

Pengaruh Orientasi Profesional terhadap Konflik Peran: Partisipasi Anggaran dan Orientasi Tujuan Sistem sebagai Variabel *Moderating*

(Studi pada Kantor Akuntan Publik di DKI Jakarta dan Bandung)

Lidya Agustina

Christine Dwi Karya Susilawati

Dosen Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi-Univ. Kristen Maranatha
(Jl. Prof. Drg. Suria Sumantri NO.65, Bandung)

Abstract

The purpose of this research is to analyze and examine the hypothesis effect of professional orientation on role conflict with budgetary participation and system goal orientation as a moderating variabel. The respondent of this research is auditor in manager and partner level, who are working in accounting firm in DKI Jakarta and Bandung.

The method that is used in this research is causal. Sampling technique employed in this research is simple random sampling. Cross-sectional is also used in this research. It is also using simple regression analysis to examine the effect of professional orientation on role conflict, and moderated regression analysis to examine the effect with moderating variable.

The result of this research shows that professional orientation give effect to role conflict. Budgetary participation gives a positive effect to professional orientation with role conflict correlation. Although system goal orientation gives a negative effect to professional orientation with role conflict correlation.

Keywords: professional orientation, budgetary participation, system goal orientation, role conflict.

Pendahuluan

Kantor akuntan publik merupakan suatu organisasi yang melibatkan banyak tenaga profesional, baik dari level partner, manajer, supervisor, sampai dengan staf senior maupun junior dipegang oleh para profesional yaitu auditor. Hal ini dilakukan sebagai upaya peningkatan efisiensi & efektivitas manajemen. Auditor yang bekerja pada organisasi birokratis profesional cenderung mengalami orientasi yang berlawanan dengan organisasi (Sorensen & Sorensen 1974). Sebagai suatu profesi yang membutuhkan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, serta terikat pada kode etik profesi, sudah tentu auditor berkeinginan untuk berkarir secara profesional. Namun banyak keinginan profesional dan harapan karirnya tidak selalu sejajar dengan tujuan kantor akuntan tempat mereka bekerja sehingga menyebabkan terjadinya benturan kepentingan, hal ini disebabkan berbagai hambatan, baik hambatan institusional maupun kultur kantor akuntan.

Sebagai seorang profesional auditor akan bekerja sesuai dengan standar profesinya, dan tidak akan melakukan sesuatu yang menyimpang dari standar profesi dan keyakinannya. Sedangkan sebagai seorang manajer, yang terlibat dalam pengelolaan operasional kantor akuntan publik, ia akan dituntut untuk komitmen terhadap nilai-nilai manajerial. Keberhasilan sebagai manajer akan diukur antara lain dengan pengendalian administrasi atau birokrasi yang salah satunya dilakukan melalui proses penganggaran. Pengendalian administrasi tersebut mencakup mekanisme dan prosedur seperti struktur otoritas, peraturan, kebijakan, prosedur operasi standar, anggaran dan sistem insentif. Adapun pengendalian melalui mekanisme anggaran sering disebut dengan pengendalian akuntansi. Menurut Hopwood, 1980 dalam Comerford & Abernethy, 1999 sistem pengendalian terdiri dari mekanisme dan prosedur yang menyangkut batasan wewenang untuk mengambil keputusan, aturan-aturan, kebijakan-kebijakan, prosedur operasi, mekanisme penyusunan anggaran, dan penilaian kinerja.

Sistem pengendalian diperlukan oleh manajemen untuk membantu memperlancar pencapaian tujuan organisasi tersebut. Sistem pengendalian organisasi, yang juga biasa disebut sebagai sistem pengendalian administratif atau birokratis, didesain untuk mengarahkan atau mengatur aktivitas anggota organisasi agar sesuai dengan yang dikehendaki oleh pimpinan organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2005). Akan tetapi, keefektifan suatu sistem pengendalian ditentukan, antara lain oleh seberapa jauh sistem tersebut sesuai dengan karakteristik organisasi. Pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) mengatakan bahwa sistem pengendalian akan lebih bisa menunjang pencapaian tujuan organisasi apabila desainnya sesuai dengan kondisi lingkungan organisasi (Hopwood, 1980). Sebaliknya, sistem pengendalian yang tidak sesuai dengan karakteristik organisasi bisa menimbulkan *dysfunctional behavior* bagi anggota organisasi.

Sejalan dengan pendekatan kontinjensi tersebut, bisa dikatakan bahwa organisasi yang pelaksanaan aktivitas produksinya melibatkan banyak tenaga profesional memerlukan sistem pengendalian yang berbeda dengan organisasi yang proses produksinya tidak banyak melibatkan tenaga profesional. Secara lebih spesifik bisa dikatakan bahwa sistem pengendalian organisasi kemungkinan besar akan menimbulkan *dysfunctional behavior* apabila profesional yang sudah menjadi karyawan suatu perusahaan tetap mempertahankan norma dan aturan kode etik profesinya dalam melaksanakan aktivitas perusahaan (Hall, 1967; Raelin, 1989; Copur, 1990; dalam Comerford & Abernethy, 1999).

Pada dasarnya penganggaran merupakan mekanisme pengendalian administrasi formal yang didesain menurut prinsip pengendalian birokrasi (Abernethy & Stoelwinder, 1995). Pengendalian ini diperlukan untuk mengendalikan perilaku staf auditor yang mendominasi keputusan dalam memberikan pelayanan yang biasanya kurang mempertimbangkan konsekuensi finansial. Para profesional cenderung memiliki komitmen yang tinggi terhadap nilai-nilai profesional tetapi memiliki komitmen yang rendah terhadap nilai manajerial sehingga melibatkan mereka dalam pengendalian akuntansi seperti dalam penganggaran, kemungkinan akan menimbulkan konflik peran (Comerford & Abernethy, 1999).

Konflik terjadi karena tenaga kerja profesional memiliki norma dan sistem nilai yang diperolehnya dalam proses pendidikan berbenturan dengan norma, aturan dan sistem nilai yang berlaku di perusahaan. Berbagai studi sebelumnya menunjukkan bahwa peran ganda ini berpotensi untuk menimbulkan dampak yang merugikan bagi organisasi dengan timbulnya konflik peran (Abernethy & Stoelwinder, 1995; Comerford & Abernethy, 1999). Beberapa bukti empiris menunjukkan bahwa tenaga kerja profesional yang bekerja dalam lingkungan organisasi yang birokratis

mengalami konflik peran (*role conflict*) (Hall, 1967; Raelin, 1989; Copur, 1990 dalam Comerford & Abernethy, 1999). Rebele & Michaels (1990) menyatakan bahwa konflik peran (*role conflict*) digambarkan sebagai derajat tingkat dari ketidakcocokan harapan-harapan yang dikomunikasikan oleh suatu pengirim peran kepada suatu penjabat peran.

Penelitian sebelumnya yang berdasar pada paradigma konsekuensi integrasi professional pada organisasi birokratik, menyatakan bahwa konflik peran dapat diminimalkan bila professional tidak dihadapkan atau menghindari keterlibatan dalam pengendalian administratif, karena pengendalian administratif membatasi mereka dalam aktifitas yang ditunjukkan untuk mengatur diri mereka sendiri (Aranya & Ferris, 1984 dalam Abernethy & Stoelwinder, 1995). Comerford & Abernethy (1999) menyatakan bahwa konflik peran dapat dihindarkan pada bentuk pengendalian administratif. Mereka memandang bahwa konflik peran yang muncul ketika professional terlibat dalam penganggaran, dapat diatasi dengan adanya tujuan sistem. Hasil penelitian mereka mendukung proposisi bahwa individu yang memiliki orientasi professional yang tinggi tidak perlu mengalami konflik peran ketika terlibat dalam penganggaran, asalkan ia berkomitmen pada orientasi tujuan sistem. Hasil ini juga sesuai dengan penelitian Wallace (1995) yang menyatakan bahwa komitmen yang lebih besar pada nilai manajerial tidak berarti komitmen pada nilai-nilai profesi semakin kecil, dengan demikian kedua hal tersebut tidak bersifat saling menggantikan. Organisasi bisa mengusahakan agar komitmen yang tinggi pada profesi tersebut diikuti dengan usaha untuk membuat para professional tersebut setia dengan tujuan organisasi.

Di Indonesia penelitian tentang orientasi professional, konflik peran, partisipasi anggaran, dan penggunaan anggaran sebagai evaluasi kinerja dengan setting para professional yang bekerja pada perguruan tinggi yaitu staf pengajar/dosen, diteliti oleh Ataina (2001). Hasilnya menunjukkan interaksi antara orientasi professional dan partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap konflik peran. Penelitian yang dilakukan oleh Belianus & Arifin (2004) juga dengan setting staf pengajar/dosen yang menunjukkan bahwa orientasi professional yang tinggi tidak berpengaruh terhadap konflik peran, orientasi tujuan system tidak berpengaruh terhadap hubungan antara orientasi professional dan konflik peran, dan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap hubungan antara orientasi professional dan konflik peran.

