

ANALISIS PERAN BUDGET PARTISIPASI PENGGUNA ANGGARAN TERHADAP KEPUASAN KINERJA MANAJEMEN POLITEKNIK NEGERI SEMARANG

Dewi Sri Marsanti

Politeknik Negeri Semarang, Jl. Prof Sudarto, SH Tembalang Semarang 50275
dewi_sm@yahoo.com

Abstrak

This research investigates the relationship between participative budget with subordinate's performance. The sample of this research consist 20 people that are the head or secretary of department in Semarang State of Polytechnic who involved in budget arrangement. Variable measured by using five point Likert scale. Analysis result shown that there is negatif correlation between participative budget to role ambiguity and support hypothesis (H1). There is signifikan positif correlation between participative budget with (1) organization commitment, and (2) job satisfaction. Overall, there is indirectly correlation between participative budget with performance via role ambiguity, organization commitment and job satisfaction. This result support hypothesis (H4).

Keywords : *participative budget, role ambiguity, organization commitment, job satisfaction*

Penelitian ini bertujuan untuk menilai hubungan antara anggaran partisipasi dengan kinerja bawahan. Sampel dalam penelitian ini adalah para ketua atau sekretaris unit/bagian/jurusan di lingkungan Politeknik Negeri Semarang yang secara rutin terlibat dalam proses penyusunan anggaran dan program kerja unit/bagian/jurusan sebanyak 20 orang. Variabel diukur dengan menggunakan skala tipe Likert lima-point. Dari hasil analisis menunjukkan adanya korelasi negatif dan signifikan antara budget partisipatif dan ambiguitas peran dan mendukung hipotesis H1. Terdapat korelasi positif dan signifikan antara budget partisipatif dan (1) komitmen organisasi dan (2) kepuasan kerja. Secara keseluruhan, terdapat hubungan tidak langsung antara budget partisipatif dan kinerja lewat ambiguitas peran, komitmen organisasi, dan kepuasan kerja. Hasil ini mendukung hipotesis H4.

Kata kunci : *anggaran partisipasi, ambiguitas peran, komitmen organisasi, kepuasan kerja.*

PENDAHULUAN

Hubungan antara budget partisipatif dan hasil kerja dari bawahan adalah salah satu topik yang paling banyak diteliti dalam manajemen. Sampai saat ini, studi empiris tentang budget partisipatif umumnya difokuskan ke peran motivasi dan/atau peran kognitif budget partisipatif dalam kinerja bawahan. Peran motivasional budget partisipatif berarti bahwa partisipasi bawahan dalam proses

setting-budget mendorong bawahan untuk menerima dan berkomitmen ke *goal budget*, yang karena itu akan meningkatkan kinerjanya (Wentzel, 2002). Peran kognitif dari budget partisipatif, di lain pihak, memperlihatkan bahwa partisipasi bawahan dalam proses setting-budget memberikan mereka peluang untuk mengumpulkan, bertukar, dan menyebarkan informasi terkait-kerja agar bisa membantu keputusan, yang kemudian, juga meningkatkan

kinerjanya (Magner, Welker, dan Campbell, 1996).

Chong dkk (2005) memajukan literatur budget partisipatif dengan memasukkan peran pencapaian nilai budget partisipatif ke dalam model *kognitif*. Mereka menemukan bahwa efek gabungan peran pencapaian nilai dan peran kognitif dari budget partisipatif akan meningkatkan kinerja bawahan. Meski tiga mekanisme (yaitu kognitif, motivasional dan pencapaian nilai) dalam budget partisipatif memberikan keuntungan bagi peningkatan kinerja bawahan, sampai sekarang belum ada studi yang berusaha mempelajari eksistensi tiga mekanisme budget partisipatif dalam satu studi, dan/atau mempelajari dampak gabungan tiga peran budget partisipatif terhadap kinerja bawahan. Gap yang ada di literatur menjadi motivasi dilakukannya studi sekarang.

Tujuan khusus dari penelitian ini adalah adalah: (1) Mengukur tingkat peran *badget partisipatif* terhadap kinerja manajerial di Politeknik Negeri Semarang, (2) Mengukur tingkat ambiguitas peran, komitmen organisasi dan kepuasan kerja sebagai variabel intervening terhadap kinerja manjerial di Politeknik Negeri Semarang, dan (3) Merumuskan strategi pelaksanaan budget partisipatif dalam rangka meningkatkan kinerja manajerial Politeknik Negeri Semarang

Secara empiris, peran dari *budget partisipatif* memberikan dampak yang positif terhadap organisasi. Pertama, seberapa besar kemungkinan yang terjadi terhadap ambiguitas peran pada saat individu pengguna anggaran terlibat dalam proses

penyusunan *budget partisipatif*, kedua, dalam pelaksanaan *budget partisipatif* komitmen organisasi merupakan variabel yang diharapkan mendukung peningkatan kinerja manajerial, dan ketiga, dampak dari konektivitas antar tiga variabel tersebut diharapkan akan mampu meningkatkan kepuasan kerja dari para pengguna anggaran.

