

**PENGARUH *PERCEIVED ENVIRONMENT UNCERTAINTY (PEU)*  
TERHADAP HUBUNGAN ANTARA KARAKTERISTIK  
SASARAN PENGANGGARAN DENGAN  
KINERJA MANAJERIAL**

**(Studi Empiris pada Kawasan Industri Makassar)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi**



**Diajukan Oleh:**

**Nama : Oktavianus Pasoloran  
NIM : C4C000160**

**Kepada**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2002**

*"Untuk Istriku Sherley dan annakku Yoga  
atas dukungan, perhatian, dan pengertiannya"*



## **PERNYATAAN**

Saya yang bertanda tangan di bawah ini, menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya sendiri, tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi atau karya yang pernah ditulis/diterbitkan orang lain kecuali yang secara tertulis di acu dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka. Karya ini adalah milik saya dan pertanggungjawabannya sepenuhnya berada di pundak saya

Semarang, Maret 2002

Oktavianus Pasoloran

Tesis berjudul

**PENGARUH *PERCEIVED ENVIRONMENT UNCERTAINTY (PEU)*  
TERHADAP HUBUNGAN ANTARA KARAKTERISTIK  
SASARAN ANGGARAN DENGAN  
KINERJA MANAJERIAL**

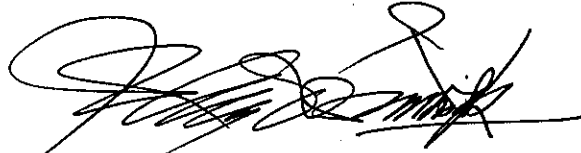
**(Studi Empiris pada kawasan Industri Massar)**

yang dipersiapkan dan disusun oleh

**Oktavianus Pasoloran**

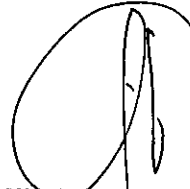
telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada 04 April 2002  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing Utama/Ketua



**Drs. Bambang Supomo, MSi, Akt**

Pembimbing/Anggota



**Drs. Didik Ardiyanto, MSi, Akt**

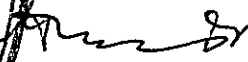
Semarang, 04 April 2002

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Akuntansi

Ketua Program



**Drs. Mohamad Nasir, MSi, Akt**

## **ABSTRACT**

*This study examines effects of budgetary goal characteristics that are budgetary participation, budget goal clarity, budget goal difficulty, budgetary feedback on managerial performance using regression analysis (stepwise). This study also examined the contingency theory to see the fit between budgetary goal characteristics system and environment on organization effectiveness, in this case budgetary system and perceived environmental uncertainty (PEU) to increasing managerial performance using residual approach. The application of residual analysis is illustrated by examining the interaction fit of budgetary goal characteristics and perceived environmental uncertainty and their effect on managerial performance. Residual approach used to enhance the potential for model of fit and be informative for future management accounting contingency theory studies.*

*Based on the responses of 64 managers in Makassar Industrial Area. The results of the study showed that budgetary participation and budget goal clarity tend to have positive and significant effect on managerial performance. However, level of the budget goal difficulty and the providing feedback about budget goal achievement will increase managerial performance seem to have limited consequences. The results related to influence of budgetary goal's difficulty level (about right, tight but attainable, too tight) to the average of managerial performance also showed insignificant relationship. While the test on the influence of budgetary goal characteristics fit and environment uncertainty to managerial performance showed unclear result. This study could not able to determine a fittest combination between budgetary goal characteristics and environment uncertainty. Regression result in each budgetary goal characteristic (budgetary participation, budget goal clarity, budget goal difficulty, budgetary feedback) and environment uncertainty is insignificant. But this study showed that lack of fit between budgetary participation and budgetary goal clarity to environment uncertainty have correlated negative and significant with managerial performance, that indicated the lack of fit between budgetary participation and budgetary goal clarity and environment uncertainty was expected to be related to poor performance. This result perhaps caused by uncorcernable and uncontrollable factors in residual analysis approach.*

*Key words : budgetary participation, budget goal clarity, budget goal difficulty, budgetary feedback, managerial performance*

## ABSTRAKSI

Penelitian ini menguji pengaruh karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran pada kinerja manajerial dengan menggunakan analisis regresi (*stepwise*). Penelitian ini juga menelaah teori kontinjensi untuk melihat kesesuaian antara sistem penganggaran dan lingkungan terhadap keefektifan organisasi, dalam hal ini karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan (PEU) terhadap peningkatan kinerja manajerial dengan menggunakan pendekatan residual. Penerapan analisis residual digunakan untuk menguji interaksi kesesuaian (*fit*) karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian lingkungan dan dampaknya pada kinerja manajerial. Penggunaan pendekatan ini diharapkan dapat mendorong potensi pembentukan model “*fit*” dan informatif pada penelitian teori kontinjensi akuntansi manajemen pada masa yang akan datang.

Berdasarkan respon dari 64 manajer di kawasan industri Makassar, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh positif dan signifikan pada kinerja manajerial. Tingkat kesulitan sasaran anggaran dan pemberian umpan balik tentang pencapaian sasaran tampaknya memiliki konsekuensi yang terbatas. Hasil yang berkaitan dengan pengaruh tingkat kesulitan sasaran anggaran (*longgar*, *ketat* tetapi dapat dicapai, dan *terlalu ketat*) pada rata-rata kinerja manajerial juga menunjukkan hubungan yang tidak signifikan. Sedangkan pengujian terhadap pengaruh kesesuaian karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian lingkungan pada kinerja manajerial menunjukkan hasil yang tidak jelas. Penelitian ini tidak berhasil menentukan kombinasi yang terbaik dalam kesesuaian antara karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian lingkungan. Hasil regresi pada masing-masing karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian lingkungan tidak signifikan. Tetapi penelitian ini menunjukkan bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) antara partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan mempunyai korelasi yang negatif dan signifikan dengan kinerja manajerial, yang mengindikasikan bahwa ketidaksesuaian diharapkan berkaitan dengan kinerja manajerial yang buruk. Ketidakjelasan hasil ini mungkin disebabkan oleh faktor-faktor yang belum dapat dipertimbangkan dan dikontrol dalam hubungannya dengan penggunaan analisis residual.

Kata Kunci: partisipasi penganggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, ketidakpastian lingkungan, kinerja manajerial.

## KATA PENGANTAR

Puji syukur patut dipanjatkan kepada Tuhan Yang Maha Kuasa atas segala rahmat, berkat dan kasih karuniaNya sehingga penulisan tesis ini dapat diselesaikan. Tesis ini merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari seluruh proses yang telah dijalani selama pendidikan. Semoga tulisan ini dapat bermanfaat, paling tidak bagi penulis untuk terus berjuang dan memotivasi diri menambah ilmu, khususnya dalam menjalankan tugas dan tanggungjawab dalam kehidupan ini.

Banyak pihak yang telah membantu selesainya tesis ini, untuk itu saya mengucapkan terimah kasih yang tulus kepada:

1. Pengelolah dan staf pengajar Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang atas kesempatan studi dan ilmu yang telah diberikan.
2. Bapak Drs. Bambang Supomo, MSi, Akt dan Drs. Didik Ardiyanto, Msi, Akt atas arahan dan bimbingannya.
3. Yayasan Perguruan Tinggi Atma Jaya dan Universitas Atma Jaya yang telah memberikan kesempatan untuk menempuh studi lanjut dan dukungan selama studi.
4. Pimpinan dan Manajer perusahaan yang ada di Kawasan Industri Makassar atas partisipasinya dalam penelitian ini.
5. Pak Kundradus, Pak Petrus dan kawan-kawan seperjuangan Magister Akuntansi: Firdaus, Ima, Diah, Adi, dan anggota gang Kusumawardani serta sahabat lainnya yang tidak dapat dituliskan satu persatu, yang senantiasa saling memacu dan memotivasi sehingga senantiasa bersemangat dalam menyelesaikan segala tugas-tugas selama menempuh studi. Juga kepada Ibu Suhardi atas tempat tinggal selama di Semarang.

6. Ayahanda A.B. Palimbunga (Alm) dan Ibunda Yohana Palita (Almh), walaupun tidak sempat menyaksikan ananda selesai pendidikan ini, dan saudara-saudaraku, Kel. E.Samben, Kel. Irson, Kel. Tema, Mito, Pomi, Anto, Since dan Yuli serta Ayahanda N. Lobo (Alm) dan Ibunda D.Lobo, yang telah memberikan dukungan dan dorongan moril selama studi.
7. Khususnya kepada Istriku tercinta Sherley R.Lobo, dan anakku Yoga Khoniel Pasoloran atas segala pengorbanan, kesabaran, dan tenggang rasa demi mendukung keberhasilan studi ini.

Akhirnya kepada semua pihak dan handai tolan yang namanya tidak dapat disebutkan satu persatu, semoga Tuhan Yang Maha Pengasih selalu melimpahkan kasih, karunia dan rahmatNya kepada kita semua untuk senantiasa menimba ilmu yang bermanfaat. Immanuel. Amin

Semarang, Maret 2002

Oktavianus Pasoloran

## DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul .....	i
Surat Pernyataan Keaslian Tesis .....	ii
Halaman Pengesahan .....	iii
ABSTRAKSI/ <i>ABSTRACT</i> .....	iv
KATA PENGANTAR .....	vi
DAFTAR TABEL .....	viii
DAFTAR GAMBAR .....	xi
DAFTARLAMPIRAN .....	x
I. PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Rumusan Masalah .....	6
1.3. Tujuan Penelitian .....	7
1.4. Manfaat Penelitian .....	7
II. TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
2.1. Teori <i>Goal Setting</i> .....	8
2.2. Karakteristik Sistem Penganggaran dan Kinerja Manajerial .....	12
2.2.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran .....	14
2.2.2. Kejelasan Sasaran Anggaran .....	16
2.2.3. Kesulitan Sasaran Anggaran .....	17
2.2.4. Umpan Balik Anggaran .....	18
2.3. Teori Kontinjensi .....	21
2.4. Ketidakpastian Lingkungan yang Persepsikan .....	24
2.5. Ketidakpastian Lingkungan dan Karakteristik Penganggaran .....	27
2.6. Konsep Kesesuaian ( <i>The Concepts of Fit</i> ) .....	31

### III. METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan prosedur Penentuan Sampel .....	35
3.2. Prosedur Pengumpulan Data.....	36
3.3. Operasionalisasi Variabel .....	36
3.3.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran .....	36
3.3.2. Kejelasan Sasaran Anggaran .....	36
3.3.3. Kesulitan Sasaran Anggaran .....	37
3.3.4. Umpan Balik Anggaran .....	38
3.3.5. Ketidakpastian Lingkungan .....	38
3.3.6. Kinerja Manajerial .....	39
3.4. Analisis Data .....	39
3.4.1. Statistik Deskriptif .....	39
3.4.2. Uji Kualitas Data (Instrumen) .....	40
3.4.3. Teknik Analisis .....	40

### IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Deskripsi Responden .....	45
4.2. Deskripsi Variabel .....	46
4.3. Uji Kualitas Data .....	49
4.4. Uji Asumsi Klasik .....	52
4.4.1. Uji Multikolinieritas .....	52
4.4.2. Uji Heteroskedastisitas .....	53
4.4.3. Uji Normalitas .....	54
4.5. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan .....	55
4.5.1. Karakteristik Penganggaran .....	56
4.5.2. Kesulitan Sasaran Anggaran: Pengamatan Lanjutan .....	60
4.5.3. Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Ketidakpastian yang Dirasakan .....	61
4.5.4. Kesesuaian Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Ketidakpastian yang Dirasakan .....	64
4.5.5. Kesesuaian Kesulitan Sasaran Anggaran dengan Ketidakpastian yang Dirasakan .....	66
4.5.6. Kesesuaian Umpan Balik Anggaran dengan Ketidakpastian yang Dirasakan .....	69

V. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI	
5.1. Kesimpulan .....	74
5.2. Keterbatasan .....	77
5.3. Implikasi .....	78
DAFTAR PUSTAKA .....	81
LAMPIRAN .....	87

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.	Rincian Penerimaan dan Pengembalian Koesioner .....	46
Tabel 2.	Profil Responden .....	47
Tabel 3.	Statistik Deskriptif .....	48
Tabel 4.	Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas .....	51
Tabel 5.	Uji Heteroskedastisitas – Gletser .....	54
Tabel 6.	Hasil Analisis Regresi .....	57
Tabel 7.	Rata-rata Skor Kinerja manajerial pada Level Kesulitan Sasaran Anggaran yang Berbeda .....	60
Tabel 8.	Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran - Ketidakpastian Lingkungan .....	62
Tabel 9.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Partisipasi Penyusunan Anggaran - Ketidakpastian Lingkungan dengan Kinerja Manajerial .....	63
Tabel 10.	Kesesuaian Kejelasan Sasaran Anggaran - Ketidakpastian Lingkungan .....	64
Tabel 11.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Kejelasan Sasaran Anggaran - Ketidakpastian Lingkungan dengan Kinerja Manajerial .....	65
Tabel 12.	Kesesuaian Kesulitan Sasaran Anggaran - Ketidakpastian Lingkungan .....	67
Tabel 13.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Kesulitan Sasaran Anggaran - Ketidakpastian Lingkungan dengan Kinerja Manajerial .....	68
Tabel 14.	Kesesuaian Umpan Balik Anggaran - Ketidakpastian Lingkungan .....	69
Tabel 15.	Korelasi <i>Lack of Fit</i> Umpan Balik Anggaran - Ketidakpastian Lingkungan dengan Kinerja Manajerial .....	70

## DAFTAR GAMBAR

- Gambar 1. Hubungan Karakteristik Sistem Penganggaran  
(Partisipasi Penyusunan, Kejelasan Sasaran, Kesulitan Sasaran,  
dan Umpan Balik Anggaran) dengan Kinerja Manajerial ..... 21
- Gambar 2. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan Karakteristik  
Sistem Penganggaran ((Partisipasi Penyusunan, Kejelasan Sasaran,  
Kesulitan Sasaran dan Umpan Balik Anggaran) dengan  
Kinerja Manajerial ..... 34

## DAFTAR LAMPIRAN

### Lampiran

A. Kuesioner Penelitian .....	87
B. Uji Kualitas Data .....	95
C. Uji Asumsi Klasik.....	112
D. Data Penelitian (Nilai Deviasi) .....	114
E. Output Regresi .....	117

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### 1.1. Latar Belakang

Anggaran adalah gambaran kuantitatif dari tujuan-tujuan manajemen dan sebagai alat untuk menentukan kemajuan dalam mencapai tujuan tersebut. Hansen & Mowen (1995) menjelaskan bahwa anggaran merupakan suatu metode penerjemahan tujuan dan sasaran organisasi menjadi hal yang operasional. Anggaran tidak hanya merupakan perencanaan keuangan dari pusat-pusat pertanggungjawaban dalam perusahaan tetapi juga merupakan alat pengendalian, koordinasi, dan komunikasi (Kennis, 1979).

Pentingnya peran anggaran dapat juga dilihat dari fungsi-fungsi lainnya. Misalnya, anggaran mempunyai fungsi sebagai alat untuk mendelegasikan wewenang pimpinan kepada bawahan (Hofstede, 1986), dan sebagai alat untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi (Chow, et al.1988). Anggaran adalah alat utama yang digunakan dalam setiap perusahaan untuk menyatakan rencana kegiatan, koordinasi dan implementasi rencana, evaluasi usaha, serta pengendalian aktivitas dalam organisasi (Cherrington dan Cherrington 1973). Peranan anggaran dalam mengevaluasi kinerja manajerial dan penentuan penghargaan (*reward*) bagi anggota organisasi telah mendapat perhatian secara mendalam di dalam literatur akuntansi.

Fungsi anggaran, sebagai alat pengendalian dalam arti luas, mencakup kegiatan pengaturan orang-orang dalam organisasi (Hanson, 1966). Proses

penyusunan anggaran, oleh karena itu, merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional sikap dan perilaku anggota organisasi yang ditimbulkannya (Milani 1975). Aspek-aspek perilaku dalam proses penyusunan anggaran berkaitan dengan tingkat partisipasi atau peran serta manajer yang berada pada tingkat yang lebih rendah dalam penyiapan anggaran. Aspek perilaku menjadi hal yang paling penting dalam proses pembuatan anggaran karena sebenarnya anggaran yang disetujui, pada dasarnya selalu menggambarkan suatu kesepakatan bersama dari banyak orang dalam suatu organisasi. Schiff dan Lewin (1974) menyatakan bahwa proses penyiapan anggaran selalu melalui proses tawar menawar tentang tujuan-tujuan operasional dan setiap kesepakatan yang dihasilkan menggambarkan konsensus yang diterima bersama. Begitu anggaran disetujui, organisasi dapat digambarkan sebagai suatu yang sedang berada dalam keadaan kuasi-resolusi konflik (penyelesaian konflik yang bersifat semu).

Meskipun mekanisme penyusunan anggaran tidak diabaikan sama sekali, akan tetapi tampaknya semakin lama semakin nyata bahwa proses penyusunan anggaran sekarang ini mengarah pada partisipatif. Para manajer yang berada pada tingkat menengah dan bawah yang merasa aspirasinya dihargai dan mempunyai pengaruh pada proses penyusunan anggaran akan lebih mempunyai tanggung jawab dan konsekuensi moral untuk meningkatkan kinerja yang pada akhirnya diharapkan dapat meningkatkan efektivitas organisasional.

Pengaruh anggaran atas perilaku, sikap dan kinerja pada manajer level bawah sebagian besar mengikuti gaya penganggaran manajemen puncak (Kenis, 1979). Lima karakteristik sasaran penganggaran yang dinyatakan oleh Kenis (1979) meliputi; partisipasi penyusunan anggaran (*budgetary participation*), kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*), dan kesulitan sasaran anggaran (*budgetary goal difficulty*), evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*), dan umpan balik anggaran (*budgetary feedback*). Tentu saja, manajemen puncak dengan bantuan kontroller dan bagian akuntansi, akan menentukan jumlah dan bentuk partisipasi manajer level menengah dan bawah dalam menyusun sasaran anggaran, frekuensi dan jumlah umpan balik, tingkat kejelasan dan kesulitan sasaran anggaran. Pemilihan beberapa pendekatan penyusunan anggaran dapat mempunyai pengaruh yang kuat dan menentukan dalam merencanakan dan mengendalikan dinamika yang berkaitan dengan anggaran sehingga secara praktis menjadi menarik untuk diteliti lebih lanjut

Penelitian terhadap fungsi anggaran telah dilakukan secara terus menerus, para peneliti secara luas menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap dampak perilaku manajerial, khususnya terhadap kinerja manajerial. Meskipun demikian, bukti empiris menunjukkan adanya ketidakjelasan hubungan antara karakteristik sistem penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial.

