

# Efektivitas Perpaduan Komponen Anggaran dalam Prosedur Anggaran: Pengujian Kontinjensi *Matching*

M. Nizarul Alim

Fakultas Ekonomi Universitas Trunojoyo, Indonesia

Email: nizarul\_alim@yahoo.com

## ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji efektivitas perpaduan antar komponen anggaran dengan pengujian kontinjensi *matching* dengan argumen bahwa penganggaran merupakan suatu prosedur yang berurutan dan saling terkait antar komponen anggaran. Komponen anggaran yang diteliti meliputi: partisipasi anggaran, sasaran anggaran, revisi anggaran dan evaluasi anggaran. Penelitian membuktikan, bahwa partisipasi tidak berpengaruh signifikan terhadap sasaran anggaran. Demikian pula sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Untuk partisipasi sasaran, revisi anggaran, evaluasi anggaran dan interaksinya secara bersama mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial meskipun tidak signifikan. Berdasarkan hasil penelitian ini perlu penelitian lebih lanjut tentang faktor desain organisasional yang mungkin berpengaruh pada prosedur anggaran dalam proses pengendalian manajemen, seperti proses perencanaan strategi (*strategic planning*).

**Kata kunci:** komponen anggaran, kontinjensi dan kinerja manajerial

## ABSTRACT

*This study investigates effect of matching among budget components in budgeting procedure on managerial performance. Budget component include budget participation, budget target, budget revision, and budget evaluation. Research finding shows that participation doesn't have impact on budget goal. Fit between budget goal and budget revision and budget evaluation have positive effect on managerial performance but not significant. While budget revision and budget evaluation has significant effect. Empirical evidences indicate that budget revision and budget evaluation are not contingency factors of budget goal difficulty. Research suggests investigating strategic planning as contingency factor of budget procedure.*

**Keywords:** budget component, contingency, and managerial performance.

## PENDAHULUAN

Sistem Anggaran memiliki fungsi manajerial yang meliputi perencanaan, koordinasi, evaluasi (pengendalian), dan umpan balik. Terkait dengan fungsi manajerial maka antara satu komponen anggaran dengan komponen anggaran lain memiliki *time sequence*. Blocher et al (2000) menyatakan bahwa efektivitas anggaran tidak hanya tergantung satu komponen saja tetapi keberhasilan anggaran dipengaruhi oleh perpaduan dan interdependensi antar komponen anggaran.

Sebagai bagian dari system pengendalian manajemen, sistem anggaran meliputi (1) struktur pengendalian anggaran, (2) prosedur, dan (3) kebijakan anggaran. Struktur pengendalian anggaran ditunjukkan oleh kebutuhan anggaran pada semua level meliputi korporat, departemen, divisi, fungsi-fungsi produksi, pemasaran, unit bisnis, atau bahkan liniproduk (Hansen dan Mowen 1995: 667).

Prosedur anggaran terdiri dari tahap proses penyusunan anggaran untuk menentukan target dan sasaran anggaran, revisi anggaran, pengendalian (evaluasi) anggaran dan umpan balik. Kebijakan dalam prosedur anggaran tersebut antara lain: pada tahap penyusunan anggaran terkait dengan tingkat partisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Dalam menyusun anggaran, perusahaan dapat memilih kebijakan anggaran partisipatif atau *top down* (Hansen dan Mowen 1995; Zimmerman 1995). Kebijakan revisi anggaran dihadapkan pada kebijakan revisi anggaran sistematis atau revisi anggaran di bawah kejadian khusus (Anthony dan Govindarajan 1998:384). Pengendalian dan evaluasi anggaran dihadapkan pada alternatif pada evaluasi yang menekankan pencapaian target (varian) anggaran atau proses pencapaian anggaran (Govindarajan 1988), sedangkan umpan balik anggaran pada dasarnya mengikuti tipe pengendalian anggaran.

Terkait dengan fungsi manajerial, anggaran sebagai alat perencanaan dimanifestasikan dalam proses penyusunan anggaran. Fungsi koordinasi tercermin dalam tahapan revisi anggaran. Pada tahapan revisi anggaran akan diketahui bahwa pelaksanaan anggaran antara satu divisi dengan yang lain dapat saling *overlap* serta tercapai atau tidaknya sasaran yang ditentukan. Dalam prosedur revisi juga dapat diketahui apakah asumsi anggaran yang telah ditetapkan pada saat penyusunan anggaran tidak berubah karena faktor internal maupun eksternal.

Sedangkan fungsi anggaran sebagai alat pengendalian ditunjukkan dalam tahapan evaluasi anggaran. Pengendalian merupakan suatu upaya yang ditujukan agar pelaksanaan anggaran tidak menyimpang dari tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Evaluasi yang dilakukan secara periodik seperti mingguan dan bulanan merupakan bagian dari pengendalian karena evaluasi bulan ini merupakan pengendalian di bulan berikutnya.

