

Analisis Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif, Motivasi, dan Kinerja Manajerial di PT. Badak NGL. CO. Bontang Kalimantan Timur

Arief Bachtiar dan Dwi Sakti Susilowati¹⁾

Abstrak

Penelitian ini mengungkapkan hasil dari studi empiris yang menganalisa hubungan antara penganggaran partisipatif, motivasi dan kinerja manajerial di PT. Badak NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur. Penelitian ini menggunakan teori pengharapan (*expectancy theory*) untuk menilai motivasi hipotesis analisis (hipotesis nul); apakah penganggaran partisipatif, melalui pengaruh tidak langsungnya terhadap motivasi akan meningkatkan kinerja manajer. Penelitian ini menemukan bahwa motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel penyalang dalam pengaruh tidak langsung partisipasi terhadap kinerja. Hal ini disebabkan karena korelasi hubungan antara partisipasi dan motivasi tidak signifikan.

LATAR BELAKANG PENELITIAN

Teori yang menyatakan partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja manajer melalui efek positifnya terhadap motivasi telah termuat pada berbagai buku pegangan akuntansi manajemen seperti yang disusun oleh Argyris (1952), Becker dan Green (1962), Welsch (1976, p. 31), Shillinglaw dan Meyer (1983, pp. 816-817), Moriarty dan Allen (1984, pp. 296 - 297). Tetapi teori tersebut baru diteliti kebenarannya oleh Peter Brownell dan Morris McInnes pada tahun 1986.

Penelitian oleh Hofstede (1967), Searfoss dan Monczka (1973), Searfoss (1976), Kenis (1979) dan Merchant (1981) membuktikan adanya pengaruh positif antara partisipasi dengan motivasi, tetapi terdapat ketidakkonsistenan antara penelitian tersebut dalam pendekatannya untuk mengukur motivasi dan mereka tidak menggunakan teori pengharapan untuk melihat pengaruh dari partisipasi terhadap motivasi.

¹⁾ Drs. H. Arief Bachtiar, MSA, Ak adalah Direktur Pusat Pengembangan Akuntansi Fakultas Ekonomi UII dan Dwi Sakti Susilowati, SE adalah Alumnus FE UII.

Pada tahun 1986, Brownell dan McInnes mengadakan penelitian untuk membuktikan adanya hubungan positif antara partisipasi dan kinerja dengan menggunakan motivasi sebagai variabel penyelang. Mereka menyatakan bahwa hubungan antara partisipasi dan kinerja bekerja melalui pengaruh tidak langsung motivasi yang ditimbulkan oleh adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran. Penelitian tersebut menggunakan sampel 108 orang manajer tingkat menengah dari dua buah perusahaan yang bergerak di bidang industri elektronika dan satu perusahaan baja. Dalam penelitian tersebut Brownell dan McInnes menggunakan model teori pengharapan yang disusun oleh Ronen dan Livingstone (1975) untuk menganalisis pengaruh partisipasi terhadap motivasi dengan memasukkan variabel valensi intrinsik dalam kaitannya terhadap pencapaian tujuan (IVa) dan perilaku untuk mencapai tujuan (IVb) dan variabel valensi ekstrinsik (EV). Ketiga variabel tersebut berfungsi sebagai variabel penentu atas variabel motivasi. Hasil penelitian mereka mengungkapkan bahwa terdapat hubungan positif antara partisipasi dengan motivasi, tetapi korelasinya tidak signifikan.

Bukti sehubungan dengan pengaruh positif motivasi terhadap kinerja telah diteliti dan dimuat dalam literatur akuntansi oleh Ferris (1977) dan Rockness (1977). Tetapi sebagian besar penelitian mengenai pengaruh motivasi terhadap kinerja dimuat dalam literatur perilaku organisasi seperti penelitian Mitchell (1974, 1979), Wahba dan Hous (1974), Connolly (1976) dan Campbell dan Pritchard (1976). Berdasarkan dari hasil penelitian-penelitian terdahulu, Mitchell menyimpulkan bahwa terdapat hubungan positif antara motivasi dan kinerja.

Penelitian yang dimuat dalam literatur akuntansi mengenai pengaruh positif partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja memperoleh hasil yang bervariasi. Merchant (1981) dan Brownell (1982) menyatakan terdapat hubungan positif dan signifikan antara partisipasi dengan kinerja.

Penelitian lain oleh Nissim Aranya (1990) menyimpulkan bahwa interaksi antara partisipasi dengan instrumentalitas anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

Namun Hasil penelitian Morse dan Reimer (1956), Bryan dan Locke (1967) serta Milani (1975) menyatakan bahwa penganggaran partisipatif mempunyai pengaruh negatif terhadap prestasi dan kepuasan kerja. Oleh Locke dan Schweigener (1979), berdasarkan hasil review atas berbagai literatur dalam bidang peri-

laku organisasi, disimpulkan bahwa tidak terdapat bukti yang konsisten atas pengaruh positif partisipasi terhadap kinerja.

Brownell dalam penelitiannya pada tahun 1981 untuk membuktikan adanya hubungan yang positif antara partisipasi dengan kinerja, memasukkan *Locus of Control* sebagai variabel moderat. Dari penelitiannya diperoleh adanya hubungan positif antara partisipasi dengan kinerja, sedangkan *locus of control* walaupun mempunyai pengaruh positif tetapi ternyata tidak signifikan pengaruhnya.

Di Indonesia penelitian mengenai anggaran partisipatif dan pengaruhnya terhadap kinerja dan kepuasan kerja telah dilakukan oleh Nur Indriantoro (1993). Penelitian tersebut memasukkan *locus of control* dan *cultural dimension* sebagai variabel moderat dengan mengambil sampel 185 manajer yang bekerja di 70 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa penganggaran partisipatif di Indonesia berpengaruh positif terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

Hasil yang sama juga ditemukan oleh M. J.H. Widodo (1994), tetapi dengan studi yang lebih spesifik dan lebih sempit lingkungannya yaitu hanya mengambil subyek manajer-manajer yang bekerja di Rumah Sakit Pondok Indah Jakarta. Ia menemukan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif dan cukup signifikan terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

Tetapi hasil penelitian Pahala Panangian Samosir (1994) mengenai interaksi antara penganggaran partisipatif dan *locus of control* terhadap kinerja dan kepuasan kerja dengan mengambil subyek para manajer yang bekerja di PT. Natour, memperoleh hasil bahwa tidak ada pengaruh signifikan dari partisipasi anggaran dan *locus of control* terhadap prestasi dan kepuasan kerja.

Studi Juliani Raharjo, tentang hubungan penganggaran partisipatif, motivasi dan kinerja manajerial, yang mengambil sampel 36 manajer di PT. Djarum Kudus, memperoleh hasil terdapat hubungan positif antara partisipasi dan kinerja manajerial. Tetapi hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja tidak dapat dijelaskan oleh pengaruh tidak langsung motivasi.

Berbeda dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Indriantoro, Widodo maupun Samosir, penelitian ini dimaksudkan mengkonfirmasi hasil penelitian Brownell dan McInnes. Akan tetapi penelitian ini juga lebih spesifik dan lebih sempit lingkungannya dengan mengambil subyek manajer-manajer yang bekerja di satu perusahaan saja yaitu PT. Badak NGL Co Bontang

Kalimantan Timur. Menurut penulis dalam kondisi kebudayaan yang tidak sama antara sampel penelitian Brownell dan McInnes dengan sampel penelitian di Indonesia.