Ketidakkonsistenan tersebut menurut Govindarajan (1986) memungkinkan dilakukan kontijensi untuk mengevaluasi berbagai atribut psikologis yang dapat mempengaruhi orientasi professional terhadap konflik peran. Kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian tergantung pada factor-faktor tertentu seperti faktor individual, interpersonal, organisasi, kultur, teknologi, dan lingkungan.

Penelitian ini merupakan penelitian ulang (replikasi) dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Comerford & Abernethy (1999), dimana penelitiannya dilakukan dengan menggunakan setting para professional yang bekerja di rumah sakit di Australia, dengan hasil penelitian menyatakan bahwa partisipasi anggaran dan orientasi tujuan system mempengaruhi hubungan antara orientasi professional dengan konflik peran. Penelitian sejenis dilakukan di Indonesia oleh Nina Yusnita Yamin (2007), dimana penelitiannya dilakukan dengan menggunakan setting para professional yang bekerja di rumah sakit yaitu staf dokter, hasil penelitiannya menunjukkan bahwa orientasi professional berpengaruh secara positif terhadap konflik peran, sedangkan partisipasi anggaran dan orientasi tujuan sistem sebagai variabel moderasi mempengaruhi secara negatif hubungan antara orientasi anggaran dan konflik peran.

Penelitian ulang ini dilakukan dengan alasan bahwa dalam penelitian Comerford & Abernethy (1999) & penelitian Nina Yusnita Yamin (2007) subyek penelitian berasal dari rumah sakit, sedangkan penelitian ini dilakukan pada subyek yang berbeda yaitu pada kantor akuntan publik. Hal ini sesuai dengan yang diungkapkan oleh Sorensen & Sorensen (1974) yaitu profesi akuntan publik rentan terhadap konflik peran karena sifat organisasinya sebagai organisasi birokrasi profesional, dimana manajemennya didominasi oleh profesional. Penelitian sejenis dengan subyek yang sama belum pernah dilakukan di Indonesia, sehingga penelitian ini berguna untuk generalisasi hasil penelitian, terutama di Indonesia. Berdasarkan alasan tersebut, maka dalam penelitian ini akan dikaji lebih dalam tentang pengaruh orientasi profesional dan interaksinya dengan partisipasi anggaran dan orientasi tujuan sistem terhadap timbulnya konflik peran.

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah diuraikan diatas, penulis mengidentifikasi masalah dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Apakah orientasi profesional berpengaruh terhadap konflik peran?
2. Apakah partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran?
3. Apakah orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran?

Kerangka Teoritis

Konsep Agency Theory

Teori yang menjelaskan hubungan antara *principal* dan *agent* disebut *agency theory* (teori keagenan). Hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana satu atau lebih person (*principal*) menyewa atau mengikutsertakan person lainnya (*agent*) untuk menjalankan tugas bagi kepentingan principal termasuk memberikan wewenang dalam pengambilan keputusan (Jensen dan Meckling, 1976 dalam Nina Yusnita Yamin, 2007).

Wolk *et al* (2001) menjelaskan bahwa perbedaan kepentingan yang terdapat dalam perusahaan antar pemilik dan manajer merupakan dua kepentingan yang saling berbeda. Pemilik perusahaan lebih tertarik untuk memaksimalkan *Return On Investment* (ROI) dan menginginkan *security prices* (kestabilan harga), sementara manajer cenderung memiliki motivasi yang lebih luas baik dari sisi ekonomi maupun psikologi untuk memaksimumkan total kepuasannya. Praktik partisipasi anggaran dalam perspektif teori agensi dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen dengan prinsipal yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaki (Nina Yusnita Yamin, 2007).

Orientasi Profesional

Orientasi adalah peninjauan untuk menentukan sikap yang tepat dan benar sedangkan profesi merupakan bidang pekerjaan yang dilandasi pendidikan keahlian (keterampilan, kejujuran, dan sebagainya) tertentu (Diknas, 2003). Sedangkan terdapat empat kriteria yang berkaitan dengan profesi yaitu: (1) memiliki kerangka ilmu pengetahuan yang bersifat teoritis; (2) memiliki seperangkat norma - norma profesional; (3) adanya suatu karir yang didukung oleh asosiasi yang terdiri dari kolega-kolega; (4) adanya pengakuan dari masyarakat (Sorensen & Sorensen, 1974).

Orientasi profesional merupakan tingkatan penerimaan seorang individu terhadap norma-norma profesinya, sedangkan orientasi birokrasi (*bureaucratic orientation*) merupakan luasnya penerimaan pekerja terhadap norma dan tujuan organisasi ditempat ia bekerja. Konflik akan timbul dalam situasi jika norma dan tujuan profesi seorang individu bertentangan dengan norma dan tujuan organisasi, dimana profesional tersebut dipekerjakan (Nina Yusnita Yamin, 2007). Pekerja profesional sebagian besar bekerja pada dua tipe organisasi, organisasi profesi dan organisasi non profesi (Derber & Schwartz, 1991). Kantor akuntan publik merupakan suatu organisasi yang melibatkan banyak tenaga profesional, baik dari level partner, manajer, supervisor, sampai dengan staf senior maupun junior dipegang oleh para profesional yaitu auditor. Hal ini dilakukan sebagai upaya peningkatan efisiensi & efektivitas manajemen. Banyaknya profesional yang bekerja pada suatu birokrasi oleh Montagna (1968) dalam Sorensen & Sorensen (1974) disebut sebagai "*professional bureaucracies*". Auditor yang bekerja pada organisasi birokratis profesional cenderung mengalami orientasi yang berlawanan dengan organisasi (Sorensen & Sorensen 1974).

Beberapa peneliti berpendapat bahwa profesional menjadi subjek dari bentuk kontrol baru yang mengikis status mereka sebagai profesional (Nina Yusnita Yamin, 2007). Menurut Abernethy dan Stoelwinder (1990) departemen profesional pada organisasi non profesi mempunyai karakteristik birokrasi yang sama dengan departemen lain dalam organisasi, dimana seolah-olah tidak terdapat perbedaan antara pekerja profesional dan pekerja non profesi demikian pula dengan posisi yang mereka duduki. Pergeseran situasi pekerjaan profesional tersebut menimbulkan *proletarianization thesis*.

Wallace (1995) dalam Nina Yusnita Yamin (2007) dalam penelitiannya, menentang asumsi *proletarianization thesis*. Ia berpendapat bahwa dalam banyak cara, profesional harus beradaptasi pada situasi kerja yang baru dan berubah, serta menjaga kontrol dan otonomi pada pekerjaan profesionalnya. Pendekatan ini disebut dengan *adaptation thesis*. Ia mengemukakan bahwa sebagian besar profesional dalam organisasi non profesi bekerja dalam departemen yang terpisah secara jelas dari struktur hirarki perusahaan. Dalam departemen tersebut, profesional harus mampu berusaha meniru susunan struktural dari organisasi profesi sesungguhnya dari pada mengalah pada struktur kontrol birokrasi non profesional yang ditanamkan pada mereka (Derber & Schwartz, 1991).

Kedua perspektif tersebut menunjukkan perbedaan struktur susunan yang ada di dalam lingkungan kerja profesional. Hal tersebut mempengaruhi komitmen mereka pada profesinya dan pada organisasi yang mempekerjakan mereka. Model konflik profesional - birokrasi mengasumsikan bahwa komitmen pada organisasi dan pada profesi merupakan "*zero-sum*", dimana semakin besar komitmen pada salah satunya akan mengakibatkan kurangnya komitmen pada yang lain (Sorensen & Sorensen, 1974). Akan tetapi Wallace (1995) menentang pendapat tersebut, menurut Wallace (1995), komitmen pada organisasi dan profesi dipandang sebagai fenomena yang terpisah dan berbeda, bahwa komitmen pada organisasi tidak timbul sebagai akibat pengorbanan dari komitmen pada profesi atau sebaliknya. Profesional dapat mempunyai komitmen yang tinggi baik pada profesi maupun pada organisasi.

Konsep Anggaran

Pengertian dan Karakteristik Anggaran

Menurut Comerford & Abernethy (1999), "*Budgeting is a formal administrative control mechanism designed according to bureaucratic principles of control*". Beberapa karakteristik anggaran, yaitu: (Anthony dan Govindarajan, 2005)

1. Anggaran mengestimasi potensi laba dari unit bisnis tersebut.
2. Dinyatakan dalam istilah moneter, walaupun jumlah moneter mungkin didukung dengan jumlah non-moneter.
3. Biasanya meliputi waktu selama satu tahun.
4. Merupakan komitmen manajemen; manajer setuju untuk menanggung jawab atas pencapaian tujuan-tujuan anggaran.
5. Usulan anggaran ditinjau dan disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi wewenangnya dari pembuat anggaran.
6. Setelah disetujui, anggaran hanya dapat dirubah dalam kondisi-kondisi tertentu.
7. Secara berkala, kinerja keuangan aktual dibandingkan dengan anggaran dan variansnya dianalisis dan dijelaskan.

Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang mempunyai dampak di masa yang akan datang bagi pembuat keputusan tersebut (Siegel & Marconi, 1989). Partisipasi anggaran yaitu tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan oleh individu dalam proses perancangan anggaran (Milani, 1975). Milani, 1975 juga berpendapat bahwa dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer akan meningkat. Chenhall dan Brownell (1988) menyatakan bahwa partisipasi anggaran akan memberikan informasi yang menurunkan ambiguitas yang meningkatkan kinerja individu. Partisipasi memberikan dampak positif terhadap perilaku karyawan, meningkatkan kuantitas dan kualitas produksi, serta meningkatkan kerjasama diantara para manajer. Betapapun demikian, bentuk keterlibatan bawahan atau pelaksana anggaran disini dapat bervariasi, tidak sama satu organisasi dengan yang lain. Tidak ada pandangan yang seragam mengenai siapa saja yang harus turut berpartisipasi, seberapa dalam mereka terlibat dalam pengambilan keputusan dan beberapa masalah menyangkut partisipasi (Siegel dan Marconi, 1989).

Meskipun partisipasi dalam penganggaran memiliki keunggulan, namun juga memiliki kelemahan. Partisipatif anggaran memiliki tiga potensi masalah yaitu (Hansen & Mowen, 2004):

1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.
2. Membuat kelonggaran dalam anggaran.
3. Partisipasi semu

Agar penyusunan budget dapat menghasilkan budget yang dapat berfungsi sebagai alat pengendalian, harus ditanamkan *sense of commitment* pada diri penyusunnya. Sedangkan, untuk meminimalkan kelemahan-kelemahan tersebut, diperlukan bagi perusahaan untuk sungguh-sungguh menerapkan penganggaran partisipatif (Nina Yusnita Yamin, 2007).

Orientasi Tujuan Sistem

Tujuan sistem adalah seperangkat tujuan yang berkaitan dengan kondisi organisasi yang diinginkan, meliputi tujuan-tujuan manajerial seperti efisiensi, adaptasi, integrasi, pertumbuhan, stabilitas, kesatuan dan akuntabilitas finansial (Abernethy & Stoelwinder, 1990). Prototipikal profesional acapkali digambarkan sebagai seseorang yang menolak nilai-nilai yang berhubungan dengan orientasi tujuan sistem atau orientasi manajerial (Comerford & Abernethy, 1999). Hal ini disebabkan para profesional sejak awal diarahkan dan disosialisasikan sesuai dengan model profesional, serta membentuk orientasi nilai-nilai dan norma-norma profesional yang kuat, yang dianggap sebagai antitesis orientasi tujuan sistem.

Organisasi dapat menciptakan suatu lingkungan yang mendorong profesional untuk menerima orientasi tujuan sistem, tanpa melepaskan komitmen mereka pada nilai-nilai profesional. Integrasi ini mensyaratkan profesional untuk berpartisipasi dalam mengendalikan administrasi formal seperti anggaran. Hal ini disebabkan anggaran tidak hanya merupakan alat pengendalian, namun juga berfungsi sebagai perencanaan finansial, koordinasi, komunikasi, motivasi, dan evaluasi kinerja (Nina Yusnita Yamin, 2007).

Seseorang dapat mengadopsi nilai-nilai manajerial bila ia memiliki orientasi tujuan sistem yang tinggi apakah ia terlibat dalam peran manajerial maupun tidak (Comerford & Abernethy, 1999). Penanaman orientasi nilai-nilai manajerial pada seluruh pihak yang berpartisipasi seperti yang dinyatakan oleh Comerford & Abernethy (1999) mungkin merupakan salah satu alternatif solusi yang paling menjanjikan untuk mengantisipasi konflik peran profesional manajerial. Untuk mendukung hal ini diperlukan media partisipasi para profesional pada proses penganggaran.

Konflik Peran

Menurut Kahn (1964) teori peran (*role theory*) merupakan penekanan sifat individual sebagai pelaku sosial yang mempelajari perilaku yang sesuai dengan posisi yang ditempati di masyarakat. Rebele & Michaels (1990) menyatakan bahwa "*role conflict is defined as the degree of incompatibility of expectations communicated by a role sender to a role incumbent.*" Berdasarkan definisi tersebut konflik peran (*role conflict*) digambarkan sebagai derajat tingkat dari ketidakcocokan harapan-harapan yang dikomunikasikan oleh suatu pengirim peran kepada suatu pejabat peran.

Konflik peran (*role conflict*) timbul karena adanya dua "perintah" berbeda yang diterima secara bersamaan dan pelaksanaan atas salah satu perintah saja akan mengakibatkan diabaikannya perintah yang lain. Seorang profesional, dalam melaksanakan tugasnya, terutama ketika menghadapi suatu masalah tertentu sering menerima dua perintah sekaligus. Perintah pertama berasal dari kode etik profesi, sedangkan perintah kedua berasal dari sistem pengendalian yang berlaku di tempat kerjanya. Apabila seorang profesional bertindak sesuai dengan kode etik, maka ia akan merasa tidak berperan sebagai karyawan yang baik, sebaliknya, apabila ia bertindak sesuai dengan prosedur yang ditentukan oleh manajemen tempat kerjanya, maka ia akan merasa telah bertindak secara tidak profesional. Kondisi inilah yang disebut dengan konflik peran, yaitu suatu konflik yang timbul karena mekanisme pengendalian birokratis organisasi tidak sesuai dengan norma, aturan, etika, dan

kemandirian profesional (Wolfe & Snoke, 1962 dalam Arfan Ikhsan & Muhammad Ishak, 2005)

Penyebab adanya konflik dari peranan yang dialami oleh profesional yang bekerja dalam organisasi adalah: (1) profesional menuntut autonomi terhadap suatu pekerjaan dan kondisi kerjanya, profesional membawa keahlian khusus ke dalam organisasi dan menginginkan dirinya sendiri yang memutuskan bagaimana akan menggunakan keahlian tersebut (Lui, Yue Ngo & Ngar Tsang 2001), (2) profesional lebih setia kepada norma dan standar yang ditetapkan oleh organisasi profesionalnya dibandingkan dengan norma dan standar yang ditetapkan oleh atasannya dalam organisasi tempatnya bekerja (Comerford & Abernethy 1999), (3) profesional cenderung bertanggung jawab terhadap profesi yang sudah dipilihnya dan cenderung memihak kepada profesi tersebut dibanding pada organisasi tempatnya bekerja (Senatra 1980).

Penganggaran, Profesional dan Konflik Peran

Penelitian Abernethy & Stoelwinder (1995) menguji apakah penggunaan kontrol output (*Output-based control*) terhadap pengawasan perilaku profesional berpengaruh terhadap tingkat konflik yang dihadapi oleh para profesional yang terlibat dalam manajemen. Model penelitian Abernethy & Stoelwinder (1995) didasarkan pada asumsi bahwa nilai, tujuan dan perilaku profesional bertentangan dengan nilai manajerial yang mendasari sistem kontrol manajemen. Terdapat beberapa studi empiris yang menilai kedua sistem nilai ini dapat berdampak tanpa menimbulkan konflik.

Dalam penelitiannya, Comerford & Abernethy (1999) menguji rintangan yang menghalangi integrasi para profesional terhadap proses penganggaran. Penganggaran merupakan mekanisme kontrol administrasi formal yang di desain sesuai dengan prinsip kontrol birokrasi. Terdapat beberapa penelitian yang dapat dijadikan acuan yang membahas tentang konflik yang dihadapi oleh para profesional ketika mereka terlibat dalam bentuk kontrol seperti itu (Scott, 1966 ; all, 1967; Copur, 1990; Raelin, 1991 dalam Abernethy & Stoelwinder, 1995). penelitian tersebut berpendapat bahwa hanya ada satu cara untuk menghindari profesional - birokrasi konflik, yaitu dengan menghindari konfrontasi langsung para profesional dengan sistem birokrasi, yang membatasi kebebasan aktivitas para profesional tersebut (Abernethy & Stoelwinder, 1995). Namun hal ini bukanlah pilihan yang tepat. Situasi dunia usaha sekarang ini telah menuntut organisasi agar lebih efisien dan efektif. Oleh karena itu para pengelola dan pekerja dalam organisasi tidak terlepas dari kontrol administrasi dan keuangan.

Model yang dikembangkan oleh Abernethy & Stoelwinder (1995) tidak memberikan kemungkinan bahwa konflik peran yang timbul ketika para profesional dilibatkan dalam kontrol penganggaran, dapat ditengahi oleh orientasi tujuan system individu (*individual's system goal orientation*). Oleh karena itulah *system goal orientation* digunakan untuk menjaga orientasi profesional. Organisasi dapat menciptakan lingkungan yang mendorong profesional untuk mendapatkan suatu *system goal orientation* tanpa harus melepaskan komitmen terhadap nilai-nilai profesional.