Berdasarkan pada kajian di atas seharusnya penting untuk dikaji *fit* antar komponen anggaran dalam konteks prosedur anggaran. Kesesuaian antar komponen anggaran dalam prosedur anggaran akan bermanfaat dalam penentuan kebijakan anggaran pada setiap tahapan anggaran. Penelitian kontinjensi *fit* antara komponen anggaran telah dilakukan oleh Alim (2003) hanya menguji moderasi revisi anggaran terhadap partisipasi anggaran tetapi tidak secara eksplisit menggunakan kerangka konsep prosedur anggaran. Sedangkan pengujian dan penjelasan efektivitas *fit* antara komponen anggaran dalam prosedur anggaran belum pernah dilakukan.

Bukti empiris penelitian anggaran dalam konteks bisnis di Indonesia, sebagian besar difokuskan pada penelitian (komponen) anggaran secara parsial misalnya partisipasi (Riyanto 1997; Riyadi 1998; Alim 2003; Ramantha 2005), revisi anggaran (Alim 2003), sasaran anggaran (Alim 2006), evaluasi (Kamal dan Na'im 1999; Alim 2006).

Di samping itu, sebagian besar studi empiris tentang kontinjensi anggaran dikaitkan dengan variabel kontinjensi perilaku individu (misal: motivasi, komitmen), lingkungan organisasi (misal: ketidakpatian lingkungan), strategi, dan organisasi (struktur organisasi dan budaya organisasi). Bukti empiris tersebut menunjukkan bahwa *fit* antara anggaran dan variabel kontinjensi tersebut efektif untuk mempengaruhi perilaku misalnya motivasi dan sikap (Riyanto 1997; Riyadi 1998), stress kerja (Kamal dan Na'im 1999), kepuasan kerja (Supomo 1998; Alim 2003).

Penelitian kontinjensi *fit* antara komponen anggaran telah dilakukan oleh Alim (2003) yang menguji moderasi revisi anggaran terhadap partisipasi anggaran. Perbedaan penelitian ini dengan sejumlah penelitian anggaran di Indonesia sebelumnya (Riyanto 1997; Riyadi 1998; Kamal dan Na'im 1999; Supomo 1998; Muslimah 1997; Alim 2003, 2006) terletak pada konsep anggaran. Penelitian anggaran sebelumnya mengoperasionalkan anggaran sebagai komponen anggaran secara parsial atau sistem serta menguji kontinjensi efektivitas anggaran dengan variabel kontinjensi individual (motivasi, kepemimpinan) dan organisasional (struktur organisasi, budaya organisasi).

Penelitian ini bertujuan untuk menguji efektivitas perpaduan antar komponen anggaran dengan pengujian kontinjensi *matching* antara komponen anggaran dengan argumen bahwa penganggaran merupakan suatu prosedur yang berurutan dan saling terkait antar komponen anggaran. Outley (1980) menjelaskan bahwa pendekatan kontinjensi antar desain organisasional menggunakan pengujian model *matching*. Komponen anggaran merupakan variabel desain organisasional. Atas dasar itu maka prosedur anggaran komponen anggaran seharusnya *fit* dengan komponen anggaran yang lain.

Perbedaan penelitian dibandingkan dengan sejumlah penelitian komponen anggaran sebelumnya adalah bahwa penelitian komponen anggaran sebelumnya baik itu partisipasi, revisi, sasaran, evaluasi anggaran diuji kontinjensinya dengan variabel perilaku seperti motivasi, komitmen atau variabel organisasional seperti strategi dan struktur organisasi. Dengan perbedaan tersebut penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti empiris baru yang menjelaskan serta memberi kontribusi terhadap teori dan praktik penganggaran serta referensi mengenai keterkaitan komponen anggaran dalam prosedur anggaran.

## ANGGARAN

Anggaran adalah rencana kuantitatif yang meliputi aspek keuangan dan non keuangan. Dari pengertian tersebut, maka fungsi utama anggaran adalah sebagai salah satu instrumen perencanaan. Sistem penganggaran merupakan prosedur dan kebijakan seperangkat (set) komponen anggaran yang saling terkait satu dengan yang lain. Komponen anggaran meliputi penyusunan anggaran, penentuan sasaran anggaran, revisi anggaran, evaluasi anggaran, dan umpan balik anggaran.

Proses penyusunan anggaran terkait kebijakan dan prosedur penentuan sasaran anggaran dengan mekanisme antara partisipatif atau

instruktif. Proses revisi anggaran merupakan kebijakan dan prosedur untuk merevisi sasaran anggaran baik secara reguler atau di bawah kejadian khusus. Sedangkan evaluasi anggaran adalah kebijakan dan prosedur untuk mengevaluasi antara sasaran dan realisasi. Evaluasi yang dilakukan secara periodik menjadi proses pengendalian anggaran dan hasil evaluasi anggaran menjadi umpan balik bagi pelaksana anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa anggaran juga berfungsi sebagai instrumen pengendalian manajemen.