Berdasarkan latar belakang di atas, penelitian ini dirancang sebagai studi empiris untuk membuktikan apakah benar terdapat hubungan positif antara partisipasi dalam menyusun anggaran dan kinerja manajer, yang dijelaskan secara langsung oleh motivasi.

PENELAHAHAN LITERATUR DALAM KAITANNYA DENGAN VARIABEL-VARIABEL PENELITIAN

Hubungan antara Partisipasi dan Motivasi

Penelitian untuk membuktikan hubungan positif antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan motivasi telah dilakukan oleh beberapa peneliti seperti Hofstede, Searfoss dan Monczka, Searfoss, Kenis dan Merchante. Tetapi penelitian yang mereka lakukan menggunakan metode yang berbeda-beda untuk mengukur motivasi dan tidak ada satupun yang menggunakan teori pengharapan.

Hofstede (1967) dalam penyusunan teorinya menggunakan dasar teori pengharapan Vroom, tetapi ukuran yang dipakainya hanya memiliki sedikit kemiripan dengan teori pengharapan. Hofstede menggunakan empat ukuran, dua untuk mengukur relevansi anggaran dan dua yang lain untuk mengukur seberapa kuat perasaan positif terhadap anggaran yang disusun.

Penelitian yang dilakukan oleh Searfoss dan Monczka (1973) dan Searfoss (1976) keduanya menggunakan nilai yang diberikan oleh bawahan kepada atasannya untuk mengukur motivasi atasan mereka berdasarkan perilaku atasan sehubungan dengan anggaran.

Kenis yang meneliti mengenai pengaruh karakteristik anggaran terhadap perilaku dan kinerja manajer memperoleh hasil bahwa di antara kelima karakteristik anggaran; (1) partisipasi dalam penyusunan anggaran; (2) kejelasan sasaran anggaran, (3) umpan balik anggaran, (4) evaluasi anggaran, (5) kesulitan sasaran anggaran, hanya partisipasi dalam penyusunan anggaran, umpan balik dan kejelasan sasaran yang memiliki hubungan positif dan signifikan dengan motivasi anggaran. Kenis menggunakan instrumen tiga item yang dikembangkan oleh Hackman dan Lawler (1971).

Sedangkan Merchant yang meneliti pengaruh sistem anggaran terhadap sikap dan kinerja manajerial, memperoleh hasil yang positif signifikan atas hubungan antara partisipasi dengan motivasi dan sikap manajer dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968).

Penelitian oleh Brownell dan McInnes menggunakan model pengharapan yang disusun oleh Hous (1971) dan diperkenalkan dalam literatur akuntansi oleh Ronen dan Livingstone (1975) untuk mengukur motivasi. Ronen dan Livingstone menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kecenderungan individu untuk lebih merasa terlibat secara pribadi dalam setiap keputusan dimana mereka turut menyumbangkan idenya. Semakin besar kesempatan bawahan untuk mempengaruhi tujuan dan turut serta dalam pengendalian, maka akan semakin tinggi valensi intrinsik yang dirasakan olehnya dalam kaitannya dengan pencapaian tujuan kerja. Oleh karena itu mereka menyimpulkan terdapat hubungan positif antara partisipasi dengan valensi intrinsik dalam kaitannya dengan pencapaian tujuan. Selain itu dengan berpartisipasi manajer akan memiliki kesempatan untuk merubah karakteristik tugas yang harus dilakukannya sehingga dapat meningkatkan segi menariknya tugas tersebut. Hal ini akan meningkatkan rasa memiliki terhadap pekerjaannya, jadi dengan demikian terdapat hubungan positif antara partisipasi dengan valensi intrinsik sehubungan dengan perilaku bagi pencapaian tujuan. Sebaliknya Tiller (1983) menyatakan bahwa pemberian sanksi yang bersifat hukuman terhadap kegagalan mencapai sasaran yang disusun secara partisipatif akan menyebabkan timbulnya tekanan terhadap perilaku bagi pencapaian tujuan. Walaupun demikian, dapat disimpulkan bahwa partisipasi dengan valensi intrinsik dalam kaitannya dengan perilaku bagi pencapaian tujuan memiliki hubungan yang masih kurang jelas. Hubungan antara partisipasi dengan valensi intrinsik dapat dikatakan tidak konsisten, karena seorang individu jarang mengkaitkan nilai untuk hasil ekstrinsik seperti gaji atau bonus dengan pencapaian tujuan yang ditemukan secara partisipatif.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran akan berpengaruh positif terhadap pengharapan bahwa perilaku yang diarahkan kepada pencapaian tujuan akan mendorong ke arah pencapaian tujuan, dapat diterangkan sebagai berikut. Pertama, pertukaran informasi yang terjadi sehubungan dengan adanya partisipasi mungkin akan meningkatkan pemahaman manajer mengenai *path goal*

relationship, sehingga dengan demikian perilaku yang diarahkan oleh anggaran akan mendorong kearah pencapaian sasaran anggaran. Kedua, manajer melalui partisipasi dapat mengusulkan anggaran yang lebih mudah pencapaiannya dari pada bila anggaran tersebut disusun tanpa adanya partisipasi.

Dalam kaitannya antara partisipasi dengan pengharapan bahwa pencapaian sasaran anggaran akan mendorong ke arah perolehan penghargaan ekstrinsik. Becker dan Green menyatakan bahwa anggaran partisipatif yang baik akan memberikan informasi yang menghubungkan antara penghargaan ataupun sanksi dengan kinerja. Hal ini merupakan keuntungan potensial dari adanya partisipasi bagi organisasi, karena tujuan yang disusun secara partisipatif akan merupakan dasar yang lebih adil bagi pemberian penghargaan maupun sanksi. Selain itu dengan adanya partisipasi akan mengurangi alasan yang tidak masuk akal yang mungkin diberikan oleh manajer bilamana mereka gagal mencapai sasaran anggaran dan harus menerima sanksi yang telah ditetapkan. Tetapi di lain pihak partisipasi akan meningkatkan kewajiban organisasi untuk menghubungkan antara penghargaan dengan pencapaian tujuan.

Studi Brownell menunjukkan bahwa penggunaan anggaran dalam evaluasi kinerja hendaknya disertai partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran sehingga dapat memberikan pengaruh yang menguntungkan terhadap kinerja. Kecenderungan atasan untuk memberikan sanksi terhadap penyimpangan anggaran yang tidak menguntungkan akan menurunkan motivasi kecuali bila anggaran tersebut disusun secara partisipatif. Penekanan terhadap evaluasi yang didasarkan atas anggaran akan dirasakan oleh manajer sebagai hal yang tidak adil sedangkan partisipasi yang tanpa mengaitkannya dengan anggaran pada waktu dilakukan evaluasi juga dianggap sebagai hal yang tidak adil pula.

Hasil penelitian Brownell dan McInnes untuk meneliti hubungan antara partisipasi dengan kinerja melalui pengaruh tak langsung dari motivasi dengan menggunakan teori pengharapan, memperoleh hasil sebagai berikut:

1. Terdapat hubungan negatif antara partisipasi dengan valensi intrinsik bagi pencapaian tujuan kerja
2. Pengharapan bahwa perilaku yang diarahkan pada pencapaian tujuan akan mendorong ke arah pencapaian tujuan kerja, memiliki hubungan positif signifikan dengan partisipasi.

3. Terdapat hubungan positif antara partisipasi dengan harapan bahwa pencapaian tujuan kerja akan mengarahkan pada perolehan penghargaan ekstrinsik.
4. Partisipasi berkorelasi positif tetapi tidak signifikan dengan motivasi.

