

**PARTISIPASI ANGGARAN DAN KEPUASAN KERJA
MANAJEMEN PERGURUAN TINGGI MUHAMMADIYAH
SE-INDONESIA**

Helmy Adam

Universitas Brawijaya

Abstract

This research is aimed to find the causes of the inconsistencies in several research findings (Brownell 1981, 1982a; Frucot & Shearon 1991, Indriantoro 1995). Luckett & Eggleton's finding (1991) of the role of locus of control indicates that task uncertainty could determine the effect of locus of control as a moderating variable. This research involves 88 Dean/Financial Dean Assistants of Muhammadiyah Higher Education in Indonesia. Using 3-way interaction, it is shown that task uncertainty has significant effect on the locus of control's moderating role. In higher task uncertainty conditions, managers who have internal locus of control will be more satisfied as higher participation occurs, while managers who have external locus of control, will be more dissatisfied when higher participation occurs. In contrast, in lower task uncertainty, locus of control does not indicate moderating roles, because both internal and external locus of control has the same positive effect on responding the budgetary increasing participation.

Keywords: *Budgetary Participation, Locus of Control, Task Uncertainty, 3-way Interaction*

Pendahuluan

Brownell (1981, 1982a) mengindikasikan bahwa *locus of control* berperan sebagai variabel moderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja/kepuasan kerja. Frucot & Shearon (1991) menemukan hal yang sama, meskipun tidak bisa menunjukkan signifikansi partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja. Indriantoro (1995) justru mengindikasikan bahwa *locus of control* tidak berperan sebagai variabel moderasi. Frucot & Shearon (1991) berargumen bahwa perbedaan tersebut disebabkan adanya perbedaan dimensi budaya antar negara (Amerika Serikat dan Meksiko), sedangkan Indriantoro (1995) justru menunjukkan bahwa variabel dimensi kebudayaan tidak berperan sebagai moderasi partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja. Artinya akar ketidakkonsistenan *locus of control* masih belum terjawab pada penelitian-penelitian tersebut.

Penelitian ini berupaya mencari akar ketidakkonsistenan peran variabel moderasi *locus of control* dengan memasukkan variabel ke-3 dengan *3-way interaction*. Pendekatan *3-way interaction* dalam *Moderated Regression Analysis* (MRA) memungkinkan untuk menguji secara bersama interaksi 1 (satu) variabel utama dengan 2 (dua) variabel moderasi (Hartman & Moers 1999).

Luckett & Eggleton (1991), Chong & Eggleton (2000) menyarankan agar *locus of control* diinteraksikan secara bersama dengan variabel ketidakpastian tugas. Phares (1991: 488-489) mengindikasikan adanya perbedaan respon antara *internal locus of control* dan *external locus of control* dalam merespon pencarian informasi dan *achievement*. Galbraith (1974) mengindikasikan bahwa untuk mereduksi ketidakpastian, diperlukan upaya nyata *self-contained task*

yang didalamnya memuat bentuk-bentuk sistem pengambilan keputusan yang bersifat partisipatif. Partisipasi anggaran merupakan bentuk dari upaya untuk mereduksi ketidakpastian (Chong *et al.* 2001) dan bisa menciptakan *job relevant information* (Kren 1992).

Karakteristik individu *locus of control* bisa menentukan dampak partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja, tergantung dari kondisi ketidakpastian tugas yang dihadapi. Penelitian ini merupakan tindak lanjut dari penelitian Brownell (1981, 1982a), Frucot & Shearon (1991), dan Indriantoro (1995) dengan menambahkan variabel ketidakpastian tugas yang diduga bisa menjadi penentu peran moderasi *locus of control*. Penelitian ini menggunakan sampel yang homogen, yaitu manajemen Perguruan Tinggi Muhammadiyah (PTM) se-Indonesia. Hal ini merupakan tindak lanjut dari saran Otley & Pollanen (2000) tentang penggunaan sampel relatif banyak dan homogen untuk mengeliminasi *noise* dari variabel kontinjensi (karena luasnya populasi) yang tidak diujikan sebagai variabel penelitian.

Penelitian ini menggunakan pendekatan *3-way interaction*, dengan tahapan *based model* dan *contingency model* seperti yang dilakukan oleh Hartman & Moers (1999). Oleh sebab itu secara bertahap penelitian ini berusaha membuktikan *pertama*, pengaruh langsung partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja, *kedua*, pengaruh moderasi *locus of control* pada hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja, *ketiga*, pengaruh moderasi ketidakpastian tugas pada hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja, dan *keempat*, pengaruh interaksi *locus of control* dan ketidakpastian tugas pada hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja (*3-way interaction*).

Tinjauan Pustaka dan Pengembangan Hipotesis

Model dasar: partisipasi anggaran dan kepuasan kerja

Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan proses keterlibatan dan pengaruh individu dalam menyusun anggaran yang akan digunakan sebagai alat evaluasi kinerja dan pemberian penghargaan (Brownell 1982b). Apabila diterapkan dengan benar, partisipasi akan efektif untuk meningkatkan prestasi, produktivitas, dan kepuasan kerja (Gibson 1994: 218). Menurut Siegel & Marconi (1989: 139-140), hal itu terjadi karena partisipasi anggaran bisa 1)meningkatkan keterikatan pribadi dalam proses penganggaran, 2)meningkatkan moral dan inisiatif manajemen, 3)meningkatkan *group cohesiveness* dan *goal internalization*, 4)mengurangi tekanan dan kebingungan, serta 5)mendorong pemahaman yang lebih baik antar departemen.

Partisipasi anggaran pada lembaga pendidikan tinggi dapat terjadi dalam berbagai bentuk, apakah bersifat *informational*, *consultative*, atau benar-benar *participative* (Chabotar 1995). Bentuk *participative* merupakan bentuk partisipasi anggaran yang paling tinggi dengan melibatkan semua elemen dosen, staf administrasi, mahasiswa, dan pimpinan.

