

Berdasarkan <i>excess return</i>				Berdasarkan <i>ranking PER</i>			
Porto- folio	Kode Perusa- haan	Porto- folio	Kode Perusa- haan	Porto- folio	Kode Perusa- haan	Porto- folio	Kode Perusa- haan
Portofolio 1	MLIA	Portofolio 4	KBLM	Portofolio 1	BRPT	Portofolio 4	TKJM
	SIMA		ASII		PBRX		TRPK
	MLPL		GDYF		CNBE		KICI
	HMSP		MRAT		AMFG		BYSP
	MYTX		GJTL		KBLM		TCID
Portofolio 2	INDF	Portofolio 5	TCID	Portofolio 2	INTP	Portofolio 5	ARGO
	KICI		CNBE		INCI		INDR
	AMFG		TKIM		GJTL		MRAT
	KLBF		ARGO		AQUA		INDF
	VOKS		BYSP		KLBF		MLIA
Portofolio 3	ALKA	Portofolio 6	INCI	Portofolio 3	VOKS	Portofolio 6	SIMA
	PBRX		TRPK		ASII		TPEN
	DYNA		BRPT		DYNA		MLPL
	INTP		TPEN		MYTX		ALKA
	INDR		AQUA		GDYR		HMSP

# PENGARUH TIDAK LANGSUNG SISTEM PENGANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL: Motivasi Sebagai Variabel *Intervening*

Riswan Yudhi Fahrianta\*

Imam Ghozali\*\*

## Abstrak

*This study has empirically retest the influence of budgetary participation toward managerial performance that intervened by intrinsic and extrinsic motivation, as well as the study of Molan et al. (1995), by adding two budgeting system characteristic variable, budget goal clarity and budgetary feedback. Data collection is using mail survey that previously distributed to 700 manager in Indonesian Manufacture Company. 87 (12,43%) returned questionnaire are subsequently analyzed using SEM multivariate technique by assistance of AMOS 4.01 and SPSS 9.0.*

*Results from the study only show that budgetary feedback has significantly a positive influence toward managerial performance based on positive and significant impact from extrinsic motivation. Failure in showing that budgetary participation and budget goal clarity would yield a significantly positive influence toward managerial performance based on positive impact from intrinsic dan extrinsic motivation, and also that intrinsic motivation yield negative and insignificant impact toward managerial performance. Incations that are pseudoparticipation in budgetary participation with result in budget goal clarity only at planning level and feedback was provided for input controlling responsibility, but not for output.*

## I. Pendahuluan

### A. Latar Belakang Masalah

Sistem pengendalian manajemen dimaksudkan untuk memotivasi manajer dalam kegiatan organisasi agar dapat mencapai tujuan secara efektif dan efisien. Penganggaran merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Cherrington dan Cherrington 1973; Schiff dan Lewin 1970; Kenis 1979; Chow et al. 1988).

Sistem penganggaran sebagai salah satu alat perencanaan dan pengendalian manajerial merupakan bagian penting siklus perencanaan, tindakan, dan pengendalian

\* Dosen STIE Indonesia, Banjarmasin

\*\* Dosen Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang

mengemukakan bahwa perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang tak terpisahkan. Perencanaan melihat ke masa depan, yaitu menentukan tindakan-tindakan apa yang harus dilakukan untuk merealisasikan tujuan tertentu. Pengendalian melihat ke belakang, yaitu menilai apa yang telah dihasilkan dan membandingkannya dengan rencana yang telah disusun.

Tidak dapat dipungkiri lagi bahwa proses penganggaran terjadi dalam lingkungan manusia dan beberapa faktor yang berkaitan dengan perilaku manusia. Siegel dan Marconi (1989) menegaskan bahwa penganggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Hansen dan Mowen (2000) menyatakan bahwa penggunaan anggaran untuk pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi, dan meningkatkan koordinasi menyiratkan bahwa proses penganggaran merupakan aktivitas manusia, sehingga penganggaran membawa banyak dimensi perilaku.

Informasi anggaran membantu manajemen puncak untuk mengevaluasi kinerja dari manajer fungsional dan mendistribusikan penghargaan (*rewards*) dan hukuman (*punishments*). Dalam konteks ini, keberadaan anggaran sebagai bagian penting dari perancangan sistem motivasi organisasi untuk meningkatkan sikap dan kinerja manajerial (Kenis 1979). Sedangkan apabila anggaran digunakan sebagai evaluasi kinerja maka perlu motivasi, sebab sistem penganggaran dapat mendorong atau menghambat pencapaian tujuan perusahaan.

Oleh Kenis (1979) dipostulatkan bahwa tiga dimensi karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi. Yang selanjutnya pada penelitian ini dihipotesiskan bahwa motivasi akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggung jawaban manajer yang bersangkutan (Kenis 1979; Siegel dan Marconi 1989). Sedangkan kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Locke (1968) juga menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas (dalam Kenis 1979). Selanjutnya umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979).

Sudah lebih dari 25 tahun penelitian terhadap fungsi anggaran dilakukan secara terus menerus, para peneliti secara *extensive* menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap dampak perilaku manajerial, khususnya terhadap kinerja manajerial. Tabulasi hasil-hasil penelitian pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap kinerja manajerial ditunjukkan pada Tabel I. Dari hasil-hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan sampai sekarang hasilnya masih belum menunjukkan kesatuan pendapat atau saling bertentangan, sehingga hubungan tersebut menjadi tidak jelas (*equivocal*).

Sehubungan dengan hasil yang tidak konklusif tersebut, Hopwood (1976) dalam Shields *et al.* (2000) dan Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan bahwa hubungan antara anggaran

yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*) atau (Brownell 1982a) kemudian mengklasifikasikan variabel kontijensi ke dalam empat bagian yaitu individual, interpersonal, organisasional dan kultural.

Literatur teoritis awal dalam akuntansi manajemen (seperti Argyris 1952; Becker dan Green 1962; Anthony *et al.* 1999) yang memproposisikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi dapat meningkatkan kinerja manajerial. Oleh Brownell (1982a) variabel motivasi ini diklasifikasikan sebagai variabel individual. Selanjutnya beberapa peneliti meletakkan proposisi tersebut dalam penelitian mereka (Hofstede 1967; Kenis 1979; Merchant 1981; Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988), tetapi terdapat ketidakkonsistenan antara penelitian tersebut dalam pendekatannya untuk mengukur motivasi serta hasil penelitian yang menjelaskan hubungan tersebut juga belum jelas. Hasil-hasil penelitian yang meletakkan motivasi sebagai variabel yang menengahi (*moderating* atau *intervening*) hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dirangkum di Tabel I.

Hofstede (1967) dalam Kenis (1979), Brownell dan McInnes (1986) dan Mia (1988) dalam mengukur motivasi dengan mengacu pada paradigma pengharapan (*expectancy paradigm*). Pendekatan model pengharapan sendiri telah mendapat kritikan dari berbagai peneliti, seperti Ferris (1978) dalam Mohan *et al.* (1995) melaporkan bahwa temuan dari pengujian teori pengharapan dari berbagai tujuan penelitian telah memberikan kesimpulan yang membingungkan. Ditunjukkan bahwa teori pengharapan secara umum yang berdasarkan pada pengharapan (*subjective probability*) dan *valence* (*anticipated value*), dari telaah beberapa literatur Wahba dan House (1974) menyimpulkan bahwa dari beberapa bukti temuan penelitian, tingkat dukungan kepada teori ini tidak konsisten.

Kenis (1979) dalam penelitiannya untuk mengukur motivasi dengan menggunakan motivasi intrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Lawler (1971), sedangkan Merchant (1981) menggunakan motivasi intrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968). Selanjutnya McInnes dan Ramakrishnan (1991) menekankan bahwa tidak ada bentuk yang penting dari kontribusi penghargaan kepada motivasi manajerial yang dapat ditampilkan dalam satu model dari motivasi. McInnes dan Ramakrishnan (1995) kemudian menunjukkan satu model kombinasi dimensi intrinsik dan ekstrinsik dari motivasi, dibandingkan dengan model pengharapan yang asumsi intrinsik dan ekstrinsik hanya sebagai faktor tambahan.

Motivasi intrinsik diilustrasikan bahwa individu yang termotivasi secara intrinsik jika individu melakukan aktivitas itu untuk kepentingan individu itu sendiri, dan individu termotivasi secara ekstrinsik jika individu melakukan aktivitas itu semata-mata karena aktivitas itu sendiri (Deci 1975; Kelley dan Michela 1980; Locke 1991; Ross 1976 (dalam Mohan *et al.* 1995)). Dari *review* Brownell dan McInnes (1986) dikemukakan bahwa sejumlah bukti dari pengaruh positif motivasi terhadap kinerja yang telah diteliti dan dimuat dalam literatur akuntansi oleh Ferris (1977) dan Rockness (1977). Tetapi sebagian besar penelitian mengenai pengaruh motivasi terhadap kinerja dimuat dalam literatur perilaku organisasi, seperti Mitchell (1974, 1979), Wahba dan House (1974), Connolly (1976), dan Campbell dan Pritchard (1976). Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu tersebut, Mitchell (1979) dalam Brownell dan McInnes (1986) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan positif antara motivasi dan kinerja.

mengemukakan bahwa perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang tak terpisahkan. Perencanaan melihat ke masa depan, yaitu menentukan tindakan-tindakan apa yang harus dilakukan untuk merealisasikan tujuan tertentu. Pengendalian melihat ke belakang, yaitu menilai apa yang telah dihasilkan dan membandingkannya dengan rencana yang telah disusun.

Tidak dapat dipungkiri lagi bahwa proses penganggaran terjadi dalam lingkungan manusia dan beberapa faktor yang berkaitan dengan perilaku manusia. Siegel dan Marconi (1989) menegaskan bahwa penganggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Hansen dan Mowen (2000) menyatakan bahwa penggunaan anggaran untuk pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi, dan meningkatkan koordinasi menyiratkan bahwa proses penganggaran merupakan aktivitas manusia, sehingga penganggaran membawa banyak dimensi perilaku.

Informasi anggaran membantu manajemen puncak untuk mengevaluasi kinerja dari manajer fungsional dan mendistribusikan penghargaan (*rewards*) dan hukuman (*punishments*). Dalam konteks ini, keberadaan anggaran sebagai bagian penting dari perancangan sistem motivasi organisasi untuk meningkatkan sikap dan kinerja manajerial (Kenis 1979). Sedangkan apabila anggaran digunakan sebagai evaluasi kinerja maka perlu motivasi, sebab sistem penganggaran dapat mendorong atau menghambat pencapaian tujuan perusahaan.

Oleh Kenis (1979) dipostulatkan bahwa tiga dimensi karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi. Yang selanjutnya pada penelitian ini dihipotesiskan bahwa motivasi akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggung jawaban manajer yang bersangkutan (Kenis 1979; Siegel dan Marconi 1989). Sedangkan kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Locke (1968) juga menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas (dalam Kenis 1979). Selanjutnya umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979).

Sudah lebih dari 25 tahun penelitian terhadap fungsi anggaran dilakukan secara terus menerus, para peneliti secara *extensive* menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap dampak perilaku manajerial, khususnya terhadap kinerja manajerial. Tabulasi hasil-hasil penelitian pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap kinerja manajerial ditunjukkan pada Tabel I. Dari hasil-hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan sampai sekarang hasilnya masih belum menunjukkan kesatuan pendapat atau saling bertentangan, sehingga hubungan tersebut menjadi tidak jelas (*equivocal*).

Sehubungan dengan hasil yang tidak konklusif tersebut, Hopwood (1976) dalam Shields *et al.* (2000) dan Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan bahwa hubungan antara anggaran

yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Brownell (1982a) kemudian mengklasifikasikan variabel kontijensi ke dalam empat bagian yaitu individual, interpersonal, organisasional dan kultural.

Literatur teoritis awal dalam akuntansi manajemen (seperti Argyris 1952; Becker dan Green 1962; Anthony *et al.* 1999) yang memproposisikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi dapat meningkatkan kinerja manajerial. Oleh Brownell (1982a) variabel motivasi ini diklasifikasikan sebagai variabel individual. Selanjutnya beberapa peneliti meletakkan proposisi tersebut dalam penelitian mereka (Hofstede 1967; Kenis 1979; Merchant 1981; Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988), tetapi terdapat ketidakkonsistenan antara penelitian tersebut dalam pendekatannya untuk mengukur motivasi serta hasil penelitian yang menjelaskan hubungan tersebut juga belum jelas. Hasil-hasil penelitian yang meletakkan motivasi sebagai variabel yang menengahi (*moderating* atau *intervening*) hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dirangkum di Tabel I.

Hofstede (1967) dalam Kenis (1979), Brownell dan McInnes (1986) dan Mia (1988) dalam mengukur motivasi dengan mengacu pada paradigma pengharapan (*expectancy paradigm*). Pendekatan model pengharapan sendiri telah mendapat kritikan dari berbagai peneliti, seperti Ferris (1978) dalam Mohan *et al.* (1995) melaporkannya bahwa temuan dari pengujian teori pengharapan dari berbagai tujuan penelitian telah memberikan kesimpulan yang membingungkan. Ditunjukkan bahwa teori pengharapan secara umum yang berdasarkan pada pengharapan (*subjective probability*) dan *valence* (*anticipated value*), dari telaah beberapa literatur Wahba dan House (1974) menyimpulkan bahwa dari beberapa bukti temuan penelitian, tingkat dukungan kepada teori ini tidak konsisten.