Hubungan antara Partisipasi dan Kinerja

Telah dijelaskan di atas bahwa anggaran memiliki kaitan dengan perilaku. Pada umumnya penganggaran partisipatif diperkirakan dapat mempengaruhi moral, sikap, motivasi, kinerja, dan kepuasan kerja. Penelitian mengenai pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajer sudah lama dilakukan. Namun hasil-hasil penelitian tersebut ternyata memberikan kesimpulan yang tidak searah satu dengan yang lain.

Argyris menyarankan perlunya penggunaan partisipatif dan organisasi. Partisipasi dalam proses penganggaran akan dapat menghindari sikap perlawanan karyawan kepada atasan dan menghindari rasa tertekan pada diri supervisor. Tidak adanya perasaan tertekan dari supervisor tersebut dapat menimbulkan efisiensi, kerjasama yang baik dan menghindari perpecahan. Semua pengaruh partisipasi di atas mencerminkan dampak positif partisipatif terhadap kinerja para supervisor.

Becker dan Green menunjukkan bagaimana partisipasi berpengaruh secara nyata terhadap kinerja. Mereka menyimpulkan bahwa partisipasi berpengaruh terhadap moral dan produktivitas. Selain itu juga berpengaruh terhadap motivasi, adanya penerimaan terhadap sasaran tertentu dan menyediakan informasi untuk dasar pemberian penghargaan dan hukuman.

Studi Brownell dan McInnes menemukan bahwa partisipasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja. Tetapi mereka tidak berhasil membuktikan bahwa penganggaran partisipatif, melalui pengaruhnya terhadap motivasi akan meningkatkan kinerja manajer. Menurut mereka hal tersebut dapat terjadi karena hubungan antara partisipasi dengan motivasi yang tidak signifikan.

Studi Indriantoro menemukan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja dan kepuasan kerja. Studi Indriantoro ini menggunakan *locus of control* dan budaya sebagai variabel tidak dapat berperan sebagai variabel moderat dalam kaitannya dengan pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja dan kepuasan kerja. Ia juga menyimpulkan bahwa

perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika serta negara-negara barat lainnya memiliki sumbangan yang substantif terhadap hasil yang tidak signifikan ini.

Berbeda dengan hasil-hasil penelitian di atas, studi Steadry tentang hubungan antara kinerja secara individu dan tingkat aspirasi, serta hubungan antara tingkat aspirasi dan sasaran eksternal yang digambarkan pada sebuah anggaran ternyata memperoleh hasil bahwa proses penganggaran yang tidak menggunakan partisipasi dapat menghasilkan kinerja terbaik. Temuan Steadry ini didukung oleh Morse dan Reimer yang menyatakan bahwa kelompok non-partisipasi memiliki kinerja yang lebih baik daripada kelompok partisipasi. Oleh karena itu, Locke dan Schweigner (1979) berdasarkan hasil reviewnya atas berbagai literatur di bidang perilaku organisasi menyimpulkan bahwa tidak terdapat bukti yang konsisten mengenai pengaruh positif partisipasi terhadap kinerja.

METODOLOGI PENELITIAN

Metode Pengambilan Sampel

Penelitian ini mengambil sampel seluruh manajer dan kepala bagian yang bekerja di PT. Badak NGL. Co. Bontang Kalimantan Timur. Terdiri dari satu *general manager*, tiga manajer divisi, 14 manajer departemen dan 56 kepala bagian. Penelitian ini mengambil sampel seluruh populasi sebanyak 74 orang, dimana responden tersebut turut terlibat dalam proses penganggaran dan telah bekerja pada posisinya selama lebih dari satu tahun.

Hipotesis

Dari pertanyaan penelitian kemudian diformulasikan ke dalam hipotesis nul, sebagai berikut :

- HO1 : Tidak ada hubungan positif antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan motivasi para manajer di PT. Badak NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur.
- HO2 : Tidak terdapat hubungan positif antara motivasi dengan kinerja para manajer PT. Badak NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur.

HO3 : Tidak ada hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kinerja manajer PT. Badak NGL. Co. Bontang, yang akan dijelaskan oleh pengaruh tidak langsung motivasi.

Variabel dan Pengukurannya

Penganggaran Partisipatif (X1)

Penganggaran partisipatif diukur dengan menggunakan instrumen Milani (lampiran no.1). Ada beberapa alasan dipilihnya pengukur ini. Pertama, karena sifatnya yang multi-item, memungkinkan diadakannya penaksiran reabilitasnya. Kedua, pengukur Milani sesuai dengan konteks penelitian ini, sebab pada dasarnya instrumen ini mengukur tingkat pengaruh dan keterlibatan subyek dalam penyusunan anggaran. Sehingga pengukur ini sesuai dengan definisi partisipasi anggaran dalam penelitian ini. Ketiga, penggunaan pengukur ini memungkinkan pengintegrasian hasil-hasil penelitian sekarang ke dalam sebagian besar literatur-literatur yang relevan. Disamping itu validitasnya sudah teruji dalam penelitian Brownell yang dipublikasikan tahun 1982.

Pengukur partisipasi Milani terdiri dari 6 item : masing-masing item mewakili satu skala Lykert dengan deskriptor polar antara 1 untuk partisipasi yang tertinggi dan 7 untuk partisipasi yang rendah, sehingga *range* yang mungkin untuk skor partisipasi adalah dari 6 sampai 42. Skor yang rendah dalam skala partisipasi Milani menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi, demikian pula sebaliknya. Sedangkan hipotesis dalam penelitian ini menghendaki agar skor partisipasi yang rendah menunjukkan partisipasi yang rendah, begitu juga sebaliknya. Untuk mempermudah interpretasi ukuran partisipasi terhadap hipotesis, maka dilakukan pengkodean kembali (*recoded*) terhadap partisipasi yang asli. Rumus partisipasi *recoded* adalah : $Z' = 42 - (Z - 6)$. (Z' = skor partisipasi *recoded*; Z = skor partisipasi Milani (*original*)). Jadi proses pengkodean kembali mencakup pembalikan skor yang rendah menunjukkan partisipasi yang rendah.

Perhitungan nilai partisipasi dari data kuesioner (lampiran 4,5) termuat dalam tabel 4.1.

Tabel 4.1
Statistik Deskriptif Variabel Partisipasi

Variabel	Minimum	Maksimum	Median	Rata-rata	Deviasi Standar
Partisipasi	24	40	29	29.716	3.736

Hasil-hasil tersebut mengindikasikan bahwa tingkat partisipasi rata-rata (29.716) manajer dalam penelitian ini lebih tinggi dari pada titik tengah (24) dari *range* mungkin untuk skor partisipasi (dari 6 sampai 42). Jadi dapat disimpulkan bahwa manajer di PT. Badak-NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur turut terlibat dan cukup memiliki pengaruh dalam penentuan anggaran. Tetapi skor yang didapat tidak terlalu signifikan.

Motivasi (X2)

Motivasi diukur dengan menggunakan persamaan yang disusun oleh House (1971) dan diperkenalkan dalam literatur akuntansi oleh Ronen dan Livingstone (1975), dapat ditulis sebagai berikut :

$$M = IVb + P1[IVa + (P2iEVi)]$$

dimana :

M = Motivasi

IVa = Valensi intrinsik berkaitan dengan pencapaian tujuan kerja.

IVb = Valensi intrinsik yang berkaitan dengan perilaku untuk mencapai tujuan.

EVi = Valensi ekstrinsik dari penghargaan yang ke sehubungan dengan pencapaian tujuan kerja.

