

ANALISIS HUBUNGAN KULTUR DAN STRUKTUR ORGANISASI TERHADAP KEEFEKTIFAN PENGANGGARAN PARTISIPATIF

Evi Grediani

email: evigrediani@yahoo.co.id
Akademi Akuntansi YKPN Yogyakarta

ABSTRACT

This research is intended to evaluate as to whether organization culture and organization structure affect the participative budgeting as well as the manager performance. Fifty six sample selected randomly in this research. The sample are managers or supervisors in the Public Accountant Firms in Indonesia. Hypotheses are tested using multiple regression. The two conclusion of the research are: firstly, the relation between participative budgeting and the organization culture is negative and significant, it means that the job-oriented organization culture affects the relationship between the effectiveness of participative budgeting to the performance of manager and secondly, the relation between the effectiveness of participative budgeting and organization structure is negative and significant, it means that a centralized organization structure affects the effectiveness of participative budgeting and the performance of manager.

Keywords: the organization culture, the organization structure, the participative budgeting, the performance of manager.

PENDAHULUAN

Perkembangan dunia usaha dewasa ini cukup pesat, terutama ditandai dengan meningkatnya jumlah pendirian usaha baru maupun ekspansi usaha yang dilakukan swasta maupun pemerintah. Begitu juga dengan perkembangan situasi yang dapat dengan cepat berubah dari waktu ke waktu. Perubahan-perubahan tersebut didorong oleh kekuatan eksternal dan internal antara lain perubahan tingkat perkembangan ekonomi dunia, kondisi ekonomi dalam negeri, adanya pesaing, perubahan dengan harga bahan baku dan jasa yang dibeli, ketersediaan bahan baku, perubahan harga jual, perubahan sikap konsumen, perubahan biaya kebijakan perusahaan, perubahan upah tenaga kerja, perubahan sikap karyawan dan sebagainya. Kondisi ini menuntut perusahaan untuk dapat menyesuaikan dengan keadaan keuangan organisasinya. Oleh karena itu perubahan akan dipandang sebagai tantangan organisasi agar bisa bersaing dan bertahan hidup dalam kondisi apapun. Tentu saja agar dapat mengevaluasi dari perubahan-perubahan di masa lalu, tanggap terhadap perubahan yang sedang terjadi saat ini, dan kemungkinan perubahan pada masa yang akan datang, maka perusahaan mempunyai kegiatan proses pengendalian manajemen yaitu tindakan perencanaan strategi, tindakan

penyusunan anggaran, tindakan pelaksanaan, dan evaluasi kinerja (Antony dan Govindarajan, 1998).

Menurut Hansen dan Mowen (1999), perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang tak terpisahkan. Perencanaan menentukan tindakan-tindakan apa yang harus dilakukan untuk merealisasikan tujuan tertentu, sedangkan pengendalian untuk menilai apa yang dihasilkan dan membandingkannya dengan rencana yang telah disusun. Perbandingan ini kemudian dapat digunakan untuk menyesuaikan anggaran, sesuai dengan tujuan masa depan yang diharapkan. Penyusunan anggaran adalah proses pengoperasionalan rencana dalam bentuk pengkuantifikasian, biasanya dalam unit moneter, untuk kurun waktu tertentu. Hasil penyusunan anggaran adalah anggaran, yang merupakan rencana yang diungkapkan secara kuantitatif, dalam unit moneter, biasanya untuk satu tahun.

Proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan suatu proses negosiasi antara manajer pusat pertanggungjawaban dengan atasannya. Hasil akhir proses negosiasi adalah persetujuan tentang perkiraan biaya yang akan terjadi selama satu tahun (untuk pusat biaya atau anggaran laba atau ROI yang diisyaratkan (untuk pusat laba atau pusat investasi) (Halim, dkk., 2000). Sehingga dengan kaitan peran perilaku manusia dalam organisasi dan dapat memberikan keuntungan pada organisasi, maka seperti yang dikatakan oleh Hansen dan Mowen (1999) tujuan penganggaran adalah untuk memaksa manajer untuk merencanakan masa depan, memberikan informasi sumber daya yang dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan, sebagai standar bagi evaluasi kinerja dan meningkatkan komunikasi dan koordinasi dari semua tujuan organisasi. Proses penganggaran bisa dari atas ke bawah (*top down*) bisa juga sebaliknya (*bottom up*). Dari atas ke bawah, pimpinan puncak membuat anggaran untuk bagian yang dibawahnya, sedang bawah ke atas, bawahan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Penelitian menunjukkan partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran lebih menghasilkan efek positif, yaitu ada semacam kemauan menerima yang lebih besar terhadap target yang telah ditetapkan jika melibatkan bawahan, dan efektivitas dalam perubahan informasi yaitu anggaran yang disetujui diperoleh dari orang yang benar-benar menguasai permasalahan dan mempunyai pemahaman yang lebih terhadap pekerjaannya melalui interaksi dengan atasan selama proses penyusunan anggaran (Anthony dan Govindarajan, 1998).

Hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Brownell dan McInnes (1986), Indriantoro (1993) menemukan bahwa ada hubungan positif dan signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajer. Sementara hasil penelitian Milani (1975) dan Bryan dan Locke (1967) menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif mempunyai pengaruh negatif terhadap kinerja dan kepuasan kerja. Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajer juga dipengaruhi oleh faktor kondisional sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer, seperti struktur organisasi dan kultur organisasi (Supomo dan Indriantoro, 1998). Penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) yang menguji pengaruh struktur organisasi terhadap keefektifan anggaran partisipatif, menunjukkan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajer pada struktur desentralisasi, dan pengaruh negatif pada struktur sentralisasi. Selain itu juga menguji pengaruh kultur organisasi terhadap keefektifan anggaran partisipatif dengan menemukan pengaruh yang positif dari kultur organisasi yang berorientasi pada pekerjaan terhadap keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer. Wewenang, tanggung jawab dan peran seorang manajer dalam penyusunan anggaran harus jelas karena dapat mempengaruhi kinerja manajer. Apabila seorang manajer tidak mendapat pemahaman yang baik akan perannya di

perusahaan, maka ia tidak akan termotivasi untuk ikut aktif berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Studi yang telah dilakukan Supomo dan Indriantoro (1998) mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajer dengan melakukan pengujian terhadap struktur dan kultur organisasi yang berfungsi sebagai variabel *moderating*, menghasilkan simpulan bahwa kultur organisasi yang berorientasi pada orang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajer. Untuk variabel *moderating* lainnya, Riyanto (1999) menemukan bahwa desentralisasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajer. Sedangkan penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) menemukan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajer pada struktur desentralisasi dan pengaruh negatif pada struktur sentralisasi.

Penelitian yang dilakukan oleh para peneliti diatas menemukan bahwa kultur organisasi yang berorientasi pada orang mempunyai pengaruh yang positif terhadap penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer dan struktur organisasi mempunyai pengaruh yang bervariasi terhadap penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer. Penelitian yang telah dilakukan di Indonesia mengambil sampel para manajer yang bekerja pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa efek Jakarta (Supomo dan Indriantoro, 1998). Berbeda dengan penelitian sebelumnya, studi ini akan meneliti terhadap keadaan Kantor Akuntan Publik yang termasuk dalam perusahaan jasa di Indonesia. Sesuai saran dari penelitian yang dilakukan oleh Supomo dan Indriantoro (1998), diduga ada hasil penelitian yang berbeda jika penelitian dilakukan di perusahaan jasa dan atau perdagangan. Penelitian ini menguji dua variabel *moderating*, yaitu kultur organisasi dan struktur organisasi dalam hubungan dengan keefektifan penganggaran partisipatif dan kinerja manajer. Kedua variabel *moderating* diatas pernah digunakan dalam penelitian empiris, yaitu dalam penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) pada manajer yang memimpin departemen fungsional di perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa efek Jakarta. Diduga karakteristik perusahaan dan perbedaan geografis (wilayah) akan mempengaruhi hasil penelitian. Untuk itu penulis akan melakukan penelitian dengan dua variabel *moderating* (adalah faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel) terhadap penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer untuk manajer/supervisor di Kantor Akuntan Publik (perusahaan jasa) yang terdaftar dalam direktori Bank Indonesia tahun 2000 diakses melalui situs internet, diharapkan bisa menjawab pertanyaan: “Apakah kultur organisasi dan struktur organisasi mempengaruhi hubungan antara keefektifan penganggaran partisipatif dan peningkatan kinerja manajer?”

HIPOTESIS

- H₁: Pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer akan tinggi apabila kultur organisasi berorientasi pada orang dan pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer akan rendah apabila kultur organisasi berorientasi pada pekerjaan.
- H₂: Pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer akan tinggi apabila struktur organisasi adalah desentralisasi dan pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer akan rendah apabila struktur organisasi adalah sentralisasi

METODAPENELITIAN

Pengumpulan data dan pemilihan Sampel

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan *mail survey* untuk calon responden yang berada di luar wilayah Yogyakarta dan yang masih berada dalam wilayah Yogyakarta penulis mengirimkan langsung kepada calon responden. Dalam tiap kuesioner terdapat surat pengantar yang berisi penjelasan secara ringkas tentang penelitian ini. Kuesioner yang dibuat telah dikembangkan penulis berdasarkan masukan dari calon responden yaitu manajer/supervisor pada sebagian Kantor Akuntan Publik di wilayah Yogyakarta. Pengembangan kuesioner tersebut melalui *formal interview* (adanya kesepakatan jadwal pertemuan antara penulis dengan responden) dan *informal interview* (melalui telepon dan tanpa jadwal terlebih dahulu). Hasil *interview* dan hasil jawaban kuesioner tersebut kemudian disusun menjadi daftar pertanyaan yang dikirim ke 229 calon responden. Pertanyaan-pertanyaan di dalam kuesioner hanya berupa persepsi para manajer. Jawaban kuesioner dikirimkan kembali tanpa perangko balasan, untuk wilayah Yogyakarta penulis langsung mengambil ke tempat responden.