Kenis (1979) dalam penelitiannya untuk mengukur motivasi dengan menggunakan motivasi intrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Lawyer (1971), sedangkan Merchant (1981) menggunakan motivasi intrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968). Selanjutnya McInnes dan Ramakrishnan (1991) menekankan bahwa tidak ada bentuk yang penting dari kontribusi penghargaan kepada motivasi manajerial yang dapat ditampilkan dalam satu model dari motivasi. McInnes dan Ramakrishnan (1995) kemudian menunjukkan satu model kombinasi dimensi intrinsik dan ekstrinsik dari motivasi, dibandingkan dengan model pengharapan yang asumsi intrinsik dan ekstrinsik hanya sebagai faktor tambahan.

Motivasi intrinsik diilustrasikan bahwa individu yang termotivasi secara intrinsik jika individu melakukan aktivitas itu untuk kepentingan individu itu sendiri, dan individu termotivasi secara ekstrinsik jika individu melakukan aktivitas itu semata-mata karena aktivitas itu sendiri (Deci 1975; Kelley dan Michela 1980; Locke 1991; Ross 1976 (dalam Mohan *et al.* 1995)). Dari *review* Brownell dan McInnes (1986) dikemukakan bahwa sejumlah bukti dari pengaruh positif motivasi terhadap kinerja yang telah diteliti dan dimuat dalam literatur akuntansi oleh Ferris (1977) dan Rockness (1977). Tetapi sebagian besar penelitian mengenai pengaruh motivasi terhadap kinerja dimuat dalam literatur perilaku organisasi, seperti Mitchell (1974, 1979), Wahba dan House (1974), Connolly (1976), dan Campbell dan Pritchard (1976). Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu tersebut, Mitchell (1979) dalam Brownell dan McInnes (1986) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan positif antara motivasi dan kinerja.

**Hasil-hasil Penelitian Pengaruh Karakteristik Sistem  
Pengganaan Terhadap Kinerja Manajerial dan  
Pendekatan Kontijensi Variabel Motivasi**

No	Variabel	Peneliti	Hasil
1	Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial	Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Shields <i>et al.</i> (2000)	Positif dan Signifikan
		Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986)	Tidak Signifikan
		Sterdy (1960), Bryan dan Locke (1967)	Negatif
2	Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial	Locke (1967), Kenis (1979)	Tidak Signifikan
3	Umpan Balik Anggaran terhadap Kinerja Manajerial	Steers (1975), Kim dan Hammer (1976)	Positif dan Signifikan
		Chapanis (1964), Hofstede (1967), Hackman dan Lawyer (1971), Kenis (1979)	Lemah dan Tidak Signifikan
4	Motivasi terhadap Kinerja Manajerial	Mitchell (1979) dalam Brownell dan McInnes (1986)	Positif
Pendekatan Kontijensi Variabel Motivasi			
5	Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Variabel <i>Intervening</i> Motivasi (Model Pengharapan)	Brownell dan McInnes (1986) 108 Manajer Menengah	Partisipasi-Motivasi, Positif tetapi Tidak Signifikan. Partisipasi-Kinerja Positif dan Signifikan
6	Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Variabel <i>Moderating</i> Motivasi (Model Pengharapan)	Mia (1988) 83 Manajer Menengah dan Rendah di Australia	Signifikan
7	Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Variabel <i>Moderating</i> Motivasi (Model Pengharapan) Konfirmasi penelitian Mia (1988)	Riyadi (2000) 48 Manajer Menengah di Jawa Timur	Tidak Signifikan
8	Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Variabel <i>Intervening</i> Motivasi Motivasi Intrinsik dan Ekstrinsik. Konfirmasi penelitian Brownell dan McInnes (1986)	Mohan <i>et al.</i> (1995) 195 Manajer di New Zealand	Partisipasi-Motivasi, Positif dan Signifikan. Motivasi-Kinerja Positif tapi Lemah.

Sumber : Kenis (1979) dan *Review* Hasil-hasil Penelitian 2001.

Hasil penelitian Mohan *et al.* (1995) memberikan catatan bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikan harus berhati-hati karena faktor budaya (French *et al.* 1966) dan sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981). Hal ini juga sesuai pembahasan hasil-hasil penelitian pada buku teks Perilaku Organisasi (seperti Robbins 1996; Gibson *et al.* 1996) yang berhubungan dengan pengaruh variabel individual karena faktor budaya nasional. Rekomendasi ini yang menjadi salah satu dasar mengapa penelitian ini dilakukan.

partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi. Perbedaannya dengan penelitian Kenis (1979) adalah dalam penggunaan variabel motivasi. Motivasi oleh Kenis (1979) diukur dengan motivasi intrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Lawyer (1971), sedangkan penelitian ini disamping menggunakan motivasi intrinsik juga menggunakan motivasi ekstrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968), dimana motivasi intrinsik dan ekstrinsik ini digunakan oleh Mohan *et al.* (1995). Sedangkan perbedaan penelitian ini dengan penelitian Mohan *et al.* (1995) adalah pada variabel karakteristik sistem pengganaan, Mohan *et al.* (1995) hanya menggunakan variabel partisipasi penyusunan anggaran, sedangkan penelitian ini menggunakan tiga karakteristik sistem pengganaan yang ditunjukkan oleh Kenis (1979). Hopwood (1976) dalam Shields *et al.* (2000) memberikan catatan bahwa penelitian bidang ini dan penelitian yang berhubungan dengan organisasi selalu melaporkan bahwa partisipasi mempunyai hubungan positif, independen, pengaruh langsung terhadap sikap dan kepuasan kerja, tetapi bukti yang menunjukkan hubungan ke kinerja manajerial sebagian besar tidak jelas (*equivocal*).

Berdasarkan uraian di atas, maka masalah yang diteliti berkaitan dengan: Apakah dengan pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran melalui dampak positif dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik akan meningkatkan kinerja manajerial ?

## B. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris, pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan baik anggaran melalui dampak positif dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik akan meningkatkan kinerja manajerial.

## C. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keprilakuan dan manajemen, khususnya untuk memahami bekerjanya secara tidak langsung pengaruh tiga variabel karakteristik sistem pengganaan terhadap kinerja manajerial melalui dampak variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi yang terkait untuk menerapkan sistem anggaran yang efektif sebagai alat bantu manajemen dalam memotivasi dan mengevaluasi kinerja manajerial.

## A. Karakteristik Sistem Penganggaran

Anggaran adalah suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut (Hanson 1966). Lebih lanjut Schiff dan Lewin (1970) mengemukakan bahwa anggaran yang disusun memiliki dua peranan. 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 (lihat juga Hansen dan Mowen 2000). Sementara Hopwood (1972) dan Chow *et al.* (1988) mengemukakan bahwa peran anggaran adalah sebagai alat untuk memotivasi manajer dan sebagai alat bantu yang menghubungkan antara kinerja dan sistem pemberian *reward*.

Proses penganggaran menggambarkan keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan (Kenis 1979). Lebih lanjut Kenis (1979) menandakan bahwa penganggaran merupakan alat koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi. Dari berbagai fungsi anggaran tersebut, pada dasarnya merupakan konsep anggaran yang lebih luas sebagai alat pengendalian. Pengendalian dalam anggaran mencakup pengaturan atau pengarahan orang (*direction of people*) dalam organisasi (Hanson 1966). Oleh karena itu proses penganggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Argyris 1952; Milani 1975).

Pada penilaian kinerja manajer, manajemen puncak perlu memperhatikan karakteristik sistem anggaran, hal ini karena karakteristik tersebut dapat mendorong atau menghambat pencapaian tujuan perusahaan.

### A.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi manajer dalam proses penganggaran mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran. Oleh Kenis (1979), juga Siegel dan Marconi (1989) didefinisikan partisipasi penyusunan anggaran adalah keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggung jawaban manajer yang bersangkutan. Manajer yang terlibat dalam proses penganggaran diberi kesempatan untuk ambil bagian dalam pengambilan keputusan melalui negosiasi terhadap target anggaran. Hal ini sangat penting karena manajer akan merasa lebih produktif dan puas terhadap pekerjaannya sehingga memungkinkan munculnya perasaan berprestasi yang akan meningkatkan komitmen yang dimiliki. Argyris (1952) menyatakan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan yang penting dalam pencapaian tujuan tersebut.

Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional sikap dan perilaku anggota

organisasi yang ditumbuhkannya (Milani 1975), lebih lanjut dikemukakan bahwa tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non-partisipatif. Mia (1988) menyimpulkan bahwa organisasi akan baik tergantung sistem anggaran (partisipatif atau non-partisipatif) yang selaras dengan sikap dan motivasi yang dimiliki anggota organisasi.

Partisipasi penyusunan anggaran dalam proses penganggaran juga merupakan suatu pendekatan yang efektif untuk meningkatkan motivasi manajer. Dengan tingkat partisipasi yang tinggi cenderung mendorong manajer untuk lebih aktif di dalam memahami anggaran (Anthony dan Govindarajan 1995), dan manajer akan memiliki pemahaman yang baik dalam menghadapi kesulitan pada saat pelaksanaan anggaran. Dalam lingkungan yang turbulen hal ini akan mempercepat modifikasi dan penyesuaian anggaran.

Penelitian empiris menunjukkan adanya ketidakjelasan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Misal, 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), Kenis (1979) dan Brownell dan Hirst (1986) menyatakan hubungan yang tidak signifikan. Sedangkan Sterdy (1960) dan Bryan dan Locke (1967) dalam Riyadi (2000) menemukan hubungan yang negatif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

### A.2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Locke (1968) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas (dalam Kenis 1979). Dengan kata lain, kejelasan sasaran anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sebagaimana tercantum dalam perencanaan anggaran yang juga akan mempengaruhi motivasi sehingga secara logis kinerja dapat meningkat.

Penelitian hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial tidak banyak dilakukan. Beberapa penelitian menunjukkan hubungan positif kejelasan dan spesifikasi *task-goal* terhadap komitmen pencapaian sasaran dan timbulnya kepuasan terhadap karyawan [Latham dan Yukl 1975; Steers 1976; Ivancevich 1976 dalam Kenis (1979)]. Tetapi Locke (1968) dalam Kenis (1979) dan Kenis (1979) sendiri tidak menemukan hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial.

### A.3. Umpan Balik Anggaran

Umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979). Becker dan Green (1962) dalam Kenis (1979) mengemukakan jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang akan

merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak ada insentif untuk kinerja yang lebih baik, maka mereka bisa menjadi tidak puas.

Bukti penelitian empiris yang meneliti hubungan antara umpan balik dengan kinerja manajerial memberikan hasil tidak konklusif. Misal, dalam Kenis (1979) dikemukakan bahwa Steers (1975), Kim dan Hamner (1976) melaporkan hubungan positif dan signifikan antara umpan balik dan kinerja manajerial, tetapi di lain pihak hasil penelitian Chapanis (1964), Hofstede (1967), Hackman dan Lawyer (1971), dan Kenis (1979) sendiri menemukan hubungan sangat lemah dan tidak signifikan antara umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial.

## B. Pendekatan Kontijensi

Sehubungan hasil-hasil penelitian yang tidak konsisten tersebut seperti yang telah dikemukakan di atas bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran dengan kinerja manajerial tergambar belum jelas (*equivocal*). Oleh Hopwood (1976) dalam Shields *et al.* (2000) dan Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan hubungan antara anggaran dan kinerja manajerial adalah tergantung faktor-faktor tertentu atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Sesuai dengan pernyataan Bollen (1989) yang dikutip oleh Shields *et al.* (2000:186) yang menyatakan bahwa pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) dapat membantu menjawab pertanyaan penting yang tidak didapatkan dari pengujian pengaruh langsung (*direct effect*). Brownell (1982a) kemudian mengklasifikasikan variabel kontijensi ke dalam 4 bagian yaitu individual, interpersonal, organisasional dan kultural.

Variabel motivasi oleh Brownell (1982a) diklasifikasikan sebagai salah satu variabel individual yang menengahi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran sebagai salah satu dimensi sistem penganggaran dengan kinerja manajerial untuk merekonsiliasi temuan penelitian yang bertentangan. Beberapa peneliti yang kemudian menggunakan variabel motivasi sebagai variabel yang menengahi (*moderating* atau *intervening*) hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988; Riyadi 2000), tetapi tetap menghasilkan kesimpulan yang tidak konsisten.

Penelitian Brownell dan McInnes (1986) dengan 108 responden manajer tingkat menengah dari berbagai fungsi pada tiga perusahaan manufaktur, dua bergerak dalam industri elektronik dan satu industri baja. Mereka menemukan bahwa hubungan partisipasi dengan motivasi (*intervening variable*) positif tetapi tidak signifikan, artinya partisipasi penyusunan anggaran melalui pengaruhnya terhadap motivasi akan meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan, karena hubungan antara partisipasi dan motivasi yang tidak signifikan.