### Partisipasi Anggaran dan Sasaran Anggaran

Partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah mengizinkan manajer lebih bawah mempertimbangkan bagaimana anggaran dibentuk. Adanya partisipasi, pengaruh dan kontribusi dari manajer lebih bawah dalam proses penyusunan anggaran dapat menimbulkan rasa tanggung jawab untuk memenuhi target atau sasaran yang telah ditentukan (Zimmerman 1995). Munculnya rasa tanggung jawab pada manajer lebih rendah dapat memperkuat kreativitas (Hansen dan Mowen 1995).

Para pendukung model anggaran partisipatif mengklaim bahwa anggaran partisipatif dapat meningkatkan tanggung jawab dan mengatasi tantangan yang inheren serta merupakan penyediaan insentif non moneter (Hansen dan Mowen 1995). Mereka berargumen bahwa individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran milik mereka akan bekerja keras untuk mencapainya. Selain itu, bagi perusahaan, perilaku anggaran partisipatif memiliki keunggulan dengan masuknya pengetahuan lebih dari kondisi lokal dari suatu proses perencanaan (Zimmerman 1995).

Proses penyusunan anggaran dimungkinkan berpengaruh terhadap tingkat kesulitan sasaran anggaran yang harus dicapai. Sejumlah bukti empiris menunjukkan bahwa adanya partisipasi yang tinggi pada saat penyusunan anggaran dapat menjadikan senjangan anggaran rendah. Senjangan anggaran menggambarkan tingkat pencapaian sasaran anggaran. Meskipun ada indikasi bahwa partisipasi tinggi mendorong para manajer menyusun "sasaran anggaran yang bersifat *under value* untuk target pendapatan dan *over value* untuk biaya sehingga menimbulkan senjangan (*slack*).

Para manajer yang mempunyai partisipasi tinggi memiliki kesempatan untuk merancang sasaran anggaran sesuai dengan target yang realistis sehingga tingkat kesulitan anggaran dapat disesuaikan. Bukti empiris yang ditemukan Alim (2006) menunjukkan bahwa kesulitan dalam

mencapai sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap kepuasan kerja manajer. Artinya semakin sulit sasaran anggaran dicapai maka akan menurunkan kepuasan kerja manajer. Menurunnya kepuasan kerja manajer dikuatirkan akan berdampak pada perilaku disfungsional. Sebelumnya Kamal dan Na'im (1997) telah menemukan bahwa sasaran anggaran yang sulit dicapai dapat mengakibatkan stress kerja.

H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap sasaran anggaran

H2 : Sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial

### Sasaran Anggaran dan Revisi Anggaran

Disamping partisipasi anggaran, kebijakan tentang revisi anggaran setelah anggaran ditetapkan juga penting karena ada kemungkinan bahwa asumsi yang ditentukan dalam proses penyusunan anggaran bisa tidak realistis sehingga perbandingan antara aktual dan anggaran menjadi tidak bermakna. Menurut Antony dan Govindarajan (1998), kebijakan revisi anggaran dapat dibagi menjadi dua yaitu: (1) prosedur yang menyediakan revisi anggaran yang bersifat otomatis misalnya kuartalan, semesteran; (2) prosedur yang mengizinkan revisi anggaran di bawah kejadian khusus.

Pemberian otorisasi terhadap revisi anggaran ketika anggaran orisinal telah disetujui yang didasarkan pada basis perubahan kondisi yang signifikan kemungkinan lebih efektif untuk pengendalian. Diargumenkan bahwa apabila para manajer diberikan kesempatan mendiskusikan dan koordinasi ketika terdapat permasalahan yang terjadi dalam pelaksanaan anggaran serta diijinkan untuk merevisi anggaran ketika kondisi menjadikan asumsi tidak realistis, maka diindikasikan akan dapat meningkatkan kinerja.

Apabila tidak terdapat perubahan asumsi, maka memberikan kemudahan untuk revisi anggaran akan mendorong perilaku disfungsional dalam menentukan level sasaran anggaran. Alternatif untuk mengurangi dampak perilaku disfungsional akibat tingkat kesulitan anggaran adalah dengan merancang kebijakan revisi anggaran. Ada kemungkinan kesulitan untuk mencapai anggaran timbul akibat kondisi ketidakpastian yang muncul ketika anggaran sedang berjalan. Bahkan kondisi ketidakpastian yang tinggi selama anggaran berjalan dapat menjadikan peran partisipasi tinggi dalam proses penyusunan anggaran menjadi tidak bermakna jika tidak diikuti dengan kebijakan revisi anggaran yang fit dengan kondisi tersebut.