Penelitian oleh Hackman & Lawler (1971), Hackman & Oldham (1975), Wanous (1974), dalam Wexley & Yukl (1992), menunjukkan adanya hubungan sangat kuat antara partisipasi dan kepuasan kerja bagi pekerja yang menginginkan tanggungjawab, pemaknaan pekerjaannya, pengendalian diri, serta umpan balik atas hasil kerja. Kennis (1979), Brownell (1981, 1982a) dan Indriantoro (1995) mengindikasikan bahwa implementasi partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja. Kren (1995) menyatakan bahwa variabel kepuasan kerja merupakan *consequences variable* paling konsisten, meskipun Frucot & Shearon (1991) tidak mampu mereplikasinya di Meksiko. Menurut Frucot & Shearon (1991), perbedaan hasil penelitiannya dengan hasil penelitian Brownell (1981, 1982a) disebabkan oleh perbedaan budaya yang dimiliki

responden antara Amerika dan Meksiko. Oleh sebab itu, penelitian ini juga diupayakan untuk membuktikan model dasar (*base model*) penelitian pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja yang dirumuskan dalam hipotesis berikut ini:

H1: Ada pengaruh positif signifikan partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja

Model kontinjensi level 1: moderasi *Locus of Control*

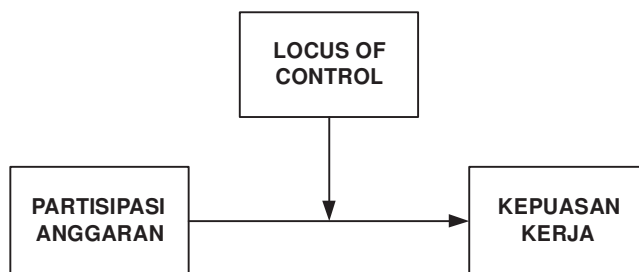
Model kontinjensi level 1 merupakan model yang memasukkan 1 variabel moderasi pada persamaan diferensial tingkat 1 (satu). Model ini ditujukan untuk menguji pengaruh moderasi *locus of control* pada hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja. *Locus of control* merupakan “a generalized belief that person can or cannot control his own destiny” (Rotter 1966).

Individu dengan karakteristik “internal” cenderung percaya bahwa tindakan seseorang akan menjadi penentu utama kejadian yang akan dialaminya di masa depan, sehingga “internal” lebih cepat beradaptasi dengan lingkungan yang mudah berubah dan penuh ketidakjelasan dengan upayanya sendiri. Individu yang berkarakteristik “eksternal” akan beradaptasi lebih baik jika ada dorongan yang lebih kuat dari pihak luar dirinya. “Eksternal” lebih suka diawasi dan cenderung melaksanakan kewajiban bergantung pada orang lain (Brownell 1981, 1982a; Indriantoro 1995).

Individu yang cenderung *internal* akan merespon lebih baik partisipasi anggaran daripada *eksternal*. Secara spesifik dijabarkan bahwa:

- a. Bagi *internal*, mempertinggi partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja, dan mengurangi tingkat partisipasi anggaran akan mengurangi kepuasan kerja. Partisipasi merupakan bentuk upaya individu dalam aktualisasi diri dan *achievement* melalui keaktifan dalam proses *information seeking*, *information scanning*, dan *enacting* (Phares 1991: 488-490).
- b. Bagi *eksternal*, mempertinggi partisipasi anggaran akan menurunkan kepuasan kerja, dan mengurangi partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja. Partisipasi anggaran merupakan bentuk aktivitas yang membebani, karena banyak hal dari realisasi rencana yang sebenarnya tidak terkendalikan oleh diri seseorang. Ini sejalan dengan karakter *internal* yang menganggap bahwa apa yang terjadi pada dirinya tergantung dari hal di luar kuasa dirinya, apakah dari takdir, keberuntungan, atau tindakan orang lain (Rotter 1966; Indriantoro 1995; Chong & Eggleton 2000).

Gambar 1
Interaksi antara Partisipasi Anggaran dan *Locus of Control*
akan berdampak pada Kepuasan Kerja



Peran moderasi *locus of control* bisa memperkuat atau memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja sebagaimana dirumuskan pada **Gambar 1** di atas. Berdasarkan kajian teori di atas, dirumuskan hipotesis sebagai berikut ini:

H2: Ada pengaruh signifikan locus of control sebagai variabel moderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja

H2a: Makin “internal locus of control”, mempertinggi partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja, dan menurunkan partisipasi anggaran akan mengurangi kepuasan kerja

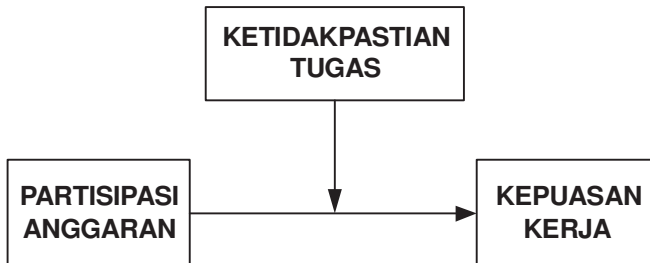
H2b: Makin “eksternal locus of control”, mempertinggi partisipasi anggaran akan mengurangi kepuasan kerja, dan menurunkan partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja

Model kontinjensi level 1: moderasi ketidakpastian tugas

Galbraith (1977) dalam Brownell (1982b) mendefinisikan ketidakpastian tugas sebagai kesenjangan kebutuhan informasi dengan pasokannya, keanekaragaman input, dan level kesulitan tujuan. Semakin tinggi ketidakpastian tugas, semakin banyak jumlah informasi yang diproses sehingga menyulitkan seseorang dalam penyelesaian tugasnya. Pengelolaan informasi yang tepat mempermudah penyelesaian pekerjaan terkait dengan ketepatan dan implementasi rencana yang lebih mudah (Galbraith 1974).

Kondisi ketidakpastian tugas akan mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja. Pada kondisi ketidakpastian tugas yang tinggi, partisipasi anggaran lebih cocok dibuat tinggi, dan pada kondisi ketidakpastian tugas rendah, partisipasi anggaran lebih cocok dibuat rendah. Partisipasi anggaran merupakan bentuk dari *information seeking* dalam rangka perolehan informasi yang relevan (Kren 1992, Chong *et al.* 2001).

Gambar 2
Interaksi antara Partisipasi Anggaran dan Ketidakpastian Tugas akan berdampak pada Kepuasan Kerja



Partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian tugas tinggi akan meningkatkan kepuasan kerja terkait dengan kesempatan berekspresi, motivasi pencapaian, tantangan, dan eksistensi jabatan (Shield & Shield 1998 dalam Chong *et al.* 2001). Partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian tugas rendah merupakan pemborosan waktu karena keputusan sebenarnya sudah

bisa diambil walaupun tanpa partisipasi anggaran yang tinggi (Govindarajan 1986, Chong *et al.* 2001). Secara sistematis, moderasi ketidakpastian tugas dirumuskan dalam hipotesis sebagai berikut ini:

H3: Ada pengaruh signifikan ketidakpastian tugas sebagai variabel moderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja

H3a: Makin tinggi tingkat ketidakpastian tugas, mempertinggi partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja, dan menurunkan partisipasi anggaran akan mengurangi kepuasan kerja

H3b: Makin rendah tingkat ketidakpastian tugas, mempertinggi partisipasi anggaran akan mengurangi kepuasan kerja, dan menurunkan partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja

Model kontinjensi level 2: moderasi *Locus of Control* dan ketidakpastian tugas

Salah satu perbedaan mendasar antara 2 (dua) tipe *locus of control* adalah terletak pada kemauan individu dalam mencari (*seeking*) dan merespon (*reacting*) informasi. *Internal* cenderung lebih aktif dalam mencari informasi yang akan digunakan dalam melakukan pengambilan keputusan anggaran daripada *eksternal*. *Internal* (dibanding *eksternal*) juga bereaksi lebih baik terhadap informasi yang tersedia dikarenakan adanya motivasi yang kuat untuk menentukan tujuan/sasaran anggaran yang layak untuk dicapai (David & Phares 1967 dalam Phares 1990:48).

