

## TENTANG PENULIS



Dr. Iriyadi, Ak., M.Comm., CA. adalah dosen tetap Institut Bisnis dan Informatika Kesatuan. Penulis menyelesaikan Diploma III dan IV Spesialisasi Akuntansi di Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN), Magister Degree in Commerce di University of South Australia, dan Doktor Ilmu Akuntansi di Universitas Padjadjaran Bandung.

Sebagai dosen, penulis aktif dalam kegiatan akuntansi antara lain sebagai Koordinator Komisariat Daerah IAI Jawa Barat, publikasi karya ilmiah di jurnal nasional dan internasional dengan tema antara lain: Cultural Effects of Budgetary Participation: Indonesian Evidence, Asian Review of Accounting (1998); Performance Measurements: From Accounting to Shared Values. (2016); The Influence of Transformational Leadership, Audit Committees' Role and Internal Control Toward Financial Reporting Quality and Its Implication on Investment Efficiency. (2017); Implementation of Audit Strategy to Improve Audit Quality in First Year of Local Government Implementing Accrual- based Accounting (2017), Prevention of Earnings Management through Audit Committee and Audit Quality in the Award-Winning and Non-Winning Companies (2019), Climate Change Disclosure Impact on Indonesian Corporate Financial Performance (2021), Financial Reporting Quality: How to Optimize the Role of Internal Auditor (2021), menulis buku ajar Akuntansi Biaya (2020) dan Akuntansi Keuangan Lanjutan (Advanced Accounting).

PENGARUH BUDAYA DALAM GAYA EVALUATIF ATASAN IRIYADI

**IRIYADI**

Institut Bisnis dan Informatika Kesatuan

# PENGARUH BUDAYA DALAM GAYA EVALUATIF ATASAN

UNTUK MENINGKATKAN KEPUASAN KERJA  
& KINERJA PERUSAHAAN

Suatu Studi Kasus Implementasi Akuntansi Perilaku (Behavioral Accounting)

**nasmedia**

Penerbit Anggota IKAPI

Batua Raya No.3 Makassar 90233  
Kenari Indah No.2 Yogyakarta 55584  
+62812 1313 3800  
redaksi@nasmedia.id  
www.nasmedia.id

# **PENGARUH BUDAYA DALAM GAYA EVALUATIF ATASAN**

**UNTUK MENINGKATKAN KEPUASAN KERJA  
& KINERJA PERUSAHAAN**

*Sanksi Pelanggaran Hak Cipta*  
**UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA**  
**NOMOR 28 TAHUN 2014 TENTANG HAK CIPTA**

Ketentuan Pidana

Pasal 113

- 1) Setiap Orang yang dengan tanpa hak melakukan pelanggaran hak ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf i untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp100.000.000 (seratus juta rupiah).
- 2) Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).
- 3) Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf a, huruf b, huruf e, dan/atau huruf g untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
- 4) Setiap Orang yang memenuhi unsur sebagaimana dimaksud pada ayat (3) yang dilakukan dalam bentuk pembajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 10 (sepuluh) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp4.000.000.000,00 (empat miliar rupiah).

**IRIYADI**

**Institut Bisnis dan Informatika Kesatuan**

**PENGARUH BUDAYA  
DALAM GAYA  
EVALUATIF ATASAN**

**UNTUK MENINGKATKAN KEPUASAN KERJA  
& KINERJA PERUSAHAAN**

Suatu Studi Kasus Implementasi Akuntansi Perilaku (Behavioral Accounting)

Diterbitkan Oleh  
**Nas Media Pustaka**  
Tahun 2022

# **PENGARUH BUDAYA DALAM GAYA EVALUATIF ATASAN UNTUK MENINGKATKAN KEPUASAN KERJA & KINERJA PERUSAHAAN**

**Suatu Studi Kasus Implementasi Akuntansi Perilaku  
(Behavioral Accounting)**

**Iriyadi**

*Copyright © Iriyadi 2022  
All rights reserved*

**Layout** : Muh Taufik  
**Desain Cover** : Muh Taufik  
**Image Cover** : Freepik.com

**Terbitan Ebook, Januari 2022**  
xiv + 112 hlm; 17 x 25 cm

**ELEKTRONIK ISBN XXXXXXXXXXXXXXX**

Diterbitkan oleh Penerbit Nas Media Pustaka

**PT. Nas Media Indonesia**

**Anggota IKAPI**

No. 018/SSL/2018

Jl. Batua Raya No. 3, Makassar 90233

Jl. Kenari Indah No. 2, Yogyakarta 55584

Telp. 0812-1313-3800

redaksi@nasmedia.id

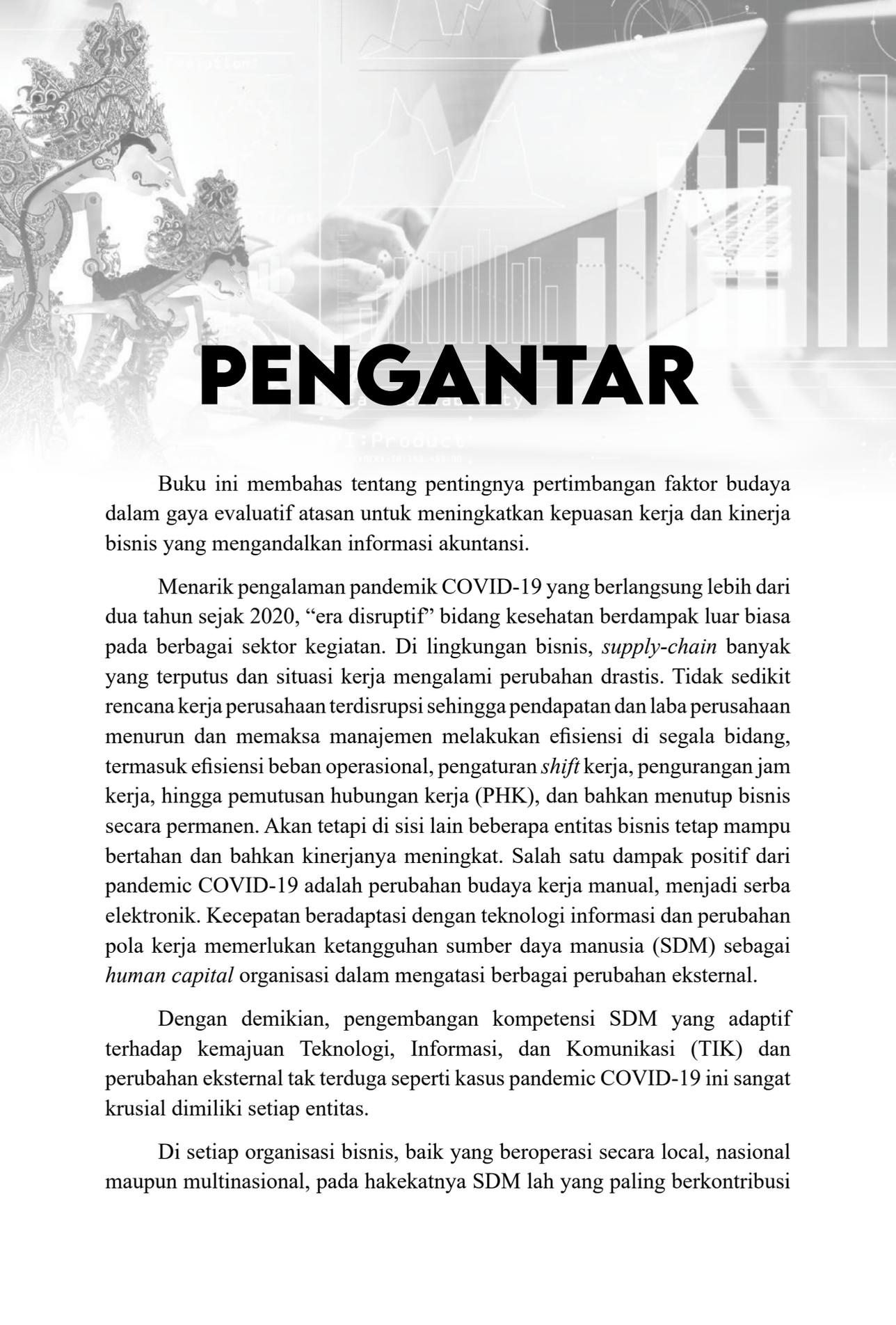
www.nasmedia.id

Instagram : @nasmedia.id

Fanspage : nasmedia.id

Youtube: nasmedia entertainment

*Ebook ini adalah buku format digital PT. Nas Media Indonesia  
Isi di luar tanggung jawab penerbit*



# PENGANTAR

Buku ini membahas tentang pentingnya pertimbangan faktor budaya dalam gaya evaluatif atasan untuk meningkatkan kepuasan kerja dan kinerja bisnis yang mengandalkan informasi akuntansi.

Menarik pengalaman pandemik COVID-19 yang berlangsung lebih dari dua tahun sejak 2020, “era disruptif” bidang kesehatan berdampak luar biasa pada berbagai sektor kegiatan. Di lingkungan bisnis, *supply-chain* banyak yang terputus dan situasi kerja mengalami perubahan drastis. Tidak sedikit rencana kerja perusahaan terdisrupsi sehingga pendapatan dan laba perusahaan menurun dan memaksa manajemen melakukan efisiensi di segala bidang, termasuk efisiensi beban operasional, pengaturan *shift* kerja, pengurangan jam kerja, hingga pemutusan hubungan kerja (PHK), dan bahkan menutup bisnis secara permanen. Akan tetapi di sisi lain beberapa entitas bisnis tetap mampu bertahan dan bahkan kinerjanya meningkat. Salah satu dampak positif dari pandemik COVID-19 adalah perubahan budaya kerja manual, menjadi serba elektronik. Kecepatan beradaptasi dengan teknologi informasi dan perubahan pola kerja memerlukan ketangguhan sumber daya manusia (SDM) sebagai *human capital* organisasi dalam mengatasi berbagai perubahan eksternal.

Dengan demikian, pengembangan kompetensi SDM yang adaptif terhadap kemajuan Teknologi, Informasi, dan Komunikasi (TIK) dan perubahan eksternal tak terduga seperti kasus pandemik COVID-19 ini sangat krusial dimiliki setiap entitas.

Di setiap organisasi bisnis, baik yang beroperasi secara local, nasional maupun multinasional, pada hakekatnya SDM lah yang paling berkontribusi

terhadap kemampuan perusahaan memiliki daya tahan dan keunggulan bisnis. Sebaliknya, ketangguhan SDM yang adaptif tidak terlepas dari pengaruh nilai-nilai budaya dan system yang dibangun untuk memotivasi, mempertahankan, dan meningkatkan kepuasan kerja karyawan.

Dalam rangka penilaian kinerja, umumnya manajemen menggunakan anggaran (*budget*) sebagai acuan target kinerja keuangan dan operasional perusahaan. Sedangkan sebagai alat kontrol manajemen, perusahaan membandingkan antara *budget* dengan capaian kinerja secara periodik berdasarkan data akuntansi untuk menilai kinerja dan memotivasi manajer dan karyawan. Untuk kemudian dan dibandingkan dengan capaian kinerja berdasarkan data akuntansi keuangan. Sistem pengendalian manajemen ini menyediakan informasi dan sebagai alat untuk mengevaluasi kinerja bisnis, departemen, hingga individu karyawan secara periodik. Oleh karenanya, peran informasi akuntansi mengarah pada akuntansi perilaku (*Behavioral Accounting*) yang dapat digunakan untuk mengevaluasi keputusan dan berbagai rencana aksi serta respons kognitif dan fisiologis (Libby & Thorne, 2018) dan dikenal juga sebagai akuntansi SDM (*Human Resources Accounting*) (Hayes, 2019).

Berbagai penelitian menemukan bahwa efektivitas gaya evaluatif atasan yang mengandalkan data keuangan perlu disesuaikan dengan budaya karena hal ini berpengaruh pada faktor tingkat kepuasan karyawan. Menurut Hofstede (1980) budaya dapat dianalisis berdasarkan empat kategori yaitu individualisme-kolektivisme (*individualism-collectivism*), jarak kekuasaan (*power-distance*), maskulinitas-feminitas (*masculinity-femininity*), dan orientasi penghindaran karena ketidakpastian (*uncertainty avoidance*). Indonesia dan negara ASEAN serta beberapa negara Amerika Latin termasuk ke dalam kategori budaya *high-power distance* dan *low-individualism*. Sedangkan Amerika, Australia, dan beberapa negara Eropa termasuk kategori budaya *low-power distance* dan *high-individualism*.

Hasil penelitian Harrison (1990; 1992) menggunakan data dari Singapore dibandingkan dengan Australia menemukan bahwa *high-budget emphasis* yaitu penggunaan data akuntansi dan anggaran menemukan bahwa gaya evaluatif pimpinan sangat tepat digunakan untuk meningkatkan kinerja manajerial dan kepuasan kerja di Singapore, sehingga menyimpulkan dan men-generalisasi bahwa gaya evaluatif atasan tersebut akan sama efektifnya

di negara-negara ASEAN lainnya yang memiliki kesamaan budaya *high-power distance* dan *low-individualism* seperti Malaysia, Thailand, Filipina, dan Indonesia.

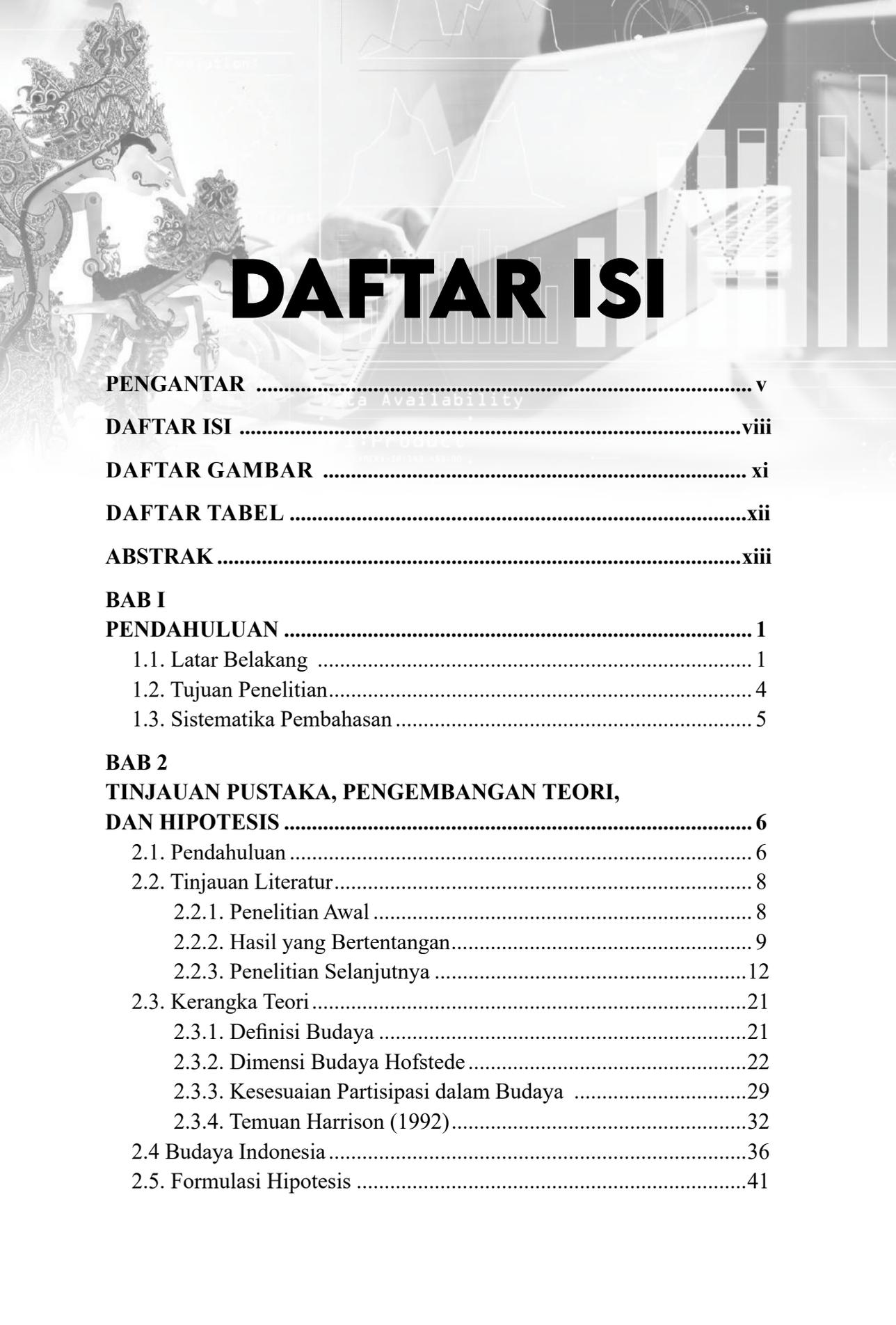
Termotivasi hasil penelitian tersebut, penulis melakukan penelitian menggunakan data dari Indonesia dalam rangka penyelesaian studi *master of commerce* namun dengan hasil temuan yang berbeda. Meskipun Indonesia termasuk kategori *high power distance* dan *low individualism*, gaya evaluatif pimpinan yang meningkatkan kinerja manajerial yaitu gaya evaluatif atasan yang tidak menekankan pada anggaran (*low-budget emphasis*), sedangkan kepuasan kerja dicapai apabila atasan melibatkan bawahan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran (*high-budget participation*).

Buku ini diharapkan menambah referensi bagi pembaca mengenai pentingnya pertimbangan faktor budaya dalam organisasi. Dalam buku ini juga dikemukakan beberapa pandangan ekspatriat tentang budaya kerja Indonesia. Meskipun budaya dapat berevolusi mengikuti perkembangan jaman, penulis berkeyakinan masih terdapat banyak kesamaan dengan kondisi saat ini. Namun demikian, penulis menyadari masih banyak kelemahan dalam karya tulis ini, seperti perlunya konfirmasi dengan hasil temuan penelitian terkini sehingga dapat lebih memastikan gaya evaluatif atasan yang paling efektif dalam mempengaruhi perilaku dan budaya kerja yang dapat meningkatkan SDM Indonesia yang kompeten, unggul, dan adaptif menghadapi situasi apa pun.

Akhir kata, saya mengucapkan terimakasih kepada Mr. Bruce Gurd supervisor tesis di Univeristy of South Australia, yang saat ini menjabat sebagai *Distinguished* Professor di Shandong University, Jinan China, Rektor Institut dan Bisnis Informatika Kesatuan Prof. Dr. Moermahadi Soerja Djanegara, SE., MM., Ak., CPA., CA. dan Yayasan Kesatuan, serta staf BPM Febriana Indah Lestari dan Febriani Indah Sari, serta segenap rekan kerja dan dosen di IBI Kesatuan sehingga buku ini dapat diterbitkan.

Bogor, 1 Desember 2021

**Penulis**



# DAFTAR ISI

<b>PENGANTAR</b> .....	<b>v</b>
<b>DAFTAR ISI</b> .....	<b>viii</b>
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	<b>xi</b>
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	<b>xii</b>
<b>ABSTRAK</b> .....	<b>xiii</b>

## **BAB I**

<b>PENDAHULUAN</b> .....	<b>1</b>
1.1. Latar Belakang .....	1
1.2. Tujuan Penelitian.....	4
1.3. Sistematika Pembahasan .....	5

## **BAB 2**

<b>TINJAUAN PUSTAKA, PENGEMBANGAN TEORI, DAN HIPOTESIS</b> .....	<b>6</b>
2.1. Pendahuluan .....	6
2.2. Tinjauan Literatur.....	8
2.2.1. Penelitian Awal .....	8
2.2.2. Hasil yang Bertentangan.....	9
2.2.3. Penelitian Selanjutnya .....	12
2.3. Kerangka Teori.....	21
2.3.1. Definisi Budaya .....	21
2.3.2. Dimensi Budaya Hofstede .....	22
2.3.3. Kesesuaian Partisipasi dalam Budaya .....	29
2.3.4. Temuan Harrison (1992).....	32
2.4 Budaya Indonesia .....	36
2.5. Formulasi Hipotesis .....	41

## **BAB 3**

<b>METODOLOGI PENELITIAN .....</b>	<b>43</b>
3.1. Jenis Studi .....	43
3.2. Penelitian Terdahulu Dan Sampel Penelitian .....	43
3.2.1. Prosedur Pengambilan Sampel .....	44
3.2.2 Metode Distribusi dan Pengumpulan Data .....	45
3.1. Pengukuran Variabel .....	46
3.3.1. Gaya Evaluatif Atasan .....	46
3.3.2. Partisipasi Anggaran .....	47
3.3.3. Kepuasan Kerja.....	47
3.3.4. Kinerja Manajerial .....	49
3.4. Prosedur Translasi Dan Keandalan Internal .....	49
3.4.1. Prosedur Penerjemahan .....	49
3.4.2. Keandalan Internal dari langkah-langkah Variabel.....	50
3.5. Model Statistik yang Digunakan .....	50
3.5.1. Aturan untuk Menolak Hipotesis .....	51
3.5.2. Tes Lainnya.....	52

## **BAB 4**

<b>HASIL DAN ANALISA.....</b>	<b>54</b>
4.1. Tingkat Respons .....	54
4.2. Statistik Deskriptif .....	55
4.3. Memastikan Validitas Hasil.....	58
4.4. Analisis Hasil .....	59
4.5. Hasil Pertanyaan Terbuka .....	64
4.6. Diskusi.....	68
4.6.1. Pengaruh Model Interaksi Dua Arah .....	68
4.6.2. Gaya Evaluasi Kinerja di Indonesia .....	75
4.6.3. Partisipasi Anggaran di Indonesia .....	82
4.6.4. Kritik terhadap Saran Generalisasi Harrison .....	85
4.6.5. Kritik terhadap Penggunaan Dimensi Budaya Hofstede (1980).....	89

<b>BAB 5</b>	
<b>KESIMPULAN .....</b>	<b>91</b>
5.1. Kesimpulan .....	94
5.2. Keterbatasan .....	95
5.3. Saran Untuk Studi Lebih Lanjut .....	96
<b>INDEKS .....</b>	<b>98</b>
<b>REFERENSI.....</b>	<b>104</b>



# DAFTAR GAMBAR

<b>Gambar 1.</b> The Essence of National Culture .....	3
<b>Gambar 2.</b> Plot Jarak Kekuasaan dan Individualisme/Kolektivisme Untuk 50 Negara dan Tiga Wilayah Multinegara .....	28
<b>Gambar 3.</b> Hubungan Gaya Evaluatif Atasan dengan Kinerja Manajerial dan Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran Tinggi dengan Kepuasan Kerja .....	63



# DAFTAR TABEL

<b>Tabel 1.</b> Ikhtisar Studi Gaya Pengawasan (Supervisory) .....	18
<b>Tabel 2.</b> Peringkat Dimensi Budaya Beberapa Negara .....	23
<b>Tabel 3.</b> Kesesuaian Partisipasi dalam Budaya .....	32
<b>Tabel 4.</b> Perbandingan Jumlah Sampel dan Tingkat Respons .....	54
<b>Tabel 5.</b> Perbandingan Statistik Deskriptif.....	55
<b>Tabel 6.</b> Matriks Korelasi .....	58
<b>Tabel 7.</b> Hasil Model Regresi Interaksi Dua Arah antara Partisipasi dan Gaya Evaluatif Atasan terhadap Kinerja Manajerial .....	59
<b>Tabel 8.</b> Hasil Model Regresi Interaksi Dua Arah antara Partisipasi dan Gaya Evaluatif Atasan terhadap Kepuasan Kerja.....	60
<b>Tabel 9.</b> Hasil Model Regresi Satu Arah untuk Kinerja Manajerial.....	62
<b>Tabel 10.</b> Hasil Regresi Model Satu Arah untuk Kepuasan Kerja .....	63
<b>Tabel 11.</b> Preferensi untuk Lebih Terlibat dalam Penetapan Anggaran.....	64
<b>Tabel 12.</b> Preferensi bagi Manajemen untuk Lebih atau Kurang Penekanan Target Keuangan.....	65
<b>Tabel 13.</b> Faktor-faktor yang Dapat Meningkatkan Kinerja dan Kepuasan Kerja.....	67
<b>Tabel 14.</b> Efek Partisipasi pada Hubungan antara Daya Evaluatif Atasan dan Variabel Dependen .....	69
<b>Tabel 15.</b> Perbandingan Populasi, Geografi & Ekonomi.....	87
<b>Tabel 16.</b> Perbandingan Peningkatan Manajemen Bisnis .....	87



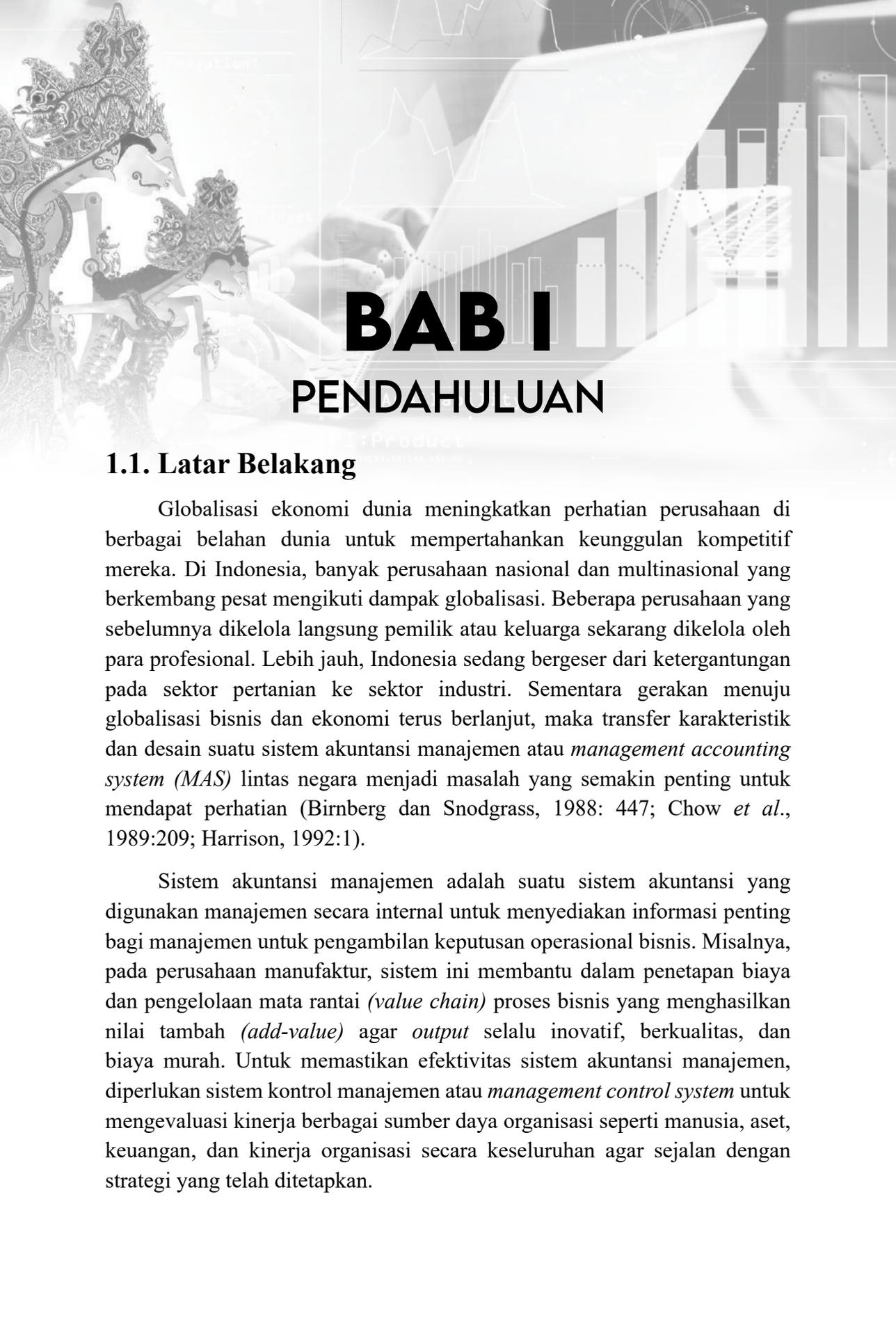
# ABSTRAK

*Termotivasi temuan hasil penelitian Harrison (1990; 1992) bahwa gaya evaluatif pimpinan yang menekankan data akuntansi dan kinerja anggaran secara ketat (high-budget emphasis) merupakan gaya kepemimpinan manajemen yang paling tepat diterapkan di negara-negara Asia Tenggara untuk meningkatkan kinerja manajerial dan kepuasan kerja. Hasil temuan Harrison ini berdasarkan sampel penelitian di perusahaan-perusahaan di Singapura. Harrison men-generalisasi temuan hasil penelitiannya mengacu pada teori Hofstede (1980) karena negara-negara di Asia Tenggara dikategorikan memiliki karakteristik dan dimensi budaya yang sama yaitu jarak kekuasaan yang tinggi (high-power distance) dan tingkat individualisme yang rendah (low-individualism).*

*Untuk menguji dan mengkonfirmasi hasil temuan tersebut, penulis mereplikasi model penelitian Harisson, namun dengan sampel perusahaan-perusahaan di Indonesia. Selain termotivasi saran generalisasi Harrison, dalam hasil penelitian akuntansi perilaku tentang gaya evaluatif terhadap variable dependen, termasuk kinerja manajerial dan kepuasan kerja, sampai saat ini belum menghasilkan temuan dan kesimpulan yang konklusif.*

*Penelitian eksplanatori ini menguji pengaruh partisipasi anggaran dan gaya evaluatif pimpinan terhadap dua variabel dependen yaitu kinerja manajerial dan kepuasan kerja. Berdasarkan hasil penelitian ini, berbeda dengan temuan Harrison di Singapura, di Indonesia, gaya evaluatif atasan dengan penekanan anggaran yang rendah (low-budget emphasis) justru meningkatkan kinerja manjerial, dan partisipasi anggaran yang tinggi meningkatkan kepuasan kerja manajer. Hasil yang bertentangan ini telah dikonfirmasi secara langsung dengan Harrison dan mengarahkan untuk membahas lebih mendalam tentang latar belakang perbedaan hasil tersebut,*

*terutama terkait karakteristik budaya Indonesia yang berbeda dengan Singapura meskipun berada dalam klaster karakteristik budaya yang sama menurut teori Hofstede. Pada akhirnya, penulis menyimpulkan bahwa implikasi praktis dari hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa gaya evaluatif kinerja di negara yang berbeda, meskipun dalam dimensi budaya yang sama, belum tentu sama efektifnya. Masing-masing negara memiliki karakteristik khusus, sehingga ada kemungkinan bahwa gaya kepemimpinan yang efektif tergantung pada perjalanan waktu seiring kemajuan industri.*



# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Globalisasi ekonomi dunia meningkatkan perhatian perusahaan di berbagai belahan dunia untuk mempertahankan keunggulan kompetitif mereka. Di Indonesia, banyak perusahaan nasional dan multinasional yang berkembang pesat mengikuti dampak globalisasi. Beberapa perusahaan yang sebelumnya dikelola langsung pemilik atau keluarga sekarang dikelola oleh para profesional. Lebih jauh, Indonesia sedang bergeser dari ketergantungan pada sektor pertanian ke sektor industri. Sementara gerakan menuju globalisasi bisnis dan ekonomi terus berlanjut, maka transfer karakteristik dan desain suatu sistem akuntansi manajemen atau *management accounting system (MAS)* lintas negara menjadi masalah yang semakin penting untuk mendapat perhatian (Birnberg dan Snodgrass, 1988: 447; Chow *et al.*, 1989:209; Harrison, 1992:1).

Sistem akuntansi manajemen adalah suatu sistem akuntansi yang digunakan manajemen secara internal untuk menyediakan informasi penting bagi manajemen untuk pengambilan keputusan operasional bisnis. Misalnya, pada perusahaan manufaktur, sistem ini membantu dalam penetapan biaya dan pengelolaan mata rantai (*value chain*) proses bisnis yang menghasilkan nilai tambah (*add-value*) agar *output* selalu inovatif, berkualitas, dan biaya murah. Untuk memastikan efektivitas sistem akuntansi manajemen, diperlukan sistem kontrol manajemen atau *management control system* untuk mengevaluasi kinerja berbagai sumber daya organisasi seperti manusia, aset, keuangan, dan kinerja organisasi secara keseluruhan agar sejalan dengan strategi yang telah ditetapkan.

Namun, dalam penerapan sistem akuntansi manajemen di negara-negara berkembang, masalah utama yang sering ditemukan yaitu masalah efektivitas perencanaan dan sistem kontrol manajemen. Kemungkinan masalah pertama yaitu di negara berkembang, penerapan sistem dan teknik diadopsi dari negara-negara yang lebih maju tanpa mempertimbangkan dampak potensial dari perbedaan budaya. Kemungkinan kedua, pada perusahaan-perusahaan multinasional menghadapi masalah multikultural yang timbul dari aturan budaya setempat dan berinteraksi antar anggota dalam organisasi. Misalnya ketika seorang eksekutif perusahaan Amerika dikirim untuk mengelola anak perusahaan di Indonesia, atau terdapat hubungan manajerial anak dengan induk perusahaan yang berbeda negara, akan menimbulkan masalah hubungan manajerial dan pengawasan antara eksekutif dengan bawahan yang ada di anak perusahaan (Frucot dan Shearon, 1991:81-82).

Pentingnya mengadopsi budaya dalam desain sistem akuntansi dan pengendalian manajemen telah diidentifikasi Daley *et al* (1985). Akan tetapi dalam konteks evaluasi kinerja, Otley (1978) merupakan orang pertama yang mengindikasikan pentingnya budaya untuk desain sistem kontrol manajemen (Harrison, 1992:1). Dalam artikel berjudul "*Budget Use and Managerial Performance*", Otley (1978) mengemukakan bahwa tugas lanjutan setelah mengimplementasikan suatu sistem pengendalian manajemen adalah keharusan memperhatikan norma-norma dan nilai-nilai budaya yang menopang pengoperasian sistem kontrol dan perhatian perlu diarahkan pada organisasi itu sendiri dan juga pada masyarakat sekitar. Otley (1978) menyarankan hal ini karena temuannya bertentangan dengan peneliti terdahulu, misalnya Hopwood (1972). Selain itu, berdasarkan model andalan Hopwood, Otley (1978) menyarankan untuk memasukkan variabel moderasi seperti ketidakpastian tugas (Hirst, 1981;1983), ketidakpastian lingkungan (Govindarajan,1984), dan partisipasi anggaran (Brownell, 1982). Namun, hasilnya tetap tidak konklusif.

Kemudian pada tahun 1990 Harrison menggunakan model yang dikembangkan Brownell (1982) dan dimensi budaya Geert Hofstede (1980) untuk menyelidiki dan men-generalisasi lintas-budaya. Teori dimensi budaya Hofstede adalah kerangka kerja untuk komunikasi lintas budaya dari hasil analisis struktur yang berasal dari analisis faktor. Hofstede meyakini bahwa budaya akan melekat pada nilai-nilai anggota masyarakat

dan sangat erat berhubungan dengan perilaku dan cara berkomunikasi. Hofstede mengembangkan model originalnya menggunakan analisis faktor berdasarkan hasil survei terhadap nilai-nilai karyawan perusahaan IBM di seluruh dunia antara tahun 1967 dan 1973. Teori aslinya mengusulkan bahwa nilai-nilai budaya dapat dianalisis dengan empat dimensi yaitu dimensi individualisme-kolektivisme (*individualism-collectivism*); penghindaran ketidakpastian (*uncertainty avoidance*); jarak kekuasaan (*power-distance*) yang berkaitan dengan kekuatan hierarki sosial, dan dimensi maskulinitas-feminitas (*masculinity-femininity*) atau orientasi tugas versus orientasi orang. Penelitian lanjutan Hofstede di Hong Kong mendorong untuk menambahkan dimensi kelima, yaitu orientasi jangka panjang, untuk mencakup aspek nilai yang tidak dibahas dalam paradigma asli atau teori awal. Pada 2010, Hofstede menambahkan dimensi keenam, indulgensi versus menahan diri.