Penelitian yang dilakukan, Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), dan Shields et al. (2000), menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara

partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Tetapi, hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986) menyatakan hubungan yang tidak signifikan. Selanjutnya hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial tidak banyak dilakukan, namun hubungan antara kejelasan dan spesifikasi *task-goal* terhadap komitmen pencapaian sasaran dan timbulnya kepuasan terhadap karyawan mempunyai hubungan positif [Latham dan Yulk 1975; Steers 1976; Ivancevich 1976, dalam Kenis (1979)]. Hasil penelitian Kenis (1979), Steers (1975) yang berhubungan dengan pengaruh kesulitan anggaran atas sikap, motivasi dan kinerja pada manajer adalah lemah dan tidak signifikan. Hubungan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial oleh Hofstede (1967), Hackman dan Lawyer (1971) melaporkan hubungan yang sangat lemah dan tidak signifikan, tetapi oleh Steer (1975), Kim dan Hammer (1976) menyatakan hubungan yang positif dan signifikan.

Sehubungan dengan hasil yang tidak konklusif tersebut, Hopwood (1976) dan Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan bahwa hubungan antara anggaran dan kinerja manajerial tergantung pada faktor-faktor tertentu (faktor situasional dan faktor kontekstual) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi yang terdiri dari faktor individual, interpersonal, organisasional, kultur, teknologi, dan lingkungan. Fisher (1998) menyatakan bahwa variabel kontinjen relevan pada tingkat bisnis yang berbeda yang juga menunjukkan adanya perbedaan utama bagaimana

atribut pengendalian dan tindakan dihubungkan dengan kinerja. Chenhall (1994), Mia (1993) menyatakan bahwa sistem pengendalian yang digunakan dalam organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan kinerja organisasi. Dalam hubungan antara sistem pengendalian dan kinerja organisasi ini terdapat faktor kontekstual. Lawrence dan Lorch (1967) dalam Tiessen (1978) menyatakan bahwa teknologi dan lingkungan merupakan variabel kontekstual yang penting dalam memahami struktur dan aktivitas pada organisasi yang kompleks. Semakin "fit" hubungan antara sistem kontrol dan faktor kontekstual semakin tinggi kinerja yang dicapai sebuah organisasi. Fisher (1998) menyatakan bahwa faktor-faktor kontekstual ini terdiri dari berbagai faktor yaitu, ketidakpastian tugas dan lingkungan, teknologi dan interdependensi, industri, serta strategi kompetisi.

Proses penyusunan anggaran dalam situasi yang tidak menentu, seperti yang dikemukakan Chenhall dan Morris (1986), akan menghadapi masalah yang lebih kompleks terutama dalam kondisi lingkungan yang tidak menentu (*uncertainty*). Proses penyusunan anggaran relatif lebih sulit dalam kondisi lingkungan yang tidak menentu karena kejadian-kejadian masa yang akan datang sulit diprediksi. Fisher (1998) menyatakan bahwa sumber utama ketidakpastian adalah ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan eksternal. Beberapa dikotomi yang digunakan untuk menggambarkan lingkungan eksternal adalah *certain vs uncertain*, *static vs dynamic*, *simpel vs complex*, dan *calm vs turbulent*.

Beberapa penelitian yang menyelidiki dampak ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial (Duncan, 1972, Govindarajan 1984, Dunk dan Lysons 1995), tetapi dimensi lain dari sistem penganggaran seperti kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik masih kurang diteliti. Disamping menguji kembali hubungan langsung antara karakteristik sistem penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial, penelitian ini mencoba memperluas pembahasan dengan menggunakan pendekatan kontijensi yaitu pengujian terhadap pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara karakteristik sistem penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial.

## **1.2. Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian di muka, masalah yang diteliti selanjutnya dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran mempengaruhi kinerja manajerial
2. Apakah interaksi antara faktor ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (*perceived environmental uncertainty*) dan karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

### 1.3. Tujuan Penelitian

Sesuai dengan rumusan masalah, penelitian mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Menemukan bukti empiris pengaruh langsung masing-masing karakteristik penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial.
2. Menguji kesesuaian faktor ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (*perceived environmental uncertainty*) dengan karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran pada kinerja manajerial.

### 1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan dan manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi dalam *goal-setting*, khususnya yang berhubungan dengan karakteristik sasaran penganggaran.

## BAB II

### TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2.1. Teori *Goal-Setting*

Edwin Locke memulai beberapa seri percobaan sejak tahun 1968 untuk mengumpulkan ide-idenya dalam kerangka yang lebih komprehensif untuk membangun teori *goal setting*. Beberapa perhatian diberikan dalam pengembangan penyebab dari tujuan khusus, mengapa seseorang dengan secara sadar melakukan sesuatu, dan bahwa tujuan dipandang secara signifikan berpengaruh secara luas pada kinerja aktual. Tujuan yang sangat sulit mungkin akan gagal untuk dapat diterima (*unaccepted*), dan jika ini merupakan kasus dari hubungan positif antara kesulitan tujuan dan kinerja maka hal ini diharapkan bukan menjadi pegangan dalam waktu yang lama. *Goal setting* tidak hanya diperkenalkan sebagai penjelasan efek insentif moneter tetapi juga pemahaman hasil yang dicapai dan perbedaan dalam waktu yang digunakan untuk mencapai hasil.

Tujuan memiliki dua atribut utama yaitu isi (*content*) dan intensitas (Miner 1980). *Content* mengacu pada aktivitas dasar atau pencarian akhir. Intensitas berhubungan dengan tingkat kepentingan seseorang atas tujuan. Tujuan berisikan keterkaitan langsung primer dan mengatur tenaga yang dikeluarkan karena adanya

Untuk memperoleh validitas data pada teori *goal setting*, Locke (1968) telah melakukan penelitian laboratorium dan sejumlah penelitian dalam konteks organisasional yang merupakan kelanjutan dari riset laboratorium. Riset-riset yang berhubungan dengan *goal setting* diarahkan pada topik yang dikembangkan oleh Locke seperti ketegasan tujuan (*goal specificity*), kesulitan tujuan (*goal difficulty*), penerimaan tujuan (*acceptance of goal*), umpan balik dan insentif (*feedback and incentives*), serta konsekuensi partisipasi dalam penyetingan tujuan (*participative goal setting*) (Stees dan Porter, 1974). Beberapa hasil penelitian laboratorium Locke dan penelitian lainnya yang berhubungan dengan *goal setting* dalam Miner (1980, hal. 180) antara lain:

1. *Goal Specificity*. Hasil penelitian laboratorium Locke menyatakan bahwa efek-efek penyetingan yang sangat spesifik untuk tujuan kuantifikasi kinerja (White, Mitchell, and Bell, 1977). Baumler (1971) melakukan penelitian dengan membandingkan subjek yang diberikan tujuan produksi yang tetap dan yang tidak. Hasilnya menunjukkan bahwa tujuan yang spesifik menghasilkan kinerja pada situasi yang independen, tetapi ketika persyaratan kerja mempertimbangkan koordinasi usaha penyetingan tujuan berdampak mengganggu.
2. *Goal Difficulty*. Locke (1968) melaporkan adanya korelasi linear sebesar .78 antara kesulitan tujuan dan kinerja. Temuan yang sama telah dilaporkan oleh Camble dan Ilgen (1976) yang menemukan bahwa kinerja didalam memecahkan permasalahan meningkat dengan peningkatan tingkat kesulitan

tujuan yang ditentukan (proporsi dari jumlah permasalahan yang akan dipecahkan), dan hal ini berkenaan dengan tingkat kesulitan aktual dari permasalahan yang bersangkutan.

3. *Acceptance of Goal*. Locke (1968) menyatakan bahwa penyimpangan teori ini adalah pada batas kesulitan tertinggi yang merefleksikan adanya kegagalan untuk penerimaan secara menyeluruh tujuan yang telah ditetapkan. Seseorang yang “berhenti mencoba ketika berhadapan dengan tugas yang sulit pasti tidak dapat menjangkau tujuannya”. Pada penelitiannya, Locke percaya bahwa tujuan yang ditentukan diperuntukan untuk sebagian besar yang menerima. Beberapa penelitian sebelumnya gagal untuk menghasilkan hubungan yang diharapkan antara kesulitan tujuan dengan kinerja, menyatakan bahwa penerimaan tujuan tidak memberikan kontribusi pencapaian hasil sukses; penerimaan tujuan kelihatannya bukan menjadi faktor yang sangat penting (Frost dan Mahoney, 1976; Oldham, 1975).
4. *Feedback and Incentives*. Relatif sedikit penelitian yang dilakukan untuk menguji hipotesa Locke berkaitan dengan peranan umpan balik atau pemahaman hasil. Tetapi salah satu penelitian laboratorium yang dilakukan oleh Cummings, Schwab, dan Rosen (1971) mengindikasikan bahwa pemahaman secara menyeluruh atas hasil yang dicapai mempunyai dampak yang maksimal. Jika pemahaman atas umpan balik hanya bersifat parsial, maka hal ini tidak akan cukup untuk mengevaluasi suatu kinerja, atau tingkat kesalahan yang rendah, sehingga tujuan yang sulit dicapai tidak perlu di buat.

Riset selanjutnya menunjukkan bahwa insentif moneter yang cukup besar mempunyai dampak yang signifikan pada kinerja dan penyetingan tujuan yang akan datang.

5. *Participative Goal Setting*. Locke (1968) menyatakan bahwa ketika tujuan dibangun-sendiri cenderung secara konsisten agak mudah, tetapi tingkat motivasi dan kinerja yang dihasilkan tidak tinggi. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Hamner dan Harnett (1974), memaparkan bahwa individual yang berada dibawah keadaan partisipasi yang tepat dalam proses penyetingan tujuan tidak memiliki konsekuensi yang negatif. Pengaruh partisipasi manajemen pada kinerja merupakan atribut yang secara eksplisit atau implisit harus dipertimbangkan dalam *goal setting*.

Dari penjelasan tentang teori *goal setting* dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh kespesifikan tujuan, tantangan, dan umpan balik terhadap kinerja. Locke (1968) mengemukakan bahwa maksud-maksud untuk bekerja ke arah suatu tujuan merupakan suatu sumber utama motivasi kerja. Artinya tujuan-tujuan memberikan seorang karyawan apa yang perlu dikerjakan dan berapa banyak upaya perlu dihabiskan. Tujuan-tujuan spesifik dapat meningkatkan kinerja. Walaupun tujuan tersebut sulit untuk dicapai tetapi jika diterima dengan baik, akan menghasilkan kinerja yang lebih tinggi dari pada tujuan mudah. Di samping itu diperlukan adanya umpan balik untuk mencapai kinerja tinggi (Latham dan Yukl, 1975). Partisipasi juga mungkin akan meningkatkan penerimaan-baik atas tujuan sebagai suatu tujuan yang diinginkan untuk dicapai.

## 2.2. Karakteristik Sistem Penganggaran dan Kinerja Manajerial

Proses penganggaran suatu organisasi seperti yang telah dikemukakan di muka, menggambarkan keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran tersebut pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan. Schiff dan Lewin (1970) mengemukakan bahwa anggaran yang disusun memiliki dua peran. Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. Kedua, anggaran sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial.

Menurut Hanson (1966), Pengendalian dalam anggaran mencakup pengaturan atau pengarah orang (*direction of people*) dalam organisasi. Fungsi pengendalian perlu mempertimbangkan suatu konsep "*direction of people*" pada wilayah pengendalian yang relevan pada bisnis organisasi seperti (1) sifat dasar dari wewenang dan anggaran, (2) tingkat identifikasi individu dengan tujuan anggaran, dan (3) tingkat pencapaian sasaran anggaran. Proses penyusunan anggaran suatu organisasi merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyis, 1952; Milani, 1975). Dampak fungsional atau disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya anggaran sebagai alat pengendalian yang baik untuk memotivasi para anggota organisasi meningkatkan kinerja manajerialnya.

Sistem anggaran yang ideal adalah yang menunjukkan keselarasan tujuan (*goal congruance*) seutuhnya, dan secara bersama memberi dorongan kepada

manajer untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara yang etis (Hansen dan Mowen, 1999). Manajemen puncak juga perlu memperhatikan karakteristik sasaran penganggaran dalam hubungannya dengan penilaian kinerja, karena hal tersebut dapat mendorong atau menghambat tujuan organisasi. Kenis (1979) menyatakan bahwa sebagian besar pengaruh positif dan negatif dari anggaran atas sikap, perilaku, dan kinerja manajer dapat ditemukan pada karakteristik sistem penganggaran. Adapun karakteristik sasaran penganggaran yang ditunjukkan oleh Kenis (1979) adalah meliputi partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran akan mempengaruhi kinerja manajerial.

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Marconi, 1989), terutama bagi orang yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Anggaran yang efektif membutuhkan kemampuan memprediksi masa depan, yang meliputi berbagai faktor, baik internal maupun eksternal. Manajer perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan perencanaan keuangan yang menggambarkan seluruh aktivitas operasional perusahaan (Siegel dan Marconi, 1989). Kesalahan memprediksi akan mengacaukan rencana yang telah disusun dan berdampak terhadap penilaian kinerjanya.

Hanson (1966), menyatakan bahwa tingkat kesesuaian atas identifikasi individu dengan sasaran penganggaran akan meningkatkan respon individu pada anggaran dan fungsi pengendalian. Salah satu prosedur yang dapat digunakan untuk meningkatkan identifikasi karyawan dengan sasaran anggaran adalah dengan proses

partisipasi penyusunan anggaran. Tingkat keterlibatan dalam proses penganggaran merupakan suatu prinsip yang dapat berguna pada fungsi perencanaan atas sistem penganggaran, dan hal ini dapat membuat karyawan mempunyai rasa tanggung jawab untuk kinerja pusat pertanggungjawaban.

Untuk mencapai sasaran anggaran maka sistem pengendalian harusnya dapat mendesain mekanisme secara keseluruhan untuk mengantisipasi tingkat kesulitan pencapaian sasaran anggaran. Mekanisme tersebut dapat berupa proses partisipasi penganggaran, anggaran fleksibel dan penentuan tingkat kinerja yang diharapkan untuk setiap tujuan. Frekuensi perbandingan atas anggaran aktual dan kinerja harus dikomunikasikan pada karyawan. Sasaran pada setiap rekomendasi adalah untuk memperoleh informasi bahwa tujuan anggaran mungkin disesuaikan, jika perlu, atas anggaran yang ketat walaupun mungkin dapat dicapai. Kesuksesan dalam pencapaian tujuan secara umum mempunyai peranan penting untuk menaikkan tingkat aspirasi dan mengurangi kegagalan pada tingkat yang terendah (Hanson, 1966).

### ***2.2.1. Partisipasi penyusunan anggaran***

Anggaran partisipatif mengacu pada tingkat dimana manajer berpartisipasi dalam mempersiapkan anggaran dan mempengaruhi sasaran anggaran pada masing-masing pusat pertanggungjawaban. Partisipasi dalam penyusunan sasaran penganggaran mendorong manajer untuk mencapai tujuan, dan berpartisipasi pada pekerjaan (Argyris 1952). Caplan (1971) menyatakan bahwa ada dua keuntungan yang berkaitan dengan partisipasi. Partisipasi selalu menimbulkan (1) suatu sikap untuk berani bertanggungjawab dari para manajer, (2) hal ini akan meningkatkan

kemungkinan bahwa tujuan anggaran akan diterima oleh setiap manajer sebagai tujuan mereka sendiri.

Brownell (1982a) menyatakan bahwa partisipasi manajemen dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya berdasarkan pencapaian target anggaran, keterlibatan dan pengaruhnya pada penyusunan target anggaran tersebut. Kinerja manajerial yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi.

Beberapa hasil penelitian secara empiris menyatakan pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, artinya secara signifikan kinerja manajerial akan meningkat apabila partisipasi penyusunan anggaran yang diberikan manajer tinggi. Diantara peneliti yang memberikan hasil tersebut adalah Brownell (1982b) yang melakukan penelitian lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya tingkat menengah yang bekerja pada perusahaan manufaktur skala besar di San Fransisko. Hasil yang sama juga terjadi pada penelitian Brownell dan McInnes (1986) terhadap 108 manajer dari 224 kuesioner yang dikirim kepada manajer tingkat menengah dari berbagai fungsi di dua industri elektronik dan satu industri baja. Hasil penelitian Milani (1975) melaporkan korelasi positif dan signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan, tetapi hubungan antara partisipasi dan kinerja manajerial adalah sangat lemah. Hofstede (1967) juga melaporkan sikap yang positif bawahan apabila mereka berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

### 2.2.2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran mengacu pada tingkat di mana sasaran anggaran yang ditetapkan secara spesifik dan jelas, dan yang dipahami dapat oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Locke (1968) menyatakan bahwa penentuan sasaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan kalau tidak ada penentuan sasaran dan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik. Dengan kata lain, kejelasan sasaran anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sebagaimana tercantum dalam perencanaan anggaran, sehingga secara logis kinerja dapat tercapai. Dia menegaskan bahwa adanya kesadaran akan sasaran dapat mengatur perilaku. Sasaran yang ambigu dapat membawa pada tekanan (*tension*), kebingungan (*confusion*), dan hilangnya kepuasan (*dissatisfaction*) karyawan.

Penelitian tentang hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial tidak banyak dilakukan. Namun beberapa penelitian mendukung adanya pengaruh positif atas kejelasan dan spesifikasi *task-goal* terhadap komitmen, prestasi, dan kepuasan karyawan [Latham dan Yukl 1975; Steers 1976; Ivancevich 1976 dalam Kenis (1979)]. Hasil penelitian Kenis (1979) menemukan bahwa manajer mempunyai reaksi yang positif dan relatif kuat terhadap meningkatnya kejelasan sasaran anggaran. Hasil studi Kenis mendukung temuan beberapa studi (Hofstede, 1967; Milani, 1975; Swieringa dan Mocer, 1975) tentang lingkungan penyusunan sasaran-anggaran, dan lingkungan penyusunan sasaran-tugas (Locke, 1968), yang menemukan pengaruh positif partisipasi dalam penyusunan sasaran pada sikap partisipan.