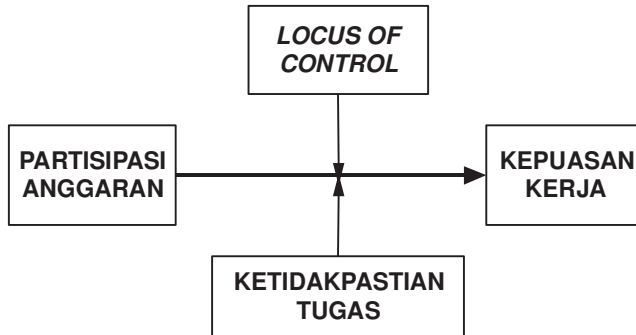
Partisipasi akan digunakan manajer untuk mendesain target dan cara pencapaian anggaran agar sesuai dengan kondisi kerja yang dihadapi oleh manajer tersebut. Partisipasi anggaran juga merupakan cara untuk mencari titik jelas target anggaran sehingga mampu dipakai untuk menentukan informasi yang relevan (*job-relevant informations*) dalam pencapaian tujuan (Kren 1992). Partisipasi anggaran sebenarnya merupakan bagian dari proses *information seeking* dan *information scanning*. Proses pencarian informasi merupakan upaya untuk mereduksi ketidakpastian tugas, dan proses *information scanning* merupakan proses akuisisi dan penggunaan informasi yang akan dipilih (relevan) untuk pengambilan keputusan (Choo 2001). Dalam kondisi ketidakpastian tugas tinggi, proses *information seeking* juga akan melibatkan *enacting* atau "*construct the environment*" yaitu pihak pengguna informasi akan memainkan peran dalam mengkondisikan informasi yang seharusnya digunakan karena beragamnya informasi (Daft & Weick 1984 dalam Choo 2001). Bentuk proses tersebut sebenarnya sangatlah relevan dengan partisipasi anggaran dalam kondisi ketidakpastian tinggi, namun bisa menjadi tidak relevan dalam kondisi ketidakpastian rendah.

Proses *three-way interaction* terjadi pada saat ada kecocokan antara partisipasi anggaran, *locus of control*, dan ketidakpastian tugas. Individu yang bisa bertahan pada kondisi ketidakpastian tugas tinggi adalah individu yang tanggap terhadap perubahan dengan cara mengendalikan kondisi yang ada melalui kemampuannya (Lefcourt 1982 dalam Chong & Eggleton 2000). Berikut ini parameter kunci dugaan adanya *three-way interaction effect* pada kepuasan kerja yaitu:

1. Kondisi ketidakpastian tugas tinggi
Internal lebih mampu untuk bertahan (merasa nyaman) pada kondisi ketidakpastian tugas tinggi dibanding *eksternal* karena internal lebih aktif menggunakan media *information seeking*, *information scanning*, dan *enacting* dalam bentuk partisipasi anggaran (Phares 1990: 488-490). Berbeda halnya dengan *internal*, *eksternal* akan merespon negatif partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian tinggi karena akan menyebabkan kesulitan besar bagi dirinya.
2. Kondisi ketidakpastian tugas rendah
Pada kondisi ketidakpastian tugas rendah, mempertinggi partisipasi anggaran diduga akan bisa menimbulkan dua reaksi:
 - a. Reaksi “*Internal*”. Partisipasi anggaran akan mengurangi kepuasan kerja bagi *internal* karena partisipasi anggaran dianggap tidak relevan dengan situasi organisasi dan motivasi pencapaian (*achievement orientation*). Govindarajan (1986) yang mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian rendah adalah pemborosan waktu dan sumber daya.
 - b. Reaksi “*Eksternal*”. Partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja bagi *eksternal* karena *eksternal* akan merasa lebih berani dan tidak terlalu takut terhadap risiko ketidakpastian. Bagaimanapun, partisipasi adalah wujud dari aktualisasi diri seseorang sehingga menciptakan *ego involved*, dan internalisasi tujuan individu dalam anggaran (Siegel & Marconi 1989: 139-140).

Pembagian dalam dua sub-grup (ketidakpastian tugas tinggi dan rendah) memudahkan dalam pengujian *3-way interaction* (Hartman & Moers 1999). Peran moderasi *locus of control* dan *ketidakpastian tugas* digambarkan sebagai berikut:

Gambar 3
Interaksi antara Partisipasi Anggaran, *Locus of Control* dan Ketidakpastian Tugas akan berdampak pada Kepuasan Kerja



Operasionalisasi gambar 3 dan penjabaran teoritis hubungan di atas dirumuskan pada hipotesis sebagai berikut ini:

H4: Ada pengaruh signifikan antara *locus of control* dan ketidakpastian tugas pada pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja

H4a: Makin tinggi tingkat ketidakpastian tugas, mempertinggi partisipasi anggaran bagi “*locus of control internal*” akan

meningkatkan kepuasan kerja, dan bagi “locus of control eksternal” akan menurunkan kepuasan kerja.

H4b: Makin rendah ketidakpastian tugas, mempertinggi partisipasi anggaran bagi “locus of control internal” akan menurunkan kepuasan kerja, dan bagi “locus of control eksternal” akan meningkatkan kepuasan kerja.

Metode Penelitian

Populasi dan sampel

Penelitian ini merupakan penelitian *survey* yang ditujukan pada manajemen Perguruan Tinggi Muhammadiyah (PTM) se-Indonesia. Dengan menggunakan *purposive sampling*, penelitian ini secara spesifik diarahkan pada Dekan/Pembantu Dekan II atau Direktur/Asdir II Program Pascasarjana (PPS) pada PTM yang berbentuk Universitas saja. Partisipasi anggaran lebih dimungkinkan pada organisasi PTM yang relatif kompleks dan memungkinkan terjadinya desentralisasi.