**Gambar 1.** The Essence of National Culture

Sumber: Olympia Liami, PwC Greece. Culture, competitiveness and wealth (<https://www.pwc.com/gr/en/publications/greek-thought-leadership/culture-competitiveness-wealth.html>) (diakses 8720)

Hasil penelitian Harrison menyediakan bukti empiris bahwa pengaruh partisipasi pada hubungan antara gaya evaluatif pimpinan dan variabel dependen kinerja manajerial dan kepuasan kerja dapat digeneralisasikan ke negara-negara yang memiliki budayanya dengan kombinasi jarak kekuasaan (tinggi atau rendah) dan individualisme (tinggi atau rendah). Selain itu, juga

menemukan bahwa reaksi dan respons manajer terhadap sistem kontrol dan gaya evaluatif kinerja tidak terlepas dari budaya. Secara khusus, Harrison menemukan bahwa gaya evaluatif atasan yang efektif di Singapura adalah dengan mengandalkan pada kinerja anggaran secara ketat (*high-budget emphasis*), sedangkan di Australia yaitu dengan penekanan yang rendah terhadap anggaran (*low-budget emphasis*). Oleh karena kedua negara tersebut, Singapura dan Australia, digunakan sebagai proksi dari negara-negara yang memiliki budaya dengan kategori atau karakteristik *high-power distance/low-individualism* dan *low-power distance/high-individualism*, Harrison berpendapat bahwa temuannya tidak terbatas pada kedua negara tetapi dapat digeneralisasi dan diterapkan di negara lain yang memiliki dimensi budaya yang serupa. Mengacu pada Hofstede (1984a) dari 50 negara dan tiga wilayah, terdapat 32 negara dengan daya jarak kekuasaan tinggi/individualisme rendah, meliputi sekelompok negara yang umumnya di Asia seperti Singapura, Hong Kong, Korea, Thailand, Filipina, Malaysia, Taiwan, dan Indonesia, sedangkan negara-negara yang dikategorikan sebagai *low-power distance/high individualism* yaitu negara-negara Anglo-Amerika seperti AS, Kanada, Inggris, Australia, dan Selandia Baru.

## 1.2. Tujuan Penelitian

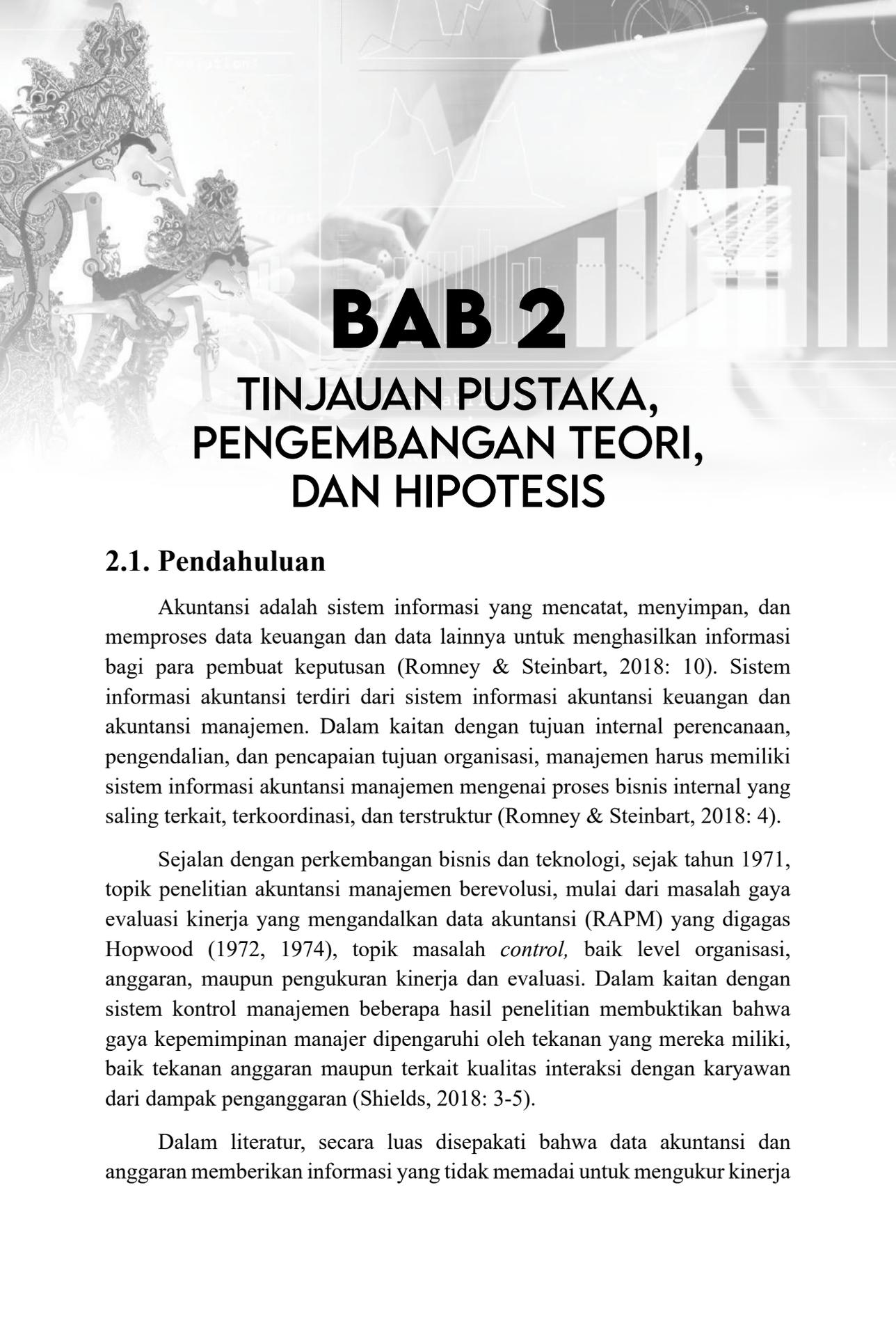
Termotivasi temuan-temuan hasil penelitian yang belum konklusif terkait penerapan sistem akuntansi dan pengendalian (*control*) sebagai alat bantu manajemen untuk meningkatkan kepuasan kerja dan kinerja manajerial yang mengarah pada faktor budaya, penelitian ini merupakan replikasi dari model Harrison (1992) dengan tujuan untuk (1) menguji pengaruh partisipasi pada hubungan antara gaya evaluatif pengawasan dan kepuasan kerja dan kinerja manajerial; (2) mengkonfirmasi bukti lebih lanjut temuan Harrison yang menggunakan sampel perusahaan di Singapura dengan sampel perusahaan di Indonesia; (3) memberikan kerangka kerja budaya yang perlu diperimbangkan agar sistem akuntansi manajemen dan sistem kontrol yang mungkin lebih cocok dengan karakteristik budaya Indonesia.

Indonesia dipilih sebagai lokasi penelitian karena penelitian aspek pengendalian manajemen, perilaku akuntansi (*behavioral accounting*) dan budaya di bidang akuntansi manajemen yang ditujukan pada negara-negara berkembang, seperti Indonesia masih sangat terbatas. Oleh karena

itu, diharapkan bahwa hasil penelitian ini dapat memberikan kerangka kerja implementasi sistem akuntansi manajemen dan sistem kontrol yang dapat cocok dengan budaya Indonesia.

### **1.3. Sistematika Pembahasan**

Uraian dalam penelitian ini dibagi menjadi lima bab. Bab 1 memperkenalkan pentingnya budaya pada desain sistem akuntansi dan pengendalian manajemen, motivasi, dan tujuan penelitian. Bab 2 membahas beberapa penelitian awal di bidang akuntansi perilaku, hasil temuan yang belum konklusif dan meyakinkan dari studi sebelumnya, pentingnya partisipasi anggaran, kesesuaian budaya partisipasi, dan kerangka kerja teoritis. Bab ini juga membahas studi Harrison (1990; 1992) secara lebih rinci. Bab ini ditutup dengan membahas karakteristik khas budaya Indonesia, serta rumusan hipotesis. Bab 3 membahas jenis penelitian, ketersediaan data dan sampel yang disurvei, prosedur pengambilan sampel, distribusi dan metode pengumpulan data. Selanjutnya, Bab ini membahas langkah-langkah untuk mengukur variabel penelitian ini dan justifikasi penggunaan instrumen penelitian. Bab 4 menyajikan tingkat respons, tabulasi statistik deskriptif untuk variabel yang diukur, dan penilaian keandalan variabel pengukuran. Sisa bab ini membahas hasil penelitian. Akhirnya, Bab 5 menyajikan ringkasan penelitian, kesimpulan, dan keterbatasan penelitian ini, serta beberapa saran untuk studi lebih lanjut.



# BAB 2

## TINJAUAN PUSTAKA, PENGEMBANGAN TEORI, DAN HIPOTESIS

### 2.1. Pendahuluan

Akuntansi adalah sistem informasi yang mencatat, menyimpan, dan memproses data keuangan dan data lainnya untuk menghasilkan informasi bagi para pembuat keputusan (Romney & Steinbart, 2018: 10). Sistem informasi akuntansi terdiri dari sistem informasi akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Dalam kaitan dengan tujuan internal perencanaan, pengendalian, dan pencapaian tujuan organisasi, manajemen harus memiliki sistem informasi akuntansi manajemen mengenai proses bisnis internal yang saling terkait, terkoordinasi, dan terstruktur (Romney & Steinbart, 2018: 4).

Sejalan dengan perkembangan bisnis dan teknologi, sejak tahun 1971, topik penelitian akuntansi manajemen berevolusi, mulai dari masalah gaya evaluasi kinerja yang mengandalkan data akuntansi (RAPM) yang digagas Hopwood (1972, 1974), topik masalah *control*, baik level organisasi, anggaran, maupun pengukuran kinerja dan evaluasi. Dalam kaitan dengan sistem kontrol manajemen beberapa hasil penelitian membuktikan bahwa gaya kepemimpinan manajer dipengaruhi oleh tekanan yang mereka miliki, baik tekanan anggaran maupun terkait kualitas interaksi dengan karyawan dari dampak penganggaran (Shields, 2018: 3-5).

Dalam literatur, secara luas disepakati bahwa data akuntansi dan anggaran memberikan informasi yang tidak memadai untuk mengukur kinerja

bawahan atau manajer. Oleh karena itu, beberapa peneliti sepakat bahwa gaya evaluasi kinerja yang efektif yang bergantung pada target anggaran harus dimoderasi oleh partisipasi atau keterlibatan karyawan dalam proses penganggaran.

*“...Dengan proses ini, setiap orang berkomitmen untuk mencapai prestasi yang disepakati, di mana dia dievaluasi dan dapat memeriksa sendiri, yang hasilnya biasanya mengesankan” (Holden, Fish & Smith, 1941 dalam Hofstede, 1968: 40).*

Argyris (1952) dalam Cherrington dan Cherrington (1973: 227) meyakini bahwa:

*“...Tujuan [organisasi] lebih sering diterima jika masing-masing anggota berkumpul bersama dalam suatu kelompok dan secara bebas mendiskusikan pendapat mereka mengenai tujuan-tujuan ini, serta diikutsertakan dalam menentukan langkah-langkah yang dengannya tujuan tersebut akan dicapai” (Cherrington dan Cherrington, 1973:227).*

Tujuan utama untuk meminta anggota organisasi berpartisipasi adalah untuk (a) mendapatkan penerimaan dari rencana aksi, dan (b) meningkatkan moral di antara karyawan dan terhadap manajemen. Seperti yang sering disebutkan dalam teori manajemen, dengan berpartisipasi, individu akan lebih reseptif dan setiap langkah prosedur, target, atau tujuan cenderung lebih disukai jika melibatkan ide-ide mereka, karena pada umumnya orang cenderung mendukung apa yang mereka bantu ciptakan (Cherrington dan Cherrington, 1973: 226). Coch dan French (1948), menggunakan data pekerja pabrik di Norwegia, membuktikan bahwa ketika keterlibatan individu dalam proses penganggaran meningkat, moral meningkat yang ditunjukkan dengan tingkat *turnover* karyawan yang jauh lebih rendah, keluhan upah dan agresi terhadap pengawasan berkurang (dalam Cherrington dan Cherrington, 1973:227).

Sayangnya, walaupun telah banyak ditulis dalam literatur bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran meningkatkan kemungkinan penerimaan target anggaran dan target kinerja di antara para penanggung jawab anggaran, masih sedikit perhatian pada pentingnya penelitian karakteristik budaya, yang berpotensi menimbulkan reaksi serupa, seperti halnya ketika minimnya partisipasi, di berbagai perusahaan lintas-negara dan budaya.

## 2.2. Tinjauan Literatur

### 2.2.1. Penelitian Awal

Penelitian awal mengenai dampak sistem kontrol anggaran terhadap perilaku dilakukan Argyris (1952), yang hasil penelitiannya memberikan bukti bahwa kasus manajer yang berperilaku disfungsional sebagai respons terhadap cara pengawasan atasan (*superior*) menggunakan informasi akuntansi manajemen berupa anggaran untuk mengevaluasi kinerja bawahan (*subordinate*) mereka. Bukti ini secara implisit mengakui bahwa efek dari langkah-langkah akuntansi dalam evaluasi kinerja tidak hanya tergantung pada karakteristik teknis mereka tetapi juga pada cara atau gaya pengawas dalam menggunakannya (Briers dan Hirst, 1990: 373). Dengan studi pengaruh sistem informasi akuntansi manajemen terhadap perilaku ini, studi Argyris diakui sebagai peneliti pertama yang menyuarakan adanya perbedaan antara fitur teknis sistem akuntansi dengan gaya penggunaan untuk melakukan evaluasi kinerja (*supervisory evaluative style*).

Dalam studinya di empat perusahaan manufaktur berbeda, selain meneliti beberapa aspek fungsional penganggaran termasuk perencanaan yang lebih baik, koordinasi, implementasi, kontrol, evaluasi atas realisasi anggaran, dan basis *reward* terhadap pencapaian anggaran, beberapa aspek disfungsional telah diidentifikasi. Seperti dikutip Cherrington dan Cherrington (1973: 226), Argyris juga melakukan wawancara dengan personel operasional dan akuntansi anggaran untuk memperoleh tambahan bukti dan kesimpulan pengaruh gaya pengawasan terhadap sejumlah variabel seperti variabel stres, ketegangan, tingkat frustrasi, dan pengaruhnya terhadap berbagai variabel dependen lainnya yaitu perilaku disfungsional, efektivitas manajerial, dan kinerja jangka panjang (Briers dan Hirst, 1990:373). Aspek disfungsional yang ditemukan Argyris (1952) diantaranya yaitu bahwa:

*“Anggaran digunakan sebagai alat penekan, cenderung menyatukan karyawan melawan manajemen; struktur imbalan seringkali memberikan keberhasilan bagi staf keuangan dengan membuat personel pabrik tampak*

*sebagai kegagalan; tekanan pada departemen untuk mencapai anggaran menciptakan orientasi-departemen, bukan orientasi-pabrik atau perusahaan, dan pengawas menggunakan anggaran sebagai pembenaran gaya kepemimpinan mereka yang berorientasi pada hukuman (punitif)” (Cherrington dan Cherrington, 1973: 226).*

Temuan Argyris menunjukkan bahwa gaya evaluatif atasan yang menekankan target anggaran (*budget-target emphasis*) berpotensi mengakibatkan perselisihan antardepartemen, orientasi departemen, dan menyalahkan orang lain ketika terjadi kesalahan (Hopwood, 1972:162). Aspek negatif yang tidak menguntungkan lainnya adalah konotasi negatif terkait dengan istilah anggaran, kesalahpahaman dalam komunikasi anggaran karena terminologi teknis, dan kesulitan dalam memberikan ruang partisipasi aktif dalam proses penganggaran (Cherrington dan Cherrington, 1973: 226). Akhirnya, Argyris melaporkan bahwa ada hubungan antara sistem kontrol anggaran dan gaya kepemimpinan secara umum. Sebagai contoh, tipe pemimpin yang agresif dan dominan cenderung mengadopsi gaya yang agresif dan mendominasi penggunaan anggaran sebagai mekanisme kontrol (Briers dan Hirst, 1990: 376).

### **2.2.2. Hasil yang Bertentangan**

Atribut gaya evaluasi kinerja (*performance evaluation style*) adalah sejauh mana atasan bergantung pada pengukuran dan kriteria kinerja berbasis data akuntansi dan keuangan dalam bentuk target anggaran. Gaya pengawasan untuk evaluasi kinerja oleh atasan yang sangat menekankan pencapaian anggaran disebut *high budget-emphasis (high-BE)* yaitu atasan sangat tergantung atau sangat mengandalkan pada kinerja akuntansi yang disebut dengan istilah *high reliance on accounting performance measures (high-RAPM)* di mana kriteria akuntansi dan anggaran yang telah ditentukan sebelumnya dipatuhi sangat ketat oleh atasan. Sebaliknya, jika ketergantungan pada penekanan akuntansi dan anggaran rendah (*low-BE* atau *low-RAPM*), porsi pengukuran kinerja pada faktor kualitatif atau non-akuntansi lebih besar (Harrison, 1990: 1).

Penelitian Hopwood (1972) menghubungkan antara gaya evaluatif dengan berbagai variabel dependen termasuk *job-related tension* (JRT), hubungan interpersonal, dan kinerja. Studinya dilakukan di satu divisi manufaktur perusahaan besar Amerika. Analisis data penelitian berdasarkan kuesioner yang dikirim ke 193 kepala pusat biaya (*cost-center head*) dari divisi perusahaan ini. Tingkat respons akhir 87% atau 167 respons yang dapat digunakan.

Hopwood mengisolasi dan mendefinisikan tiga gaya evaluasi terhadap kinerja penanggung jawab pusat biaya. Gaya pertama yaitu gaya *budget constrained* (BC), di mana fokus utama evaluasi adalah kemampuan kepala pusat biaya secara terus menerus memenuhi target anggaran jangka pendeknya. Dengan kriteria ini, kinerja dianggap tidak baik (*unfavorable*) jika biaya aktual melebihi biaya yang dianggarkan, tanpa mempertimbangkan faktor lainnya. Yang kedua gaya sadar keuntungan atau *profit conscious* (PC), yaitu kinerja kepala pusat biaya dievaluasi berdasarkan kemampuannya meningkatkan efektivitas unit operasionalnya yang secara umum berkaitan dengan tujuan jangka panjang organisasi. Salah satu aspek yang dikhawatirkan dari gaya ini adalah meminimalkan biaya jangka panjang. Gaya ketiga gaya *non-accounting* (NA), yaitu data akuntansi relatif tidak terlalu ditekankan dalam mengevaluasi kinerja kepala pusat biaya (Hopwood, 1972: 160; Becker, 1973: 254-256).

Hasil penelitian Hopwood menunjukkan bahwa gaya evaluatif kinerja yang didominasi ukuran kinerja akuntansi (*high-RAPM*) atau penekanan anggaran (*high-BE*), memiliki efek yang buruk terhadap ketegangan kerja (JRT). Selain itu, kepala pusat biaya merasa bahwa evaluasi ini tidak adil, sehingga mengganggu hubungan dengan pengawas dan rekan-rekan kerja mereka sendiri, dan kemungkinan yang paling penting dipertimbangkan yaitu menimbulkan perilaku disfungsional dengan cara membuat angka aktual yang disesuaikan dengan anggaran. Di bawah tekanan seperti itu, kepala pusat biaya dimanipulasi dalam tiga cara: (1) menempatkan item biaya ke pusat biaya lainnya; (2) menjadwalkan perbaikan dan pemeliharaan ketika produksi tinggi untuk mengambil keuntungan dari penetapan anggaran yang lebih tinggi dan (3) mempengaruhi volume produksi dengan

menciptakan “produksi semu”, mempertahankan *buffer* persediaan, dan mempengaruhi keputusan penjadwalan produksi (Becker, 1973: 255).

Mengingat dampak negatif dari penerapan gaya evaluasi berbasis anggaran dikaitkan dengan JRT, Hopwood berspekulasi bahwa untuk jangka panjang, JRT akan memicu perilaku disfungsional sehingga kinerja tidak sesuai harapan manajemen (Hopwood, 1972:164-174).

Otley (1978) mereplikasi dan memperluas model penelitian Hopwood. Dia mengeksplorasi hubungan antara gaya kepemimpinan dan kinerja. Otley berhipotesis bahwa gaya evaluatif yang berakibat ketegangan diasosiasikan dengan kinerja bawahan yang akan menjadi lebih rendah. Studi dilakukan Otley di sebuah organisasi besar tunggal di Inggris yang memiliki sejumlah besar fasilitas produksi dan memproduksi produk yang serupa. Informasi untuk studinya dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner kepada semua 41 manajer unit yang bertanggung jawab atas produk mereka dan menghasilkan 39 respons yang dapat digunakan. Unit-unit yang diteliti dianggap sebagai pusat laba (*profit center*) yang independen satu sama lain.

Berdasarkan penelitiannya, Otley melaporkan bahwa hubungan antara gaya pengawasan dan ketegangan terkait pekerjaan tidak signifikan, oleh karenanya, tidak ada hubungan. Di sisi lain, ada hubungan positif yang signifikan antara gaya pengawasan dengan kinerja anggaran. Dengan demikian, dalam hal ketegangan dan kinerja terkait pekerjaan, hasil Otley dan Hopwood tampaknya bertentangan.

Hopwood (1972)	Otley (1978)
Gaya Evaluatif BC → JRT    Meningkatkan	Tidak ada hubungan
Gaya Evaluatif BC → Kinerja    Menurun	Meningkat

Otley menyatakan bahwa gaya atau metode tertentu atas penggunaan anggaran sebagai basis pengukuran kinerja cenderung sangat mempengaruhi perilaku manajerial, meskipun tidak secara seragam. Oleh karena itu, ia berpendapat bahwa JRT meningkat ketika seorang manajer tidak setuju dengan cara penetapan anggaran atau cara kinerjanya dievaluasi, daripada dikaitkan dengan gaya evaluatif tertentu secara seragam. Oleh karena itu, Otley berpendapat bahwa dalam memilih gaya evaluatif kinerja, manajemen harus memperhitungkan

keadaan lingkungan tempat mereka beroperasi dan norma serta nilai-nilai dalam organisasi itu sendiri ataupun yang berlaku dalam masyarakat tertentu. Karena anggaran dianggap sebagai alat untuk menegakkan rasionalitas, keadilan, dan kesetaraan individu dalam organisasi maka dengan mempertimbangkan norma, nilai, dan persepsi masing-masing individu menjadi sangat penting (Otley, 1978: 146).

### **2.2.3. Penelitian Selanjutnya**

Karena hasil yang bertentangan ini, peneliti selanjutnya mencoba memodifikasi model yang menjadi andalan Hopwood dan Otley. Para peneliti biasanya memeriksa pengaruh faktor kontingensi pada hubungan postulat antara penekanan pengukuran kinerja berbasis anggaran atau akuntansi yang diadopsi dalam gaya evaluatif atasan, dikaitkan dengan berbagai pilihan variabel dependen lainnya. Namun pada umumnya, mereka mengusulkan variabel-variabel yang dapat memoderasi pengaruh gaya pengawasan, terutama yang berbasis pada penekanan anggaran. Dari hasil kajian literatur, penelitian setelah Hopwood (1972) dan Otley (1978) dapat dikelompokkan menjadi tiga fokus penelitian, yaitu peran ketidakpastian tugas, ketidakpastian lingkungan, dan partisipasi anggaran.

#### **Ketidakpastian Tugas**

Untuk merekonsiliasi hasil Hopwood (1972) dan Otley (1978), Hirst (1981) mengusulkan kemungkinan efek moderasi dari ketidakpastian tugas dalam kaitannya dengan ketegangan terkait pekerjaan (*job related tension*), hubungan interpersonal, dan perilaku disfungsional. Dia berpendapat bahwa tingkat kelengkapan ukuran kinerja akuntansi yang digunakan dalam evaluasi kinerja bawahan oleh atasan akan tergantung pada sifat tugas yang dilakukan bawahan, dengan hipotesis bahwa penekanan anggaran tingkat menengah ke tinggi (atau menengah ke tingkat rendah), akan meminimalkan perilaku disfungsional dalam situasi ketidakpastian tugas yang rendah (atau tinggi) (Briers dan Hirst, 1990: 380). Ketidakpastian tugas yang rendah, berlawanan dengan ketidakpastian tugas yang tinggi, karena bercirikan adanya pengulangan tugas, berdasarkan tingkat pengetahuan, dan adanya panduan langkah-langkah untuk mencapai kinerja yang diharapkan (Brownell dan Hirst, 1986: 244).

Pada tahun 1983, Hirst secara empiris menguji hipotesisnya dan menemukan bahwa penekanan anggaran yang tinggi (rendah) dikaitkan dengan ketegangan terkait pekerjaan (JRT) yang rendah dalam situasi ketidakpastian tugas yang rendah (tinggi):

Temuan Hirst (1983)
BE Tinggi + Ketidakpastian Tugas Rendah → JRT Rendah
BE Rendah + Ketidakpastian Tugas Tinggi → JRT Rendah

Efek moderasi ini juga diteliti oleh Imoisili (1985). Dia memeriksa peran stres sebagai variabel *intervening* dan berbagai variabel dependen termasuk kinerja dan perilaku disfungsi. Namun, hasilnya tidak ada pengaruh (tidak signifikan) karena kurangnya variasi dalam gaya pengawasan.

### **Ketidakpastian Lingkungan**

Rekonsiliasi hasil Hopwood dan Otley, terkait dengan kinerja, juga menjadi perhatian Govindarajan (1984). Dia memperkenalkan variabel ketidakpastian lingkungan sebagai moderator dari efek gaya pengawasan. Perbedaan tingkat ketidakpastian lingkungan ditunjukkan dengan ketidakpastian tindakan pelanggan, pemasok, pesaing, dan regulator.

Govindarajan meyakini bahwa estimasi anggaran yang realistis untuk penilaian kinerja hanya akan berlaku ketika ketidakpastian lingkungan rendah. Oleh karena itu, ia berhipotesis bahwa penekanan anggaran sedang ke rendah (tinggi) ditambah dengan ketidakpastian lingkungan yang lebih tinggi (lebih rendah) akan menyebabkan peningkatan kinerja untuk unit bisnis strategis (Briers dan Hirst, 1990: 381). Hasil penelitian mengkonfirmasi hipotesisnya, bahwa terdapat korelasi positif antara ketidakpastian lingkungan dengan kriteria subyektif untuk penilaian kinerja pada unit bisnis strategis berkinerja tertinggi. Namun, tidak ada korelasi seperti itu untuk unit yang berkinerja terendah.

Selanjutnya, Brownell (1985; 1987) mengukur pengaruh ketidakpastian lingkungan dan dimensi penekanan anggaran dari gaya evaluatif pengawasan yang mempengaruhi kinerja. Studi Brownell (1985) dilakukan pada unit kerja Pemasaran dan R&D perusahaan

multinasional. Dia menemukan bahwa manajer R&D merasa bahwa lingkungan mereka lebih kompleks daripada manajer pemasaran (Brownell, 1985: 503). Sehubungan dengan ketidakpastian lingkungan, ia menemukan bahwa di lingkungan yang lebih kompleks, penekanan anggaran yang rendah lebih tepat daripada di lingkungan yang kurang kompleks.

Mereplikasi penelitian sebelumnya, Brownell (1987) memperluas efek interaksi dari ketidakpastian lingkungan, penekanan anggaran dan partisipasi anggaran pada kepuasan kerja dan kinerja. Temuan hasil penelitiannya menguatkan temuan sebelumnya, bahwa dalam situasi ada penekanan anggaran tinggi dan kompleksitas lingkungan yang rendah, meningkatkan kepuasan kerja dan kinerja.

### **Partisipasi Anggaran**

Seperti halnya peneliti lain, Brownell (1982), juga berusaha untuk menengahi hasil temuan penelitian Hopwood dan Otley yang bertentangan terkait dengan kinerja. Mengutip dari literatur ilmu psikologi, ia meyakini bahwa "... asosiasi yang dapat diamati secara langsung antara gaya evaluatif pemimpin dengan kinerja tidak boleh diharapkan karena hubungan antara dua variabel tersebut dimoderasi oleh tingkat partisipasi anggaran" (Brownell, 1982 :13).

Brownell berpendapat bahwa penekanan anggaran yang tinggi adalah tepat ketika manajer memiliki peluang untuk menegosiasikan kriteria yang menjadi dasar penilaian kinerja mereka. Di sisi lain, penekanan anggaran yang rendah sesuai dalam situasi partisipasi yang rendah. Oleh karena itu, Brownell berhipotesis bahwa keselarasan antara penekanan anggaran dan partisipasi (yaitu tinggi/tinggi atau rendah/rendah) diperlukan untuk mengukur efektivitas kinerja manajerial (Briers dan Hirst, 1990: 381). Hipotesis Brownell dapat diringkas sebagai berikut:

<b>Hipotesis Brownell (1982)</b>
BE Tinggi + Partisipasi Tinggi → Kinerja Tinggi
BE Rendah + Partisipasi Rendah → Kinerja Tinggi

Brownell mensurvei para manajer yang mewakili beberapa divisi fungsional terpisah dari satu perusahaan manufaktur Amerika.

Kuesioner dirancang untuk memperoleh informasi tentang empat variabel: dua variabel independen (gaya evaluatif dan partisipasi) dan dua variabel dependen (kinerja dan kepuasan kerja).

Hasil penelitian mengkonfirmasi hipotesis bahwa gaya kepemimpinan yang paling efektif ketika terfokus pada anggaran adalah ketika kondisi partisipasi tinggi, tetapi tidak efektif ketika partisipasi rendah (Brownell, 1982: 13). Dengan demikian, dampak gaya evaluatif pengawasan terhadap kinerja dimoderasi oleh tingkat partisipasi terhadap anggaran, yang pada akhirnya memberikan pengaruh positif secara substansial terhadap kinerja. Temuan ini konsisten dengan Hopwood (1972), tetapi bertentangan dengan Otley (1978), bahwa kinerja yang lebih baik cenderung berkaitan dengan gaya evaluatif berbasis anggaran. Akan tetapi dalam kaitannya dengan kepuasan kerja, efek interaksi tersebut tidak ada pengaruh (tidak signifikan).

Upaya penelitian serupa dilakukan oleh Hirst (1987) dan Dunk (1989), tetapi gagal untuk meniru hasil temuan Brownell (1982). Penelitian Hirst (1987:54) pada sebuah perusahaan pengembangan properti di Australia menunjukkan bahwa tidak ada efek interaksi antara gaya pengawasan dengan partisipasi. Studi *cross-sectional* Dunk (Dunk, 1989: 322-323) terhadap 26 perusahaan di Inggris Utara menunjukkan hasil yang berlawanan dengan Brownell. Dunk bahkan menemukan hubungan negatif antara interaksi dua arah, penekanan anggaran dan partisipasi, pada kinerja. Kinerja meningkat dalam kondisi partisipasi tinggi (rendah) dan penekanan anggaran rendah (tinggi). Berkenaan dengan hasil ini, Dunk berpendapat bahwa pengambilan sampel pada satu organisasi versus beberapa organisasi dapat menjadi penyebab perbedaan hasil temuan dengan Brownell.

Brownell dan Hirst (1986) berusaha untuk menghubungkan studi Brownell (1982) dengan Hirst (1983) dengan mengusulkan interaksi tiga arah antara ketidakpastian tugas dan partisipasi anggaran. Studi ini juga bertujuan untuk merekonsiliasi hasil yang bertentangan dari Hopwood dan Otley. Mereka membuat hipotesis bahwa kombinasi yang sesuai antara partisipasi dan penekanan anggaran (tinggi/tinggi dan rendah/rendah) lebih efektif dalam mengurangi ketegangan kerja dan meningkatkan kinerja dalam kondisi ketidakpastian tugas yang

rendah dibandingkan dengan ketidakpastian tugas tinggi (Briers dan Hirst, 1990: 381).

<b>Hipotesis Brownell &amp; Hirst (1986)</b>			
BE	+	Partisipasi	→ Ketidakpastian Tugas → JRT Rendah + Kinerja Tinggi
Tinggi/Rendah		Tinggi/Rendah	Rendah

Hasil penelitian Brownell dan Hirst (1986: 249) menyediakan bukti bahwa kombinasi yang paling cocok antara gaya evaluatif pemimpin yang terfokus pada anggaran dan tingkat partisipasi (kombinasi tinggi/tinggi dan rendah/rendah) dalam mengurangi ketegangan terkait pekerjaan adalah ketika tingkat ketidakpastian tugas rendah, bukan ketidakpastian tugas yang tinggi. Namun, hasil penelitian gagal mendukung temuan Brownell (1982), interaksi tiga arah tersebut tidak berpengaruh (tidak signifikan) terhadap kinerja manajerial, yang kemungkinan disebabkan perbedaan sampel lintas negara, sementara temuan Brownell (1982) didasarkan pada satu sampel perusahaan di Amerika, temuan Hirst (1983) pada perusahaan di Australia.

<b>Hasil Temuan Brownell &amp; Hirst (1986)</b>			
BE	+	Partisipasi	→ Ketidakpastian Tugas → JRT Rendah + Kinerja Tinggi
Tinggi/Rendah		Tinggi/Rendah	Rendah

Singkatnya, meskipun ada beberapa temuan yang saling bertentangan dan tidak meyakinkan, gaya pengawasan yang bergantung pada informasi akuntansi merupakan prediktor penting dari berbagai respons psikologis dan perilaku. Harus diakui bahwa pengaruh gaya pengawasan hanyalah salah satu cara untuk mempengaruhi dan sebagai alat kontrol dalam organisasi. Oleh karena itu, harus disaring atau dimoderasi melalui beberapa variabel lainnya, karena kontrol administratif dan kontrol sosial lainnya juga berlaku dalam organisasi yang berbeda (Briers dan Hirst, 1990: 396). Dengan demikian dapat dikatakan bahwa berbagai temuan penelitian menyiratkan bahwa studi lebih lanjut tentang gaya kepemimpinan atau gaya pengawasan yang menekankan pada data akuntansi dan anggaran harus melibatkan berbagai faktor sosial lainnya termasuk faktor budaya (Otley, 1978; Briers dan Hirst, 1990: 395).

Kebutuhan untuk memasukkan efek budaya teridentifikasi oleh Brownell (1987: 191) bahwa sampai dengan tahun 1980an belum ada

penelitian yang mengkonfirmasi pertanyaan apakah budaya nasional mempengaruhi hubungan antara ketergantungan pada ukuran kinerja akuntansi dalam gaya evaluatif atasan dan sikap terkait pekerjaan. Hal serupa juga dikemukakan Harrison (1990: 3), meskipun studi yang mengaitkan budaya dengan akuntansi manajemen relatif sedikit, bukti yang mereka hasilkan menunjukkan bahwa perbedaan dalam budaya nasional berkaitan dengan perbedaan sikap terhadap sistem kontrol keuangan.

Ringkasan studi gaya evaluatif pengawasan dapat dilihat pada Tabel 1. Gaya pengawasan telah disesuaikan untuk merujuk pada variabel independen utama yang menarik, yaitu cara informasi anggaran digunakan dalam evaluasi kinerja. Variabel lain diklasifikasikan sebagai 'anteseden', jika mereka dianggap memiliki pengaruh kausal pada munculnya gaya evaluatif pengawasan; sebagai variabel 'moderator', jika pengaruh gaya evaluatif pengawasan dianggap tergantung pada nilai-nilai mereka; dan sebagai variabel '*intervening*', yang mengacu pada variabel yang dipengaruhi oleh gaya evaluatif pengawasan dan memiliki efek kausal pada variabel dependen yang menarik (Briers dan Hirst, 1990: 386-390).

