

PENGARUH *LOCUS OF CONTROL* DAN BUDAYA PATERNALISTIK TERHADAP KEEFEKTIFAN PENGANGGARAN PARTISIPATIF DALAM PENINGKATAN KINERJA MANAJERIAL

RENY MUSTIKAWATI

The effect of participation in the budgeting process to improve managerial performance is an interesting area of research for many years. It has been postulated that participative budgeting has a positive effect on managerial performance. Several prior researches, held to examine the relationship between participative budgeting and managerial performance, have yielded the inconsistency results. To overcome this phenomenon, some researchers suggest to use contingency approach which looks at the moderating effect of both locus of control (internal vs. external) and cultural dimension (paternalism).

This research examines the effect of locus of control and paternalism on the effectiveness of participative budgeting to increase managerial performance. The responses of 56 managers, drawn from a cross-department on Indonesian companies, were analyzed by multiple-regression model. The result indicates that there is a significantly positive relationship between participative budgeting and managerial performance. And also, locus of control doesn't moderate the relationship between participative budgeting and managerial performance. This study also found that paternalism moderates the relationship between participative budgeting and managerial performance.

Keywords : *Participative budgeting, Locus of control, Paternalism, Managerial Performance.*

PENDAHULUAN

Persaingan di era globalisasi yang semakin meningkat mengharuskan perusahaan memiliki *competitive advantage* dalam usahanya untuk menambah "value of the firm". Salah satu cara yang dapat dilakukan oleh perusahaan untuk menghadapi lingkungan yang tidak pasti adalah dengan menggunakan anggaran

partisipatif. Partisipasi dalam penyusunan anggaran diyakini dapat meningkatkan kinerja perusahaan, seperti yang diungkapkan oleh Argyris (1952), Becker dan Green (1962). Namun penelitian selanjutnya telah menunjukkan bukti secara empiris adanya ketidakjelasan pengaruh anggaran partisipatif terhadap peningkatan kinerja manajerial. Misalnya penelitian oleh Brownell (1981), Frucot dan Shearon (1991), Indriantoro (1993), dan Supomo dan Indriantoro (1998) menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Tetapi, hasil penelitian Milani (1975) dan Brownell dan Hirst (1986) justru menunjukkan hubungan yang tidak signifikan.

Hubungan partisipasi dan kinerja manajer dapat dimoderasi oleh *locus of control* manajer yang bersangkutan, hal ini telah diteliti oleh Licata, Strawser, dan Welker (1986) yang menggunakan *locus of control* sebagai variabel moderating yang dapat mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja *subordinate* atau manajer level menengah, seperti yang telah diteliti oleh Brownell (1981). Dalam penelitiannya, Indriantoro (1993) menyatakan bahwa *locus of control* dan tiga dimensi budaya Hofstede dapat memoderasi keefektifan penganggaran partisipatif di Indonesia. Meskipun penelitiannya tidak dapat membuktikan bahwa *locus of control* merupakan variabel moderating yang akan mempengaruhi hubungan antara partisipasi dengan kepuasan kerja dan kinerja manajer. Demikian pula dengan tiga dimensi budaya, yaitu *power distance*, *individualism/collectivism*, *uncertainty avoidance* tidak terbukti berpengaruh pada hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajer. Hal ini dapat disebabkan adanya perbedaan kultur budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat, maupun negara barat yang lain dapat memberikan kontribusi terhadap hasil yang tidak signifikan, seperti yang diungkapkan oleh Indriantoro (1993).

Penelitian-penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, misalnya oleh Hofstede (1980), Adler et al. (1986) Frucot dan Shearon (1991), menunjukkan bahwa perilaku dan budaya manajer berpengaruh terhadap kinerja. Jika budaya suatu negara akan mempengaruhi keefektifan penganggaran, maka budaya paternalistik di Indonesia yang masih sangat kuat dapat pula mempengaruhi secara signifikan terhadap proses penganggaran.

Dalam penelitiannya Indriantoro (1993) menyatakan bahwa globalisasi ekonomi memungkinkan pengadopsian teknik-teknik manajemen oleh perusahaan dari budaya setempat. Sehingga adanya perbedaan budaya memungkinkan suatu teknik akuntansi manajemen dapat diterapkan di suatu negara, sedangkan jika diterapkan di negara lain justru menjadi tidak efektif, meskipun terdapat kemungkinan adanya faktor perilaku yang mempengaruhi pelaksanaan penganggaran partisipatif itu sendiri. Penelitian-penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, misalnya oleh Hofstede (1980), Adler et al. (1986) juga membuktikan bahwa budaya mempengaruhi "behavior" dan "attitudes" individu-individu dalam organisasi. Demikian pula penelitian oleh Frucot dan Shearon (1991), terhadap kinerja manajer Mexico menunjukkan bahwa dengan latar belakang budaya Mexico yang berbeda dengan para manajer di Amerika,

akan memiliki pengaruh yang berbeda pula dalam proses penganggaran partisipatif.

TELAAH LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Definisi, Fungsi, dan Dampak Anggaran

Anggaran merupakan sebuah model kuantitatif, atau ringkasan dari konsekuensi yang diharapkan dari aktivitas operasi perusahaan dalam jangka pendek. Peran anggaran yang paling penting adalah dalam proses perencanaan dan pengendalian. Selain itu, anggaran berfungsi sebagai *blue print* dalam mengambil tindakan. Menurut Schiff dan Lewin (1970), seperti yang dinyatakan oleh Supomo dan Indriantoro (1998) anggaran adalah rencana keuangan perusahaan yang digunakan sebagai pedoman untuk menilai kinerja, alat untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi, alat koordinasi dan komunikasi antara pimpinan dengan bawahan dalam organisasi (Kenis, 1979), dan alat untuk mendelegasikan wewenang pimpinan kepada bawahan (Hofstede, 1968). Berbagai fungsi anggaran tersebut, pada dasarnya merupakan konsep anggaran yang lebih luas sebagai alat pengendalian. Pengendalian dalam anggaran mencakup pengarahan atau pengaturan orang-orang (*direction of people*) dalam organisasi. Oleh karena itu kegiatan penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan sekaligus kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyris, 1952; Milani, 1975).

