $Y_1$ )**

Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) terhadap Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ) mempunyai koefisien regresi -2.970. Koefisien negatif berarti bahwa hubungan yang terjadi terbalik. Dengan kata lain menunjukkan apabila komposit Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) dinaikkan sebesar 1 satuan, Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ) akan turun sebesar 0,2970 satuan dengan catatan variabel lainnya konstan/ tetap. Nilai z-hitung Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) terhadap konstruk Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ) sebesar 5.240 dan lebih besar daripada z-score (z-tabel) dengan taraf signifikansi 5 % atau sebesar 2.58. Hal ini berarti bahwa menolak  $H_0$  dan menerima  $H_a$  (hipotesis alternatif), atau dengan kata lain bahwa Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) berpengaruh langsung terhadap Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ).

### **Pengaruh Penekanan Anggaran ( $X_2$ ) terhadap Senjangan Anggaran ( $Y_1$ )**

Pengaruh Penekanan Anggaran ( $X_2$ ) terhadap Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ) mempunyai koefisien regresi -2.972. Koefisien negatif berarti bahwa hubungan yang terjadi terbalik. Dengan kata lain menunjukkan apabila komposit Penekanan Anggaran ( $X_2$ ) dinaikkan sebesar 1 satuan, Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ) akan turun sebesar 0,2972 satuan dengan catatan variabel lainnya konstan/ tetap. Nilai z-hitung Pengaruh Penekanan Anggaran ( $X_2$ ) terhadap konstruk Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ) sebesar 5.178 dan lebih besar daripada z-score (z-tabel) dengan taraf signifikansi 5 % atau sebesar 2.58. Hal ini berarti bahwa menolak  $H_0$  dan menerima  $H_a$  (hipotesis alternatif), atau dengan kata lain bahwa Penekanan Anggaran ( $X_2$ ) berpengaruh langsung terhadap Senjangan Anggaran.

### **Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) terhadap Kinerja Manajerial ( $Z_1$ )**

Pengaruh langsung, Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) terhadap Senjangan Anggaran ( $Y_1$ ) memiliki koefisien positif namun tidak signifikan karena z-hitung lebih kecil z-tabel pada tingkat signifikansi 5% ( $0.256 < 1,96$ ). Sehingga hipotesis nol ( $H_0$ ) tidak dapat ditolak, atau dengan kata lain Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran tidak berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran

Pengaruh tidak langsung, Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran mempunyai koefisien -2.970 dan signifikan pada tingkat 1%. Dan Pengaruh Senjangan Anggaran terhadap kinerja sebesar -0.502 dan signifikan pada tingkat 1%. Sehingga pengaruh tidak langsung Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran ( $X_1$ ) terhadap Kinerja Manajerial ( $Z_1$ ) sebesar  $-2.970 \times -0.502 = 1,490$ .

### **Pengaruh Motivasi ( $X_3$ ) terhadap Kinerja Manajerial ( $Z_1$ )**

Pengaruh Motivasi ( $X_3$ ) terhadap Kinerja Manajerial ( $Z_1$ ) mempunyai koefisien regresi 0.993. Dengan kata lain menunjukkan apabila komposit Motivasi ( $X_3$ ) dinaikkan sebesar 1 satuan, Kinerja Manajerial ( $Z_1$ ) akan naik sebesar 0.993 satuan dengan catatan variabel lainnya konstan/ tetap. Nilai z-hitung Motivasi ( $X_3$ ) terhadap konstruk Kinerja Manajerial ( $Z_1$ ) sebesar 2.127 dan lebih besar daripada z-score (z-tabel) dengan taraf signifikansi 5 % atau sebesar 1.96. Hal ini berarti bahwa menolak  $H_0$  dan menerima  $H_a$  (hipotesis alternatif), atau dengan kata lain bahwa Motivasi ( $X_3$ ) berpengaruh langsung terhadap Kinerja Manajerial ( $Z_1$ ).

## 5. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan Penelitian

Berdasarkan hasil penelitian maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut; (1) Penekanan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran; (2) Motivasi tidak berpengaruh dan tidak memperkuat atau memperlemah partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial; (3) Penekanan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

### Keterbatasan

Evaluasi atas hasil penelitian ini mempertimbangkan keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian ini, antara lain;

1. Sulitnya untuk mengendalikan responden, sehingga kuisioner yang disebarkan pengembaliannya tidak tepat waktu.
2. Persepsi responden yang disampaikan secara tertulis dengan bentuk instrumen kuisioner mungkin mempengaruhi validitas hasil.
3. Selain keterbatasan tersebut, masih terdapat banyak keterbatasan lainnya yang tidak disadari oleh peneliti.