**Tabel 1.**  
Ikhtisar Studi Gaya Pengawasan (Supervisory)

Penelitian	Teori / Empiris atau Keduanya	Metode penelitian	Ukuran sampel	Hubungan dengan Variabel lain				
				Dimensi Gaya Pengawasan	Dependen	<i>Intervening</i>	Moderasi	Antes-en-den
Argyris (1952)	Empiris	Studi kasus	4 Pabrik	Peningkatan standar Sikap tanpa Kompromi	Perilaku Disfungsional; Efektivitas Manajer; Kinerja Jangka Panjang	JRT,** Dendam/ Takut akan Kegagalan	Partisipasi anggaran	*
Hopwood (1972)	Keduanya	Survei dan studi kasus	167 Atasan 90 Bawahan	Gaya BC, PC, dan NA****	Hubungan interpersonal; IDR ***	JRT	-	-
Otley (1978)	Keduanya	Survei dan studi kasus	39 Manajer	Penekanan anggaran ( <i>BE/Budget Emphasis</i> )	Kinerja anggaran; Kinerja Jk Pjg; Hub Interpersonal; IDR	JRT	-	-
Hirst (1981)	Teori	<i>t.a</i> (tidak ada data)	<i>t.a</i> (tidak ada data)	Penekanan anggaran	Hub Interpersonal; Perilaku Disfungsional;	JRT	Ketidakpastian tugas	-

Hirst (1983)	Empiris	Survei kuesioner	111 Manajer	Penekanan anggaran	Perilaku Disfungsional; JRT	-	Ketidakpastian tugas	-
Imoisili (1985)	Keduanya	Survei kuesioner	3 Perusahaan 102 Manajer	Penekanan anggaran	Perilaku Disfungsional; Kinerja	Peran Stress	-	-
Govinda- rajan (1984)	Keduanya	Survei kuesioner	8 Perusahaan 58 Manajer	Kriteria Subyektif / Formula	Efektivitas unit	-	Ketidakpastian Lingkungan	-
Brownell (1985)	Keduanya	Studi kasus & Survei kuesioner	61 Manajer	Penekanan anggaran	Kinerja pekerjaan	-	Fungsi pekerjaan Env. Ketidakpastian	-
Brownell (1987)	Empiris	Survei kuesioner	44 Manajer	Penekanan anggaran	Kinerja pekerjaan Kepuasaan kerja	-	-	-
Brownell (1982)	Keduanya	Survei kuesioner	48 Manajer	Penekanan anggaran	Kinerja pekerjaan Kepuasaan kerja	-	Partisipasi anggaran	-
Hirst (1987)	Empiris	Survei kuesioner	44 Manajer	Penekanan anggaran	Kinerja pekerjaan	-	Partisipasi anggaran	-
Dunk (1989)	Empiris	Survei kuesioner	26 Manajer	Penekanan anggaran	Kinerja pekerjaan	-	Partisipasi anggaran	-
Harrison (1990; 92)	Empiris	Survei kuesioner	211 Manajer	Penekanan anggaran	JRT Kepuasaan kerja	-	Partisipasi anggaran	-

\*

Variable antesenden (pendahulu) seperti Diferensiasi, Kondisi ekonomi, dan Gaya Kepemimpinan yang Umum

\*\*

JRT = *Job Related Tension* (Ketegangan/Kecemasan Terkait Pekerjaan)

\*\*\*

IDR = *Invalid Data Reporting* (Pelaporan Data yang Tidak Valid)

\*\*\*\*

Gaya Pengawasan BC (*Budget Constraint*); PC (*Profit Consciousness*); NA (*Non-Accounting*)

(Sumber: Briers and Hirst, 1990: 386-390)

## 2.3. Kerangka Teori

Seperti telah dikemukakan, banyak literatur yang membahas bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan pihak penerima anggaran, menerima anggaran yang ditetapkan organisasi. Namun, selain partisipasi sebagai pemoderasi, beberapa hasil penelitian lintas negara, menganjurkan pentingnya karakteristik budaya ketika atasan menerapkan gaya evaluatif kinerja bawahan dengan penekanan pada data akuntansi dan realisasi anggaran (*budget-emphasis*).

Harrison (1992:1-2) meyakini bahwa “efek budaya dari partisipasi bawahan dalam penganggaran dan pengambilan keputusan akan berbeda di seluruh negara karena perbedaan budaya”, misalnya Daley *et al* (1985) menemukan bukti empiris bahwa ada beberapa sikap atau perilaku yang sama dan berbeda dalam aspek spesifik sistem kontrol antara manajer di AS dan Jepang. Demikian juga studi yang dilakukan Chow *et al* (1989:7) menyimpulkan pentingnya untuk menjawab pertanyaan pengendalian manajemen spesifik mana yang berlaku untuk negara tertentu secara khusus dan yang berlaku secara umum. Secara eksplisit, Otley (1978: 145-146) menekankan bahwa “Pekerjaan lebih lanjut di bidang ini harus memperhatikan norma-norma dan nilai-nilai budaya yang mendukung pengoperasian sistem kontrol, baik di dalam organisasi itu sendiri maupun di dalam masyarakat itu sendiri”.

Lebih lanjut Harrison (1990: 2-3) menyimpulkan bahwa faktor budaya sebagai variabel pemoderasi selain partisipasi anggaran, artinya manajer juga harus mempertimbangkan apakah bawahan menganggap gaya yang diterapkan atasan sesuai secara budaya. Dengan kata lain, apakah gaya evaluatif tersebut sesuai dengan nilai-nilai bersama yang dipertahankan oleh masyarakat di mana bawahannya menjadi anggota.

### 2.3.1. Definisi Budaya

Budaya adalah suatu konstruk yang samar (*fuzzy*). Dapat dikatakan, jumlah definisi budaya dalam berbagai literatur hampir sama banyaknya dengan jumlah penulis yang membahas tentang subjek ini, misalnya dapat ditemukan pada *paper* Weinsall (1977: 13), Triandis *et al.* (1988: 323), Soeters and Schreder (1988: 75), Birnberg and Snodgrass (1988: 449), dan Tayeb (1988).

Putti dan Chia (1990: xvii), mengutip pendapat Tayeb (1988), menyatakan bahwa budaya, secara luas, tidak hanya merujuk pada istilah “bangsa” tetapi juga ke berbagai lembaga sosial, ekonomi, politik, dan lainnya yang mempengaruhi gaya kepemimpinan organisasi yang berdomisili di negara-negara tertentu. Beberapa penulis lain mendefinisikan budaya sebagai sistem kepercayaan dan nilai-nilai. Budaya sebagai suatu “sistem” menyiratkan bahwa keyakinan dan nilai-nilai secara bersama-sama menjadi bagian kohesif yang menghasilkan praktik-praktik budaya itu sendiri, sehingga “budaya” sering didefinisikan sebagai “berbagi pemahaman bersama”, “interpretasi umum dunia”, “berbagi pandangan yang dianut dan diterima” secara turun-temurun dari satu generasi ke generasi berikutnya dan diperkuat melalui pengalaman masing-masing generasi.

Untuk tujuan penelitian ini, konsep budaya mengacu pada karya fenomenal Hofstede (1980) yang mendefinisikan budaya sebagai “pemrograman pikiran kolektif yang membedakan anggota dari satu kategori atau kelompok orang dengan kategori atau kelompok lainnya”. Dia percaya bahwa “pemrograman mental” dimulai dari hari ketika kita dilahirkan, dan bahwa proses pemrograman berlanjut sepanjang hidup kita ketika berbaur dalam masyarakat tertentu. Dengan demikian, warisan budaya tidak ditransfer secara genetik, tetapi diperoleh setiap manusia yang berada di tempat yang tepat dan pada waktu yang tepat. Isi pemrograman mental tersebut digambarkan oleh Hofstede sebagai nilai (Hofstede, 1993a: 107; Hofstede, 1993c: 139).

Lebih lanjut Hofstede mendefinisikan “nilai” sebagai preferensi yang luas untuk keadaan tertentu dari urusan lain yang menentukan apa yang kita anggap baik dan jahat, indah dan jelek, normal dan tidak normal, rasional dan konyol (Hofstede, 1993b: 134). Preferensi atau perasaan ini sering tidak disadari dan tidak dapat didiskusikan, dan hadir di sebagian besar anggota budaya atau setidaknya pada orang-orang yang menempati posisi penting (Hofstede, 1993c: 141).

### **2.3.2. Dimensi Budaya Hofstede**

Untuk mengidentifikasi perilaku kolektif berbagai kelompok masyarakat, bangsa, dan negara, Hofstede melakukan survei awal atas

sikap dan perilaku karyawan selama tahun 1968 dan 1973 di Anak Perusahaan Multinasional ternama IBM yang berlokasi di 40 negara, melibatkan 117.000 kuesioner dengan 20 bahasa. Kemudian pada tahun 1983, survei diperluas ke 10 negara dan 3 wilayah multinegara. Secara total, penelitian Hofstede meliputi 50 negara dan 3 wilayah multinegara (Hofstede, 1984: 389; 1993b: 134).

Hofstede meyakini bahwa perbedaan utama budaya terletak pada nilai-nilai. Pada awal penelitiannya, nilai-nilai budaya dibatasi ke dalam empat dimensi, yaitu hierarki atau jarak kekuasaan (*power distance*), individualisme (*individualism*), maskulinitas (*masculinity*), dan penghindaran ketidakpastian (*uncertainty avoidance*). Dengan menggunakan prosedur statistik, secara empiris Hofstede mengukur dan memberi peringkat pada setiap negara ke dalam masing-masing dimensi. Urutan peringkat relatif dari sejumlah negara dapat dilihat pada Tabel 2.

**Tabel 2.**  
Peringkat Dimensi Budaya Beberapa Negara  
Peringkat: 1 = Tertinggi; 53 = Terendah

Negara	Jarak kekuasaan ( <i>Power Distance</i> )	Individualisme ( <i>Individualism</i> )	Maskulinitas ( <i>Masculinity</i> )	Penghindaran ketidakpastian ( <i>Uncertainty Avoidance</i> )
Malaysia	1	36	25-26	46
Indonesia	8-9	47-48	30-31	41-42
Singapore	13	39-41	28	53
Thailand	21-23	39-41	44	30
Phillipines	4	31	11-12	44
Guatemala	2-3	53	43	3
Mexico	5-6	32	6	18
Japan	33	22-23	1	7
USA	38	1	15	43
Australia	41	2	16	37
Britain	42-44	3	9-10	47-48
Canada	39	4-5	24	41-42
New Zealand	50	6	17	39-40

(Sumber: Hofstede, 1993c: 148-149)

**Power Distance**, sebagai karakteristik budaya, didefinisikan sejauh mana orang yang kurang memiliki kekuatan atau kekuasaan dalam masyarakat menerima ketidaksetaraan dan menganggapnya sebagai hal yang normal (Hofstede, 1984: 390). Hofstede percaya bahwa ketidaksetaraan ada dalam budaya mana pun, tetapi tingkatan dan toleransinya bervariasi antar satu budaya dan negara dengan budaya dan negara yang lain.

**Individualisme**, sebagai karakteristik budaya, bertentangan dengan kolektivisme (kata kolektif yang digunakan di sini adalah rasa antropologis, bukan politis). Budaya individualis menganggap individu terutama memperhatikan kepentingan mereka sendiri dan kepentingan keluarga dekat mereka, sementara budaya kolektif berasumsi bahwa individu melalui kelahiran, turunan, dan kemungkinan peristiwa selanjutnya termasuk satu “kelompok” dekat, yang dari kelompoknya mereka tidak dapat melepaskan diri. Kelompok, apakah keluarga besar, klan, atau organisasi, melindungi kepentingan anggotanya, tetapi pada gilirannya mengharapkan loyalitas permanen mereka. Masyarakat kolektif terintegrasi secara erat. Oleh karenanya, kelompok atau keluarga adalah unit terkecil dalam masyarakat seperti itu (Hofstede, 1984: 390).

**Maskulinitas**, sebagai karakteristik budaya, berlawanan dengan feminitas. Budaya maskulin menggunakan keberadaan biologis dua jenis kelamin untuk menentukan peran sosial yang sangat berbeda untuk pria dan wanita. Mereka mengharapkan pria untuk berperan tegas, ambisius, dan kompetitif, berjuang untuk kesuksesan materi, dan menghargai apa pun yang besar, kuat dan cepat. Sebaliknya, mereka mengharapkan wanita berperan untuk melayani dan merawat kualitas hidup nonmaterial, anak-anak, dan untuk hal-hal yang lemah. Akan tetapi di sisi lain, feminitas mengakui kadang-kadang peran sosial ada yang tumpang tindih misalnya ada laki-laki tidak ambisius atau kompetitif“(Hofstede, 1984: 390).

**Penghindaran ketidakpastian**, sebagai karakteristik dari suatu budaya, penghindaran ketidakpastian mendefinisikan sejauh mana orang-orang dalam suatu budaya dibuat gelisah oleh situasi yang mereka anggap tidak terstruktur, tidak jelas, atau tidak dapat diprediksi, dan

sejauh mana mereka mencoba menghindari situasi seperti itu dengan mengadopsi ketat kode perilaku dan keyakinan akan kebenaran absolut. Budaya dengan penghindaran ketidakpastian yang kuat aktif, agresif, emosional, mencari keamanan, dan tidak toleran. Budaya dengan penghindaran ketidakpastian yang lemah bersifat kontemplatif, kurang agresif, tidak emosional, menerima risiko pribadi karena relatif toleran (Hofstede, 1984: 390).

Sebagian besar negara-negara di Asia dan Amerika Latin berada pada peringkat lebih tinggi dalam dimensi jarak kekuatan (*high-power distance*) dibandingkan negara lain. Misalnya, Malaysia peringkat pertama, Panama dan Guatemala peringkat 2-3, Meksiko 5-6, Indonesia 8-9, dan Singapura 13. Negara-negara Anglo-Amerika (AS, Australia, Inggris, Kanada, dan New Selandia) berada pada posisi yang jauh lebih rendah (*low-power distance*).

Sebaliknya, negara-negara Anglo-Amerika menempati peringkat tertinggi dalam dimensi individualisme. Peringkat pertama sampai keenam adalah milik negara-negara itu. Oleh karenanya mereka diklasifikasikan sebagai negara dengan individualisme tinggi (*high-individualism*). Sedangkan negara-negara ASEAN mendapat skor jauh lebih rendah dan dikategorikan sebagai negara dengan individualisme rendah (*low-individualism*).

Untuk dimensi maskulinitas, Jepang berada pada peringkat tertinggi. Ini berarti bahwa sebagian besar institusi dan organisasi di Jepang lebih menekankan nilai-nilai maskulinitas daripada nilai-nilai feminin. Sedangkan skor di negara-negara Asia Tenggara relatif lebih rendah (skor sekitar 40) dari peringkat negara Anglo-Amerika yang peringkatnya sekitar 9-24. Untuk dimensi penghindaran ketidakpastian, Singapura mengambil posisi terendah (53), sedangkan negara-negara Asia Tenggara lainnya seperti Indonesia memiliki peringkat yang relatif sama dengan negara-negara Anglo-Amerika, sekitar 40.

Dengan adanya petunjuk posisi suatu negara pada dimensi-dimensi ini tidak menyiratkan bahwa kita mengetahui semua hal tentang budaya bangsa-bangsa, karena ada banyak hal pada budaya suatu negara yang tidak tersampaikan melalui jumlah angka pada beberapa skala. Namun,

skor dimensi setidaknya mengindikasikan di mana beberapa perbedaan yang sangat besar dapat ditemukan di antara budaya negara (Hofstede, 1993b: 136).

Perbedaan budaya dan dimensi ini memiliki implikasi penting bagi praktik manajemen. Seperti yang dinyatakan Neale dan Northcraft (1990: 770), pengetahuan tentang budaya sangat penting untuk perusahaan multinasional, sehingga "...praktik manajemen yang bekerja dengan baik di kantor pusat bisa berubah menjadi sangat tidak pantas di luar negeri". Pada level organisasi, baik jarak kekuasaan maupun individualisme adalah dimensi yang paling relevan untuk mengetahui gaya kepemimpinan (Hofstede, 1993a: 111), dan oleh karena itu ada atribut lain seperti tingkat partisipasi untuk gaya kepemimpinan (Harrison, 1992: 3).

Hofstede juga meneliti hubungan antara dimensi budaya jarak kekuasaan dengan individualisme, dan maskulinitas dengan penghindaran ketidakpastian. Dia menemukan bahwa sementara tidak ada hubungan secara statistik antara maskulinitas dengan penghindaran ketidakpastian, korelasi antara jarak kekuasaan dengan individualisme termasuk kuat. Menurut Hofstede (1984: 393), hubungan korelasi antara jarak kekuasaan dan individualisme ini disebabkan faktor kekayaan nasional. Akibatnya, negara-negara dunia ketiga cenderung terpisah dari negara-negara tersebut. Budaya di 50 Negara dan tiga wilayah multinegara berdasarkan dimensi jarak kekuasaan dan individualisme dapat dilihat pada Gambar 2.

### **Dukungan Terhadap Dimensi Budaya Hofstede**

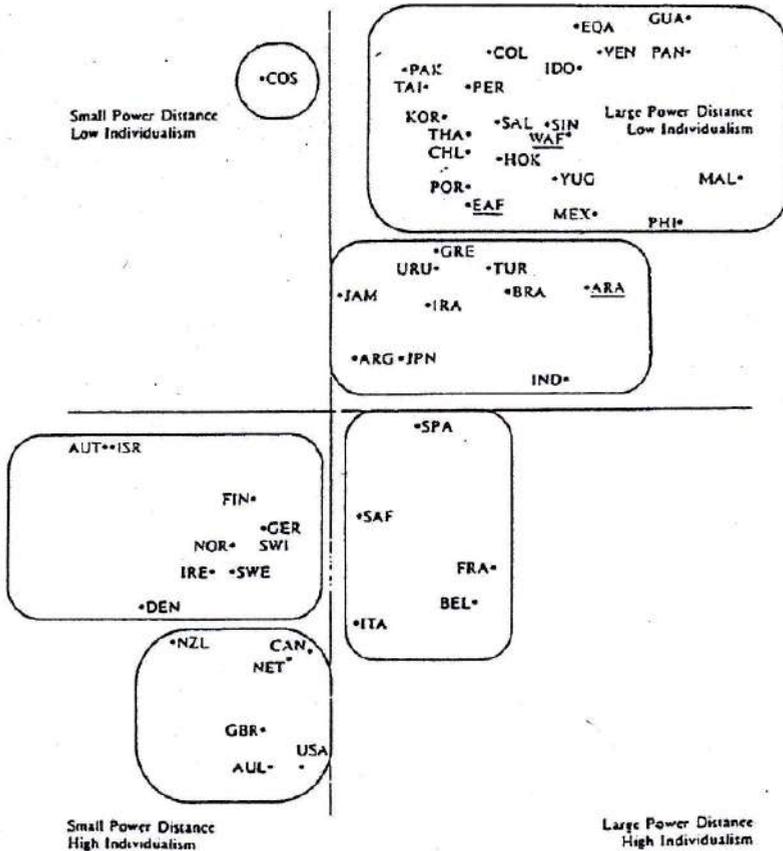
Dukungan pada dimensi budaya yang disarankan Hofstede sebagai landasan teori penelitian terkait budaya, pertama yaitu pengakuan bahwa sekumpulan nilai norma yang diidentifikasi Hofstede sebagai dimensi budaya konsisten dengan banyak literatur yang telah mapan. Pratt (1986) seperti dikutip Harrison (1990: 29), secara eksplisit menyatakan bahwa:

*Ukuran Hofstede konsisten dengan definisi nilai-nilai kami, mencerminkan intensitas dan arah, dibangun untuk diterapkan dalam lingkungan kerja, dapat secara wajar*

*dimasukkan ke dalam kuesioner dan dirancang untuk menangkap esensi dari sejumlah instrumen pengukuran nilai.*

Harrison (1992: 3; 1990: 28) lebih lanjut menambahkan bahwa penekanan pada nilai-nilai juga konsisten dengan pendapat Kluckhohn dan Strodtbeck (1961), Parsons dan Shils (1951) dan Inkeles dan Levinson (1954) yang juga mengklasifikasikan budaya dalam hal seperangkat nilai terbatas yang sama.

Kedua, dimensi budaya Hofstede telah direplikasi dan divalidasi dalam penelitian berikutnya yang dikembangkan melalui dan juga memungkinkan dilakukan pengukuran secara empiris (Soeters and Schreuder, 1988: 77; Harrison, 1990: 29; 1992: 7). Sebagai contoh, Harrison (1992, 1990) menemukan hasil yang konsisten dengan Hofstede mengenai klasifikasi dua negara, Singapura (dimensi budaya jarak daya tinggi/individualisme rendah) dan Australia (individualisme tinggi/jarak daya rendah). Perera (1985) mengakui bahwa Hofstede "... telah melakukan penelitian secara luas yang menyediakan pengembangan terminologi yang dapat diterima secara umum, didefinisikan dengan baik, dan secara empiris dapat memberikan gambaran tentang budaya" (Harrison, 1990: 29).



**Gambar 2.** Plot Jarak Kekuasaan dan Individualisme/Kolektivisme Untuk 50 Negara dan Tiga Wilayah Multinegara

(Sumber: Hofstede, 1984: 391-392)

Ketiga, sebagaimana dikutip Harrison (1990: 29), Bhagat dan McQuaid (1983: 67) menyatakan bahwa “tidak diragukan lagi, studi lintas budaya yang paling signifikan dari nilai-nilai yang terkait dengan pekerjaan adalah sebagaimana dilaksanakan oleh Hofstede”. Oleh karena itu, hasil studi Hofstede semakin banyak digunakan oleh para peneliti akuntansi dan organisasi. Misalnya oleh Triandis *et al* (1988), Soeters and Schreuder (1988), Tayeb (1988), Chow *et al* (1989), Harrison (1992, 1990), Frucot and Shearon (1991), dan O’Connor (1992).

Keempat, keuntungan utama pendekatan Hofstede adalah dapat mengatasi salah satu kritik yang sering dilontarkan terhadap penelitian

budaya atau budaya lintas-negara. Dalam penelitian kontemporer, budaya sering diperlakukan sebagai sesuatu yang “*given*”, yaitu sebagai variabel yang tidak dikemas atau tidak bersumber dari hasil penelitian. Oleh karenanya, Harrison (1992: 2-3) berpendapat bahwa pendekatan yang memungkinkan penelitian efek budaya terhadap berbagai variabel lain, termasuk partisipasi adalah hasil penelitian Hofstede. Sebagaimana telah dikemukakan, kultur dapat dipecah menjadi karakteristik atau komponen-komponen budaya sehingga implikasi terhadap reaksi terhadap variabel partisipasi yang berbeda di berbagai negara dapat ditelusuri.

### **2.3.3. Kesesuaian Partisipasi dalam Budaya**

Oleh karena salah satu variabel penelitian ini memfokuskan pada pentingnya “partisipasi” dalam penganggaran dan data akuntansi sebagai dasar pengukuran kinerja dan meningkatkan kepuasan kerja, maka pada sub bab ini diuraikan bagaimana kesesuaian partisipasi dalam budaya.

Manajemen bukan sekedar proses teknis, akan tetapi berkaitan dengan proses yang melibatkan manusia. Jika orang-orang dalam suatu organisasi berbeda, katakanlah, jika mereka orang Jepang dan bukan orang Amerika, manajemen atau pengelolaan organisasi akan dilakukan secara berbeda, dan hal ini tidak dapat dihindari dan sangat alami (Hofstede, 1993:133). Oleh karena itu, pengembangan akuntansi manajemen termasuk sistem kontrol manajemen juga harus mempertimbangkan perbedaan-perbedaan tersebut, atau membiarkannya berisiko dan tidak relevan bagi pihak penerima kontrol. Sekarang ini sudah menjadi hal yang lumrah dan biasa untuk menyebut perbedaan-perbedaan ini sebagai “budaya”.

Seperti telah dibahas sebelumnya, sementara telah diidentifikasi bahwa dimensi budaya yang paling relevan dalam kaitannya dengan gaya kepemimpinan (*leadership style*) atau gaya pengawasan (*supervisory style*) pimpinan adalah Jarak Kekuasaan (*Power Distance*) dan Individualisme (*Individualism*), Brownell (1982) berhipotesis bahwa bawahan akan mengembangkan orientasi yang menguntungkan (*favorable*) ke gaya evaluatif dengan penekanan anggaran tinggi (*high-*

*budget emphasis*) hanya jika mereka telah terlibat dalam perumusan anggaran. Dengan demikian, Brownell berpendapat bahwa partisipasi tinggi (rendah) diimbangi dengan penekanan anggaran tinggi (rendah) akan berkaitan dengan orientasi bawahan yang menguntungkan terhadap gaya evaluatif pimpinan. Atas dasar teori ini dan dimensi budaya Hofstede, khususnya jarak kekuasaan dan individualisme, Harrison (1992: 3) juga berpendapat bahwa “kultur dapat mempengaruhi persepsi kelayakan partisipasi dan karenanya dapat mempengaruhi keseimbangan antara partisipasi dan penekanan anggaran”.

Reaksi bawahan terhadap partisipasi cenderung menguntungkan dalam masyarakat yang memiliki dimensi budaya *Power Distance* (PD) rendah, karena dalam masyarakat semacam itu, bawahan dan atasan menganggap satu sama lain sama. Dengan kata lain, dalam masyarakat PD yang rendah setiap orang memiliki hak suara dalam segala hal yang menyangkut kepentingan mereka (Hofstede, 1984: 394) Oleh karena itu, pemimpin ideal dalam budaya dengan dimensi jarak kekuasaan yang rendah atau kecil akan menjadi para demokrat yang banyak akal.

Di sisi lain, pemimpin ideal dalam budaya dengan dimensi jarak kekuasaan (PD) yang tinggi atau besar dan kolektivisme (bukan individualisme) adalah otokrat yang baik hati atau berperan sebagai “ayah yang baik” (Hofstede, 1993a: 111). Dalam budaya kolektivisme, kepemimpinan harus mendorong dan menghormati loyalitas kelompok pekerja. Insentif harus diberikan secara kolektif, dan distribusinya harus diserahkan kepada kelompok. Sebaliknya, dalam budaya yang individualis, setiap orang dapat bergerak sebagai individu dan insentif harus diberikan kepada perorangan atau individu (Hofstede, 1993a: 111).

Sebaliknya, reaksi bawahan terhadap partisipasi diekspektasikan tidak akan disukai dalam masyarakat PD tinggi karena dalam masyarakat seperti itu, bawahan mengharapkan atasan berperilaku otokratis (Hofstede, 1984: 394). Dukungan terhadap pentingnya partisipasi dalam masyarakat yang berdimensi PD rendah antara lain diberikan Child (1981), Perera dan Mathews (1990), dan Hofstede (1984). Child (1981) berkenaan dengan budaya dalam masyarakat jarak kekuasaan tinggi dan rendah menyatakan sebagai berikut:

Sementara keterlibatan bawahan dalam membahas masalah mungkin dilihat sebagai gaya pengawasan yang tepat oleh sebagian besar pekerja Amerika, itu dapat dianggap sebagai pertanda kepemimpinan yang buruk dan karenanya menimbulkan kecemasan oleh karyawan di negara dimana penyerahan semua kekuasaan kepada pimpinan atau tokoh-tokoh pemegang otoritas sudah tertanam dalam budayanya (Child, 1981 dalam Harrison, 1992: 4).

Reaksi bawahan terhadap partisipasi cenderung menguntungkan dalam masyarakat individualisme rendah (kolektivis), tetapi tidak dalam masyarakat individualisme tinggi (Harrison, 1992: 4). Hofstede (1984: 230-235) mencatat bahwa dalam masyarakat individualisme rendah ada kepercayaan pada keputusan kelompok yang dianggap lebih baik daripada keputusan individu.

Atas dasar teori-teori di atas, dapat disimpulkan bahwa di negara dengan dimensi PD dan individualisme tinggi, partisipasi akan dipandang sangat tidak pantas. Sebaliknya, di negara di berdimensi PD dan individualisme rendah, berbagai literatur menunjukkan bahwa partisipasi akan dipandang sangat tepat (Harrison, 1992:4-5).

Karena studi Brownell dilakukan di AS (negara dengan dimensi budaya PD rendah dan individualisme tinggi), maka diharapkan hasil Brownell akan dapat digeneralisasikan ke negara lain dengan dimensi sama yaitu PD rendah/individualisme tinggi dan juga diharapkan bahwa hasil Brownell akan dapat digeneralisasikan untuk negara lain yang memiliki masyarakat berdimensi budaya PD tinggi/individualisme rendah. Alasan di balik harapan ini adalah karena efek kompensasi. Di kedua jenis negara ini (PD tinggi/individualisme rendah dan PD rendah/ individualisme tinggi) terdapat level dimensi lain yaitu dimensi budaya (PD rendah/ individualisme rendah) yang merujuk pada persepsi kesesuaian partisipasi sebagai salah satu karakteristik sistem akuntansi manajemen, tetapi pada saat yang sama ada tingkat dimensi PD tinggi/individualisme tinggi, yang merujuk pada persepsi adanya ketidaksesuaian partisipasi (Harrison, 1992:4-5 ).

Penjelasan di atas mengarah pada ekspektasi bahwa tidak akan ada perbedaan dalam hasil kesesuaian persepsi partisipasi di antara negara-negara PD rendah/individualisme tinggi dan PD-tinggi/individualisme

rendah. Konsekuensi dari penerapan dimensi budaya lintas-negara ini adalah bahwa pengaruh partisipasi dalam hubungan antara penekanan anggaran (*budget emphasis*) dan variabel dependen lainnya dapat digeneralisasikan ke seluruh negara yang berada di kuadran dimensi budaya versi Hofstede tersebut.

Tabel 3 di bawah ini merupakan sintesis kesesuaian partisipasi dalam penyusunan anggaran berdasarkan dua dimensi budaya Hofstede (1984). Tanda -/- berarti bahwa partisipasi sangat tidak disukai atau tidak pantas; ++ berarti sangat tepat atau disukai sehingga menguntungkan; sementara +/- atau -/+ menunjukkan bahwa partisipasi anggaran sesuai dengan budaya, tetapi pada saat yang sama tidak sesuai atau tidak tepat untuk diterapkan.

**Tabel 3.**  
Kesesuaian Partisipasi dalam Budaya  
Menguntungkan (+); Tidak disukai (-)

Dimensi	*PD-Tinggi	PD-Rendah
Individualisme-Tinggi	-/-	-/+
Individualisme-Rendah	+/-	+/+

\*PD = *Power Distance* (Jarak Kekuasaan)

### 2.3.4. Temuan Harrison (1992)

Menggunakan kerangka teori di atas, yaitu teori berdasarkan dua dimensi budaya Hofstede dan teori keseimbangan partisipasi Brownell (1982), Harrison (1990, 1992) menyelidiki kemungkinan men-generalisasi efek partisipasi lintas-budaya atau lintas-nasional dikaitkan dengan hubungan antara penekanan anggaran sebagai gaya evaluatif atasan (*budget-emphasis supervisory style*) dan sikap bawahan terkait pekerjaan, khususnya ketegangan terkait pekerjaan (*job-related tension*) dan kepuasan kerja (*job satisfaction*). Studi lintas budaya atau lintas nasional Harrison ini dilakukan dengan mengambil sampel dari Singapura dan Australia.

*Null*-hipotesis Harrison yaitu bahwa pengaruh partisipasi pada hubungan antara penekanan anggaran dalam gaya evaluatif atasan dengan ketegangan terkait pekerjaan dan kepuasan kerja tidak

tergantung pada budaya. Hipotesis diuji menggunakan dua model regresi linier berganda. Model regresi pertama yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$y = b_0 + b_1P + b_2B + b_3N + b_4PB + b_5NB + b_6PN + b_7PBN + e \quad (1)$$

Di mana,

$y$  = Ketegangan terkait pekerjaan atau kepuasan kerja;

$P$  = Partisipasi;

$B$  = Penekanan anggaran;

$N$  = Negara, kode 0 untuk Australia dan 1 untuk Singapura, yang mewakili budaya

Hipotesis diuji dengan menentukan apakah koefisien  $b_7$ , untuk interaksi tiga arah antara negara, partisipasi, dan gaya evaluatif dengan penekanan anggaran, signifikan. Hasil uji statistik ternyata menunjukkan bahwa  $b_7$  tidak signifikan. Akibatnya, pengaruh penganggaran partisipatif pada hubungan antara penekanan anggaran dan ketegangan terkait pekerjaan atau kepuasan kerja tidak tergantung pada budaya. Dengan demikian, Harrison berpendapat bahwa partisipasi dalam proses penganggaran dapat diimplementasikan di berbagai negara atau budaya lain, terutama di negara yang memiliki dimensi budaya dengan kategori jarak kekuasaan tinggi/individualisme rendah dan jarak kekuasaan rendah/individualisme tinggi.

Karena  $b_7$  tidak signifikan, koefisien lain terutama  $b_4$  tidak dapat diestimasi atau ditafsirkan. Koefisien  $b_4$  menentukan efek interaksi antara partisipasi dengan penekanan anggaran pada sikap terkait pekerjaan atau kepuasan kerja. Oleh karenanya, kemudian Harrison menggunakan model kedua:

$$y = b_0 + b_1P + b_2B + b_3N + b_4PB + b_5NB + b_6PN + e \quad (2)$$

Menggunakan model ini, Harrison menemukan bahwa ketegangan terkait pekerjaan signifikan dan negatif. Dengan demikian, Harrison (1992: 12) berpendapat bahwa hasil penelitiannya memberikan dukungan secara langsung kepada Brownell dan Hirst (1986) yang menemukan bahwa ketegangan terkait pekerjaan menjadi lebih rendah

karena menggunakan kombinasi partisipasi yang sesuai dengan penekanan anggaran (tinggi/tinggi dan rendah/rendah) ketika berada dalam situasi ketidakpastian tugas yang rendah. Selain itu, mengacu pada hasil penelitian Jamal (1985) yang menemukan bahwa ada hubungan negatif antara stres kerja dengan kinerja, Harrison (1992: 12) secara eksplisit berpendapat bahwa temuannya konsisten dengan Brownell (1982), bahwa ketika ada kecocokan antara partisipasi dengan penekanan anggaran sebagai gaya evaluatif kinerja yang dilakukan atasan (tinggi/tinggi atau rendah/rendah) akan meningkatkan kinerja manajerial, akan tetapi tidak berpengaruh terhadap kepuasan kerja.

Temuan penting lain dari studi Harrison (1990; 1992) adalah bahwa koefisien  $b_5$  yang signifikan dan negatif, bermakna bahwa Harrison menemukan bahwa ada respons sikap yang berbeda terhadap antara gaya evaluatif di Singapura dengan Australia. Di Singapura, penekanan anggaran yang tinggi dalam gaya evaluatif atasan (*high-budget emphasis* atau *High-BE*) mengurangi ketegangan terkait pekerjaan (*job-related tension* atau *JRT*) dan meningkatkan kepuasan kerja (*job satisfaction*). Sebaliknya, pengaruh yang sama di Australia hanya terjadi jika penekanan terhadap anggaran rendah.

Singapura	Australia
High BE → lower JRT	Low BE → lower JRT
High BE → higher job satisfaction	Low BE → higher job satisfaction

(Sumber: diolah dari hasil studi Harrison, 1990; 1992)

Harrison menjelaskan bahwa respons sikap yang berbeda terhadap gaya evaluatif atasan antara Singapura dengan Australia secara teoritis disebabkan perbedaan nilai norma yang spesifik antara jarak kekuasaan (tinggi atau rendah) dan individualisme (tinggi atau rendah).

Dalam masyarakat dengan dimensi budaya jarak kekuasaan yang tinggi dalam hubungan antara atasan dan bawahan, maka orang-orang dalam masyarakat tersebut menerima ketidaksetaraan. Dalam masyarakat seperti ini, secara umum, bawahan tidak berharap untuk diajak berkonsultasi tentang keputusan yang mempengaruhi mereka karena mereka percaya bahwa mereka tidak sama dengan atasan. Akibatnya, mereka akan kehilangan rasa hormat terhadap manajer

yang konsultatif. Preferensi terhadap kepemimpinan yang tegas, non-konsultatif ditampung dengan gaya evaluasi yang kaku berdasarkan pada hal-hal yang telah digariskan, target kuantitatif, dan tidak perlu mencari penjelasan dari bawahan (Harrison, 1993: 323). Sebaliknya, karakteristik kritis pada masyarakat berdimensi jarak kekuasaan yang rendah, ketidaksetaraan dalam hubungan antara atasan dengan bawahan harus diminimalkan. Bawahan berharap untuk adanya konsultasi terhadap setiap keputusan yang mempengaruhi mereka. Oleh karena itu, bawahan dalam masyarakat ini akan melihat gaya evaluasi kinerja yang sesuai adalah ketika mereka memiliki kesempatan untuk mempengaruhi proses evaluasi dan hasilnya. Secara khusus, bawahan akan membawa gaya evaluasi atasan yang sesuai ke berbagai faktor termasuk mempengaruhi kinerja pada periode yang bersangkutan (Harrison, 1993: 322).

Dalam hal individualisme versus kolektivisme, masalah keterbandingan penting dalam membedakan gaya evaluatif pengawasan. Menurut Harrison (1993: 322), “masyarakat individualis percaya dan sangat menghargai keunikan setiap orang, sementara masyarakat kolektivis percaya pada homogenitas dan keterbandingan orang”. Gagasan ini didukung oleh Hui (1984) yang berpendapat bahwa, berbeda antara individualis dengan kolektivis yang sangat peduli dengan perbandingan dengan yang lain. Dukungan lebih lanjut masalah komparabilitas, Harrison merujuk kepada Daley *et al* (1985) yang menemukan bahwa di Jepang, dalam mengevaluasi kinerja manajer secara kolejal atau berorientasi kelompok secara umum lebih diterima, dibandingkan dengan rekan-rekan mereka kelompok manajer berbeda divisi di Amerika Serikat, yang masyarakatnya sangat individualis.