Mia (1988) dalam penelitiannya terhadap 83 manajer tingkat menengah dan rendah dari berbagai fungsi antara lain: penjualan, pemasaran, produksi, riset dan pengembangan, pembelian, pemeliharaan, administrasi, akuntansi dan keuangan pada perusahaan-perusahaan besar di Australia. Dengan menggunakan variabel motivasi sebagai salah satu variabel *moderating*, ditunjukkan bahwa motivasi secara signifikan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

perusahaan yang berdomisili di Jawa Timur. Dengan mencoba mengkonfirmasi kembali penelitian yang telah dilakukan Mia (1988), hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel motivasi tidak signifikan mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Ketiga penelitian di atas (Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988; Riyadi 2000) dalam pengukuran variabel motivasi sama-sama menggunakan pendekatan teori pengharapan (*expectancy theory*). Dalam keterbatasan hasil penelitian, Brownell dan McInnes (1986) mengungkapkan bahwa variabel motivasi yang menggunakan pendekatan model pengharapan yang telah dipakai dalam penelitian mereka telah mendapatkan kritikan dari beberapa peneliti misal oleh Staw (1977), dan model pengharapan ini menunjukkan hubungan yang agak lemah antara usaha (*effort*) dengan kinerja (Ferris 1977), serta makin meningkatnya pertanyaan tentang validitas instrumen dari model pengharapan ini.

## C. Konsep Motivasi Intrinsik dan Ekstrinsik

Literatur teoritis awal dalam akuntansi manajemen (seperti Argyris 1952; Becker dan Green 1962; serta lihat juga Anthony *et al.* 1999, h.760) yang memproposisikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi dapat meningkatkan kinerja manajerial. Selanjutnya beberapa peneliti meletakkan proposisi tersebut dalam penelitian mereka (Hofstede 1967; Kenis 1979; Merchant 1981; Brownell dan McInnes 1986; Mia 1988), tetapi terdapat ketidakkonsistenan antara penelitian tersebut dalam pendekatannya untuk mengukur motivasi, sehingga kesimpulan yang dihasilkan belum menunjukkan suatu kesatuan pendapat. Brownell dan McInnes (1986) dalam penelitiannya mengemukakan tidak adanya kekonsistenan dalam pengukuran motivasi dari beberapa literatur, dan Brownell dan McInnes (1986) kemudian mengadopsi pendekatan pengharapan dalam penelitiannya. Pengukuran motivasi yang digunakan dapat mempengaruhi kesimpulan mereka atau penelitian terdahulu mungkin pengukuran motivasi yang digunakan terlalu spesifik (Mohan *et al.* 1995). Ditunjukkan bahwa teori pengharapan secara umum yang berdasarkan pada pengharapan (*subjective probability*) dan *valence* (*anticipated value*), dari telaah beberapa literatur Wahba dan House (1974) yang menyimpulkan dari beberapa bukti temuan penelitian bahwa tingkat dukungan kepada teori ini tidak konsisten.

Wahba dan House (1974) berargumentasi bahwa teori pengharapan didapatkan dari logika yang tidak dapat diputuskan dan persoalan metodologi yang rumit, yang mengabaikan asumsi rasionalitas yang mendasari teori dan tidak cukup mengklarifikasi secara teoritis dari konsep pengharapan, valensi (proses persepsi), instrumentalitas bersama-sama dengan interaksinya. Ferris (1978) dalam Mohan *et al.* (1995) juga menggambarkan kekurangan perhatian klarifikasi konseptual dari konstruk pengharapan.

Wahba dan House (1974) menunjukkan bahwa prosedur memisahkan valensi dari perbedaan hasil hanyalah tambahan. Asumsi ini jauh dari kemudahan untuk dioperasionalkan, karena tidak secara jelas bagaimana valensi dari *bonus financial* (ekstrinsik) untuk ditambahkan kepada valensi dari kebanggaan menyelesaikan pekerjaan (intrinsik). Hackman dan Porter (1968) yang dikutip oleh Mohan *et al.* (1995) mengemukakan bahwa teori pengharapan yang menjumlahkan pengharapan dengan

Pendekatan paradigma pengharapan berisi asumsi implisit bahwa semua motivasi disadari. Individu diasumsikan secara sadar memperhitungkan kesenangan atau kepehitan yang diharapkan dapat dicapai atau dihindari, lalu pilihan dibuat. Meskipun secara umum dapat diterima bahwa individu tidak selalu menyadari apa motif mereka, harapan, dan valensi mereka. Teori pengharapan tidak menjelaskan apa-apa mengenai motivasi di bawah sadar mereka (Gibson *et al.* 1996).

Intinya dari beberapa kritik kepada teori pengharapan adalah teori ini hanya mempunyai kegunaan yang terbatas, dengan berargumen bahwa teori ini cenderung lebih sah untuk meramalkan situasi-situasi keterkaitan pengharapan, valensi, instrumentalitas jelas dipersepsikan oleh individu itu. Karena sedikit individu yang mempersepsikan suatu korelasi yang tinggi antara kinerja dan penghargaan dalam pekerjaan mereka, teori ini cenderung bersifat idealistis (Robbins 1996).

Walaupun McInnes dan Ramakrishnan (1991) menekankan bahwa tidak ada bentuk penting dari kontribusi penghargaan ke motivasi manajerial dapat ditampilkan dalam satu model motivasi, mereka menunjukkan satu model kombinasi dimensi intrinsik dan ekstrinsik dari motivasi, dibandingkan dengan model pengharapan yang asumsi intrinsik dan ekstrinsiknya hanya sebagai faktor tambahan.

McInnes dan Ramakrishnan (1991) menunjukkan bahwa perbedaan yang jelas antara motivasi intrinsik dan ekstrinsik adalah penting untuk memahami motivasi sebagai dasar untuk desain dari sistem pengendalian manajemen. Mereka berargumentasi ini adalah hal yang mendasar karena penghargaan yang muncul secara ekstrinsik, seperti dalam bentuk tambahan gaji atau promosi, dan penghargaan intrinsik, termasuk perasaan menikmati dan menyelesaikan tugas serta hasilnya. Individu termotivasi secara intrinsik jika individu melakukan aktivitas itu untuk kepentingan individu sendiri dan individu secara ekstrinsik termotivasi semata-mata karena aktivitas itu sendiri [Deci 1975; Kelley dan Michela 1980; Locke 1991; Ross 1976 (dalam Mohan *et al.* 1995)].

Penggunaan variabel motivasi sebagai variabel yang menengahi (*intervening*) hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial seperti yang dilakukan oleh Brownell dan McInnes (1986) kembali diteliti ulang oleh Mohan *et al.* (1995). Mohan *et al.* (1995) dalam penelitiannya terhadap 195 manajer pada perusahaan manufaktur di New Zealand dengan hipotesis yang sama dengan Brownell dan McInnes (1986), tetapi dengan instrumen motivasi yang berbeda yaitu motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968). Hasilnya menunjukkan bahwa hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi intrinsik dan ekstrinsik adalah positif dan signifikan, serta hubungan antara motivasi (intrinsik dan ekstrinsik) kinerja manajerial ditunjukkan positif tetapi masih lemah. Dari hasil penelitian ini Mohan *et al.* (1995) juga memberikan catatan bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikannya harus berhati-hati karena faktor budaya (French *et al.* 1966) dan sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981). Hal ini juga sesuai pembahasan hasil-hasil penelitian pada buku teks Perilaku Organisasi (seperti Robbins 1996; Gibson *et al.* 1996) yang berhubungan dengan pengaruh variabel individual karena faktor budaya nasional.

Berdasarkan telaah teoritis yang telah dikemukakan di atas dan dari keterbatasan-keterbatasan yang dikemukakan oleh Brownell dan McInnes (1986) serta Mohan *et al.*

oleh Mohan *et al.* (1995) dengan menambahkan 2 variabel karakteristik sistem penganggaran yaitu kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran selain partisipasi penyusunan anggaran yang dianalogikan akan mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik, dan selanjutnya akan mempunyai pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial.

#### D. Perumusan Hipotesis

Hasil penelitian hubungan positif partisipasi penyusunan anggaran terhadap motivasi intrinsik relatif lebih stabil dibandingkan dengan motivasi ekstrinsik (Mohan *et al.* 1995). Manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan menginternalisasikan standar atau tujuan yang ditetapkan dan mendorong kepuasan pribadi dari pekerjaan ke arah pencapaian anggaran (motivasi intrinsik) sehingga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial (Brownell dan McInnes 1986). Tetapi jika Brownell dan McInnes (1986) menyatakan bahwa kekuatan partisipasi mengharuskan organisasi untuk menghubungkan penghargaan ke pencapaian anggaran, maka Mohan *et al.* (1995) berargumentasi bahwa itu berarti partisipasi dapat diduga berhubungan positif dengan motivasi ekstrinsik dan selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah:

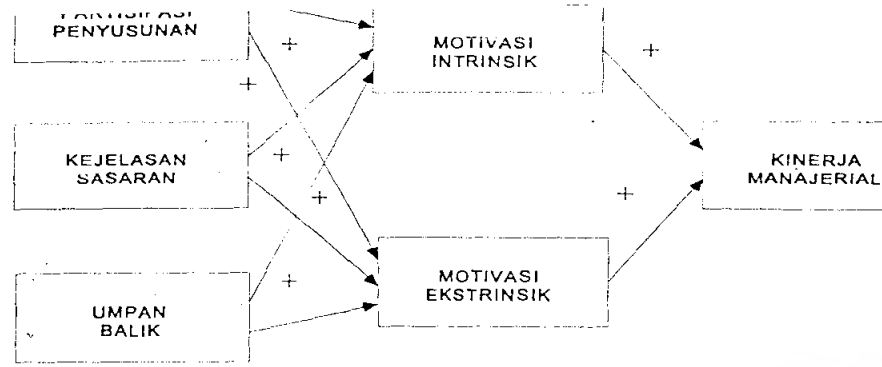
H1a : Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.

H1b : Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.

Begitu pula dengan kejelasan sasaran anggaran, seperti yang diungkapkan Locke (1968) dalam Kenis (1979) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih produktif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang tidak jelas. Hal ini berarti dengan kejelasan sasaran anggaran, manajer akan lebih produktif (termotivasi secara ekstrinsik karena aktivitas lebih produktif itu sendiri) dan melakukan yang terbaik (termotivasi secara intrinsik karena kepentingan individu itu sendiri), dan selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hipotesis yang diuji adalah:

H2a : Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.

H2b : Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.



Gambar 1  
Kerangka Pemikiran Teoritis  
Pengaruh Tidak Langsung Sistem Penganggaran Terhadap  
Kinerja Manajerial: Motivasi Sebagai Variabel *Intervening*

Selanjutnya umpan balik terhadap tingkat sasaran anggaran yang dicapai merupakan salah satu variabel penting untuk memberikan motivasi (Kenis 1979). Becker dan Green (1962) dalam Kenis (1979) mengemukakan jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang akan diperoleh dari usaha mereka untuk mencapai sasaran, tidak mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak ada insentif untuk kinerja yang lebih baik, maka mereka bisa menjadi tidak puas. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa manajer yang mengetahui hasil diperoleh dari usaha mereka untuk mencapai sasaran dan insentif untuk kinerja yang lebih baik (termotivasi secara ekstrinsik) dan merasakan kesuksesan atau kegagalan (termotivasi secara intrinsik) yang selanjutnya juga akan mendorong peningkatan kinerja manajerial. Sehingga hipotesis yang diuji adalah:

H3a : Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.

H3b : Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.

Review Brownell dan McInnes (1986) mengemukakan bahwa sejumlah bukti dan pengaruh positif motivasi terhadap kinerja yang telah diteliti dan dimuat dalam literatur akuntansi oleh Ferris (1977) dan Rockness (1977). Tetapi sebagian besar penelitian mengenai pengaruh motivasi terhadap kinerja dimuat dalam literatur perilaku organisasi, seperti Mitchell (1974, 1979), Wahba dan House (1974), Connolly (1976), dan Campbell dan Pritchard (1976). Berdasarkan hasil-hasil penelitian terdahulu tersebut, Mitchell (1979) dalam Brownell dan McInnes (1986) menyimpulkan bahwa terdapat hubungan positif antara motivasi dan kinerja. Sehingga hipotesis yang diuji dalam penelitian ini adalah:

### III. Metoda Penelitian

#### A. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Penelitian ini difokuskan pada manajer atau kepala bagian setingkat manajer dari perusahaan manufaktur karena (1) manajer atau kepala bagian setingkat manajer pada perusahaan manufaktur biasanya terlibat secara aktif dalam penyusunan anggaran dan prestasi kerja mereka biasanya juga dievaluasi dengan menggunakan data anggaran, dan (2) pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi *industry effect* terhadap data yang dianalisa.

Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner melalui pos (*mail survey*) kepada 700 orang manajer dan kepala bagian setingkat manajer yang memimpin departemen fungsional dalam perusahaan manufaktur yang terdaftar dalam *Indonesian Capital Market Directory 2000* dan *Standard Trade dan Industry Directory of Indonesia* volume 1 edisi 7 tahun 2000. Pengiriman dilakukan dalam dua tahap, tahap pertama dikirimkan 300 kuesioner pada tanggal 17 Mei 2001, dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 18 Juni 2001. Pengiriman tahap kedua dilakukan tanggal 14 Juli 2001 dengan 400 kuesioner, dan diharapkan sudah kembali pada tanggal 31 Agustus 2001. Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam Tabel II.

