

**PENGARUH *LOCUS OF CONTROL*, BUDAYA PATERNALISTIK,
KAPASITAS INDIVIDU, TERHADAP KEEFEKTIFAN
PENGANGGARAN PARTISIPATIF DAN *BUDGETARY SLACK* DALAM
PENINGKATAN KINERJA MANAJERIAL**

Apriwandi
STIE Bank BPD Jateng

Abstract: *The purpose of this study tries to examine the existence of locus of control, the capacity of individuals, and paternalistic culture as a moderating variable on participatory budgeting and budgetary slack in managerial performance improvement by combining the variable capacity of individuals and budgetary slack. The population in this study is the large-scale manufacturing companies, medium, small and contained in the Province of West Sumatra. Sampling was done by purposive sampling, with manager criteria contained in the company's functional areas, and that company managers were given authority to make budget, at least for his work unit. In collecting data obtained by 78 (78%) questionnaires were returned. From 78 questionnaire, there were 13 questionnaires which could not be analyzed, then only 65 questionnaires which can be further analyzed. The results of this study prove that there is a significant effect of participation budgeting, budgetary slack to improving managerial performance. In addition, the interaction of locus of control, the capacity of individuals and paternalistic culture. The use of variable interaction and participation in budgetary slack with locus of control and cultural paternalistic towards improving managerial performance. And then, the absence of interactions of individual capacity budget participation.*

Keyword: *participation budgeting, budgetary slack, managerial performance, locus of control, the capacity of individuals and paternalistic culture.*

PENDAHULUAN

Persaingan bisnis yang di era globalisasi yang semakin ketat dan kompleks mengharuskan perusahaan memiliki *competitive advantage* dalam usahanya untuk menambah "*value of the firm*" dan menuntut manajemen perusahaan agar mampu menjamin operasi perusahaan berjalan dengan baik tetap bertahan dan terus berkembang. Salah satu yang dapat dilakukan oleh manajemen perusahaan untuk menghadapi lingkungan yang tidak pasti dan mencapai hal tersebut adalah dengan menyusun, mengendalikan, melaksanakan dan mengevaluasi anggaran yang digunakan perusahaan

Penyusunan anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian, maka proses penyusunan anggaran harus mampu menanamkan rasa *sense of*

commitment bagi penyusun anggaran. Apabila tidak berhasil, maka anggaran hanya sekedar rencana belaka tanpa ada rasa tanggung jawab ketika terjadi penyimpangan realisasi dengan anggaran. Penelitian tentang anggaran telah berkembang terkait dengan berbagai bidang diantaranya ekonomi, psikologi, sosial dan politik (Syakhroza, 2003). Penelitian tentang perilaku dalam penganggaran banyak mengacu pada Premis Argyris tentang penganggaran partisipatif (*participative budgeting*). Becker dan Green (1962). Secara empiris telah ditemukan bahwa partisipatif dan penganggaran memiliki dampak positif dan negatif terhadap perilaku karyawan (Magner, 2003). Namun penelitian selanjutnya telah menunjukkan bukti secara empiris adanya ketidakjelasan pengaruh anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. Misalnya penelitian oleh Brownell (1981), Frucot dan Searon (1993), dan Supomo (1998) menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Beberapa hasil penelitian mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja menunjukkan hasil yang tidak dapat disimpulkan secara konklusif. Hal tersebut terjadi karena hasil penelitian yang dikemukakan belum konsisten dan sering terjadi kontradiksi antara satu peneliti lainnya (Riyadi, 1998). Serta penelitian Milani ((1975) dan Kenis (1979) juga menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja. Ketidakkonsistenan antara penelitian ini disinyalir tidak adanya pengaruh langsung antara kedua variabel tersebut. Menurut Anthony dan Govindaradjan (2001;95) partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi manajerial, karena dari anggaran yang disusun dengan partisipasi bawahan menghasilkan pertukaran informasi yang efektif, partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran kemungkinan juga dapat mempengaruhi kinerja manajerial, karena perasaan terlibat dan bertanggung jawab pada pelaksanaan anggaran sehingga diharapkan dapat melaksanakan anggaran dengan lebih baik. Hubungan partisipasi dan kinerja manajer dapat dimoderasi oleh *locus of control* manajer yang bersangkutan, hal ini telah diteliti Licata, Strawser, dan Welker (1986) yang menggunakan *locus of control* sebagai variabel moderating yang dapat

mempengaruhi hubungan antara penganggaran partisipatif dan kinerja manajer. Indrianto (1993) menyatakan bahwa *locus of control* dan tiga dimensi budaya Hofstede dapat memoderasi keefektifan penganggaran partisipatif di Indonesia dan penelitiannya tidak membuktikan bahwa *locus of control* yang merupakan variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kepuasan kinerja dan kinerja manajer, demikian pula dengan dengan tiga dimensi budaya, yaitu *power distance*, *individualism/collectivism*, *uncertainty avoidance* tidak terbukti berpengaruh pada hubungan antara partisipatif dengan kinerja manajer. Hal ini disebabkan adanya perbedaan kultur budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat.

Penelitian yang telah dilakukan oleh Hofstede (1980), Adler et al (1986) Frucot dan Shearon (1991), menunjukkan bahwa perilaku dan budaya manajer berpengaruh terhadap kinerja. Jika budaya suatu Negara mempengaruhi keefektifan penganggaran, maka budaya paternalistik di Indonesia yang masih sangat kuat pengaruh secara signifikan terhadap penganggaran, dengan mengadopsi penelitian Hofstede (1980) dan Shearon (1991), maka Reny Mustikawati (1999) dalam penelitiannya membuktikan bahwa partisipasi anggaran dapat mempengaruhi kinerja manajerial dengan menggunakan *locus of control* dan budaya paternalistik sebagai variabel moderating. Keberadaan *locus of control* dengan mempertimbangkan penelitian Indriantoro (2000) yang telah membuktikan bahwa *locus of control* merupakan salah satu variabel moderating yang dapat digunakan untuk penelitian di Indonesia.