### Daftar Pustaka

- Anthony,R.N.,and V.Govindarajan, (1998), *Management Control System*, ninth edition, Boston, McGraw-Hill Company.
- Arora, B. (1992) Participative management or managed participation- the case of India, *Economic and Industrial Democracy*, 13, 263-272.
- Agyris,C.,1952. The Impacts of Budgets on People, New York : *Financial Excecutive Foundations*, 1-32. Ithaca: School of Business And Administration, Cornell University
- Baiman,S., & Evans III,J.H.(1983). Pre-Decison information anda participative management control systems, *Journal of Accounting Research*, 21 (Autumn), 371-395.
- Becker, S., & Gordon, G. (1966). An entrepreneurial theory of formal organizations Part I. *Administrative Science Quarterly*, 315-344.
- Birnberg, J. G., Shields, M. D., & Young, M. Y (1990). The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting). *Journal of Management Accounting Research*, 33-66
- Blocher, (2000). Cost Management : A Strategic Emphasis. New York : Mc Graw Hill
- Bollen, K. A. (1989). *Structural equations with latent variables*. New York. NY: Wiley.
- Borocoll,Peter,1982. A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control, *The Accounting Review* 57, No.4.
- Brownell, P. (1981). Participation in budgeting, locus, of control and organizational effectiveness. *The accounting Review*, 56(4), 844-860.
- Brownell, P. (1982). The Role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 20, 12-27.
- Brownell, P. (1985). Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities. *Journal of Accounting Research*, 23(Autumn), 502-512.
- Brownell, P. (1987). The role of accounting information, environment and management control in multinational organizations. *Accounting and finance*, 27, 1-16.

- Brownell, P., & Dunk, A. S. (1991). Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations & Society*, 16(8), 693-703.
- Brownell, P., & Hirst, M. (1986). Reliance on accounting information budgetary participation and task uncertainty: Test of three-way interaction. *Journal of Accounting Research*, 24, 241-249.
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review*, 61(4), 587-600.
- Bruns, W.J. and Waterhouse, J.H., (1975), "Budgetary Control and Organizational Structure". *Journal of Accounting Research*. Vol.13 No.2. pp.177-203.
- Christensen, J. (1982). The determination of performance standards and participation. *Journal of Accounting Research*, 20, 589-603.
- Chow W. Chow, Jean C. Cooper and William S. Waller (1988). Participative Budgeting : Effects of A Thruth Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack Performance, *The Accounting Review vol.LXIII No.1, Januari 1968*.
- Collins, F. (1978). The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes. *The Accounting Review*, 53(2), 324-335.
- Dunk, A. S. (1989). Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: A note. *Accounting, Organization and Society*, 14(4), 321-324.
- Dunk, A. S. (1993). The effects of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings. *Accounting, Organization and Society*. 18(7/8), 575-585.
- Eisenberger, R., Fasolo, P., & Davis-LaMastro, V. (1990). Perceived organizational support and employee diligence, commitment, and innovation. *Journal of Applied Psychology*, 75(1), 51-59.
- Eres, ., & Arad, R. (1986). Participative goal-setting, motivational and cognitive factors. *Journal of Applied Psychology*, 71(4), 591-597.
- Ferris, K. R. A. (1977). Test of the expectancy theory of motivation in an accounting environment: A response. *The Accounting Review*, 52, 605-615.
- Fowler, F. J., Jr. (1993). *Survey research methods*. Newbury Park, CA:Sage.
- Ferdinand, Augusty Tae, (2006), *Structural Equation Modelling Dalam Penelitian Manajemen*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Galbraith, J., (1973), *Designing Complex Organizations*, Reading, Mass: *Addison-Wesley Publishing Company*.
- Ghozali, Imam, (2001), *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I., (2006), *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi 3. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Goleman, D., (2001), *Working White Emotional intelligence*, (terjemahan Akex Tri Kantjono W), Jakarta : PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Govindarajan. V. (1986a), *Impact of Partisipation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance* : Universalistic and Contingency Perspective, *Deecision Sciences*.
- Govindarajan. V. (1986b), Decentralization, Strategy, and Effectivennes of Strategic Business Units in Multi- Business Organazation, *Academy of Management Review* 11: 844-856.
- Gul et al, (1995), Desentralisation as a Moderating factor in the Budgetary Partisipation Performance Relationship: Some Hongkong Evidence. *Accounting and Businnes Research*. Vol 25, No. 98, pp 107-113.