Tabel II  
Rincian Penerimaan dan Pengembalian Kuesioner

Pengiriman tahap pertama	300
Kuesioner yang tidak kembali + tidak sampai	259 -
Kuesioner yang kembali	41
Kuesioner yang kembali sebelum 18 Juni 2001	24
Kuesioner yang kembali sesudah 18 Juni 2001	17
Kuesioner yang digugurkan (pengisian tidak lengkap)	6
Kuesioner yang digunakan	35
Pengiriman tahap kedua	400
Kuesioner yang tidak kembali	345 -
Kuesioner yang kembali	55
Kuesioner yang kembali sebelum 31 Agustus 2001	36
Kuesioner yang kembali sesudah 31 Agustus 2001	19
Kuesioner yang digugurkan (bukan responden dimaksud)	3
Kuesioner yang digunakan	52
Tingkat pengembalian ( <i>response rate</i> )	$(41+55) / 700 * 100\% = 13,71\%$
Tingkat pengembalian yang digunakan ( <i>usable response rate</i> )	$(35+52) / 700 * 100\% = 12,43\%$

Sumber : Hasil Penelitian 2001.



Adapun profil 77 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan dalam Tabel III.

Tabel III  
Profil Responden (N=87)

	Jumlah	Persentase
Manajer atau Kepala Bagian setingkat Manajer		
<input type="checkbox"/> Produksi/Operasi	33	37,9
<input type="checkbox"/> Penjualan/Pemasaran	8	9,3
<input type="checkbox"/> Administrasi/Personalia	13	14,9
<input type="checkbox"/> Pengolahan Data	1	1,1
<input type="checkbox"/> Akuntansi/Keuangan	16	18,4
<input type="checkbox"/> Lainnya	16	18,4
Gender		
<input type="checkbox"/> Pria	73	83,9
<input type="checkbox"/> Wanita	14	16,1
Umur		
<input type="checkbox"/> 25 - 30	10	11,5
<input type="checkbox"/> 31 - 35	31	35,6
<input type="checkbox"/> > 36	46	52,9
<input type="checkbox"/> Kisaran 25 - 61 dan Rata-rata 36,6 $\approx$ 37		
Pendidikan		
<input type="checkbox"/> SLTA	6	6,9
<input type="checkbox"/> D3/Diploma	12	13,8
<input type="checkbox"/> S1/Sarjana	69	79,3
Lama Bekerja di perusahaan bersangkutan		
<input type="checkbox"/> 1 - 5	28	32,2
<input type="checkbox"/> 6 - 10	39	44,8
<input type="checkbox"/> > 10	20	23,0
<input type="checkbox"/> Kisaran 2 - 25 dan Rata-rata 7,7 $\approx$ 8		
Lama Jabatan di perusahaan bersangkutan		
<input type="checkbox"/> 1 - 5	56	64,4
<input type="checkbox"/> 6 - 10	29	33,3
<input type="checkbox"/> > 10	2	2,3
<input type="checkbox"/> Kisaran 1 - 11 dan Rata-rata 4,8 $\approx$ 5		
Jumlah Bawahan		
<input type="checkbox"/> 1 - 50	77	88,5
<input type="checkbox"/> 51 - 100	2	2,3
<input type="checkbox"/> > 100	8	9,2
<input type="checkbox"/> Kisaran 2 - 750 dan Rata-rata 41,6 $\approx$ 42		

Sumber : Hasil Penelitian 2001.

### B. Uji Non-Response Bias (T-Test)

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik responden yang mengembalikan jawaban kuesioner dengan responden yang tidak mengembalikan kuesioner (*non-response*) berbeda. Mengingat adanya keterbatasan

informasi yang diperoleh peneliti terhadap responden yang mengembalikan jawaban, maka dalam pengujian ini responden yang mengembalikan jawabannya melewati waktu yang telah ditentukan dianggap mewakili jawaban dari responden yang *non-response*.

Metode pengujian *non-response bias* dilakukan dengan mengelompokkan jawaban yang diterima peneliti setelah melalui pemeriksaan ulang kelengkapan jawaban. Dari dua tahap pengiriman kuesioner dalam dua kelompok, yaitu (1) kelompok awal (*early response*) tahap pertama adalah kuesioner yang diterima peneliti dari pengiriman sejak awal tanggal 17 Mei 2001 hingga sebelum tanggal 18 Juni 2001 sebanyak 20 kuesioner, dan (2) kelompok akhir (*late response*) adalah kelompok yang kuesionernya diterima sesudah tanggal 18 Juni 2001 sampai dengan sebelum dilakukannya pengiriman tahap kedua yaitu tanggal 14 Juli 2001 sebanyak 15 kuesioner. Begitu pula perlakuan terhadap kuesioner yang dikirimkan pada tahap kedua, yaitu (1) kelompok awal tahap kedua adalah kuesioner yang diterima peneliti dari pengiriman tanggal 14 Juli 2001 hingga sebelum 31 Agustus 2001 sebanyak 33 kuesioner, dan (2) kelompok akhir adalah kelompok yang kuesionernya diterima dua minggu setelah tanggal batas pengembalian sebanyak 19 kuesioner. Hasil uji *non-response bias* ditunjukkan dalam Tabel IV.

Tabel IV  
Pengujian Non-Response Bias

Variabel	Pengiriman Tahap Pertama				t-value	p
	Awal (N=20)		Akhir (N=15)			
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD		
Partisipasi	19,20	2,67	17,27	3,60	1,75	0,092
Kejelasan	12,80	1,64	12,47	1,99	0,53	0,603
Umpan	11,30	2,15	9,93	2,43	1,73	0,095
M_Intrinsik	15,25	4,05	14,33	5,51	0,54	0,592
M_Ekstrinsik	15,65	2,23	14,40	4,39	1,01	0,325
Kinerja	37,75	7,60	40,27	11,02	-0,76	0,455
Variabel	Pengiriman Tahap Kedua				t-value	p
	Awal (N=33)		Akhir (N=19)			
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD		
Partisipasi	18,15	3,09	19,05	3,10	-1,01	0,319
Kejelasan	12,64	2,01	12,79	1,84	-0,28	0,782
Umpan	10,12	2,72	10,00	2,89	0,15	0,883
M_Intrinsik	14,30	4,28	14,32	4,36	-0,01	0,992
M_Ekstrinsik	14,70	3,99	14,79	3,72	-0,08	0,933
Kinerja	37,76	7,90	38,74	8,44	-0,412	0,683

Sumber : Data Primer diolah 2001.

### C.1. Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi penyusunan anggaran oleh Kenis (1979) digambarkan sebagai tingkat partisipasi manajer dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Kenis (1979) yang terdiri dari lima item. Setiap responden diminta untuk menjawab empat butir pernyataan yang mengukur tingkat partisipasi responden, pengaruh yang dirasakan dan kontribusi responden dalam proses penyusunan anggaran, dengan cara memilih satu nilai dalam skala 1 sampai 5. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan tingkat partisipasi yang rendah, sebaliknya skala tinggi (nilai 5) menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi. Serta satu item pernyataan untuk mempertahankan validitasnya (*reverse item*).

### C.2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya (Kenis 1979). Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini diadopsi dari Kenis (1979), dimana digunakan tiga item pernyataan. Setiap responden diminta untuk memilih satu nilai dalam skala 1 sampai 5. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan kejelasan sasaran yang rendah, sebaliknya skala tinggi (nilai 5) menunjukkan kejelasan sasaran yang tinggi. Tiga item pernyataan tersebut termasuk satu item pernyataan yang digunakan untuk mempertahankan validitasnya.

### C.3. Umpan Balik Anggaran

Umpan balik anggaran diukur dengan tiga item pernyataan yang diadopsi dari Kenis (1979). Setiap responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1 sampai 5. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan sangat tidak setuju, sebaliknya skala tinggi (nilai 5) menunjukkan sangat setuju atas persepsi manajer atas umpan balik anggaran. Pengujian validitas konstruk dengan analisis faktor, ketiga variabel sistem penganggaran (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran), dari hasil korelasi *interscale* oleh Kenis (1979) ditunjukkan secara relatif independen, tidak satupun korelasi yang signifikan pada level 0,05.

Motivasi intrinsik diukur dengan tiga item pernyataan yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968). Instrumen ini telah digunakan oleh Dermer (1975), Merchant (1981), dan Mohan *et al.* (1995), dengan *cronbach alpha* 0,74 pada Merchant (1981) sedangkan pada penelitian Mohan *et al.* 0,68 (1995). Selanjutnya pengukuran motivasi ekstrinsik dengan tiga item pertanyaan yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968). Instrumen ini juga telah digunakan oleh Dermer (1975), Aranya (1990), Hughes dan Kwon (1990), dan Mohan *et al.* (1995), dengan *cronbach alpha* pada Mohan *et al.* 0,74 (1995). Setiap responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1 sampai 7. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang rendah, sebaliknya skala tinggi (nilai 7) menunjukkan motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang tinggi.

### C.5. Kinerja Manajerial

Dalam penelitian ini ditekankan pada persepsi manajer tentang kinerja mereka dan bukan pada unit bagiannya yang merupakan kumpulan para karyawan beserta sistem yang terkandung di dalamnya. Penelitian ini hanya menekankan pada orang yang bertanggungjawab atas suatu unit atau bagian. Kinerja manajer mencakup tingkat kecakapan manajer dalam melaksanakan aktivitas manajemen yang meliputi kegiatan perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan, pengawasan, dan evaluasi. Kinerja manajer diukur dengan menggunakan instrumen *self rating* yang dikembangkan Mahoney *et al.* (1963) yang telah banyak digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya, antara lain oleh Brownell dan McInnes (1986), Govindarajan (1986), Mohan *et al.* (1995), dan Riyadi (2000) yang merupakan pengembangan dari delapan aktivitas manajemen tersebut. Alasan penggunaan *self-rating* dalam pengukuran kinerja manajerial (bukan *superior rating*) adalah: (1) *self-rating* memberikan penilaian yang lebih *anonymity*, dan atasan/pimpinan secara khusus kurang memberikan penilaian informasi yang baik dan bersifat lebih subyektif (Heneman 1974 dalam Supomo 1988; Riyadi 2000). Kritik terhadap kelemahan instrumen pengukuran variabel kinerja manajerial dengan menggunakan *self-rating* adalah cenderung memberikan skor yang murah untuk diri sendiri (*leniency bias*). 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. Govindarajan (1986) menyatakan bahwa instrumen kinerja manajer Mahoney *et al.* (1963) memiliki dua kelebihan dibandingkan dengan pengukuran lainnya. Kelebihan tersebut adalah (1) memiliki validitas dan reliabilitas yang memuaskan, (2) mengungkapkan dimensi-dimensi kinerja manajer secara lebih nyata, yang demikian menghilangkan masalah-masalah yang melekat pada pengukuran multi-dimensional.

Tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk 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*. Hasil pengujian reliabilitas dan validitas data dirangkum dalam Tabel V berikut.

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam Tabel V menunjukkan tingkat kekonsistenan dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* menunjukkan tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimal 0,70 (Hair et al., 1998: 118). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlations*) 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 (*construct validity*). Uji analisis faktor ini dilakukan terhadap nilai setiap variabel dengan *Varimax Rotation*, nilai *Kaiser's MSA* yang disyaratkan agar data yang terkumpul dapat tepat dilakukan analisis faktor adalah di atas 0,50, dan hal ini juga akan menunjukkan *construct validity* dari masing-masing variabel (Kaiser dan Rice, 1974 dalam Riyadi, 2000). Hasil pengujian analisis faktor menunjukkan nilai di atas 0,50, artinya validitas pada masing-masing variabel cukup valid. Sedangkan *factor loading* masing-masing variabel juga cukup memadai dengan batas penerimaan 0,40 (Hair et al. 1998; Chia 1995 dalam Riyadi 2000).

Tabel V  
Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Pearson Correlations</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Factor Loading</i>
Partisipasi	0,75	0,57 - 0,85**	0,65	0,46 - 0,93
Kejelasan	0,81	0,73 - 0,92**	0,60	0,63 - 0,97
Umpan	0,70	0,67 - 0,85**	0,60	0,64 - 0,87
M_Intrinsik	0,83	0,85 - 0,89**	0,70	0,82 - 0,90
M_Ekstrinsik	0,82	0,81 - 0,89**	0,70	0,82 - 0,89
Kinerja	0,86	0,57 - 0,78**	0,85	0,59 - 0,81

\*\* Signifikan pada level 0,01

Sumber : Data Primer diolah 2001.

### E. Evaluasi atas Asumsi-asumsi SEM

Dalam proses pemodelan SEM mensyaratkan dipenuhinya beberapa asumsi dalam proses pengolahan data. Berikut akan diuraikan beberapa asumsi tersebut beserta hasilnya.

Uji normalitas data diperlihatkan pada Tabel VI.