Menurut Harrison (1993: 323) kekhawatiran memperbandingkan dengan orang lain dalam masyarakat kolektivis ditampung melalui penekanan anggaran yang tinggi, ukuran kuantitatif standar atau yang telah ditentukan sebelumnya. Ini karena penekanan anggaran yang tinggi mengasumsikan sekelompok orang dapat dibandingkan pada kemampuan mereka untuk memenuhi anggaran tanpa memperhitungkan faktor spesifik orang dan situasi spesifik yang relevan dengan kinerja. Oleh karena itu, gaya evaluatif anggaran yang tinggi (*high-BE*) lebih

disukai oleh bawahan dalam masyarakat kolektivis dan reaksi bawahan menguntungkan. Di sisi lain, bawahan dalam masyarakat individualisme tinggi akan lebih suka terhadap gaya penekanan anggaran rendah (*low-BE*) karena tidak memaksakan standarisasi pada individu dan tidak menolak evaluasi spesifik setiap orang, karena dalam masyarakat individualisme yang tinggi lebih menyukai hasil evaluasi spesifik setiap orang atau bawahan dengan gaya penekanan anggaran yang rendah, dan mereka akan bereaksi negatif terhadap gaya penekanan anggaran yang tinggi.

Berkenaan dengan penjelasan teoritis di atas, Harrison mengeneralisasi bahwa untuk bawahan dalam dimensi budaya jarak kekuasaan rendah (*low-PD*) dan budaya individualisme tinggi, mengurangi ketergantungan pada ukuran kinerja berbasis data akuntansi atau *reliance on accounting performance measures (RAPM)* dalam gaya evaluatif pengawasan dikaitkan dengan penurunan ketegangan terkait pekerjaan atau *job-related tension (JRT)* dan peningkatan kepuasan kerja. Sebaliknya, untuk bawahan yang berada dalam dimensi jarak kekuasaan tinggi dan budaya individualisme yang rendah (kolektivisme), dikaitkan dengan peningkatan penekanan anggaran memberikan hasil yang sama (Harrison, 1993: 324).

Menyadari bahwa studi Harrison hanya ditujukan pada dua negara terpilih (Australia dan Singapura), menyarankan agar studi empiris lebih lanjut dalam budaya atau negara lain akan bermanfaat.

## **2.4 Budaya Indonesia**

Indonesia sebagai salah satu negara ASEAN yang berada pada dimensi budaya versi Hofstede "*high-PD* dan *low-Individualism*" berdasarkan data tahun 1994, penduduknya tersebar di 13.000 pulau dengan populasi sekitar 185 juta jiwa, terdiri dari sekitar 200 suku yang tinggal di pulau-pulau tersebut dan memiliki lebih dari 400 dialek bahasa, meskipun bahasa nasional sebagai Bahasa pemersatu bangsa yaitu Bahasa Indonesia.

Pada saat itu, mayoritas (89%) beragama islam. Namun, Islam bukan agama nasional, tidak seperti di Iran, Pakistan atau Arab Saudi. Indonesia adalah negara dengan falsafah Pancasila dengan sila pertama adalah Ketuhanan Yang Maha Esa sehingga memihak dan melindungi hak-hak

beribadah semua penganut agama yang diakui Pemerintah. Sebagai contoh, beberapa hari libur nasional antara lain termasuk Idul Fitri (Muslim), Hari-Natal (Kristen), Waisak (Buddha), dan Nyepi (Hindu). Dengan demikian, terlepas dari keragaman latar belakang etnis, suku, agama, dan bahasa, penduduk Indonesia dijamin dengan sila ketiga Pancasila yaitu Persatuan Indonesia. Situasi ini juga diakui oleh Arnold Toynbee dalam buku berjudul “Timur ke Barat - Sebuah Perjalanan Keliling Dunia”, yang berpendapat bahwa Indonesia adalah negara tempat lima kelompok agama hidup dalam harmoni yaitu Buddhisme, Kristen, Islam, Hindu, dan Animisme (Putti dan Chia, 1990: 44-46).

Untuk menjaga persatuan dan kerukunan nasional, terdapat ideologi “SARA” yang merupakan akronim dari suku yang berarti (s) suku, (a) agama, (r) ras, dan (a) antar-golongan/antar kelompok yang berarti bahwa persatuan dan harmoni harus dijaga oleh semua warga negara Indonesia dengan segala cara; kepentingan individu harus dipertimbangkan bersama dengan kepentingan masyarakat secara keseluruhan (Putti dan Chia, 1990: 44). Hal ini menunjukkan bahwa masyarakat Indonesia memiliki budaya kolektivisme tinggi.

### **Kolektivisme di Indonesia**

Kolektivisme di Indonesia tercermin dari filosofi penduduk asli Indonesia yang “gotong royong”, yang berarti upaya bersama atau bekerjasama dalam segala hal secara timbal balik. Ilustrasi lain yang menunjukkan kolektivisme misalnya “mangan ora mangan ngumpul”, yang berarti apakah kita memiliki sesuatu untuk makan atau tidak, yang penting kumpul bersama-sama (Putti dan Chia, 1990: 45).

Secara tradisional, penduduk asli Indonesia juga memiliki kewajiban moral “tepa-salira” yaitu menjalin hubungan baik atau harmoni dengan keluarga dan kerabat tertentu serta tetangga dekat mereka, untuk terus-menerus memperhatikan kebutuhan di antara mereka, berbagi sebanyak mungkin dengan mereka, dan terus-menerus mencoba menempatkan diri mereka pada situasi orang lain (Koentjaraingrat, 1990: 457). Misalnya, dalam sebuah pesta pernikahan, hadiah uang diberikan oleh keluarga, kerabat, tetangga, dan kenalan kepada tuan rumah untuk membantu menutupi biaya makanan (Grant, 1964: 120). Jadi, semua orang di desa saling bekerjasama sebagai keluarga, bukan sebagai individu. Nilai ini sejalan dengan pandangan tradisional bahwa

keluarga adalah unit desa terkecil (Grant, 1964: 123). Pengambilan keputusan didasarkan pada diskusi mutual, disebut “musyawarah” untuk menghasilkan konsensus atau kesepakatan bulat, disebut “mufakat”. Misalnya, kepala desa tidak ditunjuk, tetapi dipilih melalui kesepakatan bersama penduduk desa.

Di tempat kerja, orang Indonesia menekankan untuk menjaga hubungan baik, sopan santun, dan etiket yang sesuai dengan atasan mereka. Hubungan antar orang selalu bersifat personal, tidak pernah bersifat individual, yang dibimbing pertimbangan moral daripada pertimbangan kalkulatif. Ini karena terjalin hubungan majikan-bawahan. Di sisi lain, bawahan mengharapkan majikan untuk melindungi dan mempertimbangkan kepentingan mereka, termasuk masalah keluarga. Namun, di antara bawahan, mereka mengelola proses kelompok, setiap orang saling terhubung bersama sebagai satu tim (Vance *et al.*, 1992: 323). Oleh karena itu, sistem penghargaan (*reward*) misalnya, juga harus berorientasi pada kelompok.

### **Hubungan Manusia**

Nilai tradisional hubungan manusia di Indonesia adalah vertikal, misal orang tua-anak, guru-murid, atasan-bawahan. Koentjaraningrat (1990: 458) yang tulisannya banyak dikutip dalam pembahasan budaya Indonesia ini adalah seorang antropolog Indonesia yang terkenal, yang menulis bahwa “Orang Indonesia memiliki kepercayaan yang besar, mendalam, dan rasa hormat kepada senior dan atasan. Ini karena dianggap termasuk orang tua dari komunitas”. Oleh karena itu, di banyak wilayah Indonesia, menjadi ideal secara administratif untuk memanggil orang terhormat dengan “Bapak” atau “Pak” di depan nama mereka. Kata ini aslinya berarti “ayah”. Di sisi lain, prinsip-prinsip senior atau orang yang lebih tua dari hubungan manusia sangat berorientasi linier.

Dalam keluarga, orang tua lebih suka melihat kepatuhan anak-anak mereka. Saling ketergantungan dimaksimalkan dengan memberikan wejangan atau bimbingan, konsultasi sepihak, sosialisasi, yang dipenetrasi ke dalam kehidupan pribadi anak. Misalnya, untuk mempertahankan status sosial, masih banyak pernikahan diatur oleh orang tua; ketika perilaku anak mengganggu harmoni sosial, orang tua atau kerabat orang tua ikut campur. Ada enam teknik yang biasa dilakukan oleh orang tua untuk mengendalikan perilaku anak, antara lain (1) mengalihkan perhatian anak-anak dari tujuan yang tidak diinginkan; (2) mengajar mereka; (3) menakut-nakuti dengan ancaman

manusia dan roh jahat; (4) mengiming-imingi mereka dengan janji hadiah; (5) menghukum; dan bahkan (6) mempermalukan mereka (Koentjaraningrat, 1990: 241). Ada keyakinan kuat dalam masyarakat Indonesia bahwa perlakuan tidak pantas terhadap orang yang dianggap senior atau berstatus lebih tinggi, terutama orang tua, dapat memiliki dampak serius pada nasib seseorang di masa depan. Konsekuensi ini disebut “kualat”, berasal dari kekuatan gaib atau magis karena memperlakukan dengan tidak patut.

Nilai atau norma kehidupan masyarakat Indonesia konsisten dengan pendapat Hofstede (1993c: 144) bahwa anak-anak dalam masyarakat pada dimensi budaya jarak kekuasaan yang jauh cenderung anak-anak dididik untuk menaati kepatuhan kepada orang tua. Dalam dunia kerja, orang tua diperlakukan seperti atasan. Nilai ini juga ada di sekolah. Teori dan kebenaran tidak terlepas dari pribadi guru, oleh karenanya guru tidak pernah dikritik.

Hubungan vertikal mengarah pada berkurangnya rasa percaya diri dan kemandirian. Sebagai contoh, siswa Indonesia di negara-negara Barat pada awalnya sering bingung, karena tidak ada “atasan” yang mengambil sikap terhadap pribadi mereka atau tidak ada yang memberikan perintah secara jelas. Di tempat kerja, Koentjaraningrat (1990: 459) menuliskan:

*Mentalitas seperti itu tidak hanya menyebabkan rasa kemandirian yang lemah, tetapi juga tingkat disiplin diri yang rendah dan sedikit perhatian terhadap tanggung jawab. Mereka terbiasa mematuhi peraturan dan norma secara ketat dan sangat disiplin ketika ada kontrol atau pengawasan yang cukup oleh atasan mereka. Saat kontrol atau pengawasan dihilangkan, disiplin akan rusak.*

Namun, proses transformasi peradaban dari agraris ke peradaban industri baru-baru ini telah mendistorsi beberapa nilai tradisional. Misalnya, banyak orang Jawa pedesaan dan perkotaan sekarang lebih berorientasi pada pencapaian. Mereka menemukan kepuasan dan kebanggaan terhadap usaha dan pencapaian mereka, alih-alih sebagai sarana perbaikan penghidupan demi mencapai status, kekuasaan, atau simbol-simbol kekayaan dari luar (Koentjaraningrat, 1990: 460).

Anak-anak di daerah pedesaan sekarang diajari kemandirian dan tanggung jawab yang lebih besar. Oleh karena itu, meskipun orang-orang

di sana mungkin masih menaruh kepercayaan besar dan memelihara rasa hormat terhadap para manula, terutama di dalam keluarga dan kelompok, di luar lingkaran kerabat, nilai garis keturunan dan budaya cenderung menurun secara signifikan. Namun, karena masyarakat Indonesia umumnya masih dikelola dari atas ke bawah, dan dari pusat ke luar, kebijakan dan keputusan dari atasan tentu saja masih merupakan faktor penentu penting dalam kehidupan sehari-hari (Koentjaraningrat, 1990: 462). Oleh karena itu, tidak dapat dipungkiri bahwa hierarki di tempat kerja dianggap sebagai sarana ketidaksetaraan eksistensial. Di sisi lain, bawahan menerima ketimpangan semacam itu. Mereka selalu berharap diberi tahu apa yang harus dilakukan. Dengan demikian, bos yang ideal adalah hanya otokrat yang baik hati atau seperti ayah yang baik.

### **Gaya Manajemen**

Menurut Yamashita (1991: 281), gaya manajemen Indonesia ada kemiripan dengan gaya manajemen Cina, di mana anggota keluarga dan kerabat dekat akan menjadi direktur atau presiden perusahaan terlepas dari kemampuan mereka.

Futurolog Herman Kahn (Hofstede dan Bond, 1993a: 107-108) telah memberi label budaya negara-negara Asia Timur '*neo-Confucianism*', yang berakar dari ajaran Konfusius (Kong Fu Ze). Kong Fu Ze adalah seorang pegawai negeri sipil tinggi di Cina sekitar 500 SM. Ajaran Konfusius adalah pelajaran dalam etika praktis, tanpa konten agama apa pun. Ini adalah seperangkat aturan pragmatis untuk kehidupan sehari-hari. Dua prinsip utama dari ajaran Konfusianisme adalah sebagai berikut:

(1) "*Stabilitas masyarakat didasarkan pada hubungan yang tidak setara antara manusia*". Hubungan dasar adalah penguasa/ subjek, ayah/anak, pengawas/adik, suami/istri, dan teman yang lebih tua/lebih muda. Hubungan-hubungan ini didasarkan pada kewajiban timbal balik yang saling melengkapi, yaitu mitra junior berhutang rasa hormat dan kepatuhan kepada senior; senior berutang perlindungan dan pertimbangan kepada mitra junior.

(2) "*Keluarga adalah prototipe dari semua organisasi sosial*". Seseorang bukan individu utama; melainkan, dia adalah anggota

*keluarga. Anak-anak harus belajar mengendalikan diri mereka sendiri, mengatasi rasa individualis mereka untuk menjaga keharmonisan dalam keluarga; meskipun, pikiran seseorang tetap bebas.*

Menurut Schlosstein (1991:73) *neo-Confucianism* dapat dibenarkan keberadaannya di Indonesia karena etnis minoritas Cina mendominasi tiga perempat dari modal swasta Indonesia (industri, perdagangan, dan komoditas pengolahan seperti karet, minyak sawit, kopi, rempah-rempah, dan timah). Etnis Tionghoa di Indonesia total hanya sekitar empat juta orang atau hanya sekitar 3% dari populasi Indonesia, tetapi mereka mengendalikan lebih dari sepertiga PDB Indonesia. Jika kita membandingkan budaya tradisional Indonesia dan ajaran-ajaran Konfusianisme, tidak mengherankan bahwa dua dimensi Hofstede untuk Indonesia mendapat skor yang cukup tinggi pada jarak kekuasaan (*High-Power Distance*) dan rendah pada individualisme (*Low-Individualism*).

## **2.5. Formulasi Hipotesis**

Termotivasi oleh temuan-temuan Harrison (1992) yang menggembirakan dan perlunya penelitian budaya, saya mereplikasi karya Harrison di Indonesia. Secara khusus, dalam kaitan akuntansi manajemen dan sistem kontrol manajemen, saya akan menguji sejauh mana pengaruh partisipasi pada gaya evaluatif kinerja atasan yang menekankan data akuntansi dan anggaran terhadap dua variabel dependen kepuasan kerja dan kinerja manajerial.

Menurut Dunk (1989: 321), replikasi penting karena dapat meningkatkan validitas eksternal dan generalisasi dari model dan hasil penelitian sebelumnya. Juga Adler (1984) yang dikutip Frucot dan Shearon (1991: 85) berpendapat bahwa “penting untuk mereplikasi penelitian yang dilakukan dalam budaya nasional lain untuk meningkatkan pengetahuan kita tentang dampak budaya tersebut”.

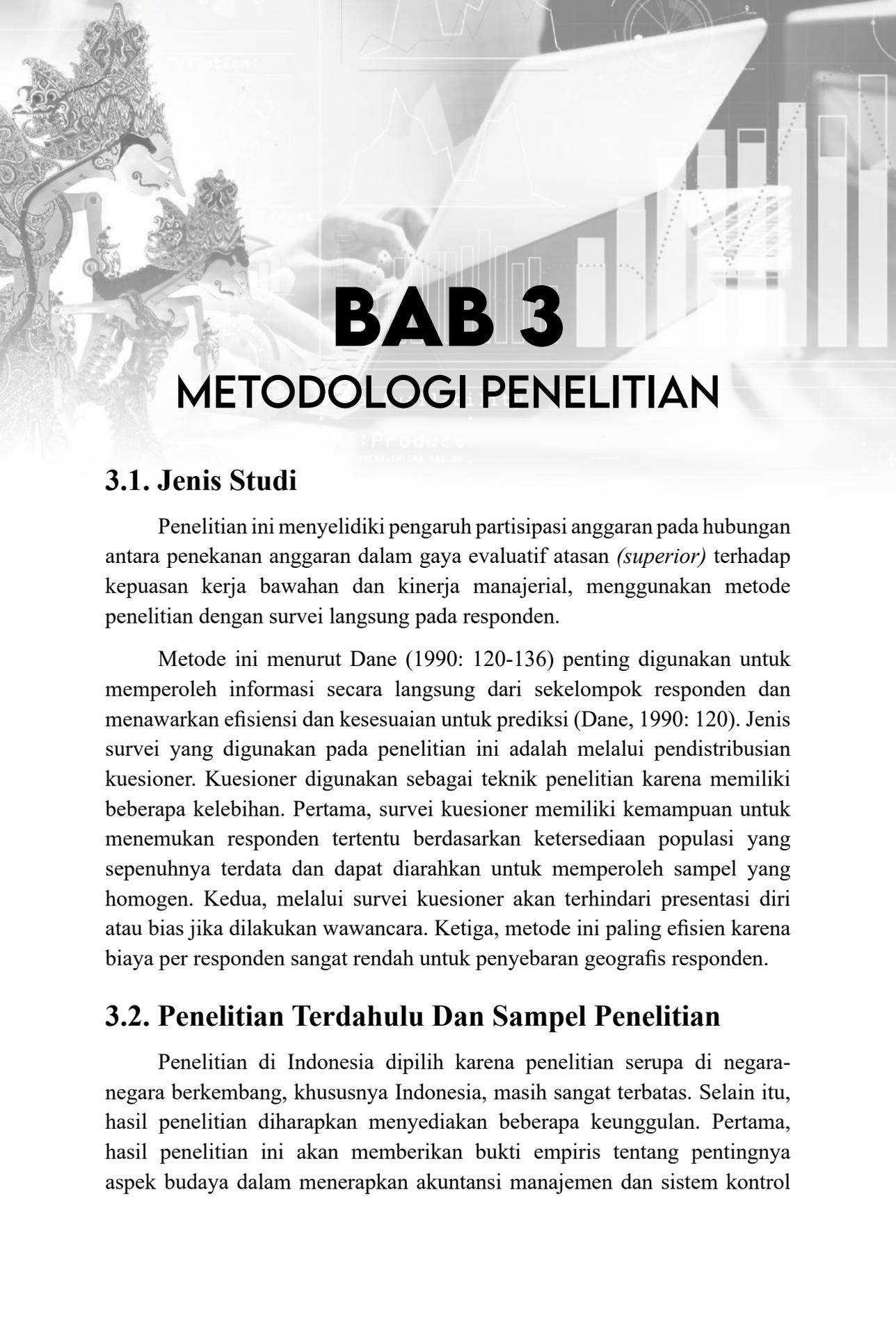
Karena Indonesia dikelompokkan dalam dimensi budaya jarak kekuasaan yang tinggi dan kuadran individualisme yang rendah, diharapkan hasil penelitian ini akan sama dengan temuan Harrison (1990; 1992) di Singapura. Alasan pertama, dapat diharapkan bahwa penggunaan kombinasi partisipasi dan penekanan anggaran yang kompatibel (tinggi/tinggi dan rendah/rendah) berpengaruh terhadap peningkatan kinerja, tetapi tidak berpengaruh terhadap

kepuasan kerja. Kedua, penekanan anggaran yang tinggi dalam gaya evaluatif atasan berpengaruh terhadap kepuasan kerja dan kinerja yang lebih tinggi.

Pilihan kinerja manajerial sebagai variabel dependen merujuk pada hasil penelitian Jamal (1985) yang dikutip Harrison (1992) bahwa temuannya konsisten dengan Brownell (1982). Ini berarti bahwa pengurangan ketegangan terkait pekerjaan serupa dengan peningkatan kinerja manajerial karena Jamal (1985) menyimpulkan adanya hubungan linear secara negatif antara ketegangan terkait pekerjaan dengan kinerja.

Dengan demikian, hipotesis nol penelitian ini dapat dinyatakan sebagai berikut:

- $H_{0_1}$ : Tidak terdapat interaksi antara gaya evaluatif pengawasan dengan partisipasi anggaran yang mempengaruhi kinerja.
- $H_{0_2}$ : Tidak terdapat interaksi antara gaya evaluatif pengawasan dengan partisipasi anggaran yang berpengaruh terhadap kepuasan kerja.



# **BAB 3**

## **METODOLOGI PENELITIAN**

### **3.1. Jenis Studi**

Penelitian ini menyelidiki pengaruh partisipasi anggaran pada hubungan antara penekanan anggaran dalam gaya evaluatif atasan (*superior*) terhadap kepuasan kerja bawahan dan kinerja manajerial, menggunakan metode penelitian dengan survei langsung pada responden.

Metode ini menurut Dane (1990: 120-136) penting digunakan untuk memperoleh informasi secara langsung dari sekelompok responden dan menawarkan efisiensi dan kesesuaian untuk prediksi (Dane, 1990: 120). Jenis survei yang digunakan pada penelitian ini adalah melalui pendistribusian kuesioner. Kuesioner digunakan sebagai teknik penelitian karena memiliki beberapa kelebihan. Pertama, survei kuesioner memiliki kemampuan untuk menemukan responden tertentu berdasarkan ketersediaan populasi yang sepenuhnya terdata dan dapat diarahkan untuk memperoleh sampel yang homogen. Kedua, melalui survei kuesioner akan terhindari presentasi diri atau bias jika dilakukan wawancara. Ketiga, metode ini paling efisien karena biaya per responden sangat rendah untuk penyebaran geografis responden.

### **3.2. Penelitian Terdahulu Dan Sampel Penelitian**

Penelitian di Indonesia dipilih karena penelitian serupa di negara-negara berkembang, khususnya Indonesia, masih sangat terbatas. Selain itu, hasil penelitian diharapkan menyediakan beberapa keunggulan. Pertama, hasil penelitian ini akan memberikan bukti empiris tentang pentingnya aspek budaya dalam menerapkan akuntansi manajemen dan sistem kontrol

manajemen yang sesuai dengan lingkungan budaya Indonesia. Kedua, hasil penelitian diharapkan memberikan bukti lebih lanjut tentang budaya di negara-negara dengan jarak kekuasaan tinggi dan individualisme rendah; karena hasil penelitian Harrison (1992) menyediakan bukti empiris dan men-generalisasi bahwa di negara-negara tersebut, khususnya Singapura yang memiliki dimensi budaya sama dengan Indonesia, pendekatan gaya kepemimpinan dengan penekanan anggaran yang tinggi berpengaruh terhadap kepuasan kerja yang lebih tinggi dan berspekulasi bahwa hal tersebut juga akan meningkatkan kinerja manajerial.

### **3.2.1. Prosedur Pengambilan Sampel**

Sampel diperoleh dari data *Top Companies dan Biggest Groups* di Indonesia tahun 1993 yang diterbitkan P.T. Kompas Indonesia. Buku ini berisi 1.032 perusahaan, dan 510 di antaranya adalah perusahaan manufaktur, yang memainkan peran penting dalam perekonomian Indonesia (Kompas Indonesia, 1993). Kemudian, dari 510 perusahaan manufaktur yang tercantum dalam buku tersebut, 100 sampel dipilih secara acak (*simple random sampling*).

Alasan untuk menarik seratus sampel atau sekitar 20% dari populasi adalah untuk menghindari penyimpangan yang tinggi dari nilai populasi. Kerlinger (1986: 119) menegaskan bahwa statistik yang dihitung dari sampel besar lebih akurat daripada yang dihitung dari sampel kecil. Dengan sampel besar, kemungkinan memilih sampel yang menyimpang lebih kecil dibandingkan dengan ukuran sampel yang kecil. Namun, Kerlinger juga menyatakan bahwa prosedur paling penting adalah bahwa sampel harus diambil secara acak sehingga memberi kesempatan yang sama pada setiap anggota populasi untuk terpilih.

Pengambilan sampel pada organisasi manufaktur sebagai subjek penelitian, pertama, Indonesia sudah bertransformasi dari agraris ke industri, sehingga lintas-budaya dalam penerapan akuntansi manajemen dan sistem kontrol manajemen sangat memungkinkan terjadi. Kedua, sejumlah penulis menekankan perlunya waspada terhadap hasil studi budaya konteks kontrol dan gaya yang tidak disebabkan budaya nasional tetapi budaya organisasi (lihat Soeters dan Schreuder, 1988;

Harrison, 1990: 105). Akhirnya, penelitian sebelumnya Sebagian besar hanya mengandalkan data satu organisasi (lihat Hopwood, 1972; Otley, 1978; Brownell, 1982; Brownell dan Hirst, 1986). Oleh karena itu, generalisasi hasil kemungkinan terhambat tidak hanya karena prosedur seleksi non-acak, tetapi juga data hanya dari satu perusahaan (Dunk, 1989: 322).

Manajer yang bertanggung jawab terhadap pusat biaya, adalah unit observasi dan fokus penelitian ini. Tujuan pemilihan ini adalah untuk mencocokkan ada tidaknya ketidakpastian tugas dan memungkinkan penelitian ini untuk mempertahankan konsistensi dan komparabilitas dengan penelitian sebelumnya terutama dalam kaitannya dengan pengukuran gaya evaluatif pimpinan. Perlu dicatat bahwa penekanan anggaran dalam gaya evaluatif *superior* yang dikembangkan Hopwood (1972) dan Otley (1978) pada dasarnya dirancang untuk konteks manufaktur. Level manajerial tertentu telah dipilih karena model Brownell (1982) dapat diterapkan ke sebagian besar posisi atau level yang lebih tinggi dalam suatu organisasi. Selain itu, Frucot dan Shearon (1991) menemukan bahwa di Meksiko (negara dunia ketiga dan dikategorikan sebagai jarak kekuasaan-tinggi dan individualisme rendah seperti di Indonesia) hanya manajer tingkat menengah dan atas yang terlibat dalam proses penganggaran partisipatif.

### **3.2.2 Metode Distribusi dan Pengumpulan Data**

Kuesioner disampaikan kepada responden melalui surat yang disertai dua surat pengantar. Pengantar pertama dari Pimpinan Proyek Peningkatan Sistem Akuntansi, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, sponsor beasiswa S2 di University of South Australia, yang menjelaskan tujuan survei, status peneliti dan permintaan kepada responden untuk membantu pengisian dan mengembalikan kuesioner pada tanggal yang ditentukan. Surat pengantar kedua dari penulis yang menjelaskan instruksi pengisian kuesioner yang dimaksudkan untuk memperoleh preferensi dan nilai-nilai pada pekerjaan responden serta jaminan kerahasiaan dan anonimitas karena hasil penelitian hanya akan membahas hasil secara keseluruhan, bukan tanggapan individu.

Untuk meningkatkan respons kuesioner, dalam surat juga diinstruksikan agar isian kuesioner dikembalikan kepada peneliti melalui kantor *International Development Program (IDP) Universitas and College Australia* yang berada di Jakarta. Selain itu, untuk memastikan progress pengisian kuesioner, peneliti secara acak menghubungi sekretaris dan manajer perusahaan yang bersangkutan.

Pengumpulan data melalui distribusi kuesioner dengan metode ini memberikan sejumlah keuntungan, terutama yaitu respons relatif cepat dan tingkat kesukarelaan responden mengisi kuesioner lebih tinggi.

### **3.1. Pengukuran Variabel**

Instrumen yang dipilih untuk mengukur variabel dependen dan independen pada penelitian ini didasarkan pada model pengukuran yang telah banyak digunakan secara intensif pada penelitian di bidang akuntansi perilaku (*behavioral accounting*).

#### **Variabel Independen**

##### **3.3.1. Gaya Evaluatif Atasan**

Untuk mengukur sejauh mana seorang atasan menekankan kriteria anggaran dan akuntansi atau non-akuntansi (non-anggaran) dalam mengevaluasi kinerja bawahan, saya menggunakan instrumen yang dikembangkan Hopwood (1972) yang lebih lanjut dikembangkan Otley (1978), serta Brownell dan Hirst (1985), Brownell (1985) dan Harrison (1990; 1992).

Instrumen ini, pada awalnya, meminta responden untuk menentukan urutan kriteria kinerja dalam hal yang dirasakan penting. Namun, pada penelitian ini pengukuran gaya evaluatif atasan menggunakan instrumen yang dikembangkan Brownell (1985) dan kemudian Harrison (1990; 1992) yang meminta responden untuk memberi peringkat pada sepuluh item pertanyaan terkait gaya evaluatif pengawasan dengan skala likert lima poin, sehingga pengukuran gaya evaluatif atasan melibatkan penilaian terkait anggaran dan biaya serta non-anggaran atau non-akuntansi dalam mengukur (Lampiran A Bagian D). Instrumen Brownell (1985) sampai saat ini masih banyak digunakan

sebagai acuan mengukur gaya kepemimpinan, seperti Masuya and Yoshida (2020)

### **3.3.2. Partisipasi Anggaran**

Instrumen yang digunakan untuk mengukur partisipasi penganggaran adalah instrumen Milani (1975) yang telah banyak digunakan para peneliti akuntansi perilaku dalam kaitannya dengan desain sistem akuntansi manajemen, seperti Brownell (1982), Brownell dan Hirst (1986), Chenhall dan Brownell (1988), Dunk (1989), Mia (1989), dan Harrison (1990; 1992). Bahkan sampai dengan saat ini, misalnya Lunardi *et al.* (2019), Nguyen *et al.* (2019) masih menggunakan acuan instrumen Milani (1975) ini.

Instrumen terdiri dari tujuh poin pertanyaan menggunakan enam kontinum skala likert. Kontinum partisipasi mencerminkan persepsi responden tentang porsi keterlibatan dalam penyusunan anggaran, sejauh mana penjelasan dan alasan disampaikan atasan kepada mereka ketika anggaran direvisi, frekuensi diskusi terkait anggaran, jumlah pengaruh dan kontribusi mereka terhadap anggaran final (Milani, 1975: 276- 279). Kuesioner Milani (1975) ini dapat dilihat pada Lampiran A, Bagian B. Selain kuesioner, saya menambahkan satu pertanyaan terbuka untuk memperoleh pendapat responden tentang tingkat partisipasi mereka dalam penganggaran.

### **Variabel Dependen**

### **3.3.3. Kepuasan Kerja**

Dalam studi ini, kepuasan kerja mengacu pada sejauh mana manajer Indonesia puas dengan pekerjaan mereka saat ini. Oleh karena karakteristik yang dapat mempengaruhi kepuasan kerja relatif banyak, tersedia berbagai pilihan instrumen pengukuran kepuasan kerja dalam literatur, seperti *Job Descriptive Index* (JDI) dari Smith *et al.*, 1969; *Index of Organizational Responses* (IOR) Smith *et al.*, 1976; *The Porter Need Satisfaction Questionnaire* (PNSQ) dari Porter, 1961; *Job Diagnostic Survey* (JDS); *Job Design and Job Satisfaction*,

dan *Minnesota Satisfaction Questionnaires* (MSQ) (Harrison, 1990: 119-120; Wexley dan Yukl, 1977:105).

Namun, sebagian besar aspek pekerjaan yang diuji instrumen ini serupa. Menurut Harrison (1990: 117) instrumen yang dirancang untuk mengukur kepuasan kerja dapat diklasifikasikan sebagai apakah mereka *facet-free* atau *facet-specific*. Instrumen *facet-free* atau tanpa *facet* mengukur kepuasan kerja dari seseorang secara tunggal dan global atau keseluruhan tanpa mengacu pada komponen tertentu seperti gaji, peluang promosi, kondisi kerja, dan sebagainya. Keuntungan instrumen ini adalah tidak membatasi pada domain pekerjaan individu tertentu tetapi mencerminkan semua aspek pekerjaan (Harrison, 1990: 119). Di sisi lain, instrumen *facet-specific* yaitu pengukuran kepuasan kerja yang memisahkan berbagai aspek kepuasan satu sama lain (Smith *et al.*, 1969 dalam Dunham *et al.*, 1977). Keuntungan pengukuran ini yaitu memungkinkan investigasi yang lebih dalam atas komponen spesifik kepuasan kerja.

Oleh karena keunggulan kedua jenis instrumen tersebut terdapat pada model kuesioner *Minnesota Satisfaction Questionnaires* (MSQ), pengukuran kepuasan kerja pada penelitian ini mengikuti Harrison (1992) yaitu menggunakan instrumen MSQ yang mengukur kepuasan kerja secara keseluruhan dan komponen spesifik (Lampiran A, Bagian C). Instrumen MSQ yang digunakan dalam penelitian ini adalah MSQ bentuk pendek dengan lima kategori respons berkisar dari ‘tidak puas’ hingga ‘sangat puas’. Selain MSQ, saya menambahkan pertanyaan terbuka tentang tiga faktor utama yang dapat meningkatkan kepuasan responden dalam pekerjaan mereka. Menurut Wexley dan Yukl (1977: 106), keuntungan pertanyaan terbuka adalah untuk memberikan lebih banyak wawasan tentang alasan mengapa responden menyukai atau tidak menyukai pekerjaan.

Pertimbangan lain atas penggunaan instrumen MSQ bentuk pendek. pertama yaitu karena Dunham *et al* (1977) menemukan, meskipun semua instrumen dapat diterima dalam hal validitas konvergen dan diskriminan, MSQ memiliki validitas konvergen dan diskriminan tertinggi. MSQ juga merupakan instrumen yang paling sedikit dipengaruhi perbedaan sampel jenis kelamin dan jenis pekerjaan

(Dunham et al, 1977:4313; Harrison, 1990: 120-121). Kedua, menurut Harrison (1990: 121) MSQ bentuk pendek adalah instrumen yang paling komprehensif dibandingkan dengan IOR, JDS, dan JDI, karena mencakup 20 aspek pekerjaan. Ketiga, penggunaan MSQ menerima lebih banyak dukungan dan banyak digunakan peneliti terdahulu daripada instrumen lainnya seperti Brownell, 1982; Frucot dan Shearon, 1991; Harrison, 1990 dan 1992; Brownell dan Chenhall, 1988. Bahkan instrumen MSQ masih digunakan sampai dengan saat ini seperti Suleman and Hussain (2018), Lakatamitou *et al.* (2020). Akhirnya, MSQ bentuk pendek dapat menjaga konsistensi karena waktu pengisian yang lebih singkat (Frucot dan Shearon, 1991: 87).

### **3.3.4. Kinerja Manajerial**

Kinerja manajerial dalam konteks ini mengacu pada tingkat keberhasilan peran yang dicapai manajer. Pengukuran tingkat keberhasilan dilakukan dengan menggunakan instrumen penilaian diri dari Mahoney *et al* (1963; 1965) yang meliputi sembilan item kuesioner. Melalui instrumen ini, para responden diminta untuk mengevaluasi kinerja mereka pada skala likert tujuh poin mulai dari rendah sampai dengan sangat tinggi. Instrumen pengukuran menghasilkan pemeringkatan terkait delapan sub dimensi kinerja, dan item kesembilan pemeringkatan secara keseluruhan (Brownell, 1987:6; 1985: 506). Model pengukuran kinerja manajerial Mahoney *et al.* digunakan Dunk (1989), Brownell (1985), dan masih banyak digunakan sampai dengan saat ini, misalnya Mah'd *et al.* (2013), Lunardi *et al.* (2019).

Instrumen yang digunakan pada penelitian ini dapat dilihat pada Lampiran A, Bagian E. Selain kuesioner baku, saya menambahkan satu pertanyaan terbuka yang menanyakan pendapat manajer mengenai dua faktor yang dapat meningkatkan kinerja pekerjaan mereka.

## **3.4. Prosedur Translasi Dan Keandalan Internal**

### **3.4.1. Prosedur Penerjemahan**

Karena instrumen penelitian ini didesain untuk penelitian lintas-budaya, semua instrumen diterjemahkan ke dalam Bahasa Indonesia.