Berdasarkan Direktori PTM (di website Majelis Dikti Muhammadiyah) dan Direktori Perguruan Tinggi Swasta DIKTI, terdapat 35 Universitas Muhammadiyah dengan 184 Fakultas/PPS. Tiap fakultas/PPS terdapat 2 sampel sehingga total kuesioner yang dikirim berjumlah 368 responden. Namun karena adanya bencana Tsunami di Aceh, kuesioner untuk Universitas Muhammadiyah Aceh tidak dikirim, sehingga total kuesioner berjumlah 358. Kuesioner kembali berjumlah 94 responden (26,25%) dan yang layak uji berjumlah (n) 88 (24,5%).

Definisi variabel dan instrumen penelitian

- a. Partisipasi Anggaran (PAR), terkait dengan seberapa jauh keterlibatan manajer dalam menentukan atau menyusun anggaran di departemennya. Instrumen bersumber dari Millani (1975) dan diterjemahkan oleh Indriantoro (1993), yang di-*skoring* dalam skala 7 (dalam penelitian ini digunakan skala 5). Instrumen ini sudah terbukti keandalannya, dan banyak dipakai dalam penelitian partisipasi anggaran (Indriantoro 1993; Outley dan Pollanen 2000).
- b. *Locus of Control* (LOC), diukur dengan instrumen dari Rotter (1966) yang diterjemahkan oleh Indriantoro (1993). Instrumen ini memuat 29 pertanyaan yang bisa mengindikasikan seseorang berada pada *origin internal* atau *eksternal* (Feist & Feist 2000:343). Masing-masing item terdiri dari dua pernyataan yang harus dipilih salah satu. Dari 29 item yang dicantumkan dalam kuisisioner, 6 di antaranya adalah *filler* atau pengalih perhatian agar responden tidak terpaku oleh pola menjawab tertentu, atau terpengaruh dari jawaban item sebelumnya. Instrumen ini terbukti andal dan sudah banyak dipakai pada penelitian partisipasi anggaran contohnya oleh Brownell (1981, 1982a), Frucot & Shearon (1991), dan Indriantoro (1993).
- c. Ketidakpastian Tugas (TU), merupakan cermin kondisi ketidakpastian organisasi yang diukur dengan menggunakan instrumen dari Sathe (1974) dan merupakan pengembangan dari instrumen Duncan (1972). Tiga dimensi ketidakpastian tugas yaitu kekurangan informasi berkaitan dengan faktor lingkungan penugasan, ketidakmampuan mengendalikan probabilitas atas faktor penugasan, dan ketidaktauhan atas dampak keputusan yang tidak tepat. Menurut Otley & Pollanen (2000), instrumen Duncan (1972) adalah

yang paling cocok untuk dipakai pada organisasi sektor publik karena dimensinya lebih luas/umum.

- d. Kepuasan Kerja (Y), merupakan cermin dari penilaian individu atas pekerjaan yang dialaminya. Instrumen yang digunakan adalah *Minnesota Satisfaction Questionnaire* (MSQ) yang telah diterjemahkan oleh Nur Indriantoro (1993) ataupun Wexley & Yukl (1992). Instrumen ini telah digunakan oleh Brownell (1982a), Indriantoro (1993), Otley & Pollanen (2000). Pada penelitian ini, dilakukan reduksi item pertanyaan menjadi 10 item saja (dari 20 item yang biasanya digunakan), dengan cara mengurangi beberapa item pertanyaan yang sudah bisa dicakup oleh 10 pertanyaan tersebut.

Validitas dan reliabilitas data

Pengujian validitas eksternal dilakukan dengan menggunakan *product moment pearson correlation* yaitu menguji signifikansi tiap-tiap instrumen variabel penelitian. Hasil pengujian dari tiap-tiap instrumen mengindikasikan bahwa tiap-tiap instrumen dari masing-masing variabel dinyatakan valid. Nilai signifikansi korelasi dari tiap-tiap item menunjukkan $p\text{ value} < 0,05$. Data juga terbukti reliabel yang ditunjukkan dengan koefisien *cronbach alpha* tiap instrumen $> 0,6$ (Nunnally 1978 dalam Riyadi 2000). Secara lengkap, tabulasi validitas dan reliabilitas dicantumkan pada **Tabel 1**.

Tabel 1
Uji Validitas dan Reliabilitas Data

Variabel	Simbol	Range Pearson Correlation tiap Instrumen	Sig. p value tiap item	Cronbach's Alpha	Keterangan
Partisipasi Anggaran	PAR	0,5687 - 0,8181	0,0000	0,81402	Valid-Reliabel
Locus of Control	LOC	0,2969 - 0,3559	0,0007 - 0,005	0,60530	Valid-Reliabel
Ketidakpastian Tugas	TU	0,5597 - 0,7954	0,0000	0,87249	Valid-Reliabel
Kepuasan Kerja	KPS	0,3668 - 0,6304	0,0000 - 0,0004	0,70708	Valid-Reliabel

Tabel 2
Deskripsi Data Per Variabel

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Praktis	Split Half Skor Teoritis	Mean	Median	S-Dev
Partisipasi Anggaran	6 - 30	9 - 30	18	18,88	19	4,77
Locus of Control	0 - 23	5 - 19	11-12	12,28	12	3,68
Ketidakpastian Tugas	10 - 50	12 - 46	30	28,52	29	7,51
Kepuasan Kerja	10 - 50	19 - 43	30	30,13	31	4,98

n = 88

Analisa Data

Deskripsi data

Deskripsi data per variabel digunakan untuk melihat distribusi jawaban responden (berdasarkan *total score*) tiap-tiap variabel yang akan diuji inferensi. Tabel 2 mengindikasikan skor partisipasi anggaran, *locus of control*, ketidakpastian tugas, dan kepuasan kerja berada pada level menengah (antara rendah dan tinggi) dengan dekatnya nilai *mean* (rata-rata) dengan nilai *median* (nilai tengah) dan nilai pemecahan (*split half*) dari masing masing skor variabel.

Pengujian hipotesis

Hipotesis 1

Berdasarkan tabel 3, koefisien regresi pengaruh partisipasi anggaran sebesar 0,745 dengan signifikansi *p value* < 0,05. Artinya partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kepuasan kerja, sehingga hipotesis 1 didukung.

Hipotesis 2

Koefisien Interaksi partisipasi anggaran dan *locus of control* (PARxLOC) sebesar 0,073 (*p value* < 0,05) signifikan. Keputusan mendukung/tidak mendukung hipotesis moderasi harus dikuatkan dengan uji *partial derivative* (Govindarajan 1986, Hartman & Moers 1999).