Dari Tabel VI dapat ditunjukkan bahwa tidak ada angka nilai pada kolom C.r yang lebih besar dari  $\pm 1,96$ , artinya tidak terdapat bukti bahwa distribusi data ini tidak normal secara univariat, kecuali pada variabel kinerja yang nilai C.r-nya -1,995 yang artinya normal secara univariat pada tingkat signifikansi 0,10 karena tidak lebih besar dari  $\pm 2,58$ . Demikian juga dengan normalitas multivariat ditunjukkan angka 1,119, jauh dari nilai batas sebesar  $\pm 1,96$ , sehingga dapat disimpulkan baik melalui pengujian univariat dan multivariat, tidak ada bukti bahwa data yang digunakan berdistribusi tidak normal.

Tabel VI  
Uji Normalitas Data

Variable	Min	Max	Skew	C.r.	Kurtosis	C.r
Umpan	5.000	15.000	-0.182	-0.695	-0.894	-1.701
Kejelasan	9.000	15.000	-0.315	-1.198	-0.706	-1.345
Partisipasi	11.000	25.000	0.192	0.732	-0.375	-0.714
M_Ekstrinsik	4.000	21.000	-0.508	-1.936	0.038	0.072
M_Intrinsik	5.000	21.000	-0.331	-1.262	-0.806	-1.534
Kinerja	17.000	56.000	-0.524	-1.995	-0.164	-0.313
Multivariate					2.350	1.119

Sumber : Data Primer diolah 2001.

### E.2. Outliers

Hasil dari pengujian outliers ini ditampilkan dalam Tabel VII dan VIII berikut.

Tabel VII  
Uji Univariate Outliers

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Zscore(PART)	87	-2.38324	2.10329	8.14E-16	1.0000000
Zscore(KJLS)	87	-1.97266	1.24524	-4.3E-16	1.0000000
Zscore(UMPAN)	87	-2.04781	1.79183	-9.6E-16	1.0000000
Zscore(M_INS)	87	-2.83441	1.18945	3.46E-15	1.0000000
Zscore(M_EKS)	87	-4.36101	1.30058	-1.4E-15	1.0000000
Zscore(KINERJA)	87	-2.53028	2.08048	2.03E-15	1.0000000
Valid N (listwise)	87				

Sumber : Data Primer diolah 2001.

Dari hasil pengujian menunjukkan tidak ada nilai yang telah distandarisir dalam bentuk z-score, terlihat bahwa tidak ada nilai rata-rata z-score yang lebih besar atau sama dengan ±3,0 dengan standar deviasi sebesar satu, ini artinya dapat disimpulkan bahwa tidak ada *univariate outliers* dalam data yang dianalisis. Walaupun data yang dianalisis menunjukkan tidak ada *outliers* pada tingkat univariat, tetapi observasi-observasi itu mungkin dapat menjadi *outliers* bila sudah dikombinasikan (*multivariate outliers*). Berikut ini ditunjukkan hasil uji *multivariate outliers*.

Tabel VIII  
Uji *Multivariate Outliers*

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
10	17.494	0.008	0.486
70	15.577	0.016	0.413
21	14.666	0.023	0.324
36	13.251	0.039	0.446
68	13.183	0.040	0.272

Sumber : Data Primer diolah 2001 (diambil 5 observasi teratas, hasil lengkap lihat lampiran)

Pengujian *multivariate outliers* dengan komputasi AMOS dihasilkan *Mahalanobis d-squared* yang lebih kecil dari nilai  $\chi^2 (6,0.001) = 22,458$ , sehingga dapat disimpulkan tidak ada kasus *multivariate outliers* pada responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini.

### E.3. Multicollinearity dan Singularity

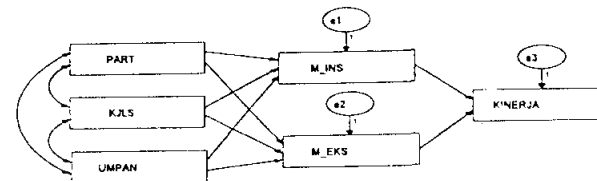
*Multicollinearity* dan *singularity* dapat dideteksi melalui *Determinant of Sample Covariance Matrix*. Nilai determinasi yang sangat kecil atau menjauhi angka nol menunjukkan indikasi tidak terdapatnya *multicollinearity* dan *singularity* (Tabachnick dan Fidell 1996). Dari hasil pengolahan program AMOS pada penelitian ini ditunjukkan nilai determinasi sebesar 1,5923e+001 atau 15,923, nilai determinasi ini jauh dari angka nol dan karena itu dapat disimpulkan bahwa tidak ada *multicollinearity* dan *singularity* dalam data penelitian ini.

### F. Teknik Pengujian Hipotesa

Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan teknik multivariat *Structural Equation Modeling (SEM)*. Pemilihan teknik analisis SEM didasarkan pertimbangan bahwa SEM memiliki kemampuan untuk pengujian *structural model* secara simultan dan efisien bila dibandingkan dengan teknik multivariat lainnya (Hair et al. 1998), sesuai juga perumusan masalah, tujuan, dan hipotesis penelitian adalah untuk menguji pengaruh langsung dan tidak langsung (*direct*

adalah AMOS 4.0 dan SPSS 9.

Model kerangka pemikiran teoritis yang sudah dibangun ditransformasikan ke dalam bentuk diagram alur (*path diagram*) untuk menggambarkan hubungan kausalitas dari konstruk yang akan dipergunakan dan atas dasar itu variabel-variabel untuk mengukur konstruk itu akan dicari dengan survei dari kuesioner. Pada penelitian ini terdapat 3 konstruk eksogen (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran), dan 3 konstruk endogen (motivasi intrinsik, motivasi ekstrinsik, dan kinerja manajerial). Tampilan lengkap diagram alur ditunjukkan pada Gambar 2.



Gambar 2

Diagram Alur Pengaruh Tidak Langsung Sistem Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Motivasi Sebagai Variabel *Intervening*

Persamaan struktural yang diajukan dalam penelitian ini berdasar dari model adalah:

$$M\_INS = \beta_1 PART + \beta_2 KJLS + \beta_3 UMPAN + \zeta_1 \quad (1)$$

$$M\_EKS = \beta_4 PART + \beta_5 KJLS + \beta_6 UMPAN + \zeta_2 \quad (2)$$

$$KINERJA = \gamma_1 M\_INS + \gamma_2 M\_EKS + \zeta_3 \quad (3)$$

Keterangan:

- PART : Penyusunan Anggaran
- KJLS : Kejelasan Sasaran Anggaran
- UMPAN : Umpan Balik Anggaran
- M\_INS : Motivasi Intrinsik
- M\_EKS : Motivasi Ekstrinsik
- KINERJA : Kinerja Manajerial

Teknik estimasi yang dipergunakan adalah *Maximum Likelihood Estimation*. Estimasi *structural equation model* dilakukan melalui analisis *full model* untuk melihat kesesuaian model dan hubungan kausalitas yang dibangun dalam model yang diuji. Kesesuaian model dievaluasi dengan telaah berbagai kriteria *goodness-of-fit*. Dalam teknik analisis SEM

Tabel IX  
Goodness-Of-Fit Indexis

GOODNESS-OF-FIT INDEX	CUT-OFF VALUE
$\chi^2$ (Chi-square)	Diharapkan kecil
Significanced Probability	$\geq 0,05$
RMSEA	$\leq 0,08$
GFI	$\geq 0,90$
AGFI	$\geq 0,90$
CMIN/DF	$\leq 2,00$

Sumber : SEM dalam Penelitian Manajemen (Ferdinand 2000).

#### IV. Hasil Penelitian dan Pembahasan

##### A. Deskripsi Variabel

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, motivasi intrinsik dan ekstrinsik, serta kinerja manajerial) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata serta standar deviasi dalam Tabel X.

Tabel X  
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi	5 - 25	11 - 25	18,44	3,12
Kejelasan	3 - 15	9 - 15	12,68	1,86
Umpan	3 - 15	5 - 15	10,33	2,60
M_Intrinsik	3 - 21	5 - 21	14,53	4,42
M_Ekstrinsik	3 - 21	4 - 21	14,89	3,64
Kinerja	8 - 56	17 - 56	38,40	8,46

Sumber : Data Primer diolah 2001.

Setelah dilakukan evaluasi atas asumsi-asumsi SEM, analisis selanjutnya adalah evaluasi atas kesesuaian model yang diajukan dalam penelitian ini dengan berbagai kriteria *goodness-of-fit* yang telah diuraikan sebelumnya. Untuk mendapatkan tingkat kesesuaian yang mencukupi, model persamaan struktural pada penelitian ini telah direvisi satu kali. Revisi dilakukan karena pada pengujian kesesuaian model pertama yang sesuai dengan kriteria *goodness-of-fit*-nya belum mencukupi, revisi dilakukan setelah dianalisis pada *text output* pada item *Sample Correlations-Estimates* yang menunjukkan korelasi antar variabel penelitian ini. Korelasi antar variabel endogen motivasi intrinsik dan ekstrinsik sebesar 0,894, walaupun korelasi yang terjadi tidak serius karena masih di bawah 0,90 (Hair *et al.* 1998; Ghozali 2001), tetapi diindikasikan hal ini yang mempengaruhi untuk mendapatkan kesesuaian model yang cukup baik. Selanjutnya peneliti menghubungkan *error* variabel endogen motivasi intrinsik dengan *error* variabel endogen motivasi ekstrinsik (justifikasi ini bisa dilihat pada Tabachnick dan Fidell 1996, Bab 14 dan Hair *et al.* 1998, Bab 11). Hasil revisi model menghasilkan tingkat kesesuaian model yang cukup baik. Tabel XI memperlihatkan tahapan revisi model ini beserta nilai masing-masing *goodness-of-fit index*.

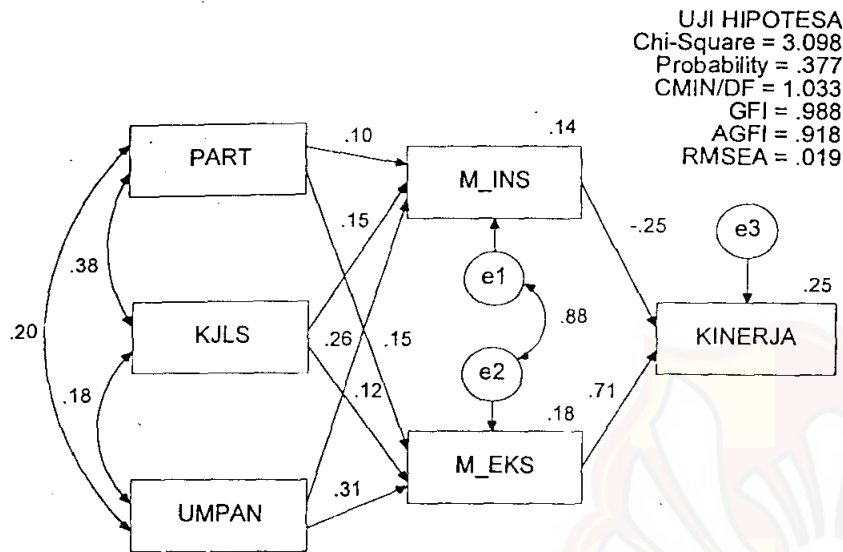
Tabel XI  
Tahapan Revisi Model

MODEL	GOODNESS-OF-FIT INDEX					
	Chi-Square	Prob.	CMIN/DF	GFI	AGFI	RMSEA
Awal	129,436	0,000	32,359	0,788	-0,112	0,604
Revisi	3,098	0,337	1,033	0,988	0,918	0,019

Sumber : Data Primer diolah 2001.

Hasil pengujian terhadap model keseluruhan yang telah direvisi terlihat pada Gambar 3 di bawah ini:

Untuk evaluasi kriteria *goodness-of-fit index*, pada Tabel XII berikut disajikan perbandingan indeks uji hipotesis yang dihasilkan dengan kriteria *goodness-of-fit index*.



Gambar 3  
Uji Structural Equation Model

Tabel XII  
Evaluasi Kriteria Goodness-Of-Fit

Kriteria	Nilai Kritis	Model Penelitian	Evaluasi Model
$\chi^2$ (Chi-square)	Diharapkan kecil	3,098	
Probability (P)	$\geq 0,05$	0,377	Baik
RMSEA	$\leq 0,08$	0,019	Baik
GFI	$\geq 0,90$	0,988	Baik
AGFI	$\geq 0,90$	0,918	Baik
CMIN/DF	$\leq 2,00$	1,033	Baik

Sumber : Tabel XI dan SEM dalam Penelitian Manajemen (Ferdinand 2000).

Dari Tabel XII dapat dilihat bahwa model secara keseluruhan memperlihatkan tingkat kesesuaian yang baik. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa pengujian model penelitian menghasilkan konfirmasi yang baik atas hubungan-hubungan kausalitas antar variabel.