Untuk memastikan keakuratan penerjemahan, kuesioner diperiksa praktisi psikologi industri. Kemudian dilakukan uji coba (*pre-test*) kepada beberapa mahasiswa Indonesia. Hal ini sesuai saran Hui dan Triandis (1985) dalam Frucot dan Shearon (1991: 86) yang menyatakan perlunya pengujian kesetaraan hasil dari kedua versi yang menunjukkan bahwa pertanyaan dimaknai sama.

### **3.4.2. Keandalan Internal dari langkah-langkah Variabel**

Penelitian ini menggunakan data primer melalui kuesioner untuk mengukur sikap terkait pekerjaan dengan prediktor yaitu penekanan dan partisipasi anggaran. Untuk menguji keandalan internal dalam kaitannya dengan konsistensi atas skala pada multi-item pertanyaan, maka dilakukan pengujian *Cronbach alpha*. Jika *Cronbach alpha* menunjukkan 0,8 atau di atasnya maka instrumen dapat disimpulkan berisi ide tunggal dan konsisten secara internal (Norusis, 1990: 466; Bryman dan Cramer, 1990: 71-72).

Selain reliabilitas internal, instrumen pengukuran variabel dibandingkan dengan penelitian sebelumnya untuk meyakinkan reliabilitas eksternal. Keandalan eksternal ini mengacu pada tingkat konsistensi seiring waktu. Mengacu pada pernyataan Carmines dan Zeller (1975: 12), properti atau instrumen dari indikator empiris memberikan hasil yang konsisten di seluruh pengukuran yang berulang, instrumen tersebut memiliki keandalan secara eksternal.

Melalui uji reliabilitas internal dan eksternal, pengukuran variabel diharapkan dapat meminimalkan sejumlah peluang kesalahan baik besar ataupun kecil, dan secara universal kesalahan instrumen berada dalam batas toleransi tertentu, sehingga menyediakan hasil uji empirik yang reliabel.

## **3.5. Model Statistik yang Digunakan**

Sebagaimana telah dikemukakan, penelitian ini mencoba untuk memprediksi pengaruh interaksi antara partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja. Karena prediksi ini berkaitan dengan pemeriksaan pengaruh variabel independen terhadap

variabel dependen secara kuantitatif, maka prosedur statistik yang digunakan adalah regresi linier berganda.

Regresi linier berganda telah menjadi salah satu teknik yang paling banyak digunakan dalam menganalisis pengujian data dalam ilmu sosial (Schroeder, 1986: 29; Kerlinger, 1986: 138). Model regresi merupakan upaya untuk menentukan apakah dua atau lebih variabel independen memiliki dampak pada variabel dependen dan juga seberapa besar dampak kuantitatif ini jika ada. Dengan demikian, teknik regresi ini berguna untuk menguji dan mendukung teori atau gagasan penelitian.

Persamaan regresi pada penelitian ini menggunakan model regresi Harrison (1992) tetapi tidak memasukkan interaksi variabel partisipasi anggaran (P), penekanan anggaran (B) dan negara (N), karena selain Harrison tidak menemukan dampak interaksi ketiga variabel ini (NPB) terhadap variabel dependen, penelitian ini terfokus hanya pada satu negara, yaitu Indonesia, sehingga model regresi yang digunakan pada penelitian ini sebagai berikut:

$$y = b_0 + b_1P + b_2B + b_3PB + e$$

dimana,

<b>y</b>	=	kinerja manajerial atau kepuasan kerja
<b>b<sub>0</sub></b>	=	<i>intercept</i> , yaitu nilai konstanta;
<b>b<sub>0</sub>, b<sub>1</sub>, dan b<sub>3</sub></b>	=	koefisien yang menginformasikan arah dan besaran pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen;
<b>P</b>	=	Variabel independen partisipasi;
<b>B</b>	=	Variabel independen penekanan anggaran;
<b>PB</b>	=	Interaksi antara partisipasi dengan penekanan anggaran;
<b>e</b>	=	<i>Residual error</i> , yang menunjukkan penyimpangan nilai aktual dengan yang diharapkan.

### 3.5.1. Aturan untuk Menolak Hipotesis

Untuk menyelidiki pengaruh hubungan antara interaksi penekanan partisipasi-anggaran pada kinerja manajerial dan kepuasan kerja, digunakan uji-t yaitu uji statistik yang secara luas digunakan untuk menguji hipotesis. Dalam studi ini, t-statistik terutama untuk menguji apakah b<sub>3</sub>, kemiringan atau koefisien interaksi antara partisipasi anggaran dan penekanan anggaran secara signifikan berbeda dari nol.

Aturan untuk menolak hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

Null-Hipotesis:  $H_0: \beta_i = 0$  (tidak signifikan)

Hipotesis alternatif:  $H_a: \beta_i \neq 0$  (signifikan)

Mengacu pada Younger (1979: 210), hipotesis nol menyatakan tidak ada pengaruh, dalam hal penelitian ini, menolak adanya pengaruh partisipasi dalam hubungan antara penekanan anggaran terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja, dan sebenarnya peneliti mengharapkan berdasarkan data sampel dari populasi, pernyataan hipotesis tersebut ditolak atau salah. Artinya hasil penelitian berharap hipotesis alternatif yang yang diterima sehingga hasil uji data menyediakan bukti bahwa terdapat pengaruh positif partisipasi dalam kaitannya dengan gaya evaluasi atasan yang menekankan anggaran terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

Untuk menentukan seberapa besar pengaruh tersebut, tingkat signifikansi yang paling umum digunakan adalah 0,05 atau 5%. Ini merupakan probabilitas penolakan  $H_0$  ketika  $H_0$  tidak benar (Bryman dan Cramer, 1990). Pengujian data menggunakan alat uji statistik SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), yang secara otomatis menghasilkan data t-statistik dan probabilitasnya. Untuk menolak hipotesis yaitu jika t-signifikan ( $p$ ) lebih dari 0,05, maka  $H_0$  tidak dapat ditolak. Sebaliknya, jika t-signifikan ( $p$ ) kurang dari atau sama dengan 0,05,  $H_0$  ditolak, dengan kata lain  $H_0$  atau hipotesis alternatif diterima.

### 3.5.2. Tes Lainnya

**Uji-F.** Selain uji-t statistik, penting juga untuk menguji signifikansi koefisien regresi keseluruhan. Sementara uji-t menguji apakah secara individual masing-masing koefisien sama dengan nol, uji-F atau F-statistik, menguji apakah semua koefisien secara simultan sama dengan nol (Schroeder *et al.*, 1986). Uji F ini akan memberikan indikator kesesuaian model regresi yang digunakan. Dalam analisis regresi linier berganda, ada kemungkinan tidak ada variabel independen yang signifikan yang artinya tidak ada pengaruh terhadap variabel dependen. Jika hal ini terjadi (dan tentunya tidak diharapkan setiap peneliti), maka dua variabel independen dalam persamaan tidak berbeda

secara signifikan dari nol pada tingkat signifikansi yang dapat diterima, sehingga pengujian hipotesis tidak dapat dilanjutkan.

**$R^2$  atau *Adjusted-R<sup>2</sup>***. Sementara uji t dan F statistik memberikan indikator untuk menyimpulkan apakah ada atau tidak ada pengaruh dan hubungan antar variabel, untuk menyimpulkan seberapa kuat hubungan antar variabel tersebut, ditentukan oleh indikator koefisien determinan  $R^2$ . Misalnya jika nilai  $R^2$  dari persamaan regresi secara keseluruhan sebesar 0,20, artinya 20% dari total variasi dalam variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen.

Menurut Dooley (1990: 300), sebagai aturan praktis, kekuatan atau kelemahan hubungan antara variabel dependen dengan independen adalah sebagai berikut. Jika besaran  $R^2$  antara 0,00-0,25 maka asosiasi sangat sedikit; 0,25-0,50 asosiasi lemah; 0,50-0,75 asosiasi dapat dipercaya atau diandalkan; dan jika 0,75-1,00 maka asosiasi atau hubungan antar variabel kategori kuat atau baik. Semakin tinggi  $R^2$  menunjukkan bahwa model yang digunakan sangat baik menjelaskan pengaruhnya pada variabel-variabel dependen yang diteliti. Selain  $R^2$ , juga terdapat *adjusted-R* yang menyediakan perkiraan  $R^2$  yang lebih konservatif dengan mengoreksi atau menyesuaikan tingkat  $R^2$  yang memperhitungkan jumlah variabel independen (Bryman dan Cramer, 1990: 239), karena ada kemungkinan penambahan variabel independen lain ke regresi, *adj-R<sup>2</sup>* akan menurun walaupun  $R^2$  sebenarnya meningkat (Schroeder, 1986: 33).



# BAB 4

## HASIL DAN ANALISA

### 4.1. Tingkat Respons

Sebagaimana telah dikemukakan, responden yang telah berpartisipasi diminta untuk mengembalikan kuesioner via pos ke kantor *Intertional Development Program (IDP) Jakarta, Indonesia*. Kemudian IDP Jakarta mengirimkan kuesioner tersebut ke Kantor Pusat IDP di Canberra yang selanjutnya dikirimkan kuesioner kepada peneliti di Adelaide, *South of Australia*.

Dari seratus kuesioner, diperoleh respons 48 kuesioner (48%) yang dapat digunakan untuk tujuan analisis. Berdasarkan kategori perusahaan tempat responden bekerja terdiri dari 15 perusahaan publik, 19 perusahaan swasta nasional, 14 perusahaan multinasional. Dibandingkan dengan Harrison (1992), tingkat respons dari Singapura 82,4% dan Australia 75% tingkat respons penelitian ini lebih rendah. Demikian juga dibandingkan dengan penelitian lain yang menggunakan teknik sampel hanya dari satu organisasi bisnis. Namun kelebihan dari penelitian ini adalah menggunakan sampel dari berbagai jenis perusahaan. Perbandingan tingkat respons dapat dilihat pada Tabel 4 di bawah ini.

**Tabel 4.**  
Perbandingan Jumlah Sampel dan Tingkat Respons

Peneliti	n	% Respons	Lokasi
Brownell (1982)	48	na	USA
Brownel and Hirst (1986)	76	83%	Australia

Hirst (1987)	44	76%	Australia
Dunk (1989)	26	86%	UK
Harrison (1990;1992)	117 & 101	82,4% & 75%	Singapura & Australia
Penelitian ini	48	48%	Indonesia

## 4.2. Statistik Deskriptif

Sebagaimana telah dikemukakan pada Bab 3, penelitian ini meliputi empat kuesioner untuk memperoleh data mengenai tingkat partisipasi, gaya evaluatif atasan, kinerja, dan kepuasan kerja. Dari keempat kuesioner tersebut, hanya kuesioner partisipasi anggaran yang perlu dilakukan kode ulang penilaian skornya. Skor yang semula rendah untuk keterlibatan yang tinggi dalam penetapan anggaran dan skor yang tinggi untuk ketidakterlibatan yang rendah dalam penetapan anggaran, dibali (lihat Lampiran A bagian B), sehingga semua skor menjadi setara untuk menghasilkan deskripsi preferensi terhadap masing-masing variabel.

Tabel 5 di bawah adalah statistik deskriptif dari hasil uji data penelitian ini. Untuk meyakinkan konsistensi data yang diperoleh dari instrumen pengukuran data penelitian, secara deskriptif hasil data penelitian ini diperbandingkan dengan hasil penelitian Harrison (1992) untuk variabel penekanan anggaran sebagai indikator gaya evaluatif atasan, partisipasi anggaran, kepuasan kerja, dan juga Brownell (1987) untuk variabel kinerja, karena Harrison tidak meneliti hal ini.

Secara umum, keseluruhan data penelitian ini relatif menunjukkan kemiripan, dan tidak terdapat nilai ekstrim sehingga dapat disimpulkan bahwa data penelitian ini konsisten dengan data hasil penelitian terdahulu.

**Tabel 5.**  
Perbandingan Statistik Deskriptif

Variabel	n	Rata-rata	Standar Deviasi	Rentang Nilai Min. Max.	Rentang Pengamatan Min. Max.	Cronbach Alpha
<b>Penekanan Anggaran</b>						
- Harisson (1992)	211	0.99	0.18	0.2 5	0.50 1.74	na*
- Penelitian ini	<b>48</b>	<b>0.94</b>	<b>0.20</b>	<b>0.2 5</b>	<b>0.56 1.44</b>	<b>0.79</b>
<b>Partisipasi</b>						
- Harisson (1992)	211	26.87	8.38	6 42	7 42	0.89

- Penelitian ini	<b>48</b>	<b>30.90</b>	<b>6.34</b>	<b>6</b>	<b>42</b>	<b>12</b>	<b>40</b>	<b>0.83</b>
<b>Kepuasan kerja</b>								
- Harisson (1992)	211	65.95	12.72	20	100	31	100	0.93
- Penelitian ini	<b>48</b>	<b>59.00</b>	<b>11.54</b>	<b>20</b>	<b>100</b>	<b>33</b>	<b>87</b>	<b>0.92</b>
<b>Kinerja</b>								
- Brownell (1987)	63	5.82	0.88	1	7	3	7	<i>na</i>
- Penelitian ini	<b>48</b>	<b>5.10</b>	<b>1.02</b>	<b>1</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>0.90</b>

\**na* = tidak tersedia data

Kolom rentang nilai (*possibility range*) adalah kisaran atau nilai/skor yang seharusnya dihasilkan dari instrumen kuesioner. Sedangkan rentang pengamatan (*observation range*) adalah nilai atau skor yang dihasilkan dari data aktual. Penggunaan kata “rentang” atau *range* karena ada kemungkinan perbedaan nilai dari responden disebabkan setiap kuesioner memiliki rentang perbedaan jumlah item dan skala penilaian sehingga menghasilkan total skor, nilai minimal dan maksimal, rata-rata, dan standar deviasi yang berbeda.

Pada Tabel 5 di atas, rentang pengamatan (*observation range*) data aktual hasil penelitian ini menunjukkan bahwa responden di Indonesia relatif memberi skor minimum yang lebih tinggi daripada data hasil penelitian Harrison di Singapura dan Australia, demikian juga dibandingkan hasil penelitian Brownell. Misalnya skor minimal gaya evaluatif atasan dengan penekanan anggaran, partisipasi, kepuasan kerja, dan kinerja pada penelitian ini masing-masing 0.56, 12, 33, dan 4 sedangkan penelitian Harrison dan Brownell yaitu 0.50, 7, 31 dan 3. Sebaliknya, skor maksimal responden Indonesia untuk penekanan anggaran, partisipasi, kepuasan kerja penelitian ini lebih rendah, masing-masing yaitu 1.44, 40, 87 dibandingkan skor Harrision 1.74, 42, 100, tetapi untuk kinerja nilai maksimal sama dengan Brownell yaitu 7. Dengan demikian, secara keseluruhan data penelitian ini relatif mirip dengan data hasil penelitian terdahulu.

Pada Tabel 5 di atas, nilai *Cronbach alpha* pada penelitian ini untuk instrumen kuesioner gaya evaluatif atasan dengan penekanan anggaran, partisipasi, kepuasan kerja, dan kinerja pada penelitian ini menunjukkan nilai 0.79, 0.82, 0.92, dan 0.90. Meskipun terdapat nilai *Cronbach alpha* untuk kuesioner gaya evaluatif atasan 0.79 yang lebih rendah dari 0,80 sebagai mana disarankan Norusis (1990: 466) atau Bryman dan Cramer (1990: 71-72), menurut Hair *et al.* (2014: 102) mengutip dari Nunally & Bernstein (1994),

untuk instrumen yang sudah matang atau lebih maju, bukan taraf eksplorasi, nilai *Cronbach alpha* antara 0,70 dan 0,90 dapat dianggap memuaskan.

Suatu kuesioner yang memuaskan berarti kuesioner memiliki satu kesatuan atau komposit ide, yaitu meskipun kuesioner memiliki banyak pertanyaan yang berbeda, tetapi ketika digabungkan, mengukur variabel tersebut secara keseluruhan. Akan tetapi Hair *et al.* (2014: 102) menyatakan jika nilai *Cronbach alpha* di atas 0,95 tidak diharapkan karena menunjukkan adanya indikator yang mengukur fenomena yang sama atau berulang-ulang sehingga pengukuran suatu konstruk atau variabel akan menjadi ukuran valid. Dengan demikian, semua kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini yang memiliki skor antara 0.79-0.92 konsisten secara internal atau berisi (*composite*) satu ide pengukuran tertentu, sehingga hasilnya dapat diandalkan.

Selain keandalan internal, hasil pengukuran instrumen penelitian ini juga dapat diandalkan secara eksternal. Menurut Bryman dan Cramer (1990: 70), keandalan eksternal mengacu pada tingkat konsistensi ukuran dari waktu ke waktu. Sebagai contoh, sementara Harrison (1992: 1993) menghasilkan *Cronbach alpha* 0,93 untuk instrumen kuesioner kepuasan kerja, pada penelitian ini menghasilkan 0,92. Untuk partisipasi anggaran, sementara penelitian Brownell dan Chenhall (1988), Harrison (1992; 1993) dan Mia (1989) menghasilkan nilai *Cronbach alpha* masing-masing 0.71, 0.89, dan 0.91, penelitian ini menghasilkan nilai 0,83. Untuk instrumen kinerja penelitian ini menghasilkan nilai *Cronbach alpha* 0,90, meskipun Brownell (1987) tidak menyebutkan nilai, peneliti lain Imoisili (1989) menghasilkan nilai 0,94. Dengan demikian, karena hasil instrumen konsisten dari waktu ke waktu, dapat dikatakan instrumen yang digunakan pada penelitian ini dapat diandalkan secara eksternal.

Tabel 6 menyajikan matriks korelasi (*r*) sebagai diagnostik awal atas kelayakan data penelitian dalam model regresi yang digunakan. Secara umum, batas toleransi praktis (*rule of thumb*) koefisien korelasi positif ataupun negatif antar variabel <0.3 dikategorikan lemah, 0.3-0.7 moderat, dan >0,7 korelasi kuat. Yang menjadi perhatian yaitu korelasi antar variabel prediktor penelitian tidak boleh melebihi batas toleransi (Hedderon, 1987; Jamal 2017). Jika koefisien korelasi >0.7 berarti berkorelasi tinggi, yang akan mendistorsi prediksi terhadap variabel dependen kepuasan kerja dan kinerja dan kesalahan interpretasi hasil regresi.

**Tabel 6.**  
Matriks Korelasi

Variabel	Penekanan Anggaran	Partisipasi	Kinerja	Kepuasan Kerja
Penekanan Anggaran	1.0			
Partisipasi	0.1343	1.0		
Kinerja	-0.3977	0.1671	1.0	
Kepuasan Kerja	-0.1642	0.3598	0.4849	1.0

Pada Tabel 6 di atas, dapat dilihat bahwa korelasi antar variabel independen gaya evaluatif atas penekanan anggaran dengan variabel partisipasi anggaran sebesar  $r = 0,1343$  termasuk kategori lemah dan jauh di bawah  $0,70$ . Dengan demikian tidak terdapat multikolinearitas sehingga kedua variabel tersebut tidak ada masalah untuk memprediksi variabel dependen. Sedangkan multikolinieritas antar variabel dependen kinerja manajerial dan kepuasan kerja menunjukkan nilai  $r = 0,4849$  yang termasuk kategori medium tetapi lebih rendah dari batas toleransi aturan praktis  $0,70$ , sehingga koefisien korelasi tidak bermasalah.

Koefisien korelasi lainnya, antar variabel independen dengan dependen secara individual, juga menunjukkan di bawah  $0,70$ . Dengan demikian, secara keseluruhan matriks koefisien korelasi antara variabel penelitian ini dapat dilanjutkan ke uji statistik lebih lanjut.

### 4.3. Memastikan Validitas Hasil

Sebelum melanjutkan pada pembahasan hasil uji hipotesis, perlu dikemukakan validitas hasil melalui uji asumsi klasik linearitas dan normalitas, karena hubungan yang mendasari antara variabel dependen dengan variabel independen harus linier dan residual harus terdistribusi normal.

Asumsi linearitas terpenuhi ketika tren data menunjukkan garis lurus, tidak ada kelengkungan. Pada penelitian ini, linearitas diperiksa dengan menempatkan (*plot*) nilai-nilai residual terstandarisasi terhadap  $x$ . Sebagaimana terlihat pada Lampiran B, nilai-nilai residual variabel kinerja dan kepuasan kerja tersebar dengan jarak relatif sama atau simetris dengan garis horizontal. Dengan demikian, asumsi yang mendasari linearitas dipenuhi.

Asumsi normalitas mensyaratkan bahwa residual data harus memiliki rata-rata nol dan mengikuti kurva normal. Untuk memeriksa asumsi ini, plot

probabilitas normal disajikan untuk masing-masing model. *Output* dari plot probabilitas normal dari data yang diamati terhadap standar residual yang diharapkan menunjukkan bahwa data tersebut mengikuti kurva normal. Hal ini menunjukkan bahwa asumsi normalitas terpenuhi.

Oleh karena asumsi yang mendasari model regresi terpenuhi, uji hipotesis dapat dilakukan.

#### 4.4. Analisis Hasil

Sesuai hipotesis, penelitian ini diarahkan untuk menyelidiki pengaruh interaksi dua arah antara partisipasi anggaran dengan gaya evaluatif atasan yang menekankan anggaran terhadap kinerja manajerial dan kepuasan kerja. Model regresi untuk memprediksi pengaruh interaksi tersebut yaitu:  $y = b_0 + b_1P + b_2B + b_3PB + e$ .

Dengan demikian, fokus utama penelitian adalah menguji apakah interaksi antara partisipasi dan gaya evaluatif atasan (PB) berbeda secara signifikan pada tingkat kepercayaan (*confident level*) 5% terhadap  $y$  yang merupakan variabel dependen kinerja ataupun kepuasan kerja. Hasil uji statistik untuk menguji hipotesis penelitian disajikan pada Tabel 7 dan Tabel 8.

Sesuai Tabel 7, hasil uji statistik interaksi (PB) antara partisipasi anggaran (P) dengan penekanan anggaran (B) tidak signifikan ( $t = 0,027$ ;  $p = 0,9788$ ), sehingga hipotesis nol pertama ( $H_{0,1}$ ) tidak dapat ditolak.

**Tabel 7.**

Hasil Model Regresi Interaksi Dua Arah antara Partisipasi dan Gaya Evaluatif Atasan terhadap Kinerja Manajerial

Variabel	Coef.	Nilai	Std Error	t	p	Hasil
Intercept	$b_0$	6.1518	3.5265	1.744	0.0881	-
Partisipasi (P)	$b_1$	0.3318	0.1074	0.309	0.7587	ns
Penekanan Anggaran (B)	$b_2$	-2.3005	3.8992	-0.590	0.5582	ns
PB	$b_3$	0.0031	0.1178	0.027	0.9788	ns

$R^2 = 0.208$ ;  $Adj-R^2 = 0.1537$ ;  $n = 48$ ;  $F_{3,44} = 3.8449$ ;  $Signif. F = 0.0158$

Hasil penelitian ini menyediakan bukti empirik bahwa di Indonesia, yang dikategorikan berdimensi budaya jarak kekuasaan tinggi (*high-PD*) dan individualisme rendah (*low-individualism*), partisipasi anggaran yang menyertai gaya evaluatif atasan dengan penekanan anggaran tidak

berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Akibatnya, penelitian ini gagal untuk mendukung temuan penelitian dan saran generalisasi Harrison (1992) bahwa efek partisipasi pada hubungan antara gaya evaluatif atasan terhadap variabel dependen tidak bervariasi (sama) di seluruh negara, negara berdimensi budaya dengan kombinasi *high-PD* dan *low-individualism* maupun negara *low-PD* dan *high-individualism*. Selain itu, hasil temuan penelitian ini juga gagal untuk mendukung temuan Brownell (1982).

Tabel 8 menyajikan hasil uji statistik yang menunjukkan bahwa efek terhadap kepuasan kerja atas interaksi partisipasi anggaran dengan gaya evaluatif atasan yang menekankan anggaran juga tidak signifikan ( $t = 0,410$ ;  $p = 0,6836$ ), sehingga hipotesis nol ke-dua ( $H_{02}$ ) tidak dapat ditolak. Temuan ini sama dengan hasil penelitian Harrison (1992) dan Brownell (1982) yang juga membuktikan bahwa interaksi antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan gaya evaluatif atasan tidak berpengaruh terhadap kepuasan kerja.

**Tabel 8.**

Hasil Model Regresi Interaksi Dua Arah antara Partisipasi dan Gaya Evaluatif Atasan terhadap Kepuasan Kerja

<i>Variabel</i>	<i>Coef.</i>	<i>Nilai</i>	<i>Std.Error</i>	<i>t</i>	<i>p</i>	<i>Hasil</i>
Intercept	$b_0$	65.2065	40.7821	+1.599	0.1170	-
Partisipasi (P)	$b_1$	0.2093	1.2451	0.169	0.8669	ns
Penekanan Anggaran (B)	$b_2$	-30.8321	45.0921	-0.684	0.4977	ns
PB	$b_3$	0.5589	1.3623	0.410	0.6836	ns

$$R^2 = 0.1786; \text{Adj-}R^2 = 0.1226; n = 48; F_{3,44} = 3.1899; \text{Signif.}F = 0.0327$$

Pada model regresi yang memasukkan interaksi antara partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran (PB) yang tidak signifikan baik terhadap kinerja (Tabel 7) maupun kepuasan kerja (Tabel 8), hasil uji statistik juga menunjukkan pengaruh individu partisipasi (koefisien  $b_1$ ) dan penekanan anggaran (koefisien  $b_2$ ) terhadap masing-masing variabel dependen, baik kinerja maupun kepuasan kerja, tidak signifikan.

Untuk menghindari dampak dari interaksi variabel yang tidak relevan dalam penelitian ini, model regresi dimodifikasi dengan hanya memasukkan pengaruh partisipasi dan gaya evaluatif atasan secara individual. Persamaan regresi menjadi sebagai berikut:

$$y = b_0 + b_1P + b_2B$$

di mana,  $y$  = kinerja manajerial atau kepuasan kerja;

$b_0$  = *intercept*;

$b_1; b_2$  = koefisien;

$P$  = partisipasi anggaran;

$B$  = gaya evaluatif atasan.

Dengan menghilangkan faktor interaksi langsung variabel PB, hipotesis penelitian menjadi sebagai berikut:

- $H_{0_3}$ : Tidak terdapat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja.
- $H_{0_4}$ : Tidak terdapat pengaruh gaya evaluatif atasan yang menekankan anggaran terhadap kinerja.
- $H_{0_5}$ : Tidak terdapat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja.
- $H_{0_6}$ : Tidak terdapat pengaruh gaya evaluatif atasan yang menekankan anggaran terhadap kepuasan kerja.

Hasil uji atas model regresi yang dimodifikasi untuk memprediksi kinerja manajerial dan kepuasan kerja secara individual dikaitkan dengan partisipasi dan penekanan anggaran disajikan pada Tabel 9 dan 10.

Sebagaimana terlihat pada Tabel 9, hasil uji statistik dari model regresi satu arah untuk kinerja manajerial menunjukkan tidak signifikan ( $t = 1,677$  dan  $p = 0,1005$ ). Dengan hasil uji ini, maka hipotesis ke-tiga ( $H_{0_3}$ ) tidak dapat ditolak, bahwa di Indonesia, partisipasi dalam penetapan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Oleh karena *not-significant (ns)*, pengaruh koefisien  $b_1$  pun tidak dapat digunakan untuk memprediksi hubungan kausal antar kedua variabel tersebut.

**Tabel 9.**

Hasil Model Regresi Satu Arah untuk Kinerja Manajerial

Variabel	Coef.	Nilai	Std.Error	t	p	Hasil
Intercept	$b_0$	6.0606	0.8725	6.946	0.0000	-
Partisipasi (P)	$b_1$	0.0360	0.0215	1.677	0.1005	ns
Penekanan Anggaran (B)	$b_2$	-2.1979	0.6878	-3.195	0.0026	Signif.

$$R^2 = 0.2077; \text{Adj-}R^2 = 0.1725; n = 48; F_{2,45} = 5.8980; \text{Signif.} F = 0.0053$$

Akan tetapi hasil uji statistik pengaruh gaya evaluatif atasan yang menekankan anggaran terhadap kinerja manajerial menunjukkan signifikan dengan nilai koefisien negatif ( $t = -3,195$ ;  $p = 0,02$ ), yang berarti bahwa hipotesis ke-empat ( $H_{04}$ ) ditolak, sehingga hasil uji statistik ini menyediakan bukti bahwa di Indonesia, kinerja manajerial akan meningkat jika atasan menerapkan dipengaruhi gaya evaluatif terhadap bawahan yang tidak terlalu ketat bahkan rendah atau kurang menggunakan penekanan anggaran. Dengan koefisien  $b_2 = -2,1979$ , maka setiap penekanan evaluasi berdasarkan data akuntansi atau anggaran berkurang sebesar satu poin, maka akan meningkatkan 2,1979 poin kinerja manajerial, dan sebaliknya. Dengan kata lain, dalam menerapkan akuntansi manajemen dan sistem *control* manajemen di Indonesia, kinerja manajerial akan meningkat jika atasan menerapkan gaya kepemimpinan dengan mengurangi tingkat penekanan anggaran (*low-budget emphasis* atau *low-BE*).

Sekali lagi, hasil penelitian ini gagal mendukung Harrison (1990; 1992) yang men-generalisasi bahwa secara budaya, di negara-negara dengan kombinasi dimensi budaya jarak kekuasaan tinggi (*high-PD*) dan individualisme rendah (*low-individualism*), gaya evaluatif atasan dengan penekanan anggaran tinggi (*high-BE*) adalah gaya kepemimpinan yang sesuai diterapkan untuk mengukur kinerja bawahan.

Tabel 10 adalah hasil uji statistik berkaitan dengan pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja yang menunjukkan signifikan dan positif ( $t = 2,847$ ;  $p = 0,0066$ ). Dengan demikian hipotesis ke-lima ( $H_{05}$ ) ditolak sehingga hasil penelitian ini menyediakan bukti empirik bahwa di Indonesia partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kepuasan kerja manajer. Dengan nilai koefisien  $b_1 = 0.7081$ , maka setiap peningkatan keterlibatan manajer sebanyak satu poin, akan meningkatkan kepuasan kerja sebanyak 0,7081 poin.

Sedangkan hasil uji statistik atas pengaruh gaya evaluatif atasan yang menekankan anggaran terhadap kepuasan kerja menunjukkan tidak signifikan ( $t = -1.585$ ;  $p = 0,12$ ). Hasil uji statistik ini menjadikan hipotesis ke-enam ( $H0_6$ ) tidak dapat ditolak. Dengan demikian, kepuasan kerja manajer di Indonesia, bukan dipengaruhi gaya evaluatif atasan.

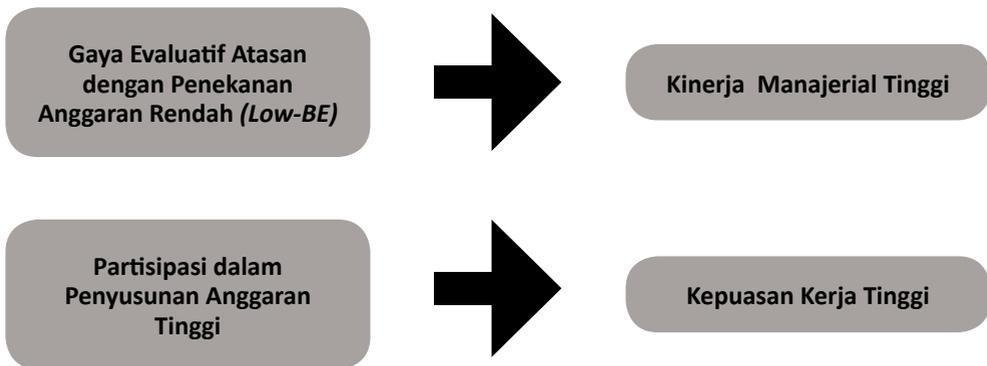
Hasil ini juga berbeda dengan penelitian Harrison (1992) di Singapura meskipun dimensi budayanya sama dengan Indonesia.

**Tabel 10.**  
Hasil Regresi Model Satu Arah untuk Kepuasan Kerja

Variabel	Coeff.	Nilai	Std.Error	t	p	Hasil
Intercept	$b_0$	49.0075	10.1096	4.848	0.0000	-
Partisipasi (P)	$b_1$	0.7081	0.2487	2.847	0.0066	Signif.
Penekanan Anggaran (B)	$b_2$	-12.6294	7.9695	-1.585	0.1200	Ns

$$R^2 = 0.1755; \text{Adj-}R^2 = 0.1389; n = 48; F_{2,45} = 4.7893; \text{Signif.F} = 0.0130$$

Secara keseluruhan, setelah memodifikasi model regresi menjadi hubungan satu arah, penelitian ini menyediakan bukti empirik bahwa di Indonesia gaya evaluatif atasan yang *Low-BE* akan meningkatkan kinerja manajerial dan partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja sebagaimana diikhtisarkan pada Gambar 3 di bawah ini:



**Gambar 3.** Hubungan Gaya Evaluatif Atasan dengan Kinerja Manajerial dan Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran Tinggi dengan Kepuasan Kerja

Berdasarkan temuan penelitian ini, disarankan bahwa untuk menerapkan akuntansi manajemen dan sistem *control* manajemen di Indonesia, gaya

evaluatif yang menghasilkan kinerja tinggi bawahan yaitu apabila manajemen mengurangi penekanan pada data akuntansi atau anggaran. Sedangkan untuk meningkatkan kepuasan kerja yaitu dengan meningkatkan partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran.

Sub bab 4.5 di bawah menguraikan temuan hasil penelitian berdasarkan jawaban atas pertanyaan terbuka (*open-ended questionnaire*) terkait masing-masing variabel yaitu partisipasi, gaya evaluatif atasan, kinerja manajerial, dan kepuasan kerja.

## 4.5. Hasil Pertanyaan Terbuka

Seperti telah dikemukakan, setiap kuesioner penelitian ini, dilampiri satu pertanyaan terbuka. Terkait partisipasi anggaran, responden diminta untuk menuliskan pendapat mereka mengenai preferensi untuk lebih terlibat dalam menetapkan anggaran. Untuk gaya evaluatif pengawasan, responden diminta untuk menuliskan pendapat mereka tentang apakah manajemen harus lebih atau kurang menekankan pada pemenuhan target keuangan. Pada kuesioner kepuasan kerja, responden diminta untuk membuat daftar tiga faktor terpenting yang akan meningkatkan kepuasan kerja mereka. Sedangkan untuk kinerja, responden diminta untuk membuat daftar dua faktor paling penting yang akan meningkatkan kinerja mereka.

**Partisipasi.** Sebagaimana disajikan pada Tabel 11, mayoritas yaitu sebanyak 33 responden (68%) menyatakan ingin lebih banyak terlibat (*involvement*) dalam menetapkan anggaran. Alasan untuk preferensi ini beragam. Namun, faktor yang paling menonjol yaitu mereka ingin meningkatkan akurasi penetapan anggaran dan mengurangi inefisiensi penggunaan anggaran.

**Tabel 11.**  
Preferensi untuk Lebih Terlibat  
dalam Penetapan Anggaran

Opini Responden	<i>n</i>	Persentase
Ya	33	68%
Tidak	11	24%
Tidak ada komentar	4	8%
<i>Total</i>	48	100%

Sebagai contoh responden dari salah satu perusahaan publik berpendapat *“Ya, saya ingin lebih banyak keterlibatan dalam menetapkan anggaran karena saya tahu betul tantangan dan kesulitan di divisi saya. Saya berharap lebih banyak keterlibatan agar dapat meningkatkan akurasi anggaran”*. Responden dari perusahaan publik lainnya mengatakan, *“Ya, memang, karena saya adalah orang yang mengetahui item biaya yang diperlukan atau tidak”*. Responden dari perusahaan swasta nasional berpendapat *“Ya, karena anggaran mencerminkan perencanaan yang dikuantifikasi. Jadi, ini harus ditetapkan berdasarkan kondisi nyata dan komunikasi dua arah”*. Mengenai ketidakefisienan, responden dari perusahaan swasta nasional lainnya berkomentar *“Ya, karena saya akhirnya yang akan mengoperasikan sistem yang diterapkan atau mesin yang dibeli. Oleh karena itu, manajemen harus menerapkan sistem atau mesin yang andal. Seharusnya mesin yang dibeli mudah untuk memelihara dan mengoperasikan”*.

