

PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DAN KEPUASAN KERJA: PELIMPAHAN WEWENANG, LOCUS OF CONTROL DAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING

Oleh:
Atty Erdiana¹

ABSTRAK

Penelitian ini ingin menguji peran pelimpahan wewenang, locus of control dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja. Hasil pengujian menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan pendelegasian wewenang secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial tetapi tidak berpengaruh terhadap kepuasan kerja. Sedangkan hasil pengujian membuktikan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan locus of control tidak berpengaruh secara signifikan baik terhadap kinerja manajerial maupun terhadap kepuasan kerja. Penelitian ini juga menguji interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan komitmen organisasi yang ternyata berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial tetapi tidak signifikan terhadap kepuasan kerja. Implikasi penelitian ini akan memberikan masukan bagi organisasi untuk membuat keputusan partisipasi anggaran dan usaha meningkatkan kinerja manajerial.

Kata kunci: pelimpahan wewenang, locus of control, komitmen organisasi, partisipasi penyusunan anggaran, kinerja manajerial dan kepuasan kerja

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat

melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schiff dan Lewin, 1970; Welsch, Hilton dan Gordon, 1996). Anggaran merupakan rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai

oleh para manajer departemen suatu perusahaan dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu pada masa yang akan datang.

Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan melibatkan berbagai pihak baik manajemen tingkat atas maupun manajemen tingkat bawah yang akan memainkan peranan dalam mempersiapkan dan mengevaluasi berbagai alternatif dari tujuan anggaran. Penyusunan anggaran secara partisipasi diharapkan dapat meningkatkan kinerja manajer, dimana ketika suatu tujuan dirancang dan secara partisipasi disetujui maka karyawan akan menginternalisasikan tujuan yang ditetapkan dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan anggaran (Milani, 1975).

Penelitian mengenai partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja masih menunjukkan hasil yang bertentangan. Banyak pimpinan organisasi percaya bahwa karyawan yang memperoleh kepuasan adalah karyawan yang mempunyai kinerja yang baik (Gibson et al, 2000:17). Penelitian Frucot dan Shearon (1991), Indriartoro (1993), Wagner (1994) dan Riharjo (2001) menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara partisipasi dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja.

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh penelitian yang dilakukan Riharjo (2001) yang menunjukkan bahwa *locus of control* tidak berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial serta kepuasan kerja, selain itu juga ditunjukkan bahwa interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur organisasi secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial dan tidak signifikan mempengaruhi kepuasan kerja. Dari hasil-hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa adanya keberadaan hasil temuan mereka disebabkan karena mereka menggunakan variabel-variabel yang berbeda untuk diinteraksikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja, sehingga memungkinkan peneliti untuk mengusulkan variabel lain yang diperkirakan juga mempunyai pengaruh pada partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja. Dalam penelitian ini penulis menambahkan variabel komitmen organisasi sebagai variabel moderating disamping pelimpahan wewenang dan *locus of control* untuk mencoba menyelidiki pengaruh variabel tersebut pada partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja.

Dipilihnya variabel komitmen organisasi dalam penelitian ini karena komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979). Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan yang telah direncanakan (Angel dan Perry, 1981; Porter *et al.*, 1974). Bawahan yang memiliki tingkat komitmen organisasional tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974).

Untuk menyelesaikan perbedaan hasil-hasil penelitian tersebut digunakan teori kontingensi. Menurut teori ini perbedaan hubungan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja mungkin disebabkan oleh perbedaan situasi. Teori kontingensi dalam penelitian ini digunakan untuk mengevaluasi efektivitas penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja. Faktor kontingensi yang akan digunakan adalah pelimpahan wewenang, *locus of control* dan komitmen organisasi.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji apakah pelimpahan wewenang mempengaruhi hubungan

antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja, menguji apakah *locus of control* mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja serta untuk menguji apakah komitmen organisasi mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan ilmu kepada akademisi mengenai pengaruh yang ditimbulkan dari pelimpahan wewenang, *locus of control* dan komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja, selain itu diharapkan dapat memberikan pemahaman bagi para praktisi mengenai bagaimana interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang, *locus of control* dan komitmen organisasi dalam mempengaruhi kinerja manajerial dan kepuasan kerja.

PARTISIPASI ANGGARAN

Anggaran adalah suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan lain yang mencakup jangka waktu satu tahun (Mulyadi, 1993). Kenis (1979) menyatakan bahwa anggaran bukan

hanya merupakan suatu rencana keuangan yang menetapkan sasaran pendapatan dan biaya secara terus menerus untuk pusat pertanggungjawaban dalam suatu perusahaan, namun juga berfungsi sebagai alat untuk mengendalikan, mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, memotivasi dan mengevaluasi kinerja.