### 2.2.3. Kesulitan Sasaran Anggaran

Sasaran anggaran mempunyai kisaran dari yang sangat longgar dan mudah dicapai sampai dengan yang sangat ketat dan susah dicapai. Sasaran yang mudah dicapai tidak memberikan tantangan bagi manajer, sehingga berpengaruh pada rendahnya motivasi. Sasaran yang sangat ketat dan sulit dicapai, pada sisi lain akan mengakibatkan perasaan gagal, frustrasi, aspirasi yang rendah, dan penolakan atas sasaran oleh manajer (Becker dan Green, 1962; Dunbar, 1971). Locke (1968) juga menyatakan bahwa kesulitan sasaran tugas akan mengakibatkan rendahnya kinerja dibandingkan sasaran yang mudah. Apabila manajer secara terus menerus merasa gagal mencapai sasaran anggaran menurut Welch et.al (1996) akan menyebabkan manajer kehilangan minat kerja, mengurangi prestasi, dan hilangnya percaya diri. Anthony dan Govindarajan, (1995) berpandangan bahwa anggaran yang ideal adalah anggaran yang ketat namun manajer yakin dapat mencapainya.

Hasil penelitian Kenis (1979) yang berhubungan dengan pengaruh kesulitan anggaran, secara keseluruhan atas sikap dan kinerja pada manajer adalah juga tidak menyakinkan (*inconclusive*); semua hubungan lemah dan tidak signifikan. Pengaruh yang positif dan signifikan atas persepsi kesulitan sasaran-tugas pada manajer dan kinerja *self-rated* manajer dilaporkan oleh Locke (1968). Sedangkan studi, Blumenfeld dan Leidy (1969), dan Carroll dan Tosi (1970) tidak mendukung. Hasil studi oleh Stedry dan Kay (1966) dan Steers (1975) juga gagal untuk mendukung pengaruh positif kesulitan sasaran atas motivasi dan kinerja. Hofstede (1967), Backer dan Greeb (1962), dan Dunbar (1971) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa

sasaran anggaran yang terlalu ketat (*too tight*) akan mempunyai pengaruh negatif. Manajer yang melaporkan mempunyai sasaran yang terlalu ketat juga dilaporkan secara signifikan mengakibatkan tingginya ketegangan kerja (*job tension*) dan rendahnya kepuasan kerja (*job satisfaction*), kinerja anggaran (*budgetary performance*), dan efisiensi biaya (*cost efficiency*) dibandingkan dengan yang melaporkan mempunyai sasaran anggaran yang mudah dicapai atau yang ketat tetapi dapat dicapai. Hasil ini juga mengindikasikan bahwa “ketat (*tight*) tetapi dapat dicapai (*attainable*)” merupakan level optimum untuk kesulitan sasaran anggaran.

Dampak tingkat kesulitan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan implikasi bahwa apabila manajer merasa anggaran yang ditetapkan mempunyai tingkat kesulitan yang tinggi dan tidak mudah dicapai maka hal tersebut akan menurunkan kinerja manajer karena manajer merasa gagal dan frustrasi sebelum mencapainya. Sedangkan apabila anggaran yang ditetapkan terlalu longgar dan mudah untuk dicapai maka manajer akan merasa tidak termotivasi dalam melaksanakannya, karena untuk mencapainya tidak diperlukan usaha yang keras sehingga tidak menimbulkan suatu tantangan.

#### **2.2.4. Umpan Balik Anggaran**

Umpan balik terhadap tingkat dimana sasaran anggaran dicapai merupakan suatu variabel motivasional yang penting. Becker dan Green (1962) dalam Kenis (1979) mengemukakan apabila anggota suatu organisasi tidak dapat mengetahui hasil yang mereka capai, mereka tidak akan mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak memberikan insentif pada kinerja yang tinggi;

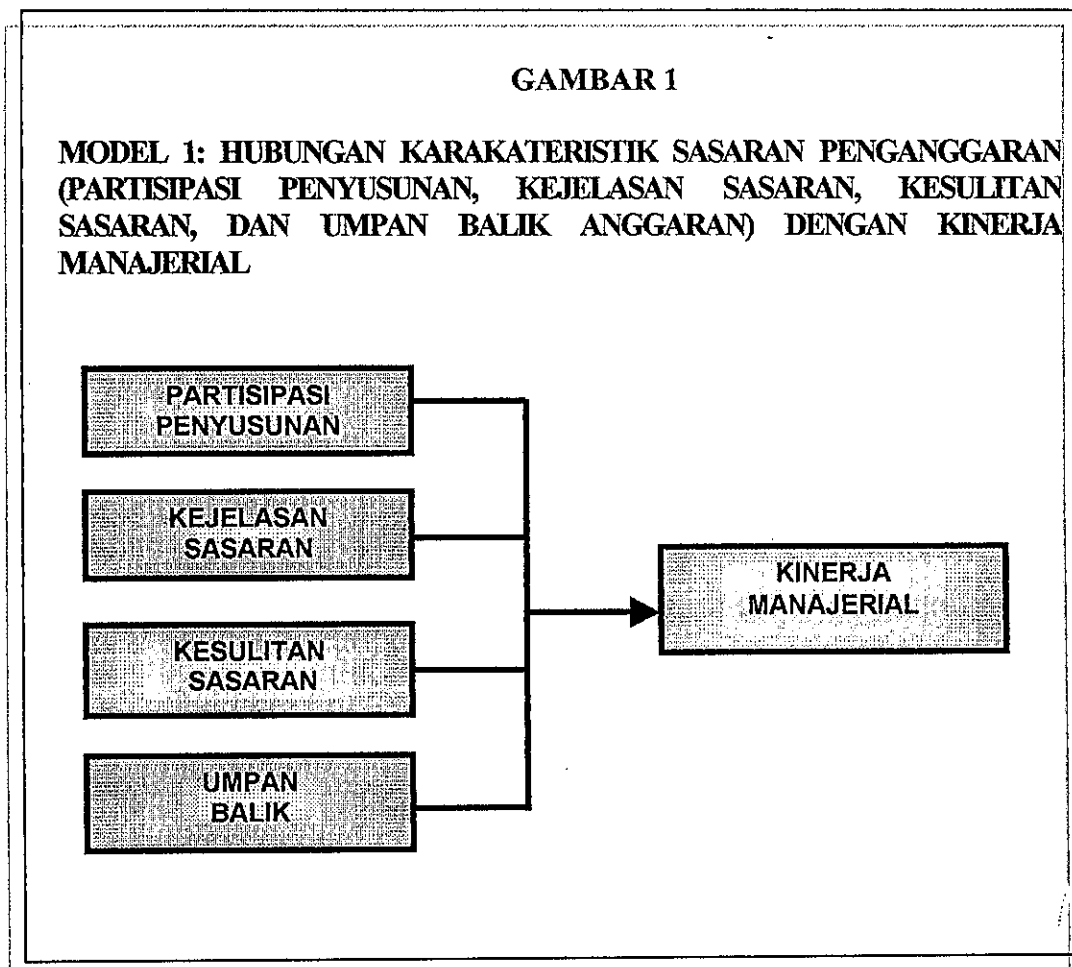
yang pada akhirnya, mereka dapat mengalami ketidakpuasan. Hal ini dapat memperkuat atau mencegah perilaku-perilaku karyawan. Invancevich dan McMahon (1982) mengemukakan bahwa orang akan melakukan dengan lebih baik bila mereka memperoleh umpan balik mengenai betapa mereka maju ke arah tujuan karena umpan balik membantu mengidentifikasi penyimpangan antara apa yang mereka kerjakan dan apa yang mereka ingin kerjakan.

Salah satu konsep yang dapat digunakan dalam melakukan umpan balik atas hasil yang menguntungkan maupun tidak yang dicapai baik oleh manajer menengah atau bawah adalah konsep penguatan yang positif (Skinner, 1969 dalam Polimeni dkk, 1986). Jika terjadi varian yang menguntungkan, manajemen menengah atau bawah harus menerima pujian, promosi, dan/atau *reward* yang maksimal. Jika terjadi varian yang merugikan, maka manajer tingkat menengah dan bawah tidak boleh dihukum tetapi harus dibimbing untuk memperbaiki hasil yang telah dicapai. Hal ini didasarkan pada temuan-temuan Skinner bahwa perilaku yang mengarah kepada konsekuensi-konsekuensi yang positif akan meningkatkan kinerja dan cenderung terulang kembali, sedangkan yang sifat negatif tidak efektif dalam meningkatkan kinerja.

Studi empiris yang memperlihatkan pengaruh umpan balik atas kinerja, antara lain; Carroll dan Tosi (1970), menemukan umpan balik yang sifatnya positif dikorelasikan dengan pencapaian sasaran *self-rated*. Steers (1975) dan Kim dan Hammer (1976) juga melaporkan adanya korelasi yang positif dan signifikan antara umpan balik dan kinerja. Studi oleh Champanis (1964) dan oleh Hackman dan

Lowler (1971) juga kurang mendukung pendapat ini, dan Kenis (1979) sendiri menemukan hubungan yang lemah dan tidak signifikan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial.

Berdasarkan temuan-temuan penelitian yang menguji hubungan karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi penyusunan, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial, selanjutnya dapat dijelaskan dengan model penelitian (gambar 1) sebagai dasar untuk merumuskan hipotesis 1 sampai dengan hipotesis 4.



Selanjutnya sesuai dengan model (1), peneliti mengajukan hipotesis mengenai hubungan karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi penyusunan, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial sebagai berikut:

- H1 : Partisipasi penyusunan anggaran memberikan pengaruh positif pada kinerja manajerial.
- H2 : Kejelasan sasaran anggaran memberikan pengaruh positif pada kinerja manajerial.
- H3 : Kesulitan sasaran anggaran memberikan pengaruh negatif pada kinerja manajerial.
- H4 : Umpan balik penganggaran memberikan pengaruh positif pada kinerja manajerial.

### **2.3. Teori Kontinjensi**

Sehubungan dengan hasil-hasil penelitian yang tidak konsisten seperti dikemukakan di muka bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial tidak jelas (*equivocal*). Sejumlah peneliti misal, Brownell (1982a); Murray (1990); Shields dan Young (1993), dalam Indriantoro dan Bambang (1998) mengemukakan adanya variabel lain yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara partisipasi dengan kinerja. Untuk merekonsiliasi temuan penelitian yang bertentangan tersebut, perlu digunakan

pendekatan kontinjensi untuk mengidentifikasi berbagai kondisi yang menyebabkan anggaran partisipatif menjadi lebih efektif (Govindarajan 1986).

Pendekatan kontinjensi pada akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi manajemen secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan, tetapi sistem akuntansi manajemen itu tergantung juga pada faktor-faktor situasional yang ada dalam organisasi. Para peneliti telah banyak menerapkan pendekatan kontinjensi guna menganalisa dan mendesain sistem kontrol (Otley, 1980), khususnya dibidang akuntansi manajemen. Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen melakukan pengujian untuk melihat hubungan variabel-variabel kontekstual seperti ketidak pastian lingkungan (Gordon dan Narayan, 1984; Govindarajan, 1984), *task uncertainty* (Chong, 1996), *strategic uncertainty* (Riyanto, 1997) dengan desain sistem akuntansi manajemen. Pendekatan kontinjensi banyak menarik minat peneliti karena mereka ingin mengetahui apakah tingkat keandalan sistem akuntansi manajemen itu selalu berpengaruh sama (terhadap kinerja) pada setiap kondisi atau tidak. Berdasarkan pendekatan kontinjensi maka ada kemungkinan terdapat variabel penentu lainnya yang saling berinteraksi, selaras dengan kondisi tertentu yang dihadapi.

Kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesakan pada beberapa penelitian menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher, 1998). Penggunaan konsep kesesuaian (*fit*) dalam teori kontinjensi menunjukkan tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kontekstual

(kontinjensi) dan sistem akuntansi manajemen (seperti desain akuntansi dan sistem penganggaran) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan (Riyanto 2001)

Anthony dan Govindarajan (1998) menyatakan struktur organisasi dan proses kontrol dipengaruhi faktor-faktor kontinjensi baik dari eksternal maupun internal perusahaan seperti ukuran perusahaan, lingkungan, teknologi, interdependensi, dan strategi. Fisher (1998) juga telah mengidentifikasi 5 variabel kontinjensi yang berpengaruh terhadap sistem kontrol termasuk sistem kontrol akuntansi yaitu : ketidak pastian, teknologi, industri, karakteristik perusahaan dan unit bisnis, strategi kompetitif, dan faktor-faktor lain yang dapat diobservasi.

Variabel ketidakpastian mencakup ketidakpastian tugas dan lingkungan. Ketidakpastian tugas adalah fungsi dari keadaan yang menyatakan seberapa jauh tindakan yang dilakukan manajer dapat menghasilkan *outcome* yang diharapkan. Tindakan yang dilakukan manajer ini berhubungan dengan seberapa banyak pengetahuan manajer tentang proses transformasi input menjadi output. Lingkungan eksternal juga merupakan faktor yang tidak pasti, seperti hubungan dengan pelanggan, *supplier*, pasar tenaga kerja, dan kebijakan pemerintah.

Otley (1980) menjelaskan bahwa organisasi beradaptasi menghadapi kondisi kontinjensi dengan menata faktor-faktor yang dapat dikendalikan (dimiliki perusahaan) agar terbentuk konfigurasi yang sesuai (*match*) sehingga diharapkan menghasilkan efektivitas organisasi. Kenis (1979) menyatakan bahwa variabel situasional seperti; personalitas, sasaran yang sesuai, *reward expectancy*,

organisasional, variabel lingkungan dapat digunakan sebagai variabel mediasi yang mempengaruhi hubungan antara karakteristik sistem penganggaran (anggaran partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan sikap dan kinerja manajerial.

#### **2.4. Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan (*Perceived Uncertainty Enviromental*)**

Secara spesifik Duncan (1972) mendefinisikan lingkungan sebagai keseluruhan faktor fisik dan sosial yang dapat mempengaruhi secara langsung pertimbangan dalam perilaku pengambilan keputusan individu. Lebih jauh Duncan (1972) menyatakan bahwa dinamika dan kompleksitas keduanya memberikan kontribusi pada persepsi atas ketidakpastian lingkungan. Dinamika lingkungan merupakan perubahan yang terjadi terus-menerus yang mempengaruhi pertimbangan dalam pengambilan keputusan. Hal ini mengakibatkan sulitnya memperoleh informasi yang relevan untuk pengambilan keputusan. Ketidakpastian lingkungan adalah kondisi lingkungan eksternal yang dapat mempengaruhi operasionalisasi perusahaan (Otley, 1980). Govindarajan (1984), mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai pengaruh keadaan (*costumers, suppliers, competitors, dan regulators*) yang tidak dapat diramalkan. Ketidakpastian lingkungan didefinisikan oleh Brownell (1985) sebagai tingkat kompleksitas dan lingkungan yang dinamis. Kompleksitas berhubungan dengan sejumlah item seperti; tersedianya personel, interdependensi dengan unit bisnis lain, permintaan, pelanggan, dan sebagainya yang merupakan hal penting dalam pengambilan keputusan, dan dinamis dihubungkan pada frekuensi perubahan dalam setiap item pada setiap saat.

Ketidakpastian lingkungan ini merupakan teori kontijensi yang dipelopori oleh Burn dan Stalker (1961). Dalam penelitiannya Burn dan Stalker mencoba mengidentifikasi tipe struktur dan praktek manajemen yang tepat untuk berbagai kondisi yang lingkungannya berbeda. Kedua peneliti tersebut menemukan bahwa organisasi yang mekanis (dengan ciri-ciri; pembagian tugas yang spesifik dan tegas) tepat untuk lingkungan yang stabil sedangkan organisasi yang organis (dengan ciri: struktur fleksibel) tepat untuk lingkungan yang tidak stabil. Faktor lingkungan diharapkan juga dapat menjelaskan perbedaan penggunaan informasi akuntansi. Ketidakpastian lingkungan telah diidentifikasi sebagai variabel kontekstual yang penting karena variabel tersebut menyebabkan aktivitas perencanaan dan pengendalian manajemen lebih sulit (Chenhall dan Morris, 1986; Lawrence dan Lorsch, 1967; Duncan, 1972). Perencanaan menjadi kompleks dalam operasi yang penuh ketidakpastian karena ketidakmampuan memprediksi peristiwa yang akan datang.

Miliken (1987) menjelaskan bahwa ketidakpastian lingkungan terdiri dari tiga tipe (*stated uncertainty*, *effect uncertainty*, dan *response uncertainty*). *State uncertainty* merupakan suatu hal yang berhubungan erat dengan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan (*perceived environmental uncertainty*). *Effect uncertainty* adalah ketidakmampuan memprediksi pengaruh lingkungan di masa akan datang terhadap organisasi. *Response uncertainty* adalah ketidakmampuan memprediksi konsekuensi dari pilihan-pilihan keputusan untuk merespon lingkungan.. Walaupun *stated uncertainty* menggambarkan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan, namun operasionalisasi ketidakpastian lingkungan yang dirasakan meliputi

pengukuran tipe-tipe ketidakpastian lingkungan secara menyeluruh sehingga memberikan hasil-hasil riset yang informatif (Gerloff et al 1991). Miliken (1987) menyatakan bahwa top manajer organisasi dapat mengalami tiga tipe ketidakpastian lingkungan tersebut, mereka dapat mencoba memahami, merasakan, dan merespon kondisi lingkungan eksternal. Oleh karena itu pengukuran ketidakpastian lingkungan yang paling tepat adalah dengan menggunakan persepsi top manajer tentang ketidakpastian lingkungan yang dirasakannya. Beberapa penelitian memberikan argumentasi yang sangat kuat bahwa mereka akan mengukur ketidakpastian lingkungan sebagai suatu fenomena persepsi (*perceptual phenomenon*) dari pada sebagai sifat dari lingkungan organisasi (child, 1972; Downey & Slocum, 1975; Starbuck, 1976, dalam Milliken 1987).

Tymon et. al (1998) mengidentifikasi empat aspek kritis dalam konstruk ketidakpastian lingkungan yang dirasakan, yaitu : (1) lingkungan eksternal organisasi; (2) persepsi tentang lingkungan ; (3) tingkat ketidak pastian hasil dari persepsi; (4) persepsi yang relevan adalah berasal dari top manajer. Ketidakpastian lingkungan yang dirasakan adalah hasil persepsi top manajer mengenai kondisi ketidakpastian lingkungan eksternal (Tymon et al, 1998). Gul dan Chia (1994) mendukung pernyataan Kerr dan Kren (1993), menegaskan bahwa persepsi tentang ketidak pastian lebih baik dari pada ketidak pastian lingkungan aktual, karena persepsi tersebut berpengaruh terhadap keputusan-keputusan yang dibuat manajer dalam merespon lingkungan operasional perusahaan.