Hasil penelitian Alim (2003) memberikan bukti empiris bahwa revisi anggaran memiliki

pengaruh moderasi terhadap efektivitas partisipasi anggaran dalam mempengaruhi kepuasan kerja. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa meskipun partisipasi dalam proses penyusunan anggaran tinggi tetapi jika revisi anggaran sulit maka akan menimbulkan penurunan kepuasan kerja.

H3 : *Match* antara sasaran anggaran dan revisi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial

### Sasaran Anggaran dan Evaluasi Anggaran

Evaluasi anggaran merupakan nilai yang bergantung pada jumlah tekanan untuk memenuhi sasaran anggaran (Govindarajan 1988). Evaluasi anggaran telah di tempatkan sebagai sistem evaluasi kinerja dalam literatur akuntansi dan pengendalian (Govindarajan 1988). Evaluasi anggaran yang cocok adalah tidak mendasarkan pada varian anggaran yang membandingkan antara realisasi dan traget anggaran tetapi lebih ditekankan pada proses pencapaian anggaran.

Bukti empiris yang ditemukan oleh Kamal dan Na'im (1999) gaya evaluasi kinerja yang menggunakan anggaran (GEKA) yang tidak sesuai dapat meningkatkan tekanan kerja serta mengurangi kepuasan kerja. Beberapa temuan empiris di atas mengindikasikan bahwa level anggaran berpengaruh terhadap tipe evaluasi anggaran. Untuk anggaran yang relatif sulit dicapai sebaiknya menggunakan evaluasi anggaran yang berbasis pada proses pencapaian sedangkan anggaran yang relatif mudah dicapai dapat menggunakan evaluasi varian anggaran. Jika evaluasi anggaran disesuaikan dengan tingkat kesulitan sasaran anggaran, maka diprediksikan dapat menumbuhkan kepuasan kerja

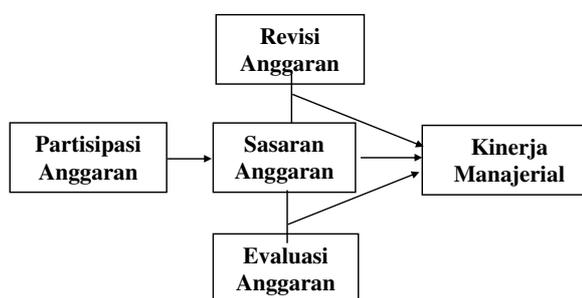
Untuk meminimalisir dampak negatif akibat tekanan anggaran, dibutuhkan gaya evaluasi anggaran yang *fit* dengan tingkat kesulitan sasaran anggaran. Untuk target anggaran yang sulit dicapai sebaiknya para manajer dievaluasi berdasarkan pada bagaimana proses mereka mencapai target anggaran tidak semata-mata varian anggaran. Sedangkan sasaran anggaran yang mudah dicapai dapat diterapkan evaluasi berbasis target pencapaian anggaran. Bagi unit yang target anggaran sulit di capai tidak diterapkan *management by exception* (evaluasi yang lebih menekan pada varian anggaran).

Sejumlah argumen di atas menunjukkan bahwa dalam prosedur anggaran membutuhkan *fit* antara satu tahapan dengan tahapan yang lain. Jika antara tahapan penganggaran terjadi *misfit* diprediksikan akan berpengaruh terhadap perilaku disfungsional sehingga dapat mengakibatkan

penurunan kinerja atau kepuasan kerja. Berdasarkan sejumlah kajian empiris di atas, penelitian bertujuan untuk menguji *fit* antara tahapan penganggaran yang meliputi penyusunan, sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan implikasinya terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

H4: *Match* antara sasaran anggaran dan evaluasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial

Berdasarkan kajian teoritis di atas, kerangka konseptual (hipotesis) ditunjukkan dalam Gambar 1 di bawah ini.



Gambar 1. Kerangka Konseptual (Hipotesis)

### METODE PENELITIAN

Desain penelitian adalah penelitian survei dengan menggunakan pendekatan kontinjensi. Kontinjensi antara komponen anggaran dalam proses penganggaran merupakan perpaduan antar desain organisasional. Oleh karena itu, model kontinjensi *fit* yang sesuai adalah kontinjensi *matching* (Alim 2007). Level penelitian adalah eksplanatif yaitu penelitian yang menguji dan menjelaskan pengaruh sebab akibat dari variabel yang diteliti. Responden penelitian adalah para manajer unit bisnis dengan produk barang konsumsi (*consumers goods*).