Argyris (1952) yang melakukan studi lapangan terhadap proses penyusunan anggaran pada empat perusahaan manufaktur skala menengah, menemukan dampak disfungsional anggaran terhadap sikap dan perilaku. Misal, anggaran yang terlalu menekan cenderung akan menimbulkan sikap agresi para pekerja (bawahan) terhadap manajemen (atasan) dan menyebabkan ketegangan yang akan menyebabkan inefisiensi. Hal tersebut dapat terjadi karena kemungkinan anggaran yang disusun terlalu kaku (*rigid*) atau target yang ditetapkan dalam anggaran terlalu sulit untuk dicapai.

Aspek negatif dari anggaran dapat menimbulkan konflik dan ketidakpercayaan di antara anggota organisasi. Untuk mengatasi kemungkinan dampak disfungsional, Argyris (1952) menyarankan perlunya bawahan diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Tujuan yang diinginkan perusahaan akan lebih dapat diterima, jika anggota organisasi dapat bersama-sama dalam suatu kelompok mendiskusikan pendapat mereka mengenai tujuan perusahaan, dan terlibat dalam menentukan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut (Supomo dan Indriantoro, 1998).

Penganggaran Partisipatif

Partisipasi dalam penganggaran merupakan faktor kritis yang dapat mempengaruhi keefektifan perusahaan secara keseluruhan. Efek-efek yang

ditimbulkan oleh partisipasi secara umum adalah positif dengan mengacu pada moral, motivasi, kinerja, kepuasan kerja, serta sikap bawahan terhadap pekerjaan, supervisor, dan perusahaan itu sendiri (Indriantoro, 1993). Banyak pakar mengatakan bahwa partisipasi memiliki efek positif dalam penganggaran (Argyris, 1952). Meskipun dalam penelitian berikutnya ada juga yang menyatakan bahwa terdapat efek negatif antara partisipasi dan proses penyusunan. Sejak saat itu, para peneliti mulai mempelajari situasi dimana partisipasi tidak mengarah pada hasil yang positif, dan faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi ketidakefektifan dalam penganggaran partisipatif.

Partisipasi dan Kinerja Manajer

Mahoney et al. (1963, p.14), seperti yang ditulis oleh Indriantoro (1993) mengatakan bahwa kinerja manajer sebagai sebuah faktor yang dapat meningkatkan efektivitas kinerja manajerial dan mendefinisikan *construct* ini sebagai "based upon the functions of management discussed in classical management theory". Definisi yang mereka maksud juga mencakup aspek *planning, investigating, coordinating, evaluating, supervising, staffing, negotiating, dan representing* yang akan mencerminkan kinerja manajer secara keseluruhan (Indriantoro, 1993).

Penelitian-penelitian yang telah dilakukan oleh para pakar seperti Argyris (1952), Becker dan Green (1962) menunjukkan adanya hubungan positif antara kinerja karyawan termasuk kinerja manajer dengan partisipasi dalam penganggaran dan penetapan tujuan perusahaan. Meskipun terdapat kemungkinan timbulnya *slack* dalam penganggaran partisipatif yang disebabkan karena perilaku manajer yang sengaja membuat anggaran yang cenderung menilai terlalu rendah (*underestimate*) terhadap pendapatan (*revenue*), dan menaikkan (*overestimate*) input. *Slack* disebut juga "*budget padding*", (Siegel dan Marconi, 1989). Hal ini akan menimbulkan penilaian kinerja yang salah terhadap manajer, dan manajer sendiri sebenarnya telah melakukan *pseudo participation* atau partisipasi semu (Siegel dan Marconi, 1989). Alasan mereka untuk melakukannya dapat bermacam-macam, misalnya mereka merasa telah berusaha untuk memberikan saran-saran dan kontribusi dalam penetapan anggarannya namun yang muncul dalam anggaran bukan "*ide-ide*" yang mereka berikan, melainkan "*keinginan*" dari atasan atau supervisor. Hal ini dikuatkan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993) yang menyebutkan bahwa hubungan antara partisipasi dan *slack* adalah contingent terhadap *budget emphasis* dan *information asymmetry*. Walaupun partisipasi dapat memberi "*peluang*" manajer untuk melakukan "*budget padding*", namun apabila *budget emphasis* tinggi maka *slack* dapat dikurangi.

Berdasarkan hasil penelitian Argyris (1952), Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), dan Indriantoro (1993), seperti yang telah dikemukakan di muka, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, dengan rumusan hipotesis sebagai berikut:

H_1 : *Tingginya partisipasi dalam penganggaran akan meningkatkan kinerja manajer.*

Pendekatan Kontinjensi

Untuk menyelesaikan masalah ketidakkonsistenan penelitian sebelumnya, berdasarkan saran para pakar, digunakan pendekatan kontinjensi yaitu dengan memunculkan adanya variabel kontinjensi yang dapat memoderasi hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Brownell (1981) mengemukakan bahwa locus of control dapat memoderasi keefektifan partisipasi dalam penganggaran terhadap peningkatan kinerja manajer.

Dalam penelitian ini juga memasukkan faktor kontinjensi yang lain yaitu budaya paternalistik yang mungkin merupakan variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi dan kinerja manajer. Budaya paternalistik yang cukup kuat dianut para manajer cenderung menghambat adanya partisipasi dimungkinkan dapat mempengaruhi peningkatan kinerja para manajer.

Pengaruh Locus of Control terhadap Partisipasi dalam Penganggaran dan Kinerja Manajer

Brownell (1981) menulis tentang pendapat Rotter et al. (1966) dalam papernya yang mendefinisikan *locus of control* sebagai tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka. *Internal control* mengacu pada persepsi terhadap kejadian baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan/perbuatan diri sendiri dan berada dibawah pengendalian dirinya. Sedangkan *external control* mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang telah dilakukan oleh diri sendiri dan berada diluar kontrol dirinya (Lefcourt, 1966, p.207).