Penelitian dilakukan terhadap manajer/supervisor pada Kantor Akuntan Publik yang termasuk dalam perusahaan jasa di Indonesia. Adapun pemilihan Kantor Akuntan Publik tersebut berdasarkan daftar yang ada pada data Bank Indonesia tahun 2000 yang dikeluarkan dalam situs internet. Penentuan populasi secara random dengan mempertimbangkan kemungkinan tingkat respon yang diperoleh dan semua yang termasuk dalam daftar data Bank Indonesia tahun 2000, sehingga beberapa Kantor Akuntan Publik yang dipilih adalah berlokasi di Indonesia. Kriteria responden yang dipilih sebagai anggota sampel dalam penelitian ini adalah manajer/supervisor yang memiliki atasan dan bawahan serta sudah terlibat langsung dalam kegiatan organisasi untuk proses penyusunan anggaran.

Pelaksanaan Survei

Pelaksanaan survei penelitian ini dimulai pada tanggal 25 Agustus 2001 dan selesai pada tanggal 6 Oktober 2001. Dari jumlah kuesioner yang dikirimkan tersebut ada 56 orang manajer/supervisor (24,45%) yang mengirimkan jawaban. Kemudian 4 orang diantaranya karena pengisiannya tidak lengkap, sehingga tidak digunakan dalam analisis data. Dengan demikian ada 52 (22,70%) jawaban responden yang digunakan, dengan persentase Pria: 45 (86,54%) dan Wanita: 7 (13,46%). Responden penelitian adalah para manajer/supervisor dari berbagai kantor Akuntan Publik di Indonesia, dengan tingkat pendidikan terakhir terdiri dari: (1) DIII/Akademi: 5 (9,61%), (2) Jenjang S-1: 46 (88,46%), (3) Jenjang S-2: 1 (1,93%). Untuk melengkapi deskripsi mengenai responden dalam penelitian ini, tabel berikut ini menyajikan statistik deskriptif mengenai demografi responden (tabel 2).

Tabel 2. Statistik Deskriptif: Demografi Responden

Rata-Rata	Median	Kisaran	Standar	Deviasi
Umur	38,15	35	24-59	9,69
Jumlah Bawahan	10,73	5	1-129	18,17
Jumlah Karyawan Perusahaan	30,17	17	3-263	45,36
Lamanya pada Jabatan sekarang	5,05	3	1-21	3,62
Lamanya di Perusahaan	6,57	5	1-22	4,88

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Partisipasi

Partisipasi dalam penyusunan anggaran berkaitan dengan seberapa jauh keterlibatan manajer di dalam menentukan atau menyusun anggaran yang ada dalam departemen atau bagiannya, baik secara periodik maupun tahunan (Riyadi, 2000). Partisipasi akan diukur dengan perangkat kuesioner yang dikembangkan oleh Milani (1975) yaitu *six-item scale*. Pertanyaan dalam instrumen ini telah penulis sesuaikan dengan masukan dari responden yang dipilih yaitu manajer/supervisor pada Kantor Akuntan Publik. Pengembangan dari hasil wawancara tersebut kemudian disusun menjadi pertanyaan berdasarkan perangkat kuesioner yang dikembangkan oleh Milani (1975). Pertanyaan yang diajukan meliputi: (1) Peran serta dalam penyusunan tiap anggaran, (2) alasan yang diberikan oleh atasan ketika revisi anggaran dibuat, (3) frekuensi usulan atau pendapat yang diberikan kepada atasan tanpa diminta ketika penyusunan anggaran dilaksanakan, (4) pengaruh yang dimiliki dalam anggaran akhir, (5) penting atau tidaknya sumbangan yang telah diberikan terhadap anggaran, dan (6) seberapa sering atasan meminta pendapat ketika anggaran sedang disusun. Partisipasi ini diukur dengan memakai enam item pertanyaan, menggunakan skala lima poin, dimana skor rendah (poin 1) menunjukkan partisipasi rendah, sedangkan skor tinggi (poin 5) menunjukkan partisipasi yang tinggi. Penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) melaporkan hasil koefisien alpha sebesar 0,79, penelitian Riyadi (2000) koefisien alpha sebesar 0,84. Hasil penelitian ini menunjukkan konsistensi internal yang memadai, yang dinyatakan dengan koefisien alpha sebesar 0,78.