Metode pengambilan sampel dengan menggunakan metode *cluster random sampling*. Langkah pengambilan sampel dilakukan dengan tahap; (1) mengelompokkan populasi dalam tiga kelompok (*cluster*) perusahaan barang konsumsi, (2) memilih secara random sampel dalam setiap *cluster* populasi.

Data penelitian adalah data primer. Responden diminta untuk menjawab pertanyaan (kuesioner) dengan mendasarkan pada apa yang mereka alami atau rasakan terkait dengan variabel-variabel yang diteliti. Metode pengumpulan data dengan menggunakan instrumen kuesioner tertutup (*close-ended questioner*) yaitu kuesioner yang memberikan alternatif pilihan (jawaban) bagi responden serta tidak memberikan

kesempatan bagi responden untuk memberikan jawaban di luar alternatif yang disediakan.

Tahapan pengumpulan data dilakukan dengan cara; (1) survei melalui pos (*mail survei*) dengan bantuan direktori daftar perusahaan di Indonesia, (2) mengirimkan kuesioner melalui email perusahaan (*email survey*), (3) surveyor, dan (4) koneksi. Dengan menggunakan cara-cara di atas diperoleh tanggapan responden 119 manajer unit bisnis.

Partisipasi anggaran menunjukkan tingkat partisipasi para manajer unit bisnis dalam proses penyusunan anggaran mereka. Instrumen partisipasi anggaran diadopsi dari Kren (1992) menjadi tiga item. Indikator partisipasi anggaran meliputi: keterlibatan, pengaruh, dan kontribusi. Skala pengukuran dari 1 menunjukkan partisipasi anggaran sangat tinggi sampai dengan skala 7 yang menunjukkan partisipasi sangat rendah.

Sasaran anggaran menunjukkan tingkat kesulitan dalam mencapai sasaran anggaran. Skala pengukuran 1 menunjukkan sasaran anggaran yang mudah dicapai dan skala 7 menunjukkan sasaran anggaran sulit dicapai.

Revisi anggaran didefinisikan dengan seberapa jauh tingkat kemudahan dalam merevisi anggaran mereka setelah anggaran diimplementasikan. Instrumen revisi anggaran dikembagkan dari penelitian Muslimah (1997) dengan indikator kesempatan mendiskusikan, merubah, kemudahan, dan kewenangan untuk merevisi. Skala pengukuran dari 1 menunjukkan revisi anggaran sangat mudah sampai dengan skala 7 yang menunjukkan revisi anggaran sangat sulit.

Evaluasi anggaran menunjukkan bagaimana gaya atasan manajer unit bisnis mengevaluasi anggaran mereka. Instrumen evaluasi anggaran dimodifikasi dari penelitian Govindarajan (1988) yang telah diadopsi oleh Muslimah (1997). Instrumen evaluasi anggaran terdiri dari tujuh item dengan indikator efisiensi, pertimbangan gaji, pencapaian sasaran, penilaian prestasi, dan penyimpangan. Skala pengukuran dari 1 menunjukkan evaluasi anggaran sangat menekankan pada target anggaran, sampai dengan skala 7 yang menunjukkan evaluasi anggaran yang menekankan pada proses pencapaian.

Kinerja manajerial merupakan pengukuran kinerja mengenai aktivitas manajerial yang

meliputi perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf, negosiasi, dan representasi. Indikator dari instrumen tersebut diadopsi dari instrumen Mahoney et al (1963) dalam Alim (2003). Instrumen Mahony et al (1963) telah banyak diadopsi oleh penelitian di Indonesia dan telah teruji validitas dan reliabilitas. Skala pengukuran dari 1 menunjukkan kinerja manajerial sangat rendah sampai dengan skala 7 yang menunjukkan kinerja manajerial sangat tinggi.

Seleksi kuesioner dilakukan berdasarkan kelengkapan dan persyaratan. Jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 119 kuesioner. Sebanyak 92 kuisisioner layak diolah yang akan ditabulasi sedangkan 27 kuesioner tidak layak karena kurang lengkap. Untuk pengujian linier, tabulasi partisipasi anggaran dan revisi anggaran dilakukan *recode* sehingga skor 1 menunjukkan partisipasi sangat rendah dan revisi sangat sulit, sedangkan skor 7 menunjukkan partisipasi sangat tinggi dan revisi mudah. Skor 2 = 6 dan sebaliknya serta skor 3 = 5 dan sebaliknya.