## 2.5. Karakteristik Penganggaran dan Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak mempunyai informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara akurat. Individu yang mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah (Milliken, 1987). Sedangkan dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (lingkungan relatif stabil), individu dapat memprediksi keadaan di masa yang akan datang sehingga langkah-langkah yang akan dilakukannya dapat dimanfaatkan oleh anggota organisasi untuk membantu organisasi membuat perencanaan yang akurat, dan memilih pilihan strategi perusahaan (Wheelen dan Hunger, 1995; Daft, 1992).

Beberapa penelitian yang menunjukkan pengaruh moderating ketidakpastian lingkungan khususnya yang berhubungan dengan kinerja, Govindarajan (1984) yang menguji pengaruh moderating ketidakpastian lingkungan atas hubungan antara pengukuran kinerja akuntansi dengan kinerja. Ketidakpastian lingkungan dihubungkan dengan ketidakpastian tugas. Brownell (1985) juga menguji pengaruh moderating dari ketidakpastian lingkungan. Seperti halnya Govindarajan (1984), Brownell (1985) juga menyatakan bahwa unit bisnis organisasi yang beroperasi dalam ketidakpastian lingkungan tidak akan sanggup jika hanya mengandalkan alat pengendalian formal saja seperti *reliance on accounting performance measures*

(RAPM). Brownel (1985) tidak dapat mengkonfirmasi perbedaan dalam hubungan RAPM-kinerja dalam unit bisnis organisasional, tetapi dia menemukan bahwa kelayakan dari RAPM adalah bersifat negatif dihubungkan dengan ketidakpastian lingkungan

Hasil Penelitian Muslimah (1998), yang menguji hubungan ketidakpastian lingkungan dengan karakteristik sistem penganggaran menunjukkan adanya hubungan antara kesulitan sasaran anggaran dengan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan. Hasil ini konsisten dengan pendapat Hofstede (1968) bahwa manajer dalam menghadapi ketidakpastian harus diberikan rentang sasaran yang mampu memotivasi manajer dan kemungkinan sasaran anggaran tersebut dicapai. Karakteristik lain yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, evaluasi, dan umpan balik anggaran tidak berhasil didukung.

Partisipasi penyusunan anggaran menggambarkan keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan (Siegel dan Marconi, 1989). Dalam lingkungan organisasi, partisipasi dapat dipertimbangkan sebagai suatu alat untuk mengurangi perbedaan kekuasaan, lebih menekankan pada pengembangan manusia yang lebih baik dari pada produktifitas, dan cenderung diterima sebagai kriteria organisasional yang lebih efektif (Hopwood, 1976).

Kesulitan yang diakibatkan oleh adanya ketidakpastian lingkungan bagi manajer dalam menjalankan operasionalnya juga memungkinkan sangat diperlukannya partisipasi, untuk memprediksi kejadian di masa yang akan datang. Hasil penelitian Kren (1992) menunjukkan bahwa dalam kondisi yang tingkat

perubahannya tinggi dibutuhkan adanya partisipasi, dan kondisi ini dibuktikan berdampak positif terhadap kinerja. Dengan kata lain partisipasi penyusunan anggaran dalam kondisi ketidakpastian lingkungan dapat menanamkan sikap tanggungjawab terhadap kesuksesan dan kegagalan suatu perencanaan di masa yang datang. Shield dan Young (1993) menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dihubungkan dengan peningkatan kinerja memberikan suatu hasil positif. Partisipasi dapat merespon kebutuhan organisasi untuk memperoleh suatu pemahaman atas lingkungannya. Shield dan Young (1993) menyimpulkan bahwa proses partisipasi dapat digunakan untuk menyelesaikan masalah serta *sharing* informasi untuk tujuan meningkatkan kinerja. Kinerja yang efektif mungkin dihasilkan dengan membangun dan mengaplikasikan keahlian yang di fokuskan pada analisis dan prediksi perubahan lingkungan [Hitt dan Ireland, 1984), dalam Dunk dan Lysons (1995)].

Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Beberapa peneliti (Latham dan Yukl, 1975; Steers, 1976; Ivancevich, 1976) telah menunjukkan hasilnya bahwa kejelasan dan spesifikasi *task-goal* mempunyai dampak yang positif terhadap komitmen pencapaian sasaran, dan timbulnya kepuasan kepada karyawan.

Hal penting yang harus dipertimbangkan dalam penyusunan sasaran anggaran ditegaskan oleh Hopwood (1974) adalah karakter hubungan antara organisasi dan lingkungannya. Oleh sebab itu, beberapa sasaran spesifik dalam tahap yang berurutan tergantung pada tingkat ketidakpastian yang dihadapi.

Kesulitan sasaran anggaran menggambarkan adanya rentang sasaran dari sangat longgar dan mudah dicapai sampai sangat ketat dan tidak dapat dicapai (Kenis, 1979). Hasil penelitian Kenis (1979) menyatakan bahwa manajer yang mempunyai sasaran anggaran "sangat ketat" dilaporkan secara signifikan mempunyai tekanan kerja yang tinggi dan rendahnya kepuasan kerja dan kinerja. Ketegangan kerja menggambarkan tekanan yang timbul dari keadaan *stress* psikologis di dalam lingkungan kerja (Kenis, 1979). Ketegangan kerja yang tinggi dapat juga menimbulkan frustrasi dan kegelisahan dalam bekerja (Hopwood, 1973). Hirst (1981), menyatakan bahwa manajer yang berhadapan dengan tekanan kerja yang tinggi akan berperilaku negatif.

Ketidakpastian lingkungan diharapkan menjadi salah satu variabel terpilih yang akan mempengaruhi kegunaan karakteristik ini. Heterogenitas dan dinamika lingkungan yang disebut oleh Simon (1987) sebagai sumber utama ketidakpastian lingkungan, membutuhkan rentang sasaran yang memungkinkan untuk dicapai. Hal ini disebabkan oleh kompleksitas, keanekaragaman aktivitas yang tak terduga, ketidakstabilan dan turbulensi lingkungan yang sulit diprediksi.

Hasil penelitian Kenis (1979), menyatakan bahwa implikasi umpan balik sebagai suatu tingkat dimana pencapaian sasaran anggaran tidak efektif dalam meningkatkan kinerja dan kurang efektif dalam meningkatkan sikap manajer. Beberapa temuan gagal untuk menjelaskan hasil yang menyeluruh pada berbagai studi yang berhubungan dengan hubungan antara umpan balik-sikap-kinerja dalam penyusunan sasaran-tugas [Chapanis 1964; Carroll dan Tosi, 1970; Hackman dan Lawter, 1971; Steers, 1975; Kim dan Hamner, 1976 dalam Kenis (1979)]. Berbagai

variabel mediasi seperti *timeliness* dan muatan atas umpan balik dan faktor lingkungan lainnya mungkin dapat menyelesaikan temuan masalah ini (Kenis, 1979).

Bagaimanapun, dalam situasi yang tidak pasti, dibutuhkan respon yang cepat terhadap perubahan yang sulit diprediksi. Hal ini disebabkan oleh pencapaian sasaran dalam kondisi yang tidak menentu jauh lebih besar tantangannya dari pada kondisi stabil. Umpan balik tepat waktu akan sangat diharapkan. Dalam banyak literatur akuntansi manajemen dijelaskan bahwa umpan balik tepat pada waktunya dapat memicu perasaan subyektif atas kesuksesan atau kegagalan.

## **2.6. Konsep Kesesuaian (*The Concepts of Fit*)**

Teori kontinjensi telah merupakan suatu kerangka yang berpengaruh dalam penelitian organisasional selama hampir dua decade. Selama ini, perkembangan telah terjadi baik pada tingkat konseptual maupun metode, dan beberapa dari perkembangan tersebut telah diadopsi oleh para peneliliti akuntansi. Dalam arti yang luas teori kontinjensi menyatakan bahwa keefektifan organisasi merupakan suatu fungsi dari kesesuaian antara struktur dan lingkungan dimana suatu perusahaan beroperasi (Duncan dan Moores 1989). Beberapa penelitian yang menguji proposisi ini telah mendapatkan kritik yang tajam dari sejumlah penulis (mis, Drazin dan Van de Ven, 1985; Dewar dan Werbel, 1979). Sebagai konsekuensinya telah terdapat sejumlah perbaikan konseptual dan metode.

Konsep sentral dari teori kontinjensi adalah kesesuaian (*fit*) dan Drazin dan Van de Ven (1985) mengidentifikasi tiga pendekatan konseptual yang berbeda terhadap kesesuaian yaitu seleksi, interaksi, dan sistem. Dalam pendekatan seleksi, tidak membahas implikasi kinerja dari sebuah sistem. Pendekatan ini merupakan

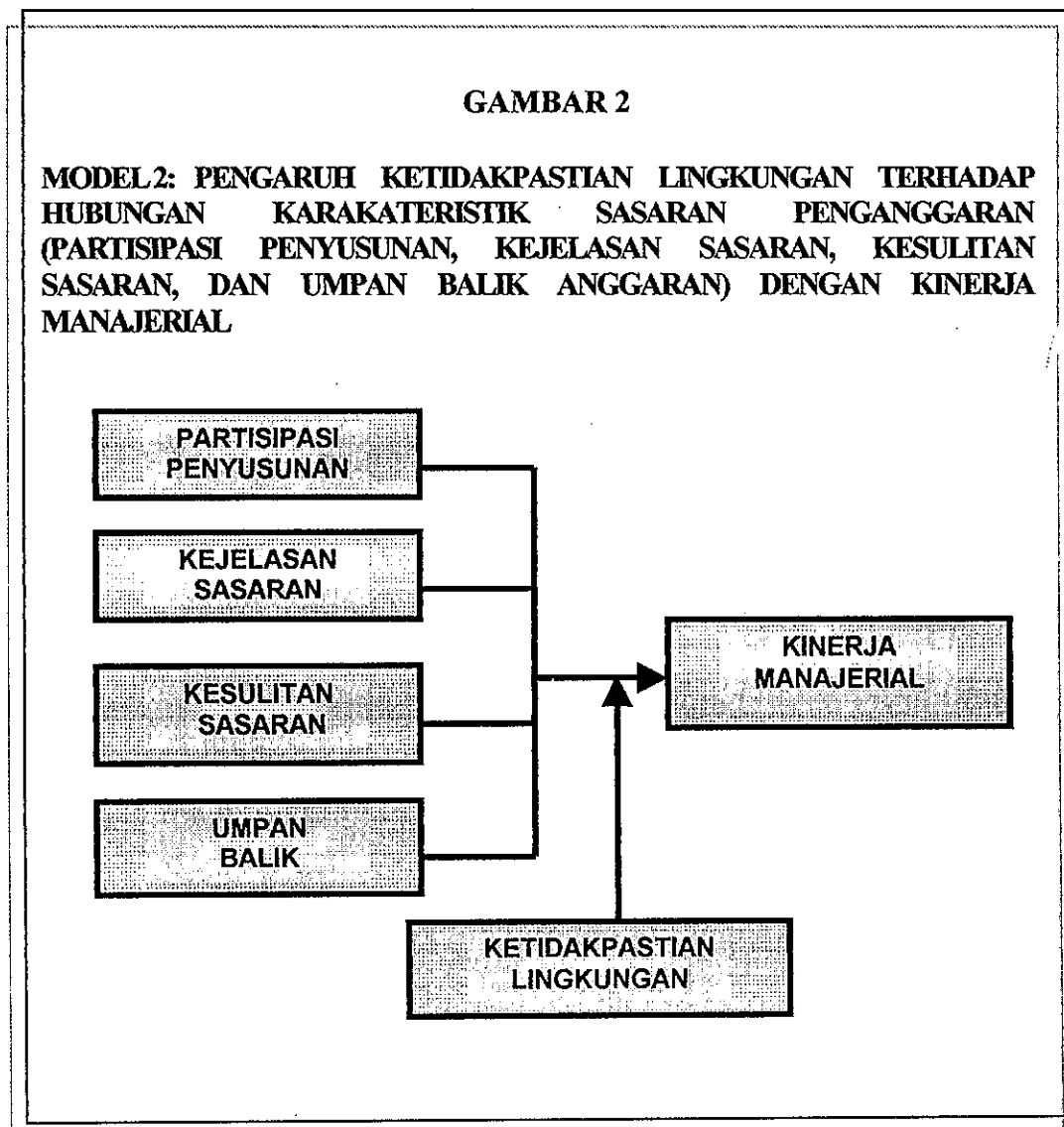
konsep kesesuaian yang paling awal yang dikemukakan dalam literature. Maka focus utama penelitian mengkaji karakteristik organisasi yang menerapkan sistem tertentu. Selanjutnya menurut Drazin dan Van de Ven (1985) pendekatan interaksi mendefinisikan konsep kesesuaian sebagai interaksi bivarian. Secara lebih khusus, kesesuaian didefinisikan sebagai interaksi antara pasangan faktor sistem-kontekstual pada kinerja. Dalam pendekatan ini, agenda penelitian utama adalah pengkajian faktor-faktor kontekstual yang menentukan atau mempengaruhi dampak dari sebuah sistem pada kinerja.

Pendekatan sistem adalah konsep kesesuaian paling akhir yang dikembangkan dalam literatur. Pendekatan sistem mengadopsi konsep yang lebih holistic dari kesesuaian sebagai konsistensi internal dan secara simultan menunjuk pada banyaknya faktor kontinjen, struktur alternatif, dan karakteristik kinerja (Drazin dan Van de Ven 1985). Maka efektifitas dari sebuah sistem ditentukan oleh sejauhmana faktor-faktor kontekstual mempengaruhi prasyarat kondisional dari sebuah sistem, semakin konsisten sistem dengan faktor kontekstual, semakin efektif sistem itu dan sebaliknya. Penerapan pendekatan ini memungkinkan para peneliti untuk mengkaji banyaknya dampak dari faktor kontekstual pada hubungan antara sebuah sistem dan kinerja (Govindarajanm 1988, dalam Riyanto, 1995).

Suatu alternatif pendekatan yang berbasis regresi yang sudah diadopsi dalam penelitian akuntansi adalah analisis residual. Pendekatan ini berfokus pada kurangnya kesesuaian antara variabel-variabel kontinjensi dan konsekuensi selanjutnya atas efektivitas. Secara khusus, aplikasi teori kontinjensi dengan melihat dampak deviasi dalam sistem penganggaran dari suatu model berkonteks sistem yang

ideal, atas kinerja. Kurangnya kesesuaian merupakan akibat dari deviasi atas hubungan linier antara lingkungan dan sistem penganggaran.

Gambar berikut ini menyajikan model 2 mengenai pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran (anggaran partisipatif, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial :



Rumusan hipotesis untuk menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara karakteristik sistem penganggaran (anggaran partisipatif, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan kinerja manajerial yang digambarkan dalam model (2) tersebut adalah sebagai berikut:

- H5 : Kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.
- H6 : Kesesuaian antara kejelasan sasaran penganggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.
- H7 : Kesesuaian antara kesulitan sasaran penganggaran dengan factor kontinjen ketidakpasitan lingkungan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.
- H8 : Kesesuaian antara umpan balik penganggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

## BAB III

### METODE PENELITIAN

#### 3.1. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel

Penelitian ini menggunakan seluruh perusahaan manufaktur yang ada dalam kawasan industri Makassar sebagai rerangka sampling. Kawasan industri Makassar dikelola oleh PT Kawasan Industri Makassar (PT KIMA). Berdasarkan daftar perusahaan (*list of companies*) yang membeli tanah kavling industri manufaktur dan menyewa bangunan pabrik siap pakai pada Kawasan Industri Makassar terdapat 102 perusahaan, dimana 58 perusahaan sedang produksi, 12 perusahaan sudah produksi/istirahat, 15 perusahaan sedang membangun, dan 17 perusahaan belum membangun/belum produksi. Sedangkan unit analisis adalah manajer dan kepala bagian setingkat manajer dari perusahaan manufaktur.

Sampel penelitian terdiri dari manajer dan kepala bagian setingkat manajer dari perusahaan manufaktur yang sedang produksi pada Kawasan Industri Makassar. Metode pemilihan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*. Manajer dan kepala bagian setingkat manajer dari perusahaan manufaktur dipilih dengan pertimbangan bahwa (1) proses penyusunan anggaran pada perusahaan manufaktur relatif lebih kompleks dibandingkan dengan perusahaan jasa dan dagang, (2) pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi kemungkinan *industry effect* terhadap data yang dihasilkan.

### 3.2. Prosedur Pengumpulan Data

Data dikumpulkan dengan cara mengantar langsung kuesioner ke alamat responden, demikian pula pengembaliannya dijemput sendiri ke alamat responden sesuai janji responden. Metode ini dilakukan karena perusahaan yang menjadi objek penelitian berada dalam suatu kawasan (kawasan industri Makassar), disamping itu cara ini diharapkan dapat mengurangi rendahnya *reponse rate*. Sebanyak 200 kuesioner disebar kepada manajer dan kepala bagian setingkat manajer di 58 perusahaan manufaktur yang sedang produksi pada Kawasan Industri Makassar. Setiap perusahaan diberikan 3 sampai 4 kuesioner. Dari 200 kuesioner yang dibagikan sebanyak 73 orang manajer dan kepala bagian setingkat manajer mengembalikan jawabannya. Namun 9 buah jawaban diantaranya tidak dapat diikutsertakan karena pengisiannya tidak lengkap, sehingga kuesioner yang layak dianalisa sebanyak 64 kuesioner (*usable response rate*, 32%).

### 3.3. Operasionalisasi Variabel

Pada penelitian ini terdapat 6 variabel yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, ketidakpastian lingkungan yang persepsikan dan kinerja manajerial. Instrumen-instrumen pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini diadopsi dari beberapa penelitian sebelumnya yang relevan.

### **3.3.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran**

Partisipasi dalam proses penganggaran berkaitan dengan tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran pada pusat pertanggungjawaban yang mereka pimpin. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel partisipasi menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Kenis (1979), yang terdiri dari 5 butir pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi, pengaruh yang dipersepsikan dan kontribusi responden dalam proses penyusunan anggaran, dengan memilih skala 1 sampai skala 7. Skala rendah menunjukkan tingkat partisipasi yang rendah dan, sebaliknya, skala tinggi menunjukkan partisipasi yang tinggi. Serta satu item pertanyaan untuk mempertahankan validitasnya (*reverse item*).