Berdasarkan **tabel 3**, dibentuk persamaan regresi sebagai berikut ini:

$KPS = 34,142 - 0,251PAR - 1,322LOC + 0,073 PAR*LOC..... (1a)$

Untuk mengetahui arah pengaruh moderasi, **persamaan 1a** diderivasi ke dKPS/dPAR sehingga menghasilkan persamaan:

$\frac{d KPS}{d PAR} = -0,251 + 0,073 * LOC (1b)$

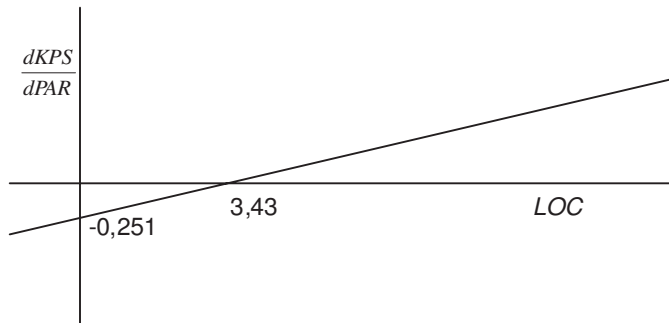
Berdasarkan **persamaan 1b**, ditentukan titik infleksi dKPS/dPAR= -0,251 (saat LOC=0) dan LOC=3,43 (saat dKPS/dPAR=0). Berdasarkan titik infleksi tersebut dibuat grafik interaksi sebagaimana tergambar pada Gambar 4.

Tabel 3
Analisis Regresi

VARIABEL	Unstandardized Coefficients		t	Sig.	Keterangan
	B	Std. Error			
1-WAY: PAR-->KPS					
(Constant)	16,067	1,529	10,506	0,000	
PAR	0,745	0,079	9,478	0,000	Signifikan
2-WAY: PAR*LOC--> KPS					
(Constant)	34,142	5,986	5,703	0,000	
PAR	-0,251	0,310	-0,810	0,420	
LOC	-1,322	0,430	-3,077	0,003	
PARxLOC	0,073	0,022	3,306	0,001	Signifikan
2-WAY: PAR*<i>TU</i>--> KPS					
(Constant)	14,507	8,003	1,813	0,073	
PAR	0,753	0,374	2,013	0,047	
<i>TU</i>	0,057	0,258	0,220	0,827	
PARx <i>TU</i>	0,000	0,012	-0,034	0,973	Tidak Signifikan
3-WAY: PAR*LOC*<i>TU</i>--> KPS					
(Constant)	-24,692	35,341	-0,699	0,487	
PAR	3,106	1,634	1,901	0,061	
LOC	2,370	2,586	0,916	0,362	
<i>TU</i>	1,926	1,134	1,698	0,093	
PARxLOC	-0,153	0,119	-1,288	0,201	
PARx <i>TU</i>	-0,110	0,052	-2,125	0,037	
<i>TU</i> xLOC	-0,119	0,082	-1,457	0,149	
PARx <i>TU</i> xLOC	0,007	0,004	1,987	0,050	Signifikan

Sumber: Olahan

Gambar 4
Interaksi antara Partisipasi Anggaran dan Locus of Control



Berdasarkan gambar 4 terlihat bahwa, apabila skor locus of control berada di atas 3,43 (kisaran teoritis 4 s.d 23 atau makin internal) maka interaksinya dengan partisipasi anggaran akan mempertinggi Kepuasan kerja. Artinya hipotesis 2a didukung secara empiris. Demikian juga, apabila skor locus of control berada di bawah 3,43 (kisaran teoritis antara 0 s.d 3) atau sangat eksternal, jika diinteraksikan dengan partisipasi anggaran, akan mengurangi tingkat kepuasan kerja. Artinya hipotesis 2b didukung secara empiris. Bisa disimpulkan bahwa interaksi bersifat non-monotonik atau variabel locus of control bisa memperkuat atau memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja, sehingga hipotesis 2 (kedua) didukung secara empiris

Hipotesis 3

Koefisien *2-way interaction* partisipasi anggaran dan ketidakpastian tugas ($PAR \times TU$) sebesar 0,000 ($p \text{ value} > 0,05$) tidak signifikan. Artinya tidak ada pengaruh moderasi ketidakpastian tugas, sehingga hipotesis 3 beserta hipotesis pendukungnya (3a dan 3b) tidak didukung. Tidak signifikannya peran moderasi ketidakpastian tugas mengindikasikan bahwa variabel ini layak diposisikan sebagai variabel ke-3 pada pengujian *three-way interaction* selanjutnya.

Hipotesis 4

Pengujian *3-way interaction* antara partisipasi anggaran, *locus of control*, dan ketidakpastian tugas menghendaki kejelasan teoritis variabel mana yang diposisikan sebagai variabel ke-3 (Hartman & Moers 1999). Berdasarkan kajian teoritis di atas, variabel ketidakpastian tugas diposisikan sebagai variabel ke-3 yang mempengaruhi peran moderasi *locus of control*.

Berdasarkan tabel 3, koefisien *3-way interaction* partisipasi anggaran, *locus of control*, dan ketidakpastian tugas ($PAR \times LOC \times TU$) sebesar 0,007 signifikan ($p \text{ value} = 0,05$). Artinya pengujian *partial derivative* layak untuk dilanjutkan. Persamaan *3-way interaction* yang dibentuk adalah:

$$KPS = -24,6923 + 3,1064PAR - 2,3769LOC + 1,9257TU - 0,1530PAR*LOC - 0,1101PAR* TU - 0,1191 TU*LOC + 0,0074PAR* TU*LOC \dots\dots\dots (2a)$$

Persamaan 2a diderivasi ke $dKPS/dPAR$ sehingga terbentuk persamaan sebagai berikut ini:

$$\frac{dKPS}{dPAR} = 3,1064 - 0,1530LOC - 0,1101TU + 0,0074TU*LOC \dots\dots\dots (2b)$$

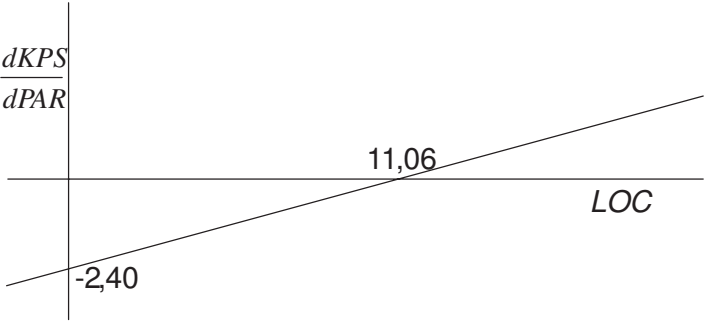
Selanjutnya, sebagai variabel ke-3, ketidakpastian tugas harus dibagi dalam 2 sub-grup pada masing-masing titik ekstrim teoritisnya yaitu tinggi dan rendah (Hartman & Moers 1999).