P1 = Pengharapan bahwa perilaku yang diarahkan untuk pencapaian tujuan akan mendorong tercapainya tujuan kerja.

P2i = Pengharapan bahwa pencapaian tujuan kerja yang mendorong diperolehnya penghargaan ekstrinsik yang ke-i.

Motivasi terbentuk dari lima variabel yaitu IVa, IVb, EVi, P1, dan P2i. Kelima variabel motivasi tersebut diukur dengan menggunakan dua jenis instrumen yang dikembangkan oleh Lawler-Suttle (1973), yaitu Lawler-Suttle Valence Instrumen dan Lawler-Suttle Expectancy Instrumen. Instrumen Lawler-Suttle ini

walaupun pada mulanya dikembangkan untuk penelitian psikologis, tetapi telah dibuktikan validitas dan realibilitasnya dalam penelitian akuntansi oleh Ferris (1977), Brownell (1983) dan Brownell dan McInnes (1986).

Brownell (1983) membedakan Lawler-Suttler Valence Instrumen menjadi tiga katagori valensi. Sebanyak 17 *outcome* digunakan dalam daftar kuesioner, 8 *outcome* digunakan untuk mengukur valensi instrinsik dan 9 *outcome* untuk mengukur valensi ekstrinsik. Responden diminta untuk memberikan nilai yang berkisar dari skala 1 (sangat diinginkan) sampai 9 (sangat tidak diinginkan) berdasarkan preferensi mereka untuk setiap *outcome*. Variabel IVb dapat diperoleh dengan merata-rata item nomor 10 sampai dengan 17 dalam set kuesioner pertama (lampiran 2), yang berkaitan dengan kerja kerasnya. Variabel IVa diperoleh dari nilai rata-rata untuk lima nomor 10 sampai 17 dari set pertanyaan kedua (lampiran 2), yang berkaitan dengan pencapaian anggaran.

Lawler-Settle Expectancy Instrumen digunakan untuk mengukur dua macam pengharapan yaitu P2i dan P1. Instrumen ini memiliki skala 1 sampai 7, dimana nilai 1 menunjukkan pengharapan yang rendah dan nilai 7 menunjukkan pengharapan yang tinggi. Responden akan diminta menjawab seberapa sering faktor pertama akan memotivasi ke arah pencapaian faktor kedua. Instrumen ini terdiri dari 9 *outcome* untuk mengukur pengharapan bahwa perilaku yang diarahkan bagi pencapaian tujuan akan mendorong diperolehnya pengharapan ekstrinsik, P2i dan tiga *outcome* untuk mengukur pengharapan bahwa perilaku yang diarahkan bagi pencapaian tujuan akan mendorong tercapainya tujuan tersebut P1. Variabel P1 diperoleh dengan merata-rata skor untuk item nomor 10,11,12 (pada set pertanyaan ke 3, lampiran 2).

Untuk memperoleh (P2iEVi) dilakukan dengan mengalikan setiap skor P2i dari Lawler-Suttler Expectancy Instrument (set pertanyaan 3) untuk item nomor 1 sampai 9 dengan skor EVi yang didapat dari Lawler-Suttler Valence Instrument pada set pertanyaan kedua untuk item nomor 1 sampai 9. Untuk setiap ekstrinsik *outcome* yang sama (lampiran 2).

Dalam Lawler-Suttler Valence Instrument, skor yang rendah menunjukkan *outcome* yang sangat diinginkan yang berarti memiliki nilai valensi yang tinggi, dan sebaliknya. Sedangkan hipotesis dalam penelitian ini menghendaki agar skor yang rendah menggambarkan valensi yang rendah, demikian pula sebaliknya. Maka untuk memudahkan interpretasi terhadap hipotesis, skor-skor

yang asli dibalik dan diskala ulang dengan cara mengurangkan 10 dari setiap skor asli atau dapat ditulis sebagai berikut : $V^p = 10 - V$ (dimana V^p = skor valensi setelah dibalik; V = skor valensi original). Dengan demikian akan diperoleh skor 9 menunjukkan *outcome* yang sangat diinginkan dan skor 1 menunjukkan *outcome* yang sangat tidak diinginkan.

Hasil statistik deskriptif dari kuesioner data untuk kelima variabel motivasi tersebut dapat dilihat pada lampiran 6, 7 dan termuat dalam tabel 4.2.

Tabel 4.2.
Statistik Deskriptif Variabel IVa, IVb, P1, P2i.EVi

Variabel	Minimum	Maksimum	Median	Rata-rata	Deviasi Standar
IVa	3.37	9.00	8.12	7.72	1.20
IVb	5.12	9.00	7.93	7.73	1.00
P1	1.33	7.00	6.67	6.24	1.11
(P2i.EVi)	104	534	358	336.43	113.40

Setelah seluruh nilai untuk kelima variabel tersebut diperoleh, kemudian hasil-hasil tersebut dimasukkan ke dalam persamaan model pengharapan di atas untuk menghitung besarnya nilai motivasi bagi masing-masing subyek. Tabel 4.3 menunjukkan hasil-hasil statistik deskriptif untuk skor motivasi (X_2).

Tabel 4.3.
Statistik Deskriptif Variabel Motivasi (X_2)

Variabel	Minimum	Maksimum	Median	Rata-rata	Deviasi Standar
X_2	151.120	3806.370	2120.15	2209.562	923.677

Hasil perhitungan motivasi yang diperoleh mengidentifikasi bahwa manajer di PT. Badak NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur memiliki motivasi yang cukup mendorong tindakan manajer untuk menghasilkan valensi (perasaan puas seseorang) terhadap hasil kerjanya, tetapi skornya tidak terlalu signifikan. Bila dilihat dari posisi nilai motivasi rata-ratanya (2209.562) yang

berada di atas titik tengah (2026) dari *range* skor motivasi yang mungkin (dari 11 sampai 4041).

Kinerja (X3)

Kinerja diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Mahony (lampiran 3). Instrumen ini memiliki skala 1 (kinerja rendah) sampai 9 (kinerja tinggi). Instrumen Mahony ini menggunakan delapan dimensi kinerja ditambah satu ukuran globalnya. Delapan dimensi kerja tersebut terdiri dari : Perencanaan (*Planning*), Investigasi (*investigating*), Pengkoordinasian (*Coordinating*), Evaluating (*evaluating*), Pengawasan (*supervising*), Pemilih staf (*staffing*), Negosiasi (*negotiating*), dan Perwakilan (*representing*). Instrumen Mahony tersebut digunakan dalam penelitian ini karena telah dibuktikan realibilitasnya oleh Govin Darajan. Selain itu instrumen tersebut banyak digunakan oleh peneliti-peneliti akuntansi seperti Brownell dari penelitian Lawler (1967), Miner (1966), serta Nealy Owen (1970), McInnes, Dunk, Frucot dan Shearon.

Ukuran kinerja yang digunakan dalam penelitian ini hanya mencakup ukuran kinerja global atau skor dari kinerja menyeluruh, dengan asumsi ukuran kinerja global tersebut dapat mewakili semua variabel dimensi kinerja yang lainnya. Hasil statistik untuk variabel kinerja ini disajikan pada lampiran 6,7 dan termuat dalam tabel 4.4.

Hasil perhitungan dari kuesioner data menunjukkan bahwa rata-rata para manajer di PT. Badak NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur dalam penelitian ini menilai kinerja global (6.946) pada tingkat di atas nilai rata-rata (skala kinerja Mahony, kinerja rata-rata: 4,5,6).