Bila anggaran yang ditetapkan terlalu longgar maka peran anggaran sebagai alat untuk memotivasi tidak tercapai. Demikian pula sebaliknya bila anggaran yang ditetapkan terlalu berat maka dapat menimbulkan ketegangan-ketegangan yang mengakibatkan tidak tercapainya sasaran dari anggaran tersebut (Lina, 2002). Berdasar pernyataan tersebut dikatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran sangat diperlukan. Dengan adanya partisipasi, bawahan akan mengetahui dengan jelas target yang harus dicapai dan upaya apa yang harus dilakukan untuk mencapai target tersebut. Siegel dan Marconi (1989) berpendapat bahwa partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran akan menimbulkan inisiatif pada mereka untuk menyumbangkan ide dan informasi, meningkatkan kebersamaan dan merasa memiliki, sehingga kerjasama diantara anggota dalam mencapai tujuan juga ikut meningkat.

PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DAN KINERJA MANAJERIAL

Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada kinerja manajerial merupakan tema yang menarik dalam penelitian akuntansi manajemen (Lukka, 1988). Hasil penelitian Brownell (1982) terhadap 48 manajer tingkat menengah pada perusahaan-perusahaan manufaktur di San Fransisco, menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dan kinerja. Perilaku manajerial ini dapat terjadi karena partisipasi telah memberikan kesempatan pada bawahan untuk menjalankan anggaran yang dapat dicapai dengan lebih mudah bila dibandingkan tanpa partisipasi. Milani (1975), menyatakan bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer dibawahnya dapat meningkat, hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran akan menimbulkan inisiatif untuk menyumbangkan ide dan informasi, meningkatkan kebersamaan dan merasa ikut

memiliki sehingga kerjasama diantara anggota dalam mencapai tujuan akan meningkat dan selanjutnya hal tersebut akan meningkatkan kinerja manajerial.

PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DAN KEPUASAN KERJA

Lawler dalam Sraw (1991:108) mendefinisikan kepuasan kerja dalam empat pendekatan : a. *Fulfillment Theory*: menurut teori ini kepuasan kerja merupakan refleksi dari pekerjaan yang memberikan nilai yang positif; b. *Equity Theory*: bahwa orang akan merasa puas atau tidak puas tergantung apakah ia merasakan adanya keadilan atau tidak atas suatu situasi. Elemen-elemen equity yang dimaksud dalam teori ini adalah : *input*, *outcomes* dan *comparison person*; c. *Discrepancy Theory*: kepuasan kerja diukur melalui selisih antara apa yang seharusnya dirasakan dengan kenyataan yang dirasakan; d. *Two factor theory*: teori ini membagi situasi yang mempengaruhi sikap seseorang terhadap pekerjaannya ke dalam dua kelompok :

- *Satisfiers* atau *motivator*, faktor-faktor yang terbukti menjadi sumber kepuasan kerja: prestasi, pengakuan, pekerjaan itu sendiri dan tanggung jawab. Faktor-faktor diatas dipandang akan

memberikan kepuasan, akan tetapi jika faktor-faktor tersebut tidak ada, tidak selalu mengakibatkan ketidakpuasan.

- *Dissatisfier* atau *hygiene factors*, faktor-faktor yang terbukti menjadi sumber ketidakpuasan kerja: kebijaksanaan dan administrasi organisasi, gaji, hubungan antar karyawan, kondisi kerja, keamanan kerja dan status. Perbaikan atas kondisi diatas dapat mengurangi ketidakpuasan, tetapi tidak menimbulkan kepuasan karena bukan merupakan sumber kepuasan. Penelitian sebelumnya

tentang hubungan penganggaran dengan kepuasan kerja menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang positif antara partisipasi dalam proses penganggaran dan kepuasan kerja (Frucot & Shearon, 1991; Indriantoro, 1993; Wagner, 1994; Riharjo, 2001).

Dalam menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan akan dapat memberikan kepuasan kerja, hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika bawahan diajak berpartisipasi dalam penyusunan rencana dimana akhirnya rencana tersebut disetujui maka hal ini akan dapat memberikan rasa puas pada mereka dan mereka akan memberikan sesuatu yang terbaik bagi organisasi karena mereka merasa

diakui keberadaannya dalam organisasi tersebut.

PENDEKATAN KONTINJENSI

Seperti yang telah diuraikan dalam bahasan terdahulu, beberapa hasil temuan dalam penelitian menunjukkan bahwa ada ketidakkonsistenan antara satu penelitian dengan penelitian lainnya. Govindarajan (1986) menyarankan untuk menyelesaikan pertentangan dari berbagai hasil penelitian tersebut dapat menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) yang memungkinkan variabel-variabel lain menjadi faktor moderating atau intervening yang mempengaruhi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Murray, 1990; Shield dan Young, 1993). Pendekatan kontinjensi dalam penelitian ini diperlukan : untuk mengevaluasi efektifitas penganggaran partisipatif terhadap kinerja dan kepuasan kerja. Faktor kontinjensi yang dipilih dalam penelitian ini adalah pelimpahan wewenang, *locus of control* dan komitmen organisasi. Ketiga faktor tersebut akan berperan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja.