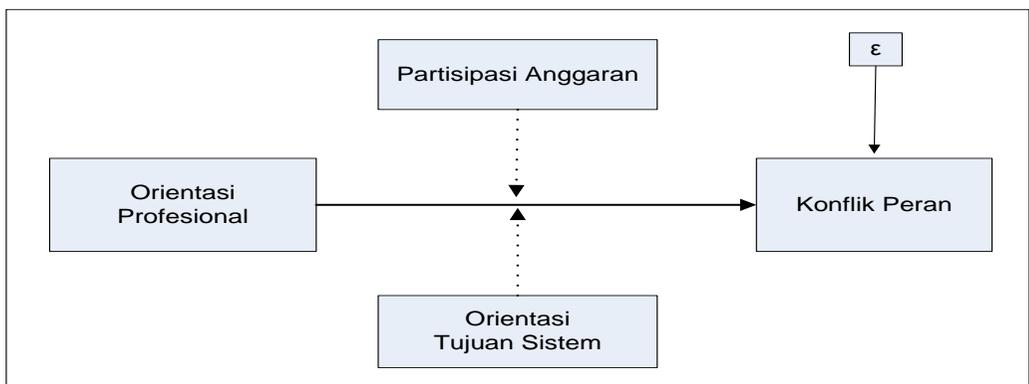
Banyak penelitian terhadap proses penganggaran menfokuskan pada keterlibatan (*involvement*) manajer dalam proses penganggaran (Milani, 1975 ; Kennis, 1979 ; Brownell, 1981 ; Brownell & Mc Innes, 1986 ; Harrison, 1992 ; Kren, 1992 dalam Nina Yusnita Yamin, 2007). Penelitian yang dilakukan oleh Kennis (1979) mendefinisikan keterlibatan (*involvement*) sebagai "luasnya manajer

berpartisipasi dalam persiapan anggaran dan pengaruhnya terhadap tujuan anggaran pada pusat pertanggungjawaban mereka". Abernethy & Stoelwinder (1990) mengubah asumsi ini dan menilai pengaruh dari perilaku penganggaran pada saat individu tidak terlatih dengan prinsip-prinsip manajemen tradisional tersebut, seperti para profesional, sehingga bagi mereka tidak penting untuk memihak pada nilai-nilai manajerial tersebut. Mereka membangun suatu kerangka kerja dengan *contingency-type* yang menguji apakah hubungan antara ketidakpastian tugas dan kepercayaan terhadap pengukuran kinerja akuntansi tergantung pada keberadaan komitmen terhadap orientasi sistem nilai. Suatu konsep orientasi sistem nilai menciptakan komitmen individu terhadap nilai dan tujuan manajerial. Hal ini menciptakan perilaku untuk mencapai tujuan manajemen yang meliputi antara lain efisiensi dan pertanggungjawaban.

Penelitian Comerford dan Abernethy (1999) menggunakan konsep yang sama untuk melihat komitmen individu terhadap tujuan dan nilai manajerial. Proposisi penelitian Comerford dan Abernethy (1999) adalah individu dengan orientasi profesional yang tinggi akan menghadapi sedikit akibat yang tidak diharapkan (misalnya: rendah konflik peran) ketika terlibat dalam proses penganggaran yang menyediakan kepada mereka *system goal orientation*. Lebih jauh lagi mereka mengharapkan bahwa hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran dimoderasi oleh suatu *system goal orientation*. Hasil penelitian Comerford & Abernethy (1999) menyarankan jika para profesional terdorong untuk meningkatkan *system goal orientation* mereka, kemungkinan dapat berhubungan untuk menurunkan konflik peran. Hal ini akan terjadi ketika individu tersebut meningkat keterlibatannya dalam proses penganggaran. Lebih lanjut profesional tidak perlu mengorbankan orientasi profesional mereka untuk secara efektif berpartisipasi dalam proses penganggaran. Hal inilah yang mendasari penelitian ini untuk memasukkan variabel partisipasi anggaran, sebagai variabel yang dapat mengurangi timbulnya konflik peran.

Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan diatas, maka model kerangka pemikiran dapat dituangkan sebagai berikut:



- Keterangan:
- Pengaruh langsung
 - Pengaruh variabel moderating
 - Pengaruh variabel lain yang tidak diteliti

Hipotesis

Berdasarkan identifikasi masalah dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan di atas, penulis mengemukakan hipotesis penelitian sebagai berikut:

1. Orientasi profesional berpengaruh terhadap konflik peran.
2. Partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran.
3. Orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran.

Metode Penelitian

Objek dalam penelitian ini adalah orientasi profesional, partisipasi anggaran, orientasi tujuan sistem, dan konflik peran. Adapun subjek penelitiannya adalah auditor yang menduduki jabatan manajer dan partner yang ada dalam kantor akuntan publik di DKI Jakarta & Bandung. Kami membatasi sampel hanya bagi mereka yang telah memperoleh sertifikat sebagai akuntan publik, dan terdaftar di direktori Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) tahun 2007, dan merupakan auditor senior atau manager. Auditor yang terdaftar di direktori IAI untuk wilayah DKI Jakarta berjumlah 494 auditor.

Metode penelitian dalam penelitian ini menggunakan model kausal, di mana penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan sebab akibat untuk mengetahui kebenaran dari suatu hipotesis yang dilaksanakan melalui pengumpulan data di lapangan. Oleh karena itu metode penelitian yang dilaksanakan adalah metode survey. Sehingga data yang diperlukan dalam penelitian ini akan dikumpulkan melalui mail survey yang dilakukan dengan cara mengirimkan kuesioner kepada responden melalui jasa kantor pos.

Operasionalisasi Variabel

Dengan mengacu pada pengertian variabel tersebut, maka dalam penelitian ini menggunakan orientasi profesional sebagai variabel bebas, konflik peran sebagai variabel terikat, serta partisipasi anggaran, dan orientasi tujuan sistem sebagai variabel moderator.

1. Variabel Independen (X1)

Variabel independen dalam penelitian ini adalah orientasi profesional (OP). Orientasi profesional (OP) diukur dengan 5 (lima) instrumen yang dikembangkan oleh Miller & Wager (1971) dan digunakan Abernethy & Stoelwinder (1995) serta dikembangkan oleh Comerford & Abernethy (1999). Instrumen yang digunakan bukan untuk mengukur keprofesionalan seseorang atau perilaku profesional, tetapi lebih merupakan proksi yang dianggap berhubungan dengan orientasi profesional.

2. Variabel Moderator

Variabel moderator dalam penelitian ini adalah Partisipasi Anggaran (PA) dan Orientasi Tujuan Sistem (OTS).

a. Partisipasi Anggaran (P A) (X2)

Yaitu tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan oleh individu dalam

proses perancangan anggaran (Milani,1975). Variabel partisipasi anggaran diukur dengan 6 (enam) instrumen menurut Milani (1975) dan digunakan oleh Abernethy & Stoelwinder (1990) serta Comerford & Abernethy (1999).

b. Orientasi Tujuan Sistem (OTS) (X3)

Orientasi tujuan sistem adalah tujuan-tujuan yang ditunjukkan dengan adanya keinginan hasrat dalam organisasi (Perrow, 1979 dalam Comerford & Abernethy, 1999). variabel ini diukur dengan menggunakan 4 (empat) instrumen yang didasari oleh Perrow (1979) yang kemudian dikembangkan oleh Abernethy & Stoelwinder (1990).

3. Variabel Dependen (Y)

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah konflik peran. Konflik peran ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Rizzo *et al* (1970) dengan 8 (delapan) butir pertanyaan. Instrumen untuk variabel ini sebelumnya pernah digunakan secara luas oleh Fogarty *et al* (2000), Fisher (2001), Rahmiati & Indra wijaya kusuma (2004).

Skala yang digunakan dalam penelitian ini adalah skala Likert (1 sampai 5), skala ini digunakan untuk mengukur respons subyek ke dalam 5 poin skala dengan interval yang sama. Dengan demikian tipe data yang digunakan adalah tipe interval.

Metode Pengujian Data

Uji Validitas

Sekaran (2003) mengemukakan bahwa uji validitas menggambarkan bagaimana kuesioner (pertanyaan atau item) sungguh-sungguh mampu mengukur apa yang ingin diukur, berdasarkan teori-teori dan ahli. Dengan kata lain semakin tinggi validitas suatu test maka alat test tersebut semakin tepat mengenai sarannya

Menurut Cooper (2006), untuk menguji validitas konstruk suatu alat test bisa menggunakan metode korelasi, yaitu korelasi alat test yang diajukan dengan yang membangunnya. Pada penerapannya uji validitas dalam penelitian ini dilakukan dengan bantuan perangkat lunak SPSS Untuk menguji *content validity*, digunakan alat uji *Confirmatory Factor Analysis* (CFA) atas item-item kuesioner dengan menggunakan bantuan *SPSS 11.5 for Windows* yang mengindikasikan bahwa item-item yang digunakan untuk mengukur konstruk atau variabel terlihat benar-benar mengukur konstruk atau variabel tersebut. Kriteria yang digunakan untuk menentukan valid tidaknya alat test adalah 0,30 (Azwar, 1997) dengan ketentuan sebagai berikut:

- Apabila nilai indeks validitas suatu alat test $\geq 0,30$ maka alat test tersebut dinyatakan valid.
- Apabila nilai indeks validitas suatu alat test $< 0,30$ maka alat test tersebut dinyatakan tidak valid (gugur).

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dapat dilakukan secara bersama-sama terhadap seluruh butir pertanyaan untuk lebih dari satu variabel, namun sebaiknya uji reliabilitas dilakukan pada masing-masing variabel pada lembar kerja yang berbeda sehingga dapat diketahui konstruk variabel mana yang tidak reliabel. Uji reliabilitas dapat dilakukan dengan *Cronbach Alpha*. Menurut Nunnally (1969) dalam Imam Ghozali (2004) suatu instrumen dikatakan reliabel jika nilai *Cronbach Alpha* lebih besar dari 0,6.