Kultur Organisasi

Kultur organisasi adalah adanya kerangka pengertian yang terdiri dari sikap-sikap, nilai-nilai, norma-norma perilaku dan persepsi yang dimiliki oleh anggota kelompok dalam suatu organisasi (Greenberg dan Baron, 2000). Kultur Organisasi diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Supomo dan Indriantoro (1998) berdasarkan hasil analisis faktor yang dilakukan oleh Hofstede, dkk. (1990). Setiap item kuesioner berisi pernyataan mengenai dimensi kultur yang mempertimbangkan antara orientasi pada orang dengan orientasi pada pekerjaan. Pilihan jawaban meliputi skor rendah (poin 1) untuk kultur organisasi yang berorientasi pada orang dan skor tinggi (poin 5) untuk kultur organisasi yang berorientasi pada pekerjaan. Koefisien alpha dalam penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) sebesar 0,68. Koefisien alpha sebesar 0,80 dalam uji reliabilitas, menunjukkan bahwa data penelitian yang diperoleh dari penggunaan instrumen ini memiliki konsistensi internal yang cukup

memadai.

Struktur Organisasi

Struktur organisasi adalah struktur hierarki (sentralisasi atau desentralisasi) yang menunjukkan tingkat wewenang pembuatan keputusan para individu dalam suatu organisasi (Gordon dan Narayanan, 1984). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan Supomo dan Indriantoro (1998). Instrumen tersebut berisi lima pertanyaan mengukur tingkat pendelegasian wewenang manajer, diantaranya dalam lima bidang pembuatan keputusan, pengembangan produk atau jasa baru, pengangkatan dan pemberhentian karyawan, pemilihan investasi, alokasi anggaran dan penentuan harga jual. Responden diminta untuk memilih skala satu sampai dengan lima pada setiap pertanyaan mengenai struktur organisasi, sesuai dengan yang dipraktikkan oleh perusahaan. Jawaban responden untuk menentukan apakah struktur organisasi pada perusahaan responden menerapkan struktur sentralisasi (ditunjukkan dengan skala rendah) atau desentralisasi (ditunjukkan dengan skala tinggi). Uji reliabilitas data yang dihasilkan dari instrumen struktur organisasi dalam penelitian ini menunjukkan koefisien alpha sebesar 0,82. Koefisien ini lebih tinggi daripada penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) yaitu sebesar 0,46.

Kinerja Manajer

Kegiatan manajer adalah kinerja manajer dalam kegiatan-kegiatan manajer yang meliputi: perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi dan perwakilan. Variabel ini diukur dengan menggunakan kuesioner yang dikembangkan Mahoney, dkk. (1963). Pertanyaan tersebut adalah: (1) perencanaan, (2) investigasi, (3) pengkoordinasian, (4) evaluasi, (5) pengawasan, (6) pemilihan staf, (7) negosiasi, (8) penugasan, dan (9) kinerja secara menyeluruh. Pengukuran mencakup poin 1 (jauh dibawah rata-rata) sampai poin 5 (jauh diatas rata-rata). Semakin tinggi skor yang dihasilkan, menunjukkan tingginya kinerja manajer. Namun karena penilaian kinerja merupakan *self-rating*, terdapat kemungkinan bias, hal ini disebabkan adanya kecenderungan untuk menilai lebih baik terhadap diri sendiri. Penggunaan instrumen ini menunjukkan konsistensi internal yang memadai, yang dinyatakan dengan koefisien alpha sebesar 0,75.

Uji Reliabilitas dan Validitas

Analisis butir pertanyaan dalam kuesioner dilakukan dengan uji reliabilitas dan uji validitas. Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran terhadap konsistensi, apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat pengukur yang sama. Penulis melakukan uji reliabilitas dengan menghitung *cronbach's alpha* dari masing-masing instrumen dalam suatu variabel. Instrumen yang dipakai dalam variabel tersebut dikatakan andal (*reliable*) apabila memiliki *cronbach's alpha* lebih dari 0,50 (Hadi, 1991). Uji validitas yang dilakukan dengan analisis faktor, digunakan untuk mengetahui hubungan tiap butir pertanyaan dengan skor total apakah berkorelasi positif dan peluang ralat *p*-nya tidak lebih dari 0,05 (Hadi, 1991). Dalam analisis ini butir-butir yang digugurkan adalah skor faktor dibawah 0,201 (dalam tabel r-satu ekor). Hasil pengujian reliabilitas dan validitas menunjukkan bahwa keempat instrumen yang digunakan cukup andal (*reliable*) dan sah (*valid*). Hal ini ditunjukkan dengan hasil pengujian reliabilitas yang

diperoleh diatas 0,50 (Hadi, 1991). Kemudian hasil pengujian validitas diperoleh dengan adanya korelasi butir-butir dengan skor total dari partisipasi, kultur organisasi, struktur organisasi dan kinerja manajer memperoleh hasil rentang koefisien korelasi diatas 0,201 (Hadi, 1991). Partisipasi dengan rentang koefisien korelasi 0,46 s/d 0,64, Kultur organisasi dengan rentang koefisien korelasi 0,40 ds/d 0,58, Struktur organisasi dengan rentang koefisien korelasi 0,42 s/d 0,70, Kinerja Manajer 0,40 s/d 0,48.