Analisis statistik inferen digunakan untuk menguji hipotesis penelitian. Pengujian hipotesis dengan menggunakan regresi multivariat dengan model *matching*. Pengujian hipotesis menggunakan *software* SPSS. Persamaan regresi interaksi *matching* untuk menguji hipotesis dapat dilihat di bawah ini:

$$X_2 = a + b_1X_1$$

$$Y = a + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4(X_2-X_3) + b_5 (X_2-X_4)$$

Di mana:

Y = Kinerja manajerial (KinerjaY)

X1 = Partisipasi anggaran (Part)

X2 = Sasaran Anggaran (sasaran)

X3 = Revisi Anggaran (revisi)

X4 = Evaluasi anggaran (evaluasi)

(X<sub>2</sub>-X<sub>3</sub>) = *matching* sasaran – revisi (Sasrev)

(X<sub>2</sub>-X<sub>4</sub>) = *matching* sasaran – evaluasi (saseva)

a = konstanta

b<sub>1</sub>, b<sub>2</sub>, b<sub>3</sub>, b<sub>4</sub>, b<sub>5</sub>, b<sub>6</sub> = koefisien regresi

Menurut Frucot dan Shearon (1991), pengujian kontinjensi *matching* menggunakan teknik pengukuran variabel independen dan variabel kontinjensi (*matching*) yang distandarisasi dengan z *score*. Pengukuran multivariat sebaiknya menggunakan skor atau standarisasi skor. Mendasarkan argumen tersebut, maka variabel independen dan *matching* distandarisasi dengan z *score*.

Tabel 1. Klasifikasi Variabel

No	Nama Variabel	Klasifikasi	Simbol	Skala	Atribut
1	Partisipasi Anggaran	Independen	X1	Skala 1 – 7	Tinggi – Rendah
2	Sasaran Anggaran	Intervening	X2	Skala 1 – 7	Mudah - Sulit
3	Revisi Anggaran	<i>Matching</i>	X3	Skala 1 – 7	Mudah – Sulit
4	Evaluasi Anggaran	<i>Matching</i>	X4	Skala 1 – 7	Target – Proses
5	Kinerja Manajerial	Dependen	Y	Skala 1 - 7	Rendah - Tinggi

Uji asumsi klasik dilakukan agar hasil pengujian regresi dapat diandalkan sehingga dapat digunakan untuk menjelaskan (*explanation*) dan prediksi/generalisasi (*prediction*). Pengujian asumsi klasik yang dilakukan meliputi uji normalitas, heteroskedastisitas (homogenitas), dan multikolinier. Uji autokorelasi tidak diperlukan karena kurun waktu (*time horizon*) penelitian adalah *cross sectional*. Namun demikian, hasil autokorelasi juga akan diperlihatkan.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hipotesis menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap sasaran anggaran. Argumennya partisipasi yang tinggi memungkinkan manajer untuk memudahkan sasaran anggaran yang dicapai atau peluang menciptakan senjangan (*slack*) anggaran. Hasil analisis regresi pengaruh partisipasi terhadap sasaran anggaran dapat dilihat pada tabel 1

Hasil regresi pada tabel 1 menunjukkan bahwa partisipasi tidak berpengaruh signifikan terhadap sasaran anggaran (H1 tidak didukung). Hasil ini mengindikasikan bahwa tingkat partisipasi yang diberikan kepada para manajer unit bisnis tidak berdampak terhadap sulit atau tidak pencapaian sasaran anggaran. Demikian pula sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial (H2 tidak didukung). Temuan empiris ini berbeda dengan Alim (2006) menunjukkan bahwa kesulitan dalam mencapai sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap kepuasan kerja manajer. Kamal dan Na'im (1997) telah menemukan bahwa sasaran anggaran yang sulit dicapai dapat mengakibatkan stress kerja.

Bukti empiris di atas mengindikasikan terdapat partisipasi semu dimana keterlibatan para manajer unit bisnis dalam menyusun anggaran tidak mempengaruhi sasaran anggaran. Kemungkinan lain keterlibatan para manajer tidak memberikan kontribusi dalam proses penyusunan

anggaran sehingga tidak ada pengaruh terhadap sasaran anggaran. Semestinya partisipasi tinggi memiliki kesempatan untuk merancang sasaran anggaran sesuai dengan target yang realistis sehingga tingkat kesulitan anggaran dapat disesuaikan.

Untuk mencapai sasaran anggaran yang telah ditetapkan para manajer merasa tidak tergantung dari partisipasi mereka dalam proses penyusunan anggaran tetapi lebih dikarenakan faktor dinamika/ketidakpastian lingkungan. Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi target anggaran menjadi kurang relevan.

Bukti empiris berdasarkan Alim (2006) menyimpulkan bahwa apabila ketidakpastian lingkungan tinggi, maka sebaiknya ditentukan sasaran anggaran yang lebih mudah (dapat) dicapai dan apabila ketidakpastian lingkungan rendah maka dapat diterapkan sasaran anggaran yang lebih sulit dicapai. Berdasar temuan empiris tersebut dapat diargumenkan bahwa ketidakpastian lingkungan merupakan kontinjensi efektivitas tingkat pencapaian sasaran anggaran

Hasil pengujian regresi kontinjensi antara sasaran anggaran dengan revisi anggaran serta evaluasi anggaran disajikan pada tabel 3 di atas.