Metode Analisis Data

Metode analisis yang digunakan untuk menganalisis data dalam penelitian ini adalah analisis regresi sederhana (*simple linear regression*) untuk mengetahui pengaruh orientasi profesional terhadap konflik peran, sedangkan untuk melihat pengaruh partisipasi anggaran dan orientasi tujuan sistem sebagai variabel moderasi bagi orientasi profesional dan konflik peran menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Berikut ini adalah persamaan untuk penelitian ini:

1. $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \varepsilon_1$
2. $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_4 X_1 X_2 + \varepsilon_2$
3. $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_3 X_3 + \beta_5 X_1 X_3 + \varepsilon_3$

Dimana:

Y	=	Konflik Peran
β_0	=	Konstanta, yaitu nilai Y jika seluruh variabel lain adalah nol
β_1	=	Koefisien Regresi dari X_1
β_2	=	Koefisien Regresi dari X_2
β_3	=	Koefisien Regresi dari X_3
X_1	=	Orientasi Profesional
X_2	=	Partisipasi Anggaran
X_3	=	Orientasi Tujuan Sistem
$X_1 X_2$	=	Interaksi Orientasi Profesional dan Partisipasi Anggaran
$X_1 X_3$	=	Interaksi Orientasi Profesional dan Orientasi Tujuan Sistem
ε	=	Error term dari variabel lain

Untuk menguji regresi dengan variabel moderator dapat dilakukan cara uji interaksi atau sering disebut dengan *Moderated Regression Analysis* (MRA). *Moderated Regression Analysis* (MRA) merupakan aplikasi khusus regresi berganda linier dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) dengan rumus persamaan seperti yang terlihat pada persamaan (2) dan (3) (Imam Ghazali, 2005). Variabel perkalian antara X_1 dan X_2 serta X_1 dan X_3 merupakan variabel moderator oleh karena menggambarkan pengaruh moderating variabel X_2 dan X_3 terhadap hubungan X_1 dan Y. Sedangkan variabel X_1 , X_2 , dan X_3 merupakan pengaruh langsung dari variabel X_1 , X_2 , dan X_3 terhadap Y. Perkalian antara X_1 dan X_2 serta X_1 dan X_3 dapat dianggap sebagai moderating variabel.

Uji Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik yang mendasari penggunaan analisis regresi linier. Model regresi linier yang digunakan dalam pengujian hipotesis harus terhindar dari kemungkinan terjadinya penyimpangan asumsi klasik tersebut. Dengan demikian, estimator OLS (*ordinary least square*) dapat memenuhi harapan yaitu sebagai estimator yang BLUE (*best linear unbiased estimator*) yaitu linear dan efisien (tidak bias dan memiliki varians yang minimum) seperti yang dikemukakan oleh Teori Gauss-Markov dalam Gujarati (2003:79). Adapun uji asumsi klasik yang dilakukan:

a. Uji Normalitas

Uji normalitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kolmogorov Smirnov Test. Untuk menguji kenormalan *disturbance error* (variabel gangguan) digunakan pendekatan grafik program SPSS, yaitu *normal probability plot* yang mendeteksi normalitas dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal grafik. Dasar pengambilan keputusannya adalah (Singgih Santoso, 2000:214): Jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. Jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan atau tidak mengikuti arah garis diagonal maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas

b. Uji Multikolinearitas

Multikolinearitas adalah sebuah situasi yang menunjukkan terjadinya korelasi diantara variabel independen dalam model regresi, sehingga dapat menyebabkan ketidakpastian estimasi. Gejala *multikolinearitas* dapat dideteksi dengan menggunakan nilai *variance inflating factor* (VIF) dan nilai *tolerance* (TOL). Hair et al (1998) menyebutkan *rule of the thumb* adalah jika nilai $VIF \leq 10$, menunjukkan tidak adanya multikolinearitas antar variabel independen. Namun jika nilai $VIF > 10$, maka terjadi multikolinearitas. Nilai TOL berkisar antara 0 dan 1. Jika nilai $TOL = 1$ maka tidak terdapat *kolinearitas* yang tinggi dan sempurna antar variabel independen. Disebutkan pula bahwa gejala *multikolinearitas* selalu ada dalam tetap model penelitian, namun permasalahannya terletak pada apakah tingkat *multikolinearitas* yang ada cukup berbahaya atau tidak bagi model penelitian.

c. Uji Heteroskedastisitas

Heteroskedastisitas merupakan variabel pengganggu (e) memiliki varian yang berbeda di setiap observasi ke observasi lainnya. Padahal diharapkan variabel populasinya mempunyai variabel yang konstan. Untuk mendeteksi gejala *heteroskedastisitas* dapat digunakan bantuan program statistic SPSS 11.5 yang menyediakan menu program *scatter plot*. Dengan memasukan variabel SRESID pada sumbu Y dan ZPRED pada sumbu X. Jika titik-titik menyebar dalam *scatter plot*, pada yang diatas dan dibawah angka 0 (no1) maka ini menunjukkan tidak terjadinya gejala *heteroskedastisitas*.

Pengujian Hipotesis

Berdasarkan hipotesis penelitian yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dirumuskan rancangan hipotesis statistik yang akan diuji sebagai berikut:

Hipotesis Statistik Pertama:

$H_{01}: \beta_1 = 0$ Orientasi profesional tidak berpengaruh terhadap konflik peran
 $H_{a1}: \beta_1 \neq 0$ Orientasi profesional berpengaruh terhadap konflik peran

Hipotesis Statistik Kedua:

$H_{02}: \beta_i = 0$ Partisipasi anggaran tidak mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran. Dimana: $i = 1,2,4$
 $H_{a2}: \beta_i \neq 0$ Partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran. Dimana: $i = 1,2,4$

Hipotesis Statistik Ketiga:

$H_{03}: \beta_i = 0$ Orientasi tujuan sistem tidak mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran. Dimana: $i = 1,3,5$
 $H_{a3}: \beta_i \neq 0$ Orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran. Dimana: $i = 1,3,5$

Alat uji statistik yang digunakan untuk mengetahui signifikansi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara bersama-sama atau keseluruhan yaitu uji – F dan untuk pengaruh parsial menggunakan uji t. Atau dengan program SPSS 11.5 bisa dilihat langsung dengan nilai sig (p-value) pada tabel *coefficients t*.

Hasil Penelitian

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, hasil jawaban dari 64 responden dari manajer atau partner KAP di DKI Jakarta dan Bandung (jumlah kuesioner yang kembali 64 dari 350 responden) dilakukan uji validitas & reliabilitasnya.

Uji Validitas

Uji validitas dilakukan dengan metode analisis korelasi Pearson antara tiap variabel pertanyaan terhadap rata-rata variabel tersebut, dengan menggunakan program SPSS 11.5. jika nilai korelasi signifikan pada level $\alpha = 0,05$, dengan nilai koefisien korelasi diatas 0,3 (Azwar, 1997) & masing masing kelompok kuesioner telah berkelompok.

Hasil uji validitas dapat dilihat pada tabel 4.1 sampai 4.4, dimana kuesioner yang valid adalah 6 pertanyaan dari 7 pertanyaan pada variabel orientasi profesional (X1) yaitu op1,op2,op3,op4,op5,dan op7, 6 pertanyaan dari semua pertanyaan pada variabel partisipasi anggaran (X2) yaitu pa1,pa2,pa3,pa4,pa5, dan pa6, 4 pertanyaan dari semua pertanyaan variabel orientasi tujuan sistem (X3) yaitu ots1,ots2,ots3, dan ots4, dan 7 pertanyaan dari 8 pertanyaan pada variabel dari konflik peran (Y) yaitu kp2,kp3,kp4,kp5,kp6,kp7, dan kp8. Setelah memenuhi uji validitas maka hanya 23 kuesioner yang telah valid diuji realibilitas.