METODE

Penelitian ini menggunakan metode survey dalam mengumpulkan data. Angket diberikan ke total 20 ketua atau sekretaris unit/bagian/jurusan di lingkungan Politeknik Negeri Semarang yang selama ini selalu dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran dan mempertanggungjawabkan penggunaan anggaran. Sebuah hubungan lisan awal dengan setiap ketua unit/bagian/jurusan di lingkungan Politeknik Negeri Semarang dilakukan untuk memastikan bahwa mereka adalah orang yang tepat untuk menerima angket. Mereka diminta menjawab dua pertanyaan berikut: (1) "Apakah budget digunakan dalam organisasi anda?" dan (2) "Apakah anda memiliki tanggungjawab setting-budget?" Dua pertanyaan ini memperlihatkan bahwa responden yang disurvei terlibat dalam proses setting-budget.

Data yang diperoleh dianalisis dengan menggunakan analisis jalur (*Path Analysis*) untuk menguji pengaruh variabel intervening. Analisis jalur merupakan perluasan dari analisis regresi linear berganda. Apa yang dapat dilakukan oleh analisis jalur adalah menentukan pola hubungan antara tiga atau lebih variabel dan tidak dapat digunakan untuk mengkonfirmasi atau menolak hipotesis kasualitas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Anggaran merupakan rencana keuangan untuk masa depan dimana merupakan komponen utama dari perencanaan. Perencanaan sendiri adalah pandangan kedepan untuk melihat tindakan apa yang seharusnya dilakukan agar dapat mewujudkan tujuan-tujuan tertentu. Menurut Supriyono (2001) "anggaran adalah suatu rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang, untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun". Anggaran disusun oleh manajemen untuk jangka waktu satu tahun bertujuan untuk membawa perusahaan ke kondisi tertentu yang diinginkan dengan sumber daya tertentu yang diperhitungkan.

Penyusunan anggaran merupakan proses pembuatan rencana kerja untuk jangka waktu satu tahun, yang dinyatakan dalam satuan moneter dan satuan kuantitatif yang lain (Mulyadi, 2001). Proses penyusunan anggaran manajer pusat pertanggungjawaban berperan serta dalam menyusun usulan anggaran serta mengadakan negosiasi dengan manajer di atasnya yang memberikan peran kepadanya. Proses penganggaran biasanya meliputi pembentukan komite anggaran; menentukan periode anggaran; spesifikasi pedoman anggaran; penyusunan usulan anggaran awal/dasar (*initial budget*); negosiasi anggaran, review, dan persetujuan, dan revisi anggaran (Blocher, 2000:356).

Menurut Kennis (1979) "partisipasi adalah sebagai tingkat keikutsertaan manajer dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan". Oleh karena manajer tingkat bawah yang membuat anggaran, tujuan anggaran tampaknya akan lebih menjadi tujuan

pribadi para manajer, yang menghasilkan kesesuaian tujuan yang lebih besar. Peningkatan tanggung jawab dan tantangan yang inheren dalam proses tersebut memberikan insentif non-uang yang mengarah pada tingkat kinerja yang lebih tinggi. Anggaran yang akan digunakan sebagaimana mestinya akan menjadi alat pembantu yang positif dalam menetapkan standar prestasi kerja, dalam mendorong tercapainya sasaran, dalam mengukur hasil, dan dalam mengarahkan perhatian pada bidang yang memerlukan penyelidikan

Masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat bawah/menengah dalam menyusun anggaran (partisipasi anggaran) adalah penciptaan senjangan anggaran. Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran. Schiff dan Lewin (1970) menyatakan bahwa bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran.

Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Maksudnya adalah semakin tinggi partisipasi, semakin tinggi pula kesenjangan anggaran yang dihasilkan.

Penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw dalam Yuwono (1998), Lukka (1988) dan Young (1985) telah menguji secara empiris bahwa senjangan anggaran terjadi karena bawahan memberi informasi yang bias kepada atasan dengan cara melaporkan biaya yang lebih besar atau melaporkan pendapatan yang lebih rendah. Sedangkan penelitian

menurut Camman (1976), Dunk (1993), menyatakan bahwa dengan adanya partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran justru akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Mekanisme kognitif berasumsi bahwa budget partisipatif memberikan peluang bagi bawahan untuk berbagi pengetahuan lokal dan spesialis dengan rekan dan atasannya, dan menciptakan diskusi terbuka lewat pendekatan sarana-hasil yang disukai (Magner dkk, 1996). Karena itu, bisa dikatakan bahwa budget partisipatif memberikan peluang bagi bawahan untuk berbagi informasi antar bawahan dan atasan (Shields dan Shields, 1998), dan ketersediaan informasi bisa membantu menjelaskan harapan peran bawahan, metode untuk mewujudkan peran tersebut, dan kinerjanya. Karena itu, dikemukakan bahwa peran kognitif dari budget partisipatif akan mengurangi level ambiguitas peran bawahan. Bila dinyatakan secara formal, hipotesis yang diuji adalah sebagai berikut:

H1. Budget partisipatif berhubungan negatif dengan ambiguitas peran.

Teori dan bukti empiris yang ada menyatakan bahwa budget partisipatif berhubungan positif dengan komitmen organisasi. Shields dan Shields (1998) menegaskan bahwa proses partisipasi di dalam budget akan meningkatkan "kepercayaan, sense kontrol dan keterlibatan-ego bawahan di dalam organisasi yang karena itu, membuat bawahan mengurangi resistansinya ke perubahan dan lalu lebih menerima dan berkomitmen ke keputusan budget". Karena itu, hipotesis berikut diuji:

H2. Budget partisipatif berhubungan positif dengan komitmen organisasi.

Prinsip peran pencapaian nilai dalam budget partisipatif memperlihatkan bahwa dengan membuat bawahan ikut dalam proses setting-budget, maka bisa ditingkatkan kecenderungan bahwa bawahan akan merasa puas dengan nilai-nya. Dengan kata lain, budget partisipatif memberikan peluang bagi bawahan untuk mencapai nilainya (Locke, 1976). Shields dan Shields (1998), contohnya, berteori bahwa aksi partisipasi membuat bawahan "merasa dihormati dan diberi keadilan karena diberi peluang mengekspresikan nilainya sendiri". Chong dkk (2005) menemukan bahwa peran pencapaian nilai dalam budget partisipatif berhubungan positif dengan kepuasan kerja bawahan. Karena itu, disimpulkan bahwa peran pencapaian nilai dari budget partisipatif diharapkan bisa meningkatkan level kepuasan kerja bawahan. Dari situ, hipotesis berikut diuji:

H3. Budget partisipatif berhubungan positif dengan kepuasan kerja.

Ambiguitas peran bawahan menimbulkan biaya mahal bagi organisasi bila melihat perilaku atau level kinerja yang dibutuhkan (Kahn dkk, 1964; Rizzo, House dan Lirtzman, 1970). Bila melihat keseluruhan, bisa dikatakan bahwa jika bawahan memiliki informasi jelas tentang harapan peran dan kinerjanya (yaitu ambiguitas peran rendah), maka mereka cenderung merasakan sense kontrol, mengurangi resistansi ke perubahan, mengurangi kecemasan, dan memahami metode yang digunakan untuk menyelesaikan kerjanya (Vroom, 1964; Shields dan Shields, 1998). Karena itu, bisa disimpulkan bahwa ketika bawahan merasakan ambiguitas peran rendah, maka dikatakan bahwa ambiguitas peran ini berkaitan dengan komitmen organisasi yang tinggi. Di lain

pihak, ketika bawahan merasakan ambiguitas peran tinggi, maka diperkirakan bahwa ambiguitas peran berhubungan dengan komitmen organisasi rendah. Bila dilihat keseluruhan, disimpulkan bahwa ambiguitas peran bawahan berhubungan negatif dengan komitmen organisasi.

Beberapa studi empiris sebelumnya (Jackson dan Schuler, 1985; Chenhall dan Brownell, 1988) berpendapat bahwa tingginya level ambiguitas peran bisa mengurangi level kepuasan kerja bawahan. Fisher (2001) menemukan bahwa ambiguitas peran berhubungan negatif dengan kepuasan kerja auditor. Temuan yang dilaporkan dari literatur marketing mendukung hasil ini. Karena itu, disimpulkan bahwa ambiguitas peran berhubungan negatif dengan kepuasan kerja.