- Gerbing, D. W., & Anderson, J. C. (1992). Monte Carlo evaluations of goodness-of-fit indices for structural equation models. *Sociological Methods and Research*, 21, 132-160.
- Hassel, L., & Cunningham, G. M. (1993). Budget effectiveness in multinational companies: An empirical examination of environmental interaction on cognitive and affective effects of two dimensions of budgetary participation. *Scandinavian Journal of Management*, 9, 297-316.
- Hassel, L., & Cunningham, G. M. (1996). Budget effectiveness in multidimensional corporations : An empirical test of the use of budget controls moderated by two dimensions of budgetary participation under high and low environmental dynamics. *Management International Review*, 36(3), 245-266.
- Hayduk, L. A. (1987). *Structural equation modeling with LISREL : Essentials and advances*. Baltimore, MD: John Hopkins Press.
- Heneman, H.G. (1974). Comparisons of self and superior ratings of managerial performance. *Journal of Applied Psychology*, 59(5), 638-642.
- Hofstede, G. H. (1968). *The game of budget control*. London, UK: Assen Tavistock.
- Hopwood, A. G. (1976). *Accounting and human behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Hyclak, T. (1987). Worker self-management and economic reform in Poland. *International Journal of Social Economics*, 14(7-9), 127-135.
- Ibrahim, M. M. (1993). The perception of uncertainty *The International Journal of Public Sector Management*, 6(3), 31-37.
- Ivancevich, J. M., & Matterson, M. T. (1990). *Organizational behavior and management* (2nded.). Homewood, IL: Irwin.
- Joreskog, K. G., & Sorbom, D. (1993). *LISREL 8: User's reference guide*. Chicago, IL: Scientific Software.
- Kanter, R.M. (1977). *Men and women of the corporation*, New York, NY; Basic Books,.
- Kenis, L. (1979), Effects of budgetary goal characteristics on Managerial attitudes and performance. *The Accounting Review*, 54(4), 707-721
- Kerby, A.J., Reichelstein, S., Sen, P.K., & Piak, T.Y. (1991), Participation, slack, and budget based performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, 29(1), 109-128.
- Kren, L. (1990), Performance based control system; An extended expectancy theory model approach. *Journal of Management Accounting Research*, 2, 100-112.
- Kren, L. (1992), Budgetary Participation and managerial performance ; The impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review*, 67(July). 512-526.
- Latham, G.P., & Steele, T.P. (1983), The motivational effects of participation versus goal setting on performance. *Academy of management*, 26, 406-417.
- Lawrence, P.R. & Lorsch, F.W. (1967), *Organization and Environment*. Boston, M.A; Harvard University.
- Locke, E.A., Latham, G.P. (1990). *A theory of goal setting & task performance*, Englewood Cliffs, NJ; Prentice-Hall.
- Locke, E.A., Shaw, K.N., Saari, L.M., & Latham, G.P. (1981). Goal setting & task performance: 1969-1980. *Psychological Bulletin*, 90, 125-152.
- Locke, E.A., Latham, G.P., & Erez, M. (1988). The determinant of goal commitment. *Academy of Management Review*, 13(1), 23-39.
- Lowe, E.A., and R.W. Shaw (1968). An analysis of Managerial Biasing : Evidence from a company's Budgeting Process. *The Journal of Management Studies* 5 (October) : 304-315.
- Mardiasmo, (2002), *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.

- Mardiasmo, (2005), *Akuntansi Sektor Publik*. Andi Yogyakarta.
- Mitchell, T.R.,(1982),”Motivation: New Direction for Theory, and Practise”. *Academy of management Review*.Vol.7.No.1.pp.80-88.
- Mohyi A (1996), *Teori dan Perilaku Organisasi*, UMM Press 1996.
- Mulyadi dan Johny, (1994), *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipat Ganda Kinerja Perusahaan*, Edisi I, Aditya Media, Yogyakarta.
- Munandar,M., (1986), *Budgeting* ( Perencanaan, Pengkoordinasian dan Pengawasan Kerja), BPFE, Yogyakarta.
- Murray.D., (1990), The Performance Effect Of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables, *Behavioral Research In Accounting*, Vol. 2: 104-123.
- Magner,N.,Welker,R.B., & Campbell,T.L.(1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting and Bussiness Research*,27(1),41-50.
- Mahoney,T.A.,Jerdee,T.H., & Carroll,S.J.(1963). *Development of managerial performance : A Research approach*. Cincinnati,OH: Soutwestern Publishing Company.
- McClelland,D.C. & Watson,R.I.,Jr. (1973). Power motivation and risk-taking behavior. In:D.C.McClelland & R.S. Steele (Eds), *Human motivation : A books of readings*. Morristown,NJ: General Learning Press.
- Medsker,G.J., Williams,L.J., & Holahan,P.J.(1994). A review of current practice for evaluating causal models in organizational behavior and human resources management research. *Journal of Management*,20, 439-464.
- Merchant,K.A.(1981). The Design of the corporate budgeting system: Influence on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*,56. (October), 813-829.
- Mia,L. (1988). Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation. *Accounting,Organisations and society*, 13(5), 465-475.
- Mia,L. (1989). The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation. A Research note. *Accounting,Organisations and society*, 14, 347-357.
- Milani, K. (1975). The relationship of participation in budget setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *The Accounting Review*,50.(April) 274-284.
- Miller,K.I., & Monge,P.R. (1986). Participation, satisfaction, and productivity. *Academy of Management Journal*, 25(4), 727-753.
- Murray,D. (1990). The performance eeffects of participative budgeting : An integration of intervening and moderating variables. *Behavioral Research in Accounting*,2,104-123.
- Nouri,H., & Parker,R.J. (1996). The effect of organisational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting*,8, 74-90.
- Onsi,M. (1973) Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review* 48 (July) : 535-548
- Pasewark,W., & Welker,R. (1990). A Vroom-Yetton evaluation of subordinate participation in budgetary decision making. *Journal of Management Accounting Research*,2, 113-126.
- Pearce,J.A.,H.,& Robinson,R.B.,Jr. (1987). A measure of CEO social power in strategic decision-making. *Strategic Management Journal*,8(3), 297-304.