Pengujian Hipotesis

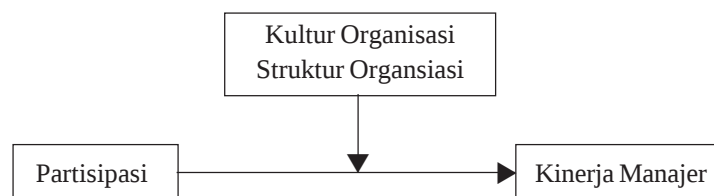
Data yang diperoleh dari persepsi para manajer akan diolah dengan menggunakan metode regresi berganda karena terdapat satu variabel dependen yaitu kinerja manajer dan terdapat tiga variabel independen yaitu partisipasi, kultur organisasi serta struktur organisasi. Metode analisis data yang akan digunakan adalah sebagai berikut:

1. Untuk menguji hipotesis 1 (H_1): $Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_4X_1X_2 + e$
2. Untuk menguji hipotesis 2 (H_2): $Y = a + b_1X_1 + b_3X_3 + b_5X_1X_3 + e$

Keterangan:

- Y = Kinerja diukur dengan jumlah tabel pada instrumen Mahoney
 X_1 = Skor penganggaran partisipatif yang distandardisasi
 X_2 = Skor kultur organisasi yang distandardisasi
 X_3 = Skor stuktur organisasi yang distandardisasi
 X_1X_2 = Interaksi antara partisipasi dengan kultur organisasi
 X_1X_3 = Interaksi antara partisipasi dengan struktur organisasi

Gambar 3. Model Analisis Hubungan Kultur Organisasi dan Struktur Organisasi terhadap Partisipasi dengan Kinerja Manajer



ANALISIS DATA

Statistik Deskriptif

Analisis dilakukan pada 52 jawaban responden yang telah memenuhi kriteria untuk diolah lebih lanjut. Statistik deskriptif disajikan dalam tabel 3.

Tabel 3. Statistik Deskriptif Variabel

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata	Deviasi Standar
Partisipasi	6-30	12-27	20,15	33,69
Kultur Organisasi	12-60	16-58	40,80	7,62
Struktur Organisasi	5-25	9-25	15,37	3,81
Kinerja Manajer	9-45	18-40	30,00	4,45

Partisipasi: Berdasarkan hasil pengukuran variabel partisipasi, skor jawaban yang diperoleh dari responden cukup bervariasi, terlihat pada kisaran aktual berada antara 12 -27, sementara kisaran teoritis dari variabel ini berada pada 6-30. Rata-rata jawaban dari responden sebesar 20,15 dengan deviasi standar 33,69. Angka ini menunjukkan adanya manajer yang menjadi responden memiliki partisipasi yang tinggi dan tidak ada manajer yang memiliki partisipasi pada tingkat ekstrem rendah (skor total 6). Karena dalam instrumen variabel ini yang terdiri dari enam butir dengan lima poin skala Likert tersebut, skor tinggi menunjukkan partisipasi yang tinggi dan skor rendah menunjukkan partisipasi yang rendah.

Kultur Organisasi: Tabel 3 menyajikan statistik deskriptif mengenai pengukuran variabel kultur organisasi. Instrumen ini terdiri dari dua belas butir dengan skala likert lima poin, dimana skala rendah menunjukkan kultur organisasi yang berorientasi pada orang dan skal tinggi menunjukkan kultur organisasi yang berorientasi pada pekerjaan. Hasil kisaran aktual berkisar antara 16 – 58, rata-rata yang diperoleh sebesar 40,80 dengan deviasi standar 7,62, sedangkan kisaran teoritis berada pada antara 12 -60. Angka ini menunjukkan bahwa kultur organisasi yang berorientasi pada pekerjaan cenderung lebih dominan pada Kantor Akuntan Publik. Tidak ada kultur organisasi tempat bekerja responden yang berorientasi pada orang secara ekstrem.

4.1.1. Struktur Organisasi: pengukuran variabel struktur organisasi ini terdiri dari lima butir dengan skala Likert lima poin. Struktur sentralisasi ditunjukkan dengan skala rendah dan desentralisasi ditunjukkan dengan skala tinggi. Berdasarkan tabel 3 menunjukkan bahwa skor jawaban responden berkisar antara 9 -25, sedangkan skor teoritisnya berkisar antara 5 – 25, rata-rata jawaban responden sebesar 15,37 dengan deviasi standar sebesar 3,81. Jawaban responden menunjukkan bahwa struktur organisasi pada Kantor Akuntan Publik responden tidak ada yang memiliki struktur sentralisasi secara ekstrem (skor total 5), sedangkan struktur desentralisasi pada perusahaan responden ada yang memiliki struktur desentralisasi secara ekstrem.