### C. Uji Korelasi

Salah satu syarat dalam pengujian hubungan kausalitas adalah masing-masing konstruk eksogenya atau variabel independennya tidak berkorelasi pada tingkat yang serius ( $>0,9$ ) satu sama lain. Dalam penelitian ini terdapat tiga konstruk eksogen yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran. Nilai korelasi antar variabel independen tersebut dapat dilihat pada Gambar 3 di atas, dimana terlihat bahwa nilai korelasi antar variabel cukup rendah, yaitu korelasi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kejelasan sasaran anggaran sebesar 0,38, korelasi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan umpan balik anggaran sebesar 0,20, dan korelasi antara kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran 0,18.

### D. Uji Hipotesis

Untuk melakukan pengujian terhadap hipotesis yang diajukan, dilakukan dengan menganalisis *regression weights* untuk masing-masing konstruk eksogenya terhadap konstruk endogenya. Dengan melihat nilai C.R. yang identik dengan t-hitung, pada hasil pengolahan dibandingkan dengan nilai kritisnya yaitu  $\pm 1,96$  pada tingkat signifikansi 0,05 (5%). Tabel XIII berikut menyajikan nilai-nilai koefisien regresi dan t-hitungnya.

Tabel XIII  
Regression Weights

Variabel	Estimasi	S.E.	C.R.	P	Label
M_INS $\leftrightarrow$ PART	0,012	0,013	0,956	0,339	par-11
M_EKS $\leftrightarrow$ PART	0,014	0,010	0,434	0,152	par-4
M_INS $\leftrightarrow$ KJLS	0,029	0,021	1,377	0,168	par-5
M_EKS $\leftrightarrow$ KJLS	0,018	0,017	1,083	0,279	par 6
M_INS $\leftrightarrow$ UMPAN	0,036	0,014	2,565	0,010	par-7
M_EKS $\leftrightarrow$ UMPAN	0,035	0,011	3,111	0,002	par-8
KINERJA $\leftrightarrow$ M_INS	-5,995	4,959	-1,209	0,227	par-10
KINERJA $\leftrightarrow$ M_EKS	20,519	6,039	3,398	0,001	par-9

Sumber : Data primer diolah 2001.

Rangkuman dari pengujian hipotesis dapat dilihat pada Tabel XIV.

### E. Analisis Pengaruh

Dengan didasarkan pada model penelitian yang digunakan, maka analisis pengaruh ini terdapat dua pengaruh, yaitu pengaruh langsung yang menunjukkan variabel partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran berpengaruh terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik, dan pengaruh tidak langsung

Tabel XIV  
Hasil Pengujian Hipotesis

	Hipotesis	Kesimpulan
H1a	Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.	Tidak diterima
H1b	Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.	Tidak diterima
H2a	Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.	Tidak diterima
H2b	Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.	Tidak diterima
H3a	Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik.	Diterima
H3b	Umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi ekstrinsik.	Diterima
H4	Motivasi intrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.	Tidak diterima
H5	Motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.	Diterima

#### F. Pembahasan terhadap Hasil Uji Hipotesis dan Analisis Pengaruh

Model penelitian menghasilkan delapan pengujian hipotesis, dari pengujian terhadap delapan hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini lima hipotesis alternatif yang tidak dapat diterima, yaitu hipotesis H1a, H1b, H2a, H2b, dan H4, sedangkan tiga hipotesis alternatif H3a, H3b, dan H5 dapat diterima. Berikut akan dibahas atas hasil pengujian hipotesis dan analisis pengaruh berdasarkan pengaruh karakteristik sistem penganggaran melalui dampak dari motivasi terhadap kinerja manajerial.

##### F.1. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Melalui Dampak dari Motivasi Intrinsik dan Ekstrinsik terhadap Kinerja Manajerial.

Hipotesis H1a yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik tidak dapat diterima, karena C.R. yang belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan tidak signifikan ( $0,956; p > 0,05$ ), serta pengaruh langsung yang sangat lemah ( $0,105$ ). Kemudian pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap motivasi ekstrinsik pada hipotesis H1b juga tidak dapat diterima karena belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan tidak signifikan ( $1,434; p > 0,05$ ).

H4 bahwa motivasi intrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial juga tidak dapat diterima karena belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$ , dan tidak signifikan ( $-1,209; p > 0,05$ ), juga menghasilkan arah yang berlawanan dari apa yang dihipotesiskan, serta pengaruh langsungnya lemah dan negatif ( $-0,253$ ). Tetapi pada hipotesis H5 bahwa motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial dapat diterima ( $3,398; p < 0,05$ ), serta pengaruh langsung yang cukup kuat ( $0,710$ ). Artinya bahwa pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui kombinasi dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik dapat meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan pada penelitian ini, dibuktikan dengan kekuatan pengaruh tidak langsung yang sangat lemah ( $0,082$ ). Hasil ini tidak mendukung hasil penelitian Mohan *et al.* (1995) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik akan meningkatkan kinerja manajerial.

Tabel XV  
Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

	Pengaruh Langsung				
	UMPAN	KJLS	PART	M_EKS	M_INS
M_EKS	0,264	0,750	0,105	0,000	0,000
M_INS	0,312	0,115	0,153	0,000	0,000
KINERJA	0,000	0,000	0,000	0,710	-0,253
	Pengaruh Tidak Langsung				
	UMPAN	KJLS	PART	M_EKS	M_INS
M_EKS	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
M_INS	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
KINERJA	0,155	0,044	0,082	0,000	0,000

Sumber : Data Penelitian diolah 2001.

Tidak signifikan serta sangat lemahnya pengaruh langsung partisipasi penyusunan terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik mengindikasikan partisipasi penyusunan anggaran tidak penting memberikan dampak positif terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Walaupun secara statistik deskriptif partisipasi yang diberikan dalam penyusunan anggaran relatif tinggi, kemungkinan besar partisipasi penyusunan anggaran yang terjadi adalah partisipasi semu (*pseudoparticipation*) (lihat Argyris 1952; Hansen dan Mowen 2000), artinya perusahaan menyatakan menggunakan partisipasi dalam penyusunan anggaran padahal sebenarnya tidak. Dalam hal ini manajer terpaksa menyatakan persetujuan terhadap keputusan yang ditetapkan (partisipasi fiktif) karena manajemen puncak hanya memerlukan persetujuannya, hal ini dapat menjelaskan kenapa partisipasi penyusunan tidak signifikan mempengaruhi motivasi intrinsik (prestasi, pengakuan, tanggung jawab) dan motivasi ekstrinsik.

Arah yang negatif, tidak signifikan dan pengaruh yang lemah dari motivasi intrinsik kepada kinerja manajerial. Serta arah yang positif, signifikan dan pengaruh yang

termotivasi secara intrinsik untuk prestasi, pengakuan, dan tanggung jawab akan memberikan dampak negatif terhadap kinerjanya, karena dominasi manajemen puncak yang cukup kuat akan menimbulkan dampak meningkatnya rasa ketegangan bawahan, dan timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan bawahan (Argyris 1952), yang pada akhirnya dapat berakibat turunnya kinerja manajer. Tetapi pengaruh yang cukup kuat, arah yang positif dan signifikan motivasi ekstrinsik terhadap kinerja penjelasannya adalah ketika manajer termotivasi secara ekstrinsik (produktivitas dan kondisi kerja seperti promosi, kenaikan gaji) akan meningkatkan kinerja manajer karena itu memang sudah menjadi kesepakatan umum dan tampak nyata dalam suatu perusahaan.

## F.2. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Melalui Dampak dari Motivasi Intrinsik dan Ekstrinsik terhadap Kinerja Manajerial.

Hipotesis H2a yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik tidak dapat diterima, karena C.R. yang belum melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan tidak signifikan ( $1,377$ ;  $p > 0,05$ ), juga pengaruh langsungnya yang sangat lemah ( $0,150$ ). Selanjutnya pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap motivasi ekstrinsik pada hipotesis H2b juga tidak dapat diterima ( $1,083$ ;  $p > 0,05$ ), serta pengaruh langsungnya sangat lemah ( $0,115$ ). Pengaruh berikutnya adalah karena adanya pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang juga akan mempengaruhi kinerja manajerial sama dengan penjelasan pada poin F.1. di atas. Hal ini dapat ditunjukkan bahwa pengaruh kejelasan sasaran anggaran melalui dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik dapat meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan pada penelitian ini karena tidak signifikan, ditunjukkan juga dengan kekuatan pengaruh tidak langsung yang sangat lemah ( $0,044$ ).

Konsisten dengan pengujian pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial, dimana peneliti memberikan argumentasi kemungkinan besar adanya partisipasi semu dalam partisipasi penyusunan, dengan partisipasi semu ini manajer memang mempunyai kejelasan terhadap sasaran anggaran dan hal ini ditunjukkan oleh statistik deskriptif yang relatif tinggi, tetapi kejelasan sasaran anggaran manajer hanya pada tingkat sumber daya *input* yaitu penentuan target biaya pada departemen mereka bukan pada sumber daya *output*. Dengan kata lain manajer memahami kejelasan sasaran anggaran mereka hanya pada perencanaan saja tetapi tidak pada pengendaliannya. Seperti yang juga dikemukakan oleh Steward (1995), bahwa kalau fokus utama anggaran adalah sumber daya *input* yaitu dalam hal penentuan target biaya departemen bersangkutan, maka hal tersebut hanya akan memberikan acuan kepada manajer untuk mengontrol biaya operasi tanpa memperdulikan seberapa banyak keuntungan yang diperoleh (dalam Rahayu 1997).

Demikian juga pengaruh kejelasan sasaran anggaran tidak penting mempengaruhi secara positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik, karena manajer tidak mengendalikan sasaran yang dibuatnya karena didominasi manajemen puncak dalam pengendaliannya, dampak ini juga akan mempengaruhi kinerja manajer seperti yang sudah dijelaskan pada

anggaran saja, maka ketika manajer termotivasi secara intrinsik akan meningkatkan pengakuan, dan tanggung jawab dengan mengaktualisasikan tindakan pada sisi pengendaliannya akan memberikan dampak negatif terhadap kinerjanya, karena berhadapan dengan dominasi pengendalian manajemen puncak yang akan menimbulkan dampak meningkatnya rasa ketegangan bawahan, dan timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan bawahan (Argyris 1952). Tekanan kerja tinggi yang diterima manajer pada akhirnya dapat berakibat turunnya kinerja manajer. Tetapi pengaruh yang cukup kuat, arah yang positif dan signifikan motivasi ekstrinsik terhadap kinerja penjelasannya adalah ketika manajer termotivasi secara ekstrinsik (produktivitas dan kondisi kerja seperti promosi, kenaikan gaji) akan meningkatkan kinerja manajer karena itu memang sudah menjadi kesepakatan umum dalam suatu perusahaan.

## F.3. Pengaruh Umpan Balik Anggaran Melalui Dampak dari Motivasi Intrinsik dan Ekstrinsik Terhadap Kinerja Manajerial.

Hipotesis H3a yang menyatakan bahwa umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap motivasi intrinsik dapat diterima, karena C.R. melampaui nilai kritis  $\pm 1,96$  dan signifikan ( $2,565$ ;  $p < 0,05$ ), tetapi pengaruh langsungnya tidak terlalu kuat ( $0,264$ ). Selanjutnya pengaruh umpan balik anggaran terhadap motivasi ekstrinsik pada hipotesis H3b juga didukung, karena nilai C.R. di atas nilai kritis dan signifikan ( $3,111$ ;  $p < 0,05$ ), tetapi pengaruh langsungnya juga tidak terlalu kuat ( $0,312$ ). Pengaruh berikutnya adalah karena adanya pengaruh yang positif dan signifikan umpan balik anggaran terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik yang juga akan mempengaruhi kinerja manajerial sama dengan penjelasan pada poin F.1. di atas. Hal ini dapat ditunjukkan bahwa pengaruh umpan balik anggaran melalui dampak positif motivasi intrinsik dapat meningkatkan kinerja manajerial tidak berhasil dibuktikan pada penelitian ini, sedangkan pada pengaruh umpan balik anggaran melalui dampak positif motivasi ekstrinsik dapat meningkatkan kinerja manajerial berhasil dibuktikan. Tetapi dengan kekuatan pengaruh tidak langsung yang cenderung lemah ( $0,155$ ).

Interpretasi atas hasil ini adalah manajer memang memandang penting diberi umpan balik atas pencapaian sasaran anggaran, walaupun dengan partisipasi semu dan kejelasan sasaran hanya pada tingkat perencanaan anggaran saja. Kemungkinan besarnya adalah manajemen puncak memberikan umpan balik atas tanggung jawab biaya yang dapat dikendalikan oleh manajer saja, yaitu pada fokus sumber daya *input*. Artinya umpan balik itu dimunculkan secara eksternal bukan secara internal, yang menurut Ivancevich dan McMahon (1982) bahwa umpan balik yang ditimbulkan secara internal, dimana karyawan atau manajer itu mampu memantau kemajuannya sendiri, telah ditunjukkan sebagai motivator yang lebih ampuh dari pada umpan balik yang ditimbulkan secara eksternal (dalam Robbins 1996).