PENGARUH MODERASI PELIMPAHAN WEWENANG

TERHADAP PARTISIPASI ANGGARAN DAN KINERJA MANAJERIAL SERTA KEPUASAN KERJA

Pada umumnya pelimpahan wewenang berhubungan dengan struktur organisasi. Struktur organisasi menunjukkan tingkat pendelegasian wewenang dari manajemen puncak kepada manajer tingkat lebih rendah. Ada dua tingkat pelimpahan wewenang dalam struktur organisasi yaitu sentralisasi dan desentralisasi.

Merchant (1981) menguji hubungan antara sentralisasi dengan desain sistem anggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa desain sistem anggaran akan lebih efektif pada organisasi dengan struktur desentralisasi daripada struktur sentralisasi. Gul *et al.* (1995) menemukan bahwa pada organisasi dengan tingkat pelimpahan wewenang desentralisasi, partisipasi penyusunan anggaran akan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial sedangkan pada organisasi yang tersentralisasi akan berpengaruh negatif. Hasil penelitian ini didukung oleh Riyadi (1998) yang juga menemukan bahwa hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dipengaruhi secara signifikan oleh tingkat pelimpahan wewenang desentralisasi, sedangkan Riyanto (1996) menemukan hal yang

sebaliknya yaitu desentralisasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Dalam Riharjo (2001) ditemukan bahwa penganggaran partisipatif dan struktur organisasi secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial dan tidak signifikan mempengaruhi kepuasan kerja. Berdasarkan hasil penelitian ini, maka peneliti mencoba untuk menguji kembali apakah tingkat pelimpahan wewenang benar-benar berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja.

Rumusan hipotesis yang diajukan untuk menguji pengaruh pelimpahan wewenang terhadap hubungan tersebut adalah sebagai berikut :

H1 : Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang akan mempengaruhi kinerja manajerial. Pengaruh partisipasi dalam proses penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan tinggi apabila pelimpahan wewenang yang diberikan tinggi (desentralisasi), sebaliknya pengaruh partisipasi dalam proses penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial rendah apabila pelimpahan wewenang yang diberikan rendah (sentralisasi).

H2 : Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan pelimpahan wewenang akan mempengaruhi kepuasan kerja. Pengaruh partisipasi dalam proses penyusunan anggaran terhadap kepuasan kerja akan tinggi apabila pelimpahan wewenang yang diberikan tinggi (desentralisasi), sebaliknya pengaruh partisipasi dalam proses penyusunan anggaran terhadap kepuasan kerja rendah apabila pelimpahan wewenang yang diberikan rendah (sentralisasi).

PENGARUH MODERASI *LOCUS OF CONTROL* TERHADAP PARTISIPASI ANGGARAN DAN KINERJA MANAJERIAL SERTA KEPUASAN KERJA

Phares (1968) dalam Lina (2002) mendefinisikan *locus of control* sebagai variabel personal yang mengklasifikasikan individu sebagai internal dan eksternal. Internal adalah individu yang memandang bahwa penghargaan atau hukuman ditentukan oleh tindakan mereka sendiri. Sebaliknya eksternal adalah individu yang memandang bahwa penghargaan atau hukuman berada di luar kendali mereka. Dengan demikian seseorang yang mempunyai internal *locus of control*

memiliki keyakinan yang lebih kuat. Orang yang mempunyai internal *locus of control* merasakan suatu perasaan gelisah, khawatir atau cemas yang lebih kecil terhadap masalah yang dihadapinya. Peran *locus of control* sebagai suatu variabel *moderating* dalam penelitian akuntansi untuk pertama kalinya diteliti oleh Brownell (1981), hasilnya menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran memiliki pengaruh positif terhadap individu-individu yang memiliki tingkat kendali yang tinggi atas nasib mereka.

Hasil penelitian Indriantoro (1993) mengungkapkan bahwa manajer di Indonesia cenderung memiliki *locus of control* yang rendah, mereka berpendapat apapun yang mereka peroleh berasal dari penilaian atasan dan semua itu berada di luar kendali mereka. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, maka peneliti tertarik untuk menguji kembali apakah *locus of control* mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan kepuasan kerja, hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa seseorang yang mempunyai internal *locus of control* yang tinggi akan selalu dapat mengontrol dirinya dan memiliki tingkat keyakinan yang lebih kuat, mereka akan lebih mampu dalam mengatasi berbagai kesulitan dan

permasalahan sehingga mereka akan dapat bekerja dengan lebih baik,

Frucot dan Shearon (1991), mengatakan bahwa kinerja yang buruk dan ketidakpuasan kerja yang rendah mungkin diperkirakan terjadi konflik antara *locus of control* dari manager dan sikap partisipasi anggaran dari perusahaan, manager yang *locus of control*-nya eksternal diharapkan berkinerja lebih baik di bawah partisipasi anggaran yang rendah. Rumusan hipotesis yang diajukan untuk menguji pengaruh *locus of control* terhadap hubungan tersebut adalah sebagai berikut :

H3 : Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *locus of control* akan mempengaruhi kinerja manajerial. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan tinggi pada individu yang memiliki *internal locus of control*, sebaliknya pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan rendah pada individu yang memiliki *eksternal locus of control*.