- Petham, A.M., & Wilson, D.T. (1996). A longitudinal study of the impact of market structure, firm structure, strategy, and market orientation culture on dimensions of small-firm performance. *Academy of Marketing Science Journal*, 24(1), 27-43.
- Penfield, R.V. (1974). Time allocation patterns and effectiveness of managers. *Personnel Psychology*, 27(2), 245-255.
- Penno, M. (1990). Accounting systems, participation in budgeting, and performance evaluation. *The Accounting Review*, 65(2), 303-314.
- Pope (1984). Information Asymmetries in Participative Budgeting : A bargaining Approach. *Journal of Business Financial and Accounting Vol.11* pp.41-59
- Robinson, R.B., Jr., & Pearce, J.A. (1988). Planned patterns of strategic behavior and their relationships. *Strategic Management Journal*, 9(1), 43-60.
- Robbins, S.P., (1996), *Perilaku Organisasi*, Edisi 12. Jakarta : Salemba Empat.
- Robbins, S.P., (2001). *Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi*. Jilid 1 Edisi Bahasa Indonesia. Prenhallindo.
- Schiff, M., dan A.Y. Lewin, (1970), "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*. April. pp.259-267.
- Sekaran, Uma, (1992), *Research Methods for Business: a Skill-building approach*, 2nd ed., John Wiley & Sons, Inc, Canada.
- Sathe, V. (1982). *Controller involvement in management*. Englewood Cliffs, NJ : Prentice Hall.
- Schweiger, D.M. (1979). Participation in decision-making : One more look. *Research in Organizational Behavior*, 1, 265-339.
- Shields, J.F., & Shields, M.D. (1998). Antecedents and consequences of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 49-76.
- Shields, M., & Young, S.M. (1993). Antecedents and consequences of participative budgeting: Evidence on the effects of information asymmetry. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 265-280.
- Simon, R. (1987). Accounting control systems and business strategy : An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.
- Smidh, A., Pruyn, A.T.H., & Cess, B.M.V.R. (2001). The impact of employee communication and perceived external prestige on organizational identification. *Academy of Management Journal*, 44(5), 1051-1062.
- Tanaka, J.S. (1993). Multifaced conceptions of fit in structural equation models. In : K.A. Bollen & J.S. Long (Eds), *Testing Structural Equation Models*. Newbury Park, CA: Sage.
- Tichy, M. (1982). Managing change strategically : The technical, political, and cultural keys. *Organizational Dynamics*, 11(Autumn), 59-80.
- Ueno, S., & Sekaran, U. (1992). The influence of culture on budget control practices in the U.S.A. and Japan : An empirical study. *Journal of International Business Studies*, 23(4), 659-674.
- Venkatraman, N., & Ramanujam, V. (1986). Measurement of Business performance in strategy research : A comparison of approaches. *The Academy of Management Review*, 11(4), 801-814.
- Vroom, V.H., & Jago, A.G. (1988). *The new leadership : Managing participation in organizations*. Englewood Cliffs, NJ : Prentice-Hall.
- Wentzel, K. (2002). The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in budget setting. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 247-271.

- Wheaton,B., Muthen,B., Alwin,D., & Summers,G. (1977). Assessing reliability and stability in panel models. In : D. Heise (Ed.), *Sociological methodology* (pp. 84-136). San Francisco,CA : Jossey-Bass.
- Woodridge, B., & Floyd,S.W. (1992). Middle management involvement in strategy and its association with strategic type : A research note. *Strategic Management Journal*, 13, 153-167.