

# PENGARUH MOTIVASI DAN PELIMPAHAN WEWENANG SEBAGAI VARIABEL MODERATING TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DAN KINERJA MANAJERIAL

I Made Pradana Adiputra

Fakultas Ekonomi Universitas Marwadewa Denpasar

Imam Ghozali

Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang

## **Abstrak**

*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

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).

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.

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. 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*).

Dalam penelitian ini, pendekatan kerangka kontinjensi melalui penggunaan variabel individual dan organisasional akan diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara kedua variabel tersebut. 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*.

Riyanto (2001) memperkenalkan sebuah metodologi 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.

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. 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.

## Perumusan Masalah

Masalah yang akan diteliti dapat diidentifikasi dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut : " Apakah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi dan struktur organisasional yang berfungsi sebagai variabel *moderating* akan meningkatkan kinerja manajerial ".

## Tujuan Penelitian

Berkaitan dengan permasalahan yang telah dirumuskan diatas, maka tujuan penelitian ini adalah : untuk menganalisis tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi dan struktur organisasional (variabel *moderating*) terhadap kinerja manajerial.

## Telaah Pustaka dan Hipotesis

### 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).

Anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyris, 1952; Milani, 1975). 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.

## Partisipasi Penyusunan Anggaran

Schiff dan Lewin (1970), mengemukakan bahwa anggaran yang telah disusun memiliki dua peranan. Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan dan kedua, anggaran berperan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Argyris (1952) menyimpulkan bahwa kontribusi terbesar dari kegiatan penganggaran akan terjadi jika bawahan diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam kegiatan penyusunan anggaran. Bawahan harus diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam berbagai keputusan yang dibuat organisasinya, baik keputusan tersebut secara langsung maupun tidak langsung berpengaruh pada mereka.

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.

### 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.

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

Penggunaan pendekatan kontinjensi, memungkinkan adanya variabel-variabel 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.

Dalam penelitian ini, pendekatan kontinjensi akan diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Faktor kontinjensi yang dipilih dalam penelitian ini adalah motivasi kerja yang dimiliki manajer (Mia, 1988), sedangkan untuk faktor kontekstual organisasional adalah pelimpahan wewenang yang diberikan perusahaan kepada manajer (Guldk, 1995). Kedua faktor kontinjensi tersebut akan berperan sebagai variabel *moderating* didalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

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

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). Pendekatan seleksi 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. 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 menurut Van de Ven dan Drazin (1985) merupakan konsep kesesuaian yang paling akhir dikembangkan dalam literatur dimana, 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.

### **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).

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 peneliti mencoba mengkonfirmasi hasil penelitian yang telah dilakukan Mia (1988), Riyadi (1998), Poerwati (2001) dan Sukardi (2002) 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). Berhubungan dengan tingkat pengharapan tersebut, dewasa ini salah satu teori 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. Oleh karena itu, teori ini memfokuskan pada tiga hubungan yaitu : upaya – kinerja, kinerja – ganjaran dan ganjaran – tujuan pribadi.

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.

Mia (1988) menemukan bahwa motivasi mempunyai pengaruh positif terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Sedangkan Riyadi (1998), Poerwati (2001) dan Sukardi (2002) 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 :

H1 : *Semakin tinggi tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi yang dimiliki manajer, semakin tinggi kinerja manajerial.*

### 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). 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.

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.

Gul dkk. (1995), Supomo (1998) dan Riyadi (1998) 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 Riyadi (1999) menemukan sebaliknya, yaitu desentralisasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial.