Tabel 4.4.
Statistik Deskriptif Variabel Kinerja Global (X3)

Variabel	Minimum	Maksimum	Median	Rata-rata	Deviasi Standar
13	5	8	7	6.946	0.842

Cek Validitas dan Realibilitas Kinerja

Untuk kinerja yang dikembangkan oleh Mahony ini, meminta subyek untuk menilai kinerjanya menurut delapan dimensi yaitu perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, penga-

wasan, pemilihan staf, negosiasi dan perwakilan. Selain itu subyek juga diminta untuk memberikan nilai bagi ukuran kinerja menyeluruh dengan dasar anggapan bahwa posisi manajerial yang berbeda-beda juga memiliki proporsi delapan dimensi kinerja yang berbeda pula. Oleh karena itu Mahony menyatakan bahwa kedelapan dimensi kinerja tersebut harus independen dan harus dapat menjelaskan minimum 55 persen dari nilai kinerja keseluruhan.

Untuk menilai independensi setiap dimensi maka dilakukan cek multikolinieritas seperti yang disarankan oleh Pindyck dan Rubinfeld (1976). Multikolinieritas berarti adanya hubungan linear yang sempurna atau pasti di antara beberapa atau semua variabel yang menjelaskan dari model regresi sampel. Multikolinieritas antar variabel independen terjadi bilamana korelasi antara dua variabel independen (dimensi-dimensi kinerja) lebih besar dari pada korelasi salah satu atau kedua-duanya dari variabel independen (kinerja global). Pada lampiran 10 dan 11 menyajikan hasil perhitungan analisis rentabilitas dan validitas kinerja. Tabel 4,5 menyajikan korelasi sederhana antara kedelapan dimensi kinerja dengan ukuran kinerja global. Sedangkan tabel 4.8 menyajikan interkorelasi antara kedelapan dimensi kinerja.

Table 4.5
Korelasi Sederhana diantara Kinerja Menyeluruh
dan Dimensi-Dimensinya

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8
Korelasi dengan X3	0.7123	0.6718	0.4677	0.7150	0.6755	0.7117	0.5992	0.7324

Dari ke-28 perbandingan yang mungkin, hanya dua yang memiliki hubungan kolinearitas yaitu antara Y1-Y2 (dimana $0.6898 > 0.6718$) dan Y7-Y8 (dimana $0.7856 > 0.5992$ dan 0.7324) sehingga dapat disimpulkan bahwa kedelapan dimensi kinerja tersebut dapat diandalkan independensinya. Dengan terbatas dari multikolinieritas, maka dapat dikatakan sampel kita dapat mengakomodasikan semua variabel dimensi kinerja dalam ukuran kinerja global.

Tabel 4.6
Interkorelasi antar Dimensi Kinerja

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8
Y1	1							
Y2	0.6898	1						
Y3	0.3663	0.2145	1					
Y4	0.5383	0.5433	0.3419	1				
Y5	0.5165	0.6240	0.0827	0.5244	1			
Y6	0.4344	0.5364	0.2966	0.5633	0.5462	1		
Y7	0.4474	0.3816	0.3288	0.57805	0.4570	0.5899	1	
Y8	0.5618	0.5252	0.2839	0.6763	0.6306	0.6026	0.7856	1

Dalam hal ini :

Y1 = perencanaan
Y2 = investigasi
Y3 = koordinasi
Y4 = evaluasi

Y5 = pengawasan
Y6 = pemilihan staf
Y7 = negosiasi
Y8 = perwakilan

Cek statistik yang dilakukan untuk menaksir tingkat variasi dalam penilaian kinerja global, dilakukan dengan dimensi terpisah dalam regresi ganda tunggal. Dengan hasil R^2 sebesar 0.81568, pengujian ini mengungkapkan bahwa kedelapan dimensi kinerja tersebut mampu menjelaskan 81.58 persen dari varians dalam nilai-nilai global (pada lampiran 12).

Hasil-hasil yang diperoleh ini meningkatkan derajat kepercayaan terhadap validitas dan reabilitas nilai kinerja menyeluruh atau global, sehingga dengan demikian nilai kinerja global yang diperoleh dalam penelitian ini dapat digunakan dalam analisis model sebagai ukuran kinerja manajerial.

Model Analisis Data

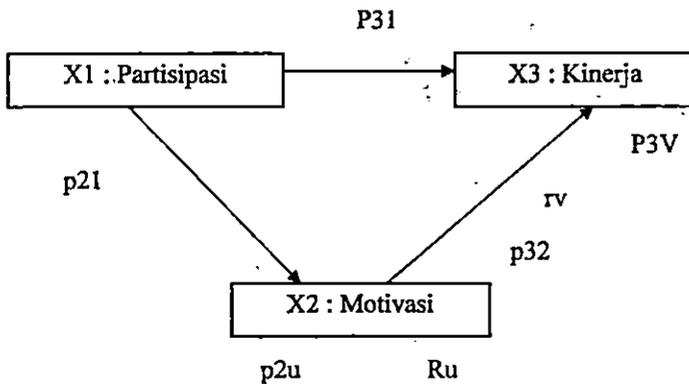
Hipotesis yang dikemukakan dalam penelitian ini dibuktikan dengan menggunakan pendekatan analisis korelasi, regresi ganda dan analisis jalur (*path analysis*). Analisis korelasi *product moment* digunakan untuk mengukur hubungan antara partisipasi dan kinerja (HO1) dan hubungan antara motivasi dan kinerja (HO2). Analisis jalur digunakan untuk mengukur hubungan antara partisipasi dengan kinerja melalui motivasi dan pengaruh keseluruhan dari

hubungan yang diamati yaitu antara partisipasi dengan kinerja (HO3). Model regresi dan analisis jalur tersebut digunakan oleh Brownell dan Mcinnes dalam penelitiannya (1986).

Keuntungan utama dari penggunaan analisis jalur ini adalah dapat dikomposisikannya hubungan antara dua variabel (dalam hal ini partisipasi dan hubungan kerja) sebagai bagian dari jalur satu atau lebih variabel terukur (dalam hal ini motivasi) yang diletakkan sebagai penghubung diantara keduanya. Tingkat signifikansi dua sisi yang dikaitkan dengan koefisien korelasi ditetapkan = 0.05 untuk penolak setiap hipotesis.

Dalam gambar 1.1 partisipasi sebagai variabel eksogen dalam model tersebut disimbolkan sebagai X1; motivasi dan kinerja sebagai variabel endogen disimbolkan sebagai X2 dan X3. Koefisien jalur diberi pij dan Rk mewakili bagian yang tidak dapat dijelaskan dari variabel endogen motivasi dan kinerja.

Gambar 1.1
Hubungan Variabel
Partisipasi Motivasi dan Kinerja



Nilai p_{2i} dapat diperoleh dari koefisien korelasi r_{12} . Koefisien jalur antara dua variabel besarnya sama dengan koefisien korelasi bilamana satu variabelnya tergantung pada satu variabel yang lain. Dalam hal ini motivasi (X2) hanya tergantung pada partisipasi (X1). Nilai p_{32} dan p_{31} dihitung dengan menggunakan regresi parsial. Seluruh variabel dinyatakan dalam bentuk standarnya. Maka pij dapat diestimasi dengan menggunakan prosedur *least square*.