Kinerja Manajer: Pengukuran variabel kinerja manajer terdiri dari delapan butir dimensi kinerja manajer dan satu butir dimensi kinerja manajer secara keseluruhan. Skala pengukuran antara 1- 5 dengan ketentuan skor 1 dan 2 menunjukkan kinerja dibawah rata-rata, skor 3 menunjukkan kinerja rata-rata dan kinerja diatas rata-rata dengan skor 4 dan 5. Dalam studi ini penulis menggunakan penjumlahan dari skor kesembilan butir untuk mengukur kinerja manajer. Jawaban responden pada kisaran aktual sebesar 18 – 40 dengan kisaran teoritis sebesar 9 – 45, rata-rata jawaban yang diperoleh sebesar 30,00 dengan standar deviasi 4,45. Kisaran aktual berada diatas batas nilai terendah dan dibawah batas nilai tertinggi kisaran teoritis. Nilai rata-rata yang ditunjukkan terlihat bahwa nilai tersebut mendekati

nilai tengah dari kisaran teoritis.

Korelasi Antar variabel

Hasil analisis korelasi dengan *pearson correlation* tersaji dalam tabel 4.

Tabel 4. Korelasi Antar Variabel

	X1	X2	X3	Y
Partisipasi (X1)	1,000	0,086	-0,044	0,429**
Kultur Organisasi (X2)		1,000	0,139*	0,320*
Struktur Organisasi (X3)			1,000	0,731**
Kinerja (Y)				1,000

**signifikan pada p 0,05*Signifikan pada p > 0,01

Hasil analisis korelasi tersebut menunjukkan bahwa (1) partisipasi penyusunan anggaran mempengaruhi kinerja manajer dengan koefisien korelasi sebesar 0,429 pada tingkat signifikan $p < 0,01$. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan manajer dalam proses penyusunan anggaran, maka kinerja manajer akan semakin meningkat. (2) Kultur organisasi mempengaruhi kinerja manajer dengan koefisien korelasi yang tidak begitu kuat yaitu sebesar 0,320 pada tingkat signifikan $p < 0,01$. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kultur organisasi yang berorientasi pada orang maka kinerja manajer akan semakin meningkat. (3) Struktur organisasi mempengaruhi kinerja manajer dengan koefisien korelasi sebesar 0,731 pada tingkat signifikan $p < 0,01$. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi struktur organisasi yang terdesentralisasi maka kinerja manajer akan semakin meningkat. (4) Korelasi antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kultur organisasi menunjukkan koefisien korelasi sebesar 0,086 pada tingkat signifikan $p < 0,01$. Hal ini berarti semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran maka semakin tinggi kultur organisasi yang berorientasi orang. (5) Korelasi antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan struktur organisasi menunjukkan koefisien korelasi sebesar -0,044 pada tingkat signifikan $p < 0,01$. Hal ini berarti semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran maka semakin rendah struktur organisasi yang terdesentralisasi. Dengan kata lain bahwa semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran maka semakin tinggi struktur organisasi yang sentralisasi. (6) Korelasi antara kultur organisasi dengan struktur organisasi menunjukkan koefisien korelasi sebesar 0,139 pada tingkat signifikan $p < 0,01$. Hal ini berarti semakin tinggi kultur organisasi yang berorientasi orang akan semakin tinggi pula struktur organisasi yang terdesentralisasi.

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Pengujian Hipotesis (1)

Tujuan pengujian ini adalah untuk melihat sejauh mana kultur organisasi mempengaruhi hubungan antara keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer. Diharapkan hasil analisis regresi akan menghasilkan nilai koefisien yang positif dan signifikan. Hal ini berarti bahwa

kultur organisasi yang berorientasi pada orang mempengaruhi hubungan antara keefektifan penganggaran partisipatif dan peningkatan kinerja manajer.

Hasil analisis regresi untuk model (I) tersaji dalam tabel 5.

Tabel 5. Interaksi antara partisipasi dan Kultur Organisasi Mempengaruhi Kinerja Manajer

Simbol	Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	P
X_1	Partisipasi	β_1	1,957	2,510	3,446	0,001
X_2	Kultur	β_2	1,831	2,499	3,238	0,002
X_1X_2	Interaksi	β_3	-2,305	3,649	-2,791	0,008
Konstanta	β	30,077	0,502	59,883	0,000	
$R^2 = 36,8\%$ $F = 9,30$ $P = 0,000$ $n = 52$ TS = Tidak signifikan						

Persamaan regresi berganda yang diperoleh dari hasil penyajian tersebut adalah sebagai berikut: $Y = 30,077 + 1,957 (X_1) + 1,831 (X_2) - 2,305 (X_1 X_2)$

Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa koefisien (b_4) adalah negatif dan signifikan. Hal ini berarti bahwa kultur organisasi yang berorientasi pada pekerjaan mempunyai pengaruh moderating terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dengan peningkatan kinerja manajer. Sehingga dapat dikatakan bahwa kinerja manajer akan meningkat apabila partisipasi dalam penyusunan anggaran berada dalam kultur organisasi yang berorientasi pada pekerjaan. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis (1) yang menyatakan bahwa pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif terhadap peningkatan kinerja manajer akan tinggi apabila kultur organisasi berorientasi pada orang dan pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif terhadap peningkatan kinerja manajer akan rendah apabila kultur organisasi berorientasi pada pekerjaan. Hasil ini juga bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan Supomo dan Indriantoro (1998) yang menemukan bahwa kultur organisasi yang berorientasi orang mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan peningkatan kinerja manajer.