Argumentasi lain kenapa manajemen puncak memberikan umpan balik atas pencapaian sasaran anggaran kepada manajer, serta manajer itu sendiri menganggap penting umpan balik tersebut adalah, manajemen puncak memandang bahwa proses umpan balik erat sekali hubungannya dengan siklus pengendalian yang didominasinya, dan manajer menganggap itu penting dalam kepentingan evaluasi perencanaan anggaran



mereka, tetapi mungkin tidak sering atau sporadik sehingga dampaknya hanya mempengaruhi secara positif dan signifikan terhadap motivasi ekstrinsik. Pengaruh berikutnya dari motivasi ekstrinsik adalah positif dan signifikan ke kinerja manajerial, tetapi tidak dengan motivasi intrinsik yang memberi pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kinerja manajerial.

Argumentasi yang peneliti paparkan di atas sesuai dengan apa yang dikemukakan oleh beberapa peneliti (dalam Robbins 1996), bahwa umpan balik menghantar ke kinerja yang lebih tinggi dari pada bukan umpan balik, dan lebih ditegaskan oleh Thomas (1988) bahwa proses umpan balik erat sekali hubungannya dengan pengendalian, tetapi kalau umpan balik yang diberikan tidak tepat waktu, tidak sering atau sporadik dapat mempunyai pengaruh yang kuat terhadap moral dan kinerja karyawan yaitu melemahnya moral dan kinerja manajer (dalam Muslimah 1988). Hal ini dapat menjelaskan kenapa pengaruh berikutnya dari motivasi intrinsik kepada kinerja manajerial negatif tetapi pengaruh dari motivasi ekstrinsik ke kinerja manajerial positif, karena hal-hal ekstrinsik tampak nyata dalam kinerja manajerial di perusahaan.

### G. Pembahasan terhadap Model Keseluruhan

Dari model yang diajukan dalam penelitian ini yang menggambarkan kerangka konseptual alur pikir dan sebagai dasar bagi perumusan hipotesis untuk menjawab tujuan penelitian yang ingin menunjukkan pengujian secara empiris bahwa pengaruh karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap atau akan meningkatkan kinerja manajerial melalui dampak positif motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Dengan responden 87 manajer atau kepala bagian setingkat manajer pada perusahaan manufaktur di Indonesia, diperoleh dari hasil analisis data yang menunjukkan hanya umpan balik anggaran yang dapat dibuktikan secara signifikan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan dari motivasi ekstrinsik, sedangkan pengaruh tidak langsung variabel karakteristik sistem penganggaran yang lain, yaitu partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran tidak berhasil ditunjukkan secara signifikan pengaruhnya terhadap meningkatnya kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik.

Hasil penelitian ini tidak dapat mendukung hasil penelitian Mohan *et al.* (1995) yang menunjukkan bahwa salah satu variabel karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap motivasi intrinsik dan ekstrinsik, serta pengaruh motivasi intrinsik dan ekstrinsik positif tapi lemah terhadap kinerja manajerial, atau dengan kata lain bahwa pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak positif dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik akan meningkatkan kinerja manajerial. Perbedaan temuan penelitian ini terjadi bisa terjadi karena: (1) identifikasi dari Mohan *et al.* (1995) sendiri bahwa temuan mungkin hanya dapat digeneralisasikan pada populasi yang diteliti, artinya dalam menggeneralisasikan harus berhati-hati karena faktor budaya (French *et al.* 1966; Robbins 1996; Gibson *et al.* 1996) dan sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981). (2) instrumen yang digunakan untuk mengukur partisipasi penyusunan anggaran yang berbeda dengan yang digunakan oleh

Mohan *et al.* (1995). Penelitian ini menggunakan instrumen yang diadopsi dari Kenis (1979), sedangkan Mohan *et al.* (1995) menggunakan instrumen partisipasi penyusunan dari Milani (1975).

Pengukuran instrumen motivasi yang membedakan antara motivasi intrinsik dengan motivasi ekstrinsik dari hasil analisis dapat didukung, sesuai dengan yang dikemukakan oleh McInnes dan Ramakrishnan (1991) bahwa perbedaan yang jelas antara motivasi intrinsik dan ekstrinsik adalah penting untuk memahami motivasi sebagai dasar untuk desain dari sistem pengendalian manajemen. Hal ini juga didukung oleh Robbins (1996) yang menegaskan bahwa secara historis, para teoritis motivasi umumnya telah mengandaikan bahwa motivasi intrinsik, seperti prestasi, kompetensi tidak tergantung pada motivator ekstrinsik seperti upah yang tinggi, promosi, dan kondisi kerja yang menyenangkan.

Argumentasi lain yang dapat dikemukakan karena ditunjukkan hasil penelitian ini bahwa motivasi intrinsik mempunyai pengaruh negatif tetapi tidak signifikan terhadap kinerja manajerial, dan motivasi ekstrinsik mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Sejalan dengan teori motivasi evaluasi kognitif (dalam Robbins 1996) yang berargumen bahwa bila ganjaran ekstrinsik diberikan kepada seseorang untuk menjalankan suatu tugas yang menarik, pengganjaran itu menyebabkan minat intrinsik terhadap tugas itu sendiri merosot.

Sesuai dengan argumentasi sebelumnya bahwa kemungkinan besar partisipasi penyusunan anggaran yang terjadi adalah partisipasi semu, kejelasan sasaran anggaran manajer hanya pada tingkat perencanaan, dan umpan balik yang diberikan hanya tanggung jawab pengendali *input* atau perencanaan operasional departemennya bukan pada *output* atau tindakan. Maka para manajer terpaksa menyatakan persetujuan terhadap tersebut karena perusahaan memerlukan persetujuan mereka dan sasaran baru tersebut, dan manajer merasa kinerja mereka yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut juga tidak dinilai bukan hanya berdasarkan keberhasilan mereka dalam mencapai sasaran anggaran, sehingga manajer tidak terlibat secara psikologis. Ketidakterlibatan secara psikologis menyebabkan manajer tidak merasa bertanggungjawab secara moral, sehingga sistem penganggaran tidak memberikan manfaat perilaku yang positif kepada individu yang terlibat langsung dalam penganggaran. Memang oleh Hansen dan Mowen (2000) dikemukakan bahwa kalau organisasi yang menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur dari kinerja manajer, maka itu suatu kesalahan yang akan mengakibatkan terjadinya perilaku disfungsional. Tetapi dengan pengukuran kinerja yang beragam, termasuk dengan pengukuran kinerja manajer berdasarkan anggaran dapat menimbulkan pengaruh yang positif terhadap motivasi baik intrinsik maupun ekstrinsik sehingga kinerja manajerial memberikan manfaat perilaku yang positif, dimana tujuan dari setiap manajer sesuai dengan tujuan perusahaan (*goal congruence*) dan manajer memiliki dorongan untuk mencapainya. Dengan kesesuaian antara tujuan manajer dengan tujuan perusahaan, maka oleh Hansen dan Mowen (2000) ditegaskan manajer mempunyai motivasi yang positif untuk mencapai tujuan perusahaan dengan cara yang etis.

## V. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan

### A. Kesimpulan

Penelitian ini menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran melalui dampak dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik terhadap kinerja manajerial seperti yang dilakukan oleh Mohan *et al.* (1995), dengan menambahkan dua variabel karakteristik sistem penganggaran lainnya, yaitu kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran yang dihipotesiskan akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dari motivasi intrinsik dan ekstrinsik.

Berdasarkan hasil analisis data dalam penelitian ini menunjukkan, bahwa hanya umpan balik anggaran yang dapat dibuktikan secara signifikan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dan signifikan dari motivasi ekstrinsik, sedangkan pengaruh tidak langsung variabel karakteristik sistem penganggaran yang lain, yaitu partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran tidak berhasil ditunjukkan secara signifikan pengaruhnya terhadap meningkatnya kinerja manajerial melalui dampak positif dari variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik. Hasil penelitian ini tidak dapat mendukung hasil penelitian Mohan *et al.* (1995), yang menunjukkan bahwa salah satu variabel karakteristik sistem penganggaran, bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja manajerial melalui dampak positif dari variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik.

Peneliti dalam hal ini memberikan argumentasi bahwa kemungkinan besar partisipasi penyusunan anggaran yang terjadi adalah partisipasi semu (*pseudoparticipation*). Oleh Argyris (1952) serta Hansen dan Mowen (2000) ditegaskan bahwa partisipasi semu ini terjadi bila manajemen puncak mengambil alih seluruh pengendalian atas proses penganggaran, hanya mencari partisipasi fiktif dari manajer tingkat yang lebih rendah. Manajemen puncak hanya secara formal menerima anggaran dari manajer di bawahnya dan tidak mempelajari masukan yang diberikan, dengan demikian manfaat perilaku yang diharapkan dari partisipasi tidak akan terwujud. Akibatnya dengan kejelasan sasaran anggaran pada tingkat manajer fungsional hanyalah pada tingkat perencanaan dan umpan balik yang diberikan walaupun itu ditunjukkan positif dan signifikan mempengaruhi motivasi intrinsik dan ekstrinsik, hanya pada tanggung jawab pengendali *input* atau perencanaan operasional departemennya bukan pada *output* atau tindakan. Ini dibuktikan hanya motivasi ekstrinsik yang signifikan mempengaruhi secara positif terhadap kinerja manajerial sedangkan motivasi intrinsik mempunyai pengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap kinerja manajerial.

Hal ini dimungkinkan terjadi karena masih kuatnya budaya feodalis di Indonesia, penelitian yang dilakukan Indriantoro (1995), menyimpulkan bahwa perbedaan budaya antara Indonesia dan Amerika Serikat serta negara-negara Barat lainnya memiliki sumbuangan yang substantif terhadap hasil yang tidak signifikan (lihat juga Robbins 1996 Bab 2).

Dengan temuan empiris ini timbul pertanyaan yang perlu dikritisi untuk penelitian berikutnya, apakah keberadaan sistem penganggaran sekarang ini masih memadai untuk menjadikan penganggaran sebagai dinyatakan dalam banyak literatur akuntansi sebagai alat perencanaan, pengendalian, koordinasi, komunikasi, motivasi, dan evaluasi kinerja manajerial? Ataukah seperti yang dikemukakan Preston (1988) bahwa anggaran hanya

diperlukan oleh manajemen untuk hanya sekedar mengecek item-item pengeluaran ketimbang digunakan sebagai dasar untuk melakukan kajian mendalam terhadap kegiatan-kegiatan operasi perusahaan (dalam Syakhroza 2000). Sehingga disadari atau tidak, seperti yang ditegaskan oleh Syakhroza (2000) bahwa anggaran telah menjadi sebuah simbol manajemen dalam perusahaan dimana telah menjadi kebanggaan manajemen apabila mereka telah memiliki anggaran. Prinsip dasar anggaran sebagai alat manajemen telah terabaikan, menyusun dan mengimplementasikan anggaran merupakan suatu kegiatan ceremonial yang rutin diadakan setiap tahun.

### B. Implikasi

Secara teoritis perencanaan dan pengendalian sebagai fungsi sistem penganggaran dari sekian banyak fungsi penganggaran adalah dua hal yang tak terpisahkan, dan sistem penganggaran sendiri diyakini mempunyai dampak terhadap perilaku terhadap orang-orang yang langsung terlibat di dalamnya. Dimensi perilaku yang timbul bisa positif dan negatif, perilaku positif terjadi bila tujuan dari setiap manajer sesuai dengan tujuan organisasi dan manajer memiliki motivasi untuk mencapainya, sedangkan perilaku negatif bisa timbul bila prinsip dasar sistem anggaran itu sendiri telah terabaikan.

Sistem penganggaran semu yang diindikasikan pada temuan penelitian ini berpotensi munculnya permasalahan perilaku negatif individu yang terlibat langsung dalam penganggaran, seperti meningkatnya rasa ketegangan bawahan, timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan manajer di bawahnya. Ketegangan kerja yang tinggi dapat menimbulkan frustrasi dan kegelisahan dalam bekerja, sehingga manajer kehilangan minat kerja, mengurangi prestasi, dan hilang percaya diri. Dampak ini dapat membuat manajer dalam usaha menurunkan tekanan kerja tersebut akan memanipulasi laporan akuntansi, melakukan penyelewengan dalam pengambilan keputusan, atau membuat senjangan anggaran pada periode berikutnya. Ini tentunya tidak menguntungkan bagi kinerja secara keseluruhan bagi perusahaan itu sendiri.

Rekomendasi praktik yang peneliti berikan adalah: (1) untuk meminimalkan sistem penganggaran semu, diperlukan niat baik dan komitmen yang tinggi dari manajemen puncak untuk menerapkan secara tepat prinsip sistem penganggaran sendiri sebagai alat manajemen, dan (2) oleh manajer sendiri harus diimbangi dengan peningkatan kemampuan dan pengetahuan yang memadai untuk mengimbangi kepercayaan yang diberikan oleh manajemen puncak tersebut. Selanjutnya (3) dalam evaluasi kinerja manajer yang berkaitan dengan balas jasa sebaiknya juga memasukkan anggaran sebagai salah satu pengukur kinerja manajerial, tidak hanya menggunakan *external values* seperti pemerataan distribusi dan pelayanan. Serta (4) dengan menghubungkan beberapa penghargaan dengan hasil kerja kelompok untuk mendorong kerjasama antara karyawan. Akhirnya (5) untuk menghindari penganggaran sendiri supaya tidak menjadi kegiatan rutin tahunan, dapat menggunakan anggaran secara kuartalan secara terus menerus terutama dalam menghadapi lingkungan bisnis yang cepat berubah dan sulit untuk diprediksi dalam rentang waktu satu tahun.