H4 : Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *locus of control* akan mempengaruhi kepuasan kerja. Pengaruh partisipasi penyusunan

anggaran terhadap kepuasan kerja akan tinggi pada individu yang memiliki internal *locus of control*, sebaliknya pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kepuasan kerja akan rendah pada individu yang memiliki eksternal *locus of control*.

PENGARUH MODERASI KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP PARTISIPASI ANGGARAN DAN KINERJA MANAJERIAL SERTA KEPUASAN KERJA

Mowday, *et al.* (1982) mengemukakan komitmen organisasi terbangun bila masing-masing individu mengembangkan tiga sikap yang mana saling berhubungan terhadap organisasi dan atau profesi antara lain: 1. *Identification* yaitu pemahaman atau penghayatan dari tujuan organisasi; 2. *Involvement* yaitu perasaan terlibat dalam suatu pekerjaan atau perasaan bahwa pekerjaannya adalah menyenangkan; 3. *Loyalty* yaitu perasaan bahwa organisasi adalah tempat bekerja dan tempat tinggal.

Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi, komitmen bisa tumbuh karena individu

mempunyai ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan pada organisasi (Porter *et al.*, 1974). Hal ini berarti individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya. Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sehingga dia akan memperbaiki kinerjanya dan mereka juga akan merasa puas dalam pekerjaannya. Rumusan hipotesis yang diajukan untuk menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan tersebut sebagai berikut :

- H5 : Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi akan mempengaruhi kinerja manajerial. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial akan tinggi bila komitmen organisasi tinggi, sebaliknya pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada kinerja manajerial rendah bila komitmen organisasi rendah.
- H6 : Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran

dengan komitmen organisasi akan mempengaruhi kepuasan kerja. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kepuasan kerja akan tinggi bila komitmen organisasi tinggi, sebaliknya pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kepuasan kerja rendah apabila komitmen organisasi rendah.

METODA PENELITIAN

Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Pengumpulan data dilakukan dengan mengirimkan kuesioner pada para penyusun anggaran baik di tingkat biro maupun pejabat struktural di tingkat fakultas pada perguruan tinggi swasta yang ada di kota Malang. Dipilihnya responden ini sebagai sampel penelitian karena telah banyak penelitian di kalangan manager perusahaan dan masih jarang dilakukan pada lembaga non laba. Metode sampling yang digunakan dalam penelitian ini adalah *convenience sampling*. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 76 responden.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi Penyusunan Anggaran (X_1) berkaitan dengan tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam menentukan atau menyusun anggaran yang ada dalam departemen atau bagiannya, baik secara periodik maupun tahunan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini adalah instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975). Instrumen ini meliputi enam pertanyaan yang harus dijawab oleh responden dengan memilih skala satu sampai dengan 5, atau dengan kata lain teknik pengukurannya menggunakan skala Likert 5 poin, dimana skor rendah (poin 1) menunjukkan partisipasi rendah, sedangkan skor tinggi (poin 5) menunjukkan partisipasi yang tinggi.

Pelimpahan Wewenang

Pelimpahan wewenang (X_2) dalam penelitian ini berkaitan dengan wewenang yang diberikan pimpinan pada bawahan apakah bersifat sentralisasi atau desentralisasi (Gul *et al.*, 1995). Variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984) yang telah digunakan oleh peneliti sebelumnya dan telah teruji validitasnya (Gul *et al.*, 1995, Nazaruddin 1998, Riharjo, 2001). Teknik pengukurannya menggunakan skala Likert 5 poin dimana skor rendah (poin 1) menunjukkan struktur desentralisasi

rendah, sedangkan skor tinggi (poin 5) menunjukkan struktur desentralisasi tinggi.

Locus of Control

Locus of control (X_3), *Locus of control* diartikan sebagai variabel personal yang mengklasifikasikan individu dengan internal dan eksternal. variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen *Work Locus of Control Scale* (WLCS) yang dikembangkan oleh Spector (1988). Penggunaan instrumen WLCS yang dikembangkan oleh Spector terdiri dari 16 item. Dalam penelitian ini digunakan Skala Likert 5 point. Item 1, 2, 3, 4, 7, 11, 14, dan 15 dinilai mulai dari sangat tidak setuju dengan skor satu (1) sampai sangat setuju dengan skor lima (5). Sedangkan untuk item 5, 6, 8, 9, 10, 12, 13 dan 16 dinilai terbalik Makin tinggi skor jawaban maka *locus of control* adalah internal, sebaliknya makin rendah jawaban maka *locus of control* adalah eksternal.