Hasil regresi dalam tabel 3 menunjukkan bahwa semua variabel meliputi partisipasi, sasaran, revisi, evaluasi anggaran dan interaksinya secara bersama mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial ( $F=4,312$ ;  $sig=0,01$ ) dengan  $R\ square = 0,233$  atau 23,3 persen. Hasil tersebut menunjukkan bahwa kinerja manajerial dipengaruhi oleh variabel yang diteliti sebesar 23,3 persen, sedangkan 76,7 persen dipengaruhi oleh variabel lain. Pengaruh ini relatif kecil. Asumsi klasik terhadap model regresi terpenuhi dimana *scatter plot* bersifat acak dan cenderung diagonal. Tanda ini menunjukkan bahwa tidak ada gejala heteroskedastisitas dan distribusi data mendekati normal.

Tabel 2. Hasil Pengujian Regresi Partisipasi Anggaran, Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Model Summary(b)						
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
1	,483(a)	,233	,179	,60856	2,143	

a Predictors: (Constant), saseva, Part, Revisi, sasaran, evaluasi, sasrev

b Dependent Variable: KinerjaY

## ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9,581	6	1,597	4,312	,001(a)
	Residual	31,480	85	,370		
	Total	41,061	91			

a Predictors: (Constant), saseva, Part, Revisi, sasaran, evaluasi, sasrev

b Dependent Variable: KinerjaY

**Tabel 3. Hasil Pengujian Regresi Partisipasi Anggaran terhadap Sasaran Anggaran.**

Variables Entered/Removed(b)						
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method			
1	Part(a)	.	Enter			

a All requested variables entered.  
b Dependent Variable: sasaran

Model Summary(b)						
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
1	,104(a)	,011	,000	,60251	1,713	

a Predictors: (Constant), Part  
b Dependent Variable: sasaran

ANOVA(b)						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,358	1	,358	,987	,323(a)
	Residual	32,671	90	,363		
	Total	33,030	91			

a Predictors: (Constant), Part  
b Dependent Variable: sasaran

Hasil regresi dalam tabel 3 menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial tetapi revisi anggaran dan evaluasi anggaran berpengaruh signifikan ( $\alpha = 0,1$ ) terhadap kinerja manajerial. Hasil ini menegaskan argumen di atas bahwa tidak berpengaruhnya partisipasi dan sasaran anggaran dimungkinkan karena kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi. Sehingga aspek yang penting dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi adalah kebijakan revisi anggaran serta gaya evaluasi anggaran.

Revisi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial mengindikasikan bahwa revisi anggaran yang mudah akan meningkatkan kinerja manajerial. Demikian pula evaluasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial berarti bahwa gaya evaluasi anggaran yang berorientasi pada proses pencapaian anggaran (bukan semata target anggaran) akan meningkatkan kinerja manajerial. Hasil tersebut konsisten dengan pengujian sebelumnya bahwa sasaran anggaran mudah atau sulit dicapai dalam kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi tergantung kebijakan revisi anggaran serta gaya evaluasi anggaran. Manajer akan merasa dihargai jika evaluasi tidak semata pada target anggaran yang sulit dicapai tetapi pada proses (upaya) pencapaian target. Tidak tercapainya target bukan karena ketidakmampuan tetapi karena lingkungan bisnis.

Selanjutnya interaksi antara sasaran anggaran dan revisi anggaran maupun sasaran anggaran dan evaluasi anggaran menunjukkan koefisien positif terhadap kinerja manajerial tetapi tidak signifikan (H3 dan H4 tidak didukung).

Bukti empiris ini mengindikasikan bahwa jika *match* antara kesulitan pencapaian sasaran anggaran dengan kebijakan revisi anggaran serta gaya evaluasi anggaran meningkat diperkirakan akan meningkatkan kinerja manajerial tetapi kemungkinan juga tidak berpengaruh sama sekali. Namun demikian jika kebijakan revisi anggaran dan gaya evaluasi anggaran tidak *match* dengan tingkat kesulitan anggaran belum tentu langsung berpengaruh terhadap penurunan kinerja manajerial. Kinerja manajer tidak dipengaruhi oleh *matching* antar komponen anggaran dalam prosedur anggaran artinya.

Hasil ini konsisten dan memperkuat argumen bahwa kondisi lingkungan pada saat dilakukan penelitian relatif tinggi atau tidak stabil sehingga kebijakan dalam setiap prosedur anggaran tidak perlu *fit* dengan sasaran anggaran. Kebijakan revisi anggaran dan gaya evaluasi anggaran dipengaruhi oleh ketidakpastian lingkungan. Govindarajan (1988) yang menemukan bukti empiris bahwa efektivitas gaya evaluasi anggaran kontinjen terhadap ketidakpastian lingkungan.