Sedangkan Rotter (1966) menyatakan bahwa *locus of control* merupakan "generalized belief that a person can or cannot control his own destiny". Dalam penelitiannya Indriantoro (1993) mendapatkan bukti bahwa *locus of control* merupakan variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajer. Penelitian-penelitian sebelumnya seperti yang dilakukan oleh Brownell (1981) juga menghasilkan kesimpulan yang sama bahwa "*locus of control*" yang pertama kali diungkapkan oleh Rotter merupakan variabel moderating yang akan mempengaruhi kinerja dan kepuasan kerja manajer. Berdasarkan penelitian para pakar maka dapat diambil beberapa analisis sebagai berikut, jika manajer cenderung memiliki *internal locus of control* sehingga dia yakin akan kemampuan dirinya untuk menyelesaikan suatu permasalahan, maka penggunaan anggaran partisipatif akan menimbulkan kepuasan kerja manajer dan diharapkan akan meningkatkan kinerja manajer. Namun apabila seorang manajer mempunyai kecenderungan lebih mempercayai faktor-faktor di luar dirinya sebagai penentu keberhasilannya, dapat dikatakan dia memiliki *external locus of control*, hal

ini justru akan menurunkan keefektifan penggunaan anggaran partisipatif. Pendapat bahwa partisipasi memiliki hubungan positif dengan penyusunan anggaran partisipatif (Argyris 1952), agak "dipertanyakan" dalam penelitian yang dilakukan oleh Brownell (1981) tentang pengaruh *locus of control*. Hasil penelitian Brownell (1981) bahwa ada dua kemungkinan hubungan yang dapat terjadi dalam proses penganggaran partisipatif, dapat negatif atau positif tergantung jenis *locus of control* apa yang cenderung dimiliki oleh para manajer. Penelitian Indriantoro (1993) juga menunjukkan bahwa *locus of control* dapat mempengaruhi (sebagai variabel moderat) dalam hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajer, yang dihubungkan dengan latar belakang kebudayaan yang mereka miliki. Di Indonesia *locus of control* para manajer yang cenderung eksternal, menyebabkan kurang adanya rasa percaya terhadap diri sendiri, yang pada akhirnya akan berdampak negatif terhadap penganggaran partisipatif seperti yang telah diteliti oleh Indriantoro (1993).

Berbagai penelitian yang telah dilakukan para pakar seperti, Brownell (1981), Frucot dan Shearon (1988), Indriantoro (1993) menyatakan bahwa *locus of control* memoderasi hubungan antara partisipasi dan kinerja manajer. Berdasarkan pada hal tersebut, maka rumusan hipotesis yang menyatakan pengaruh *locus of control* yang akan diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₂: Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajer pada manajer yang memiliki *locus of control* internal, dan mempunyai pengaruh negatif pada manajer yang memiliki *locus of control* eksternal.

Pengaruh Budaya Paternalistik terhadap Hubungan antara Partisipasi dalam Penganggaran dan Kinerja Manajer

Hofstede (1983) menemukan adanya faktor perbedaan kebudayaan yang merupakan bentuk-bentuk nilai individual dalam perusahaan multinasional di 50 negara dan di tiga daerah pada 1968 dan 1972. Hofstede menggunakan responden yang memiliki tingkatan yang hampir sama dalam kategori pekerjaan maupun pendidikan. Karena mereka bekerja pada perusahaan yang sama, maka mereka menghadapi stuktur dan peraturan-peraturan perusahaan yang sama. Meskipun mereka memiliki perbedaan dalam segi usia, namun perbedaan yang sistematis hanya pada kewarganegaraan.

Penelitian yang dilakukan oleh Frucot dan Shearon (1991) terhadap kinerja manajer Mexico menunjukkan bahwa dengan latar belakang budaya Mexico yang berbeda dengan para manajer di Amerika, akan memiliki pengaruh yang berbeda pula dalam proses penganggaran partisipatif. Demikian pula Indriantoro (1993) yang meneliti tentang pengaruh budaya Indonesia dengan menggunakan dimensi budaya Hofstede terhadap penganggaran partisipatif dan kepuasan kerja serta kinerja manajer. Dalam penelitiannya, Indriantoro (1995) menyimpulkan bahwa selain *locus of control* sebagai variabel moderat-

ing yang akan mempengaruhi proses penganggaran, ditemukan pula bukti empiris adanya pengaruh latar belakang budaya para manajer terhadap partisipasi mereka dalam penyusunan anggaran.

Draine dan Hall (1991) menjelaskan tentang budaya bisnis di Indonesia yang masih memiliki kecenderungan kuat untuk menerapkan sistem "Asal Bapak Senang". Para manajer level menengah dan bawah di Indonesia banyak yang masih merasa sungkan terhadap atasannya untuk mengungkapkan apa yang menjadi pikiran, gagasan, dan ide-ide mereka, meskipun para manajer tersebut tahu bahwa hal itu lebih baik daripada sekedar menuruti perintah atasan. Namun seperti dalam paper yang ditulis oleh R.M.S Gultom (1994) terdapat tiga tipe manajemen yaitu:

- Manajemen autokratis adalah dimana atasan selalu memberi pengarahan dan cenderung memaksakan kehendak, serta tidak mau dikritik bawahannya.
- Manajemen paternalistik adalah atasan berperan sebagai "bapak" yang lebih tahu akan segala hal, sehingga bawahan merasa "tidak enak" jika menyampaikan usulan apalagi mengkritik kesalahan atasan. Tipe manajemen ini akan mengurangi inisiatif bawahan atau dengan kata lain akan menghambat adanya partisipasi.
- Manajemen demokratis adalah mengutamakan kerja sama, kesamaan derajat antara atasan dan bawahan, sehingga akan mendorong para bawahan atau manajer level menengah dan bawah untuk memberikan masukan, saran, bahkan kritik terhadap kebijakan yang diambil oleh atasan.