Adapun partisipatif dalam penganggaran merupakan variabel yang banyak dihubungkan dengan *budgetary slack* dan ditemukan pengaruh yang tidak konsisten. Dunk dan Paena (1996) menduga sebenarnya bukan partisipasi dalam penganggaran atau asimetri informasi yang mempengaruhi *budgetary slack* tetapi faktor personal dari pembuat anggaran itu sendiri. Dalam penelitian akuntansi, *budgetary slack* telah lama menjadi fokus. *Budgetary slack* adalah proses yang terjadi saat perencanaan anggaran, dimana ketika individu dilibatkan dalam pembuatan pembuatan anggaran akan cenderung meng-*overestimate*-kan *cost* atau meng-*underestimate*-kan *revenue*. Terlalu besarnya *budgetary slack*

mengakibatkan penggunaan sumberdaya yang tidak produktif sehingga akan merugikan organisasi secara keseluruhan. Faktor-faktor yang mempengaruhi *budgetary slack* dapat dikelompokkan menjadi faktor *environmental*, *organizational* dan *individual*. Perkembangan penelitian tentang *budgetary slack* sejak tahun 1973 lebih banyak berorientasi pada faktor organisasional. Adapun penelitian terakhir menunjukkan kecenderungan untuk lebih menekankan pada aspek individual seperti yang dilakukan oleh Stevens (1996); Douglas & Wier (2000); Blanchette et al., (2002) menemukan bahwa bawahan menganggap *budgetary slack* berpengaruh positif, sehingga bawahan cenderung untuk menaikkan *budgetary slack*. Steven (1996) menemukan bahwa bawahan mengasosiasikan *slack* sebagai *misinterpretasi* atau ketidakjujuran yang menekan bawahan untuk mengurangi *slack*. Ketidakkonsistenan hasil penelitian sebelumnya disinyalir karena tidak ada hubungan langsung yang sederhana antara kapasitas personal (individu) dengan *budgetary slack*. Menurut Govindaradjan (1986), untuk merekonsiliasi hasil penelitian yang tidak konsisten diperlukan pendekatan kontijensi dan upaya untuk mengevaluasi faktor-faktor kondisional yang memungkinkan menyebabkan anggaran menjadi efektif. Pendekatan ini memberikan gagasan bahwa sifat hubungan antara kapasitas individu dengan *budgetary slack* memang berbeda antara satu situasi dengan situasi yang lainnya. Mustikawati (1999) melakukan penelitian mengenai budaya paternalistik, *locus of control* sebagai variabel moderating yang mana membuktikan partisipasi dalam penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajer, dan berhasil membuktikan hasil yang signifikan antara interaksi budaya paternalistik dengan partisipasi dalam penganggaran dan interaksi *locus of control* dengan partisipasi anggaran. Yuhertiana (2004) meneliti tentang hubungan antara kapasitas individu dengan budaya paternalistik sebagai variabel intervening. Akan tetapi penelitian ini belum mampu membuktikan bahwa budaya paternalistik mampu memediasi hubungan antara kapasitas individu dengan *budgetary slack*. Dengan melihat kondisi penelitian yang dilakukan oleh Reny Mustikawati (1999) dan penelitian Yuhertiana (2004) dibicarakan diatas, mendorong penulis untuk melakukan penelitian dengan berusaha menguji keberadaan *locus of control* , kapasitas

individu, dan budaya paternalistik sebagai variabel moderasi terhadap partisipatif penganggaran dan *budgeraty slack* dalam peningkatan kinerja manajerial dengan memadukan variabel kapasitas individu dan *budgetary slack*. Jadi pada penelitian yang akan penulis lakukan ini memiliki perbedaan dengan penelitian yang telah dibicarakan diatas, dimana memiliki tiga variabel kontijensi dalam penelitian.

KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Definisi, Fungsi, Dan Dampak Anggaran

Anggaran merupakan sebuah model kuantitatif atau ringkasan konsekuensi yang diharapkan dari aktivitas operasi perusahaan dalam jangka pendek yang dinyatakan menurut nilai aktiva, modal, pendapatan, dan biaya yang dibutuhkan untuk melaksanakan rencana tersebut, ataupun dalam istilah kuantitatif lainnya seperti unit barang ataupun jasa. Anggaran tersebut menyatakan tujuan yang hendak dicapai oleh organisasi berkenaan dengan sasaran kegiatan usaha maupun keuangan tertentu. Anggaran jangka pendek lebih cocok untuk bisnis yang perubahannya cepat. Periode anggaran yang lebih singkat memungkinkan diperkecilnya unsur ketidakpastian dan memperbesar reliabilitas prediksi. Oleh karena itu, manajer dapat menetapkan beberapa siklus penganggaran dalam setahun (Shim, 2000). Peran anggaran yang paling penting adalah proses perencanaan dan pengendalian. Selain itu, anggaran berfungsi sebagai *blue print* dalam mengambil tindakan. Menurut Schiff dan Lewin (1970) 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 dan 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 dan pengaturan orang-orang (*direction of people*) dalam organisasi. Oleh karena itu kegiatan dalam penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan sekaligus kompleks, karena anggaran mempunyai

kemungkinan dampak fungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975).

Dalam proses penganggaran selalu menimbulkan dampak disfungsional, anggaran terhadap sikap dan perilaku. Misalnya anggaran yang terlalu menekan cenderung akan menimbulkan sikap agresif para pekerja (bawahan) terhadap manajemen (atasan) dan menyebabkan inefisiensi. Hal tersebut dapat terjadi karena kemungkinan anggaran yang disusun terlalu kaku atau sesuai dengan target anggaran tetapi target tersebut sulit untuk dicapai.

Riyadi (2000), mengemukakan bahwa anggaran yang telah disusun memiliki peranan. Pertama, anggaran berperan sebagai perencana, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi dimasa yang akan datang. Kedua, anggaran berperan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dapat dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial.

Dengan adanya peranan anggaran tersebut mencerminkan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan tersebut. Aspek negatif dari penyusunan anggaran dapat menimbulkan konflik dan ketidakpercayaan diantara anggota organisasi. Untuk mengatasi kemungkinan disfungsional maka hal yang perlu dilakukan perusahaan mengikutsertakan bawahan dalam penyusunan anggaran. Tujuan yang ingin dicapai oleh perusahaan akan lebih dapat diterima, jika anggota organisasi dapat bersama-sama dalam suatu kelompok mendiskusikan pendapat mereka mengenai tujuan perusahaan yang akan dicapai, dan terlibat langsung dalam menentukan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut.

Sebelum anggaran disusun biasanya harus ditetapkan komite anggaran jadwal anggaran, prosedur anggaran. Sebelum dimulai penyusunan anggaran biasanya dilakukan analisis faktor-faktor yang relevan dengan anggaran atau bisa juga dilakukan analisis kekuatan, kelemahan, kesempatan, ancaman atau dalam istilah SWOT (*Strength, weaknesses, Opportunity, Threats*). Berdasarkan analisis barulah dicari penyebabnya dan baru dirumuskan *Action Plan* atau rencana. Selain

anggaran dapat disusun dengan cara :Otoriter (*top down*), Demokratis (*bottom up*), Campuran, dan melalui komite anggaran.