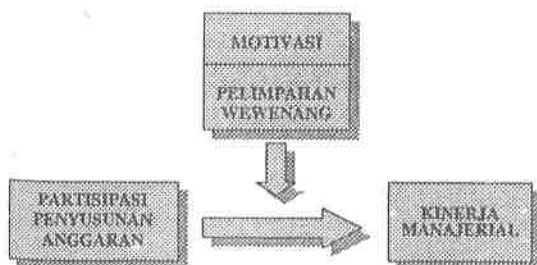
Berdasarkan hasil penelitian yang tidak konsisten antara keempat penelitian tersebut, maka penelitian ini akan menguji kembali apakah pelimpahan wewenang akan berperan sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dengan rumusan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



## Metode Penelitian

### Data dan Sampel

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah primer dan sekunder. Data primer diperoleh melalui pengiriman daftar kuesioner kepada responden. Data sekunder 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 kerangka sampling.

Manajer secara individual digunakan sebagai obyek analisis, seperti juga penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial Hotel dipilih dalam penelitian ini karena : (1). proses penyusunan anggaran pada perusahaan jasa (hotel) kemungkinan mempunyai tingkat kompleksitas yang berbeda apabila dibandingkan dengan jenis perusahaan manufaktur, dan (2). pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi *industry effect* terhadap data yang dianalisis (Riyadi, 1998).

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. Berdasarkan jumlah hotel bintang menurut sumber dari Dinas Pariwisata Propinsi Bali Tahun 2001 dan Badan Pimpinan Daerah Perhimpunan Hotel dan Restoran Indonesia (PHRI) Bali Tahun 2001. Setelah batas waktu yang telah ditentukan, dari 1120 kuesioner yang dikirim, kuesioner yang kembali 169 buah dan yang memenuhi syarat untuk diolah berjumlah 154 buah.

### Definisi Operasional Variabel

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). 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.

Motivasi dalam penelitian ini didefinisikan sebagai derajat sampai dimana seorang individu ingin

dan berusaha untuk melaksanakan suatu tugas atau pekerjaan dengan baik (Mitchell, 1982). 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.

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). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984). 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.

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) yang 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).

### Analisis Data

Pengujian dilakukan dengan melakukan uji non-response bias, uji kualitas data dan uji asumsi klasik terhadap data penelitian. Sedangkan metode statistik/teknik analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 dan 2 digunakan model persamaan regresi dengan pendekatan residual (*bivariate analysis*) yang diadopsi dari Riyanto (2001).

### Model Analisis Data :

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

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

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

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

$Y$  = kinerja manajerial;  $X_i$  = variabel kontinjen (motivasi dan pelimpahan wewenang)

$X_1$  = partisipasi penyusunan anggaran;  $X_2$  = motivasi;  $X_3$  = pelimpahan wewenang

$\beta_0$  = *intercept* ;  $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$  = koefisien regresi

$DEV_1$  = nilai deviasi/nilai absolut residual antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi

$DEV_2$  = nilai deviasi/nilai absolut residual antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang

$e$  = standar error

Pengujian data akan dilakukan dengan menggunakan Program SPSS versi 10.0 for Windows. Ekspektasi penelitian ini ditentukan oleh nilai  $DEV_1$  dan  $DEV_2$ . Apabila nilai  $DEV_1$  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  $DEV_2$  negatif (positif) signifikan, berarti semakin tinggi (rendah) tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang, semakin tinggi (rendah) kinerja manajerial.

## Hasil Penelitian dan Pembahasan

### Uji Non-Response Bias (T-Test)

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. Hasil uji *non-response bias* ditunjukkan dalam tabel 1.

### 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 2.

TABEL 1  
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

TABEL 2  
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.

TABEL 3  
HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS

Variabel	Cronbach's Alpha	Pearson Correlation
Partisipasi	0,89	0,53 – 0,67**
Motivasi :		
▪ (E → P) expectancy	0,85	0,42 – 0,57**
▪ (P → O) expectancy	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.



### Jji Kualitas Data

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam tabel 4 menunjukkan tingkat konsistensi dan keakuratan 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.

### Multikolinieritas

Berdasarkan output SPSS pada lampiran, 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 multikolinieritas. Cara kedua bila dilihat berdasarkan matriks korelasi antar variabel bebas menunjukkan koefisien antar variabel sangat lemah. 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 multikolinieritas. 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 multikolinieritas.