Tabel 1.
Hasil Uji Validitas Orientasi Profesional

Correlations								
	op1	op2	op3	op4	op5	op6	op7	op
op1	Pearson Correlation	1	.676**	.519**	.479**	.153	-.035	.705**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.227	.781	.000
	N	64	64	64	64	64	64	64
op2	Pearson Correlation	.676**	1	.607**	.731**	.162	.149	.863**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.200	.239	.000
	N	64	64	64	64	64	64	64
op3	Pearson Correlation	.519**	.607**	1	.611**	.164	.254*	.127
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.194	.043	.319
	N	64	64	64	64	64	64	64
op4	Pearson Correlation	.479**	.731**	.611**	1	.272**	.342**	.075
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.030	.006	.556
	N	64	64	64	64	64	64	64
op5	Pearson Correlation	.153	.162	.164	.272**	1	.117	-.182
	Sig. (2-tailed)	.227	.200	.194	.030		.358	.150
	N	64	64	64	64	64	64	64
op6	Pearson Correlation	.063	.149	.254*	.342**	.117	1	-.008
	Sig. (2-tailed)	.619	.239	.043	.006	.358		.949
	N	64	64	64	64	64	64	64
op7	Pearson Correlation	-.035	.119	.127	.075	-.182	-.008	1
	Sig. (2-tailed)	.781	.347	.319	.556	.150	.949	
	N	64	64	64	64	64	64	64
op	Pearson Correlation	.705**	.863**	.750**	.816**	.366**	.227	.352**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.003	.071	.004
	N	64	64	64	64	64	64	64

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Tabel 2.
Hasil Uji Validitas Partisipasi Anggaran

Correlations

		pa1	pa2	pa3	pa4	pa5	pa6	pa
pa1	Pearson Correlation	1	-.199	.009	-.097	.152	.061	.397**
	Sig. (2-tailed)		.115	.945	.445	.229	.635	.001
	N	64	64	64	64	64	64	64
pa2	Pearson Correlation	-.199	1	.135	-.093	-.093	-.039	.306*
	Sig. (2-tailed)	.115		.288	.462	.463	.758	.014
	N	64	64	64	64	64	64	64
pa3	Pearson Correlation	.009	.135	1	.158	-.009	.020	.536**
	Sig. (2-tailed)	.945	.288		.212	.943	.874	.000
	N	64	64	64	64	64	64	64
pa4	Pearson Correlation	-.097	-.093	.158	1	.033	-.061	.402**
	Sig. (2-tailed)	.445	.462	.212		.793	.634	.001
	N	64	64	64	64	64	64	64
pa5	Pearson Correlation	.152	-.093	-.009	.033	1	-.021	.372**
	Sig. (2-tailed)	.229	.463	.943	.793		.867	.002
	N	64	64	64	64	64	64	64
pa6	Pearson Correlation	.061	-.039	.020	-.061	-.021	1	.410**
	Sig. (2-tailed)	.635	.758	.874	.634	.867		.001
	N	64	64	64	64	64	64	64
pa	Pearson Correlation	.397**	.306*	.536**	.402**	.372**	.410**	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.014	.000	.001	.002	.001	
	N	64	64	64	64	64	64	64

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Tabel 3.
Hasil Uji Validitas Orientasi Tujuan Sistem

Correlations

		ots1	ots2	ots3	ots4	ots
ots1	Pearson Correlation	1	.125	.133	.199	.655**
	Sig. (2-tailed)		.324	.294	.116	.000
	N	64	64	64	64	64
ots2	Pearson Correlation	.125	1	.094	.068	.569**
	Sig. (2-tailed)	.324		.461	.592	.000
	N	64	64	64	64	64
ots3	Pearson Correlation	.133	.094	1	.445**	.646**
	Sig. (2-tailed)	.294	.461		.000	.000
	N	64	64	64	64	64
ots4	Pearson Correlation	.199	.068	.445**	1	.576**
	Sig. (2-tailed)	.116	.592	.000		.000
	N	64	64	64	64	64
ots	Pearson Correlation	.655**	.569**	.646**	.576**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	64	64	64	64	64

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tabel 4.
Hasil Uji Validitas Konflik Peran

		Correlations									
		kp1	kp2	kp3	kp4	kp5	kp6	kp7	kp8	kp	
kp1	Pearson Correlation	1	-.094	.074	.045	-.221	-.006	-.054	-.021	.175	
	Sig. (2-tailed)		.459	.560	.722	.080	.959	.674	.867	.167	
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
kp2	Pearson Correlation	-.094	1	-.086	.244	.082	-.071	-.175	.177	-.287*	
	Sig. (2-tailed)	.459		.499	.052	.521	.576	.167	.162	.021	
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
kp3	Pearson Correlation	.074	-.086	1	.202	-.091	-.057	.232	.162	.424**	
	Sig. (2-tailed)	.560	.499		.109	.476	.655	.065	.200	.000	
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
kp4	Pearson Correlation	.045	.244	.202	1	.106	.072	-.011	.364**	.582**	
	Sig. (2-tailed)	.722	.052	.109		.406	.571	.928	.003	.000	
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
kp5	Pearson Correlation	-.221	.082	-.091	.106	1	.192	.027	.197	.497**	
	Sig. (2-tailed)	.080	.521	.476	.406		.128	.830	.120	.000	
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
kp6	Pearson Correlation	-.006	-.071	-.057	.072	.192	1	-.077	.016	.347**	
	Sig. (2-tailed)	.959	.576	.655	.571	.128		.544	.898	.005	
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
kp7	Pearson Correlation	-.054	-.175	.232	-.011	.027	-.077	1	.279*	.348**	
	Sig. (2-tailed)	.674	.167	.065	.928	.830	.544		.025	.005	
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
kp8	Pearson Correlation	-.021	.177	.162	.364**	.197	.016	.279*	1	.631**	
	Sig. (2-tailed)	.867	.162	.200	.003	.120	.898	.025		.000	
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
kp	Pearson Correlation	.175	.287*	.424**	.582**	.497**	.347**	.348**	.631**	1	
	Sig. (2-tailed)	.167	.021	.000	.000	.000	.005	.005	.000		
	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Uji Reliabilitas

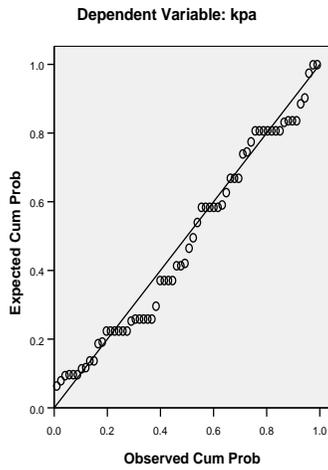
Uji reliabilitas dilakukan terhadap empat kelompok variabel secara terpisah. Hasilnya untuk variabel X1 (op1,op2,op3,op4,op5,dan op7) nilai cronbach alphanya=0.8540, variabel X2 (pa1,pa2,pa3,pa4,pa5) nilai cronbach alphanya=0.6152, variabel X3 (ots1,ots2,ots3, dan ots4) nilai cronbach alphanya=0.6682, dan nilai Y (kp2,kp3,kp4,kp5,kp6,kp7, dan kp8) nilai cronbach alphanya=0.6337. Berarti 23 pertanyaan yang merupakan konstruk dari variabel X1, X2, X3 dan Y telah memenuhi uji realibilitas, karena nilai cronbach alphanya diatas nilai 0.60.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

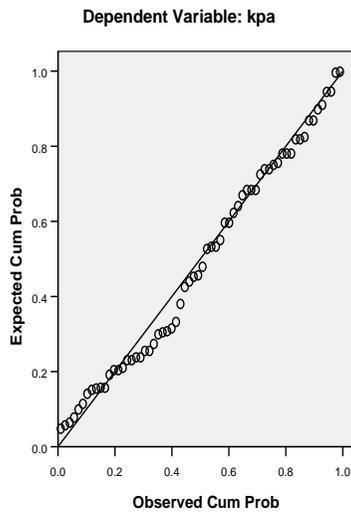
Uji asumsi klasik dilakukan terhadap ketiga model penelitian. Ketiga model penelitian telah memenuhi uji normalitas, dilihat dari gambar p-plot, dimana data kjawaban responden berada disekitar daerah garis p-plot.

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



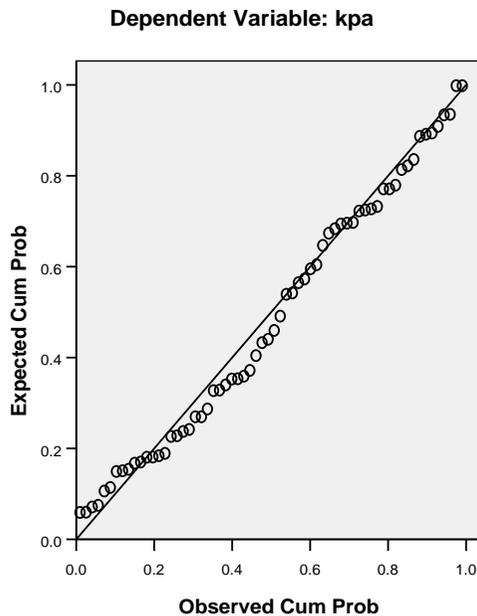
Gambar 1.(X1 terhadap Y – Model regresi pertama)

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



Gambar 2. (X1, X2, dan X1X2 terhadap Y, Model regresi kedua)

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



Gambar 3. (X1, X3, dan X1X3 terhadap Y, Model regresi ketiga)

Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas yang dilakukan pada ketiga model penelitian hanya model regresi pertama dan ketiga yang lolos dengan VIF lebih kecil dari 10. Model regresi kedua tidak lolos uji multikolinearitas, tapi hal tersebut dapat diabaikan, oleh karena ada interaksi variabel X1X2 pada model regresi kedua.