Partisipasi Anggaran

Para manajer departemen harus memiliki input yang penting dalam menganggarkan pendapatan dan biaya karena mereka terlibat langsung dan sangat memahami kegiatan departemen mereka. Anggaran dapat digunakan untuk memotivasi karyawan agar memperbaiki kinerja dan sikap. Karyawan harus dapat memberikan rekomendasi, merevisi angka-angka dalam anggaran bila diperlukan, dan menyetujui ataupun tidak menyetujui item-item yang utama. Input karyawan diperlukan karena mereka sangat memahami operasi perusahaan. partisipasi dalam penganggaran merupakan faktor kritis yang dapat mempengaruhi keefektifan perusahaan secara keseluruhan. Efek-efek yang ditimbulkan oleh partisipasi anggaran secara umum adalah positif apabila mengacu pada moral, motivasi, kinerja, kepuasan kerja, serta sikap bawahan terhadap pekerjaan, supervisor , dan perusahaan itu sendiri (Indriantoro, 1993). Banyak pakar menyatakan 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 anggaran hal ini sangat tergantung pada para penyusun anggaran dan sikap, perilaku, moral dari penyusun anggaran itu sendiri.

Budgetary Slack

Penganggaran partisipatif adalah proses untuk membuat keputusan bersama 2 atau lebih bagian organisasi dan keputusan tersebut memiliki pengaruh terhadap pembuatnya (French.et.al, 1990) partisipasi dalam penyusunan penganggaran merupakan aktivitas penyusunan anggaran yang melibatkan setiap tingkat manajer, untuk membuat target bagi lingkup kerjanya. Berdasarkan teori *goal-setting* yang menyatakan bahwa tujuan yang sulit dicapai dapat memotivasi individu untuk mencapai tujuan tersebut. Sehingga keterlibatan manajer dalam proses penganggaran mempengaruhi harapan atas *outcomes* yang diterima. Partisipasi dalam penyusunan anggaran juga bertujuan untuk membentuk sikap, perilaku, moral karyawan dan manajer. Partisipasi mendorong manajer untuk

mengidentifikasi tujuan, menerimanya sebagai suatu komitmen dan bekerja agar dapat mencapainya (Wentzel, 2002; Clinton Dan Hunton, 2001; Orley, 1978; Chong, 2002) da

Budgetary slack adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh subordinates dengan jumlah estimasi yang terbaik dari perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2001). *Budgetary slack* timbul karena keinginan dari subordinates dan superior yang tidak sama (Luthan, 1998) terutama jika kinerja subordinates dinilai berdasarkan pencapaian anggaran. Apabila subordinates merasa *reward* (insentifnya) tergantung pada pencapaian sasaran anggaran, maka mereka membuat *budgetary slack* melalui proses partisipasi (Schiff dan Lewin, 1970; Chow et al., 1988). *Budgetary slack* terjadi karena subordinates memiliki informasi yang lebih dibanding superior-nya (Waller, 1988).

Budgetary slack juga didefinisikan sebagai suatu perilaku yang disfungsi bahkan tidak jujur, karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya sehingga menyebabkan meningkatnya biaya organisasi (Stevens, 1996&2000). Sebaliknya Blanchette et.al, (2002) menemukan bahwa bawahan menganggap *budgetary slack* berpengaruh positif, sehingga bawahan cenderung untuk menaikkan *budgetary slack*. Merchant (1985) dan Belkaoui (1989) berpendapat bahwa dengan adanya *budgetary slack* manajer menjadi lebih kreatif, lebih bebas melakukan aktivitas operasionalnya, mampu mengantisipasi ketidakpastian sehingga moral mereka menilai *budgetary slack* sebagai suatu yang positif atau etis.

Schiff dan Lewin (1970) dan Kren (1997) menyatakan bahwa *budgetary slack* merupakan upaya manajer untuk melakukan penyesuaian terhadap anggaran yang lebih didasarkan pada kepentingan pribadinya sendiri dari pada didasarkan faktor nyata yang mempengaruhi pencapaian target anggaran. *Budgetary slack* umumnya berbentuk beban yang terlalu tinggi (*overstated expenses*), pendapatan yang terlalu rendah (*Understated revenues*), dan estimasi kemampuan kinerja dibawah kemampuan sesungguhnya.

Dalam prakteknya, motivasi tersebut didukung oleh berbagai faktor yang semakin memberikan peluang bagi manajer untuk melakukan *slack* anggaran,

seperti lemahnya sistem pengendalian untuk mengawasi kinerja manajer dalam menyusun anggaran, faktor kompensasi manajer yang didasarkan pada pencapaian target anggaran, dan resiko yang akan dihadapi manajer untuk merealisasikan anggaran.

Kinerja Manajer

Semua kategori yang digunakan dalam penelitian sangat berkaitan erat dengan kinerja manajer. Banyak penelitian yang selalu menghubungkan dengan kinerja manajer. Mahoney et.al (1965) mendefinisikan kinerja manajerial didasarkan pada fungsi-fungsi manajemen yang ada didalam teori manajemen klasik, yaitu seberapa jauh manajer mampu melaksanakan fungsi-fungsi manajemen yang meliputi perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisor, pemilihan staff, negosiasi dan perwakilan. Menurut Indriantoro (1993) dan Supomo (1998), kinerja dikatakan efektif apabila tujuan anggaran dicapai dan bawahan mendapat kesempatan terlibat atau berpartisipasi dalam penyusunan anggaran serta memotivasi bawahan mengidentifikasi dan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran, menerima kesepakatan anggaran dan melaksanakannya sehingga dapat menghindari dampak negatif anggaran yaitu faktor kriteria kinerja, sistem penghargaan (*reward*) dan konflik yang sering terjadi dalam suatu organisasi dalam pencapaian tujuan utama perusahaan.

Suatu perusahaan didirikan karena mempunyai tujuan yang ingin dan harus dicapai. Dalam pencapaian tujuan setiap organisasi dipengaruhi perilaku organisasi (*organization behavior*) yang merupakan pencerminan perilaku (*behavior*) dan sikap (*attitude*) para pelaku yang ada dalam organisasi, akan tetapi adalah suatu yang sangat penting untuk dipahami bahwa tujuan perusahaan yang akan dicapai tersebut harus dinilai kinerjanya. Jadi dalam hal terdapat hubungan yang erat antara kinerja perorangan (*Individual performance*) dengan kinerja perusahaan (*corporate performance*). Dengan kata lain kinerja karyawan baik maka kemungkinan kinerja perusahaan baik.