### Uji Autokorelasi

Berdasarkan hasil uji *BG test* pada lampiran

menunjukkan bahwa probabilitas dari koefisien variabel lag residual menghasilkan  $p = 0,148$  ( $p > 0,05$ ). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat autokorelasi pada model regresi tersebut.

### Uji Heteroskedastisitas

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

### Uji Normalitas

Berdasarkan tampilan grafik histogram dan grafik normal plot pada lampiran 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.

### Uji Hipotesis

#### Hipotesis 1: Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Motivasi.

Pengujian terhadap hipotesis 1 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut :

#### Tahap 1 : Analisis Regresi

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

TABEL 4

#### 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: Hasil Analisis

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 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

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) :  $X_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + e$ .

Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar 0,146 dan signifikan ( $p < 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang

TABEL 5  
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: Hasil Analisis

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.

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 1. Dengan kata lain, manajer yang memiliki nilai partisipasi dan motivasi lebih tinggi maka akan mempunyai kinerja yang baik (peningkatan 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.

#### Hipotesis 2 : Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Pelimpahan Wewenang.

Penguji hipotesis 2 dengan menggunakan

signifikan antara pelimpahan wewenang dan partisipasi penyusunan anggaran., hal ini juga didukung oleh arah hubungan sesuai yang diperkirakan. 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. Hasil pengujianya sebagai berikut :

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 2. Dengan kata lain, manajer yang memiliki nilai partisipasi dan pelimpahan wewenang lebih tinggi akan mempunyai kinerja yang baik (peningkatan kinerja manajerial). Dengan demikian, pelimpahan

rewenang 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).

## ESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI

### kesimpulan

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 penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan bahwa motivasi mempunyai tingkat kesesuaian yang tinggi sebagai variabel *moderating* (mempunyai pengaruh *moderating*) terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa pelimpahan wewenang mempunyai tingkat kesesuaian yang tinggi sebagai variabel *moderating* (mempunyai pengaruh *moderating*) terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial.

### 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 hotel bintang di Bali. (2) Adanya perbedaan kisaran jumlah bawahan yang menjadi tanggung jawab manajer yaitu berkisar 1-400 yang menunjukkan adanya variasi posisi manajerial. kemungkinan menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks isi kuesioner. Heterogenitas fungsional dimana responden bekerja, kemungkinan juga dapat menyebabkan hasil yang berbeda, dibandingkan dengan fungsional yang relatif homogen. (3) data yang dianalisis dalam penelitian ini menggunakan instrumen yang berdasarkan persepsi jawaban responden. (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*.

### Implikasi

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.

Pendekatan residual yang digunakan dalam penelitian ini hanyalah pemakaian analisis bivariat secara *partial*. Untuk penelitian selanjutnya perlu dilakukan penggunaan pendekatan residual dengan analisis multivariat sehingga kemungkinan memberikan hasil yang berbeda.

## 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. Cornell 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 Iteration 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 Multivariats Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.

- Jordan, 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.
- Swindarajan, V. 1986. "**Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance : Universalistic and Contingency Perspective**". *Decision Sciences*. pp. 496-516.
- Chen, 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.
- Horngren, Don R. dan M.M. Mowen. 2000. *Management Accounting*. 5th Edition. South-Western College Publishing.
- Johnson, E. I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April. pp. 239-243.
- Loftstedt, G. 1968. *The Game of Budget Control : How Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them*. Van Gorcum. Netherlands.
- Robb, A. 1976. *Accounting and Human Behaviour*. London : Haymarket.
- Pradiantoro, N. dan Bambang Supomo. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. BPFE-Yogyakarta.
- Pranis, 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.
- Marchant, 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.
- Maria, L. 1988. "Managerial Attitudes, Motivation and Effectiveness of Budget Participation". *Accounting Organizations and Society*. Vol. 13. No 5. pp. 465-475.
- Maria, 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 of 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.
- Prasetyawati, 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.