Dengan demikian apabila suatu perusahaan memiliki budaya paternalistik yang kuat maka penggunaan anggaran partisipatif justru hanya akan menurunkan kinerja manajer dan kinerja perusahaan secara keseluruhan. Sehingga pada perusahaan dengan budaya paternalistik yang masih dominan, sebaiknya penganggaran bersifat *top down*, sehingga manajer level menengah dan bawah hanya bertugas untuk melaksanakan perintah atasan. Karena jika dipaksa menggunakan anggaran partisipatif, hasilnya akan percuma. Partisipasi yang dilakukan oleh para manajer tersebut akan bersifat semu (*pseudo participation*), mereka seolah-olah memberikan kontribusi dan masukan serta berbagai macam usulan, namun pada akhirnya yang akan nampak pada anggaran perusahaan hanyalah "ambisi" dari supervisor (Siegel dan Marconi, 1989). Tetapi, apabila manajemen menyadari akan pentingnya partisipasi dalam penganggaran dengan harapan bahwa hal itu akan meningkatkan kepuasan kerja manajer dan kinerja perusahaan pada umumnya, maka sebaiknya budaya paternalistik mulai dikurangi. Berdasarkan hal tersebut, rumusan hipotesis yang menyatakan pengaruh budaya paternalistik terhadap keefektifan penganggaran dalam peningkatan kinerja manajerial adalah sebagai berikut:

H_3 : *Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajer, pada manajer yang berbudaya paternalistik yang rendah, dan mempunyai pengaruh negatif pada manajer yang berbudaya paternalistik yang tinggi.*

METODOLOGI PENELITIAN

Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Penelitian dilakukan terhadap manajer-manajer perusahaan besar di Indonesia, khususnya di Pulau Jawa dan satu perusahaan di Pulau Sumatra. Adapun pemilihan perusahaan-perusahaan tersebut berdasarkan daftar yang ada pada Top Companies & Big Groups di Indonesia 1994/1995 diterbitkan oleh PT. KOMPAS INDONESIA, maupun sumber-sumber lain seperti data di situs internet Bursa Efek Jakarta dan Indoexchange. Penentuan populasi secara random dengan mempertimbangkan kemungkinan tingkat respon yang akan diperoleh. Sehingga beberapa perusahaan yang dipilih sebagian besar berlokasi di Pulau Jawa. Karena jumlah manajer yang ada pada perusahaan manufaktur tersebut tidak diketahui secara pasti jumlahnya, maka dengan mempertimbangkan tingkat respon kuesioner di Indonesia yang berkisar antara 10%-20%, dikirimlah 350 kuesioner dengan harapan akan mendapatkan respon minimal sebanyak 35 kuesioner.

Data yang digunakan adalah data primer dengan cara pengiriman kuesioner kepada calon responden melalui pos. Sebanyak 62 responden (tingkat respon = 17,1%) mengirimkan kembali kuesioner, namun terdapat 6 kuesioner yang tidak valid, sehingga jumlah sampel akhir yang digunakan adalah 56 responden (usable response rate = 16%).

Pengukuran Variabel Penelitian

Partisipasi, variabel ini diukur dengan menggunakan Milani (1975) *six-item scale*. Pertanyaan yang diajukan meliputi: (1) peran serta dalam penyusunan tiap anggaran, (2) alasan yang diberikan oleh atasan ketika revisi anggaran dibuat, (3) frekuensi usulan atau pendapat yang diberikan kepada atasan tanpa diminta ketika penyusunan anggaran dilaksanakan, (4) pengaruh yang dimiliki dalam anggaran akhir, (5) penting/tidaknya sumbangan yang telah diberikan terhadap anggaran, dan (6) seberapa sering atasan meminta pendapat ketika anggaran sedang disusun. Skala yang digunakan adalah 1 sampai dengan 7, skor total minimal yang akan diperoleh adalah 7 dan skor maksimal adalah 42. Semakin rendah skor yang diperoleh berarti semakin tinggi partisipasi yang diberikan oleh para responden terhadap proses penyusunan anggaran. Demikian pula sebaliknya semakin tinggi skor yang diperoleh berarti semakin rendah partisipasi responden dalam penganggaran.

Konsistensi internal dalam penelitian ini ditunjukkan oleh koefisien

cronbach alpha yaitu sebesar 0,79 , koefisien pada tingkat ini cukup baik dan lebih tinggi dari koefisien alpha dalam penelitian Brownell dan McLines (1986) yaitu sebesar 0,76, dan Chenhall dan Brownell (1983) sebesar 0,71 yang menggunakan instrumen yang sama dalam penelitian mereka. Meskipun demikian koefisien tersebut lebih kecil dari yang dihasilkan dalam penelitian Dunk (1989) sebesar 0,87, Gul dkk. (1995) dan Mia (1988) yang masing-masing menampilkan alpha sebesar 0,89. Berdasarkan hasil uji korelasi terhadap setiap butir dari instrumen ini menunjukkan korelasi yang positif. Koefisien korelasi setiap butir dengan skor total berkisar antara 0,67 s/d 0,88 dengan signifikansi pada level 0,01.