Kinerja suatu pusat pertanggung jawaban secara umum dapat dari dua konsep penilaian, Anthony dan Govindarajan (1998; 110-111) menyatakan kedua

ukuran tersebut sebagai efektifitas dan efisiensi. Efektifitas merupakan suatu penilaian kinerja didasarkan pada besarnya pencapaian tujuan. Sedangkan konsep efisiensi menilai kinerja atas dasar perbandingan output terhadap input. Karena diperlukan suatu pengawasan dalam melaksanakan pengendalian dalam penilaian kinerja maupun faktor lain. Adapun fungsi dari pengawasan adalah membangun standar kinerja yang dilandasi untuk mencapai tujuan organisasi, mengukur kinerja sebenarnya sudah dilakukan, membandingkan kinerja nyatanya dengan standar kinerja yang sudah ditentukan, membandingkan kinerja yang diperlukan, artinya baik kinerja aktual lebih buruk dari standar kinerja, berarti perlu pemberitahuan kepada karyawan bersangkutan untuk memperbaikinya dengan kata lain memberikan umpan balik bagi perbaikan dimasa yang akan datang.

Kinerja manajerial yang dipergunakan dalam penelitian ini sebagaimana didefinisikan oleh Mahoney et,al (1965) dalam pratolo (2001) mendefinisikan kinerja manajerial didasarkan pada fungsi-fungsi manajemen yang ada dalam teori manajemen klasik, yaitu seberapa jauh manajer mampu melaksanakan fungsi-fungsi manajemen yang meliputi: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervise, pemilihan staff, negosiasi, dan perwakilan.

Kerangka konseptual kinerja manajerial (*conceptual frame work of managerial performance*) adalah suatu struktur komponen-komponen yang membentuk kinerja orang yang memegang posisi manajerial. Kerangka konseptual ini dipakai sebagai model untuk membangun kinerja manajerial yang bersifat abstrak. Sikap komponen yang membentuk kerangka konseptual ini dapat dikembangkan lebih lanjut secara lebih rinci dan bersifat konseptual pertanggung jawaban, pelaksanaan dan penilaian kinerja setiap tim atau individu dalam organisasi sebagai perwujudan konsistensi antar komponen konseptual kinerja manajerial.

Locus of Control

Untuk menyelesaikan permasalahan ketidakkonsistensi penelitian sebelumnya, berdasarkan saran para pakar, digunakan pendekatan kontinjensi yang dapat memoderasi hubungan antara beberapa variabel yang bersangkutan. Govindarajan (1986) dalam Poerwati (2002) menyarankan digunakannya

pendekatan kontijensi yang memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang menjadi faktor moderating atau faktor intervening yang mempengaruhi hubungan antara variabel-variabel tersebut.

Dalam penelitian ini juga menggunakan pendekatan kontinjensi yang mana dengan memasukkan variabel *locus of control*, kapasita individu, dan budaya paternalistik yang merupakan variabel moderating mempengaruhi keefektifan partisipasi penganggaran dan budgetary slack dalam peningkatan kinerja manajer. *Locus of control* adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan (*control*) peristiwa yang terjadi padanya (Rotter, 1966). Dan Brownell (1981) mendefinisikan *locus of control* sebagai tingkatan dimana seseorang menerima tanggungjawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka. *Locus of control* memiliki dua jenis yaitu *internal control* dan *external control*. *Internal control* mengacu pada persepsi terhadap kejadian baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan berada dibawah pengendalian diri mereka. Sedangkan *eksternal control* mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang telah dilakukan oleh diri sendiri dan berada diluar control dirinya (Lefcourt, 1966. p207)

Menurut Mitchel et,al (1975) dalam Ratnawati (2000) *locus of control* menggambarkan keyakinan individu, bahwa individu bisa mempengaruhi kejadian-kejadian yang berkaitan dengan kehidupannya. Dalam literatur akuntansi, *locus of control* telah banyak diteliti, misalnya dalam kaitannya dengan partisipasi anggaran (Frucut dan Shearon, 1991; Indiriantoro, 1993). Beberapa orang percaya bahwa mereka dapat mengendalikan nasib mereka sendiri. Sedangkan yang lainnya percaya bahwa apa yang terjadi pada kehidupan mereka hanyalah disebabkan keberuntungan atau nasib. Kelompok pertama percaya bahwa mereka dapat menentukan nasib mereka sendiri dinamakan *internals*, sedangkan kelompok yang percaya bahwa apa yang terjadi dalam kehidupan mereka hanyalah keberuntungan dan nasib dinamakan kelompok *eksternals*.

Model yang dikembangkan dalam penelitian ini tentang hubungan antara kapasiatas individu dan budaya paternalistik terhadap partisipasi penganggaran

dan *budgetary slack* dengan *locus of control* sebagai variabel moderatingnya dalam peningkatan kinerja manajerial. Dalam penelitian ini menggunakan *internal locus of control*.

Kapasitas Individu

Menurut pernyataan Syakhroza (2003), *gap* yang terjadi dalam implementasi anggaran disebabkan karena karyawan tidak mempunyai cukup pengetahuan, pelatihan yang dibutuhkan dalam proses penganggaran membutuhkan keterlibatan dan partisipasi karyawan. Adapun efektifitas penganggaran itu sendiri berhubungan kapasitas individu yang terlibat didalamnya.

Kapasitas individu pada hakekatnya terbentuk dari proses pendidikan secara umum, baik melalui pendidikan formal, nonformal ataupun informal. Individu yang berkualitas adalah individu yang memiliki cukup pengetahuan. Terkait dalam proses penyusunan anggaran maka individu yang memiliki cukup pengetahuan akan mampu mengalokasikan sumberdaya secara optimal, dengan demikian dapat memperkecil hal-hal yang menyimpang dalam proses penganggaran.

Budaya Paternalistik

Smircich mengemukakan dalam bukunya "*Concep Of Culture and Organizational Analysis*", *Administrative Science Quarterly*, 1983 (dalam Gipson, Ivan cevich, Donnelly; 1990 dan Ratnawati; 2004) budaya adalah suatu sistem nilai, keyakinan, dan norma-norma yang unik dimiliki secara bersama oleh anggota suatu organisasi.

Mengenai hal kebudayaan, Hofstede (1993) menemukan adanya faktor perbedaan kebudayaan yang merupakan bentuk-bentuk nilai individual dalam perusahaan multinasional. Budaya paternalistik adalah suatu keadaan yang menggambarkan dimana para manajer level menengah dan bawah di Indonesia banyak yang masih merasa sungkan terhadap atasannya untuk mengungkapkan apa yang menjadi pikiran, gagasan mereka, meskipun para manajer tersebut tahu bahwa lebih baik dari pada menuruti perintah atasan.

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, ide-ide, gagasan mereka. Dan dalam Poerwati (2002) menyatakan bahwa budaya dapat diklasifikasikan kedalam berbagai tingkat, yaitu: nasional, gender, generasi, kelas sosial perusahaan atau organisasi. Pada tingkat organisasi, budaya merupakan serangkaian asumsi-asumsi, keyakinan (*belief*), nilai-nilai dan persepsi dari para anggota kelompok organisasi yang mempengaruhi dan membentuk sikap dan perilaku kelompok yang bersangkutan.