Pengujian Hipotesis (2)

Hipotesis ini menguji sejauh mana struktur organisasi mempengaruhi hubungan antara keefektifan penganggaran partisipatif dengan peningkatan kinerja manajer. Diharapkan bahwa hasil analisis regresi akan memperoleh nilai koefisien yang positif dan signifikan. Hal ini berarti bahwa struktur organisasi yang terdesentralisasi berperan sebagai variabel moderating di dalam hubungan antara keefektifan penganggaran partisipatif dengan peningkatan kinerja manajer. Hasil analisis regresi untuk model (2) tersaji dalam tabel 6 berikut ini.

Tabel 6. Interaksi antara Partisipasi dan Struktur Organisasi Mempengaruhi Kinerja Manajer

Simbol	Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	P
X_1	Partisipasi	β_1	1,142	1,389	3,634	0,001
X_2	Kultur	β_2	1,639	1,795	4,036	0,000
X_1X_2	Interaksi	β_3	-1,104	2,201	-2,217	0,031
Konstanta	β	30,077	0,302	99,680	0,000	
$R^2 = 77,2\%$ $F = 54,10$ $P = 0,000$ $n = 52$ $TS = \text{Tidak signifikan}$						

Hasil analisis regresi yang tersaji dalam tabel 6 menunjukkan angka $R^2 = 77,2\%$, $F = 54,10$, dengan signifikansi P kurang dari 0,001. Berarti ada hubungan yang signifikan antara variabel dependen (kinerja manajer) dengan variabel independen (partisipasi, kultur organisasi, struktur organisasi, interaksi antara partisipasi dengan kultur organisasi dan interaksi antara partisipasi dengan struktur organisasi). Variasi perubahan kinerja manajer dijelaskan oleh semua variabel independen sebesar 77,2%. Persamaan regresi berganda yang diperoleh dari hasil penyajian tersebut adalah sebagai berikut: $Y = 30,077 + 1,142 (X_1) + 1,639 (X_2) - 1,104 (X_1 X_2)$

Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa koefisien (b_3) adalah negatif dan signifikan. Hal ini berarti bahwa struktur organisasi yang tersentralisasi mempengaruhi hubungan antara keefektifan penganggaran partisipatif dengan peningkatan kinerja manajer. Sehingga dapat dikatakan bahwa kinerja manajer akan meningkat apabila partisipasi dalam penyusunan anggaran berada pada struktur organisasi yang tersentralisasi. Dengan demikian pengujian ini tidak mendukung hipotesis (2) yang menyatakan bahwa pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer akan tinggi apabila struktur organisasi adalah desentralisasi dan pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer akan rendah apabila struktur organisasi adalah sentralisasi. Hasil ini juga bertentangan dengan penelitian yang dilakukan Supomo dan Indriantoro (1998) yang menemukan bahwa struktur organisasi mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan pada struktur desentralisasi terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan peningkatan kinerja manajer.

Ada alasan tidak berhasilnya penelitian ini di dalam mendukung hipotesis (1) dan hipotesis (2) yaitu: kemungkinan bisa disebabkan karena persepsi manajer pada Kantor Akuntan Publik kemungkinan agak berbeda dengan persepsi manajer yang bekerja pada perusahaan manufaktur.

KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI

Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan diatas, disimpulkan bahwa hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung hipotesis (1) dan hipotesis (2). Namun hasil ini tidak konsisten dengan penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) sehingga studi ini menunjukkan hasil yang berbeda antara perusahaan manufaktur dengan perusahaan jasa. Hasil pengujian hipotesis (1) menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kultur organisasi adalah negatif dan signifikan. Hal ini berarti bahwa kultur organisasi yang berorientasi pada pekerjaan mempengaruhi hubungan antara

keefektifan penganggaran partisipatif dengan peningkatan kinerja manajer. Hasil tersebut menunjukkan juga bahwa pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer akan tinggi apabila kultur organisasi berorientasi pada pekerjaan.

Hasil pengujian hipotesis (2) menunjukkan bahwa interaksi antara keefektifan penganggaran partisipatif dengan struktur organisasi memperoleh hasil yang signifikan namun negatif. Hal ini berarti bahwa struktur organisasi yang sentralisasi mempengaruhi hubungan antara keefektifan penganggaran partisipatif dengan peningkatan kinerja manajer. Hasil tersebut menunjukkan juga bahwa pengaruh keefektifan penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajer akan tinggi apabila struktur organisasi adalah sentralisasi. Hasil pengujian ini bertentangan dengan hasil penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) yang menemukan pengaruh positif dan signifikan struktur desentralisasi terhadap hubungan antara keefektifan penganggaran partisipatif dengan kinerja manajer.