### **3.3.2. Kejelasan Sasaran Anggaran**

Kejelasan sasaran anggaran mengacu pada tingkat di mana sasaran anggaran yang ditetapkan secara spesifik dan jelas, dan yang dipahami oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Variabel kejelasan sasaran anggaran dalam penelitian ini diukur dengan instrumen yang digunakan oleh Kenis (1979) yang dikembangkan oleh Steers (1976). Instrumen tersebut berisi 3 butir pertanyaan untuk mengukur tingkat kejelasan sasaran, termasuk 1 item pertanyaan yang digunakan untuk mempertahankan validitasnya. Responden diminta untuk memilih skala 1 sampai 7 pada setiap pertanyaan. Skala rendah menunjukkan kejelasan sasaran yang rendah, sebaliknya skala tinggi menunjukkan kejelasan sasaran yang tinggi.

### 3.3.3. *Kesulitan Sasaran Anggaran*

Tingkat kesulitan sasaran anggaran mencakup derajat kesulitan yang dipersepsikan oleh manajer dalam mencapai anggaran mulai dari sasaran anggaran yang sangat longgar dan mudah dicapai sampai dengan yang sangat ketat dan susah dicapai. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Kenis (1979) dan dikembangkan oleh Steers (1976), dimana digunakan 5 butir pertanyaan yang mengukur tingkat kesulitan anggaran dan upaya yang harus dilakukan untuk mencapai anggaran yang telah ditetapkan, termasuk didalamnya 1 item pertanyaan yang digunakan untuk mempertahankan validitasnya. Satu item pertanyaan mengenai karakteristik sasaran secara umum dimana responden diminta untuk menjawab masing-masing pertanyaan dengan memilih skala 1 yang menunjukkan sasaran anggaran yang sangat longgar (*too loose*), sampai dengan skala 7 yang menunjukkan sasaran anggaran yang ketat (*to tight*).

### 3.3.4. *Umpan Balik*

Umpan balik anggaran diukur dengan tiga item pertanyaan yang diadopsi dari Kenis (1979). Setiap responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1 yang menunjukkan sangat tidak setuju, sebaliknya skala 7 menunjukkan sangat setuju atas persepsi manajer atas umpan balik anggaran.

### 3.3.5. *Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan (Perceived Uncertainty Enviromental)*

Ketidakpastian lingkungan merupakan situasi dimana seseorang kesulitan dalam memprediksi situasi di sekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut (Luthans, 1998). Duncan (1972) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai ketidakmampuan individu untuk

menilai probabilitas seberapa besar keputusan yang telah dibuat gagal atau berhasil yang di sebabkan karena kesulitan untuk memprediksi kemungkinan-kemungkinan yang akan terjadi.

Untuk mengukur persepsi manajer atas ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan digunakan 11 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Duncan (1972). Item-item pertanyaan diskor dengan menggunakan skala likert dari skala 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Skala rendah menunjukkan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan tinggi dan skala tinggi menunjukkan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan rendah.

### **3.3.6. Kinerja Manajerial**

Kinerja manajerial dalam penelitian ini adalah kinerja para individu atau tingkat kecakapan manajer dalam melaksanakan aktivitas manajerial yang meliputi kegiatan perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan, pengawasan, dan evaluasi. Kinerja manajer diukur dengan menggunakan instrumen *self rating* yang dikembangkan oleh Mahoney et al. (1963). Penelitian-penelitian sebelumnya yang telah menggunakan instrumen ini antara lain oleh Brownel dan McInnes (1986), Govindarajan (1986), Gul et al. (1995) yang merupakan pengembangan dari delapan kegiatan manajerial. Setiap responden diminta mengukur sendiri kinerjanya yang terbagi dalam delapan dimensi, serta satu dimensi pengukuran kinerja seorang manajer secara keseluruhan. Skala kinerja terdiri dari: 1 sampai dengan 7, responden diminta mengukur kinerjanya sendiri dengan memilih satu nilai dalam skala tersebut. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan kinerja yang rendah, sedangkan skala tinggi (nilai 7) menunjukkan kinerja yang tinggi.

### 3.4. Analisis Data

Data hasil penelitian dianalisis dengan alat statistik yang terdiri atas:

#### 3.4.1. Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian (umur, jenis kelamin, jabatan, jumlah bawahan, pendidikan, dan pengalaman kerja) dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, dan umpan balik anggaran), peneliti menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran, dan deviasi standar.

#### 3.4.2. Uji Kualitas Data

Menurut Huck dan Cormier (1996) dalam Bambang dan Indriantoro (1998) kualitas data yang dihasilkan dari pengujian instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Ada tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reliabilitas dan validitas data, yaitu: (1) uji konsistensi internal dengan koefisien (Cronbach) alpha, (2) uji homogenitas data dengan uji korelasi antara skor masing-masing butir dengan skor total, (3) uji validitas konstruk (*construct validity*) dengan analisis faktor terhadap skor setiap butir.

### 3.4.3. Teknik Analisis

Penelitian ini menggunakan dua model untuk menguji masing-masing hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini:

Pertama, analisis regresi (*stepwise*), yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 sampai 4. Pertimbangan untuk menggunakan model analisis ini, karena dapat digunakan sebagai model prediksi terhadap satu variabel dependen dan beberapa variabel independen (Gul dkk, 1995 dalam Bambang dan Indriantoro, 1998) disamping itu metode *stepwise* dapat digunakan untuk menentukan model yang terbaik. Model regresi berganda (*stepwise*) yang digunakan dalam penelitian ini identik dengan model yang digunakan oleh Kenis (1979). Metode ini dimulai dengan memasukkan variabel bebas yang memiliki korelasi paling kuat dengan variabel dependen. Kemudian setiap kali pemasukan variabel bebas lainnya, dilakukan pengujian untuk tetap memasukkan variabel bebas atau mengeluarkannya. Tujuannya adalah untuk menentukan model "fit". Statistik-*t* digunakan untuk menguji tingkat signifikansi dari masing-masing koefisien regresi dan nilai-*F* digunakan untuk menguji tingkat signifikansi dari regresi keseluruhan  $R^2$ , yang menunjukkan persentase varian dari variabel-variabel independen (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan). Sedangkan *Adjusted-R<sup>2</sup>* menunjukkan kontribusi dari variabel bebas individual. Metode ini digunakan untuk menguji kembali penelitian Kenis (1979) atas pengaruh karakteristik sistem penganggaran dengan kinerja manajerial. Persamaan regresi dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = b_0 + b_1X_{11} + b_2X_{12} + b_3X_{13} + b_4X_{14} + e \dots\dots(1)$$

**Keterangan:**

<b>Y</b>	= kinerja manajerial
<b>X<sub>11</sub></b>	= partisipasi penyusunan anggaran
<b>X<sub>12</sub></b>	= kejelasan sasaran anggaran
<b>X<sub>13</sub></b>	= kesulitan sasaran anggaran
<b>X<sub>14</sub></b>	= umpan balik anggaran
<b>b<sub>0</sub></b>	= konstanta ( <i>intercept</i> )
<b>b<sub>1</sub>,b<sub>2</sub>,b<sub>3</sub>,b<sub>4</sub></b>	= koefisien regresi
<b>e</b>	= <i>disturbance error</i>

Sedangkan hipotesis 5 sampai 8 digunakan metode regresi berganda dengan bentuk residual (*residual approach*). Pendekatan residual (*residual approach*) dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979) dalam Riyanto (2001). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa terdapat banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik atau konsistensi antara karakteristik sasaran penganggaran dan faktor kontekstual. Kombinasi ini disajikan dalam suatu garis regresi. Kesesuaian terbaik dari karakteristik sasaran penganggaran dan faktor kontekstual diperoleh dengan peregresian faktor kontinjen pada masing-masing karakteristik sasaran penganggaran. Estimasi parameter berasal dari regresi kemudian digunakan untuk menentukan nilai faktor kontinjen berkaitan dengan tingkat nilai tertentu masing-masing karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran). Apabila kombinasi tersebut menyimpang dari kesesuaian terbaik akan memperburuk kinerja manajerial.

Hubungan negatif signifikan antara nilai deviasi (nilai absolut dari residual-*standardized*) dari masing-masing karakteristik sasaran penganggaran dan faktor kontinjen pada kinerja manajerial sebagai bukti untuk mendukung hipotesis. Dengan kata lain untuk menguji hipotesis, nilai deviasi kemudian dikorelasikan dengan kinerja manajerial, bila korelasi negatif signifikan sebagai bukti untuk mendukung hipotesis.

Ada tiga langkah dalam penerapan pendekatan residual.

1. Menentukan “garis kesesuaian antara karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran) dengan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi masing-masing karakteristik sasaran penganggaran dengan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (persamaan 2).

$$X_1 = a + b_1X_2 + e \dots\dots\dots(2)$$

**Keterangan:**

- $X_1$  = karakteristik sistem penganggaran  
 $X_2$  = ketidakpastian yang dipersepsikan  
 $a$  = konstanta (*intercept*)  
 $b_1$  = koefisien regresi *unstandarized*  
 $e$  = *lack of fit residual*

Jika  $b_1$  positif ( $b_1 > 0$ ) dan signifikan, maka sesuai ekspektasi teori kontinjensi yang menunjukkan adanya kesesuaian karakteristik sasaran penganggaran-ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (Duncan dan Moores 1989).

2. Menentukan sejauh mana kombinasi aktual perusahaan-perusahaan lebih mendekati (atau menjauhi) garis kesesuaian. Hal ini dilakukan dengan memasukkan kombinasi aktual perusahaan dalam model. Nilai deviasi yang merupakan nilai absolut residual menunjukkan ketidaksesuaian yaitu sejauh mana kombinasi aktual perusahaan-perusahaan menyimpang dari jalur terbaik (persamaan 3).

$$DEV = \sqrt{[X - b_0 (b_1 * X_{sys})]^2} \dots\dots\dots (3)$$

**Keterangan:**

<b>DEV ( e )</b>	=	Nilai deviasi /nilai absolut residual
<b>X</b>	=	ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan
<b>X<sub>sys</sub></b>	=	karakteristik sistem penganggaran
<b>b<sub>0</sub></b>	=	konstanta ( <i>intercept</i> )
<b>b<sub>1</sub></b>	=	koefisien regresi

3. Melakukan korelasi nilai deviasi (nilai absolut residual) dengan kinerja manajerial. Koefisien korelasi signifikan negatif sebagai bukti untuk mendukung hipotesis kesesuaian (nilai ketidaksesuaian tinggi dikaitkan dengan kinerja rendah dan sebaliknya).

## **BAB IV**

### **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur enam variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, ketidakpastian lingkungan, dan kinerja manajerial. Pembahasan akan dibagi dalam lima sub bab, yaitu, deskripsi responden, statistik deskriptif mengenai variabel penelitian, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis dan pembahasan.

#### **4.1. Deskripsi Responden**

Data penelitian dikumpulkan dengan menyebarkan 200 kuesioner kepada 58 perusahaan manufaktur di kawasan industri Makassar, sebanyak 73 orang manajer dan kepala bagian setingkat manajer mengembalikan jawabannya. Namun 9 buah jawaban diantaranya tidak dapat diikutsertakan karena pengisiannya tidak lengkap, sehingga kuesioner yang layak dianalisa sebanyak 64 kuesioner.

Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 1

**TABEL 1**  
**RINCIAN PENERIMAAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER**

Kuesioner yang diantar langsung	200
Kuesioner yang tidak kembali	<u>127-</u>
Kuesioner yang kembali	73
Kuesioner yang digugurkan (tidak lengkap)	<u>9-</u>
Kuesioner yang digunakan	64
Tingkat pengembalian ( <i>response rate</i> )	$73 / 200 \times 100\% = 36,5 \%$
Tingkat pengembalian yang digunakan ( <i>usable response rate</i> )	$64 / 200 \times 100\% = 32 \%$

Sumber: Hasil Penelitian, 2002

Sedangkan profil 64 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 2.

#### 4.2. Deskripsi Variabel

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, ketidakpastian lingkungan, dan kinerja manajerial) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran angka kisaran teoritis dan kisaran sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi

**TABEL 2**  
**PROFIL RESPONDEN (N=64)**

	Jumlah	Persentase
Manajer atau Kepala Bagian setingkat Manajer		
<input type="checkbox"/> Produksi/Operasi	18	28,1
<input type="checkbox"/> Penjualan/Pemasaran	9	14,1
<input type="checkbox"/> Administrasi/Personalia	16	25,0
<input type="checkbox"/> Keuangan/Akuntansi	13	20,3
<input type="checkbox"/> Lainnya	8	12,5
Gender		
<input type="checkbox"/> Pria	49	76,6
<input type="checkbox"/> Wanita	15	23,4
Umur		
<input type="checkbox"/> 25 – 30	9	14,1
<input type="checkbox"/> 31 – 35	20	31,3
<input type="checkbox"/> > 36	35	54,7
<input type="checkbox"/> Kisaran 26 – 59 dan Rata-rata 37,4 $\approx$ 37		
Pendidikan		
<input type="checkbox"/> SLTA	6	9,4
<input type="checkbox"/> D3/Diploma	11	17,2
<input type="checkbox"/> S1/Sarjana	47	73,4
Lama Bekerja di perusahaan bersangkutan		
<input type="checkbox"/> 1 – 5	19	29,7
<input type="checkbox"/> 6 – 10	29	45,3
<input type="checkbox"/> > 10	16	25,0
<input type="checkbox"/> Kisaran 2 – 22 dan Rata-rata 7,6 $\approx$ 8		
Lama Jabatan di perusahaan bersangkutan		
<input type="checkbox"/> 1 – 5	44	68,8
<input type="checkbox"/> 6 – 10	17	26,5
<input type="checkbox"/> > 10	3	4,7
<input type="checkbox"/> Kisaran 1 – 13 dan Rata-rata 4,6 $\approx$ 5		
Jumlah Bawahan		
<input type="checkbox"/> 1 – 50	50	78,1
<input type="checkbox"/> 51 – 100	5	7,8
<input type="checkbox"/> > 100	9	14,1
<input type="checkbox"/> Kisaran 2 – 550 dan Rata-rata 43,8 $\approx$ 44		

Sumber : Hasil Penelitian, 2002

Berdasarkan tabel statistik deskriptif, untuk pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 25,61 dan standar deviasi 5,90. Ini berarti bahwa jawaban responden agak menyebar ke dalam tujuh kategori tetapi cenderung memiliki tingkat partisipasi yang relatif tinggi dalam penyusunan anggaran, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya.

**TABEL 3**  
**STATISTIK DESKRIPTIF**

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi	5 – 35	11 – 33	25,61	5,90
Kejelasan	3 – 21	6 – 20	14,84	3,75
Kesulitan	4 – 28	15 – 26	21,47	2,35
Umpan	3 – 21	7 – 19	14,91	3,00
Ketidakpastian	11 – 77	47 – 71	59,89	5,83
Kinerja	8 - 56	31 – 52	43,67	5,24

Sumber : data primer diolah, 2002

Pada variabel kejelasan sasaran anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 14,84 dan standar deviasi 3,75. Angka tersebut menunjukkan bahwa jawaban responden menyebar dalam tujuh kategori tetapi cenderung memiliki kejelasan sasaran anggaran yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Untuk variabel kesulitan sasaran anggran, kisaran jawaban responden

mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 21,47 dan standar deviasi 2,35. Ini berarti bahwa jawaban responden menyebar dalam tujuh kategori tetapi cenderung memiliki kesulitan sasaran anggaran yang relatif tinggi, ini ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Begitu pula untuk variabel umpan balik anggaran, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 14,91 dan standar deviasi 3,00. Angka ini menunjukkan bahwa jawaban responden menyebar dalam tujuh kategori tetapi cenderung memiliki umpan balik anggaran yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya.

Pada variabel ketidakpastian lingkungan kisaran jawaban responden antara 47 – 71 dengan nilai rata-rata 59,89 dan standar deviasi 5,83. Hal ini mengindikasikan bahwa jawaban responden cenderung menyebar dalam tujuh kategori dan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dirasakan cenderung rendah, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya. Demikian pula pada variabel kinerja manajerial, kisaran jawaban responden antara 31 – 52 dengan nilai rata-rata 43,67 dan standar deviasi 5,24. Hal ini berarti bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai kinerja pada tingkat ekstrim (rendah atau tinggi).

#### **4.3. Uji Kualitas Data**

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair et al. 1998; Huck dan Cormier 1996 dalam Bambang dan Indriantoro 1998). Tiga prosedur yang dilakukan dalam

penelitian ini mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*, (2) uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total, dan (3) uji validitas konstruk dengan analisis faktor terhadap skor setiap butir dengan *Varimax Rotation* (lihat juga Ghozali 2001, bab 8).

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam tabel 4 menunjukkan tingkat kekonsistenan dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* untuk semua variabel berada pada tingkat yang dapat diterima di atas 0,60 (Nunnally, 1969 dalam Ghozali 2001). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan melakukan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0,01. Selanjutnya pada pengujian validitas dengan analisis faktor yang dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan akan terklarifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan atau untuk menegaskan pengelompokan teoritisnya (*construct validity*) (Kerlinger, 1964; Chenhall dan Morris, 1986 dalam Chia 1995). Uji analisis faktor ini dilakukan terhadap nilai setiap variabel dengan *Varimax Rotation*. Nilai *Kaiser's MSA* pada semua variabel berada pada tingkat yang dapat diterima, yaitu di atas 0,50 (Kaiser dan Rice 1974 dalam Chia 1995). Sedangkan *faktor loading* masing-masing variabel juga cukup memadai dengan batas penerimaan 0,40 (Hair et al 1998 dalam Ryadi 2000).

Sesuai dengan yang disarankan oleh Mahoney dkk (1963) dalam Bambang dan Indriatoro (1998), bahwa kedelapan butir instrumen kinerja manajerial harus menjelaskan paling sedikit 55 % dimensi kinerja manajerial secara keseluruhan. Berdasarkan uji regresi setiap dimensi kinerja secara independen terhadap dimensi kinerja secara keseluruhan, variasi dimensi kinerja secara keseluruhan dijelaskan oleh kedelapan dimensi kinerja dengan 65,4%. Angka  $r$  kuadrat ini lebih besar dari angka yang disarankan oleh Mahoney dkk (1963) dan yang ditunjukkan dalam penelitian Brownell (1982b) sebesar 61%, Brownell dan Hirst (1986) sebesar 35%.

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas dirangkum dalam tabel 4 sebagai berikut:

**TABEL 4**  
**HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS**

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Pearson Correlation</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Faktor Loading</i>
Partisipasi	0,94	0,84 – 0,93**	0,90	0,83 – 0,93
Kejelasan	0,95	0,94 – 0,97**	0,74	0,95 – 0,97
Kesulitan	0,76	0,61 – 0,71**	0,70	0,74 – 0,81
Umpan	0,85	0,87 – 0,90**	0,73	0,86 – 0,90
Ketidakpastian	0,86	0,50 – 0,77**	0,81	0,53 – 0,77
Kinerja	0,83	0,60 – 0,73**	0,85	0,58 – 0,75

\*\* Signifikan pada level 0,01

#### 4.4. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi yang akan digunakan dapat digunakan sebagai alat prediksi yang baik. Uji asumsi klasik yang akan dilakukan (lampiran C) adalah uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas.