Kinerja Manajerial, untuk mengukur variabel ini digunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Mahoney et.al (1963, 1965). Terdapat 9 item pertanyaan yang meliputi: (1) perencanaan, (2) investigasi, (3) pengkoordinasian, (4) evaluasi, (5) pengawasan, (6) pemilihan staf, (7) negosiasi, (8) perwakilan, (9) kinerja secara menyeluruh. Adapun skor yang digunakan adalah 1-3 untuk kinerja dibawah rata-rata, 4-6 untuk kinerja rata-rata, dan 7-9 untuk kinerja diatas rata-rata. Semakin tinggi skor yang dihasilkan, menunjukkan tingginya kinerja manajer. Namun karena penilaian kinerja ini merupakan *self-rating*, terdapat kemungkinan *bias*, hal ini disebabkan adanya kecenderungan untuk menilai lebih baik terhadap diri sendiri. Sesuai yang disarankan oleh Mahoney dkk. (1963), bahwa kedelapan butir instrumen variabel kinerja manajerial harus menjelaskan paling sedikit 55 persen dimensi kinerja secara independen terhadap dimensi kinerja keseluruhan, jika menggunakan kinerja secara menyeluruh. Namun dengan mempertimbangkan bahwa *bias* yang mungkin timbul dalam menilai diri sendiri yang cenderung lebih tinggi, serta terlalu terfokusnya penilaian pada satu poin (instrumen kinerja item ke-9), maka penelitian ini menggunakan skor kinerja total. Tiap item pertanyaan pada instrumen kinerja yang dikembangkan oleh Mahoney et. al., (1963, 1965), menghasilkan korelasi yang signifikan pada level 0,01 dengan rentang koefisien antara 0,57 sampai dengan 0,85. Sedangkan koefisien *cronbach alpha* sebesar 0,78 menunjukkan bahwa validitas internal instrumen ini cukup tinggi.

Locus of Control, Kejadian-kejadian penting tertentu di masyarakat kita seringkali mempengaruhi orang. Setiap pertanyaan terdiri dari pasangan alternatif yang diberi tanda a dan b. Responden diminta memilih salah satu alternatif yang lebih dipercayai sebagai sesuatu yang benar. Pengukuran *locus of control* ini menggunakan instrumen kuesioner *internal-external* (Rotter, 1966), dengan 29 item pertanyaan. Penilaian untuk tiap item *internal* adalah 0 (nol) dan tiap item *external* adalah 1. Rotter memasukkan 6 buah pertanyaan yang bersifat *filler* untuk menghindari responden terpengaruh dengan pertanyaan sebelumnya. Sehingga skor minimal untuk instrumen ini adalah 0 (*extreme internal*) dan maksimal 23 (*extreme external*). Semakin rendah skor responden, artinya *locus of control*-nya *internal* atau responden tersebut percaya bahwa dirinya memiliki kemampuan untuk mempengaruhi lingkungannya. Hasil uji reliabilitas data yang dihasilkan dari instrumen *locus of control* dalam

penelitian ini menunjukkan *cronbach alpha* sebesar 0,69. Koefisien korelasi setiap butir terhadap skor total menunjukkan signifikansi pada level 0,01, kecuali butir ke-6, 8, 20, 21, 22, 23 yang signifikansinya pada level 0,05. Rentang koefisien korelasi berkisar antara 0,33 s/d 0,52 (kecuali butir ke-6, 8, 20, 21, 22, 23 berkisar antara 2,64 s/d 0,31).

Budaya Paternalistik, Dalam penelitiannya Indriantoro (1993) menyatakan bahwa terdapat pengaruh latar belakang budaya para manajer terhadap partisipasi mereka dalam penyusunan anggaran. Perbedaan budaya yang ada di tiap negara akan memberikan warna tersendiri bagi perusahaan. Untuk mengukur variabel ini digunakan *Dorfman and Howell's (1988) Culture Scale Questionnaire*. Sebanyak 7 pertanyaan diajukan kepada responden, seperti 'Manajemen harus memperhatikan apakah pekerja-pekerjanya berpakaian pantas dan cukup pangannya.' Pilihan jawaban adalah skala 1 (sangat tidak setuju) sampai dengan 5 (sangat setuju). Skor yang semakin tinggi menunjukkan bahwa budaya paternalistik di perusahaan tersebut masih sangat kuat, sedangkan skor yang rendah berarti budaya paternalistik yang ada di perusahaan itu rendah.

koefisien alpha yang dihasilkan sebesar 0,79 dalam uji reliabilitas, menunjukkan bahwa data penelitian yang diperoleh dari penggunaan instrumen ini memiliki konsistensi internal yang cukup tinggi. Demikian pula homogenitas data yang ditunjukkan oleh koefisien korelasi kedelapan butir terhadap skor total berkisar antara 0,76 sampai dengan 0,93 dengan signifikansi p kurang dari 0,01.

Metode Analisis Data

Reliabilitas tiap butir pertanyaan dalam masing-masing instrumen kuesioner akan diuji dengan menggunakan *cronbach-alpha coefficient*. Untuk menguji validitas data yang diperoleh digunakan *pearson correlation*, apabila koefisien pearson yang diperoleh tidak signifikan pada level signifikansi 0,01 atau 0,05, berarti data yang diperoleh tidak valid. Hipotesis diuji dengan menggunakan pendekatan regresi berganda (*multiple-regression approach*) dengan bantuan perangkat lunak SPSS versi 7.5. Model regresi ini dipilih untuk menganalisis hubungan antara satu variabel dependen dengan beberapa variabel independen (partisipasi dan interaksinya dengan *locus of control* dan budaya paternalistik). untuk menguji hipotesis dan menganalisa hubungan antar variabel, akan digunakan model yang dikembangkan oleh Brownell (1982b) dan direplikasi oleh Frucot dan Shearon (1991), sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 [(X_1 - X_2)] + \beta_5 [(X_1 - X_3)] + e$$

Keterangan:

- Y = kinerja diukur dengan jumlah total pada instrumen Mahoney.
 X_1 = skor penganggaran partisipatif yang distandardisasi (*recoded*)
 X_2 = skor *locus of control* yang distandardisasi

$X_3 =$	skor budaya paternalistik yang distandardisasi
$[(X_1 - X_2)]$	interaksi antara partisipasi dengan <i>locus of control</i> diukur sebagai nilai absolut dari selisih antara X_1 dan X_2
$[(X_1 - X_3)]$	interaksi antara partisipasi dengan budaya paternalistik diukur sebagai nilai absolut dari selisih antara X_1 dan X_3