Tabel 5. (Hasil SPSS Uji Multikolinearitas Model Regresi 1)

		Coefficients ^a					Collinearity Statistics	
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF
		B	Std. Error	Beta				
1	(Constant)	2.421	.309		7.825	.000		
	opa	-.177	.085	-.255	-2.073	.042	1.000	1.000

a. Dependent Variable: kpa

Tabel 6. (Hasil SPSS Uji Multikolineaitas Model Regresi 2)

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	7.648	4.719		1.621	.110		
	opa	-1.423	1.327	-2.046	-1.073	.288	.004	247.718
	pa	-1.647	1.499	-1.276	-1.098	.276	.011	91.952
	opapa	.392	.422	1.947	.927	.358	.003	300.085

a. Dependent Variable: kpa

Tabel 7. (Hasil SPSS Uji Multikolineaitas Model Regresi 3)

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	2.530	.644		3.928	.000		
	pa	-.261	.159	-.202	-1.641	.106	.978	1.022
	ots	.222	.136	.264	1.631	.108	.569	1.759
	opaots	-.057	.024	-.377	-2.315	.024	.560	1.786

a. Dependent Variable: kpa

Uji Heterokedastisitas

Untuk mendeteksi gejala heterokedastisitas, peneliti menggunakan SPSS 11.5 dengan melihat diagram scatter plot, untuk ketiga model yang akan diuji regresi. Hasilnya ketiga model penelitian tersebut tidak terdeteksi masalah hetetrokedastisitas, karena titik-titik pada gambar tersebut menyebar di daerah scatter plot.

Pengujian Hipotesis

Pengujian Hipotesis Pertama

Hipotesis pertama yang akan diuji adalah pengaruh Orientasi profesional terhadap konflik peran dengan model analisis regresi sederhana menggunakan program SPSS 11.5. Hasilnya secara keseluruhan model orientasi profesional terbukti mempengaruhi konflik peran dengan sig. p-value untuk uji F=0.042 dimana nilai tersebut lebih kecil dari $\alpha = 5\%$. Sedangkan nilai R-square = 0.065, artinya orientasi professional berpengaruh terhadap konflik peran sebesar 6,5%. Secara parsial orientasi professional terbukti berpengaruh negatif terhadap konflik peran dengan nilai koefisien $\beta = -0,177$, sedangkan orientasi professional berpengaruh terhadap konflik peran hal ini ditunjukkan dengan nilai sig. p-value = 0.042 yang lebih kecil dari $\alpha = 5\%$, artinya dengan tingkat keyakinan 95% diputuskan untuk menolak H_{01} dan menerima H_{a1} .

Pengujian Hipotesis Kedua

Hipotesis kedua yang akan diuji adalah partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran. Dengan menggunakan model analisis regresi berganda dan dengan interaksi, pengolahan data menggunakan program SPSS 11.5. Hasilnya secara keseluruhan model partisipasi anggaran terbukti mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran, hal ini ditunjukkan dengan nilai sig. p-value untuk uji $F=0.054$ lebih kecil dari $\alpha = 10\%$. Sedangkan nilai R-square = 0.119 artinya partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran sebesar 11.9%. Dengan tingkat kepercayaan 90%, maka hipotesis kedua dalam penelitian ini diputuskan untuk menolak H_{02} dan menerima H_{a2} .

Pengujian Hipotesis Ketiga

Hipotesis ketiga yang akan diuji adalah Orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran dengan model analisis regresi berganda dengan interaksi menggunakan program SPSS 11.5. Hasilnya secara keseluruhan model orientasi tujuan sistem terbukti mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran dengan p-value untuk uji $F=0.074$ lebih kecil dari $\alpha = 10\%$. Sedangkan nilai R-square = 0.108 artinya orientasi tujuan sistem mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran sebesar 10.8%. Secara parsial orientasi tujuan sistem terbukti mempengaruhi hubungan orientasi profesional terhadap konflik peran dengan p-value = 0.024 lebih kecil dari $\alpha = 10\%$, sehingga dengan tingkat keyakinan 90% maka hipotesis ketiga dalam penelitian ini menolak H_{03} dan menerima H_{a3} .

Pembahasan

Orientasi Profesional Berpengaruh Terhadap Konflik Peran

Hipotesis penelitian yang menyatakan bahwa orientasi profesional berpengaruh terhadap konflik peran telah terbukti melalui pengujian hipotesis yang dilakukan. Melalui pengujian yang dilakukan didapat nilai sig. p-value untuk uji $F=0.042$ (pada tabel Anova) lebih kecil dari $\alpha = 5\%$ dengan nilai adjusted R-square=0.05 (pada tabel model summary). Nilai adjusted R-square = 0.65 artinya orientasi profesional berpengaruh terhadap konflik peran sebesar 6,5%. H_0 yang menyatakan bahwa orientasi profesional tidak berpengaruh terhadap konflik peran ditolak, dengan kata lain dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh negatif terhadap konflik peran yang ditunjukkan oleh nilai koefisien $\beta=-0,177$.

Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Abernethy & Stoelwinder (1995), Comerford & Abernethy (1999), dan Nina Yusnita Yamin (2007) yang menyatakan bahwa orientasi profesional berpengaruh positif terhadap konflik peran. Namun Comerford & Abernethy (1999) disisi lain juga menyatakan bahwa individu yang memiliki orientasi profesional yang tinggi tidak perlu mengalami konflik peran ketika mereka terlibat dalam penganggaran, asalkan ia komitmen pada orientasi tujuan sistem.

Menurut penulis hal ini terjadi karena responden dalam penelitian ini adalah auditor pada level partner dan manajer yang lebih banyak terlibat dalam

penganggaran dan memiliki komitmen pada orientasi tujuan sistem. Hal ini menyebabkan konflik peran yang dialami oleh mereka menjadi rendah ketika mereka menjaga orientasi profesionalnya. Selain itu, konflik peran yang dialami oleh profesional pada level manajerial tidak akan timbul apabila mereka mau beradaptasi dengan lingkungan pengendalian organisasi dimana ia bekerja.

Partisipasi Anggaran Mempengaruhi Hubungan Orientasi Profesional Terhadap Konflik Peran

Hasil analisis regresi pada persamaan kedua menunjukkan bahwa R^2 sebesar 0,119, hal ini berarti 11,9% variasi konflik peran dapat dijelaskan oleh variasi variabel orientasi profesional, partisipasi anggaran dan moderat (interaksi keduanya). Sedangkan sisanya ($100\% - 11,9\% = 88,1\%$) dijelaskan oleh sebab –sebab lain diluar model. Selanjutnya nilai sig. p-value untuk uji $F=0.054$ (pada tabel Anova) lebih kecil dari $\alpha = 10\%$. Hal ini berarti bahwa interaksi antara orientasi profesional dan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap konflik peran. Adapun koefisien regresi sebesar 0,392 menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran, dengan kata lain partisipasi anggaran memperkuat hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Comerford & Abernethy (1999) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran, dimana partisipasi anggaran akan memperkuat hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran.

Orientasi Tujuan Sistem Mempengaruhi Hubungan Orientasi Profesional terhadap Konflik Peran

Hasil analisis regresi pada persamaan kedua menunjukkan bahwa R^2 sebesar 0,108, hal ini berarti 10,8% variasi konflik peran dapat dijelaskan oleh variasi variabel orientasi profesional, orientasi tujuan sistem dan moderat (interaksi keduanya). Sedangkan sisanya ($100\% - 10,8\% = 89,2\%$) dijelaskan oleh sebab –sebab lain diluar model. Selanjutnya nilai sig. p-value untuk uji $F=0.074$ (pada tabel Anova) lebih kecil dari $\alpha = 10\%$. Hal ini berarti bahwa interaksi antara orientasi profesional dan orientasi tujuan sistem berpengaruh terhadap konflik peran. Adapun koefisien regresi sebesar -0,075 menunjukkan bahwa interaksi antara orientasi profesional dengan orientasi tujuan sistem berpengaruh negatif terhadap konflik peran, dengan kata lain orientasi tujuan sistem memperlemah hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Abernethy & Stoelwinder (1995), Comerford & Abernethy (1999), dan Nina Yusnita Yamin (2007) yang menyatakan bahwa orientasi tujuan sistem bisa mengurangi konflik peran yang dialami profesional yang memiliki orientasi profesional yang tinggi ketika berperan sebagai manajerial. Hal ini menunjukkan bahwa komitmen yang kuat terhadap nilai manajerial tidak berarti mereka harus mengorbankan nilai-nilai profesinya. Hal ini senada dengan pernyataan Comerford & Abernethy (1999) bahwa organisasi dapat menciptakan suatu lingkungan yang mendorong profesional untuk menerima orientasi tujuan sistem tanpa melepaskan komitmen mereka pada nilai-nilai profesional.

Simpulan dan Saran

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Orientasi profesional berpengaruh negatif terhadap konflik peran. Hal ini mengindikasikan bahwa profesional (dalam hal ini auditor eksternal pada level partner & manajer) yang mempunyai orientasi profesional yang tinggi, namun mereka tidak perlu mengalami konflik peran. Hal ini sesuai dengan pernyataan Comerford & Abernethy (1999) yang menyatakan bahwa individu yang memiliki orientasi profesional yang tinggi tidak perlu mengalami konflik peran ketika mereka terlibat dalam penganggaran, asalkan ia komitmen pada orientasi tujuan sistem.
2. Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran merupakan variabel moderasi yang memperkuat hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Comerford & Abernethy (1999) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran mempengaruhi hubungan antara orientasi profesional dan konflik peran, dimana partisipasi anggaran akan memperkuat hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran.
3. Orientasi tujuan sistem berpengaruh terhadap hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran, dimana orientasi tujuan sistem memperlemah hubungan antara orientasi profesional dengan konflik peran. Hal ini berarti jika profesional-manajerial memiliki orientasi yang tinggi terhadap tujuan sistem organisasi, maka konflik peran yang dialami akan berkurang. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Abernethy & Stoelwinder (1991), Comerford & Abernethy (1999), dan Nina Yusnita Yamin (2007) yang menyatakan bahwa orientasi tujuan sistem bisa mengurangi konflik peran yang dialami profesional yang memiliki orientasi profesional yang tinggi ketika berperan sebagai manajerial.