Komitmen Organisasi

Wiener (1982) mendefinisikan komitmen organisasional sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan meletakkan kepentingan organisasi di atas kepentingan pribadinya. Untuk mengukur komitmen organisasi

digunakan sembilan item pertanyaan yang telah digunakan Cook dan Wall (1980) dalam Darlis. Skala Likert yang digunakan adalah 1 untuk jawaban sangat tidak setuju dan 5 untuk jawaban sangat setuju.

Kinerja Manajerial

Kinerja Manajerial (Y_1), dalam penelitian ini adalah kegiatan-kegiatan manajerial yang meliputi 8 bidang aktivitas manajemen yang meliputi perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi dan perwakilan/representasi. Variabel ini akan diukur dengan menggunakan instrumen *self-rating* yang dikembangkan oleh Mahoney *et al.* (1963) dalam Riyadi (1998). Skala 1 menunjukkan jauh di bawah rata-rata sampai 5 menunjukkan jauh di atas rata-rata. Rata-rata disini adalah kinerja rata-rata untuk manajer yang berada pada tingkatan manajemen yang sama dengan responden dalam satu lembaga.

Kepuasan Kerja

Kepuasan Kerja (Y_2), merupakan kondisi emosional yang bersikap positif atau menyenangkan sebagai hasil dari penilaian pekerjaan atau pengalaman kerja seseorang. Variabel ini diukur dengan menggunakan 5 item versi Hockman *et al.* (1975) dalam Santosa (2002) dengan skala Likert yang digunakan 5

poin, skala satu untuk sangat tidak setuju sampai skala 5 untuk sangat setuju.

Uji Validitas

Cara mengukur validitas dalam penelitian ini menggunakan metoda korelasi *product moment Pearson*. Jika hasil korelasi antara masing-masing pertanyaan dengan skor total menunjukkan hasil yang signifikan (signifikansi < 0,05 dan korelasi > 0,4), maka item pertanyaan tersebut valid (Singarimbun, 1995). Hasil uji validitas dari penelitian ini pada tingkat signifikansi 0,01 menunjukkan bahwa korelasi *product moment* untuk variabel komitmen organisasi sebesar 0,49 – 0,65, *locus of control* sebesar 0,46 – 0,74, kepuasan kerja sebesar 0,43 – 0,54, partisipasi penyusunan anggaran sebesar 0,58 – 0,76, pendelegasian wewenang 0,71 – 0,89 dan untuk variabel kinerja manajerial sebesar 0,81 – 0,89.

Uji Reliabilitas

Pengukuran reliabilitas menggunakan koefisien cronbach alpha (α). Jika koefisien *cronbach alpha* sebesar 0,7 atau lebih, maka instrumen itu dapat diterima (Sekaran, 1992). Selain itu menurut Hair, *et al.* (1995), *corrected item-total correlation* minimal sebesar 0,3 supaya item tersebut bisa digunakan dalam pengolahan data. Hasil uji reliabilitas penelitian ini sesuai dengan ketentuan tersebut.

Teknik Pengujian Hipotesis

Teknik yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah regresi berganda (*multiple regression*). Persamaan regresi yang digunakan diambil dari persamaan regresi yang dipakai Mia (1988) dan Gul dkk (1995). Persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 dan 2 adalah :

$$Y1 = a + b1 X1 + b2 X2 + b3 X1 X2 + e \dots\dots\dots (1)$$

$$Y2 = a + b1 X1 + b2 X2 + b3 X1 X2 + e \dots\dots\dots (2)$$

Persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 3 dan 4 adalah :

$$Y1 = a + b1 X1 + b2 X3 + b3 X1 X3 + e \dots\dots\dots (3)$$

$$Y2 = a + b1 X1 + b2 X3 + b3 X1 X3 + e \dots\dots\dots (4)$$

Persamaan regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis 5 dan 6 adalah :

$$Y1 = a + b1 X1 + b2 X4 + b3 X1 X4 + e \dots\dots\dots (5)$$

$$Y2 = a + b1 X1 + b2 X4 + b3 X1 X4 + e \dots\dots\dots (6)$$

Keterangan:

Y1	= Kinerja manajerial	X1X2	= Interaksi X1 dan X2
Y2	= Kepuasan kerja	X1X3	= Interaksi X1 dan X3
X1	= Partisipasi penyusunan anggaran	X1X4	= Interaksi X1 dan X4