**Penekanan Anggaran.** Pada Tabel 12 terlihat bahwa mayoritas responden (35 responden atau 72%) menyatakan keinginan agar manajemen lebih menekankan pada pemenuhan target keuangan sebagai gaya evaluatif terhadap bawahan. Misalnya, salah satu responden dari perusahaan swasta mengemukakan *“lebih banyak penekanan (anggaran) dapat meningkatkan jam kerja yang optimal”*. Responden lain dari perusahaan sejenis mengatakan *“...jadi itu dapat meningkatkan kualitas dan sikap pekerja”*.

**Tabel 12.**  
Preferensi bagi Manajemen untuk Lebih atau Kurang Penekanan Target Keuangan

Opini Responden	<i>n</i>	Persentase
Penekanan Tinggi	35	72%
Penekanan Kurang (Rendah)	9	20%
Tidak ada komentar	4	8%
<i>Total</i>	48	100%

Seorang responden perusahaan multinasional mengemukakan *“Ya, target keuangan harus lebih ditekankan, tetapi target harus realistis, masuk akal dan dipahami dengan jelas”*. Namun, responden dari perusahaan swasta lainnya menyatakan bahwa *“Anggaran di perusahaan saya ditetapkan berdasarkan asumsi yang masuk akal, tetapi dukungan untuk mencapai target tidak cukup. Dengan demikian, manajemen biasanya bermain dengan angka-*

*angka anggaran hanya untuk tujuan pelaporan*". Responden perusahaan publik berpendapat *"Kurang atau lebih penekanan tidak penting, selama anggaran ditetapkan secara akurat"*.

Hal yang menarik dari pengungkapan preferensi terhadap penekanan anggaran sebagai alat kontrol manajemen seolah-olah bertentangan dengan temuan hasil uji hipotesis bahwa di Indonesia, kinerja dapat meningkat jika manajemen menerapkan gaya evaluatif dengan mengurangi penekanan pada anggaran. Penjelasan terhadap hal ini mungkin dapat diwakili oleh pernyataan Robert Thornton (1990: 74-75), seorang ekspatriat mantan Kepala Cabang Perusahaan Citibank di Indonesia, yang menceritakan pengalamannya sebagai berikut:

*"... Satu hal yang menurut saya sangat sulit adalah 'membaca' orang Indonesia. Anda harus tinggal bersama mereka dan mengenal mereka dengan baik agar dapat mengenalnya dengan baik. Untuk dapat 'membaca' mereka. Ketika orang Indonesia mengatakan 'X' apakah yang dia maksudkan 'X' atau apakah dia berarti 'Y'. Ini bukan karena kurangnya kejujuran tetapi hanya karena orang Indonesia suka menghindari konfrontasi ... "*

Penulis setuju dengan pernyataan Robert Thornton di atas, dan untuk mencoba memahami situasi jawaban pertanyaan terbuka ini, menurut penulis, ketika responden menetapkan pilihan dalam bentuk skala *likert*, mungkin lebih leluasa menyatakan preferensinya sesuai kondisi sesungguhnya. Akan tetapi ketika harus menuliskan sesuatu, kemungkinan responden menyesuaikan dengan pengetahuan atau teori yang mereka miliki, meskipun ada sebagian dari yang diungkapkannya bertentangan dengan keinginan atau kenyataan sebenarnya.

**Kinerja dan Kepuasan Kerja.** Tabel 13 menyajikan tanggapan atas permintaan untuk mengemukakan dua faktor yang dianggap paling penting untuk meningkatkan kinerja dan tiga faktor penting untuk meningkatkan kepuasan kerja.

**Tabel 13.**

Faktor-faktor yang Dapat Meningkatkan Kinerja dan Kepuasan Kerja

Faktor	Kinerja Manajerial		Kepuasan Kerja	
	n	Persentase	n	Persentase
Gaji dan/atau penghargaan	22	23%	26	18%
Hubungan baik	15	16%	17	12%
Situasi kerja	-	-	17	12%
Memenuhi target	-	-	8	6%
Wewenang pendelegasian	7	7%	7	5%
Peningkatan karir	6	-	7	5%
Prospek kerja	-	-	3	2%
Pengakuan	-	-	3	2%
Jumlah	50	52%	88	62%
Tidak mengisi	46	48%	56	38%
Jika semua mengisi	96	100%	144	100%

Pada Tabel 13 menyajikan jika seluruh responden mengemukakan preferensi mereka, maka akan terdapat 48 perusahaan x 2 = 96 respons faktor penting untuk meningkatkan kinerja. Sedangkan untuk kepuasan kerja 48 perusahaan x 3 = 144 respons preferensi penting untuk meningkatkan kepuasan kerja. Akan tetapi respons tentang kinerja terkumpul 50 preferensi (52%) dan kepuasan kerja 88 preferensi (62%) atas pertanyaan terbuka yang diajukan.

Temuan yang menarik dari jawaban atas pertanyaan terbuka ini, responden mengemukakan faktor-faktor yang dapat meningkatkan kinerja relatif sama dengan kepuasan kerja. Padahal yang dimaksud dengan kinerja manajerial pada penelitian ini adalah tingkat pencapaian peran seorang manajer yang sukses. Terlepas dari kemungkinan 'salah tafsir', responden mengemukakan dua faktor utama yang dapat meningkatkan kinerja manajerial dan kepuasan kerja yaitu (1) Gaji dan/atau penghargaan (*salary*) dan (2) Hubungan baik dengan rekan kerja dan Atasan (*good relationship*). Sedangkan khusus untuk kepuasan kerja, faktor terpenting ke-3 yaitu (3) Kondisi kerja (*working condition*).

Jika preferensi gaji atau penghargaan merupakan faktor utama meningkatkan kinerja manajerial menurut artikel dan penelitian terkini, ternyata memang sejalan. Misalnya Hernawan *et al* (2014) yang menyatakan bahwa remunerasi mempengaruhi kinerja manajerial tetapi tidak mempengaruhi

kinerja karyawan reguler yang tidak pada level manajerial. Nyberg *et al* (2013) menemukan bahwa pembayaran jasa dan bonus, serta tren *multiyear*, secara positif terkait dengan kinerja karyawan di masa depan sesuai pendekatan kontingensi. Hasil survei periode Desember 2018 sampai dengan Februari 2019 yang dilakukan *Japan External Trade Organization* mengemukakan bahwa penghasilan manajer atau kepala bagian perusahaan manufaktur di Kualalumpur Malaysia yaitu 1,5x gaji manajer di Jakarta Indonesia, Taipei Taiwan 2x, Seoul Korea Selatan 3,5x, Hongkong 4x, Singapura 4,3x, Tokyo Jepang 4,7x, dan Riyadh Arab Saudi 2,3-18,7x (Kompas.com, 2019). Jadi, dapat dikatakan bahwa rendahnya gaji atau remunerasi manajer di Indonesia, menjadikan faktor ini sebagai pemicu yang relevan untuk meningkatkan kinerja.

## 4.6. Diskusi

### 4.6.1. Pengaruh Model Interaksi Dua Arah

Sebagaimana telah dikemukakan, penelitian ini merupakan replikasi dan bermaksud untuk mengkonfirmasi hasil penelitian Harrison (1990; 1992) yang menggunakan sampel negara Singapura dan Australia, yang men-generalisasi bahwa pengaruh partisipasi anggaran pada hubungan antara gaya evaluatif atasan yang menekankan anggaran terhadap variabel dependen adalah terbebas (*independent*) dari pengaruh budaya, artinya partisipasi dalam anggaran dan penerapan gaya evaluatif pemimpin yang mengandalkan anggaran akan selalu berpengaruh sama atau tidak bervariasi terhadap variabel dependen di negara-negara yang dikategorikan memiliki dimensi budaya *High-PD/Low-individualism* (Singapura) dan *Low-PD/High-individualism* (Australia).

Akan tetapi di luar ekspektasi, hasil penelitian interaksi partisipasi pada gaya evaluatif atasan yang menekankan anggaran di negara Indonesia yang berdimensi budaya sama dengan Singapura yaitu *High-PD/Low-individualism*, tidak berpengaruh terhadap variabel dependen kinerja manajerial ataupun kepuasan kerja.

Tabel 14 menyajikan perbandingan hasil penelitian ini dengan Harrison (1990; 1992) dan penelitian-penelitian terdahulu. Dibandingkan dengan Harrison, maka dapat disimpulkan bahwa hasil penelitian

ini konsisten dengan Harrison bahwa interaksi antara partisipasi dan gaya evaluatif atasan yang mengandalkan penekanan anggaran tidak berpengaruh (not signifikan) terhadap variabel dependen kepuasan kinerja. Akan tetapi, dalam hal pengaruh terhadap kinerja hasil penelitian ini berbeda dengan Harrison. Hasil penelitian ini menemukan tidak ada pengaruh interaksi partisipasi dan gaya evaluatif atasan terhadap kinerja, namun Harrison menyediakan bukti ada pengaruh.

**Tabel 14.**  
Efek Partisipasi pada Hubungan antara  
Daya Evaluatif Atasan dan Variabel Dependen

Periset	n	Kinerja			Kepuasan Kerja			Lokasi Riset
		p	R <sup>2</sup>	Adj-R <sup>2</sup>	p	R <sup>2</sup>	Adj-R <sup>2</sup>	
Brownell (1982)	48	s	0,38	Na	ns	0,06	na	USA
Brownell & Hirst (1986)	76	ns	0,05	Na	ns	0,19	na	Australia
Hirst (1987)	44	ns	0,11	Na	-	-	-	Australia
Dunk (1989)	26	s*	0,19	Na	-	-	-	UK
Harrison (1990; 1992)	211	s**	0,15	0,12	ns	0,25	0,23	Singapura & Australia
Riset ini	48	ns	0,20	0,15	ns	0,19	0,14	Indonesia

Catatan: s = signifikan; ns = *not-significant*; s\* = signifikan, dengan arah berbeda; n = jumlah sampel; na = *not available* (tidak tersedia data); s\*\* = berdasarkan saran Harrison.

Mengacu pada berbagai literatur, ada beberapa faktor yang dapat menyebabkan hasil penelitian ini, dalam hal pengaruh terhadap kinerja, tidak konsisten dengan Harrison (1992). Pertama-tama, Harrison (1992) membangun studi generalisabilitas lintas nasional atau budaya berdasarkan studi Brownell (1982), yang Brownell sendiri mengakui bahwa hasil studinya tidak dapat digeneralisasi karena fakta bahwa sampel studinya diambil secara acak, dari satu organisasi di Amerika Serikat (lihat Brownell, 1982: 25). Keterbatasan sampel ini dikonfirmasi oleh hasil yang tidak konklusif dari penelitian setelah Brownell. Misalnya Hirst (1987) menemukan bahwa tidak ada pengaruh antara gaya evaluatif pengawasan yang dilakukan atasan dan partisipasi terhadap kinerja. Kemudian Dunk (1989) menemukan bahwa interaksi dua arah antara gaya evaluatif atasan dan partisipasi berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial, yang mengindikasikan bahwa kinerja manajerial dapat ditingkatkan dalam kondisi partisipasi tinggi ataupun rendah dan

penekanan anggaran rendah ataupun tinggi. Bahkan pada tahun 1986, Hirst dan Brownell gagal untuk mendukung temuan Brownell (1982). Oleh karena itu, tidak mengherankan bahwa sementara Harrison (1992) mengklaim bahwa temuannya konsisten dengan Brownell (1982) dan berpendapat bahwa temuannya dapat digeneralisasi di negara-negara yang memiliki kombinasi jarak kekuasaan tinggi atau rendah (*high/low-PD*) dan individualisme tinggi atau terendah (*high/low-individualism*), hasil penelitian ini gagal mendukung temuannya.

Kedua, Harrison (1992) men-generalisasi temuannya namun tidak membahas lebih lanjut implikasi generalisasi pada hasil penelitian selain Brownell (1982). Misalnya, mengapa generalisasi tidak membahas hasil penelitian selanjutnya yang berbeda dari Brownell (1982). Misalnya hasil penelitian Hirst (1987), Brownell dan Hirst (1986) dan Dunk (1989) yang sama-sama dilakukan di negara-negara yang dikategorikan sebagai jarak kekuasaan rendah (*low-PD*) dan individualisme tinggi (*high-Individualism*).

Ketiga, dua variabel independen penekanan anggaran dalam gaya evaluatif pengawasan dan partisipasi anggaran mungkin tidak cukup untuk menjelaskan kinerja atau kepuasan kerja para manajer. Hal ini dapat dilihat dari koefisien determinan ( $R^2$ ) hasil penelitian yang relatif rendah yaitu 0,06–0,25 untuk kepuasan kerja atau 0,05–0,38 untuk memprediksi kinerja manajerial menunjukkan bahwa masih banyak variabel lain yang mempengaruhi variabel dependen kinerja manajerial dan kepuasan kerja selain dan variabel independen partisipasi dan penekanan anggaran.

Dalam hal ini, variabel independen dari penekanan dan partisipasi anggaran hanya dapat menjelaskan 20% dari varian kinerja manajerial di Indonesia, sedangkan hanya 19% dari varian kepuasan manajer Indonesia yang dapat dijelaskan oleh gaya evaluatif atasan dan partisipasi. Secara teoritis, semakin kecil  $R^2$  semakin tinggi kemungkinan inkonsistensi hasil, karena variabel yang diprediksi akan dikenakan variabel independen lain yang relevan. Sebagai akibatnya, hasil penelitian akan terdampak variabilitas yang cukup besar dari sampel ke sampel. Faktor utama penyebab  $R^2$  rendah menurut Briers dan Hirst (1990: 394) adalah penggunaan jumlah variabel independen

yang terbatas dalam memprediksi sikap dan kinerja terkait pekerjaan, sehingga mengkritisi sebagai berikut:

*Variabel yang dihilangkan juga dapat menyebabkan terputusnya hubungan antara pernyataan teori dan analisis empiris...efek gaya pengawasan berpotensi tergantung pada beberapa variabel termasuk ketidakpastian tugas, fungsi pekerjaan, partisipasi, dan sebagainya. Namun, karena pengukuran dan masalah model statistik, serta batasan kognitif peneliti, tidak ada penelitian yang mencoba untuk memasukkan semua variabel yang relevan ... ini mungkin merupakan norma untuk sebagian besar studi empiris dalam ilmu sosial.*

Keempat, inkonsistensi hasil mungkin disebabkan oleh ukuran sampel. Ukuran kecil sampel penelitian ini, walaupun sebanding dengan Brownell (1982), Hirst (1987), dan Dunk (1989), mungkin yang menjadi penyebab temuan yang berbeda dan tidak konklusif. Oleh karena itu, jumlah pengamatan atau sampel yang handal terhadap suatu populasi penelitian perlu Batasan-batasan.

Yang terakhir, ada kemungkinan bahwa teori-teori psikologi yang diambil untuk membuat prediksi perilaku tidak relevan. Dalam menetapkan ekspektasi dan hipotesisnya, Harrison (1992) menggunakan dua dimensi budaya Hofstede (1980), tetapi pada dasarnya lebih mengacu pada teori psikologi yang digunakan Brownell (1982) daripada budaya. Brownell (1982) menggunakan dua paradigma teoritis pengkondisian operan (*operant conditioning theory*) yang melibatkan modifikasi perilaku dengan memperkuat atau menghambat efek dari konsekuensi sendiri (pengkondisian instrumental) dan teori keseimbangan (*balance theory*) dalam menetapkan harapan dan hipotesis.

Pengkondisian operan adalah metode pembelajaran yang terjadi melalui sistem penghargaan (*reward*) dan hukuman (*punishment*) untuk perilaku. Melalui pengkondisian ini, seorang individu membuat kognisi hubungan antara perilaku dengan konsekuensi tertentu (Skinner, 1938). Sedangkan teori keseimbangan adalah teori perubahan sikap, dengan konsep motif konsistensi kognitif sebagai dorongan menuju keseimbangan psikologis. Motif konsistensi untuk keseimbangan

mendorong untuk mempertahankan nilai-nilai dan keyakinan seseorang atau sekelompok orang dari waktu ke waktu.

Pengkondisian operan menganggap perilaku ditentukan lingkungan. Dalam manajemen akuntansi dan sistem *control* manajemen, teori ini diharapkan dapat digunakan sebagai dasar untuk mengidentifikasi tingkat kesesuaian atau ketidaksesuaian perilaku melalui kondisi lingkungan penekanan anggaran (*budget emphasis*), akan tetapi mungkin kurang tepat ditujukan untuk pencapaian anggaran sebagai pendekatan gaya evaluatif pengawasan. Teori keseimbangan mengasumsikan bahwa perubahan perilaku adalah hasil dari proses kognitif. Seorang bawahan dikatakan memiliki struktur kognitif yang seimbang jika sikapnya baik terhadap atasan dan mempertahankan respons sepenuhnya secara kognitif untuk setuju terhadap atasan (Brownell, 1982:13).

Namun, dari perspektif teoritis dan terapan, penggunaan dua teori untuk memprediksi perilaku manusia telah menjadi kontroversi, tetapi Brownell dan peneliti lain berikutnya di bidang ini tidak melihat kritik-kritik yang relevan tersebut. Juga tidak ada upaya untuk membandingkan dan membahas hubungan antara analisis operan dan teori keseimbangan (Briers dan Hirst, 1990: 390). Misalnya Brownell (1982: 14) berpendapat bahwa orientasi bawahan terhadap gaya evaluatif atasannya bergantung (*contingent*) pada tingkat partisipasi dalam fase perencanaan anggaran. Sebagai konsekuensinya, orientasi yang menguntungkan (*favorable*) terhadap gaya evaluatif dengan penekanan anggaran yang tinggi (*high-BE*) pada fase kontrol hasil akan terjadi hanya di bawah kondisi partisipasi yang tinggi (*high-Participation*). Demikian pula, orientasi yang menguntungkan (*favorable orientation*) ke arah penekanan anggaran yang rendah (*low-BE*) hanya akan terjadi dalam kondisi partisipasi yang rendah. Dengan demikian, prinsip dasar pengkondisian operan menyangkut pengembangan ikatan stimulus atau respons dalam kaitannya dengan kondisi penguatan lingkungan yang tepat.

Kondisi kontingensi-konsekuensi (*contingent-consequence*) diperkuat lingkungan yang diciptakan atasan berdasarkan pengetahuan tentang bawahan mereka. Melalui proses seperti pelatihan ini, bawahan

diarahkan ke hasil yang diinginkan manajemen atau menghindari hasil yang tidak diinginkan. Dalam istilah sederhana, pengondisian diarahkan untuk membangun “kebiasaan baik” bawahan (*good habits*) karena diyakini bahwa begitu kondisi lingkungan ini diikuti dengan baik disertai respons yang menguntungkan (*favorable*), perilaku yang sesuai ini akan lebih cenderung konsisten berulang kembali. Sebaliknya, apabila disertai ketidaknyamanan, perilaku yang tidak sesuai juga akan cenderung akan berulang terjadi (Northcraft dan Neale, 1990: 145).

Teori pengkondisian juga disebut hukum efek (*the law of effect*) dan menjadi dasar bagi teori keperilakuan (*behaviourism*) pada tahun 1920-an. Teori keperilakuan yang dipopulerkan oleh BF Skinner pada 1960an ini menjadi teori dasar pengkondisian operan Brownell (1982). Kontroversi utama dari teori ini adalah bahwa semua perilaku dapat dipahami hanya dengan mengamati kontingensi dan konsekuensi. Oleh karena itu, *behaviorist* berpendapat bahwa pemikiran dan keyakinan ini tidak relevan untuk memahami perilaku (Northcraft dan Neale, 1990: 146-147).

Lebih lanjut Northcraft dan Neale menyatakan bahwa dalam literatur psikologi, *behaviourisme* dianggap sebagai pandangan radikal motivasi manusia karena menyajikan pandangan yang merendahkan kondisi manusia. Penentang teori ini berpendapat bahwa jika perilaku manusia dapat dikendalikan secara eksklusif oleh suatu “kontinjensi dan konsekuensi”, maka semua perilaku dapat dikendalikan, dan tidak ada yang namanya pilihan bebas. Oleh karena itu, kritik ekstrim yang valid terhadap *behaviourism* yaitu:

*...[behaviorim] telah mengabaikan faktor-faktor penentu perilaku yang timbul dari fungsi kognitif. Sebuah teori yang menyangkal bahwa pemikiran dapat mengatur tindakan yang tidak cocok dengan penjelasan tentang perilaku manusia. Meskipun aktivitas kognitif ditolak dalam kerangka kerja (behavioris), peran kognitif dalam runtutan sebab-akibat tidak dapat dihilangkan (Northcraft and Neale, 1990: 147).*

Masalah mendasar dari teori pengkondisian operan (*operant conditioning theory*) adalah anggapan bahwa jika perilaku terkait

pekerjaan yang sesuai telah diperoleh oleh seorang pekerja dan hasil yang diinginkan pekerja telah dibuat bergantung pada (eksekusi) perilaku mereka, dapat terjadikah pikiran dan keyakinan pekerja mencegah atau menghalangi perilaku yang sesuai? Jawabannya adalah ya, karena keyakinan atau pikiran pekerja tetaplah bebas. Mungkin ada pertanyaan, misalnya, jika kinerja didefinisikan dan diukur dalam hal pencapaian tujuan, sebenarnya ini tujuan siapa yang harus dicapainya? pemegang saham? perusahaan? atau divisinya? bagaimana dengan tujuan pribadinya?

Teori ekspektansi (*expectancy theory*), akar dari teori keseimbangan (*balance theory*), menyatakan bahwa jika pekerja percaya bahwa konsekuensi yang mereka lakukan bergantung pada perilaku kerja yang sesuai, mereka akan terlibat dalam perilaku kerja yang sesuai. Sebaliknya, jika pekerja tidak percaya bahwa konsekuensinya tidak akan menghasilkan pencapaian tujuan pribadi, mereka merasa berada dalam lingkungan pekerjaan yang “*tidak pantas*”. Dengan demikian, teori harapan meyakini bahwa keyakinan pekerja tentang kontinjensi lebih penting daripada kontinjensi itu sendiri. Oleh karena itu, “*tidak cukup untuk memotivasi pekerja bahwa konsekuensi yang diinginkan bergantung pada perilaku yang sesuai; pekerja harus percaya bahwa konsekuensi itu diinginkan mereka dan bahwa perilaku akan menghasilkan apa yang mereka inginkan*” (Northcraft and Neale, 1990: 146).

Perbandingan antara *operant analysis theory* dengan *balance theory* motivasi pekerja dapat disimpulkan sebagai berikut. Teori analisis operan percaya bahwa jika manajer membuat konsekuensi yang diinginkan mereka bergantung pada perilaku kerja yang tepat, maka perilaku yang sesuai akan terjadi. Sebaliknya, teori keseimbangan meyakini bahwa jika seorang pekerja percaya bahwa ia dapat melakukan pekerjaan itu atau bahwa pekerjaan itu akan dihargai secara adil, maka pekerja akan menerapkan perilaku kerja sesuai harapan manajemen.

Berdasarkan pembahasan di atas, maka menjadi jelas bahwa kedua teori ini, *operant conditioning theory* dan *balance theory* memiliki perspektif yang berbeda dalam memotivasi perilaku pekerja. Menurut Mitchell (1979: 261) “*Jika seseorang percaya pada pengkondisian*

*operan dan landasan filosofis dari determinisme lingkungan, maka referensi ke peristiwa kognitif internal [sebagaimana diperlukan dalam teori keseimbangan] tidak relevan untuk memprediksi perilaku”.* Jadi, masalah perbedaan krusial kedua teori tersebut, baik dari aspek perspektif teoritis maupun aspek terapan, menjadi penting untuk diperhatikan dan dipertimbangkan.

Singkatnya, efek interaksi antara penekanan anggaran dan partisipasi pada kinerja manajerial atau kepuasan kerja masih dipertanyakan, sehingga tidak mengherankan hasilnya bervariasi dan cenderung menunjukkan tidak adanya pengaruh, karena secara uji statistik sebagian besar hasil penelitian menunjukkan tidak signifikan. Menurut Briers dan Hirst (1990: 385), masalah utamanya adalah penekanan pada analisis statistik lebih diutamakan sedangkan pengembangan teoritis telah ditempatkan pada peran sekunder. Dengan kata lain, dalam beberapa tahun terakhir, kecanggihan statistik untuk menghasilkan bukti investigasi empiris telah menjadi tren dengan mengorbankan pengembangan teori. Selain itu, ketika penelitian lanjutan telah terjadi dan semakin berkembang, referensi teori yang digunakan cenderung menjadi sebagian-sebagian dengan porsi sangat sedikit (*piecemeal*) dan selektif, dan sangat sedikit memperhatikan beberapa kritik terhadap kesesuaian teori yang mereka digunakan.

#### **4.6.2. Gaya Evaluasi Kinerja di Indonesia**

Berbeda dengan temuan Harrison di Singapura, di Indonesia penekanan anggaran yang rendah (*low-BE*) dalam gaya evaluatif atasan berpengaruh terhadap peningkatan kinerja manajerial, sedangkan partisipasi yang tinggi berpengaruh terhadap peningkatan kepuasan kerja manajer. Sebagai akibatnya, hasil penelitian ini gagal untuk mendukung Harrison (1990; 1992) yang mengeneralisasi bahwa penekanan anggaran yang tinggi (*high-BE*) adalah gaya evaluasi kinerja yang efektif untuk negara-negara yang dikategorikan sebagai *high-PD* dan *low-Individualism*.

Hasil penelitian ini mendorong saya untuk lebih memahami dan mendalami melalui berbagai data hasil penelitian dan artikel pendukung untuk menjelaskan berbagai kemungkinan penyebab mengapa di

Indonesia gaya evaluatif atasan dengan penekanan anggaran yang rendah berkaitan dengan kinerja yang lebih tinggi.

Kemungkinan pertama adalah kesulitan dalam menetapkan anggaran secara akurat. Berdasarkan hasil kuesioner terbuka, sebagaimana disajikan pada Tabel 9, dari 48 sampel, 35 atau 72% menjawab lebih menyukai gaya evaluatif atasan dengan penekanan anggaran yang tinggi (*high-BE*), 9 responden (20%) penekanan rendah, dan 4 responden (8%) tidak mengungkapkan pendapat. Namun penjelasan lebih lanjut dalam tanggapan pertanyaan terbuka, sebagian besar responden secara implisit memberikan persyaratan ‘hanya jika’ manajemen menetapkan anggaran secara akurat, artinya target yang ditetapkan realistik, masuk akal, disertai kecukupan faktor pendukung pencapaian target. Bahkan salah satu responden menganggap anggaran selama ini dibuat seperti permainan angka-angka untuk tujuan pelaporan. Secara eksplisit seorang responden perusahaan publik berpendapat “*Kurang atau lebih penekanan tidak penting, selama anggaran ditetapkan secara akurat*”. Permasalahan tentang akurasi anggaran ini pun diperkuat tanggapan atas pertanyaan terbuka tentang preferensi untuk lebih terlibat berpartisipasi dalam pengaturan anggaran, yaitu tentang perlunya ketepatan anggaran.

Berdasarkan uraian penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa 72% yang memiliki preferensi penekanan anggaran tinggi sebagai gaya evaluatif atasan hanya merupakan keinginan manajer atau bawahan karena keakuratan anggaran di Indonesia masih dipertanyakan dan diragukan oleh bawahan, pada kenyataannya gaya evaluatif atasan di Indonesia yang memotivasi manajer berkinerja tinggi yaitu dengan penekanan anggaran yang rendah (*low-BE*). Anggaran yang tidak akurat atau tidak realistis menurut Otley (1978: 328) akan menghasilkan ketidakpastian dan kinerja yang lebih rendah:

*Kinerja aktual cenderung lebih dekat dengan anggaran ketika ditetapkan secara realistis daripada hanya mengarahkan optimisme tetapi bias. Kelompok manajer menyadari keadaan ini dan menekankan standar anggaran yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja hanya ketika mereka menganggap standar tersebut realistis. Dengan*

*demikian, baik kinerja anggaran dan penekanan anggaran dapat dijelaskan realisme atau ketepatan dalam anggaran.*

Di Indonesia, ada beberapa faktor yang mungkin berkontribusi pada masalah penganggaran yang akurat. Faktor pertama, industrialisasi di Indonesia relatif masih dalam taraf pembentukan ke arah lebih kompetitif dan modern, yang menurut McCawley (1980: 547) faktor ini membawa Indonesia masih beradaptasi dengan kebijakan industrialisasi dan pembangunan ekonomi. Hiroyoshi (1989: 145) berpendapat bahwa pengembangan bisnis industri inti di seluruh negeri Indonesia adalah masih dalam tahap *infant*. Pandangan tentang perkembangan industri di Indonesia tersebut relatif masih relevan sampai dengan saat ini. Misal staf Universitas Indonesia, Fithra menyatakan tekanan *current account deficit* (CAD) Indonesia tahun 2018 diantaranya disebabkan sektor manufaktur yang secara struktural masih menyimpan banyak ‘PR’ yang belum terselesaikan, sehingga kinerja ekspor rendah yang tergambar pada neraca perdagangan defisit yang ujung-ujungnya adalah CAD yang semakin melebar. Demikian juga, ekonom *Center of Reform on Economics (Core)* Indonesia, Piter Abdullah menilai, upaya untuk memacu kinerja ekspor menjadi tantangan yang tidak mudah, karena komoditas ekspor Indonesia masih didominasi sumber daya alam, sehingga sulit berkompetisi dengan negara-negara lain sekelas. Lebih lanjut Piter menegaskan “Kita tidak punya basis ekspor di industri manufaktur, artinya, langkah jangka pendek untuk mendorong ekspor tidak banyak, semua masih langkah jangka panjang (www.beritasatu.com, 2019 diakses 1 Agustus 2020).

Kaitan antara perkembangan industri dengan akurasi anggaran, Horngren dan Foster (1991: 171) menyatakan sebagai berikut: “*ketika organisasi sudah dalam tahap yang matang (mature), langkah berikutnya dalam pertumbuhan dan peningkatan sistem akuntansi adalah penganggaran. Sistem penganggaran, termasuk hasil yang diharapkan dan hasil aktual, yang digunakan sebagai dasar pengelolaan organisasi dengan baik*”.

Faktor kemungkinan kedua adalah tingkat “ketidakpastian” bisnis di Indonesia sangat tinggi. Sebagai contoh, berdasarkan pengalamannya sebagai Presiden dan General Manager Sceptive Bunyu Corporation

di Indonesia, Fletcher (1990:120) mengatakan bahwa aturan-aturan di Indonesia, seperti aturan pabean, impor-ekspor, atau aturan apapun sering berubah. Perubahan menciptakan ketidakpastian, dari satu tahun ke tahun berikutnya banyak kemungkinan berubah, dan Anda harus memproyeksikannya ke *bottom-line*. Selain itu, banyak biaya tambahan yang secara langsung atau tidak langsung dapat mempengaruhi penganggaran. Fletcher (1990: 122) juga menyatakan “Anda tidak dapat menghitung *bottom-line* seperti di Amerika Utara, karena selalu ada beberapa perubahan dan tambahan biaya. Biaya bisnis dapat bervariasi hingga 50 persen tergantung pada keadaan setempat. Oleh karena itu, mungkin sulit untuk memprediksi keuntungan (*bottom-line*) jumlah “X” dalam jangka panjang. Faktor-faktor utama dapat berubah dengan cepat di Indonesia.

Kondisi ketidakpastian yang berdampak pada anggaran terkait berbagai peraturan bisnis pun masih terjadi saat ini. Misalnya *The American Chambers of Indonesia* (2019) dalam artikel “2020 Economic Outlook” menyatakan “...Once the permits are issued and the businesses are set up, the usual operational and even more fundamental problems remain lack of skilled workers, contract and regulatory uncertainty, corruption preventing further investment and painting a discouraging tale for potential investors”. Bahkan terkait aturan ini, Presiden Joko Widodo seringkali menyoroti masalah banyaknya birokrasi yang ruwet dan kuatnya ego sektoral kementerian dan lembaga. “Ini bolak balik saya sampaikan pangkas birokrasi berbelit. Hapus repetisi, duplikasi, sederhanakan proses, dan lakukan standarisasi layanan dan standar teknis lainnya” (Bisnis.com, 2020).

Menteri Keuangan Sri Mulyani, juga mengungkapkan bahwa produktivitas Indonesia dapat dilihat dari aspek *Incremental Capital Output Ratio (ICOR)* yang nilainya di atas enam, artinya untuk menghasilkan 1 *output* dibutuhkan *capital* sebanyak 6 kali lipat sehingga menambah biaya bagi produsen, padahal *ICOR* negara maju levelnya di bawah 3, artinya untuk barang yang sama, biaya yang dikeluarkan dua kali lebih mahal bila diproduksi di Indonesia. Beberapa penyebab mahalnya biaya produksi antara lain sumber daya manusia, jalur logistik, dan proses perizinan yang rumit, yang diperparah dengan birokrasi yang tidak sederhana dan efisien (ekonomi.bisnis.com, 2019).

Bagi perusahaan manufaktur Indonesia yang sebagian besar bahan baku berasal dari impor, faktor ketidakpastian lainnya yang berdampak pada anggaran yaitu terkait fluktuasi kurs. Misalnya Presiden Direktur perusahaan farmasi Kalbe Farma Vidjongtius menjelaskan, saat rupiah melemah otomatis akan berdampak pada lonjakan biaya operasional. Strategi untuk mengantisipasi kenaikan kurs, Kalbe Farma menyiapkan cadangan kas dalam dollar AS sebesar US\$50juta–US\$60juta dan mengamankan *stock* barang sekitar tiga-empat bulan sebelumnya sehingga dampak pelemahan rupiah terhadap biaya produksi tidak segera dirasakan secara langsung (insight.kontan.co.id, 2019).

Faktor kemungkinan ketiga adalah sistem pendidikan di Indonesia masih perlu perbaikan. Penetapan anggaran membutuhkan tingkat keterampilan dan pengetahuan tertentu. Horngren dan Foster (1990: 172) menyatakan anggaran adalah ekspresi kuantitatif dari rencana aksi dan sebagai alat bantu untuk koordinasi dan implementasi. Hasil pengamatan mantan ekspatriat Fletcher (1990: 119), *“Studi bisnis yang memperjelas dan memberikan definisi, nilai, dan pengetahuan yang lebih dari sekedar konsep kewirausahaan seperti laba rugi, arus kas, dan lain-lain masih jarang diajarkan di Indonesia. Sekolah bisnis di Indonesia tidak seperti sekolah bisnis tipe MIT atau Universitas Columbia yang sangat kuat”*. Oleh karena persyaratan mendasar pemahaman keuangan tidak dipenuhi dari sistem pendidikan bisnis di Indonesia, investor asing lebih tertarik merekrut orang Indonesia yang telah belajar di luar negeri, seperti pengalaman Logan (1990: 80), *General Manager P.T. Asuransi Jiwa Dharmala Manulife*, yang mengatakan *“Indonesia masih perlu meningkatkan sistem pendidikannya. Mayoritas orang yang kami tarik sebagai bagian dari manajemen adalah lulusan universitas dan sebagian besar lulusan dari luar negeri”*.

Faktor keempat kemungkinannya adalah terkait persepsi waktu. Di Indonesia, waktu sangat relatif atau fleksibel. Mann (1990: 42) berpendapat *“banyak orang Indonesia tidak menyimpan buku harian... Meskipun pelaku bisnis modern di Indonesia sekarang melakukan upaya untuk tepat waktu tetapi masih ada fleksibilitas substansial, khususnya selain pimpinan perusahaan atau pejabat tinggi birokrat”*. Fleksibilitas terhadap waktu ini kemungkinan disebabkan rutinitas

musim di Indonesia, sehingga tidak terbiasa merencanakan kegiatan dan relatif lambat dalam merespons sesuatu, antara lain karena lebih mengutamakan keramahan yang memakan waktu. Bahkan ada hal-hal di luar pekerjaan dianggap lebih penting dan mendesak sehingga pekerjaan tertunda karena kepentingan-kepentingan ini (Mann, 1990: 42). Dalam hal kelambatan dan ketidaktepatan waktu Tony Hart (1990: 107), kepala cabang Bank National Australian Bank Ltd. di Jakarta, berkomentar bahwa secara tradisional belum ada tekanan terhadap melakukan sesuatu yang harus segera dan sesuai waktu tertentu, karena selalu ada hari esok.