Dengan demikian persamaan (1) dan (2) dapat ditulis sebagai berikut :

$$(1) X_2 = 21X_1 + p_{2u}R_u$$

$$(2) X_3 = 31X_1 + 32X_2 + p_{3v}R_v$$

Pengaruh total dari satu variabel terhadap variabel yang lainnya dalam model tersebut dapat dilihat dari koefisien jalur dan koefisien korelasi yang dihitung sebagai berikut :

$$(3) r_{12} = p_{21}$$

$$(4) r_{13} = p_{31} + p_{32}r_{12}$$

$$(5) r_{23} = p_{32} + p_{31}r_{12}$$

Persamaan (4) merupakan komponen utama untuk menguji HO3. Pengaruh langsung dari partisipasi terhadap kinerja, p_{31} , diharapkan akan mendekati nol. Sedangkan pengaruh tidak langsung, $p_{32}r_{12}$, diharapkan nilainya hampir sama atau mendekati r_{13} . Dengan kata lain, bekerja sederhana antara partisipasi dan kinerja diharapkan akan bekerja melalui pengaruh tak langsung yang ditimbulkan oleh adanya motivasi.

Korelasi antara Partisipasi, Motivasi dan Kinerja

Untuk menguji hubungan motivasi dalam penyusunan anggaran dengan motivasi para manajer (HO1) digunakan koefisien korelasi r_{12} . Untuk menguji gubungan motivasi dengan kinerja (HO2) dipakai koefisien korelasi r_{23} . Sedangkan HO3 yang menguji hubungan partisipasi dengan kinerja yang dijelaskan oleh pengaruh tidak langsung motivasi yang berperan sebagai variabel penyalang, diuji dengan menggunakan koefisien jalur. Hasil perhitungan analisis regresi terhadap kinerja dapat dilihat pada lampiran 11 dan termuat dalam tabel 4.7

Tabel 4.7

Korelasi antara Partisipasi Motivasi dan Kinerja

Hipotesis	Hubungan	Koefisien Korelasi
HO1	Partisipasi/Motivasi	0.0126
		$p = 0.915$
HO2	Motivasi/Kinerja	0.0705
		$p = 0.551$

(1) Hubungan Antara Partisipasi dengan Motivasi (HO1)

Hipotesis untuk menguji hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan motivasi di PT. Badak NGL Co. Bontang, Kalimantan Timur dinyatakan dalam hipotesis HO1 adalah sebagai berikut:

Tidak ada hubungan positif antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan motivasi para manajer di PT. Badak NGL Co. Bontang.

Untuk menguji hipotesis ini digunakan analisis korelasi antara variabel partisipasi (X1) dengan motivasi (X2). Bila nilai probabilitas (p) atau tingkat peluang ralat dari koefisien korelasi lebih besar dari tingkat signifikansi yang digunakan yaitu 0.05, maka hubungan antara kedua variabel tersebut tidak signifikan, yang berarti HO diterima. Dari tabel 4.7 besarnya koefisien korelasi r_{12} adalah 0.0126 dengan nilai probabilitas lebih besar dari tingkat signifikan yang digunakan ($0.915 > 0.05$); berarti kedua variabel tersebut memiliki hubungan positif tidak signifikan. Nilai koefisien korelasi yang bertanda positif menyatakan bahwa meningkatnya partisipasi akan berakibat meningkatnya motivasi para manajer. Dengan demikian HO1 ditolak, sehingga dapat disimpulkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran di PT. Badak NGL Co. Bontang memiliki hubungan yang positif tidak signifikan dengan motivasi para manajer.

(2) Hubungan antara Motivasi dengan Kinerja (HO2)

HO2 yang digunakan untuk menguji hubungan antara motivasi dengan kinerja para manajer di PT. Badak NGL Co. Bontang dinyatakan sebagai berikut :

Tidak ada hubungan positif antara motivasi dengan kinerja para manajer di PT. Badak NGL Co. Bontang.

Hipotesis ini juga diuji dengan menggunakan analisis korelasi seperti pada uji HO1. Dari hasil perhitungan statistik yang disajikan dalam tabel 4.7 diperoleh koefisien korelasi antara variabel motivasi dengan kinerja (r_{23}) sebesar 0.0705 dengan probabilitas 0.551. Dengan demikian berarti terdapat hubungan positif tidak signifikan antara motivasi dengan prestasi kerja, karena nilai p lebih besar dari tingkat signifikansi yang digunakan ($0.551 > 0.05$). Oleh karena itu HO2 dapat ditolak, sehingga dapat disimpulkan di PT.

Badak NGL Co. Bontang, Kalimantan Timur motivasi memiliki hubungan positif dan tidak signifikan terhadap kinerja para manajernya.

(3) Hubungan Antara Partisipasi dan Kinerja Melalui Pengaruh Tidak Langsung Motivasi (HO3)

Hubungan tersebut antara partisipasi dalam HO3 berbunyi sebagai berikut :

Tidak ada hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan kinerja di PT. Badak NGL Co. Bontang, Kalimantan Timur yang akan dijelaskan oleh pengaruh tidak langsung motivasi.

Tabel 4.8
Efek Langsung dan Tidak Langsung
Motivasi terhadap Kinerja

Total Efek	Efek Langsung	Efek Tidak Langsung
$r_{12} = 0.0126$	$p_{21} = 0.0126$	
$r_{13} = -0.0441$	$p_{31} = -0.0450$	$p_{32}.r_{12} = 0.0009$
$r_{23} = 0.0705$	$p_{32} = 0.0710$	$p_{31}.r_{12} = -0.0006$

Hipotesis ini diuji dengan menggunakan analisis jalur seperti yang telah dijelaskan pada bab satu. Hasil perhitungan analisis regresi terhadap kinerja, dapat dilihat pada lampiran 13. Besarnya efek langsung p_{31} dan p_{32} sama dengan koefisien regresi (b), sedangkan untuk p_{21} besarnya sama dengan r_{12} . Dari tabel 4.8 dapat dilihat bahwa efek langsung antara partisipasi dengan kinerja bertanda negatif, sebesar $p_{31} = -0.0450$. Sedangkan efek tak langsungnya melalui motivasi yaitu $p_{32}.r_{12} = 0.0009$. Dengan demikian motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel penyelang jika efek tak langsung variabel independen melalui variabel penyelang lebih besar dibandingkan dengan efek langsung variabel independen tersebut terhadap variabel dependen.

Tabel 4.9
Hasil-hasil Regresi Terhadap Kinerja (X3)

Variabel	Koefisien	Standar Error	t-value	Probability
Konstanta	7.1044	0.8304	8.556	0.0000
Partisipasi (X1)	-0.0450	0.0267	-3.81	0.7046
Motivasi (X2)	0.0710	0.0004	0.601	0.5501

$$R^2 = 0.0069$$

$$F = 0.2499$$

$$\text{Significant F} = 0.7796$$

Dari hasil analisis tersebut maka dapat ditarik kesimpulan bahwa HO3 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel penyalang dalam pengaruh tidak langsung partisipasi terhadap kinerja. Untuk mengetahui signifikansi peran masing-masing variabel partisipasi dan motivasi secara parsial terhadap variabel kinerja dilakukan dengan uji t. Bila besarnya probabilitas (p) untuk masing-masing variabel lebih kecil dari tingkat signifikansi yang digunakan, maka variabel independen tersebut memiliki pengaruh signifikansi terhadap variabel dependen. Berdasarkan hasil-hasil regresi terhadap kinerja yang disajikan dalam tabel 4.9, secara parsial partisipasi memiliki pengaruh negatif sebesar -0.0450 terhadap kinerja, dan pengaruh tersebut tidak signifikan karena nilai $p = 0.746$ lebih besar dari tingkat signifikansi yang digunakan (0.05). Sedangkan motivasi memiliki pengaruh positif sebesar 0.0710 terhadap kinerja tetapi pengaruh tersebut tidak signifikan karena nilai $p = 0.5501$ yang dihasilkan lebih besar dari tingkat signifikansi yang digunakan.