Penggunaan model interaksi ini diharapkan mampu memenuhi ekspektasi peneliti mengenai pengaruh interaksi antara partisipasi dengan *locus of control*, dan interaksi antara partisipasi dengan budaya paternalistik. Kombinasi antara skor yang tinggi pada variabel partisipasi (partisipasi tinggi) dengan skor yang rendah pada variabel *locus of control* (*locus of control internal*) atau kombinasi antara skor yang rendah pada variabel partisipasi (partisipasi rendah) dengan skor yang tinggi pada *locus of control* (*locus of control external*), akan menghasilkan perbedaan nilai absolut yang tinggi, seperti yang diharapkan oleh penulis akan meningkatkan kinerja, sama dengan yang diekspektasi peneliti dalam hipotesis 2 (H_2). Sebaliknya kombinasi antara skor yang tinggi pada variabel partisipasi (partisipasi tinggi) dengan skor yang tinggi pada variabel *locus of control* (*external locus of control*) atau kombinasi antara skor yang rendah pada variabel partisipasi (partisipasi rendah) dengan skor yang rendah pada variabel *locus of control* (*internal locus of control*) akan menghasilkan perbedaan absolut yang rendah, sehingga diekspektasi berasosiasi dengan kinerja manajerial yang rendah.

Sedangkan kombinasi antara skor yang tinggi pada variabel partisipasi (partisipasi tinggi) dengan skor yang rendah pada variabel budaya paternalistik (budaya paternalistik lemah) atau kombinasi antara skor yang rendah pada variabel partisipasi (partisipasi rendah) dengan skor yang tinggi pada budaya paternalistik (budaya paternalistik kuat), akan menghasilkan perbedaan nilai absolut yang tinggi, akan meningkatkan kinerja, seperti yang diharapkan oleh penulis dalam hipotesis 3 (H_3). Demikian sebaliknya untuk dua kombinasi lainnya antara skor variabel partisipasi dengan skor variabel paternalistik.

ANALISIS DATA

Tabel 1 dan tabel 2 masing-masing menyajikan deskripsi statistik pengukuran variabel dan hasil analisis regresi. Hasil analisis regresi (tabel 2) secara keseluruhan menunjukkan angka R^2 sebesar 39,6%, $F=6,567$ dengan signifikansi p kurang dari 0,001. Berarti ada hubungan yang signifikan antara variabel dependen (kinerja manajerial) dengan semua prediktornya (variabel independen). Variasi perubahan kinerja manajer dijelaskan oleh semua variabel independen sebesar 39,6%.

Dari uji korelasi Pearson diperoleh hasil bahwa variabel independen X_1 dan $[(X_1 - X_3)]$, mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen (kinerja manajerial). Dari hasil analisis regresi, tampak bahwa partisipasi mempunyai hubungan yang signifikan pada level $p < 0,1$ ($p=0,078$). Sehingga hasil penelitian ini berhasil mendapatkan bukti secara empiris bahwa

partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajerial. Temuan ini konsisten dengan hasil penelitian Brownell (1982b), Frucot dan Shearon (1991) dan Indriantoro (1993). Meskipun demikian, dilihat dari besarnya p, berarti derajat kepercayaannya hanya sebesar 90%, dengan kata lain, ada variabel-variabel yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial.

TABEL 1

Statistik Deskriptif: Variabel-variabel Penelitian

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Deviasi Standar
Partisipasi	6-42	6-34	15,38	6,99
Partisipasi (recoded)	6-42	13-42	32,63	6,99
Locus of Control	0-23	0-15	7,46	3,55
Budaya Paternalistik	7-35	7-35	22,05	9,35
Kinerja Manajerial	9-72	31-67	52,98	8,87



PERPUSTAKAAN

TRISAKTI SCHOOL OF MANAGEMENT

TABEL 2

Hasil Analisis Regresi

Variabel	Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas (sig.t)
Konstanta	45,351	2,014	22,518	.000
Partisipasi	2,578	1,432	1,800	.078
Locus of Control	0,182	1,052	0,173	t.s
Budaya Paternalistik	-0,831	1,399	-0,594	t.s
PAR-LC	0,950	1,156	0,822	t.s
PAR-PAT	4,286	1,157	3,703	.001
R ² = 0,396				
Overall F = 6,567				
Sig.F = .000				

Interaksi antara partisipasi dengan *locus of control* menunjukkan hubungan yang positif sebesar 0,95, namun penelitian ini tidak berhasil menolak H₀, karena nilai p yang tidak signifikan ($p > 0,1$). Hasil ini konsisten dengan temuan Indriantoro (1993).

Sedangkan interaksi antara partisipasi dengan budaya paternalistik pada tabel 2, menunjukkan koefisien sebesar 4,286 dengan tingkat signifikansi pada p kurang dari 0,005. Berarti, sesuai dengan ekspektasi peneliti, budaya paternalistik memoderasi hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial. Dengan demikian, hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Hofstede (1984), serta mendukung asumsi yang dikemukakan oleh Frucot dan Shearon (1991) bahwa dimensi budaya dapat memoderasi hubungan antara partisipasi dan kinerja manajerial.

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI

Simpulan

Penelitian ini menguji anggaran partisipatif yang umumnya dinilai dapat meningkatkan keefektifan organisasi melalui peningkatan kinerja manajerial. Berbagai hasil penelitian terdahulu menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Untuk mengatasi masalah tersebut, digunakan pendekatan kontinjensi dan upaya untuk mengevaluasi faktor-faktor kondisional yang kemungkinan dapat menyebabkan anggaran partisipatif menjadi efektif (Supomo dan Indriantoro, 1998; Indriantoro, 1993). Hal tersebut mendorong peneliti untuk menguji pengaruh *locus of control* dan budaya paternalistik terhadap efektivitas anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial.