Pengalaman manajer juga menjadi faktor yang dipertimbangkan. Hasil penelitian Alim (2006) menyimpulkan bahwa manajer unit bisnis yang belum berpengalaman menjadikan ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap efektivitas gaya evaluasi anggaran. Temuan empiris dalam penelitian ini menyarankan bahwa sebaiknya gaya evaluasi anggaran bagi manajer lini produk yang belum berpengalaman dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi berorientasi pada proses pencapaian sasaran anggaran bukan pada varian anggaran.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan temuan empiris di atas dapat dijelaskan beberapa kesimpulan diantaranya bahwa kebijakan revisi anggaran pada kondisi khusus dan gaya evaluasi anggaran yang berbasis pada proses pencapaian anggaran tidak sekedar varian anggaran dipertimbangkan untuk meningkatkan kinerja. Dalam proses penyusunan anggaran, pelaksanaan dan koordinasi serta pengendalian anggaran, komponen anggaran tidak harus dipaksakan fit dengan tingkat kesulitan anggaran. Namun demikian, adanya *match* antar komponen anggaran dengan sasaran anggaran berpotensi untuk meningkatkan kinerja manajerial.

Berdasarkan hasil penelitian ini disarankan sebaiknya perlu dikaji dan diteliti lebih lanjut faktor desain organisasional yang mungkin berpengaruh pada prosedur anggaran dalam proses pengendalian manajemen seperti proses perencanaan stratejik (*strategic planning*).

## DAFTAR PUSTAKA

- Alim, M. Nizarul., 2003. "Pengaruh Ketidakpastian Stratejik Dan Revisi Anggaran Terhadap Efektivitas Partisipasi Penyusunan Anggaran: Pendekatan Kontinjensi", *Ventura* Vol. 6. No. 3, Desember: 317-328.
- Alim, M. Nizarul, 2006. "Sasaran dan Evaluasi Anggaran: Ketidakpastian Lingkungan dan Pengalaman Manajer Sebagai Variabel Kontinjensi". *Ekuitas* Vol. 10 No. 1, Maret: 21-41.
- Alim, M. Nizarul, 2007. "Substansi dan Kontribusi Pendekatan Kontinjensi dalam Metodologi Riset Akuntansi dan Bisnis". *Arthavidya*, Tahun 8, Nomor 1, Februari: 64-79.
- Anthony, R.N. dan Govindarajan, 1998. *Management Control Systems*, Ninth Edition. New York: McGraw-Hill Companies, Inc.
- Blocher, Edward J., K.H. Chen dan Thomas W. Lin, 2000. *Cost Management: A Strategic Emphasis*. Edisi Indonesia Jakarta: Salemba Empat.
- Frucot, V.dan W.T. Shearon, 1991. "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction". *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 1 January: 80-99.
- Govindarajan, Vijay, 1988. "A Contingency Approach to Dtertegy Implementation At The Business Unit Level: Integrating Administrative Mechanism With Strategy". *Academy of Management Journal* 31: 828-853.
- Hansen, D.R dan Maryane M. Mowen, 1995. *Cost Management, Accounting and Control*, Ohio: South Western College Publishing.
- Kamal, M dan Ainun Na'im, 1999. "Pengaruh Perselisihan Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran Terhadap Kinerja: Tekanan Kerja dan Kepuasan Kerja Sebagai Variabel Mediasi". *Makalah Simposium Nasional Akuntansi II* Malang.
- Kren, Leslie, 1992. Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volaility. *The Accounting Review*, July: 511-526.
- Muslimah, Susilawati, 1997. "Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian, dan Informasi Job-Relevant Terhadap Perceived Usefulness Sistem Anggaran", *Makalah Simposium Nasional Akuntansi I* Yogyakarta.
- Otley, David T., 1980. "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 5, No. 4: 413-428.
- Ramantha, I Wayan, 2005. "Pengaruh Partisipasi Anggaran, Job Relevant Information Terhadap Kinerja Manajerial" *Jurnal Akuntansi, Bisnis, dan Manajemen*, Vol. 12, No. 2 Oktober: 180-189.
- Riyadi, Slamet, 1998. "Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial" *Tesis S-2* Tidak Dipublikasikan, Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.
- Riyanto, Bambang, 1997. "Strategic Uncertainty, Management Accounting Systems And performance: an Empirical Investigation of A Contingency Theory At a Firm Level", *Unpublished Dissertation*, Temple University Philadelphia USA.
- Supomo, B, 1998. "Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional Terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial: Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Indonesia." *Tesis*, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Zimmerman, Jerold L, 1995. *Accounting For Decision Making and Control*, Chicago: Richard D. Irwin.