Para manajer level menengah dan level bawah di Indonesia banyak yang masih merasa sungkan terhadap atasannya untuk mengungkap apa yang menjadi pikiran, gagasan dan ide-ide mereka meskipun para manajer tersebut tahu bahwa hal yang lebih baik dari pada sekedar menuruti perintah atasan. Berdasarkan landasan teori yang telah dijelaskan diatas maka hipotesis yang dapat dikembangkan dalam penelitian ini adalah: *locus of control*, kapasitas individu, budaya paternalistik, dapat memoderasi partisipasi anggaran dan *budgetary slack* dalam peningkatan kinerja manajerial pada perusahaan manufaktur di Sumatera Barat. Jadi hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut: (H₁) Partisipasi penganggaran akan berpengaruh positif dalam peningkatan kinerja manajerial. (H₂) Partisipasi penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada manajer yang memiliki *locus of control* internal, dan mempunyai pengaruh negatif pada manajer yang memiliki *locus of control* eksternal. (H₃) Partisipasi penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada manajer yang memiliki kapasitas individu yang tinggi, dan mempunyai pengaruh negatif pada manajer yang memiliki kapasitas individu rendah. (H₄) *Budgetary slack* berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. (H₅) *Budgetary slack* pimpinan pembuat anggaran mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial yang memiliki *locus of control* internal dan mempunyai pengaruh negatif pada manajer yang memiliki *locus of control* eksternal. (H₆) *Budgetary slack* pimpinan pembuat anggaran akan

mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial yang memiliki budaya paternalistik

METODA PENELITIAN

Populasi pada penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang berskala besar, menengah, dan kecil yang terdapat di Propinsi Sumatera Barat berdasarkan Direktori perusahaan, industri Sumatera Barat perpustakaan pada BPS (Badan Pusat Statistik Sumatera Barat). Penentuan populasi dilakukan secara random dengan mempertimbangkan tingkat responden pengembalian kuesioner yang akan dikirim.

Sampel dalam penelitian ditujukan terhadap manajer-manajer perusahaan-perusahaan yang telah dipilih secara random. Pengambilan sampel dilakukan dengan *purposive sampling*, dengan kriteria manajer yang terdapat dalam areal fungsional perusahaan, dan bahwa manajer perusahaan tersebut diberi wewenang untuk membuat anggaran, minimal untuk unit kerjanya, serta memiliki atasan dan bawahan dalam membantu kegiatannya, dan manajer tersebut pernah duduk pada posisi fungsional perusahaan tersebut minimal 1 tahun.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel Independen: Partisipasi Anggaran dan *Budgetary Slack*

Partisipasi ini diukur dengan menggunakan instrumen Milani (1973) *seven-item scale*. Pertanyaan yang diajukan berjumlah enam buah pertanyaan dengan jawabannya terdiri dari skala yang digunakan adalah 1 sampai dengan 7. Untuk instrument pernyataan nomor 1 dan 2 dengan tanggapan "semua anggaran" sampai dengan "tidak satupun anggaran" sedangkan untuk instrument 3 sampai dengan 6 dengan tanggapan "sangat sering" dan "tidak pernah". Variable *budgetary slack* pengukurannya dengan menggunakan instrument Dunk (1993), yang terdiri dari enam pertanyaan, responden diminta mengisi kolom tanggapan "sangat tidak setuju (STS)" sampai dengan "sangat setuju (SS)" dengan menggunakan skala likert 1-5.

Variabel Dependen : Kinerja Manajerial

Untuk mengukur variabel kinerja manajerial digunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Mahoney et.al (1963,1965). Terdapat 9 item pertanyaan, adapun skor yang digunakan adalah 1-3 untuk kinerja dibawah rata-rata, 4-6 untuk kinerja rata-rata, 7-9 untuk kinerja diatas rata-rata. Semakin tinggi skor yang dihasilkan menunjukkan tingginya kinerja manajerial. Namun karena penilaian kinerja merupakan *self rating*, terdapat kemungkinan bias, hal ini disebabkan adanya kecenderungan untuk menilai lebih baik terhadap diri sendiri. Sesuai dengan saran Mahoney, dkk (1963), bahwa kedlapan butir instrument variabel kinerja manajerial harus menjelaskan paling sedikit 55 persen dimensi kinerja idependen terhadap dimensi kinerja keseluruhan, jika menggunakan kinerja secara menyeluruh.

Variabel Moderating: Locus Of Control, Kapasitas Individu, Budaya Paternalistik

Locus of control merupakan tingkatan seseorang mampu menerima tanggung jawab pribadi terhadap apa yang terjadi dalam diri mereka sendiri. *Locus of control* akan diukur dengan instrument yang dikembangkan oleh Rotter (1966) yang terdiri dari 17 pertanyaan dengan menggunakan skala *dummy*, yaitu 0 untuk jawaban yang berkaitan dengan *locus of control eksternal* dan 1 untuk *locus of control Internal*. Jawaban atas suatu pertanyaan sudah disediakan dalam bentuk pasangan antara jawaban untuk *locus of control internal dan eksternal*.

Kapasitas individu akan diukur melalui jenis pendidikan formal, non formal (pelatihan) dan pengalaman. Pendidikan terakhir yang diperoleh oleh responden dengan menggunakan skala 1-5, yaitu jenjang pendidikan dari SMP sampai dengan S-2. 5= untuk pendidikan S-2, 4= untuk pendidikan S-1, 3= untuk pendidikan D-3/ Akademi, 2= untuk pendidikan SMU, dan 1= untuk pendidikan SMP. Sedangkan pelatihan akan diukur dari frekuensi pelatihan yang diikuti oleh manajer dalam hal pelatihan keuangan dan manajemen. Dan dari segi pengalaman terkait dengan keikutsertaan manajer dalam penyusunan anggaran dan diukur dengan frekuensi keikutsertaan manajer dalam penyusunan anggaran.

Budaya paternalistik diukur dengan menggunakan *Dorfman and Hawell's (1988) culture scale Questionnaire* sebanyak 7 pertanyaan diajukan kepada responden dengan pilihan jawaban skala 1 (sangat tidak setuju) sampai dengan 5 (sangat setuju).

Hipotesis dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan regresi berganda (*multiple-regression*). Untuk menguji hipotesis dan menganalisa hubungan antar variabel, akan menggunakan model yang dikembangkan oleh Brownell (1982) dan replikasi oleh Frucot dan Shearon (1991), sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 [(X_1 \cdot X_3)] + \beta_7 [(X_2 \cdot X_3)] + \beta_8 [(X_1 \cdot X_4)] + \beta_9 [(X_2 \cdot X_5)] + e$$

(Y) Kinerja Manajerial, (X₁) Partisipasi Penganggaran, (X₂) *Budgetary Slack*, (X₃) *Locus of Control*, (X₄) Kapasitas Individu, (X₅) Budaya Paternalistik.