Data primer yang berupa persepsi para eksekutif dan manajer beberapa perusahaan di Indonesia diperoleh dengan instrumen kuesioner melalui mail survey. Instrumen penelitian diadopsi dari penelitian-penelitian terdahulu yang telah diuji keahliannya. Terdapat empat variabel penelitian, yaitu partisipasi anggaran yang diukur dengan instrumen Milani (1975), *locus of control* (Rotter, 1966), budaya paternalistik (Dorfman dan Howell, 1988), dan kinerja manajerial (Mahoney dkk., 1963). Untuk menguji konsistensi dan akurasi data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen-instrumen tersebut, dalam penelitian ini dilakukan uji *internal consistency reliability* dan *pearson correlation*.

Sedangkan untuk menguji hipotesis penelitian, digunakan uji regresi berganda sebagai metode analisis data, dengan bentuk interaksi yang sama dengan yang telah digunakan oleh Brownell (1982b), Frucot dan Shearon (1991), Indriantoro (1993), dan Supomo dan Indriantoro (1998).

Hasil analisis data penelitian ini, berhasil mendukung dua hipotesis dari tiga hipotesis yang disusun. Sedangkan satu hipotesis tidak berhasil menunjukkan pengaruh yang signifikan, sehingga peneliti tidak berhasil menolak hipotesis nol (H_0). Temuan-temuan hasil penelitian ini disimpulkan pada bagian berikut ini.

Dalam penyusunan anggaran yang melibatkan partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial, meskipun signifikansinya hanya pada level $p < 0,1$. Temuan ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Brownell (1982b), Frucot dan Shearon (1991)

dan Indriantoro (1993). Namun tidak konsisten dengan hasil penelitian Milani (1975) dan Brownell dan Hirst (1986), dan Supomo (1998). Meskipun demikian dengan mempertimbangkan level signifikansi yang hanya pada $p < 0,1$ dan berdasarkan kesimpulan yang dikemukakan antara lain oleh Brownell (1982b), Murray (1990) dan Shield dan Young (1993) bahwa kemungkinan ada variabel lain yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajer.

Sesuai dengan hasil analisis data yang menguji pengaruh *locus of control* terhadap keefektifan anggaran partisipatif, hal ini ditunjukkan dengan tingkat signifikansi $p > 0,1$, sehingga meskipun koefisien beta memiliki nilai positif (0,95), penelitian ini tidak berhasil menolak H_0 .

Selain itu, dalam penelitian ini ditemukan bahwa interaksi antara partisipasi dengan budaya paternalistik mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial, dengan signifikansi $p = 0,001$ (p kurang dari 0,005). Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Hofstede (1983) yang mengembangkan *national-level measures* dalam penelitiannya, namun tidak konsisten dengan penelitian Indriantoro (1993) yang menggunakan *uncertainty avoidance*, *power distance*, dan *individualism/collectivism* sebagai variabel moderating.

Keterbatasan

Peneliti mengakui sejumlah keterbatasan yang ada dalam penelitian ini, mungkin mempengaruhi hasil yang diperoleh. Berikut ini keterbatasan-keterbatasan yang memiliki kemungkinan menimbulkan gangguan pada hasil penelitian ini. Peneliti tidak dapat mengukur kemungkinan pengaruh *nonresponse bias* terhadap hasil penelitian ini. Jawaban nonresponden mungkin berbeda dengan jawaban responden dalam penelitian ini. Kesulitan peneliti untuk melakukan uji *nonresponse bias*, karena identitas responden yang tidak mengirimkan jawabannya tidak diketahui oleh peneliti. Pemilihan sampel yang tidak acak, kemungkinan juga dapat mengurangi kemampuan generalisasi temuan yang dihasilkan oleh penelitian ini. Responden penelitian ini terbatas pada para manajer yang bekerja di perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta, maupun data dari situs internet Indoexchange. Selain itu, data yang dianalisis dalam penelitian ini menggunakan instrumen yang didasarkan pada persepsi responden. Hal tersebut akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan yang sesungguhnya. Penelitian ini hanya menerapkan metode survei melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara atau terlibat langsung dalam aktivitas perusahaan. Sehingga kesimpulan yang diambil hanya berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen secara tertulis. Kelemahan pendekatan survei umumnya terletak pada *internal validity*. Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya penggunaan instrumen pengukuran kinerja manajerial secara *self-rating* (Mahoney dkk., 1963), cenderung menimbulkan *leniency bias*. Meskipun secara umum data penelitian ini cukup konsisten dan

akurat, tetapi data yang dihasilkan dari instrumen *locus of control* kurang konsisten dan kurang valid pada beberapa butir pertanyaan. Kelemahan ini tidak diantisipasi oleh peneliti, misalnya dengan melakukan *pilot study* terlebih dahulu.

Implikasi

Penelitian ini memberikan dukungan terhadap penelitian yang dilakukan oleh Frucot dan Shearon (1991) yang menyatakan bahwa dimensi budaya memiliki kemungkinan mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajerial serta kepuasan kerja. Walaupun dimensi budaya yang digunakan berbeda dengan dimensi budaya Hofstede, hal ini dimaksudkan untuk mencari dimensi budaya yang sesuai dengan kondisi di Indonesia.

Dengan berhasil diterimanya beberapa hipotesis yang disusun memberikan masukan bagi manajemen untuk mengevaluasi dan menggunakan hasil penelitian ini untuk meningkatkan keefektifan anggaran perusahaan. Selain itu, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur akuntansi manajemen di Indonesia. Hasil penelitian ini minimal dapat menambah referensi dan mendorong dilakukannya penelitian-penelitian akuntansi manajemen di masa yang akan datang. Keterbatasan-keterbatasan dalam penelitian ini diharapkan dapat diperbaiki pada penelitian-penelitian mendatang. Bagaimanapun pengaruh budaya paternalistik dan juga *locus of control*, masih perlu diuji kembali untuk menguji konsistensi hasil penelitian ini dengan penelitian-penelitian berikutnya.