Kemungkinan lainnya yang menyebabkan di Indonesia menerapkan gaya evaluatif yang mengadopsi penekanan anggaran yang rendah adalah bahwa diferensiasi antara karyawan melalui *reward* dan *punishment* atas pencapaian target anggaran dapat dilihat sebagai faktor yang mengganggu harmoni antara pekerja. Di Indonesia, hubungan personal dan keharmonisan hierarkis dalam suatu organisasi dianggap lebih penting daripada hubungan tugas. Preferensi ini ditunjukkan dengan bukti empirik *low-BE* meningkatkan kinerja manajerial dan tanggapan atas pertanyaan terbuka yang menempatkan hubungan yang baik dengan rekan kerja dan atasan dapat sebagai peringkat kedua setelah masalah gaji. Terlebih lagi, hubungan personal yang mengarah bersifat pribadi menyiratkan bahwa penekanan anggaran yang tinggi (*high-BE*) yang ditandai dengan gaya evaluatif kinerja tanpa kompromi akan dianggap tidak pantas untuk orang Indonesia. Hal ini juga dibahas Briers dan Hirst (1990: 377). Selain itu Mann (1990: 40) menambahkan *secara umum, kelembutan adalah karakter nasional. Kualitas dan sikap ini terutama dapat dilihat pada orang Jawa dan dalam berbagai tingkatan masyarakat di seluruh Indonesia. Namun kombinasi kelembutan dan kesopanan dengan cinta harmoni mengarah ke keengganan ekstrim ketika keterusterangan dalam bisnis sangat diperlukan.*

Masyarakat di Indonesia, tidak suka menjadi negatif sedangkan di Barat cukup jujur untuk mengatakan 'tidak' (McCulloch, 1990: 68). Argumen ini didukung Vance *et al.* (1992: 323) yang menemukan bahwa "Orang Indonesia menekankan mempertahankan hubungan yang baik, sopan santun, dan etiket yang sesuai, sehingga penilaian kinerja

dapat dianggap tidak pantas atau tidak sopan. Oleh karena itu, menurut Laurent (1986: 91-102) untuk perusahaan afiliasi di Indonesia, umpan balik negatif dalam penilaian kinerja dapat dartikan sebagai *polusi* yang tidak sehat yang merusak hubungan hirarki yang harmonis.

Demikian pula halnya, jika pencapaian anggaran dikaitkan dengan imbalan atau penghargaan kinerja, merusak harmoni hubungan hierarkis atasan-bawahan. Cherrington dan Cherrington (1973) mengemukakan struktur imbalan hadiah yang didasarkan pada pencapaian anggaran hanya tepat untuk individu yang memang bertanggung jawab penuh untuk pemenuhan target anggaran. Hal ini didukung seorang manajer SDM Perusahaan Minyak & Gas ARCO di Indonesia Jeffrey R. Bucher (1990) yang menceritakan pengalamannya bahwa “orang Indonesia mengelola budaya mereka melalui proses kelompok, dan semua orang terhubung bersama sebagai sebuah tim, sehingga mendistribusikan imbalan secara berbeda di antara “tim” bukanlah sesuatu yang baik. Vance *et al.* (1992: 323) bahkan berkeyakinan dan berkesimpulan bahwa pembayaran untuk kinerja tidak cocok di Indonesia.

Penelitian Hofstede (1968) tentang *'bos yang sadar biaya'* seringkali ditafsirkan negatif dan dianggap sebagai hukuman daripada tujuan korektif karena gaya kepemimpinan seperti ini dapat menyebabkan perasaan tertekan dan dapat berdampak pada kinerja yang lebih rendah. Meskipun tekanan mungkin memiliki efek menguntungkan untuk meningkatkan motivasi, akan tetapi terlalu banyak tekanan berdampak buruk seperti kecemasan, stres dan ketakutan akan kegagalan, hingga perilaku disfungsional seperti absensi dan konflik antarpribadi. Menurut Briers dan Hirst (1990: 377) argumen dan bukti hasil penelitian ini sepenuhnya konsisten dengan temuan penelitian Argyris (1952). Dikaitkan dengan orang-orang di Indonesia yang sebagian besar masih memiliki rasa takut melakukan kesalahan, gaya kepemimpinan yang bersifat atau dipersepsikan sebagai hukuman akan membuat mereka gugup, menjadi lebih canggung, dan tidak terampil. Sehingga Mann berdasarkan pengalamannya bekerja di Indonesia beranggapan, untuk saat ini, penerapan kriteria non-anggaran mungkin lebih tepat karena melibatkan “*pemahaman, kerjasama, dan rasa hormat Anda*” (Mann, 1990: 29-35).

Berdasarkan bukti empirik dari hasil uji statistik penelitian ini dan penjelasan tentang budaya masyarakat Indonesia sebagaimana dikemukakan para ekspatriat, tidak mengherankan jika gaya evaluatif atasan atau gaya kepemimpinan perusahaan di Indonesia dengan penekanan anggaran yang rendah (*low-BE*) berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Gaya kepemimpinan seperti ini mengakomodasi hubungan personal yang harmonis antara atasan dengan bawahan, bawahan dengan rekan kerja. Terlebih banyak faktor yang menjadi penghambat keandalan dan keakuratan angka-angka anggaran. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa penekanan anggaran yang rendah (*low-budget emphasis*) dianggap lebih tepat dan lebih sesuai dengan budaya di Indonesia.

Dengan demikian, meskipun Harrison (1990; 1992; 1993) menemukan gaya kepemimpinan yang menekankan pada anggaran (*high-BE*) dengan sampel negara Singapura yang berdimensi budaya sama dengan Indonesia, berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial, hasil penelitian ini menunjukkan berbeda. Di Indonesia, gaya kepemimpinan yang tidak terlalu menekankan pada anggaran (*low-BE*) yang berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

Implikasi praktis dari hasil penelitian ini yaitu bagi perusahaan nasional dan multinasional yang beroperasi di Indonesia, untuk memotivasi dan meningkatkan kinerja manajer, maka evaluasi kinerja non-data akuntansi atau anggaran sebaiknya lebih ditekankan. Oleh karenanya dalam desain akuntansi manajemen, sistem kontrol, dan sistem evaluasi kinerja memerlukan pertimbangan sesuai dengan budaya negara setempat.

#### **4.6.3. Partisipasi Anggaran di Indonesia**

Di Indonesia, partisipasi yang tinggi dalam penetapan anggaran berpengaruh terhadap kepuasan kerja. Temuan ini sejalan dengan tanggapan responden atas pertanyaan terbuka yang mayoritas (62%) menginginkan keterlibatan yang lebih dalam proses penetapan anggaran. Berbeda dengan penelitian Harrison (1990; 1992) yang tidak meneliti lebih lanjut terkait kepuasan kinerja disebabkan interaksi antara partisipasi dan gaya evaluatif atasan menunjukkan tidak berpengaruh

terhadap kepuasan kerja, penelitian ini mengarah pada penelitian satu arah dan menemukan bukti empirik bahwa partisipasi dalam penetapan anggaran meningkatkan kepuasan kerja.

Temuan ini konsisten dengan beberapa peneliti, antara lain Cherrington dan Cherrington (1973: 227) yang menyatakan bahwa partisipasi meningkatkan kepuasan kerja karena memuaskan kebutuhan dihargai orang lain. Partisipasi menunjukkan bahwa atasan tidak terlalu dominan, bawahan merasa lebih menjadi bagian dari kegiatan, sehingga lebih mandiri, meningkatkan sikap dan motivasi karyawan dalam bekerja. Chenhall dan Brownell (1988: 229) menemukan bahwa ada korelasi positif dan signifikan antara partisipasi dengan kepuasan kerja karena partisipasi berpotensi mengklarifikasi informasi dan mengurangi ambiguitas peran akibat kurangnya informasi, seperti informasi mengenai metode untuk memenuhi peran, konsekuensi, dan kinerjanya.

Dalam konteks budaya Indonesia, hasil penelitian Vance *et al.* (1992: 323) menyimpulkan bahwa diantara orang-orang di Indonesia, ada preferensi keterlibatan karyawan dalam pengambilan keputusan. Sharma dan Jain (1989) menemukan bentuk partisipasi yang ditunjukkan dengan sangat populernya pembentukan komite, dewan pekerja, dan koperasi pekerja di berbagai organisasi di Indonesia.

Partisipasi dalam rangka penetapan anggaran merupakan refleksi dari penerapan falsafah tradisional bangsa Indonesia “musyawarah untuk mufakat” yaitu berkumpul dan berdiskusi untuk mencapai kesepakatan yang bulat. Melalui proses ini partisipasi masyarakat dalam pengambilan keputusan menghasilkan komitmen bersama untuk menerapkan, mematuhi, dan mencapai tujuan bersama, sehingga permusyawaratan untuk mencapai permufakatan menjadi salah satu dari lima falsafah dasar negara Republik Indonesia yang disebut Pancasila. Vance *et al.* (1992: 323) dalam atrikel penelitiannya menyatakan bahwa musyawarah untuk mencapai mufakat berarti adanya proses konsultasi untuk mencapai konsensus.

Musyawarah untuk mufakat dalam konteks budaya Indonesia yang termasuk kategori kolektivis (*low-individualism*) diantaranya bertujuan untuk menjaga keharmonisan dan *spirit* dari ideologi di antara berbagai

pihak yang tercermin dalam hampir semua aspek kehidupan. Penguatan kebersamaan ini didukung antara lain melalui Undang-Undang No. 12/1967 yang menganjurkan pembentukan koperasi pekerja di setiap organisasi, sebagai salah satu pilar ekonomi Indonesia (Sharma dan Jain, 1989: 529). Melalui koperasi, setiap anggota menyerahkan iuran wajib dan iuran sukarela sehingga masing-masing anggota memiliki hak suara dalam setiap pengambilan keputusan. Bidang usaha koperasi pada umumnya meliputi usaha simpan-pinjam, penyediaan kebutuhan pokok sehari-hari, dan lainnya, sehingga tercipta kebersamaan dan saling tolong menolong dalam hal perkenomian anggota koperasi. Oleh karenanya, meskipun banyak keputusan yang harus diambil oleh para manajer puncak dalam suatu hierarki organisasi, setiap keputusan yang dilakukan melalui partisipasi, konsultasi, dan pertukaran informasi yang signifikan sebelum keputusan dibuat menciptakan kepuasan bagi setiap anggota organisasi tersebut.

Namun tingkat partisipasi menurut Tayeb (1988: 43) seringkali tergantung pada filosofi manajer dan tingkat kepercayaan pada karyawan atas kemauan dan kemampuan mereka berpartisipasi dalam proses pengambilan keputusan. Berkenaan dengan argumen ini, di Indonesia sebagaimana ditunjukkan preferensi yang kuat dari para manajer untuk lebih banyak lagi terlibat dalam penetapan anggaran (lihat Tabel 8), tampaknya bagi penulis, partisipasi bawahan tidak akan mengganggu "*hak istimewa*" atasan dalam membuat keputusan.

Hal yang harus menjadi perhatian, dalam hal tertentu mungkin saja bawahan tidak setuju dengan keputusan atasan, tetapi mereka tidak terbiasa mengungkapkan ketidaksetujuannya sebagaimana dikemukakan Robert Thornton (1990: 74-75), ekspatriat mantan pimpinan Citibank di Indonesia yang menceritakan pengalamannya bahwa terkadang sulit memahami karakter orang Indonesia "*Ketika orang Indonesia mengatakan 'X' apakah yang dia maksudkan 'X' atau apakah dia berarti 'Y'. Ini bukan karena kurangnya kejujuran tetapi hanya karena orang Indonesia suka menghindari konfrontasi*". Namun demikian, oleh karena adanya kebutuhan mereka untuk dihormati dan menjadi bagian dari keputusan organisasi, manajemen harus mempertimbangkan untuk lebih banyak melibatkan manajer dalam penetapan dan pengambilan keputusan anggaran.

#### 4.6.4. Kritik terhadap Saran Generalisasi Harrison

Meskipun saya setuju bahwa Indonesia termasuk dalam kategori berdimensi budaya jarak kekuasaan tinggi (*high-Power Distance*) dan individualisme yang rendah (*low-Individualism*) seperti hanya Singapura, namun menurut saya, masih terlalu dini untuk men-generalisasi bahwa di negara-negara berdimensi sama, penekanan anggaran yang tinggi (*high-Budget Emphasis*) adalah gaya evaluatif atasan yang paling sesuai dan efektif untuk diterapkan yang mengacu pada temuan penelitiannya di Singapura.

Alasan utama peneliti yaitu karena pendekatan dimensi budaya Hofstede (1980) mengakui karakter spesifik suatu negara, sedangkan gaya evaluatif atau gaya kepemimpinan atasan adalah masalah pilihan, sehingga tidak bersifat *uni-dimensional*. Seperti dikemukakan Briers dan Hirst (1990: 395), gaya evaluatif atasan bukan variabel unidimensional. Gaya kepemimpinan berbeda dalam hal horizon waktu serta cara dan tingkat penggunaan anggaran sebagai dasar mengevaluasi kinerja. Dengan demikian, banyak faktor lain yang perlu dipertimbangkan ketika mengadopsi gaya evaluatif kinerja. Terlebih dari hasil uji statistik yang menunjukkan *adjusted-R<sup>2</sup>* rata-rata dibawah 20%.

Letak geografis Indonesia sangat berdekatan dengan Singapura, namun dari perspektif sejarah, politik, ekonomi, dan etnis, dan budaya banyak hal yang berbeda. Misalnya John McCulloch (1990: 68), seorang manajer Cathay Pacific Airways, Ltd., mengemukakan “*walaupun saya telah tinggal dan bekerja di banyak bagian Asia seperti Filipina, Hong Kong, Singapura, dan Jepang, namun untuk menyesuaikan diri di Indonesia jauh lebih sulit dari yang saya bayangkan*”. Untuk memahami Indonesia, Richard I. Mann (1990: 40), Presiden *Gateway Books* yang berkantor pusat di Kanada, menyarankan sebagai berikut:

*Anda tidak akan pernah melakukan bisnis di Indonesia jika Anda tidak sabar atau kurang fleksibel atau memiliki selera humor. Orang Indonesia memiliki budaya yang berbeda yang memengaruhi semua yang mereka lakukan baik di kalangan keluarga, di tempat kerja atau dalam bisnis. Jika Anda ingin berbisnis di Indonesia, Anda harus menyadari*

*bahwa ada cara Indonesia (Indonesian way) dalam melakukan sesuatu dan Anda harus belajar seperti itu dan jangan membuat diri Anda gila mencoba memaksakan gaya Anda.*

Komentar lain tentang karakter khusus Indonesia, mantan Manajer S. Widjojo Center Jakarta, Tyler (1990: 132-133) mengemukakan pendapatnya bahwa:

*Ada cara Indonesia dalam melakukan sesuatu dan yang pasti akan membutuhkan waktu puluhan tahun untuk beradaptasi dengan cara-cara negara maju; Tentu saja, mungkin tidak pernah dapat beradaptasi secara total karena orang Indonesia secara alami menghargai budaya mereka di atas yang lain. Ada banyak kualitas mengagumkan di karakter Indonesia, termasuk kehangatan, humor dan kemampuan untuk hidup secara harmonis berdampingan dengan puluhan juta rekan senegarannya, tetapi sayangnya, bagian dari budaya hidup di ruang terbatas ini agaknya bertentangan dengan pembangunan ekonomi.*

Sementara ada pengaruh budaya Cina di Indonesia, dan 75% penduduk Singapura keturunan etnis Cina, kita sering mendapat kesan mengenai ekonomi Indonesia dikendalikan pebisnis keturunan Tionghoa yang sama dengan Singapura, namun Hiroyoshi (1992: 145) berpendapat “*kesan ini hanya di sektor swasta, tetapi tidak termasuk sektor public, produsen kecil, kelompok militer, dan kelompok birokrat. Selain itu, faktanya, sebagian besar pebisnis tersebut lahir dan besar di Indonesia bersama para pengusaha baru yang sama-sama berbagi keterampilan manajerial dan teknologi dari lingkungan akademik yang sama*”.

Selain itu, mengacu pada beberapa faktor lain seperti populasi, geografis, ekonomi, serta hasil pemeringkatan terkait manajemen bisnis, terdapat banyak perbedaan antara Indonesia dengan Singapura. Tabel 15 menunjukkan bahwa populasi, luas area, dan ekonomi, khususnya anggaran pendapatan dan pendapatan domestic bruto (PDB), Indonesia memiliki keunggulan dibandingkan Singapura. Namun nilai ekspor, pendapatan per kapita, dan tingkat pengangguran, Singapura lebih baik daripada Indonesia.

**Tabel 15.**  
Perbandingan Populasi, Geografi & Ekonomi

Kategori	Singapura	Indonesia
<b>Populasi</b>	Populasi 5,5 juta; 70% berusia 25-34 tahun; 40% berpendidikan tinggi.	Populasi > 250 juta; 50% di bawah 30 tahun; 23% berpendidikan tinggi.
<b>Geografis</b>	Kota pulau Luas 721,5 km <sup>2</sup>	Negara kepulauan, terdiri dari 17.500 pulau Luas 1,905 juta km <sup>2</sup>
<b>Ekonomi:</b> <i>Budget</i> (Pendapatan)	\$43.44 milyar (Peringkat 56 dunia)	\$144.30 milyar (Peringkat 24 dunia)
- PDB	\$274.70 milyar (Peringkat 34)	\$878.19 milyar (Peringkat 17)
PDB Per Kapita	\$57,596.47 (Peringkat 3)	\$4,348.44 (Peringkat 71)
- Ekspor	\$435.80 milyar (Peringkat 13)	\$187.30 milyar (Peringkat 27)
- <i>Unemployment rate</i>	1.9% (Peringkat 109)	6.1% (Peringkat 72)

(Sumber: diolah dari *CIA World Factbooks* 2003- 2011; <https://www.guidemesingapore.com> diakses 1 Agst 2020)

Tabel 16 perbandingan pemeringkatan manajemen bisnis, menunjukkan Singapura lebih baik, misalnya dalam hal kemudahan bisnis (*Easy of Doing Business*), keterbukaan perdagangan (*Country Most Open to Trade*), kesiapan tenaga kerja (*World's Best Labor Force*), efisiensi birokrasi (*Most Efficient Bureaucracy in Asia*).

**Tabel 16.**  
Perbandingan Pemeringkatan Manajemen Bisnis

Thn	Kategori	Sin	Ind	Sumber
2017	Ease of Doing Business	2	91	World Bank, 2017 Ease of Doing Business Report
2015	World's Most Competitive Economy	2	37	World Ec. Forum, Global Competitiveness Report
2015	Country with Least Corruption Percep	8	88	Transparency Intl's Corruption Perceptions Index

2010	Country Most Open to Trade	1	68	World Ec. Forum, Global Enabling Trade Report
2010	Ease of Paying Taxes	4	130	PWC, IFC, World Bank's Paying Taxes Survey
2010	World's Best Labor Force	1	–	BERI's Labor Force Evaluation Measure
2010	Most Efficient Bureaucracy in Asia	1	9	Political and Ec. Risk Consultancy Survey 2010
2010	World's Lowest Risk City for Employers	3	67	Aon Consulting's People Risk Index

(diolah dari <https://www.guidemesingapore.com> diakses 1 Agustus 2020)

Keunggulan manajemen bisnis di Singapura, misalnya prosedur impor-ekspor sederhana dan relatif murah dan untuk memasuki bisnis di Singapura hanya dua prosedur yang dapat diselesaikan dalam 24 jam, sedangkan untuk di Indonesia harus melalui sebanyak 9 prosedur dengan waktu penyelesaian selama 3-6 bulan. Dalam hal Bahasa, di Indonesia memiliki 700 bahasa daerah dan penggunaan Bahasa Indonesia merupakan Bahasa yang wajib di dunia Pendidikan dan bisnis. Penggunaan bahasa Inggris sangat maju tetapi relatif hanya di kota-kota besar Indonesia, sedangkan di daerah-daerah masih belum terbiasa. Sebaliknya di Singapura di dunia pendidikan menggunakan bilingual, yaitu Bahasa Inggris dan bahas ibu mandarin, melayu, atau tamil. Akan tetapi dalam bisnis, mayoritas menggunakan Bahasa Inggris (<https://www.guidemesingapore.com> diakses 1 Agst 2020).

McCawley (1980: 552), terkait kemudahan bisnis, mengemukakan iklim untuk investasi asing sangat sulit. Sebagai contoh, tidak hanya nilai nominal tarif impor yang ditetapkan tinggi, tetapi persyaratan perizinan berdasarkan undang-undang investasi asing dan domestik diatur dengan cara yang umumnya membatasi persaingan dalam pasar domestik. Perlindungan ini tidak hanya ditujukan untuk industry yang masih baru berkembang (*infant*), tetapi secara tidak langsung mendorong pembentukan industri domestik berbiaya tinggi

Dalam hal keterampilan Bahasa, Tanaka (1990: 52), General Manager Bank of Tokyo, Ltd. sudah mengatakan: “Indonesia memiliki keuntungan besar dalam biaya tenaga kerja yang lebih rendah tetapi kualitas, termasuk komunikasi lebih sulit, sehingga kemampuan bahasa

*asing masih harus ditingkatkan. Di Filipina [juga di Singapura], bahkan di pabrik pun Anda dapat menggunakan bahasa Inggris; tetapi di negara ini Anda harus menggunakan Bahasa Indonesia dan ini merupakan kerugian".* Sedangkan dalam hal keterampilan tenaga kerja, McCawley (1981: 83) berkomentar "*sebagian besar negara berkembang kekurangan tenaga terampil, tetapi situasi di Indonesia sangat akut dibandingkan dengan di negara-negara ASEAN lainnya. Ini adalah karena relatif sedikit institusi pendidikan yang menyediakan pelatihan teknis dan manajerial yang cocok untuk karyawan industri potensial".* Demikian juga Stephen Tyler (1990: 13) mengemukakan bahwa "*Mudah untuk menemukan pekerja yang baik untuk dilatih tetapi sulit untuk menemukan staf supervisor dan manajerial yang baik",* sehingga, seringkali manajer berpengalaman dan pekerja terampil harus didatangkan dari luar negeri (Tae, 1990: 100).

Berdasarkan uraian diskusi di atas, maka tidaklah mengherankan bahwa Indonesia dengan Singapura dapat berbeda dalam hal penerapan gaya evaluatif pimpinan sebagai pelaksanaan sistem *control* berdasarkan data akuntansi manajemen dan pencapaian anggaran. Di Indonesia sesuai karakter budaya khas Indonesia, penerapan gaya evaluatif *low-BE* dapat meningkatkan kinerja manajerial, akan tetapi di Singapura sesuai temuan Harrison, *high-BE* yang memotivasi bawahan meningkatkan kinerja manajerial.

#### **4.6.5. Kritik terhadap Penggunaan Dimensi Budaya Hofstede (1980)**

Sebagaimana telah dikemukakan dalam Bab 2, meskipun ada banyak dukungan terhadap hasil studi budaya Hofstede (1980), termasuk saya pun mendukung bahwa Indonesia dikategorikan sebagai negara berdimensi budaya *high-PD* dan *Low-Individualism*, namun dengan beberapa negara yang dikategorikan sama, misalnya dengan Singapura, tentunya perlu dielaborasi lebih lanjut.

Kritik terhadap kategorisasi negara berdasarkan dimensi budaya versi Hofstede (1980), Tayeb (1988: 154) mengemukakan bahwa sampel penelitian pembentukan kategori dimensi budaya yang bersumber dari karyawan perusahaan multinasional yang hanya

satu perusahaan IBM ada kemungkinan bias, sebagai berikut: “...  
*Dia [Hofstede] mempelajari karyawan anak perusahaan dari [satu] perusahaan multinasional. Namun, ini berarti studinya dapat terjadi bias yang tidak dapat dihindari, karena hanya satu jenis pekerjaan dan kepemilikan Amerika. Akibatnya, sampel tidak mewakili negara mereka masing-masing. Sebaliknya temuannya memetakan posisi relatif dari berbagai negara dan pekerjaan”.*

Sebagai penutup, terkait penelitian yang belum menemukan kesamaan hasil dan konklusif terkait gaya evaluatif, pengawasan, atau kepemimpinan manajemen yang menekankan penggunaan data akuntansi dan anggaran sebagai bagian dari sistem *control* manajemen dan implementasi akuntansi manajemen, mungkin, di masa depan, dalam konsep studi lintas-budaya perlu mengganti istilah budaya dengan ‘karakteristik nasional’, karena istilah lintas-budaya tidak hanya mengacu pada sekelompok “bangsa”, tetapi lebih spesifik misalnya lokasi organisasi korporasi yang berbeda dalam tingkat sosial, ekonomi, politik, termasuk kepemilikan, yang kemungkinan memiliki pengaruh lebih signifikan terhadap gaya manajemen di negara tertentu.



# BAB 5

## KESIMPULAN

Pentingnya mempertimbangkan faktor budaya dalam sistem *control* manajemen yang mengandalkan pada pengukuran kinerja bawahan berdasarkan data akuntansi atau *reliance on accounting performance measures (RAPM)* merupakan bagian dari akuntansi perilaku (*behavioral accounting*) dan implementasi akuntansi manajemen.

Penelitian ini bertujuan untuk mengkonfirmasi hasil penelitian terdahulu mengenai hubungan antara pengaruh partisipasi dan gaya evaluatif atasan yang menekankan pada realisasi anggaran terhadap variabel dependen kinerja manjerial dan kepuasan kerja. Penelitian ini termotivasi karena Harrison (1990; 1992) secara sistematis dan empiris pada kesimpulan akhir melakukan generalisasi lintas budaya atas hubungan antara partisipasi dan penekanan anggaran terhadap sikap karyawan terkait pekerjaan. Hasil penelitiannya yang relevan dengan penelitian ini dapat diklasifikasikan menjadi empat temuan. Pertama, ia menemukan bahwa klasifikasi negara berdasarkan dimensi budaya jarak kekuasaan yang tinggi/rendah (*high/low-power distance* atau *high/low-PD*) dan individualisme tinggi/rendah (*high/low-individualism*) adalah dalam arah yang sama dengan kesimpulan dan temuan Hofstede (1980). Kedua, ia menemukan bahwa pengaruh partisipasi pada hubungan antara gaya evaluatif pengawasan dan variabel dependen tidak tergantung pada budaya. Ini berarti bahwa pengaruh partisipasi pada hubungan ini tidak bervariasi di antara negara-negara yang dikategorikan memiliki dimensi budaya sebagai *high-PD/low-individualism* dan *low-PD/high-individualism*. Ketiga, ia menemukan bahwa interaksi antara partisipasi dan penekanan anggaran meningkatkan kinerja manajerial, tetapi tidak ada hubungannya dengan kepuasan kerja.

Perlu dicatat bahwa Harrison (1992) tidak secara langsung menguji hubungan antara gaya evaluatif atasan terhadap kinerja manajerial, namun dikaitkan dengan hasil penelitian Jamal (1985) yang menemukan bahwa ada hubungan linier negatif antara ketegangan terkait pekerjaan (*job-related tension* atau *JRT*) dengan kinerja manajerial, Harrison secara eksplisit berpendapat bahwa temuannya menjadi konsisten dengan hasil penelitian Brownell (1982) yang menemukan bahwa kinerja secara signifikan dipengaruhi interaksi antara gaya evaluatif pengawasan atasan dan partisipasi anggaran. Keempat, ia menemukan bahwa tanggapan atau reaksi staf manajerial terhadap kontrol dan gaya evaluatif kinerja berbeda antara Singapura dan Australia. Harrison (1990: 202) berpendapat bahwa secara teoritis perbedaan ini dapat dijelaskan dalam hal nilai norma spesifik perbedaan dimensi budaya jarak kekuasaan (tinggi/rendah) dan individualisme (tinggi/rendah), dimana Singapura sebagai proksi negara-negara berdimensi budaya *high-PD/low-individualism* jarak kekuasaan tinggi dan individualisme rendah, Harrison kemudian mengeneralisasi bahwa penekanan anggaran yang tinggi (*high-Budget Emphasis* atau *high-BE*) dalam gaya evaluatif atasan dapat diterapkan ke negara-negara lain yang menunjukkan nilai norma atau dimensi budaya yang sama, karenanya akan memberikan pengaruh positif yang substansial terhadap kinerja dan kepuasan kerja. Sebaliknya, penekanan anggaran yang rendah (*low-BE*) dalam gaya evaluatif atasan menghasilkan hal yang sama pada negara-negara yang dikategorikan *low-PD/high-individualism*, atau jarak kekuasaan rendah dan individualisme tinggi.

Termotivasi oleh temuan-temuan yang menggembirakan dari Harrison (1990; 1992), saya mereplikasi karya Harrison di Indonesia, negara yang dikategorikan memiliki dimensi budaya *high-PD/low-individualism* atau jarak kekuasaan tinggi dan individualisme rendah, seperti Singapura. Tujuan dasar dari penelitian ini adalah untuk memberikan dukungan lebih lanjut mengenai hasil generalisabilitas ketiga dan keempat Harrison (1990; 1992). Namun, bertentangan dengan harapan awal, hasil penelitian ini gagal untuk mendukung temuan Harrison (1990; 1992). Pertama, di Indonesia, pengaruh partisipasi pada hubungan antara gaya evaluatif pengawasan terhadap variabel dependen tidak signifikan. Secara khusus, baik kinerja manajerial maupun kepuasan kerja manajer Indonesia tidak dapat dikaitkan dengan pengaruh partisipasi pada gaya evaluatif pengawasan yang dilakukan atasan. Kedua, kinerja manajer Indonesia berkaitan dengan penekanan anggaran yang rendah

dalam gaya evaluatif pengawasan (*low-BE*), sedangkan kepuasan kerja manajer Indonesia dikaitkan dengan partisipasi yang tinggi dalam menetapkan anggaran (*high-participation*). Sebagai akibatnya, hasil penelitian ini tidak memberikan dukungan untuk hasil penelitian Harrison (1990; 1992).

Di Indonesia, meskipun bawahan lebih suka manajemen untuk lebih menekankan pada target keuangan atau anggaran, untuk saat ini, atasan mengadopsi kriteria non-akuntansi dalam mengevaluasi kinerja bawahan. Tampaknya pilihan penekanan anggaran yang rendah dalam gaya evaluatif atasan di Indonesia tidak dimaksudkan untuk menghilangkan “ketidaksetaraan” antara bawahan dan atasan seperti yang diasumsikan oleh Harrison (1990), tetapi itu karena alasan spesifik atau karakter khusus Indonesia.

Alasan atau karakteristik khusus yang dapat berkontribusi pada proses dimana penekanan anggaran yang rendah dalam gaya evaluatif atasan muncul di Indonesia adalah sebagai berikut: industrialisasi di Indonesia masih dalam tahap formatif; ketidakpastian sangat tinggi; sistem pendidikan masih belum memadai, atau manajer dan karyawan terampil terbatas; evaluasi kinerja yang sering dianggap mengganggu harmoni hierarkis; dan konsep waktu yang relatif atau fleksibel.

Karena faktor-faktor di atas, menyiratkan bahwa masih ada di Indonesia, bawahan akan bereaksi negatif terhadap evaluasi kinerja yang mengandalkan penekanan anggaran yang tinggi atau ketat. Oleh karena itu, alih-alih menggunakan gaya kepemimpinan yang menghakimi atau evaluasi kinerja tanpa kompromi, penekanan anggaran yang rendah lebih cocok untuk manajer Indonesia karena mengakomodasi kedekatan hubungan personal, mempertahankan hubungan hierarki yang harmonis, dan menghindari mengandalkan anggaran yang tidak akurat.

Sementara gaya penekanan anggaran yang rendah berkaitan dengan kinerja, di Indonesia, partisipasi yang tinggi berpengaruh terhadap peningkatan kepuasan kerja. Ini sebagian karena falsafah budaya dan ideologi Indonesia yang mendukung partisipasi dalam proses pengambilan keputusan. Partisipasi mengurangi ambiguitas peran dan memungkinkan kepuasan dari beberapa kebutuhan penting seperti kebutuhan untuk menghargai dan dihargai orang lain. Oleh karena itu, berkaitan dengan kepuasan kerja manajer.

## 5.1. Kesimpulan

Budaya masih merupakan konstruksi yang kabur (*fuzzy construct*). Meskipun penggunaan dimensi budaya Hofstede (1980) memungkinkan analisis istilah “budaya” atau “bangsa” menjadi nilai-nilai norma tertentu, hasil generalisasi dimensi budaya berdasarkan kategorisasi negara tidak dapat menjelaskan proses dan model kepemimpinan atau gaya evaluatif pengawasan atasan.

Menurut pendapat saya, ada beberapa masalah dengan generalisabilitas hasil penelitian Harrison (1990; 1992). Pertama, generalisasi berdasarkan dimensi budaya Hofstede (1980) mengabaikan keberadaan karakteristik nasional yang dapat mempengaruhi desain kontrol manajemen dan sistem evaluasi kinerja. Kedua, Harrison men-generalisasi tidak disertai upaya untuk menjelaskan hasil yang tidak konklusif dibandingkan studi sebelumnya. Selain hasil yang bertentangan dengan penelitian ini, kerangka kerja teoritis berdasarkan jarak kekuasaan (tinggi/rendah) dan individualisme (tinggi/rendah) tidak dapat menjelaskan mengapa ada konflik hasil. Misalnya, meskipun Hopwood (1972), Otley (1978), Brownell (1982), Hirst (1987), dan Dunk (1989) melakukan penelitian di negara-negara yang dikategorikan *low-power distance* dan *high-individualism*, mengapa penelitian mereka menghasilkan kesimpulan yang hasilnya tidak meyakinkan? Oleh karena itu, menurut pendapat saya, gaya evaluatif pengawasan bukanlah variabel unidimensional. Gaya berbeda dalam hal cakrawala waktu serta tingkat dan cara penggunaan anggaran dalam evaluasi kinerja. Dengan kata lain, setiap negara memiliki alasan khusus untuk memilih gaya evaluatif pengawasan.

Seperti dikemukakan oleh beberapa mantan eksekutif profesional yang bekerja di perusahaan multinasional di Indonesia, mereka mengakui bahwa “*ada cara khas Indonesia dalam melakukan sesuatu*”. Ini menyiratkan bahwa gaya manajemen di Indonesia, ada hal-hal tertentu termasuk gaya evaluatif pengawasan, yang dapat berbeda dari Singapura, Australia, atau negara lainnya. Secara empiris sebagaimana ditunjukkan hasil penelitian ini, atasan di Indonesia mengadopsi gaya evaluatif kinerja yang berbeda dari Singapura. Oleh karena itu, temuan hasil investigasi atau konfirmasi terhadap proses gaya evaluatif atasan di negara tertentu akan lebih berguna daripada mengandalkan generalisasi dimensi budaya.

Singkatnya, meskipun ada sedikit keraguan bahwa gaya evaluatif pengawasan adalah prediktor penting dari respons psikologis dan perilaku yang berbeda, sampai sekarang, efek perilaku prediktor ini tetap belum dapat disimpulkan secara meyakinkan atau belum konklusif.

## 5.2. Keterbatasan

Seperti dalam penelitian lainnya, penelitian ini mengandung beberapa keterbatasan. Oleh karena itu, penggunaan hasil penelitian ini mungkin perlu beberapa pertimbangan cermat.

Keterbatasan utama dari penelitian ini adalah bahwa ukuran sampel lebih rendah daripada penelitian sebelumnya. Karena itu, hasilnya mungkin tidak sepenuhnya mencerminkan populasi. Kedua, karena kuesioner dibagikan dari Adelaide, Australia, tidak ada kontrol yang memadai untuk memantau apakah kuesioner dibagikan oleh perusahaan sampel seperti yang dipersyaratkan, yaitu kepada manajer produksi. Ketiga, kelebihan dan keterbatasan survei kuesioner telah diketahui dengan baik. Sebagai contoh, survei kuesioner tidak mungkin untuk memberikan informasi yang sepenuhnya valid tentang variabel yang sensitif dan bersifat rahasia, seperti hal-hal yang melibatkan perilaku politik, irasional, dan disfungsi (Briers dan Hirst, 1990: 392). Contoh paling jelas dari keterbatasan kuesioner ini misalnya kuesioner Mahoney *et al* (1963; 1965) yang mengukur kinerja dari pemeringkatan diri responden. Pengukuran kinerja penilaian-diri banyak mendapat kritik karena cenderung menghasilkan kinerja yang lebih tinggi daripada metode penilaian kinerja dari atasan. Keempat, meskipun penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa partisipasi tinggi berkaitan dengan peningkatan kepuasan kerja, 68 persen responden menginginkan lebih banyak keterlibatan dalam penetapan anggaran. Hasil pertanyaan terbuka ini menyiratkan ada partisipasi semu dalam menetapkan anggaran. Menurut Briers dan Hirst (1990: 376), partisipasi semu ada ketika bawahan enggan mengungkapkan pendapat mereka dalam rapat anggaran dan karenanya tidak sepenuhnya berpartisipasi dalam proses. Terlebih bawahan di Indonesia lebih suka menghindari konfrontasi dengan atasan mereka. Dalam kuesioner partisipasi Milani (1975) mungkin perlu dimodifikasi untuk membedakan antara partisipasi semu dan partisipasi penuh dalam proses penganggaran.