Pada kondisi ketidakpastian tugas (TU) tinggi, skor TU=50 disubstitusikan pada persamaan 2b, sehingga menghasilkan persamaan sebagai berikut ini:

$$\frac{dKPS}{dPAR} = -2,3986 + 0,217 LOC \dots\dots\dots (2c)$$

Sehingga titik infleksi *sub-grup* ketidakpastian tugas tinggi berada pada dKPS/dPAR=-2,4, dan LOC = 11,06. Grafik titik infleksi pada gambar 5 mengindikasikan bahwa interaksi *locus of control* dan partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian tugas tinggi bersifat *non-monotonik*, atau ada pengaruh memperkuat atau memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja. Dengan demikian hipotesis 4a, didukung secara empirik.

Gambar 5
Interaksi antara Partisipasi Anggaran dan Locus of Control (pada Kondisi Ketidakpastian Tinggi)

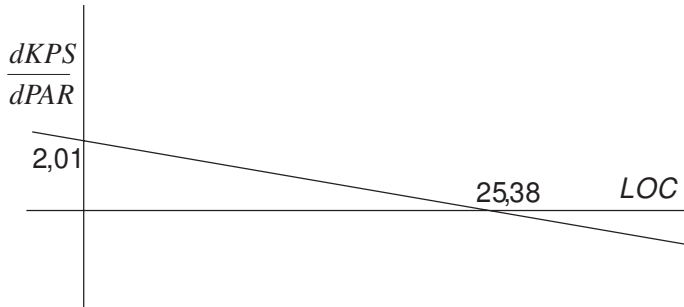


Pada kondisi ketidakpastian tugas (TU) rendah, skor TU=10 disubstitusikan pada persamaan 2b, sehingga menghasilkan persamaan sebagai berikut ini:

$$\frac{dKPS}{dPAR} = -2,0054 + 0,0790 LOC \dots\dots\dots (2d)$$

Sehingga titik infleksi *sub-grup* ketidakpastian tugas tinggi berada pada dKPS/dPAR= 2,01, dan LOC = 25,38. Grafik titik infleksi pada gambar 6 mengindikasikan bahwa interaksi *locus of control* dan partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian tugas rendah bersifat *monotonik*, yaitu berapapun skor *locus of control*, peningkatan partisipasi anggaran tetap akan meningkatkan kepuasan kerja. Dengan demikian hipotesis 4b, tidak didukung secara empirik.

Gambar 6
Interaksi antara Partisipasi Anggaran dan Locus of Control (pada Kondisi Ketidakpastian Rendah)



Meskipun begitu, **hipotesis 4** (sebagai hipotesis induk) **tetap didukung** karena memang terjadi interaksi antara partisipasi anggaran, *locus of control*, dan ketidakpastian tugas, yang berdampak pada kepuasan kerja manajemen PTM.

Pembahasan

Partisipasi anggaran terbukti berpengaruh positif terhadap kepuasan kerja. Hal ini konsisten dengan temuan Kennis (1979), Brownell (1981, 1982a), dan Indriantoro (1995). Partisipasi anggaran akan meningkatkan kepuasan kerja, karena individu akan merasa dihargai. Kepuasan kerja akan terbentuk bagi pekerja yang menginginkan tanggung jawab, makna pekerjaan, pengendalian diri, umpan balik, dan kesempatan untuk maju (Hackam & Oldham dalam Wexley & Yukl 1992:149). Keterlibatan individu dalam anggaran akan menciptakan *job involved*, *goal congruence*, aktualisasi diri, kepastian dan kepahaman akan target anggaran, serta merasa berperan (memiliki *social role*), sehingga partisipasi anggaran akan bisa meningkatkan kepuasan kerja (Siegel & Marconi 1988:139-140).

Penelitian ini konsisten dengan temuan Brownell (1981, 1982a) yang mengindikasikan bahwa *locus of control* berperan sebagai variabel moderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja. *Locus of control internal* akan lebih puas apabila diberi partisipasi anggaran yang semakin tinggi, dan *eksternal* lebih puas bila diberi partisipasi anggaran yang semakin rendah. Dalam kerangka *social learning theory*, *internal* terbukti lebih aktif dalam aktivitas *information seeking* dan lebih keras dalam merealisasikan *achievement-nya* (Phares 1991:488-490).

Penelitian ini juga mengindikasikan bahwa ketidakpastian tugas tidak berperan sebagai variabel moderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja. Hal ini tidak konsisten dengan Chong *et al.* (2001). Terkait dengan teori Herzlberg, individu pada prinsipnya selalu berkeinginan untuk bekerja dengan baik dan berusaha meng-kondisi-kan situasi untuk mencegah kegagalan (Syptak *et al.* 1999). Artinya, secara prinsip individu tidaklah mencari ketidakpastian untuk meningkatkan kepuasan kerja. Penelitian ini juga tidak mendukung temuan Govindarajan (1986) dan Chong *et al.* (2001) bahwa partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian tugas rendah akan menurunkan kepuasan kerja karena partisipasi anggaran merupakan pemborosan waktu. Partisipasi anggaran telah menunjukkan *dominant major effect*. Hal ini terjadi karena partisipasi anggaran sudah menjadi komitmen organisasi dan tidak akan dipengaruhi oleh faktor ketidakpastian tugas.

Uji *partial derivative* hipotesis 2 (moderasi *locus of control*) sebenarnya masih mengandung pertanyaan terkait dengan titik infleksi *locus of control* (LOC) 3,43. Nilai ini mengindikasikan bahwa, pada skor LOC di atas itu (4-23), meningkatkan partisipasi anggaran akan selalu meningkatkan kepuasan kerja, sedangkan pada skor dibawah 3,43 (0-3) peningkatan partisipasi anggaran akan menurunkan kepuasan kerja. Skor teoritis 0 s.d. 3 tidak ditemui pada kisaran empiriknya (5-19). Artinya, ada kecenderungan empiris bahwa peranan *locus of control* cenderung hanya memperkuat saja, dan tidak bisa memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja. Permasalahan ini bisa dijelaskan dengan masuknya variabel ketidakpastian tugas sebagai variabel ke-3 dalam *three-way interaction*.