Keterbatasan

Penulis menyadari adanya keterbatasan yang kemungkinan dapat menimbulkan gangguan terhadap penelitian ini, diantaranya adalah (1) sampel yang diambil dalam penelitian ini, terbatas pada manajer/supervisor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik yang termasuk dalam daftar auditor Bank Indonesia tahun 2000. (2) Adanya perbedaan kisaran jumlah bawahan yang relatif cukup besar yaitu berkisar 3 – 263 orang, menunjukkan adanya variasi posisi manajer responden dalam kantor Akuntan Publik. Variasi tersebut kemungkinan menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami dan menjawab pertanyaan dalam instrumen. (3) Data penelitian dihasilkan dari penggunaan instrumen yang didasarkan pada persepsi jawaban responden. Hal ini akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan yang sesungguhnya. Penelitian ini hanya menerapkan metode survei melalui kuesioner, dan penulis tidak terlibat secara langsung dalam aktivitas perusahaan, sehingga kesimpulan yang dikemukakan hanya berdasarkan pada data yang terkumpul melalui penggunaan instrumen secara tertulis. (4) Instrumen dalam variabel yang digunakan dalam penelitian ini telah dikembangkan dan disesuaikan dengan kantor Akuntan Publik. Namun pengembangan instrumen tersebut hanya diperoleh dari beberapa Kantor Akuntan Publik di daerah Istimewa Yogyakarta sehingga kurang mewakili pandangan manajer yang terlibat dalam penyusunan anggaran pada Kantor Akuntan Publik se-Indonesia.

Implikasi

Penelitian ini, terlepas dari keterbatasan yang dimiliki, diharapkan dapat bermanfaat sebagai bahan pertimbangan dalam praktik akuntansi manajemen dan memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur di Indonesia. Keterbatasan-keterbatasan dalam penelitian ini diharapkan dapat diperbaiki pada penelitian-penelitian yang akan datang.

REFERENSI

- Anthony, R. N. dan V. Govindarajan. 1998. *Management Control System*. Homewood, H: Irwin.
- Brownell, P. 1982a. Participation in Budgeting process: When It Works and When It Doesn't. *Journal of Accounting Literature* 1: 124-153.
- _____. 1982b. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research* 20 (Spring): 12-27.
- Brownell, P. dan M. McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review* 61 (Oktober): 587-600.
- Bruns, W. J. dan J. H. Waterhouse. 1975. Budgetary Control and Organization Structure. *Journal of Accounting Research* 13 (No.2): 177-203.
- Bryan, J. dan E. A. Locke. 1967. Goal Setting as a Means of Increasing Motivation. *Journal of Applied Psychology* (June): 274-277.
- Cotton, J.L. 1993. *Employee Involment: Methods for Improving Performance and Work Attitudes*. New Burry Park California: Sage Publication.
- Gordon, J.R. 1999. *Organizational Behavior, A Diagnostic Approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- Gordon, L. A. dan V.K. Narayanan. 1984. Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An empirical Investigation. *Accounting Organizations and Society* 9: 33-47.
- Greenberg, J. dan R.A. Baron. 2000. *Behavior in Organizations, Understanding and Managing the Human Side of Work*. New Jersey: Prentice Hall International.
- Hadi, S. 1991. *Analisis Butir untuk Instrumen Angket, Tes, dan Skala Nilai dengan Basica*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Halim, A., Tjahjono, A. dan M. F. Husein. 2000. *Sistem pengendalian Manajemen*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Hansen, D.R. dan M.M. Mowen. 1999. *Akuntansi Manajemen*. Alih bahasa: A. A. Hermawan. Jakarta: Erlangga.
- Hofstede, G., Bram N., Denise D. O. dan Geert S. 1990. Measuring Organizational Culture; A Qualitative and Quantitative Study Across Twenty Cases. *Administrative Science Quarterly* 35 (June): 286-316.

- Indriantoro, N. 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables*. University of Kentucky. Dissertation.
- Lawler, E. E. 1986. *High-Involvement Management*. San Fransisco: Jossey-Bass Publisher.
- Mahoney, T.A., T.H. Jerdee dan S.J. Carol. 1963. *Development of Managerial Performance: A Research Approach*. Southwestern Publishing Co. Cincinnati. OH.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review* (April): 274-284.
- Nelson, D.L. dan Quick, J.C. 1997. *Organizational Behavior: Foundations Realities and Challenges*. British: West Publishing Company.
- Riyadi, S. 2000. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajer. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 3 (Juli): 134-150.
- Riyanto, B. L. 1999. The Effect of Attitude, Strategy and Decentralization on The Effectiveness of Budget Participation. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 2 (Juli): 136-153.
- Sekaran, U. 1992. *Research Methods For Bussines, A Skill Building Approach*. Canada: John Wiley 7 Sons, Inc.
- Supomo, B. dan N. Indriantoro. 1998. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasi terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajer. Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia. *Kelola: Gadjah Mada University Bussines Review* 7 (No. 18): 61-84.