### 5.3. Saran Untuk Studi Lebih Lanjut

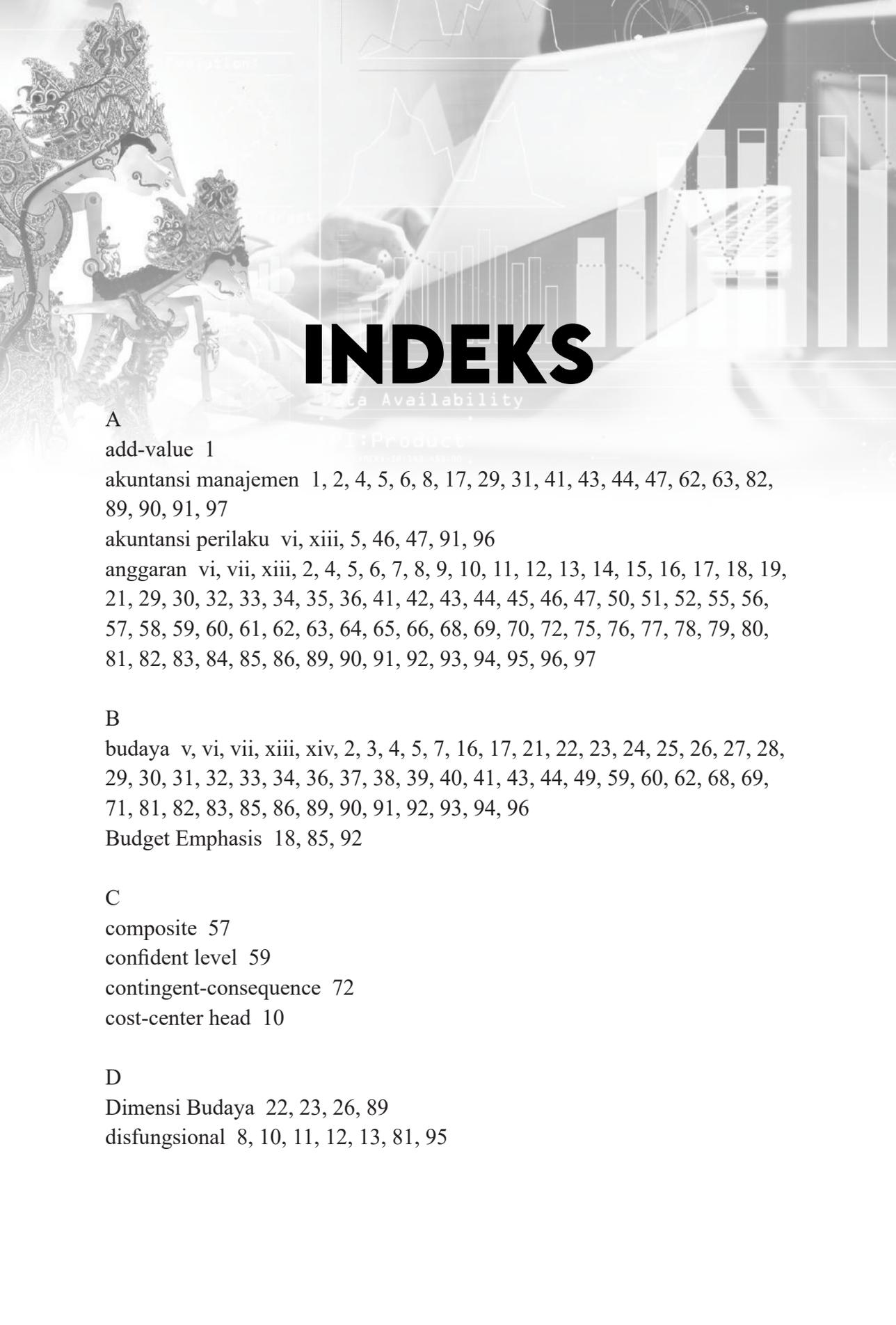
Meskipun beberapa saran telah dikemukakan dalam uraian di atas, namun identifikasi beberapa area spesifik berikut untuk penelitian lebih lanjut diharapkan dapat bermanfaat. Menurut pendapat saya, terdapat tiga bidang yang perlu dipertimbangkan. Pertama, karena gaya evaluatif pengawasan atasan dapat berbeda dari waktu ke waktu mengikuti horizon waktu dan lokalitas dan domisili perusahaan, akan bermanfaat jika penelitian lebih lanjut menyelidiki proses gaya evaluatif pengawasan yang mempengaruhi perilaku dan dimana proses gaya evaluatif pengawasan tersebut diterapkan. Kedua proses ini sangat tidak penting untuk memahami fenomena ini secara lebih akurat dan implementatif.

Kedua, istilah “budaya” atau “bangsa” masih merupakan konstruksi yang samar, tetapi saya setuju dengan Tayeb (1988) bahwa istilah budaya lebih mengacu pada “karakteristik nasional”. Dengan demikian, konsep budaya tidak hanya mengacu pada generalisasi budaya atau “pemrograman mental”, tetapi juga perlu dipertimbangkan konteks di dalam lembaga profit, sosial, ekonomi, politik, dan lainnya yang memiliki pengaruh signifikan terhadap gaya manajemen di negara tertentu.

Ketiga, karena hasil penelitian akuntansi perilaku (*bebavioural accounting*) tetap belum konklusif dan tidak meyakinkan, perubahan dalam metode pengumpulan data diperlukan agar lebih bermanfaat. Selain itu, jika informasi yang harus dikumpulkan terkait interaksi dan dinamika perilaku, pengumpulan data sebaiknya dilanjutkan dengan metode studi kasus (*case study*) yang mendalam (Briers dan Hirst, 1990: 393). Dengan menggunakan metode ini, diharapkan fenomena yang bersifat rahasia, sensitif, dan dinamis dapat terungkap.

Selain rekomendasi di atas, dalam kaitannya dengan penelitian lebih lanjut di Indonesia, pertama, saya menyarankan agar untuk meningkatkan tingkat respons, surat pengantar dari pejabat lebih tinggi dan koneksi sangat penting, jika tidak, tingkat respons tetap rendah. Kedua, karena faktor gaji dianggap sangat penting dalam meningkatkan kinerja dan kepuasan kerja, data tentang gaji responden penting. Dengan data ini, kami dapat menyelidiki pengaruh gaji pada pengulangan penelitian tentang keterkaitan antara partisipasi anggaran, gaya evaluatif pengawasan dan variabel dependen.

Ketiga, juga akan berguna apabila meneliti permasalahan dalam penetapan anggaran, persepsi responden tentang anggaran, dan peran anggaran dalam perusahaan tempat responden bekerja. Menurut pendapat saya, studi ini diharapkan akan memberikan tambahan pengetahuan dan wawasan lebih lanjut mengenai proses dalam mengadopsi gaya evaluatif kinerja dalam mengimplementasikan sistem kontrol manajemen, gaya kepemimpinan, dan system akuntansi manajemen dan dampaknya terhadap perilaku manajer dan karyawan di Indonesia.



# INDEKS

## A

add-value 1

akuntansi manajemen 1, 2, 4, 5, 6, 8, 17, 29, 31, 41, 43, 44, 47, 62, 63, 82, 89, 90, 91, 97

akuntansi perilaku vi, xiii, 5, 46, 47, 91, 96

anggaran vi, vii, xiii, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 50, 51, 52, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 68, 69, 70, 72, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97

## B

budaya v, vi, vii, xiii, xiv, 2, 3, 4, 5, 7, 16, 17, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 44, 49, 59, 60, 62, 68, 69, 71, 81, 82, 83, 85, 86, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 96

Budget Emphasis 18, 85, 92

## C

composite 57

confident level 59

contingent-consequence 72

cost-center head 10

## D

Dimensi Budaya 22, 23, 26, 89

disfungsional 8, 10, 11, 12, 13, 81, 95

## E

eksekutif 2, 94

empiris 3, 13, 21, 23, 27, 36, 43, 44, 50, 71, 75, 91, 94, 95

evaluasi kinerja 2, 6, 7, 8, 9, 12, 17, 35, 75, 82, 93, 94

## F

facet-free 48

facet-specific 48

favorable orientation 72

fenomena 57, 96

fleksibilitas 79

frekuensi 47

fuzzy construct 94

## G

garis horizontal 58

gaya budget constrained 10

gaya evaluatif kinerja xiv, 4, 10, 11, 21, 34, 41, 80, 85, 92, 94, 97

gaya evaluatif pimpinan vi, vii, xiii, 3, 30, 45, 89

gaya kepemimpinan xiii, xiv, 6, 9, 11, 15, 16, 22, 26, 29, 44, 47, 62, 81, 82, 85, 93, 97

Gaya Manajemen 40

gaya non-accounting 10

gaya sadar keuntungan 10

generalisabilitas 69, 92, 94

good relationship 67

gotong royong 37

## H

high budget-emphasis 9

high-individualism vi, 4, 25, 60, 91, 92, 94

high-RAPM 9, 10

hipotesis 5, 12, 15, 32, 42, 51, 52, 53, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 66, 71

homogenitas 35

hubungan interpersonal 10, 12

## I

Individualisme 23, 24, 28, 29, 32  
individualisme-kolektivisme vi, 3  
industri xiv, 1, 39, 41, 44, 50, 77, 88, 89  
Insentif 30  
International Development Program 46  
interpretasi 22, 57

## J

jarak kekuasaan vi, xiii, 3, 4, 23, 26, 30, 33, 34, 35, 36, 39, 41, 44, 45, 59, 62, 70, 85, 91, 92, 94  
job-related tension 10, 32, 34, 36, 92

## K

keandalan 5, 50, 57, 82  
kepuasan kerja v, vi, vii, xiii, 3, 4, 14, 15, 29, 32, 33, 34, 36, 41, 42, 43, 44, 47, 48, 50, 51, 52, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 66, 67, 68, 70, 75, 82, 83, 91, 92, 93, 95, 96  
keunggulan kompetitif 1  
kinerja manajerial vi, vii, xiii, 3, 4, 14, 16, 34, 41, 42, 43, 44, 49, 50, 51, 52, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 67, 68, 69, 70, 75, 80, 82, 89, 91, 92  
koefisien 33, 34, 51, 52, 53, 57, 58, 60, 61, 62, 70  
kolektivisme vi, 3, 24, 30, 35, 36, 37  
komparabilitas 35, 45  
Konfusianisme 40, 41  
konsistensi 45, 49, 50, 55, 57, 71  
kontingensi 12, 68, 72, 73  
korelasi 13, 26, 57, 58, 83  
kuantitatif 35, 51, 79

## L

linearitas 58  
linier 33, 38, 51, 52, 58, 92  
literatur 6, 7, 12, 14, 21, 26, 31, 47, 69, 73  
low-individualism vi, vii, xiii, 4, 25, 59, 60, 62, 70, 83, 91, 92  
low-power distance vi, 4, 25, 91, 94

## M

maksimal 56  
management accounting system 1  
management control system 1  
manufaktur 1, 8, 10, 14, 44, 45, 68, 77, 79  
maskulinitas-feminitas vi, 3  
mata rantai 1  
mekanisme kontrol 9  
minimal 56  
Minnesota Satisfaction Questionnaires 48  
motivasi 5, 73, 74, 81, 83  
multikultural 2  
multinasional v, 1, 2, 14, 26, 54, 65, 82, 89, 90, 94

## N

nilai tambah 1  
norma 2, 12, 21, 26, 34, 39, 71, 92, 94  
normalitas 58, 59

## O

observation range 56  
open-ended questionnaire 64  
otokratis 30

## P

partisipasi anggaran xiii, 2, 5, 12, 14, 15, 21, 32, 42, 43, 50, 51, 55, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 64, 68, 70, 92, 96  
pengawasan 2, 4, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 29, 31, 35, 36, 39, 42, 46, 64, 69, 70, 71, 72, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96  
pengendalian 2, 4, 5, 6, 21  
penghindaran ketidakpastian 3, 23, 24, 25, 26  
pengondisian instrumental 71  
pengujian 50, 51, 53  
pengukuran kinerja 6, 9, 11, 12, 29, 49, 91  
perencanaan 2, 6, 8, 65, 72  
persepsi 12, 30, 31, 47, 79, 97

populasi 36, 41, 43, 44, 52, 71, 86, 95  
possibility range 56  
Power Distance 23, 24, 29, 30, 32, 85  
pragmatis 40  
punishment 71, 80

## R

reliabilitas 50  
Residual 51  
responden 43, 45, 46, 47, 48, 49, 54, 56, 64, 65, 66, 67, 76, 82, 95, 96, 97  
reward 8, 38, 71, 80

## S

sampel xiii, 4, 5, 15, 16, 18, 32, 43, 44, 48, 52, 54, 68, 69, 70, 71, 76, 82, 89, 90, 95  
signifikan 11, 13, 15, 16, 28, 33, 34, 40, 51, 52, 53, 59, 60, 62, 63, 69, 75, 83, 84, 90, 92, 96  
simple random sampling 44  
sistem akuntansi manajemen 1, 2, 4, 5, 31, 47  
sistem informasi 6  
sistem kontrol manajemen 1, 2, 6, 29, 41, 43, 44, 97  
skala likert 46, 47, 49, 66  
Standar Deviasi 55  
Statistik 50, 55  
subordinate 8  
superior 8, 43, 45

## T

Teori dimensi budaya 2  
Teori ekspektansi 74  
teori keperilakuan 73  
teori keseimbangan 32, 71, 72, 74, 75  
teori manajemen 7  
Teori pengkondisian 73  
tingkat frustrasi 8  
turnover 7

## U

uji asumsi klasik 58

Uji-F 52

uji-t 51, 52

uncertainty avoidance vi, 3, 23

uni-dimensional 85

## V

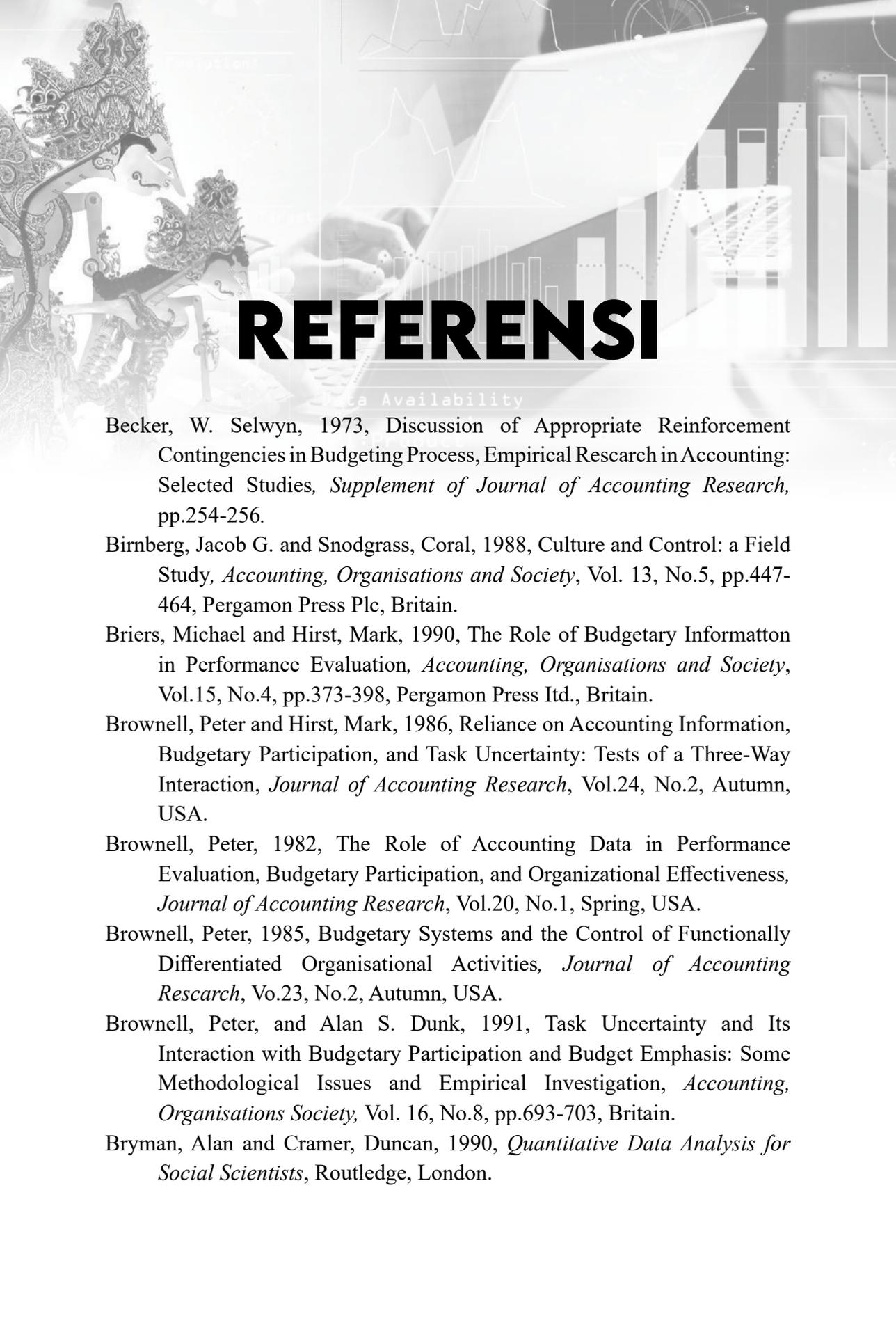
valid 57, 73, 95

variabel dependen xiii, 3, 8, 10, 12, 13, 15, 17, 32, 41, 42, 46, 51, 52, 53, 57, 58, 59, 60, 68, 69, 70, 91, 92, 96

variabel independen 15, 17, 50, 51, 52, 53, 58, 70

variabel intervening 13

variabel moderasi 13



# REFERENSI

- Becker, W. Selwyn, 1973, Discussion of Appropriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process, *Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Supplement of Journal of Accounting Research*, pp.254-256.
- Birnberg, Jacob G. and Snodgrass, Coral, 1988, Culture and Control: a Field Study, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 13, No.5, pp.447-464, Pergamon Press Plc, Britain.
- Briers, Michael and Hirst, Mark, 1990, The Role of Budgetary Information in Performance Evaluation, *Accounting, Organisations and Society*, Vol.15, No.4, pp.373-398, Pergamon Press Ltd., Britain.
- Brownell, Peter and Hirst, Mark, 1986, Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of a Three-Way Interaction, *Journal of Accounting Research*, Vol.24, No.2, Autumn, USA.
- Brownell, Peter, 1982, The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness, *Journal of Accounting Research*, Vol.20, No.1, Spring, USA.
- Brownell, Peter, 1985, Budgetary Systems and the Control of Functionally Differentiated Organisational Activities, *Journal of Accounting Research*, Vo.23, No.2, Autumn, USA.
- Brownell, Peter, and Alan S. Dunk, 1991, Task Uncertainty and Its Interaction with Budgetary Participation and Budget Emphasis: Some Methodological Issues and Empirical Investigation, *Accounting, Organisations Society*, Vol. 16, No.8, pp.693-703, Britain.
- Bryman, Alan and Cramer, Duncan, 1990, *Quantitative Data Analysis for Social Scientists*, Routledge, London.

- Butler, K. John Jr., 1983, Value Importance as a Moderator of the Value Fulfilment Job Satisfaction Relationship: Group Differences, *Journal of Applied Psychology*, Vol.68, No.3, pp.420-28.
- Carmines, G. Edward and Zeller, A. Richard, 1979, *Reliability and Validity Assessment*, Series: Quantitative Applications in the Social Sciences, Ed. John L. Sullivan, Sage Publication Inc., USA.
- Chenhall, H. Robert and Brownell, Peter, 1988, The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variables, *Accounting Organisations and Society*, Vol. 13, No.3, p. 225-233, Pergamon Press Plc. Britain.
- Cherrington, J., David and Cherrington, J. Owen, 1973, Appropriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, *Supplement of Journal of Accounting Research*, pp.225-253.
- Chow, W. Chee, Shields, D. Michael, and Chan, Kai-Yoke, 1991, The Effect of Management Controls and National Culture on Manufacturing Performance: An Experimental Investigation, *Accounting, Organisations Society*, Vol.16, No.3, Pp.209-226.
- Dane, C. Francis, 1990, *Research Methods*, Brooks/Cole Publishing Company, California, USA.
- Davis, M. Stanley, 1969, US Versus Latin America: Business and Culture, *Harvard Business Review*, No.47 (Nov-Dec), pp.88-98.
- Dooley, David, 1990, *Social Research Methods*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, USA.
- Dunham, B. Randall, et al., 1977, Validation of the Index of Organizational Reactions with the JDI, the MSQ, and Faces Scales, *Academy of Management Journal*, Vol.20, No.3, pp.420-432.
- Dunk, S. Alan, 1989, Budget Emphasts, Budgetary Participation and Managertal Performance: 4 Note, *Accounting, Organisations and Society*, Vol.14, No4, Pp.321-4.
- Dunk, S. Alan, 1992, Reliance on Budgetary Control, Manufacturing Process Automation and Production Subunit Performance: A Research Note, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 17, No.3/4, pp. 195-203.
- Fall 2018
- Fall 2018
- Fletcher, L., Gary, 1990, *It's profitable - It's Exciting - It's Pleasant. So,*

- Why not Come, In: Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp.116-122.
- Frucot, Veronique and Shearon, T. Winston, 1991, Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction, *The Accounting Review*, Vol.66, No.1, pp.80-99, January.
- Gardner, P.F, 1989, *New Enterprise in The South Pacific: The Indonesian and Melanesian Experiences*, National Defence University Press, Washington D.C.
- Govindarajan, V., 1984, Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable, *Accounting, Organisation, and Society*, pp. 125-135.
- Grant, Bruce, 1964, *Indonesia*, Melbourne University Press, Australia.
- Hair, Jr. Joseph, E, G. Tomas M. Hufit, Christion M. Ringle, and Marko Sarstedt. 2014, *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*, SAGE Publications, Inc.
- Harrison, L. Graeme, 1990, *Reliance on Accounting Performance Measures in Superior Evaluative Style - The Influence of National Culture*, Macquarie University (Unpublished).
- Harrison, L. Graeme, 1992, *The Cross-Cultural Generalizability of The Relation Between Participation, Budget Emphasts and Job-Related Attitudes*, *Accounting Organisations Society*, Vol.17, No. 1, pp. 1-15.
- Harrison, L. Graeme, 1993, *Reliance on Accounting Performance Measures in Superior Evaluative Style - The Influence of National Culture and Personality*, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 18, No.4, pp.319-339, Pergamon Press Ltd, Britain.
- Hart, Tony, 1990, *The Time Ihas Come for Investors to Take a very Serious Look at Indonesia, In: Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp. 104-110.
- Hedderson, John, 1987, *SPSS Made Simple*, Second Edition, Wordsworth Publishing Company, California.
- Hernawan, Aditya; Mahmud, Amir; Agustina, Linda. 2014, Pengaruh Total Quality Management (Tqm), Sistem Pengukuran Kinerja Dan Sistem Penghargaan Terhadap Kinerja Manajerial, *Accounting Analysis Journal*, [S.L.], V. 3, N. 1, Mar. 2014. Issn 2252-6765.
- Hiroyoshi, Kano, 1989, *Indonesian Business Groups and Their Leaders*, *East*

- Asian Cultural Studies*, Vol. 28, March-1989, No.1-4, pp. 145-172.
- Hirst, Mark, K., 1987, Some Further Evidence on the Effects of Budget Use and Budget Participation on Managerial Performance, *Australian Journal Management*, pp. 49-56.
- Hofstede, Geert, 1969, *The Game of Budget Control*, Royal van Gorcum Ltd., Netherland.
- Hofstede, Geert, 1984, *Culture's Consequences: International Differences in Work- Related Values*, Sage Publications, USA.
- Hofstede, Geert, 1984a, The Cultural Relativity of the Quality of Life Concept, *Academy of Management Review*, Vol.9, No.3, pp.389-398.
- Hofstede, Geert, 1993a, *The Confuctus Connection: From Cultural Roots to Economic Growth, Readings In: Management, Organisation and Culture in East and Southeast Asia*, Ed. Peter Blunt and David Richards, Northern Territory University Press, Darwin NT, Australia, pp. 105-121.
- Hofstede, Geert, 1993b, *The Applicability of McGregor's Theories in Southeast Asia, Readings In: Management, Organisation and Culture in East and Southcast Asia*, Ed. Peter Blunt and David Richards, Northern Territory University Press, Darwin NT, Australia, pp. 133-142.
- Hofstede, Geert, 1993c, *Cultural Dimensions in People Management: The Socialisation Perspective, In: Globalizing Management: Creating and Leading the Competitive Organisation*, Ed. Vladimir Pucik et al., John Wiley & Sons, Inc., Canada, pp. 139-158.
- Hopwood, G. Anthony, 1972, An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation, *Journal of Accounting Research, Supplement 1972*, pp. 156-182.
- Horngren, Charles, T. and Foster, George, 1990, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 7th Ed.*, Prentice-Hall International, Inc.
- Imoisili, Olumhense, A., 1989, The Role of Budget Data in the Evaluation of Managerial Performance, *Accounting, Organisations, and Society*, Vol.14, No.4, pp.325-335, Pergamon Press Plc. Britain.
- Jamal, Muhammad, 1985, Relationship of Job Stress to Job Performance: A Study of Managers and Blue-Collar Workers, *Human Relations*, Vol.38, No.5, pp.409- 424.
- Kerlinger, N. Fred, 1986, *Foundations of Behavioural Research, 3rd Ed.*, Holt and Winston, Inc., USA.

- Kim, C.D, 1992, Risk Preference in Participative Budgeting, *The Accounting Review*, Vol.12, No.2, April-1992, pp.303-317.
- Koentjaraningrat, 1990, *Javanese Culture*, Oxford University Press, Pte Ltd., Peter Chong Printers, Sdn Bhd, Malaysia.
- Kompas.com. 2019, *Ini Perbandingan Gaji Per Bulan Negara-negara di Asia, Mana Paling Tinggi?. Karaksa Media Partner; Data dari Japan External Trade Organization*(<https://www.jetro.go.jp>).<https://ohayojepang.kompas.com/read/1337/ini-perbandingan-gaji-per-bulan-negara-negara-di-asia-mana-paling-tinggi>.
- Kompas Indonesia, P.T., 1993, *Top Companies and The Big Groups in Indonesia*. PT. Kompas, Indonesia.
- Kren, Leslie, 1992, Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility, *The Accounting Review*, Vol.67, No.3, pp.511-526.
- Lakatamitou, Ioanna, Ekaterini Lambrinou, Martha Kyriakou, Lefkios Paikousis and Nicos Middleton, 2020, The Greek versions of the TeamSTEPPS teamwork perceptions questionnaire and Minnesota satisfaction questionnaire “short form”, *BMC Health Services Research* (2020) 20:587 <https://doi.org/10.1186/s12913-020-05451-8>
- Laurent, Andre, 1993, *The Cross-cultural! Puzzle of Global Human Resources Management*, In: *Globalizing Management: Creating and Leading the Competitive Organisation*, Ed. Vladimir Pucik et al., John Wiley & Sons, Inc., Canada, pp. 174-184.
- Lecture Hand-out, 1993, *Regression Analysis in Business Research*, School of Business: Research Seminar, University of South Australia.
- Lecture Hand-out, 1993, *SPSS\* - Quantitative Research Method*, University of South Australia.
- Logan, Len, 1990, *You Need Partners Who Know the Environment, Know the Government Officials, Have Business Contacts, and Generally Know the Way to Go*, In: *Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp.77-82.
- Lunardi, Micheli Aparecida, Vinícius Costa da Silva Zonatto, Juliana Constâncio Nascimento, 2019, Mediating cognitive effects of information sharing on the relationship between budgetary participation and managerial performance. *Rev. contab. finanç.* vol.31 no.82 São Paulo Jan./Apr. 2020 Epub Oct 14, 2019

- MacIntyre, Andrew, 1990, *Business and Politics in Indonesia*, Allen & Unwin Pty Ltd., Australia.
- Mah'd, Osama, Husam Al-Khadash, Mohammed Idris and Abdulhadi Ramadan. 2013, The Impact of Budgetary Participation on Managerial Performance: Evidence from Jordanian University Executives. *Journal of Applied Finance & Banking*, vol. 3, no. 3, 2013, 133-156 ISSN: 1792-6580 (print version), 1792-6599 (online) Scienpress Ltd, 2013
- Mann, Richard, I., 1990, *A Country Whose Time has Come*, In: *Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp.28-30.
- Masuya, Keita and Eisuke Yoshida. 2020, Multidimensional performance evaluation styles: budget rigidity and discretionary adjustments. Accepted 20 March 2020. *Pacific Accounting Review* © Emerald Publishing Limited 0114-0582 DOI 10.1108/PAR-07-2019-0089
- McCawley, Peter, 1980, *Indonesia: Dualism, Growth and Poverty*, Research School of Pacific Studies, the Australian National University.
- McCawley, Peter, 1981, *The Growth of the Industrial Sector*, In: *the Indonesian Economy during the Socharto Era*, Ed. Anne Booth and Peter McCawley, Oxford University Press, Singapore.
- McCulloch, John, 1990, *All the Signs are There that Indonesian's Boom will Continue*, In: *Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp.65-78.
- Meixner, F. Wilda, Bline, M. Dennis, 1977, Professional and Job-Related Attitudes and Behaviours They Influence among Governmental Accountants, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, pp.8-18.
- Mia, Lokman, 1939, The Impact of Participation in Budgeting and Job Difficulty on Managerial Performance and Work Motivation: A Research Note, *Accounting Organisations and Society*, Vol. 14, No.4, pp.347-357, Pergamon Press Plc. Britain.
- Mia, Lokman, 1988, Managerial Attitude, Motivation, and the Effectiveness of Budget Participation, *Account*, Vol.68, No.2, pp.307-312.
- Michael D. Shields  
 Michael D. Shields  
 Michigan State Universit  
 Michigan State Universit

- Milani, Ken, 1975, The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study, *The Accounting Review*, April 1975, pp. 274-284.
- Mitchell, Terence, R., 1979, *Organizational Behavior, Annual Review of Psychology*, Pp. 243-281.
- Nguyen Phong , Felicitas Evangelista, Tai Anh Kieu, 2019, The contingent roles of perceived budget fairness, budget goal commitment and vertical information sharing in driving work performance. *Journal of Asian Business and Economic Studies*. ISSN: 2515-964X. Publication date: 7 June 2019
- Northcraft, B. Gregory and Neale, A. Margaret, 1990, *Organizational Behavior: A Management Challenge*, The Dryden Press, USA.
- Norusis, Marija, J., 1990, *SPSS Base System User's Guide*, SPSS Inc., USA.
- Nyberg, Anthony J., Jenna R. Pieper, Charlie O. Trevor. 2013, *Pay-for-Performance's Effect on Future Employee Performance: Integrating Psychological and Economic Principles Toward a Contingency Perspective*. <https://doi.org/10.1177/0149206313515520>
- O'Connor, G. Neale, 1992, *The Cross-Cultural Generalizability of the Relation Between Budget Emphasis and Job Related Attitudes: A Theoretical Analysis, Working Paper, No.27, May 1992*, School of Business Phillip Institute of Technology, Australia.
- Olympia Liami, PwC Greece. *Culture, competitiveness and wealth* (<https://www.pwc.com/gr/en/publications/greek-thought-leadership/culture-competitiveness-wealth.html> <diakses 8 Jul 2020>
- Onsi, Mohamed, 1973, Factor Analysis of Behavioural Variables Affecting Budgetary Slack, *The Accounting Review*, July, pp.535-548,
- Otley, T. David, 1978, Budget Use and Managerial Performance, *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, No. 1, Spring, USA.
- JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH American Accounting Association  
pp. 1–11  
pp. 1–11
- Pulakos, D. Elaine and Schmitt Neal, 1983, A Longitudinal Study of a Valence Model Approach for the Prediction of Job Satisfaction of New Employees, *Journal of Applied Psychology*, Vol.68, No.2, pp.307-312.
- Putti, M. Joseph and Chia, Audrey, 1990, *Culture and Management: a Case*

- Book, McGraw-Hill Book Co., Singapore.
- Robison, Richard, 1990, Power and Economy in Suharto's Indonesia, *The Journal of Contemporary Asia Publications*, Phillipines.
- Romney, Marshall B. dan Paul John Steinbart. 2018. *Accounting information systems*. Pearson Education, Inc
- Schlossstein, Steven, 1991, *Asia's New Little Dragons: The Dynamic Emergence of Indonesia, Thailand and Malaysia*, Contemporary Books Inc., USA.
- Schroeder, et al., 1986, *Understanding Regression Analysis: An Introductory Guide*, Beverly Hills, Sage.
- Sharma, Basu and Jain, Hem, C., 1989, Strategies for Management of Industrial Relations in India and Indonesia, *Asian Profile*, Vol.17, No. 6, December, pp. 523-531.
- Shields, Michael D., 2018. A Perspective on Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research* Volume 30, Number 3, 2018
- Soeters, J. and Schreuder, H, 1988, The Interaction between National and Organisational Cultures in Accounting Firms, *Accounting, Organisations, and Society*, pp. 74-85.
- Suleman, Qaiser and Ishtiaq Hussain, 2018, *Job Satisfaction among Secondary-School-Heads: A Gender Based-Comparative Study*, Institute of Education & Research, Kohat University of Science & Technology, Kohat 26000, Pakistan; Published: 27 February 2018
- Tae, Seung, Kim, 1990, *Korean Businessmen do not Doubt Indonesia's Political Stability*, In: *Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp.96-103.
- Tanaka, Kazuteru, 1990, *1990s Maybe Indonesia's Chance for Industrial Take-Off*, In: *Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp,51-55.
- Tayeb, Monir, H., 1988, *Organisations and National Culture: A Comparative Analysis*, London: Sage.
- Thornton, Robert, 1990, *If You're Looking Toward the Year 2000, Indonesia's Great Place to Be*, In: *Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp. 70-77.
- Triandis, C., Harry, et al., 1988, Individualism and Collectivism: Cross-Cultural Perspectives on Self-ingroup Relationships, *Journal of*

- Personality and Social Psychology*, Vol. 54, No. 2, pp. 323-338.
- Tyler, Stephen, 1990, Indonesia is Heading into a Period of Economic Boom, In: *Business in Indonesia*, edited by Richard I Mann, Gateway Books, Ontario, Canada, pp. 129-135.
- JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH American Accounting Association
- Vance, M. Charles, et al., 1992, An Examination of the Transferability of Traditional Performance Appraisal Principles across Cultural Boundaries, *Management International Review*, Vol. 32, 1992/4, pp.313-326.
- Vol. 30, No. 3 DOI: 10.2308/jmar-10618
- Vol. 30, No. 3 DOI: 10.2308/jmar-10618
- Weinshall, Theodore, D., 1977, *Culture and Management*, Cox and Wyman Ltd., Great Britain.
- Wexley and Yukl, Gary, D., 1977, *Organisational Behaviour and Personnel Psychology*, Homewood, Illinois, Richard D, Irwin Publishing, Co.
- www.beritasatu.com. 2019. Berkolaborasi Mencairkan ‘Puncak Gunung Es’ Perekonomian”. Sumber: *Investor Daily* edisi 2 Januari 2019 ditayangkan Nasori Ahmad, 23 Januari 2019 dalam [https:// www.beritasatu.com/fokus/prospek-ekonomi-indonesia-2019](https://www.beritasatu.com/fokus/prospek-ekonomi-indonesia-2019) <diakses 1 Agustus 2020>.
- www.guidemesingapore.com. 2020. *Doing Business - Singapore vs Indonesia. CIA World* sumber: *Factbooks* 2003- 2011; Hawksford 2008-2020. <https://www.guidemesingapore.com/why-singapore/indonesia/doing-business-singapore-vs-indonesia> <diakses 1 Agustus 2020>.
- www.pwc.com. 2020. *Culture, Competitiveness and Wealth*. Sumber: Olympia Liami, PwC Greece. <https://www.pws.com/gr/en/publications/greek-thought-leadership/culture-competitiveness-wealth.html> <diakses 8 Juli 2020>.
- Yamashita, Soichi, 1991, *Transfer of Japanese Technology and Management to ASEAN Countries*, Ed. by Soichi Yamashita, University of Tokyo Press.