Pengujian *three-way interaction*, mengindikasikan bahwa pengaruh *locus of control* sebagai variabel moderasi hanya terjadi pada kondisi ketidakpastian tugas yang tinggi. Hal ini diindikasikan dengan hasil uji *partial derivative* yang dibagi dalam 2 sub-grup (tinggi dan rendah). Temuan ini mengindikasikan bahwa *internal* cenderung lebih mampu merespon ketidakpastian tugas yang dialaminya dengan memanfaatkan partisipasi anggaran sebagai media untuk meminimalisir ketidakpastian. Motivasi pencapaian (*achievement*) yang tinggi menjadikan ketidakpastian sebagai hal menantang yang harus dihadapi dengan kemampuan sendiri. Kemauan untuk bertindak melalui upaya pencarian informasi (*information seeking*), pemilihan informasi (*information scanning*), dan merancang situasi (*enacting*), lebih banyak dimiliki seseorang yang berkarakteristik *internal* (Phares 1991: 488-490). *Eksternal* justru menganggap partisipasi anggaran sebagai beban berat yang percuma karena peran individu tidak penting dalam menentukan target ke depan sebab banyak hal yang berpengaruh dan tidak bisa terkontrol oleh diri seseorang. Artinya, *internal* akan merasa lebih puas daripada *eksternal* jika diberi partisipasi anggaran yang semakin tinggi, pada saat kondisi ketidakpastian tugas juga tinggi. Demikian pula sebaliknya, jika diberi partisipasi anggaran rendah, *internal* akan merasa terbelenggu, tidak mampu mengaktualisasikan dirinya, dan cenderung merasa tidak dianggap. Sebaliknya *eksternal* merasa tingginya partisipasi anggaran cenderung membebani dan terlalu banyak mengandung risiko ketidakpastian, sehingga komitmen untuk berpartisipasi anggaran dianggap percuma. Sedangkan rendahnya partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian tugas tinggi akan direspon positif karena adanya distribusi risiko pada pihak lain (pembuat anggaran). Pengaruh interaksi partisipasi anggaran, *locus of control*, dan ketidakpastian tugas terhadap kepuasan kerja, konsisten dengan dimensi inti kepuasan kerja dari Hackman & Oldham (1975) dalam Wexley & Yukl (1992:147-149) yang ditentukan oleh karakteristik pekerja yang menginginkan tanggung jawab, pemaknaan pekerjaan, pengendalian diri, umpan balik pelaksanaan pekerjaan, dan kesempatan untuk maju.

Temuan yang berbeda terjadi pada kondisi ketidakpastian tugas rendah. Apapun karakteristik *locus of control* manajemen PTM, mempertinggi partisipasi anggaran tetap akan berdampak positif pada kepuasan kerja. Adanya indikasi bahwa partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian tugas rendah justru akan mengurangi kinerja karena dianggap merupakan pemborosan (Govindarajan 1986) tidak terjadi pada variabel dependen kepuasan kerja. Bagaimanapun, dominasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja sangat kuat karena partisipasi anggaran akan menciptakan *goal congruence*.

Temuan ini konsisten dengan penelitian sebelumnya dari Luckett & Eggleton (1991) dan Chong & Eggleton (2000) yang mengindikasikan bahwa *internal* dan *eksternal* akan memiliki respon informasi dan *feedback* yang sama dalam kondisi ketidakpastian rendah, namun pada kondisi ketidakpastian tinggi *internal* akan bertindak lebih unggul dibanding *eksternal*. Hasil penelitian juga mendukung temuan Brownell (1981, 1982a), bahwa *locus of control*

memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja, namun berlawanan dengan temuan Indriantoro (1995) dan Frucot & Shearon (1993).

Dimasukkannya variabel ketidakpastian tugas pada penelitian ini sebenarnya merupakan upaya untuk menjawab ketidakkonsistenan hasil penelitian sebelumnya. Indikasi bahwa *variabel locus of control* tidak mempunyai peran moderasi pada saat kondisi ketidakpastian tugas rendah, bisa membuka jalan pendugaan bahwa objek/sampel penelitian sebelumnya (Indriantoro 1995) cenderung pada kondisi ketidakpastian tugas rendah.

Kesimpulan dan Keterbatasan

Peran moderasi *locus of control* pada hubungan antara partisipasi anggaran dan kepuasan kerja terbukti empiris dipengaruhi oleh tingkat ketidakpastian tugas. Pengujian *3-way interaction* menunjukkan bahwa pada kondisi ketidakpastian tugas yang tinggi, *locus of control* mempunyai peran moderasi, dan pada kondisi ketidakpastian tugas rendah, *locus of control* tidak mempunyai peran moderasi. Hal ini bisa menjadi jawaban atas ketidakkonsistenan hasil penelitian Indriantoro (1995) dengan Brownell (1981, 1982a) tentang peran moderasi *locus of control*.

Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kepuasan kerja. Terkait dengan teori kontinjensi (Outley 1980) dan kontinjensi partisipasi anggaran (Brownell 1982b), implementasi partisipasi anggaran sebaiknya memperhatikan aspek individu dan situasi organisasional. Implementasi partisipasi anggaran oleh Perguruan Tinggi Muhammadiyah (PTM) sebaiknya memperhatikan karakteristik individu dan kondisi ketidakpastian tugas yang terjadi pada organisasi. Pada kondisi ketidakpastian tugas tinggi, partisipasi anggaran sebaiknya melihat karakter manajer perguruan tinggi. Apabila cenderung *internal*, partisipasi anggaran akan bisa meningkatkan kepuasan kerja. Sebaliknya, apabila cenderung *eksternal*, sebaiknya implementasi partisipasi anggaran selalu didukung dengan pendekatan *team work* (yang tidak terlalu desentralistik) agar bisa mengurangi dampak negatif partisipasi anggaran terhadap kepuasan kerja manajer yang berkarakteristik *eksternal*. Pada kondisi ketidakpastian tugas rendah, implementasi partisipasi anggaran tidak perlu memperhatikan karakter *locus of control* dari manajemen. Peningkatan partisipasi anggaran akan selalu direspon positif oleh para manajer PTM, sehingga implementasi partisipasi anggaran tidak perlu diragukan lagi sebab hal tersebut akan bisa meningkatkan kepuasan kerja.

Penelitian ini memiliki keterbatasan *pertama*, terkait dengan pendekatan *purposive sampling*. Meskipun upaya ini ditujukan agar sampel relevan dengan topik penelitian (hanya PTM yang berbentuk Universitas), hal ini bisa menjadi permasalahan pada saat akan melakukan generalisasi untuk PTM yang berbentuk Sekolah Tinggi, Politeknik, ataupun Akademi. *Kedua*, penelitian ini memiliki *respond-rate* yang rendah (24,5%) dan bisa menciptakan *non-respond bias*. Hal ini juga tidak sesuai dengan harapan Otley & Pollanen (2000) tentang upaya peningkatan jumlah sampel dan mempersempit populasi. *Ketiga*, penggunaan instrumen dari Rotter (1966) banyak mendapatkan kritik terutama karena ukurannya yang terlalu umum dan multidimensi (Hodgkinson 1992 dalam Prasetyo 2002).