Beberapa studi (Aranya, Lachman, dan Amernic, 1982; Aranya, Kushnir dan Valency, 1986) menemukan sebuah hubungan positif antara komitmen organisasi dan kepuasan kerja. Hasil beragam didapatkan, khususnya terkait dengan hubungan kausal antara komitmen organisasi dan kepuasan kerja. Meski begitu, studi lain (Farrell dan Rusbult, 1981; Bateman dan Strasser, 1984) berpendapat bahwa komitmen organisasi adalah anteseden dari kepuasan kerja. Studi sekarang berusaha menguji *tiga mekanisme* (kognitif, motivasional dan pencapaian nilai) dimana budget partisipatif memberikan manfaat berupa peningkatan kepuasan kerja bawahan, yang karena itu, diteorikan bahwa komitmen organisasi bisa meningkatkan kepuasan kerja dalam model teoritisnya. Karena itu, disimpulkan bahwa level lebih tinggi dari komitmen organisasi

berhubungan dengan peningkatan kepuasan kerja bawahan.

Beberapa studi menghubungkan temuan ini dengan fakta bahwa bawahan, yang sangat puas dengan kerjanya, cenderung mau memberikan usaha tambahan ke kerjanya. Ini berarti bahwa peningkatan usaha akan meningkatkan kinerja (Brown dan Peterson, 1994; Bonner dan Sprinkle, 2002). Karena itu, bisa dikatakan bahwa level kepuasan kerja yang lebih tinggi selalu dihubungkan dengan peningkatan kinerja bawahan.

Seperti yang dikatakan sebelumnya, peran kognitif dari budget partisipatif adalah mengurangi level ambiguitas peran bawahan (yaitu hipotesis H1). Peran motivasional dan peran pencapaian nilai dari budget partisipatif diperkirakan selalu meningkatkan komitmen organisasi bawahan (yaitu hipotesis H2) dan kepuasan kerja (yaitu hipotesis H3). Ada kesan bahwa ambiguitas peran bawahan berhubungan negatif dengan komitmen organisasi dan kepuasan kerja. Bila dipertimbangkan keseluruhan, bisa ditegaskan bahwa budget partisipatif mempengaruhi kinerja bawahan lewat pengaruhnya ke ambiguitas peran, komitmen organisasi dan kepuasan kerja. Karena itu, dikemukakan bahwa budget partisipatif berhubungan tidak langsung dengan kinerja lewat ambiguitas peran, komitmen organisasi dan kepuasan kerja. Ide ini diungkapkan dalam hipotesis berikut:

H4 : Ada hubungan tidak langsung antara budget partisipatif dan kinerja lewat ambiguitas peran, komitmen organisasi dan kepuasan kerja.

Tabel 1.
Statistik Deskriptif

Variabel	Rata-rata	Deviasi Standar	Range Teoritis	Range Aktual
Ambiguitas Peran (PA)	3.140	1.564	1 – 5	2.00 – 5.00
Komitmen Organisasi (KO)	1.978	0,778	1 – 5	1.00 – 3.00
Kepuasan Kerja (KK)	3.024	0,997	1 – 5	2.00 – 4.44
Kinerja Manajemen (KM)	3.574	1.113	1 – 5	1.00 – 5.00
	3,980	0.952	1 – 5	2.00 – 5.00

Tabel 2.
Matriks Korelasi

Variabel	BP	PA	KO	KK	KM
BP	1,000				
PA	-0.498**	1,000			
KO	0,267*	-0.385**	1,000		
KK	0.347**	-0.451**	0.749**	1,000	
KM	0.265*	-0.348**	0.186	0.338**	1,000

*korelasi signifikan pada level 0.05

**korelasi signifikan pada level 0.05

Hasil di Tabel 2 menunjukkan adanya korelasi negatif dan signifikan antara budget partisipatif dan ambiguitas peran ($r = -0,498$, $p < 0,01$), dan ini mendukung hipotesis H1. Hasil ini mendukung peran kognitif budget partisipatif dan studi akuntansi empiris sebelumnya (Chenhall dan Brownell, 1988; Kren, 1992; Magner dkk, 1996). Hasil yang ada di Tabel 2 memperlihatkan bahwa ada korelasi positif dan signifikan antara budget partisipatif dan (1) komitmen organisasi ($r = 0,267$, $p <$

$0,05$, hipotesis H2), dan (2) kepuasan kerja ($r = 0,347$, $p < 0,01$, hipotesis H3). Hasil ini mendukung efek peran motivasional dan efek pencapaian nilai dari budget partisipatif, yang karena itu mendukung hipotesis H2 dan H3. Untuk menguji hipotesis H4, digunakan teknik analisis jalur (path analysis). Efek tidak langsung dari budget partisipatif terhadap kinerja berisi jalur berikut, dan ini dihitung berdasarkan nilai koefisien jalur di Tabel 3.