Untuk pengujian hipotesa digunakan program SPSS, maka dari data yang diperoleh dengan menggunakan alpha 0,05 dapat dilihat dari hasil *uji t* untuk menguji signifikansi variabel independen secara individual (uji partial) terhadap variabel dependen.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Kriteria responden yang dijadikan sampel dalam penelitian ini adalah manajer-manajer fungsional yang ikut serta dan bertanggungjawab dalam proses penyusunan anggaran dalam berbagai fungsi dan divisi yang dipimpinnya pada perusahaan manufaktur yang ada di Sumatera Barat. Manajer yang menjadi responden harus memenuhi kriteria pernah menduduki jabatan sebagai manajer minimal satu tahun. Seratus kuesioner yang peneliti kirimkan, diperoleh sebanyak 78 (78%) kuesioner yang dikembalikan. Dari 78 kuesioner tersebut terdapat 13 kuesioner yang tidak bisa dianalisa, maka hanya 65 kuesioner yang dapat dianalisa, dengan tingkat pengembalian dari kuesioner yang dikirim yaitu sebesar 65%.

Untuk data demografi responden yang dijadikan dalam penelitian ini adalah manajer-manajer yang sebagian besar laki-laki sebanyak 36 orang (55,4%) dan responden wanita sebanyak 29 orang (44,6%). Sedangkan karakter responden

dilihat jabatannya dimana responden sebagai pimpinan sebanyak 20 orang (30,8), manajer keuangan 12 orang (18,5%), manajer personalia 10 orang (15,4%), manajer produksi sebanyak 6 orang (9,2%), manajer pemasaran sebanyak 4 orang (6,2%), dan 13 orang (20%) merupakan manajer yang posisinya selain yang telah diuraikan, yaitu manajer pembukuan, ekspor, dan sebagainya. Dilihat berdasarkan karakteristik responden dengan pengalaman kerja dalam posisi pimpinan dan manajer, 19 orang responden (29,2%) dengan pengalaman kerja 1 – 5 tahun, 18 orang (27,7%) dengan pengalaman kerja 6 – 11 tahun, 11 orang responden (16,9 %), dengan pengalaman kerja 12 – 16 tahun dan pengalaman kerja 17 – 22 tahun sehingga pengalaman kerja pimpinan dan manajer yang diatas 23 tahun sebanyak 6 orang responden (9,3%).

Tabel 1. Statistik Deskriptif

Variabel	N	Kisaran Aktual	Kisaran Teoritis	Mean	Standar Deviasi
Kinerja Manajerial(Y)	65	27 – 81	9 – 81	56.846	11.534
Partisipasi Anggaran (X1)	65	16 – 25	4 – 28	19.769	2.045
Budgetary Slack (X2)	65	12 – 21	5 – 25	17.369	2.191
Locus of Control (X3)	65	0 – 8	0 – 10	4.400	1.579
Kapasitas Individu (X4)	65	3 – 14	3 – 15	8.262	2.653
Budaya Paternalistik (X5)	65	16 – 35	7 – 35	26.754	3.708

Pengujian Hipotesis

Berdasarkan hipotesis-hipotesis yang diajukan diatas dilakukan pengujian dengan menggunakan regresi berganda (*Multiple Regression*) dengan metode yang digunakan adalah *Moderated Regretion Analysis* (MRA). Penelitian ini menggunakan tingkat keyakinan 95% yang berarti alpha yang digunakan sebesar 0,05. hipotesis alternatif akan diterima jika nilai p-value lebih kecil dari 0,05. dan sebaliknya hipotesis alternatif akan ditolak jika nilai p-value lebih besar dari 0,05. dilihat dari uji t, dimana hipotesis alternatif akan diterima jika nilai t-hitung lebih besar dari nilai alpha. Selain itu bisa dilihat dari nilai F- hitung yang bertujuan untuk mengetahui apakah variabel independen yang digunakan signifikan atau tidak secara bersama-sama terhadap variabel dependen, apabila nilai F-hitung lebih besar dari alpha hipotesis alternatif akan diterima. Dan untuk melihat

seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen yang diajukan dapat dilihat dari nilai R-Squarenya.

Jika dilihat dari persamaan yang ditampilkan dapat dibuat model persamaan berdasarkan angka-angka yang didapat sebagai berikut:

$$Y = 87.472 + 13.023X_1 + 11.505X_2 - 147.864X_3 - 3.830X_4 + 7.963X_5 + 7.254X_1X_3 + 0.115X_2X_3 + 0.248X_1X_4 - 0.425X_2X_5 + e$$

Berdasarkan hasil uji regresi secara keseluruhan diatas mengindikasikan bahwa *locus of control*, kapasitas individu, budaya paternalistik pada partisipasi penganggaran dan *budgetary slack* membuat kinerja manajer menjadi lebih baik. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Mustikawati (1999) yang menyimpulkan bahwa *locus of control* dan budaya paternalistik mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap partisipasi penganggaran dalam peningkatan kinerja manajerial

Untuk mengetahui apakah variabel independen yang digunakan signifikan atau tidak secara bersama-sama terhadap variabel dependen dapat dilakukan uji F. Berdasarkan tabel 4.5.1 didapat F-hitung 3.119 dengan p-value 0.004 berarti nilai p-value lebih kecil dari alpha ($0,004 < 0,05$), maka dapat disimpulkan bahwa secara bersamaan variabel independen mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Selain itu, koefisien korelasi dari hasil regresi yang diperoleh sebesar 0,581 ini berarti bahwa variabel independen mempunyai korelasi atau hubungan yang lemah terhadap variabel dependen. Sementara koefisien determinasi R square (R^2) diperoleh sebesar 0,338 (38.8%) yang menunjukkan bahwa variabel independen dapat dijelaskan oleh variabel independen sedangkan sisanya sebesar 61.2 % dapat dijelaskan atau diprediksi oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam model regresi.

Hasil pengujian dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) ini dapat dilihat dalam tabel 2. Dari hasil regresi pada tabel 4.6.1.1 dapat dilihat dari nilai t-hitung sebesar 3.419 dengan p-value 0.001 berarti p-value lebih kecil dari alpha ($0,001 < 0,05$), maka hipotesis diterima tersedia bukti yang cukup untuk menerima hipotesis.