Untuk mengetahui apakah variabel motivasi dan partisipasi secara bersama-sama dapat dijelaskan secara signifikan terhadap kinerja manajerial dapat dilihat dengan membandingkan antara F signifikansi yang digunakan (0.05). Jika F signifikan lebih kecil dari 0.05 maka dikatakan bahwa motivasi dan partisipasi secara bersama-sama dapat menjelaskan kinerja secara signifikan. Dari hasil perhitungan statistik yang disajikan pada tabel 4.9 ternyata diperoleh pengaruh kedua variabel partisipasi dan motivasi terhadap kinerja adalah tidak signifikan, karena tingkat signifikansi F yang dimiliki 0.7796 lebih besar dari 0.05.

Dalam analisis regresi, R^2 merupakan koefisien determinasi yang menunjukkan seberapa banyak variabel-variabel independen secara bersama-sama dapat menjelaskan variabel dependen. Kedua

variabel tersebut memberikan sumbangan 0.69 persen terhadap prestasi kerja. Hal ini dapat dilihat dari koefisien determinan ganda R^2 yaitu sebesar 0.00699 berarti 99.31 persen prestasi kerja dipengaruhi oleh faktor-faktor yang lain.

Interpretasi Penelitian

Analisis ini bertujuan untuk menganalisis proses penganggaran perusahaan berdasarkan informasi kualitatif yang ada. Hasil analisa ini digunakan untuk mendukung hasil analisis kualitatif, khususnya terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja.

Berdasarkan perbandingan antara informasi kualitatif yang telah diuraikan pada bab dua, dapat diambil beberapa kesimpulan. Pertama, meskipun para manajer dan kepala bagian telah dilibatkan dalam penyusunan anggaran namun proses tersebut belum dapat disebut penganggaran partisipatif menurut definisi Brownell.

Brownell mendefinisikan anggaran partisipatif sebagai jumlah pengaruh yang dimiliki oleh individu-individu atas anggaran akhir yang ditetapkan bersama-sama. Dilihat dari tahap-tahap penyusunan anggaran yang harus dilalui mulai dari usulan untuk rancangan anggaran sampai ditetapkan menjadi anggaran difinitif, jumlah pengaruh yang dimiliki individu-individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran ternyata cukup kecil. Hal ini disebabkan karena hasil penyusunan anggaran di tingkat departemen belum menjadi anggaran difinitif, tetapi masih akan dibahas dalam rapat tingkat direksi. Rancangan yang diajukan dalam rapat direksi tersebut masih dimungkinkan untuk mengalami perubahan. Setelah dibahas dalam rapat direksi, barulah rancangan anggaran tersebut disahkan menjadi anggaran difinitif.

Kemungkinan besar partisipasi yang terjadi merupakan partisipasi semu, seperti yang didefinisikan Argyris. Jadi para manajer bersedia menerima perubahan-perubahan baru karena organisasi menghendaki mereka untuk menerima sasaran baru tersebut. Hal ini dapat dilihat dari 74 subyek hanya 4 orang (5,41%) yang merasa memiliki pengaruh besar terhadap anggaran akhir.

Kedua, kinerja para manajer dan kepala bagian yang terlibat dalam penyusunan anggaran dinilai bukan hanya berdasarkan keberhasilan mereka dalam mencapai atau melebihi target anggaran. Pencapaian target anggaran hanya merupakan salah satu aspek saja dari beberapa aspek lain yang digunakan untuk menilai kinerja. Hal ini mungkin menjadi penyebab partisipasi menjadi

tidak terlibat secara psikologis dalam penyusunan anggaran, sebab mereka sadar masih adanya kemungkinan anggaran yang mereka susun mengalami perubahan dan juga adanya beberapa aspek yang lain sebagai penilai kinerja.

Ketiga, anggaran yang ada lebih bersifat *appropriation budget*, artinya anggaran ditentukan untuk menentukan besarnya biaya yang akan dikeluarkan untuk suatu periode atau kegiatan. Dalam hal ini anggaran lebih banyak berperan sebagai pengendali input atau sumber daya dan belum ditujukan untuk mengendalikan output atau tindakan.

Dari hasil kuantitatif ternyata tidak dapat membuktikan HO3 yang merupakan hipotesis mayor dalam penelitian ini. Hal ini bisa dijelaskan dari hasil statistik persamaan 2 yang disusun untuk menguji HO3, ternyata variabel motivasi memiliki nilai t yang lebih kecil dari pada nilai t tabel ($0.601 < 1.960$) yang berarti motivasi tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja manajer. Pengaruh motivasi yang sangat kecil (tidak ada pengaruh) terhadap kinerja inilah yang menyebabkan motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel penyelang. Ketiga kesimpulan di atas turut mendukung terjadinya analisis kuantitatif tersebut. Karena kinerja manajer tidak hanya dievaluasi dan diberi penghargaan berdasarkan pencapaian anggaran, maka motivasi para manajer untuk menghasilkan kinerja yang tinggi menjadi lebih kecil dan tidak signifikan pengaruhnya meskipun mereka telah turut dilibatkan dalam penyusunan anggaran.

Meskipun motivasi tidak dapat menjelaskan secara tidak langsung hubungan antara partisipasi dan kinerja di PT. Badak NGL Co. Bontang, tetapi penelitian ini dapat digunakan untuk mendukung Hofstede (1967), Searfoss dan Moncza (1973), Serfoss (1976), Kenis (1979) dan Merchant (1981) yang menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara motivasi dan partisipasi. Selain itu penelitian ini juga membuktikan bahwa terdapat hubungan positif antara motivasi dan kinerja, sesuai dengan hasil penelitian Mitchell (1974, 1979), Wahba dan House (1974), Connolly (1976), Campbell dan Pritchard (1976), Ferris (1977) dan Rockness (1977).

KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Penelitian ini dilakukan di salah satu perusahaan BUMN (Badan Usaha Milik Negara) yaitu PT. Badak NGL Co. Bontang.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana hubungan anggaran partisipatif dengan kinerja para manajer melalui pengaruh tidak langsung motivasi. Jadi kesimpulan hasil penelitian ini hanya berlaku dalam lingkungan PT. Badak NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur.

Dalam penelitian ini diajukan tiga hipotesis penelitian dengan kesimpulan hasil penelitian sebagai berikut :

1. Terdapat hubungan yang positif dan tidak signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan motivasi para manajer.
2. Terdapat hubungan positif dan tidak signifikan antara motivasi dengan kinerja para manajer PT. Badak NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur.
3. Hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja para manajer tidak dapat dijelaskan oleh pengaruh tidak langsung motivasi, atau dengan kata lain motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel penyalang.

Hasil penelitian ini mendukung hasil yang diperoleh Brownell dan McInnes dalam penelitiannya, yang menyatakan motivasi tidak dapat berperan sebagai variabel penyalang yang menghubungkan partisipasi dengan kinerja.

Dilihat dari proses penyusunan anggaran yang telah berlaku di PT. Badak NGL. Co. Bontang, Kalimantan Timur selama ini, dapat disimpulkan bahwa partisipasi yang ada hanyalah partisipasi semu. Walaupun partisipasi yang diperoleh bersifat negatif terhadap kinerja para manajer, tetapi dengan penerapan partisipasi yaitu melibatkan para manajer dalam diskusi guna penentuan target anggaran dan menggunakan hasil perbandingan antara pencapaian dengan target sebagai dasar untuk mengevaluasi kinerja mereka dan pemberian penghargaan, maka diharapkan kinerja mereka akan menjadi lebih tinggi. Hal-hal berikut ini dapat diterapkan oleh PT. Badak NGL Co Bontang untuk meningkatkan prestasi kinerja para manajer:

1. Perlunya disusun suatu standar penilai kinerja bagi para manajer.
2. Perlunya disusun suatu kriteria penilaian kinerja yang lebih valid dan akurat untuk membandingkan prestasi kerja manajer satu dengan yang lain.
3. Kriteria penilaian kinerja yang telah ditetapkan tersebut hendaknya digunakan sebagai dasar untuk mengalokasikan penghargaan kepada para manajer.