Jalur 1 PB → RA → JP	= -0,498 x -0,220	= 0,110
Jalur 2 PB → RA → JS → JP	= -0,498 x -0,146 x 0,342	= 0,025
Jalur 3 PB → OC → JP	= 0,099 x -0,178	= -0,018
Jalur 4 PB → OC → JP →	= 0,099 x 0,667 x 0,342	= 0,023
Jalur 5 PB → JS → JP	= 0,097 x 0,342	= 0,033
Total Pengaruh Tidak Langsung	= 0,173	

Hasil ini memperlihatkan bahwa hubungan antara budget partisipatif dan kinerja berisi dua efek. Pertama, ada efek langsung 0,085 (Tabel 3) dan kedua, ada efek tidak langsung sebesar 0,173. Ini berarti bahwa efek tidak langsung dengan ekspos nilai absolut 0,05 bisa dianggap berarti (Bartol, 1983;

Lau dan Tan, 2003). Hasil ini memperlihatkan bahwa ambiguitas peran, komitmen organisasi dan kepuasan kerja bisa memediasi hubungan *penuh* antara budget partisipatif dan kinerja. Presentasi grafik dari hasil ditunjukkan di Gambar 2.

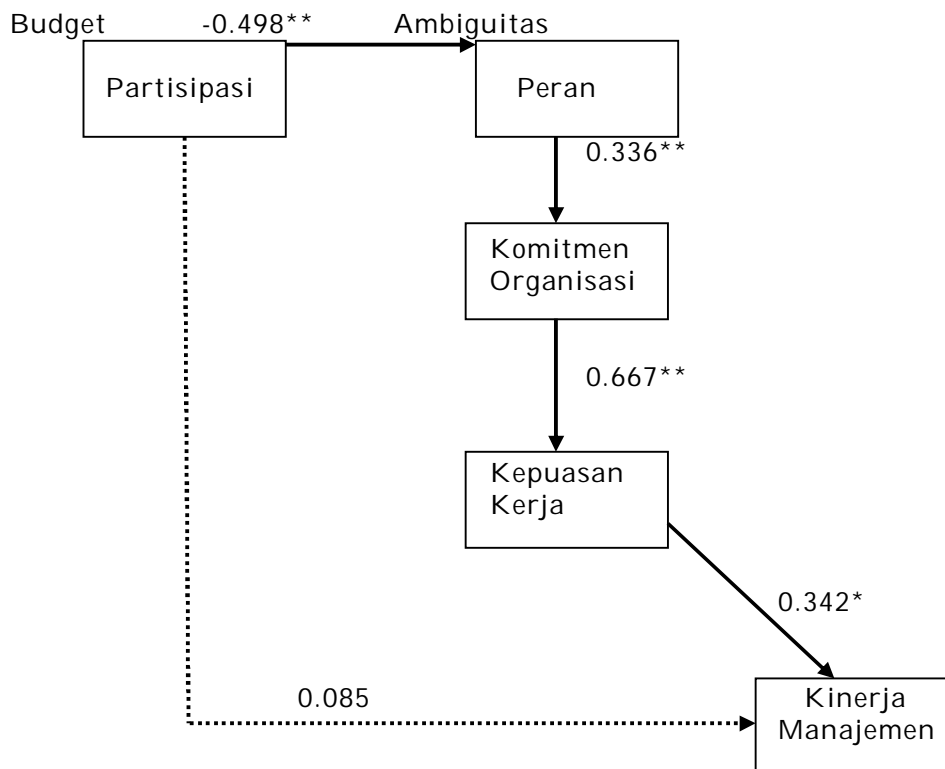
Tabel 3.
Hasil Analisis Jalur

Variabel Dependen	Variabel Independen	Koefisien Jalur	Nilai-t	Nilai-p
Ambiguitas Peran (PA)	Partisipasi Buget (PB)	-0.498	-4.876	0.000
Komitmen Organisasi (KO)	PB	0.099	0.789	0.433
Kepuasan Kerja (KK)	PA	-0.336	-2.672	0.009
	PB	0.097	1.100	0.275
	PA	-0.146	-1.588	0.117
Kinerja Manajemen (KM)	KO	0.667	8.087	0.000
	PB	0.085	0.664	0.509
	PA	-0.220	-1.641	0.105
	KO	-0.178	-1.079	0.284
	KK	0.342	1.992	0.050

Gambar 2.
Koefisien Jalur

Secara keseluruhan, hasil ini mendukung hipotesis H4, yang menyatakan bahwa ada hubungan tidak langsung antara budget

partisipatif dan kinerja lewat ambiguitas peran, komitmen organisasi, dan kepuasan kerja.