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

Tujuan penelitian ini adalah untuk melihat pengaruh *locus of control*, kapasitas individu dan budaya paternalistik terhadap *budgetary slack* dan partisipatif penganggaran dalam peningkatan kinerja manajerial. Penelitian ini sebelumnya telah dilakukan oleh Mustikawati (1999) dengan mengambil sampel perusahaan menengah dan besar yang terdapat di Indonesia khususnya yang berada di pulau Jawa dan Sumatera, dimana dalam penelitiannya tidak berhasil melihat adanya hubungan yang positif antara *locus of control* dan budaya paternalistik dengan partisipasi penganggaran. Peneliti tertarik untuk melakukan penelitian ini kembali dengan menambah variabel moderating dan variabel independen dan sampel yang berbeda yaitu manajer fungsional perusahaan-perusahaan manufaktur yang ada di Sumatera Barat yang ikut dalam penyusunan anggaran. Dari hasil penelitian yang dilakukan secara empiris dapat disimpulkan sebagai berikut :

Hipotesis 1 (H1) adalah partisipasi penganggaran terhadap peningkatan kinerja manajerial. Dari hasil regresi dapat dilihat bahwa variabel partisipasi penganggaran mempunyai nilai t-hitung sebesar 3.491 dengan p-value 0.001 berarti p-value lebih kecil dari alpha ($0,001 > 0,05$), maka hipotesis diterima karena terdapat pengaruh yang signifikan dari variabel partisipasi penganggaran terhadap peningkatan kinerja manajerial. Dengan kata lain hasil regresi diatas memprediksi partisipasi anggaran akan membuat kinerja manajer lebih baik. Penelitian ini konsisten dan mendukung hasil penelitian yang dilakukan Mustikawati (1999), Browenell (1982), Frucot dan Shearon (1991), dan Indriantoro (1993).dimana partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Hipotesis 2 (H2) adalah *locus of control* memoderasi partisipasi penganggaran terhadap peningkatan kinerja manajerial. Dari hasil regresi dapat dilihat bahwa interaksi variabel partisipasi penganggaran dengan *locus of control* mempunyai nilai t-hitung sebesar 3.550 dengan p-value sebesar 0.001 berarti p-value lebih kecil dari alpha ($0,001 > 0,05$), maka hipotesis diterima karena

terdapat pengaruh yang signifikan dari interaksi variabel partisipasi penganggaran dengan *locus of control* terhadap peningkatan kinerja manajerial. Penelitian mengindikasikan bahwa partisipasi penganggaran pada manajer yang memiliki *locus of control internal* dan *locus of control eksternal* tidak memberikan kontribusi dalam meningkatkan kinerja manajerial. Hasil ini konsisten dengan temuan dan pendapat Indriantoro (1993), Licata, Strawser dan Welker (1986).

Hipotesis 3 (H3) adalah kapasitas individu memoderasi partisipasi penganggaran terhadap peningkatan kinerja manajerial. Dari hasil regresi dapat dilihat bahwa interaksi variabel partisipasi penganggaran dengan kapasitas individu mempunyai t-hitung sebesar 0.904 dengan p-value sebesar 0.370 berarti p-value lebih besar dari alpha ($0.774 > 0.05$), maka hipotesis ditolak karena tidak terdapat pengaruh yang signifikan dari interaksi variabel partisipasi penganggaran dengan kapasitas individu terhadap peningkatan kinerja manajerial. Partisipasi penganggaran pada manajer yang memiliki kapasitas individu tidak memberikan kontribusi dalam meningkatkan kinerja manajerial. Penelitian ini tidak konsisten dan mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Yuhertiana (2004).

Hipotesis 4 (H4) adalah *budgetary slack* terhadap peningkatan kinerja manajerial. Dari hasil regresi dapat dilihat bahwa variabel *budgetary slack* mempunyai nilai t-hitung sebesar 2.402 dengan p-value 0.020 berarti p-value lebih kecil dari alpha ($0,020 < 0,05$), maka hipotesis diterima karena terdapat pengaruh yang signifikan dari variabel *budgetary slack* terhadap peningkatan kinerja manajerial. Dari penelitian mengindikasikan bahwa *budgetary slack* pada manajer yang memiliki *locus of control* memberikan kontribusi dalam meningkatkan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan Indriantoro (1993), Licata, Strawser dan Welker (1986) dan Shinta (2003) yang menggunakan *locus of control* sebagai variabel moderating dalam penelitian.

Hipotesis 5 (H5) adalah *locus of control* memoderasi *budgetary slack* terhadap peningkatan kinerja manajerial. Dari hasil regresi dapat dilihat bahwa interaksi variabel *locus of control* dengan *budgetary slack* mempunyai t-hitung sebesar 1.100 dengan p-value sebesar 0,276 berarti p-value lebih besar dari alpha

(0,276 > 0.05), maka hipotesis ditolak karena tidak terdapat pengaruh yang signifikan dari interaksi variabel *locus of control* dengan *budgetary slack* terhadap peningkatan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan Indriantoro (1993), Licata, Strawser dan Welker (1986) dan Shinta (2003) yang menggunakan *locus of control* sebagai variabel moderanting dalam penelitian.

Hipotesis 6 (H6) adalah budaya paternalistik memoderasi *budgetary slack* terhadap peningkatan kinerja manajerial. Dari hasil regresi dapat dilihat bahwa interaksi variabel budaya paternalistik dengan *budgetary slack* mempunyai t-hitung sebesar 2.454 dengan p-value sebesar 0,017 berarti p-value lebih kecil dari alpha (0,017 < 0.05), maka hipotesis diterima karena terdapat pengaruh yang signifikan dari interaksi variabel budaya paternalistik dengan *budgetary slack* terhadap peningkatan kinerja manajerial. mengindikasikan bahwa *budgetary slack* pada manajer yang memiliki budaya paternalistik memberikan kontribusi dalam meningkatkan kinerja manajerial. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Hofstede (1980), Shearon (1991), Mustikawati (1999), dan Yuhertiana (2004) menggunakan budaya paternalistik sebagai pemoderasi *budgetary slack*.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang mungkin akan mempengaruhi hasil, karena keterbatasan ini diharapkan lebih diperhatikan untuk penelitian-penelitian selanjutnya. Kelemahan dari penelitian ini antara lain: (1) Penelitian ini mempunyai kelemahan bias perseptual yaitu pendapat seseorang berbeda dalam memandang sesuatu. Hal ini bisa disebabkan oleh latar belakang pendidikan yang berbeda, pengalaman yang berbeda, perbedaan budaya dan lain sebagainya. (2) Populasi yang digunakan juga tidak terlalu besar hanya perusahaan manufaktur yang ada di Sumatera Barat. Sempitnya populasi yang diajukan didalam penelitian ini disebabkan dari keterbatasan waktu dalam menyebarkan kuesioner. (3) Penelitian yang menggunakan instrumen kuesioner mempunyai kelemahan dalam pemahaman dari pertanyaan dan pengisian oleh responden. Hasil dari kuesioner yang diisi belum tentu menggambarkan atau mencerminkan keadaan sesungguhnya dan yang peneliti harapkan.