##### 4.4.1. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel bebas (Ghozali 2001). Deteksi terhadap ada tidaknya multikolinieritas yaitu dengan menganalisis matriks korelasi variabel-variabel bebas, dapat juga dilihat pada nilai *tolerance* serta nilai *variance inflation faktor* (VIF).

Berdasarkan matriks korelasi antar variabel-variabel bebas menunjukkan koefisien antara variabel relatif rendah. Indikasi adanya multikolinieritas jika terjadi korelasi antar variabel bebas yang cukup tinggi, umumnya di atas 0,90 (Ghozali 2001). Berdasarkan analisis ini berarti model tersebut bebas dari problem multikolinieritas.

Hasil perhitungan nilai toleransinya juga menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 10% yang berarti tidak ada korelasi antara variabel bebas yang nilainya lebih dari 95%. Nilai *Variance Inflation Faktor* (VIF) mempunyai persamaan :  $VIF = 1 / Tolerance$

Pada umumnya , jika VIF lebih besar dari 5, maka variabel tersebut mempunyai persoalan multikolinieritas dengan variabel bebas lainnya (Santoso 2001). Jika dilihat pada output *coeficient* hasil perhitungan nilai VIF menunjukkan semua variabel bebas mempunyai nilai VIF yang kurang dari 5. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada persoalan multikolinieritas (korelasi yang besar di antara variabel bebas) yang serius dalam model regresi.

#### 4.4.2. Uji Heteroskedastisitas

Salah satu asumsi penting dari model regresi linear klasik adalah bahwa *variance* dari residual yang muncul dalam fungsi regresi adalah homoskedastik; yaitu terjadi kesamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Gujarati 1995). Untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas dilakukan uji Gletser dengan melihat tingkat signifikansi dari hasil regresi nilai absolut residual sebagai varaibel terikat dengan variabel karakteristik sasaran penganggaran. Deteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas dapat juga dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu ( bergelombang, melebar kemudian menyempit) pada grafik plot (scatterplot) antara nilai prediksi variabel terkait (ZPRED) dengan residualnya (SRESID).

Tabel 5 berikut ini menunjukkan uji Gletser dengan melihat tingkat signifikansi dari hasil regresi nilai absolut residual sebagai varaibel terikat dengan variabel karakteristik sasaran penganggaran.

**TABEL 5**  
**UJI HETEROSKEDASTISITAS - GLETSER**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	b <sub>0</sub>	10,590	3,987	2,656	0,010
Partisipasi	b <sub>1</sub>	0,0727	0,082	0,891	0,377
Kejelasan	b <sub>2</sub>	-0,179	0,096	-1,860	0,068
Kesulitan	b <sub>3</sub>	-0,105	0,143	-0,734	0,466
Umpan Balik	b <sub>4</sub>	-0,266	0,142	-1,873	0,066

Hasil regresi menunjukkan bahwa tidak ada satupun variabel bebas yang signifikan secara statistik mempengaruhi variabel terikat nilai absolut *redsidual*,  $p > 0,05$ . Sedangkan hasil grafik scatterplot memperlihatkan titik-titik yang menyebar secara acak serta tersebar di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y, serta tidak mempunyai pola yang jelas. Untuk itu dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisiti pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai sebgai alat prediksi.

#### 4.4.3. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah variabel terkait dan variabel bebas dalam model regresi mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi

yang baik adalah yang memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Pengujian distribusi normal dilakukan dengan cara melihat histogram yang membandingkan data observasi dengan distribusi yang mendekati normal. Disamping itu digunakan *normal probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif dari data yang sesungguhnya dengan distribusi kumulatif dari data distribusi normal. Jika distribusi normal, maka garis yang menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya.

Berdasarkan tampilan grafik histogram dan grafik normal plot dapat disimpulkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi yang mendekati normal. Sedangkan pada grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar disekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Kedua grafik ini menunjukkan bahwa model regresi layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

#### **4.5. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan**

Seperti yang telah dikemukakan pada bagian 3 bahwa untuk menguji hipotesis 1 sampai 4 digunakan analisa regresi (*stepwise*). Metode ini dimulai dengan memasukkan variabel bebas yang memiliki korelasi paling kuat dengan variabel dependen. Kemudian setiap kali pemasukan variabel bebas lainnya, dilakukan pengujian untuk tetap memasukkan variabel bebas atau mengeluarkannya.

Dari output analisis regresi (*stepwise*), diperoleh hasil pada model 1 hanya variabel  $X_{12}$  (kejelasan sasaran anggaran) yang dimasukkan dalam model dengan koefisien regresi sebesar 0,687 dan signifikan pada  $p < 0,001$ , sedangkan tiga

variabel lainnya partisipasi penyusunan anggaran ( $X_{11}$ ) dengan koefisien (*beta in*) sebesar 0,280 dan signifikan pada  $p < 0,05$ , kesulitan sasaran anggaran ( $X_{13}$ ) dengan koefisien (*beta in*) sebesar -0,182 dan tidak signifikan, dan umpan balik anggaran ( $X_{14}$ ) dengan koefisien (*beta in*) sebesar -0,182 dan tidak signifikan dikeluarkan (*elimination*) dari model regresi. Proses pemasukan variabel bebas yang layak dimasukkan dalam model regresi berikutnya didasarkan pada besaran  $t$  (hitung).

Proses eliminasi/pemasukan berikutnya menghasilkan model 2, dimana dua variabel (partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran) yang dimasukkan dalam model regresi, masing-masing mempunyai koefisien regresi sebesar 0,249 signifikan pada  $p < 0,05$ , dan 0,472 signifikan pada  $p < 0,05$ . Dengan demikian maka model 2 merupakan model yang fit.

Seperti yang telah dijelaskan di muka bahwa ada 2 tahapan analisis, dimana pada setiap tahapan ada variabel yang harus dimasukkan atau dikeluarkan. Pada output *model summary*, terjadi peningkatan atau penyesuaian dalam nilai koefisien determinasi (*Adjusted R<sup>2</sup>*) yaitu pada model 1 *Adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,229 menjadi 0,273 pada model 2 setelah variabel partisipasi dimasukkan dalam model regresi. Semakin tinggi *Adjusted R<sup>2</sup>* semakin baik bagi model regresi. Sedangkan F-hitung sebesar 12,848 signifikan pada  $p < 0,00$  yang menunjukkan secara keseluruhan karakteristik sasaran penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

#### 4.5.1. Karakteristik Sasaran Penganggaran

Berdasarkan hasil analisis regresi, maka model yang dipilih adalah model 2 sebagai model "fit", dimana terdapat dua variabel (kesulitan sasaran anggaran dan

umpan balik anggaran) yang dikeluarkan (*elimination*) sedangkan dua variabel lainnya yaitu partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terpilih sebagai prediktor terbaik untuk kinerja manajerial. Ringkasan hasil regresi pada model 2 dapat dilihat pada Tabel 6 sebagai berikut:

**TABEL 6**  
**HASIL ANALISIS REGRESI**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	b <sub>0</sub>	30,297	2,721	11,134	0,000
Partisipasi (X <sub>11</sub> )	b <sub>1</sub>	0,249	0,114	2,179	0,011
Kejelasan (X <sub>12</sub> )	b <sub>2</sub>	0,472	0,180	2,625	0,033
Kesulitan (X <sub>13</sub> )	b <sub>3</sub>	-0,127	-	-1,051	0,298
Umpan Balik (X <sub>12</sub> )	b <sub>4</sub>	-0,110	-	-0,716	0,477

$R^2 = 0,296$ ;  $n = 64$ ;  $F = 12,848$ ;  $p < 0,001$

Hasil analisis regresi mendukung hipotesis 1 yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran memberikan pengaruh positif pada kinerja manajerial signifikan pada  $p < 0,05$ . Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah positif, artinya kalau partisipasi dalam penyusunan anggaran meningkat maka kinerja manajerial meningkat. Hasil ini mendukung penelitian yang

dilakukan oleh Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986) dan Milani (1975), tetapi tidak dapat mendukung hasil penelitian Kenis (1979).

Hipotesis 2 menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial. Hasil analisis memperlihatkan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan pada  $p < 0,05$  dengan kinerja manajerial. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi kejelasan sasaran anggaran semakin tinggi kinerja manajerial. Dengan demikian maka penelitian ini berhasil mendukung hipotesis 2. Hasil penelitian ini tidak dapat mendukung hasil penelitian Kenis (1979).

Pengujian terhadap hubungan antara kesulitan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial sebagaimana yang dirumuskan dalam hipotesis 3 bahwa kesulitan sasaran anggaran memberikan pengaruh negatif terhadap kinerja manajerial, hasil analisis regresi (*stepwise*), memperlihatkan variabel kesulitan sasaran anggaran mempunyai koefisien regresi sebesar  $-0,127$  dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ). Dengan demikian hasil ini gagal untuk mendukung hipotesis 3 untuk pengaruh kesulitan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung temuan Kenis (1979), yang menemukan bahwa hubungan antara kesulitan sasaran dan kinerja manajerial adalah lemah dan tidak signifikan. Hal ini mungkin disebabkan karena para manajer merasa bahwa pencapaian sasaran anggaran merupakan suatu tanggung jawab yang harus dicapai sehingga persepsi terhadap tingkat kesulitan sasaran anggaran tidak mempengaruhi kinerja.

Pengujian terhadap hubungan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial sebagaimana yang dirumuskan dalam hipotesis 4 yaitu; umpan balik anggaran memberikan pengaruh positif terhadap kinerja manajerial, hasil pengujian menunjukkan bahwa umpan balik anggaran mempunyai koefisien regresi sebesar 0,110 dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa umpan balik anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Dengan demikian hasil penelitian ini menolak hipotesis 4 yang menyatakan bahwa semakin tinggi umpan balik anggaran semakin tinggi kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung temuan Kenis (1979), yang menemukan bahwa hubungan antara umpan balik dan kinerja manajerial adalah lemah dan tidak signifikan, tetapi tidak konsisten dengan penelitian Steers (1975), dan Kim dan Hammer (1976). Hal ini mungkin disebabkan karena pemahaman terhadap umpan balik hanya bersifat parsial. Seperti yang dikemukakan oleh Locke (1968) dalam Miner (1980), jika pemahaman terhadap umpan balik hanya bersifat parsial, maka hal ini tidak cukup untuk mengevaluasi suatu kinerja.

Ketidakkonsistenan hasil penelitian ini dengan hasil penelitian-penelitian sebelumnya mungkin disebabkan adanya variabel lain yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara karakteristik sasaran anggaran dan kinerja manajerial. Sesuai dengan kesimpulan yang dikemukakan oleh Kenis (1979), bahwa pengaruh variabel-variabel moderating perlu dikaji pada hubungan karakteristik sasaran anggaran dengan kinerja manajerial.

#### 4.5. 2. Kesulitan Sasaran Anggaran : Pengamatan Lanjutan

Analisis lanjutan terhadap kesulitan sasaran anggaran dilakukan *trend* dari nilai rata-rata variabel kinerja manajerial dikaji pada tingkat kesulitan sasaran yang berbeda (longgar, ketat tetapi dapat dicapai, sangat ketat). Analisis ini dilakukan untuk mengetahui apakah range kesulitan sasaran anggaran akan memberikan pengaruh yang berbeda atau sama terhadap rata-rata kinerja manajerial. Dengan kata lain analisis ini dilakukan untuk mengetahui level optimun dari kesulitan sasaran anggaran. Untuk melakukan analisis, digunakan *t-test* secara berurutan.

**TABEL 7**

**RATA-RATA SKOR KINERJA MANAJERIAL PADA LEVEL KESULITAN SASARAN ANGGARAN YANG BERBEDA**

	Longgar	Ketat tetapi Dapat Dicapai	Sangat Ketat	Ket.
	n = 16	n = 23	n = 25	
Kinerja Manajerial	-0,888	-0,741	-1,592	Tidak Signifikan

Data yang disajikan pada tabel 7 menunjukkan uji t terhadap berbagai level kesulitan sasaran anggaran, antara longgar dengan ketat tetapi dapat dicapai, ketat tetapi dapat dicapai dengan sangat ketat, serta dari longgar ke sangat ketat semuanya tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa manajer yang merasa sasaran anggarannya longgar, ketat tetapi dapat dicapai, atau sangat ketat melaporkan kinerja

yang tidak berbeda. Sehingga, hasil ini tidak dapat menyimpulkan suatu level optimum dari tingkat kesulitan sasaran anggaran yang diharapkan dapat mempengaruhi kinerja manajerial. Hal ini mungkin disebabkan karena secara keseluruhan kesulitan sasaran anggaran memang tidak mempengaruhi kinerja manajerial sebagaimana hasil pengujian pada hipotesis 3. Hasil penelitian ini mendukung temuan Kenis (1979).

#### **4.5.3. Kesesuaian Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan yang Dirasakan**

Pengujian pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dirasakan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dinyatakan dalam hipotesis 5 yang menyatakan bahwa:

Kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian lingkungan akan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

Pengujian terhadap hipotesis 5 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut:

##### **Tahap I : Analisis Regresi**

Menentukan garis kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dengan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dirasakan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2) ;  $X_{11} = a + b_1X_2 + e$

**TABEL 8**  
**KESESUAIAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN-  
 KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	b <sub>0</sub>	31,639	3,717	8,511	0,000
Ketidakpastian	b <sub>1</sub>	-0,213	0,129	-1,654	0,103

$R^2 = 0,042$ ;  $n = 64$ ;  $F = 2,736$ ;  $p > 0,005$

Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar  $-0,213$  dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara ketidakpastian lingkungan dan partisipasi penyusunan anggaran. Hasil yang tidak signifikan dan dalam arah yang tidak diperkirakan, tidak sesuai dengan ekspektasi dalam teori kontinjensi bahwa kesulitan yang diakibatkan oleh adanya ketidakpastian lingkungan yang dihadapi manajer memungkinkan sangat diperlukannya partisipasi, untuk memprediksi kejadian di masa yang akan datang.

#### **Tahap II : Analisis Korelasi**

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

TABEL 9

**MATRIKS KORELASI *LACK OF FIT* PARTISIPASI PENYUSUNAN  
ANGGARAN-KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN DENGAN KINERJA  
MANAJERIAL**

Correlations			
		DEV1	Y
DEV1	Pearson Correlation	1.000	-.340**
	Sig. (2-tailed)	.	.006
	N	64	64
Y	Pearson Correlation	-.340**	1.000
	Sig. (2-tailed)	.006	.
	N	64	64

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level

Nilai koefisien korelasi  $Dev_1$  (nilai absolut residual variabel kontinjensi ketidakpastian lingkungan yang dirasakan-partisipasi penyusunan anggaran) terhadap kinerja manajerial sebesar  $-0,340$  dengan tingkat signifikansi  $p < 0,001$ , tanda negatif dan signifikan seharusnya mendukung hipotesis 5. Hasil negatif dan signifikan pada analisis korelasi mengindikasikan bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) diharapkan berkaitan dengan kinerja manajerial yang buruk, maka seharusnya ada kesesuaian antara antara partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Tetapi secara keseluruhan hasil pengujian ini menunjukkan hasil yang tidak jelas karena hasil analisis regresi (pada tahap I) menghasilkan koefisien regresi yang tidak signifikan dan tidak dalam arah yang diperkirakan. Dengan kata lain tidak ada kesesuaian terbaik dari partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian lingkungan.

#### 4.5.4. Kesesuaian Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan yang Dirasakan

Penelitian ini juga menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dirasakan terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis 6 yang menyatakan bahwa:

Kesesuaian antara kejelasan sasaran anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian lingkungan akan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

Pengujian hipotesis 6 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan langka-langka sebagai berikut:

##### Tahap I : Analisis Regresi

Menentukan garis kesesuaian antara kejelasan sasaran anggaran dengan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dirasakan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2);  $X_{12} = a + b_1X_2 + e$

**TABEL 10**  
**KESESUAIAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN-**  
**KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	$b_0$	16,814	2,402	6,999	0,000
Ketidakpastian	$b_1$	-0,069	0,083	-0,836	0,406

$R^2 = 0,011$ ;  $n = 64$ ;  $F = 0,700$ ;  $p > 0,005$

Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar  $-0,069$  dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara ketidakpastian lingkungan dan kejelasan sasaran anggaran. Hasil yang tidak signifikan dan tidak dalam arah yang diperkirakan mengindikasikan bahwa penelitian ini tidak dapat menentukan kesesuaian terbaik dari kejelasan sasaran anggaran dan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan.

### Tahap II : Analisis Korelasi

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

**TABEL 11**

**MATRIKS KORELASI *LACK OF FIT* KEJELASAN SASARAN ANGGARAN-KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

Correlations			
		DEV2	Y
DEV2	Pearson Correlation	1.000	-.288*
	Sig. (2-tailed)	.	.021
	N	64	64
Y	Pearson Correlation	-.288*	1.000
	Sig. (2-tailed)	.021	.
	N	64	64

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

Berdasarkan output hasil pengujian hipotesis 6, diperoleh nilai koefisien korelasi  $Dev_2$  (nilai bsolut residual variabel kontinjensi ketidakpastian lingkungan yang dirasakan-kejelasan sasaran anggaran) terhadap kinerja manajerial sebesar - 0,288 dengan tingkat signifikansi  $p < 0,05$ , tanda negatif dan signifikan seharusnya mendukung hipotesis 6. Hasil negatif dan signifikan pada analisis korelasi mengindikasikan bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) diharapkan berkaitan dengan kinerja manajerial yang buruk, maka seharusnya ada kesesuaian antara kejelasan sasaran anggaran dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Seperti halnya pengujian hipotesis 5, pengujian pada hipotesis 6 pada analisis regresi (pada tahap I) dan analisis korelasi (tahap II) juga menunjukkan hasil yang tidak konsisten.