Gagalnya motivasi berperan sebagai variabel penyelang dapat disebabkan karena pengaruh motivasi kinerja yang kecil. Berdasarkan teori pengharapan yang menekankan pentingnya instrumentalitas dan valensi, perusahaan hendaknya berusaha untuk memperjelas hubungan antara kinerja para manajer dengan penghargaan yang diberikan. Implikasi dari teori pengharapan yang dapat diterapkan oleh organisasi untuk meningkatkan motivasi kerja karyawan adalah sebagai berikut:

1. Memberikan penghargaan kepada karyawan yang berprestasi sesuai dengan prestasi kerjanya.
2. Merancang agar pekerjaan menjadi lebih menarik.
3. Menghubungkan beberapa penghargaan dengan hasil kerja kelompok untuk mendorong kerjasama antara karyawan.
4. Merancang suatu program motivasi yang fleksibel untuk mengakomodasikan perbedaan individual.

Studi penelitian pada manajer di PT. Badak NGL Co. Bontang tidak luput dari keterbatasan atau kelemahan. Kuesioner yang diberikan kepada para manajer mengungkapkan hasil kemampuan para manajer rata-rata. Ini disebabkan tipe orang Indonesia bersifat formal dan tertutup dalam menilai sesuatu yang baru, serta gaya kepemimpinan yang absolut (ketakutan persaingan dalam jabatan pekerjaan). Penelitian di Indonesia yang dilakukan oleh Nur Indriantoro (1993) menyimpulkan bahwa perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika serta negara-negara Barat lainnya memiliki sumbangan yang substansif terhadap hasil yang tidak signifikan. Studi Indriantoro ini menggunakan *Locus of Control* dan dimensi budaya sebagai variabel antara. Menurutnya, di Indonesia *Locus of control* dan dimensi budaya tidak dapat berperan sebagai variabel moderat dalam kaitannya dengan pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

Meskipun penelitian ini memperoleh hasil yang sama dengan penelitian Brownell dan McInnes yaitu gagal untuk membuktikan pengaruh tidak langsung motivasi dalam menjelaskan hubungan antara partisipasi dan kinerja. Di akhir artikelnya, Brownell dan McInnes menyimpulkan bahwa suatu pengaruh tidak langsung antara partisipasi dan kinerja sebenarnya ada, tetapi dengan hubungan sebab akibat akan diberikan kesempatan yang lebih luas untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

Penelitian lanjutan masih diperlukan untuk di masa yang akan datang. Penelitian tersebut dapat diperluas dengan yaitu :

1. Menggunakan perusahaan atau industri yang berbeda dengan kriteria tertentu.
2. Menggunakan variabel penyelang yang lain seperti *job related information*.
3. Menilai arah pengaruh dari suatu hubungan sebab akibat antara variabel-variabel yang saling terkait.

Sehingga dapat diperoleh gambaran atau penjelasan yang lebih mendalam tentang pengaruh tidak langsung penganggaran partisipatif terhadap peningkatan kinerja manajer.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthoni, Robert N., dan John Dearden, Vijay Givindarajan, *Management Control System*, Seventh Edition Homewood Illions : Irwin, 1992.
- Aranya, Nissim, "Budget Instrumentality, Participation, and Organizational Effectiveness", *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1990, hal.67-77.
- Argyris, Chris, *The Impact of Budget on People*, The Controllership Foundation Inc., Cornell University 1952.
- Becker, Selwyn dan David Green, "Budgeting and Employee Behavior", dalam *Reading in Cost Accounting and Control*, editor : William E. Thomas Jr., edisi keenam, Cincinnati: Southwestern Publishing Co., 1978.
- Brownell, Peter, "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness", *The Accounting Review*, October 1981, pp.844-860.
- "Participation in Budgeting Process-When it Works and When it Doesn't" *The Accounting Review*, October 1982, pp. 124-200.
- Brownell, Peter, and Morris McInnes, "Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance", *The Accounting Review*, October 1986, pp.587-600.
- Davis, Keith, and John W. Newstrom, *Human Behavior at Work : Organizational Behavior*, Seventh Edition New York : McGraw-Hill, 1985.
- DuBrin, Andrew J., *The Practice of Managerial Psychology*, New York : Pergamon Press Inc., 1974.

- Emory, c. William, Business Research Methode, Honewood Illionis: richard D. Irwin, Inc., 1980.
- Ferris, Kenneth R., "A test of the Expectancy Theory of Motivation in the Accounting Environment", *The Accounting Review*, July 1977, hal. 605-615.
- Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen, *Management Accounting*, edisi ketiga, Cincinnati, Ohio, Southwestern Publishing Company, 1994.
- Indriantoro, Nur, *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimention as Moderating Variable*", Dissertation, Lexington, Kentucky 1993.
- Kennis, Izzetin, "Effects of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance", *The Accounting Review*, October 1979, hal. 707-721.
- Lyman, Keith A., *Accounting Parspective*, Englewood Cliff: prectice Hall. Inc., 1980, Seperti dikutip oleh Basri Zen, "Pengaruh Kualitas Anggaran Proyek Terhadap Efektivitas Pengendalian Proyek-proyek Konstruksi pada Perusahaan Jasa Konstruksi di Daerah Istimewa Aceh", *Tesis*, UGM, 1993.
- Mahony, Thomas A., Thomas H. Jardee dan Stephen J. Carol *Development of Managerial Performance a Research Approach*, Southwestern Publishing, 1963.
- Munchinsky, Paul M., *Psychology Applied to Work : An Introduction to Industrial and Organizational Psychology*, Chicago, Illinois: The Dorsey Press, 1987.
- Parker, Lee D., Kenneth R. Ferris, David T. Otley, *Accounting for The Human Factor*, Sidney : Prentice Hall 1989.
- Raharjo, Juliani, "Analisis Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif, Motivasi dan Kinerja manajerial di PT. Djarum Kudus", *Skripsi*, Fakultas Ekonomi UGM, 1995.
- Rockness, Howard O., "Expectancy Thepry in a Budgetary Setting: An Experimental Eximination", *The Accounting Review*, October 12977, hal.893-904.
- Sweringga, RJ., dan R.H.Moncur, Some Effect of Participative Budgeting on Managerial Behavior, *National Association of Accountants*, 1975.
- Samosir, Pahala Panangian, "Pengaruh Interaksi Antara Penganggaran Partisipatif dan Locus of Control terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja : Studi Lapangan di PT. Natour", *Skripsi*, Fakultas Ekonomi UGM.1994.

Vroom, Victor H., *Some Personality Determinant of the Effect of Participation*, Englewood Cliffs, NY: Prentice Hall, 1960.

Welsch, Glen A., Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, *Budgeting Profit Planning and Control*, Edisi kelima, Prentice Hall, 1960.

Wodojono, MJH, "Analisis Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja dan Kepuasan Kerja manajer di Rumah sakit Pondok Indah Jakarta", *Skripsi*, Fakultas Ekonomi, UGM, 1994.