X2 = Pelimpahan wewenang
X3 = *Locus of control*
X4 = Komitmen organisasi

a = Konstanta
b1,b2,b3 = Koefisien Regresi

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Pengujian Hipotesis Pertama

Dari hasil perhitungan dapat diketahui bahwa angka Adjusted R-Square yaitu sebesar 0,383. Angka ini berarti 38,3% variasi dari kinerja manajerial (Y_1) dapat dijelaskan oleh variasi dari variabel independen dan interaksi antara variabel independen tersebut, sisanya dijelaskan oleh faktor lain. Nilai F_{hit} sebesar 16,500 dengan tingkat signifikansi 0,000. Karena nilai probabilitas ini lebih kecil dari 0,05., maka dapat dikatakan bahwa model regresi ini dapat dipakai untuk memprediksi kinerja manajerial (Y_1). Persamaan regresi yang diperoleh dari pengujian ini adalah: $Y = 3,248 - 0,254X_1 - 0,567X_2 + 0,278X_1X_2$. Uji t untuk menguji signifikansi konstanta dan setiap variabel independen. Penelitian ini melakukan uji t dengan tingkat alpha 0,05. Berdasarkan hasil analisis regresi diatas, dapat dilihat bahwa nilai koefisien regresi sebesar 0,278, dengan p-value sebesar 0,045 (di bawah alpha 0,05). Hal ini berarti interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan pelimpahan wewenang berpengaruh terhadap kinerja manajerial atau dengan kata lain pelimpahan

wewenang bersifat desentralisasi *memoderating* hubungan antara partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, sehingga hasil pengujian ini mendukung hipotesis 1.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Gul *et al.* dalam Riharjo (2001), dan Riyadi (1997). Gul *et al.* dalam Riharjo (2001), mengemukakan bahwa organisasi dengan tingkat desentralisasi yang tinggi menunjukkan hubungan positif antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial.

Pengujian Hipotesis Kedua

Dari hasil perhitungan dapat diketahui bahwa Adjusted R-Square sebesar 0,239. Nilai F_{hit} sebesar 8,835 dengan tingkat signifikansi 0,000. Persamaan regresi yang diperoleh dari pengujian ini adalah $Y = 2,672 - 0,049X_1 - 0,120X_2 + 0,125X_1X_2$. Berdasarkan hasil analisis regresi di atas, dapat dilihat bahwa nilai koefisien regresi sebesar 0,125 dengan P-value sebesar 0,341 (di atas alpha 0,05). Hal ini berarti interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan pendelegasian wewenang tidak berpengaruh terhadap kepuasan kerja, sehingga

hasil pengujian ini tidak berhasil mendukung hipotesis 2. Hasil penelitian ini sama dengan penelitian Riharjo (2001).

Pengujian Hipotesis Ketiga

Dari hasil perhitungan dapat diketahui bahwa Adjusted R-Square sebesar 0,273, nilai F_{hit} sebesar 9,004 dengan tingkat signifikansi 0,000. Persamaan regresi yang diperoleh dari pengujian ini adalah $Y = -0,531 + 0,931X_1 + 0,487X_3 - 0,071X_1X_3$. Berdasarkan hasil analisis regresi dapat dilihat bahwa nilai koefisien regresinya sebesar $-0,007$ dengan p-value sebesar 0,787 (di atas alpha 0,05). Hal ini berarti interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan *locus of control* tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial, sehingga hasil pengujian ini tidak dapat mendukung hipotesis 3. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Indriantoro dalam Riharjo (2001) yang menunjukkan *locus of control* sebagai variabel moderating tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Penelitian ini memberikan hasil yang tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Brownell, Frucot dan Shearon dalam Riharjo (2001) yang mengemukakan bahwa individu dengan *locus of control* yang tinggi akan memiliki kinerja yang lebih baik dan akan merasa lebih puas di bawah

kondisi partisipasi yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran.

Pengujian Hipotesis Keempat

Dari hasil perhitungan diketahui bahwa Adjusted R-Square sebesar 0,162 Nilai F_{hit} sebesar 4,645 dengan tingkat signifikansi 0,005. Persamaan regresi yang diperoleh dari pengujian tersebut adalah: $Y = 4,952 - 0,484X_1 - 0,812X_3 + 0,248X_1X_3$. Berdasarkan hasil analisis regresi dapat dilihat bahwa koefisien regresinya sebesar 0,248 dengan p-value sebesar 0,308 (di atas alpha 0,05). Hal ini berarti interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan *locus of control* tidak berpengaruh terhadap kepuasan kerja, dengan kata lain penelitian ini tidak dapat mendukung hipotesis 4. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Indriantoro dalam Riharjo (2001) yang menunjukkan bahwa *locus of control* sebagai variabel moderating tidak mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kepuasan kerja.

Pengujian Hipotesis Kelima

Dari hasil perhitungan dapat diketahui bahwa Adjusted R-Square sebesar 0,400, nilai F_{hit} sebesar 17,648 dengan signifikansi 0,000. Persamaan regresi yang diperoleh dari pengujian ini adalah: $Y = 5,900 - 1,469X_1 - 1,093X_4 + 0,511X_1X_4$. Berdasar hasil analisis regresi dapat

dilihat bahwa koefisien regresinya sebesar 0,511 dengan p-value 0,003 (di bawah alpha 0,05). Hal ini berarti interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian ini konsisten dengan apa yang dikemukakan oleh Porter *et al.* (1974) bahwa komitmen bisa tumbuh karena individu mempunyai ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan pada organisasi.