#### **4.5.5. Kesesuaian Kesulitan Sasaran Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan yang Dirasakan**

Pengujian juga dilakukan terhadap pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dirasakan terhadap hubungan antara kesulitan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial sebagaimana yang dinyatakan rumusan hipotesis 7 yang menyatakan bahwa:

Kesesuaian antara kesulitan sasaran anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian lingkungan akan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

Pengujian hipotesis 7 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan langkah-langka sebagai berikut:

### Tahap 1 : Analisis Regresi

Menentukan garis kesesuaian antara kesulitan sasaran anggaran dengan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dirasakan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2);  $X_{13} = a + b_1X_2 + e$

**TABEL 12**  
**KESESUAIAN KESULITAN SASARAN ANGGARAN-  
KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	$b_0$	14,562	1,929	7,549	0,000
Ketidakpastian	$b_1$	0,012	0,067	0,182	0,856

$R^2 = 0,023$ ;  $n = 64$  ;  $F = 0,033$ ;  $p > 0,005$

Hasil regresi ditunjukkan pada tabel 10, menghasilkan koefisien regresi sebesar 0,012 dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara ketidakpastian lingkungan dan kesulitan sasaran anggaran. Hasil yang tidak signifikan dan tidak dalam arah yang diperkirakan mengindikasikan bahwa penelitian ini tidak dapat menentukan kesesuaian terbaik dari kejelasan sasaran anggaran dan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan.

## Tahap II : Analisis Korelasi

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

**TABEL 13**

### **MATRIKS KORELASI *LACK OF FIT* KESULITAN SASARAN ANGGARAN - KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

Correlations			
		DEV3	Y
DEV3	Pearson Correlation	1.000	-.181
	Sig. (2-tailed)	.	.151
	N	64	64
Y	Pearson Correlation	-.181	1.000
	Sig. (2-tailed)	.151	.
	N	64	64

Pengujian terhadap hipotesis 7 dilakukan dengan mengkorelasikan variabel kinerja manajerial dengan Dev<sub>3</sub>. Koefisien korelasi Dev<sub>3</sub> (nilai absolut residual variabel kontinjensi ketidakpastian lingkungan yang dirasakan-kesulitan sasaran anggaran) terhadap kinerja manajerial sebesar  $-0,181$  tetapi tidak signifikansi ( $p > 0,05$ ). Koefisien korelasi negatif dan tidak signifikan merupakan bukti tidak mendukung hipotesis 7. Hal ini mengindikasikan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara kesulitan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial.

### 5.5.6. Kesesuaian Umpan Balik Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan yang Dirasakan

Pengujian juga dilakukan terhadap pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dirasakan terhadap hubungan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial sebagaimana yang dinyatakan rumusan hipotesis 8 yang menyatakan bahwa:

Kesesuaian antara umpan balik anggaran dengan faktor kontinjen ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial

Pengujian terhadap hipotesis 8 dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut:

#### Tahap I : Analisis Regresi

Menentukan garis kesesuaian antara umpan balik anggaran dengan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dirasakan. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (2);  $X_{14} = a + b_1X_2 + e$ .

**TABEL 14**  
**KESESUAIAN UMPAN BALIK ANGGARAN-**  
**KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN**

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Satandar Error	t-value	Prob.
Konstanta	$b_0$	31,639	3,717	8,511	0,000
Ketidakpastian	$b_1$	-0,213	0,129	-1,654	0,103

$R^2 = 0,042$ ;  $n = 64$  ;  $F = 2,736$ ;  $p > 0,005$

Hasil regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar  $-0,213$  dan tidak signifikan ( $p > 0,05$ ). Hasil ini menunjukkan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara ketidakpastian lingkungan dan umpan balik anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa penelitian ini tidak dapat menentukan kesesuaian terbaik dari partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan.

### Tahap II : Analisis Korelasi

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja manajerial, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

**TABEL 15**

**MATRIKS KORELASI *LACK OF FIT* UMPAN BALIK ANGGARAN -  
KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN DENGAN KINERJA MANAJERIAL**

Correlations			
		DEV4	Y
DEV4	Pearson Correlation	1.000	-.060
	Sig. (2-tailed)	.	.640
	N	64	64
Y	Pearson Correlation	-.060	1.000
	Sig. (2-tailed)	.640	.
	N	64	64

terhadap karakteristik sasaran penganggaran dan kinerja manajerial. Pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan karakteristik sasaran anggaran dengan peningkatan kinerja mungkin akan lebih signifikan pada konsisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi.

Tidak signifikannya hasil penelitian ini, juga kemungkinan disebabkan oleh metode pemilihan sampel yang dilakukan. Hasil penelitian Muslimah (1998) mengenai hubungan karakteristik sasaran anggaran dan ketidakpastian lingkungan, dimana hasil penelitiannya menunjukkan adanya hubungan signifikan antara kesulitan sasaran anggaran dengan ketidakpastian lingkungan. Penelitian yang dilakukan Muslimah (1998) menggunakan perusahaan manufaktur di seluruh Indonesia, sedangkan dalam penelitian ini hanya menggunakan perusahaan manufaktur dalam suatu kawasan industri (Kawasan Industri Makassar).

Pengujian validitas pada instrumen ketidakpastian lingkungan yang dirasakan dengan menggunakan analisis faktor menunjukkan bahwa masing-masing pertanyaan tidak terklarifikasi pada variabel yang telah ditentukan atau dengan kata lain tidak menunjukkan adanya ketegasan pengelompokan teoritisnya. Item-item pertanyaan  $X_{2B}$ ,  $X_{2C}$ ,  $X_{2D}$ ,  $X_{2H}$ , dan  $X_{2J}$  mengelompok dalam faktor 1 sebagai dimensi ketidakpastian lingkungan eksternal dan faktor 2 sebagai dimensi ketidakpastian lingkungan internal pada butir pertanyaan  $X_{2A}$ ,  $X_{2E}$ ,  $X_{2F}$ ,  $X_{2G}$ ,  $X_{2I}$  dan  $X_{2K}$  (lihat Yuwono 1999). Tetapi dalam penelitian ini faktor 1 terdiri dari item pertanyaan  $X_{2A}$ ,  $X_{2D}$ ,  $X_{2E}$ ,  $X_{2F}$ ,  $X_{2G}$ ,  $X_{2H}$ ,  $X_{2I}$ ,  $X_{2J}$ , dan  $X_{2K}$  sedangkan faktor 2 pada butir pertanyaan  $X_{2B}$ , dan  $X_{2C}$ . Disamping itu penggunaan instrumen *self-rating* pada

variabel kinerja manajerial akan memungkinkan manajer untuk menilai kinerjanya dengan skor yang tinggi.

Nilai  $R^2$  pada analisis regresi seperti yang ditunjukkan pada tabel 8 sampai tabel 11 sangat rendah dan tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa variasi dalam karakteristik sasaran penganggaran mungkin berasal dari sejumlah faktor misalnya faktor lingkungan yang tidak tercakup dalam ketidakpastian lingkungan yang dirasakan (spesifikasi error), variabilitas *cross sectional* yang terkandung dalam variabel dependen, gangguan (*noise*) dalam pengukuran konstruk-konstruk (kesalahan pengukuran), dan kurangnya kesesuaian (*fit*). Menurut Duncan dan Moores (1989) kemungkinan-kemungkinan ini harus dipertimbangkan dan dikontrol untuk penelitian-penelitian yang menerapkan metode analisis residual.

Adanya keterbatasan-keterbatasan lain dalam penelitian ini sebagaimana yang dijelaskan pada bagian (5) mungkin juga memberikan kontribusi terhadap hasil penelitian ini.

## BAB V

### KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI

#### 5.1. Kesimpulan

Penelitian ini merupakan tidak lanjut dari penelitian sebelumnya khususnya yang berhubungan dengan pengujian terhadap dampak perilaku dan psikologi yang berhubungan dengan penentuan sasaran (*setting goal*). Hasil penelitian Kenis (1979) mengenai pengaruh karakteristik sasaran penganggaran (*budgetary goal characteristics*) pada kinerja dan sikap manajerial menunjukkan hasil yang tidak konsisten dengan penelitian-penelitian sebelumnya. Ketidakjelasan hubungan tersebut memungkinkan dilakukan pendekatan kontinjensi (Govindarajan 1986). Melalui pendekatan kontinjensi dapat diketahui faktor-faktor kondisional yang berperan memperkuat atau memperlemah (memoderasi) hubungan antara karakteristik sistem penganggaran dengan kinerja manajerial. Namun dari sejumlah literature yang ada, bukti tentang faktor-faktor kondisional yang mempengaruhi efektivitas penyusunan anggaran, sifat dan pengaruh kondisional (kontekstual) ini masih belum jelas. Hirst (1987) menyatakan bahwa ada dua alasan pentingnya pengujian variabel moderating. Pertama, variabel moderating mungkin dapat menggambarkan situasi dimana *goal setting* tidak mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja. Kedua, pemahaman atas variabel moderating dapat mempunyai implikasi praktis.

Penelitian ini menguji kembali pengaruh karakteristik sistem penganggaran yaitu, partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran terhadap kinerja manajerial, dan sesuai dengan rekomendasi Kenis (1979) penelitian ini menggunakan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating untuk mengkaji lebih jauh hubungan antara karakteristik sistem penganggaran dengan kinerja manajerial. Ketidak pastian yang dirasakan (*perceived environmental uncertainty*) menjadi variabel independen yang penting sebab menjadikan perusahaan sulit untuk melakukan prediksi (Govindarajan 1984, Chenhall dan Morris 1986, Gul dan Chia 1994).

Penelitian dilakukan dengan menganalisis 64 kuesioner yang kembali ke peneliti, yang berisi pendapat atau persepsi manajer departemen atau kepala bagian setingkat manajer dari berbagai fungsi pada perusahaan yang ada di Kawasan Industri Makassar. Data analisis dengan teknik statistik deskriptif, uji kualitas data dengan melakukan uji konsistensi internal, uji homogenitas data, dan uji validitas konstruk. Untuk menguji hipotesis 1 sampai 4 digunakan model regresi (*stepwise*), sedangkan untuk menguji hipotesis 5 sampai 8 digunakan pendekatan residual (*rsidual approach*).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variasi dalam gaya penganggaran (*budgetary style*) dari manajemen seperti yang ditunjukkan dalam karakteristik sistem penganggaran dapat memiliki pengaruh yang signifikan pada kinerja manajerial. Pengujian secara langsung terhadap karakteristik sistem penganggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh signifikan. Hasil penelitian

menunjukkan bahwa ada pengaruh signifikan partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial.

Hasil yang berkaitan dengan pengaruh tingkat kesulitan sasaran anggaran yang berbeda (longgar, ketat tetapi dapat dicapai, dan terlalu ketat) sebagai sebuah analisis yang lebih lanjut, pada kinerja manajerial juga menunjukkan hubungan yang tidak signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa tingkat kesulitan sasaran anggaran yang "longgar", "ketat tetapi dapat dicapai", dan "sangat ketat" dipersepsikan sama dalam hubungannya dengan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini mendukung temuan Kenis (1979).

Sedangkan pengujian terhadap pengaruh kesesuaian karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian lingkungan pada kinerja manajerial menunjukkan hasil yang tidak jelas. Penelitian ini tidak berhasil menentukan kombinasi yang terbaik dalam kesesuaian antara karakteristik sasaran penganggaran dan ketidakpastian lingkungan. Tetapi penelitian ini menunjukkan bahwa ketidaksesuaian (*lack of fit*) antara partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan mempunyai hubungan yang negatif dan signifikan. Dengan kata lain bahwa ketidaksesuaian diharapkan berkaitan dengan kinerja manajerial yang buruk. Ketidakjelasan hasil ini mungkin disebabkan oleh faktor-faktor yang belum dapat dipertimbangkan dan dikontrol dalam hubungannya dengan penggunaan analisis residual.

Secara keseluruhan, temuan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa manajemen tingkat atas mampu meningkatkan kinerja dari manajer tingkat bawah dengan penekanan pada partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran

anggaran dalam penentuan sasaran anggaran. Tingkat kesulitan sasaran anggaran dan pemberian umpan balik tentang pencapaian sasaran tampaknya memiliki konsekuensi yang terbatas.

## 5.2. Keterbatasan

Penelitian memiliki beberapa keterbatasan-keterbatasan yang mungkin dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian yang perlu dipertimbangkan. (1) cakupan penelitian ini dibatasi oleh ukuran sampel; hanya perusahaan manufaktur dalam suatu Kawasan Industri Makassar sebagai rerangka sampling akan mempengaruhi hasil penelitian, dan bahkan mungkin kurang dapat digeneralisasi. Penelitian yang sama dengan menggunakan populasi yang lebih besar atau dengan menggunakan perusahaan jasa atau organisasi publik mungkin akan menunjukkan hasil yang berbeda. (2) Pemilihan variabel kontekstual berupa ketidakpasifan lingkungan yang dirasakan pada perusahaan-perusahaan dalam suatu kawasan industri mungkin mempunyai karakteristik yang unik dan berbeda dengan perusahaan-perusahaan yang berada di luar kawasan industri. (3) Adanya perbedaan kisaran jumlah bawahan yang menjadi tanggung jawab manajer relatif besar 2 - 550 yang menunjukkan variasi posisi manajer yang menjadi respon penelitian ini. Variasi tersebut kemungkinan menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks isi kuesioner. Perbedaan jumlah bawahan dapat juga menunjukkan adanya perbedaan *size* perusahaan, sehingga menimbulkan *size effect*. Responden penelitian ini merupakan manajer atau kepala bagian setingkat manajer dari berbagai fungsi dalam perusahaan, heterogenitas fungsional responden bekerja,

kemungkinan juga dapat menyebabkan hasil yang berbeda, dibandingkan jika responden berasal dari fungsi yang relatif homogen.

Keterbatasan lainnya, (4) pengukuran sikap skala *likert* yang disampaikan secara tertulis melalui kuesioner mungkin juga menghasilkan *respon bias* dan mempengaruhi validitas internal. Bias lainnya (*leniency bias*) mungkin berasal dari adanya pengukuran kinerja *self-rating*; pengukuran berdasarkan pada laporan atau evaluasi kinerja formal oleh atasan mungkin memiliki hasil yang berbeda. Serta penggunaan instrumen ketidakpastian lingkungan yang dirasakan (*perceived uncertainty environmental*) yang lebih bersifat subjektif. Hasil penelitian mungkin akan berbeda jika digunakan ukuran-ukuran objektif untuk menggambarkan ketidakpastian lingkungan yang dihadapi.

### 5.3. Implikasi

Diterimanya beberapa hipotesis dalam penelitian ini menunjukkan bahwa berbagai karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran) perlu dipertimbangkan dalam menyusun sasaran anggaran karena sasaran anggaran dapat digunakan sebagai cara untuk mempengaruhi kinerja.

Penggunaan variabel ketidakpastian lingkungan yang dirasakan sebagai variabel moderating dalam penelitian ini dapat memberikan implikasi praktis bagi penyusunan sasaran anggaran (*budget goal setting*). Pemahaman atas variabel kontekstual seperti ketidakpastian lingkungan dapat digunakan oleh para desainer program penyusunan sasaran untuk mengantisipasi pengaruh atas program mereka,

dan mengantisipasi situasi yang sesuai dan diharapkan mempunyai dampak positif terhadap kinerja.

Metode residual seperti yang digunakan dalam penelitian ini mempunyai potensi dalam membentuk model fit di dalam penelitian teori kontinjensi akuntansi manajemen di masa yang akan datang. Metode ini dapat mewakili suatu perkembangan dan metode pengujian yang memungkinkan regresi konseptual di luar konseptualisasi yang tertuang dalam penelitian-penelitian berbasis akuntansi yang bergantung pada penekatanseleksi terhadap model fit (Duncan dan Mores, 1989). Sehingga metode ini memungkinkan pengadopsian pendekatan interaksi dan memudahkan pengujian model yang rumit yang konsisten dengan konsep sistem fit.

Rekomendasi bagi penelitian mendatang mungkin dapat diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada industri lain. Penggunaan variabel-variabel *outcomes* seperti kepuasan kerja, keterlibatan, tekanan kerja serta sikap terhadap anggaran dari Kenis (1979) selain kinerja manajerial mungkin dapat memberikan penjelasan yang lebih konperhensif untuk menjelaskan pengaruh dari karakteristik sistem penganggaran. Penggunaan variabel-variabel manajerial, organisasi, dan lingkungan lainnya sebagai variabel kontrol terhadap karakteristik sasaran anggaran, juga penggunaan variabel-variabel moderating seperti personalitas, penerimaan tujuan (*goal acceptance*), motivasi, variabel organisasional, dan variabel-variabel lingkungan (seperti ketidakpastian tugas) seperti yang disarankan oleh Kenis (1979) dapat ditambahkan dan cukup relevan untuk penelitian serupa. Tindakanjut penelitian ini sangat diharapkan untuk meningkatkan kemampuan dan pengertian terhadap kegunaan sistem penganggaran, khususnya dalam melakukan penyusunan sasaran anggaran sehingga dapat meningkatkan kegunaan sistem penganggaran dalam melaksanakan fungsi manajemen.

Penelitian akan datang yang menggunakan pendekatan residual perlu mengkaji lebih dalam aspek-aspek yang berkaitan dengan penerapan pendekatan ini dalam mendesain penelitian yang berhubungan dengan teori kontinjensi. Seperti yang dikemukakan oleh Duncan dan Moores (1989) bahwa desain penelitian yang menerapkan metode analisis residual perlu memperhatikan aspek-aspek seperti: mengembangkan suatu pemahaman kerangka teoritis yang mendalam dalam pembentukan model, tingkat reliabilitas ukuran-ukuran yang digunakan, memperhatikan sifat dasar hubungan antara variabel-variabel yang spesifik, dan mengantisipasi bias yang mungkin terjadi dalam penerapan pendekatan residual..