Saran

Keterbatasan penelitian dalam penelitian ini terutama terletak pada sampel data penelitian yang sangat kecil, yaitu hanya berjumlah 64 sampel yang merupakan hasil jawaban kuesioner yang kembali dari auditor yang bekerja pada KAP dengan level manajer dan partner dari KAP di wilayah DKI Jakarta dan Bandung. Sehingga saran untuk penelitian selanjutnya diharapkan sampel penelitian dapat diperbanyak dengan memperluas cakupan sampel misalnya pada manajer dan partner KAP se-Jawa, sehingga generalisasi hasil penelitian dapat diperoleh.

Daftar Pustaka

- Abernethy & Stoelwinder. 1990. The Relationship between Organization Structure and Management Control in Hospital: An Elaboration and Test Mintzberg's Professional Bureaucracy Model". *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*. Vol.3: 18-33.

- Abernethy & Stoelwinder. 1995. The Role of Professional Control in The Management of Complex Organization. *Accounting, Organization, and Society*. Vol.20: 1-16.
- Anthony, R.N. & Govindarajan. 2005. *Management Control System*. Edisi 11. Jakarta: Salemba Empat.
- Arens, Alvin A., R. J. Elder & M. S. Beasley. 2003. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi Pendekatan Terpadu* jilid 1, Edisi ke-9, Alih Bahasa: Tim Dejacarta, Jakarta: PT Intermedia.
- Arfan Ikhsan & Muhammad Ishak. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ataina Hidayati. 2001. Pengaruh Aspek-aspek Penganggaran Terhadap Konflik Peran, tuda Empiris Pada Perguruan Tinggi. *Simposium Nasional Akuntansi IV*. Bandung. Hal.561-578.
- Atkinson, et al. 1997. *Management Accounting*. 2nd Edition. New Jersey: Prentice Hall inc.
- Badudu, J.S., dan Sutan Moh. Zain. 1994. *Kamus Umum Bahasa Indonesia*. Cetakan Pertama. Jakarta: Penerbit Sinar Harapan.
- Belianus Patria, dan Arifin 2004. Pengaruh Orientasi Profesional terhadap Konflik Peran Dengan Variabel Moderating Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Orientasi Tujuan Sistem (Studi Empiris Pada Perguruan Tinggi di Indonesia). *Simposium Nasional Akuntansi VII*. Bali. Hal.668.
- Brigham, et al. 2002. *Financial Management: Theory & Practice* 10th Edition. Singapore: Thomson Learning
- Brownell & Mcinnes.1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *Accounting Review*. Pg: 511-526
- Collins, F. et al. 1995. The Relationship Between Budgetary Management Style and Organizational Commitment in a Not-for-Profit Organization. *Behavioral Research in Accounting*. Pg:94-110.
- Comerford, S.E. & Abernethy, M.A. 1999. Budgeting and The Management of Role Conflict in Hospital. *Behavioral Research in Accounting*. Vol.11: 93-110.
- Cooper, D.R., & Schindler, P.S. 2006. *Business Research Methods 9th edition*. International edition. New York: Mc Graw Hill.
- Departemen Pendidikan Nasional. 2003. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Edisi Ketiga. Jakarta: Balai Pustaka.
- Derber, et al. 1991. New Mandarins and New Proletariat: Professional Power at Work. *Research in The Sociology of Organization*. 71-96.
- Dunk, Alan S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack. *Accounting Review*. Vol.68.
- Gibson, et al. 1996. *Organisasi, Perilaku, Struktur, Proses*. Disi Terjemahan. Jakarta: Bina Aksara.
- Golrida, K. 2005. *The Mother of All Conflict: Auditor and Their Clients Persoalan yang Belum Tuntas*. Media Akuntansi. Edisi 46/XII, Juni.
- Gregson, T., Wendell, J., & Aono, J. 1994. Role Ambiguity, Role Conflict, and Perceived Environmental Uncertainty: Are the Scales Measuring Separate Constructs for Accountants?, *Behavioral Research in Accounting*. Vol.6: 144-159.
- Gujarati, D.N. 2003. *Basic Econometric*. New York: McGraw Hill.
- Hair, J.F. Jr. et al. 1998. *Multivariate Data Analysis*. Fifth Edition. New Jersey: Prentice Hall, Inc.

- Hansen, D.R. & Mowen, M.M. 2004. *Management accounting*. Edisi ketujuh. Jakarta: Salemba Empat.
- Hery. 2005. *Etika Profesi dan Keputusan Auditor*. Media Akuntansi, Edisi 46/XII, Juni.
- Hornngren, *et al.* 2000. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prantice Hall.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik. 2007. Direktori Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik. Jakarta: IAI KAP.
- Imam Ghozali. 2005. *Aplikasi analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Jensen, *et al.* 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economic*. October. Vol.3.No.4:305-360.
- Kahn. R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). *Occupational stress: Studies in role conflict and ambiguity*. New York: Wiley.
- Kennis, Izzetin. 1979. The Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*. Vol.4: 707-720.
- Keraf, A.S. 1998. *Etika Bisnis Tuntutan & Relevansinya*. Jakarta: Kanisius.
- Kren, Leslie. 2003. The Effect of Uncertainty, Participation, and Control System Monitoring on The Propensity to Create Budget Slack and Actual Budget Slack Created. *Advanced in Managemen Accounting*. Vol.11.
- Lui, S.S., *et al.* 2001. Interrole Conflict as a Predictor of Job Satisfaction and Propensity to Leave. *Journal of Managerial Psychology*, Vol.16, No.6: 469-484.
- Merchant, K.A. 1981. The Design of The Corporate Budgeting system: Influences on Managerial Behavior & Performance. *The Accounting Review*. Vol.4:813-829.
- Milani, Ken. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance & Attitude: A Field Study. *The Accounting review*.
- Mulyadi. 2001. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*. Edisi Ketiga. Jakarta: Salemba Empat.
- Murray, D. 1990. The Performance Effect of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables. *Behavioral Research in accounting*. Vol.2: 105-123.
- Nina Yusnita Yamin. 2007. Pengaruh Orientasi Profesional terhadap Konflik Peran: Partisipasi Anggaran dan Orientasi Tujuan Sistem Sebagai Variabel Moderating (Studi Pada Rumah Sakit Umum di Makasar). Tesis Pascasarjana Program Magister Sains Universitas Padjadjaran.
- Nouri, H. & Parker, R.J. 1996. The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary participation and Budgetary Slack. *Behavioral research in Accounting*. Vol.8: 74-80.
- Nur Indriantoro & Bambang Supomo. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis: Untuk Akuntansi & Manajemen*. Yogyakarta: BPFE.
- Puspa & Bambang Riyanto. 1999. Tipe Lingkungan Organisasi, Orientasi Profesional, Konflik Peran, Kepuasan Kerja dan Kinerja: Suatu Penelitian Empiris. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol.2.No.1: 117-135
- Rebele, J. E., & Michaels R. E. 1990. Independent Auditors' Role Stress: Antecedent, Outcome, and Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting*, Vol.2: 124-152.
- Rizzo, J.A., House, R.J., and Lirtzman, S.I. 1970. Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations. *Administrative Science Quarterly*. Pg:150-163.

- Sekaran, Uma. 2003. *Research Methods For Business: A Skill-Building Approach*. 3rd Edition. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Senatra, Phillip T. 1980. Role Conflict, Role Ambiguity, and Organizational Climate in a Public Accounting Firm. *The Accounting Review*. Vol.LV, No.4: 594-603.
- Siegel, Gary & Helene Ramanauskas Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co.
- Singgih Santoso. 2004. *Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik*. Jakarta: Elex Media Komputindo.
- Sofyan Syafri Harahap. 1996. *Budgeting*. Jakarta: Raja Grafindo Persada..
- Sorensen, J. E., & T. L. Sorensen. 1974. The Conflict of Professionals in Bureaucratic Organizations. Copyright From Monash University Library.
- Sugiyono. 2004. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Wallace, J.E. 1995. Organizational and Professional Commitment in Professional and Non Professional Organization. *Administrative Science Quarterly*. Vol.40: 228-255.
- Wentzel, Kristin. 2002. The Influence of Fairness Perceptions, and Goal Commitment on Managers' Performance. *Behavioral Research in Accounting*. Vol.14.
- Wolk, *et al.* 2001. *Accounting Theory: A Conceptual & Institutional approach* 5th Edition. USA: South Western Collage Publishing.