Penelitian berikutnya diharapkan bisa melanjutkan penelitian ini dalam rangka mencari jawaban yang lebih konklusif terutama menyangkut ketidakkonsistenan hasil variabel moderasi antar satu penelitian dengan penelitian yang lain. Beberapa poin yang bisa menjadi perhatian dalam penelitian ke depan adalah:

1. Memperbanyak jumlah sampel dan mempersempit area penelitian sehingga bisa membatasi pengaruh variabel lain yang mungkin bisa mengganggu pengujian kontinjensi moderasi. Hal ini bisa dilakukan dengan penggunaan

- tipe dan struktur organisasi yang homogen, ukuran organisasi yang setara, dan daerah yang lebih regional. Bahkan Otley & Pollanen (2000) menyarankan agar penelitian partisipasi anggaran berikutnya dilakukan dengan pendekatan studi kasus
2. Memperketat proksi situasi penelitian dengan dimunculkannya variabel kontrol sehingga kontinjensi bisa bersih dari *noise* yang tidak diujikan sebagai variabel utama. Masuknya variabel kontrol tentunya harus dengan didasari kajian teori yang relevan
 3. Menggunakan metode statistik yang lebih tangguh terutama dalam pengujian statistik di atas *3-way interaction* (*4-way interaction* dan seterusnya)
 4. Menggunakan variabel dependen kinerja (dan bukan hanya kepuasan kerja). Hal ini bisa dilakukan terkait dengan munculnya otonomi perguruan tinggi dan BHMN. Penggunaan variabel dependen kinerja (dengan syarat situasi organisasinya sesuai) lebih bisa memberikan kontribusi nyata bagi pengembangan sistem penganggaran lembaga pendidikan tinggi
 5. Mereplikasi pada objek perguruan tinggi negeri, baik yang BHMN maupun non-BHMN sejalan dengan adanya tuntutan penyelenggaraan sistem penganggaran yang bersifat partisipatif dan akuntabel.

Daftar Pustaka

- Anggaran Dasar dan Anggaran Rumah Tangga Persyarikatan Muhammadiyah*, www.muhammadiyah.or.id
- Brownell, P., 1981, "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organization Effectiveness", *The Accounting Review*, (October).
- , 1982a, "A Field Study of Budgetary Participation and Locus of Control", *The Accounting Review* (October)
- , 1982b, "Participation in the Budgeting Process: When It Works and When It doesn't", *Journal of Accounting Literature* 1, hal 124-153
- Chabotar, J. K., 1995, Managing Participative Budgeting in Higher Education-Cover Story, *Change*, (September-October).
- Chong, V. K. dan I. R. Eggleton, 2000, *Management Accounting System Design and Its Interaction with Task Uncertainty and Locus of Control on Managerial Performance: Further Empirical Evidence*, www.af.ecel.uwa.edu.au
- Chong, V. K., I. R. Eggleton and M. Leong, 2001, *The Impact of Market Competition and Budgetary Participation on Performance and Job Satisfaction: Evidence from The Australian Banking and Financial Services Sectors*, Working Paper Series, www.af.ecel.uwa.edu.au
- Choo, C. W., 2001, Environmental Scanning as Information Seeking and Organization Learning, *Information Research*, Vol 7 No.1.
- Direktori Amal Usaha Muhammadiyah*, 2004, www.muhammadiyah.or.id
- Direktori Perguruan Tinggi Swasta*, 2004, www.dikti.go.id
- Duncan, R. B., 1972, Characteristic of Organizational Environment and Perceived Environmental Uncertainty, *Administrative Science Quarterly*, pp. 313-327
- Feist, J. dan G. J. Feist, 2002, *Theory of Personality*, 5th Ed., New York, McGrawhill.

- Frucot, V. dan W. T. Shearon, 1991, "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", *The Accounting Review* (January), hal 80-89.
- Galbraith, J. R., 1974, *Organization Design - an Information processing*, View (review), Interfaces.
- Govindarajan, V., 1986, "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives", *Decision Sciences* 17 (Fall), hal 496-516.
- Hartman, F. G. H. dan F. Moers, 1999, Testing Contingency Hypotheses In Budgetary Research: an Evaluation of The Use of Moderated Regression Analysis, *Accounting, Organization and Society*, 24, hal 291-315.
- Indriantoro, N., 1995, "The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables", *Accountancy Development in Indonesia*, Publication No. 18.
- Kren, L., 1992, Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility, *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 3 (July), hal 511-526.
- , 1995, The Role of Accounting Information in Organizational Control: The State of the Art, *Behavioral Accounting Research: Foundation and Frontiers* (edited by Vicky Arnold)
- Luckett, P. F., dan I.R. Eggleton, 1991, "Feedback and Management Accounting: A Review of Research into Behavioral Consequences", *Accounting, Organizations and Society*, hal 371-394.
- Majelis Pendidikan Tinggi PP Muhammadiyah, 1999, *Qaidah Perguruan Tinggi Muhammadiyah*, Yogyakarta
- Millani, K., 1975, "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", *The Accounting Review* (April), hal 274-284.
- Otley, D. T., 1980, "The Contingency Theory of Management Accounting Achievement and Prognosis", *Accounting and Organization Society*, Vol 5, No. 4.
- Otley, D. T. dan R. M. Pollanen, 2000, "Budgetary Criteria in Performance Evaluation: A Critical Appraisal Using New Evidence", *Accounting, Organization and Society*, 25, hal 438-496.
- Phares, J. E., 1991, *Introduction to Personality, 3th Edition*, Kansas, Happer-Collins Publisher.
- Prasetyo, P. P., 2002, "Pengaruh Locus of Control terhadap Hubungan antara Ketidakpastian Lingkungan dengan Karakteristik Sistem Informasi Manajemen", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 5 No. 1, hal 115-136.
- Riyadi, S., 2000, "Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 3, No. 2.
- Rotter, J., 1966, "Generalizes Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement", *Psychological Monograph: General and Applied*, hal 1-28.
- Siegel, G. dan M. H. Ramanauskas, 1989, *Behavioral Accounting*, South Western Publishing Company.
- Syiptak, M. J., D. W. Masland dan D. Ulmer, 1999, *Job Satisfaction: Putting Theory into Practice*, American Academy of Family Physicians, www.aafp.org
- Wexley, K. N., Gary A. Yukl, 1992, *Perilaku Organisasi dan Psikologi Personalial*, (Edisi Terjemahan), Jakarta, PT Rineka Cipta.