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N. dan V. Govindarajan. 1995. *Manajemen Control System*. Eight Edition. International Student Edition . Richard D. Irwin Inc. U.S.A.
- Anthony, R.N., David F. Hawkins, dan Kenneth A. Merchaent. 1999. *Accounting: Teks, Problems, and Cases*. Tenth Edition. International Edition. McGraw Hill.
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. Ithaca New York. The Controllershship Foundation Inc. Cornell University.
- Bambang Supomo dan N. Indriantoro, 1998. "Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Majerial: *Kelola*. No.18/VIII. pp. 61-84.
- Becker, Selwyn dan D. Green. 1962. "Budgeting and Employee Behavior". *Journal of Business*, pp. 392-402
- Brownell, P. 1982a. "Participation in the Budgeting Process: What it Works and Whwn it Doesn't". *Journal of Accounting Literatur*. Vol. 1., pp. 124-153
- Brownell, P. 1982b. "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control". *The Accounting Review*. Vol. LVII. No.4, pp. 766-777
- Brownell, P., dan Hirst, M. 1986. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Partisipation, and Task Uncertainty". *Journal of Accounting Research*. Vol. 24. pp. 241-249
- Brownell, P. dan M. McInnes. 1986. "Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol.LVII No.4. October. pp. 766-777.
- Bruns, William. J and Johan H. Waterhouse. 1975. "Budgetary Control and Organization Structure. *Journal of Accounting Research*. pp. 177-203
- Caplan, Edwin. H. 1971. *"Management Accounting and Behavioral Science"*, Reading, Mass.:Addison-Wesley
- Carroll, S. J. dan H. L. Tosi. 1970. "Goal Characteristics and Personality Faktors in a Management by Objectives Program". *Administrative Science Quarterly*, pp. 295-305

- Chenhall, Robert H. dan Deigan Morris. 1986. "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Managerial Accounting Systems". *The Accounting Review*. Vol.LXI, No.1. pp. 16-35.
- Cherrinton, David J. dan J. Owen Cherrington. 1973. "Appropriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process". *Journal of Accounting Research* (Supplement). pp. 225-253.
- Chia. Y.M. 1995."Decentralization, Management Accounting System (MAS) Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study". *Journal of Business Finance & Accounting*. pp. 811-830
- Chow, C.W., Jean C.C., dan William S.W. 1988. "Participative Budgeting Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance". *The Accounting Review*. No.1. January. pp. 111-122.
- Dawney, H. K., et al. 1975. "Environmental Uncertainty: The Construct and Its Application". *Administrative Science Quarterly*. pp. 613-629.
- Dewar, Robert dan James Werbel. 1979. "Universalistic and Contingency Predictions of Employee Satisfaction and Conflict". *Administrative Science Quarterly*. Vol. 24, pp. 426-446.
- Drazin, Robert dan Andrew H. Van de Ven. 1985. "Alternative Forms of Fit in Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly*. Vol. 30, pp. 514-539.
- Dunbar, R. L. M., 1971. Budgeting for Control". *Administrative Science Quarterly*, pp. 88-96
- Duncan, Keith dan Ken Moores. 1989. "Residual Analysis: A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Review*. Vol.1. pp 89-102.
- Duncan, R. B. 1972. " Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty". *Administrative Science Quarterly*.pp. 313-327.
- Dunk, Alan S., Arthur F. Lysons. 1995. "Budgetary Participation, Environmental Dimensionality and Departemental Performance: An Examination in Public Sector Organization". *Financial Accountability & Management*, Vol.13 No.1, pp 1-15
- Fischer, J. G. 1998. "Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcome: Past Result and Future Direction". *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10. pp. 47-64

- Gerloff, Edwin. A., Nan Kanoff Muir dan Wayne D. Bodensteiner. 1991. "Three Components of Perceived Environmental Uncertainty: An Exploratory Analysis of the Effects of Aggregation". *Journal of Management*. Vol.17, No.4, pp 749 - 768
- Gordon, L. A., dan Narayanan, V. K. 1984. "Management Accounting System, Perceived Enviromental Uncertainty and Organization Structure: An Emperical Investigation, *Accounting, Organization, and Society*, Vol. 9, pp. 33-47
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in Budgetary Process on Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives". *Decisions Sciences*. Fall. pp. 196-516.
- Gujarati, Damodar, 1997. *Ekonometrika Dasar*. Edisi Bahasa Indonesia, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Hansen, Don R dan M.M. Mowen. 2000. *Management Accounting*. 5<sup>th</sup> Edition. Shouth-Western College Publishing.
- Hanson, Ernest. I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. pp. 239-243.
- Hartmann, Frank G.K, dan Frank Moers. 1999. "Testing Contingency hypotheses in Budgetary Research: an Evaluation of the Use of Moderated Regression Analysis". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 24, pp. 291-315.
- Hirst, Mark. K. 1983. "Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior: Some Extensions. *Journal of Accounting Research*. Vol. 21. No. 2. Pp. 596-605.
- Hirst, Mark K., 1987. "Effects of Setting Budget Goal and Task Uncertainty on Performance; A Theoretical Analysis. *Accounting Review*. Vol.LXII. No.4. pp. 707-721.
- Hirst, Mark. K., Steven M. Lowy. 1990. "The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance". *Accounting Organization and Society*. Vol. 15. No. 5. pp. 425-436.
- Hofstede, G.H., 1967. *The Game of Budgeting Control*. The Netherlands; Koninlijke Van Gorcum and Com.N.V.Asen.

- Hopwood, Anthony G. 1972. "An Empirical Study the Role of Accounting Data in Performance Evaluation". *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*. Suplemen to *Journal of Accounting Research*, pp. 156-182.
- Imam Gozali. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Ivancevich, John. 1976. "Effect of Goal Setting on Performance and Job Satisfaction". *Journal of Applied Psychology*, pp. 608-612
- Kenis, I. 1979. "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance". *The Accounting Review*. Vol. LIV. No.4. October. pp. 707-721.
- Kim, J. S., dan W. C. Hamner. 1976. "Effect of Performance Feedback and Goal Setting on Productivity and Satisfaction in an Organizational Setting. *Journal of Applied Psychology*, pp. 45-57
- Kren, L. 1997. "The Role of Accounting Information in Organizational Control: The State of the Art". *Behavioral Accounting Research: Fondation and Frontiers. Chapter 1*. American Accounting Assosiation. pp. 1-48
- Kren, L. 1992. "Budgetary Partisipation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*. pp.511-526
- Latham, G. P., dan G. A. Yukl. 1975. "A Review of Research on the Aplication of Goal Setting in Organization". *Academy of management Journal*. pp. 824-845
- Locke, E. A. 1968. "Toward a Theory of Task Motivation and Incentive". *Organization Behavior and Human Performance*, pp. 157-189
- Mardiyah. A.A. dan Gudono. 2000. "Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Desentralisasi Terhadap Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen". Makalah Seminar Nasional Aakuntansi.
- Merchant, Kenneth A. 1981. "The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review*. Vol.LVI. No.4. pp. 813-829.
- Merchant, Kenneth. A. 1984. "Influence on Departemental Budgeting: An Empirical Examination of A Contingency Model". *Accounting, Organization and Society*. Vol. 9. No. 4. pp. 291-307

- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study". *The Accounting Review*. April. pp. 274-284.
- Milliken, F. J. 1987. "Three Types of Perceived Uncertainty About the Environment: State, Effect and Response Uncertainty. *Academy of Management Review*, Vol. 12, pp. 133-143
- Miner, John B. 1980. *Theories of Organizational Behavior*. The Dryden Press Hinsdale, Illinois.
- Murray, D. 1990. "The performance Effects on Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variabels". *Behavioral Research in Accounting*. Vo.2. pp. 104-123.
- Muslimah. S. 1998. "Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian Lingkungan, dan Informasi *Job-Relevant* terhadap *Perceived Usefulness* Sistem Penganggaran". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol.1, No.2. pp. 219-238.
- Outley, David. T. 1978. "Budget Use and Managerial Performance". *Journal of Accounting Research*. Vol. 16. No. 1. pp. 123-149
- Polimeni, R.S., F.J. Fabozzi, dan Artur H. Adelberg. 1986. *Akuntansi Biaya; Konsep dan Aplikasi untuk Pengambilan Keputusan Manajerial*. Jilid 2. Edisi Bahasa Indonesia. Penerbit Erlangga.
- Riyanto, L.S. Bambang, 2001. "Alternative Approach to Examining a Contingency Model in Accounting Research: A Comparison. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No.1., pp 13-32
- Robbins, Stephen P. 1996. *Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi*. Jilid 1. Edisi Bahasa Indonesia. Prenhallindo Jakarta.
- Santoso, Singgih. 2001. *SPSS versi 10. Mengolah Data Statistik Secara Profesional*, Penerbit PT Elex Media Komputindo, Jakarta..
- Schiff, M dan Arie Y. Lewin. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*. April. pp. 259-269.
- Schoonhoven, C. B. 1981. "Problem with Contingency Theory: Testing Assumption Hidden Within the Language of Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly*, pp. 349-337
- Schiff, M dan Arie Y. Lewin. 1974. "*Behavioral Aspects of Accounting*". Englewood Cliffs, N.N. : Prentice Hall . pp. 118.

- Shields, Michael D., F. Johnny Deng dan Yutaka Kato. 2000. "The Design and Effect of Control Systems: Test of Direct and Indirect Effects Models". *Accounting, Organizations and Society*. 25. pp. 185-202.
- Steer, R. M. 1975. "Faktor Affecting Job Attitudes in Goal-Setting Enviroment". *Academy of Management Journal*. pp. 6-16.
- Tymon, Walter. G, Jr., David E. Stout and Karyll N. Shaw. 1998. "Critical Analysis and Recommendations Regaring the Role of Perceived Environmental Uncertainty in Behavioral Accounting Research". *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10. pp. 23-46
- Waterhouse, J. H., P. Tiessen. 1978. "A Contigency Framework for Management Accounting Systems Research". *Accounting, Organization, and Society*. No. 1. pp. 65-76
- Yuwono, I. Budi. 1999. "Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran". *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. Vol.1. No.1. April. pp. 37-55.

### Cara Pengisian dan Pengembalian Kuesioner

1. Isilah masing-masing pernyataan sesuai dengan petunjuk pada masing-masing instrumen
2. Setiap pernyataan hanya dibutuhkan satu jawaban saja.
3. Setelah itu mohon Bapak/Ibu menitipkannya pada Sekertaris atau Personalia Perusahaan Bapak/Ibu.
4. Saya akan mengambil langsung kuesioner ini, paling lambat 1 minggu setelah surat ini Bapak/Ibu terima

### IDENTITAS RESPONDEN

No. Responden : .....

1. Umur :..... Tahun
2. Jenis Kelamin :       Pria                       Wanita
3. Jabatan di Perusahaan saat ini sebagai .....
4. Pada Departemen :       Produksi               Pemasaran       Keuangan  
     Adm & Umum       Lain-lain
5. Bekerja di Perusahaan ini sejak tahun .....
6. Menduduki jabatan sekarang ini sejak tahun.....bulan .....
7. Jumlah bawahan yang ada dalam tanggung jawab Bapak/Ibu ..... orang

A. Jawaban atas pertanyaan berikut ini (soal 1 sampai dengan 16) dapat digunakan untuk mengetahui sistem penganggaran yang Bapak/Ibu rasakan sebagai pengelola perusahaan. Mohon Bapak/Ibu dapat menyatakan pendapat dengan memberi tanda silang ( X ) pada salah satu angka, dari 1 hingga angka 7.

- 1 = Sangat Tidak Setuju (STS)  
 2 = Tidak Setuju (TS)  
 3 = Agak Tidak Setuju (ATS)  
 4 = Tidak Pasti Apakah Setuju atau Tidak Setuju (TP)  
 5 = Agak Setuju (AS)  
 6 = Setuju (S)  
 7 = Sangat Setuju (SS)

IO	PERNYATAAN	STS	TS	ATS	TP	AS	S	SS
1	Saya mempunyai pengaruh yang besar dalam menentukan sasaran anggaran saya.	1	2	3	4	5	6	7
2	Saya mempunyai pengaruh yang sangat kecil dalam merumuskan sasaran anggaran saya @.	1	2	3	4	5	6	7
3	Penetapan sasaran anggaran saya, sebagian besar dibawah pengendalian saya.	1	2	3	4	5	6	7
4	Atasan saya selalu meminta pendapat saya pada saat menentukan sasaran anggaran saya	1	2	3	4	5	6	7
5	Anggaran saya tidak akan diputuskan sampai saya merasa yakin	1	2	3	4	5	6	7
6	Sasaran anggaran saya sangat jelas dan rinci. Saya mengetahui dengan pasti apa yang menjadi sasaran anggaran saya.	1	2	3	4	5	6	7
7	Saya pikir sasaran anggaran saya ambigu (berarti ganda) dan tidak jelas @	1	2	3	4	5	6	7
8	Saya sangat memahami bagian dari sasaran anggaran saya yang paling penting. Saya mengetahui dengan jelas apa yang menjadi prioritas anggaran ini.	1	2	3	4	5	6	7

NO	PERNYATAAN	STS	TS	ATS	TP	AS	S	SS
9	Saya menerima banyak umpan balik mengenai pencapaian sasaran anggaran saya	1	2	3	4	5	6	7
10	Saya diberi sejumlah umpan balik dan pedoman mengenai penyimpangan anggaran saya	1	2	3	4	5	6	7
11	Atasan saya membiarkan saya mengetahui seberapa baik saya mencapai sasaran anggaran saya	1	2	3	4	5	6	7
12	Saya tidak menghadapi kesulitan dalam mencapai sasaran anggaran saya, karena sasaran anggaran tersebut telah disajikan secara wajar @	1	2	3	4	5	6	7
13	Sasaran anggaran saya sangat sulit untuk dicapai	1	2	3	4	5	6	7
14	Sasaran anggaran saya membutuhkan usaha keras untuk mencapainya	1	2	3	4	5	6	7
15	Diperlukan tingkat keahlian yang tinggi untuk mencapai seluruh sasaran anggaran saya	1	2	3	4	5	6	7

16. Secara umum, karakteristik sasaran anggaran pada bagian/unit saya adalah:

	2	3	4	5	6	7
<b>Sangat Longgar</b>						<b>Sangat Ketat</b>

B. Jawaban atas pertanyaan berikut ini dapat digunakan untuk menjelaskan persepsi Bapak/Ibu atas ketidakpastian lingkungan yang dirasakan. Bapak/Ibu dapat menyatakan pendapat dengan memberi tanda silang (X) pada salah satu angka, dari 1 hingga angka 7.

- 1 = Sangat Tidak Setuju (STS)  
 2 = Tidak Setuju (TS)  
 3 = Agak Tidak Setuju (ATS)  
 4 = Tidak Pasti Apakah Setuju atau Tidak Setuju (TP)  
 5 = Agak Setuju (AS)  
 6 = Setuju (S)  
 7 = Sangat Setuju (SS)

NO	PERNYATAAN	STS	TS	ATS	TP	AS	S	SS
1	Saya tahu pasti cara/metoda kerja yang terbaik bagi perusahaan ini	1	2	3	4	5	6	7
2	Saya mempunyai berbagai informasi yang dibutuhkan untuk membuat keputusan-keputusan di perusahaan ini	1	2	3	4	5	6	7
3	Sangat sulit untuk menilai apakah saya membuat keputusan yang benar ketika sedang bekerja	1	2	3	4	5	6	7
4	Keputusan-keputusan yang saya ambil di perusahaan banyak dipengaruhi oleh faktor-faktor yang berada di luar kendali saya	1	2	3	4	5	6	7
5	Saya tahu pasti bagaimana saya harus berbuat dan bersikap di dalam perusahaan ini.	1	2	3	4	5	6	7
6	Saya tahu persis mengenai penyesuaian yang harus saya lakukan untuk mengatasi perubahan-perubahan yang terjadi di perusahaan	1	2	3	4	5	6	7
7	Saya bisa mengetahui apakah tindakan yang saya lakukan bisa menyelesaikan tugas-tugas yang dibebankan kepada saya	1	2	3	4	5	6	7
8	Saya tahu bagaimana memperoleh informasi yang berhubungan dengan pekerjaan saya.	1	2	3	4	5	6	7
9	Saya bisa mengetahui apakah saya sudah memenuhi harapan-harapan pihak lain yang ada di dalam perusahaan ini	1	2	3	4	5	6	7
10	Sulit sekali untuk mengetahui apakah cara yang saya tempuh dalam melakukan pekerjaan bisa mencapai sasaran	1	2	3	4	5	6	7
11	Saya tahu pasti cara dalam melaksanakan tugas saya	1	2	3	4	5	6	7

C. Untuk masing-masing bidang aktifitas berikut ini, mohon Bapak/Ibu mengukur kinerja Bapak/Ibu dengan menuliskan nomor diantara 1 sampai 7, sesuai dengan skala yang menurut Bapak/Ibu paling tepat berdasarkan perbandingan kinerja Bapak/Ibu dengan kinerja rata-rata manajer dalam tingkatan manajemen yang sama pada perusahaan Bapak/Ibu, dengan ketentuan sebagai berikut :

1	2	3	4	5	6	7
Kinerja di bawah rata-rata			Kinerja rata-rata	Kinerja di atas rata-rata		

No	Bidang	Skala Kinerja (angka 1 s/d 7)
1	<b>Perencanaan</b> Menentukan tujuan, kebijakan dan tindakan/pelaksanaan, penjadwalan kerja, penganggaran, merancang prosedur dan pemrograman.	
2	<b>Investigasi</b> Mengumpulkan dan menyampaikan informasi untuk catatan, laporan dan rekening, mengukur hasil, menentukan persediaan dan analisis pekerjaan	
3	<b>Pengkoordinasian</b> Tukar menukar informasi dengan orang lain di bagian organisasi yang lain untuk menyesuaikan program, memberi tahu bagian lain dan hubungan dengan manajer lain	
4	<b>Evaluasi</b> Menilai dan mengukur proposal, kinerja yang diamati atau dilaporkan (misal; penilaian pegawai, penilaian cacatan hasil, penilaian laporan keuangan, pemeriksaan produk)	
5	<b>Pengawasan</b> Mengarahkan, memimpin dan mengembangkan bawahan, membimbing, melatih dan menjelaskan peraturan kerja pada bawahan, memberikan tugas pekerjaan, dan menangani keluhan karyawan.	
6	<b>Pemilihan Staff</b> Mempertahankan karyawan dibagian Bapak/Ibu, merekrut, mewancarai dan memilih pegawai baru, menempatkan, mempromosikan dan memutasi karyawan.	
7	<b>Negosiasi</b> Melakukan kontrak untuk barang dan jasa, pembelian, penjualan atau menghubungi pemasok, tawar menawar dengan wakil penjual, tawar menawar secara kelompok	
8	<b>Perwakilan</b> Menghadiri pertemuan, pertemuan dengan perusahaan lain, pertemuan dengan perkumpulan bisnis, pidato untuk acara-acara kemasyarakatan, mempromosikan tujuan umum perusahaan.	

D. Untuk kinerja secara keseluruhan berikut ini, mohon Bapak/Ibu mengukur kinerja Bapak/Ibu dengan menuliskan nomor diantara 1 sampai 7, sesuai dengan skala yang menurut Bapak/Ibu paling tepat berdasarkan perbandingan kinerja Bapak/Ibu dengan kinerja rata-rata manajer dalam tingkatan manajemen yang sama pada perusahaan Bapak/Ibu.

No	Bidang	Skala Kinerja (angka 1 - /d/ 7)
1	Kinerja secara Keseluruhan	

*Terima Kasih Atas Partisipasi Bapak/Ibu*  
**Terima Kasih Atas Partisipasi Bapak/Ibu**