Penelitian ini mempunyai implikasi yang luas untuk penelitian selanjutnya, khususnya untuk penelitian-penelitian yang mengkaji hubungan partisipasi penganggaran dan *budgetary slack* yang dipengaruhi oleh variabel moderating *locus of control*, kapasitas individu dan budaya paternalistik. Implikasi tersebut diantaranya, dengan modifikasi dan perbaikan atas instrumen penelitian ini, kemudian melakukan penelitian kembali dengan konteks penelitian. Pengambilan sampel sebaiknya diperluas bukan hanya di Sumatera Barat saja dan pada perusahaan yang sudah besar atau *Holding Company*. Melakukan pengujian kembali dengan menambah atau mengganti salah satu variabel yang ada pada penelitian ini.

DAFTAR RUJUKAN

- Argyris, C (1952), *The Impact of Budget on People*, Ithacata, The Controllershship Foundation, Inc. Cornell University, dalam Indriantoro, N. (1993). "The Effect of Partisipative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of control and Cultural Dimensions as Moderating Variables". *Ph.D. Disertation* , University of Kentucky, Lexington
- Bhuono. A, Nugroho (2005). Strategi Jitu Metode Statistik Penelitian dengan SPSS. Andi. Yogyakarta.
- Becker, S. And D. Green, Jr. (1962), "Some Experiments in Planning and Operating" *Jurnal of Business*, October, pp. 392-402
- Blanchette, Danielle; Claude Piote dan Jean Cadieux. 2002. Manager's Moral Evaluation of Budgetary Slack Creation. <http://www.accounting.rutgers.edu/raw>.
- Brownell, P. (1981), "Participation in Budgeting, Locus Of Control and Organizational Effectiveness", *The Accountingg Revie*, Vol VI, No. 4, October.
-(1982), "Participation in Budgeting Process : When It Work and When It Doesn't," *Jurnal of Accounting literatur*, Vol. 1, pp. 124-153.
-(1983), "Leadership Style, Budgetary Paticipation 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 Three-Way Interaction. *Jurnal of Accounting Research*, Vol24, No.2
- Dunk, Alan.S (1993), “The Effect of Budget Emphasis and Information Asymetry on the Relation Between Budgetary Partipacipation and Slack”. *The Accounting Review*, April.
-dan Hector Perera. (1996). The Incidence of Budgetary Slack : Afield Study Exploration. *Accounting, Auditing and Accountability Jurnal*, No. 10(5), 649-664.
- Desvita, 2006. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Keinginan Sosial Terhadap Hubungan Partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial, 40-46
- Efiyatno, 2005. Pengaruh perilaku kepemimpinan transformasi terhadap kepuasan kerja bawahan dengan *locus of control* sebagai variabel pemoderasi, 23-25
- Febriyani, 2005. Pengaruh *Budgetary Goal Characteristik* terhadap kinerja manajerial dengan budaya paternalistik dan komintmen organisasi sebagai variabel moderating, 21-23
- Frucot, V, and W.T. Shearon (1991), “ Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Manajerial Performance and Job Satisfaction”, *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 1, January, pp. 80-99.
- Gultom, R. M. S. (1994). “ Mengembangkan Kepemimpinan yang Demokratis”, dalam Johanes Mardimin (editor), *Jangan Tangisi Transformasi Budaya Menuju Masyarakat Indonesia Modern*, Kanisius.
- Govindarajan. V. (1986). Impact of Participation in The Budgetary Process on Manajerial Attitude and Performance : Unversalistic and Contingency Perpective. *Decision Science*, No.17, 496-516.
- 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 Publication 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.
- Hariadi. (1992). *Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta: BPFE.
- Hair. F. Joseph, 1984. *Multivariable Data Analysis*. Fifth edition. Prentice Hall International Inc. New Jersey

- Hilton, Ronald W. (1997). *Managerial Accounting*, 4th Edition. New York: Irwin, Mc Graw Hill Companies.
- Indriantoro, N. (1993), "The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimension as Moderating Variables", *Ph.D Dissertation*, University of Kentucky, Lexington.
-(2000). An Empirical Study of Locus of Control and Cultural Dimensions Moderating Variables or the Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol. 15, No. 1 januari, 97-114
- Kenis, I. (1979), "Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance," *The Accounting Review*, October, pp. 707-721.
- 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. Jerdes, and S.J. Garrol (1963), *Development of Performance A Research Approach*, Southwestern Publishing.
- Milani. K.(1975)" The Relationship of Participation in Budgeting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study,"*The Accounting Review*, April, pp.274-284.
- Mulyadi, dkk. (1993) *Akuntansi Manajemen*, 227. Erlangga. Jakarta.
- Mustikawati, Reni. 1999. Pengaruh *locus of control* dan budaya paternalistic terhadap keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial, *Jurnal bisnis dan Akuntansi*, 96-119
- Melawati, 2005. Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian lingkungan, dan Informasi *Job- Relevant* terhadap partisipasi penganggaran dengan evaluasi penganggaran. Padang.
- Nunnally, J. 1967. *Psychometric Methods*. New York: McGraw-hill
- Rotter, J. B. (1966), "Generalized Expectancies for Internal Versus Ekxternal Control for Reinforcement", *Psycological Monographs: General and Applied*, whole No. 600. pp.1-28, dalam Brownell, P.(1981), "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectivines ", *The Accounting Review*, Vol.LVI, No. 4, October.
- Santoso, 2002. Statistik Multivarat, Gramedia, Jakarta.

- Schiff, M. dan Lewin A.Y. (1970) "The Impact of People on Budget", *The Accounting Review*, pp. 259-269.
- Siegel, G dan H.K. Marconi (1998), " *Behavioral Accounting*, South-Western Publisng Co., Cicinnati.
- Supomo, B., dan N. Indriantoro (1998), Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial : Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia." *Kelola Gajah Mada University Business Review*, No. 18/VII, pp.61-84
- Shim. K.Jae dan Joel.2001.*Langkah-langkah dalam penganggaran*. Erlangga
- Pratista, 2001. Aplikasi SPSS 10.05 dalam Statistik dan Rancangan Percobaan, Alfabeta, Bandung.
- Yuhertiana, Indrawati.2004. kapasitas individu dalam dimensi budaya, keberadaan tekanan social dan keterkaitan dengan Budgetary slack (Kajian prilaku eksekutif dalam proses perencanaan anggaran di Jawa Timur. *Kumpulan Materi SNA VII, Denpasar, Bali, 525-546*
- Sari, Shinta. P. 2006. Pengaruh kapasitas individu yang diintegrasikan dengan *locus of control* terhadap budgetary slack. *Kumpulan materi SNA IX, Padang*
- Syakhroza, Akhmad, 2003. Political game in budgeting process of government manufacturing enterprises behavior in Indonesia: A Qualitative Approach. *Usahawanno.5*, tahun 2002