REFERENSI

- Adler, Nancy J., R. Doktor, and S. G. Redding, "From the Atlantic to the Pacific century: Cross-cultural management reviewed." *Yearly Review of Management of the Journal of Management* 12, 1986, No. 2, pp.295-318.
- Argyris, C. (1952), *The Impact of Budget on People*, Ithaca, The Controllershship Foundation, Inc. Cornell University, dalam Indriantoro, N. (1993), "The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables", *Ph.D. Dissertation*, University of Kentucky, Lexington
- Bachtiar, A. dan Susilowati, D. S. (1998), "Analisis Hubungan antara Penganggaran Partisipatif, Motivasi dan Kinerja Manajerial di PT. Badak Ngl. Co. Bontang Kalimantan Timur," *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, Vol. 2, No. 1, pp.23-49.
- Becker, S. and D. Green, Jr. (1962), "Some Experiments in Planning and Operating," *Journal of Business*, October, pp. 392-402.
- Brownell, P. (1981), "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness", *The Accounting Review*, Vol. LVI, No. 4, October.
- _____. (1982), "Participation in the Budgeting Process: When It Works and When It Doesn't," *Journal of Accounting Literatur*, Vol. 1, pp. 124-153.

- (1982b), "A Field Study examination of Budgetary Participation and Locus of Control," *The Accounting Review*, October, pp. 766.
- (1983), "Leadership Style, Budgetary Participation and Managerial Behavior," *Accounting, Organization and Society*, Vol. 8, No. 4, pp. 307-321.
- (1986), and Mark Hirst, "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of a Three-Way Interaction," *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 2.
- Chenhall, R. H. and P. Brownell (1988), "The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity As An Intervening Variable," *Accounting, Organization and Society*, pp. 225-233.
- Dorfman, P. W., dan J. P. Howell (1988), "Dimensions of National Culture and Effective Leadership Patterns: Hofstede Revisited: "in Richard N. Farmer (Ed.), *Advances in International Comparative Management*, Vol. 3, JAI Press, , pp. 127-150.
- Dunk, A. S. (1993), "The Effect of Budget Emphasis and Information Asymetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack", *The Accounting Review*, April.
- Draine, C. dan B. Hall (1986), *Culture Shock! Indonesia*, Times Books International.,
- Frucot, V. and W. T. Shearon (1991), "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 1, January, pp. 80-99.
- Gregson, T. et. al. (1994), "Role Ambiguity, Role Conflict and Perceived Environmental Uncertainty: Are the Scales Measuring Separate Constructs for Accountants", *Behavior Research in Accounting*, Vol. 6, pp. 145-159.
- Gul, F. A., J. S. L. Tsui, S. C. C. Fong, dan H. Y. L. Kwok (1995), "Decentralisation as a Moderating Factor in Budgetary Participation-Performance Relationships: Some Hong Kong Evidence," *Accounting and Business Research*, Vol. 25, No. 98, pp. 107-113.
- Gultom, R. M. S. (1994), "Mengembangkan Kepemimpinan Yang Demokratis", dalam Johannes Mardimin (editor), *Jangan Tangisi Tradisi Transformasi Budaya Menuju Masyarakat Indonesia Modern*, Kanisius.
- Hirst, M. K. (1987), "The Effect of Setting Budget Goals and Task Uncertainty on Performance: A Theoretical Analysis", *The Accounting Review*, Vol. LXII, No. 4, October.
- Hofstede, G. H. (1968), *The Game of Budget Control: How Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them*. Van Gorcum, Netherlands.
- (1980), *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, Beverly Hills, California. Sage Publications, dalam Indriantoro, N., "The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables", *Ph.D Dissertation*, University of Kentucky, Lexington.
- (1983), "National cultures in four dimensions," *International Studies of Management and Organization* 13. No. 1/2 pp. 46-74 dalam Frucot, V. and W. T. Shearon (1991), "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 1, January, pp. 80-99.
- Indriantoro, N. (1993), "The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables", *Ph.D Dissertation*, University of Kentucky, Lexington.
- Kenis, I. (1979), "Effect of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance," *The Accounting Review*, October, pp. 707-721.
- Kren, L. (1992), "Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility", *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 3, July.
- Lefcourt, H. M. (1966), "Internal Versus External Control of Reinforcement: A Review," *Psychological Bulletin*, April, pp. 206-220.
- Licata, M. P. (1986), Robert H. S., and Robert B. W., "A Note on Participation in Budgeting and Locus of Control", *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 1, January.

- Mahoney, T. A., T. H. Jerdee, and S. J. Carrol (1963), *Development of Managerial Performance A Research Approach*, Southwestern Publishing.
- _____ (1965), "The Job of Management," *Industrial Relations*, February, pp. 97-110.
- Mia, L. (1989), "The Impact of Participation in Budgeting and Job Difficulty on Managerial Performance and Work Motivation: A Research Note," *Accounting, Organization and Society*, pp. 347-357
- Milani, K. (1975), "The Relationship of Participation in Budgeting-setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study," *The Accounting Review*, April, pp. 274-284
- Murray, D. (1990), "The Performance Effect of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 2, pp. 104-123.
- Puspaningsih, A. (1996), "Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran Terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Manajer: Role Ambiguity Sebagai Variabel Antara", *Tesis S-2*, UGM,.
- Rotter, J. B. (1966), "Generalized Expectancies for Internal Versus External Control for Reinforcement", *Psychological Monographs: General and Applied*, whole No. 609, pp. 1-28, dalam Brownell, P. (1981), "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness", *The Accounting Review*, Vol. LVI, No. 4, October.
- Schiff, M. dan Lewin A. Y. (1970), "The Impact of People on Budget," *The Accounting Review*, pp. 259-269.
- Sekaran, U. (1992), *Research Methods For Business: A Skill-Building Approach*, John Wiley & Sons, Inc., Second Ed.
- Shield, M. D. dan Young S. M. (1993), "Antecedents 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. K. Marconi (1989), *Behavioral Accounting*, South-Western Publishing Co., Cincinnati.
- Supomo, B., dan N. Indriantoro (1998). "Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasi terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia," *Kelola: Gadjah Mada University Bussiness Review*, No. 18/VII, pp. 61-84.