* Koefisien signifikan pada level 0.05 (2-tailed)
 ** Koefisien signifikan pada level 0.01 (2-tailed)

SIMPULAN

Tujuan penelitian ini adalah menguji *tiga* mekanisme (yaitu kognitif, motivasional dan pencapaian nilai) dimana budget partisipatif mempengaruhi kinerja bawahan. Hasil studi memberikan beberapa wawasan tentang proses pengaruh peran kognitif, motivasional dan pencapaian nilai dari budget partisipatif terhadap kinerja bawahan. Secara spesifik, peran kognitif dari budget partisipatif mengurangi level ambiguitas peran bawahan (hipotesis H1). Hasil ini konsisten dengan harapan teori dan studi empiris sebelumnya (Chenhall dan Brownell, 1988). Hasil studi menunjukkan bahwa pencapaian nilai budget partisipatif bisa meningkatkan kepuasan kerja bawahan (hipotesis H3). Bila dilihat keseluruhan, hasil studi memperlihatkan bahwa budget partisipatif *secara tidak langsung* mempengaruhi kinerja bawahan lewat ambiguitas peran, komitmen organisasi dan kepuasan kerja (hipotesis H4).

Ketebatasan dari penelitian ini antara lain: pertama, sampel yang kami ambil hanya sebesar 20 orang dimana mereka adalah para sekretaris unit/bagian/jurusan yang bekerja di lingkungan Politeknik Negeri Semarang, sehingga belum bisa dijadikan tolok ukur secara keseluruhan pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Kedua, dalam penelitian ini melibatkan responden yang masa kerjanya terbatas sesuai dengan surat keputusan direktur, sehingga apabila dilakukan penelitian secara cross section akan memberikan gambaran hasil yang berbeda. Ketiga, dalam penelitian ini belum mempertimbangkan pola manajemen yang berlaku di Politeknik Negeri Semarang, padahal pola manajemen bisa

berpengaruh terhadap pola penyusunan anggaran

Untuk penelitian mendatang perlu mempertimbangkan variabel-variabel ketidakpastian lingkungan kerja, ketidakpastian tugas dan asimetri informasi dalam penerapan partisipasi anggaran

DAFTAR PUSTAKA

- Aranya, N. A., Kushnir, T., & Valency, A. (1986). Organizational commitment in a maledominated profession. *Human Relations*,
- Chalos, P., & Haka, S. (1989). Participative budget and managerial performance. *Decision Sciences*,
- Chenhall, R. H. (1986). Authoritarianism and participative budget: A dyadic analysis. *The Accounting Review*.
- Chong, V. K., & Leung, S. (2003). Testing a model of the motivational role of budgetary participation on job performance: A goal-setting theory analysis. *Asian Review of Accounting*,
- Dewar, R., & Werbel, R. M. (1979). Universalistic and contingency predictions of employee satisfaction and conflict. *Administrative Science Quarterly*.
- Dunk, A. S. (1993). The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*.
- Fisher, R. T. (2001). Role stress, the type A behavior pattern, and external auditor job

- satisfaction and performance. Behavioral Research in Accounting.
- Ghozali, Imam. (2005). Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Jackson, S. E., & Schuler, R. S. (1985). A meta-analysis and conceptual critique of research note on role ambiguity and role conflict in work settings. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*.
- Katzell, R. A., Thompson, D. E., & Guzzo, R. A. (1992). How job satisfaction and job performance are and are not linked. In: C. J. Cranny, P. C. Smith & E. F. Stone (Eds), *Job satisfaction: How it affects their performance*. New York: Lexington Books.
- Locke, E. A., & Latham, G. P. (1990). *A theory of goal setting and task performance*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Mulyadi, (2001). *Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta : BPFU UGM
- Shields, M. D., & Young, S. M. (1993). Antecedents and consequences of participative budget: Evidence on the effects of asymmetrical information. *Journal of Management Accounting Research*.
- Supriyono (2001). *Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta : BP STIE YKPN.