Pengujian Hipotesis keenam

Dari hasil perhitungan dapat diketahui bahwa Adjusted R-Square sebesar 0,396, nilai F_{hit} sebesar 15,762 dengan signifikansi 0,000. Persamaan regresi yang diperoleh dari pengujian tersebut adalah: $Y = 1,537 - 0,281X_1 + 0,320X_4 + 0,114X_1X_4$. Berdasarkan hasil analisis regresi diketahui besarnya koefisien regresi adalah 0,114 dengan p-value 0,447 (di atas alpha 0,05), yang berarti komitmen organisasi tidak dapat berperan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kepuasan kerja, atau dapat dikatakan hasil penelitian tidak mendukung hipotesis 6. Ditolaknya hipotesis ini kemungkinan disebabkan masing-masing individu belum dapat

mengembangkan *identification*, *involment* dan *loyalty* terhadap organisasinya (Mowday, Proter dan Steers, 1982) sehingga mereka tidak dapat merefleksikan perasaan suka atau tidak suka terhadap organisasi.

SIMPULAN

Hasil pengujian hipotesis 1 dan 2 menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan pendelegasian wewenang secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial tetapi tidak berpengaruh terhadap kepuasan kerja, sehingga tidak dapat mendukung hipotesis 2. Hasil pengujian hipotesis 3 dan 4 menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan *locus of control* tidak berpengaruh signifikan baik terhadap kinerja manajerial maupun terhadap kepuasan kerja. Sedangkan hasil pengujian hipotesis 5 dan 6 menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial tetapi tidak signifikan terhadap kepuasan kerja.

IMPLIKASI

Hasil penelitian menunjukkan tidak mendukung hipotesis 6, hal ini mengidentifikasikan bahwa upaya organisasi untuk meningkatkan komitmen organisasi tidak cukup hanya dengan menyediakan berbagai

aspek pekerjaan yang memuaskan karyawan saja, tetapi juga diperlukan lebih banyak perhatian dari pihak organisasi terhadap aspek lain di luar pekerjaan seperti misalnya aspek personal ataupun aspek struktural. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan bidang akuntansi manajemen, khususnya yang berhubungan dengan proses penyusunan anggaran yang partisipatif, selain itu diharapkan dapat mendorong peneliti di bidang akuntansi manajemen dimasa yang akan datang sehingga keterbatasan yang ada dalam penelitian ini dapat diperbaiki.

KETERBATASAN

Variabel komitmen organisasi tidak diteliti berdasarkan komponennya (*affective, continuance* dan *normative*) sehingga perlu dilakukan penelitian lanjutan guna mengetahui konsistensi penelitian ini. Terbatasnya daerah penelitian mengakibatkan hasil penelitian tidak dapat digeneralisir.

DAFTAR PUSTAKA

- Anderson, R.L. dan O'Reilly R, 1981, Effects of an Organizational Control System on Managerial Satisfaction and Performance, *Human Relations*, Volume 34, Number 6, P.P 491 - 501.
- Angle, H.L., dan J.L. Perry, 1981, An Empirical Assesment of Organizational Commitment and Organizational Effectiveness, *Administrative Science Quarterly* 26.
- Brownell, P., 1982, The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness, *Journal of Accounting Research*, Vol 20 (Spring).
- Brownell, P., dan M. Mc.Innes, 1986, Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance, *The Accounting Review*, Vol LXI, October.
- Chenhall, R.H., 1986, Authoritarianism dan Participative Budgeting : A Dyalic Analysis, *The Accounting Review*, Vol LXI, No. 2, pp. 263 - 272.
- Darlis, Edfan, 2000, Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran, *Tesis*, Universitas Gajah Mada.

- Frucot, J.R.P dan W.T. Shearon, 1991, Budgetary Participation, Locus of Control and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction, *The Accounting Review*, PP. 80-99.
- Gibson, J.L., J.M. Ivancevich, dan J.H. Donnelly Jr., 2000, *Organizations: Behavior, Structure and Process*, Buff Ridge, Irwin Mc. Graw - Hill.
- Govindarajan, V., 1986, Decentralization, Strategy and Effectiveness of Strategic Business Units in Multi Business Organizations, *Academy of Management Review 11*: 844-856.
- Govindarajan, V., 1986a, Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance : Universalistic and Contingency Perspective, *Decision Sciences*, 496 - 516.
- Gul, F. A., dan, Y.M. Chia, 1994. "The Effect of Management Accounting Systems, Preceived Environmental Uncertainty and Decentralizations on Managerial Performance" : *A Test of Three Way Interaction, Accounting, Organizations and Society 19* : pp. 413 - 426.
- Gul, F.A, J.S.L. Tsui, S.C.C. Fong, dan H.Y.L. Kwok, 1995, Decentralization as a Moderating Factor in the Budgetary Participation - Performance Relationship: Some Hongkong Evidence, *Accounting and Business Research*, Vol 25, No. 98, pp 107 - 113.
- Hair, J.F., Anderson R.E., Tatham, R.L. dan Black, W.C., 1995, *Multivariate Data Analysis*, Fourt Edition, New Jersey: Prentice Hall.
- Hanson E.I., 1966, The Budgetary Control Function, *The Accounting Review*. April 1966, pp. 239 - 243.
- Indriantoro, 1993, *The Effect of Parlicipative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimension as Moderating Variable*, University of Kentucky, *Dissertation*, Publication no. 18.

- Indriantoro, N., dan B. Supomo, 1999, *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama, BPFE-Yogyakarta.
- Kenis, I., 1979, Effects on Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance, *The Accounting Review*, Vol LIV No. 4 October
- Lina, 2002, Pengaruh *Locus of Control* dan Pelimpahan Wewenang Terhadap Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Manajerial, *Tesis*, Universitas Gajah Mada.
- Lukka, K., 1998, Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organizational and Society* 13.
- Merchant, K.A., 1981, The Design of The Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behavior and Performance, *The Accounting Review*, Vol. LVI No. 4 October : 813 – 829.
- Meyer, J.P., N.J. Allen, dan C.A. Smith, 1993, Commitment to Organizations and Occupations: Extension and Test of Three Component Conceptualization, *Journal of Applied Psychology*, 78: 538-551.
- Milani, K., 1975, The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A field study, *The Accounting Review*, April, Hal 274 - 284.
- Mulyadi, 1997, *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*, BP STIE YKPN, Yogyakarta
- Murray D., 1990, The Performance Effects of Participative Budgeting an Integration of Intervening and Moderating Variables, *Behavioral Research in Accounting*, Volume 2, 1990.
- Nazaruddin, I., 1998, Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja Manajerial, *Tesis*, UGM.
- Porter L.W., R.M. Steers, R.T. Mowday, dan P.V. Boulian, 1974, Organizational Commitment, Job

- Satisfaction, and Turn Over Among Psyatric Technician, *Journal of Applies Psychology*, hal. 603 – 609.
- Riharjo, I.B., 2001, Pengaruh Struktur Organisasional dan Locus of Control Terhadap Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial dan Kepuasan Kerja Pada Organisasi Sektor Publik, *Tesis*, Universitas Gajah Mada.
- Riyadi, S., 1998, Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 3, No.2.
- Riyanto, B., "A-Test of The Effect of Attitude, Strategy, and Decentralization on Budget Participation: A System of Fit Approach," *Makalah Simposium Nasional Akuntansi I*, Yogyakarta.
- Robbins, S.P., 1996, *Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi*, Jilid 1, Edisi Bahasa Indonesia, Prentice Hall Inc.
- Santosa, T.E.C, 2002, Analisis Hubungan Antara Kontrak Psikologi Baru, Pengalaman Kerja, Kepuasan Kerja dan Kreativitas Pekerja, *Tesis*, Universitas Gajah Mada.
- Schiff, M., dan A.Y. Lewin, 1970, The Impact of People on Budgets, *The Accounting Review*, April : 259 – 267.
- Sekaran, U., 1992, *Research Metode for Business*, Second Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Shields, M.D dan S.M. Young, 1993, Antecedent and Consequences of Participative Budgeting : Evidence on the Effects of Asymmetrical Information", *Journal of Management Accounting Research*, Fall PP. 265 - 280.
- Siegel, G., dan H.R. Marconi, 1989, *Behavioral Accounting*, Cincinnati, Ohio : South – Western Publishing Co.
- Singarimbun, M., 1995, *Metode Penelitian Survei*, Edisi kedua, Jakarta, LP3ES.
- Singgih Santoso, 1999, *Statistical Product and Service Solutions*, Alex Media Komputindo.

- Sraw, 1991, *Psychological Dimension of Organizational Behavior*, Mac. Millan.
- Steers, R.M., 1976, Task-Goal Atributes, Achievement and Supervisory Performance, *Organizational Behavior and Human Performance* : hal 392 – 403.
- Supomo, B., 1998. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Efektivitas Anggaran Partisipatif Dalam Peningkatan Kinerja Manajerial Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Tesis*. Universitas Gajah Mada Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi.
- Wagner III, 1994, Participation's Effects on Performance and Satisfaction : a Reconsideration of Research Evidence, *Academy of Management Review*, Vol 19, no.2, 312 - 330.
- Wiener, Y.I, 1982, Commitment in Organization : A Normative View, *Academy of Management Review* 7: hal 418-428.