Rekomendasi bagi penelitian mendatang hendaknya menguji lebih mendalam dampak variabel penelitian ini terhadap persepsi akurasi, ketepatan estimasi dari pengukuran instrumen sistem penganggaran serta variabel motivasi intrinsik dan

ekstrinsik yang peneliti adopsi dari Kenis (1979) dan Mohan *et al.* (1995). Kombinasi dari instrumen partisipasi penganggaran dari Milani (1975) yang dilaporkan dalam beberapa penelitian cukup konsisten dan akurat dengan instrumen kejelasan sasaran dan umpan balik anggaran serta ditambahkan variabel tingkat kesulitan anggaran dan evaluasi anggaran dari Kenis (1979), mungkin akan lebih memperjelas temuan penelitian. Sedangkan pada variabel motivasi intrinsik dan ekstrinsik perlu diuji kembali item-item pertanyaannya supaya lebih konsisten dan akurat pada setting Indonesia.

Variabel ketidakpastian lingkungan seperti yang disarankan Govindarajan (1986), budaya (French *et al.* 1966), sifat-sifat kepribadian (Brownell 1981) dapat ditambahkan dan cukup relevan digunakan untuk penelitian serupa, sebagai variabel yang mendahului (*antecedent variable*) kondisi sistem penganggaran dan pengaruhnya terhadap motivasi dan kinerja manajerial. Tindak lanjut penelitian ini sangat diharapkan untuk meningkatkan kemampuan dan pengertian terhadap kegunaan sistem penganggaran, serta untuk menguji kemungkinan-kemungkinan lain penggunaan sistem penganggaran dalam membantu pelaksanaan fungsi manajemen.

### C. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan-keterbatasan yang kemungkinan dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian. (1) Pemilihan sampel yang tidak acak mempunyai kemungkinan untuk mengurangi kemampuan generalisasi temuan penelitian ini. (2) Responden penelitian terbatas pada para manajer yang bekerja di perusahaan manufaktur, dimana kemungkinan penelitian ini akan menunjukkan hasil yang berbeda pada para manajer di perusahaan jasa dan perdagangan atau organisasi sektor publik. (3) Adanya perbedaan kisaran jumlah bawahan yang menjadi tanggung jawab manajer relatif besar 2-750, yang menunjukkan variasi posisi manajer yang menjadi responden penelitian ini. Variasi tersebut kemungkinan menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks isi kuesioner. Perbedaan jumlah bawahan dapat juga merepresentasikan adanya perbedaan *size* perusahaan, sehingga menimbulkan *size effect*. Responden penelitian 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. (4) Data penelitian ini dihasilkan dari instrumen yang mendasarkan pada persepsi jawaban responden. Hal ini akan menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan sesungguhnya. Penelitian ini hanya menerapkan metode survei melalui kuesioner, peneliti tidak melakukan wawancara dan terlibat secara langsung dalam aktivitas perusahaan, sehingga kesimpulan yang dikemukakan hanya berdasarkan pada data yang terkumpul melalui penggunaan instrumen secara tertulis. Kelemahan pendekatan survei umumnya terletak pada *internal validity*. Seperti instrumen kinerja manajerial *self-rating* (Mahoney *et al.* 1963), cenderung menimbulkan *leniency bias*.

Keterbatasan lainnya adalah (5) kemungkinan gangguan pada hasil penelitian yang menguji seluruh hubungan di antara variabel dalam penelitian ini. Gangguan ini disebabkan oleh tidak terpenuhinya jumlah ukuran sampel minimal yang diperlukan untuk menganalisis data dengan menggunakan SEM dengan teknik MLE (*Maximum*

*Likelihood Estimation*). Untuk menggunakan analisis ini memerlukan ukuran sampel yang sesuai yaitu antara 100 sampai dengan 200 sampel (Hair *et al.* 1998).

### REFERENSI

- Anthony, R. N. dan V. Govindarajan, 1995, *Management Control System*, Eight Edition, International Student Edition, Richard D. Irwin Inc., U.S.A.
- Anthony, R. N., David F. Hawkins, dan Kenneth A. Merchant, 1999, *Accounting: Text, Problems, and Cases*, Tenth Edition, International Edition, McGraw Hill.
- Argyris, C., 1952, *The Impact of Budgets on People*, Ithaca New York, The Controllership Foundation Inc., Cornell University.
- Brownell, P., 1981, Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness, *The Accounting Review* LVI (4), 844-860.
- Brownell, P., 1982a, Participation in the Budgeting Process: When It Works and When It Doesn't, *Journal of Accounting Literatur* 1, 124-153.
- Brownell, P., 1982b, A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control, *The Accounting Review* LVII (4), 766-777.
- Brownell, P. dan M. McInnes, 1986, Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance, *The Accounting Review* LXI (4), 587-600.
- Cherrington, David J., dan J. Owen Cherrington, 1973, A Roriate Reinforcement Contingencies in Budgeting Process, *Journal of Accounting Research* (Suplemen), 225-253.
- 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* 1 (January), 111-122.
- Ferdinand, Augusty, 2000, *Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Ferris, K. R., 1977, A Test of the Expectancy Theory of Motivation in an Accounting Environment, *The Accounting Review* July, 605-615.
- Ghozali, Imam, 2001, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Gibson, J. L., J. M. Ivancevich, dan J. H. Donnely, Jr., 1996, *Organisasi: Perilaku, Struktur, Proses*, Jilid 1, Edisi 8, Edisi Indonesia, Binarupa Aksara Jakarta.

# AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN SEBAGAI ALAT PENGUKURAN KINERJA PUSAT PENDAPATAN

Oleh : Juanita Sidharta<sup>1</sup>

## Abstrac

Responsibility accounting can be applied to help management for measure productivity; specially for revenue center. Beside, this is can be to decision making for the future

## Pendahuluan

Manajemen pada suatu perusahaan memiliki beberapa fungsi yang terdiri dari perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengendalian. Salah satu fungsi manajemen adalah pengendalian atau kontrol, yang meliputi kegiatan penerapan (*action*) dan evaluasi kinerja (*performance evaluation*). Fungsi manajemen ini harus dikuasai dan dilaksanakan oleh setiap tingkat manajemen yang ada pada perusahaan.

Salah satu bagian dari akuntansi manajemen adalah akuntansi pertanggungjawaban (*responsibility accounting*), yang mengukur dan mengevaluasi suatu rencana atau anggaran dengan tindakan atau aktivitas manajemen dari setiap tingkat manajemen pada suatu perusahaan dengan menetapkan penghasilan dan biaya tertentu bagi departemen atau divisi yang memiliki tanggung jawab yang bersangkutan.

Penerapan akuntansi pertanggungjawaban yang baik akan membantu manajemen perusahaan untuk menilai kinerja dari setiap pusat pertanggungjawaban dalam rangka pengambilan keputusan dan mencapai tujuan perusahaan secara menyeluruh.

Struktur pertanggungjawaban (*responsibility structure*) sebuah perusahaan terdiri dari pusat-pusat pertanggungjawaban yang secara periodik dilakukan evaluasi atas hasil kerja atau aktivitasnya. Hasil evaluasi kerja tersebut akan digunakan oleh manajemen perusahaan untuk pengambilan keputusan dalam rangka mencapai tujuan perusahaan.

Manajer yang bertanggung jawab pada suatu pusat pendapatan (*revenue center*) akan

memberikan laporan realisasi pendapatan serta membandingkan dengan target pendapatan yang sebelumnya telah disusun, sehingga dapat mengetahui selisih (*variance*) dari target pendapatan tersebut, baik yang menguntungkan maupun yang merugikan perusahaan. Untuk mengetahui penyebab terjadinya selisih antara target pendapatan dan realisasi pendapatan diperlukan alat pengukuran kinerja yang dikenal dengan nama akuntansi pertanggungjawaban (*responsibility accounting*).

## A. Pengertian Akuntansi Pertanggungjawaban

Pada umumnya perusahaan dibagi ke dalam bagian-bagian yang lebih kecil yang masing-masing diberikan tanggung jawab tertentu. Bagian ini disebut divisi, departemen, unit bisnis, dan lain-lain. Setiap bagian berisi individu-individu yang bertanggung jawab terhadap tugas atau fungsi manajerial tertentu. Pimpinan organisasi harus memastikan bahwa individu yang ada dalam setiap departemen bekerja untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan oleh manajemen puncak. Akuntansi pertanggungjawaban merupakan konsep dan alat yang digunakan manajemen untuk menilai kinerja individu dan departemen dalam rangka pencapaian tujuan tersebut.

Berdasarkan uraian di atas, dapat dilihat bahwa konsep manajemen yang menghendaki pembagian wewenang dan tanggung jawab secara berimbang dan tugas dalam pencapaian tujuannya merupakan dasar timbulnya akuntansi pertanggungjawaban. Dapat dikatakan bahwa konsep akuntansi pertanggungjawaban timbul sebagai tanggapan terhadap kebutuhan manajemen.

<sup>1</sup> Dosen FE-UKI

Beberapa pengertian dan definisi akuntansi pertanggungjawaban, antara lain :

Mulyadi (2001) mengungkapkan bahwa:

Akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan dan pelaporan biaya serta pendapatan dilakukan sesuai dengan pusat pertanggungjawaban dalam organisasi, dengan tujuan agar dapat ditunjuk orang atau kelompok orang yang bertanggung jawab atas penyimpangan biaya dan pendapatan yang dianggarkan.

Garrison (2000) menyatakan bahwa: "akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem pertanggungjawaban yang menentukan tanggungjawab manajer atas pendapatan dan biaya yang ada di dalam kendalinya atau manajer bertanggungjawab atas perbedaan antara anggaran dan hasil actual." ;sedangkan Hongren (1997) mengungkapkan bahwa:

Akuntansi pertanggungjawaban (*responsibility accounting*) adalah suatu sistem akuntansi yang mengakui berbagai pusat pertanggungjawaban pada keseluruhan organisasi itu dan mencerminkan rencana dan tindakan setiap pusat itu dengan menetapkan penghasilan dan biaya tertentu bagi pusat yang memiliki tanggung jawab yang bersangkutan.

Dari beberapa pendapat yang telah diuraikan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa :

- 1) Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang disusun berdasarkan struktur organisasi yang secara tegas memisahkan tugas, wewenang dan tanggungjawab dari masing-masing lapisan/lingkat manajemen.
- 2) Akuntansi pertanggungjawaban mendorong setiap individu untuk turut ikut serta dalam mencapai tujuan perusahaan secara efektif dan efisien.
- 3) Akuntansi pertanggungjawaban melaporkan pendapatan dan biaya yang terjadi dalam tiap-tiap pusat pertanggungjawaban. Dari laporan tersebut dapat diketahui perbandingan antara anggaran dan realisasinya sehingga penyimpangan yang terjadi dapat dianalisa dan

dicari penyelesaiannya dengan manajer pusat pertanggungjawaban.

- 4) Akuntansi pertanggungjawaban menghasilkan penilaian kinerja yang berguna bagi pimpinan didalam menyusun rencana kerja untuk periode mendatang, baik untuk masing-masing pusat pertanggungjawaban maupun untuk kepentingan perusahaan secara keseluruhan.

Adapun tujuan akuntansi pertanggungjawaban menurut Hongren (1997) dikatakan bahwa: Akuntansi pertanggungjawaban memberikan sarana-sarana dasar untuk mengadakan evaluasi atas kemandirian setiap manajer. Akibatnya, selain menyebabkan pimpinan tertinggi selalu mendapatkan informasi, akuntansi pertanggungjawaban juga membantu memberikan rangsangan (insentif) bagi setiap manajer melalui laporan prestasi kerja (*performance report*).

Dari pernyataan diatas dapat diambil kesimpulan bahwa akuntansi pertanggungjawaban bertujuan untuk memberikan bantuan kepada para manajer divisi dalam menjalankan dan merencanakan aktivitas perusahaan guna sebagai dasar penilaian yang sewajarnya terhadap para manajer divisi tersebut.

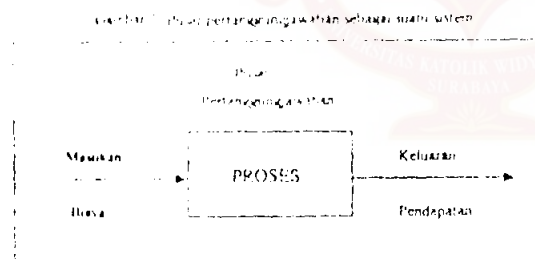
Sedangkan manfaat penerapan akuntansi pertanggungjawaban adalah menghasilkan informasi akuntansi untuk setiap pusat pertanggungjawaban. Informasi akuntansi pertanggungjawaban yang berupa informasi masa yang akan datang bermanfaat sebagai dasar penyusunan anggaran, sedangkan informasi akuntansi pertanggungjawaban yang berupa informasi masa lalu bermanfaat sebagai penilaian kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dan pemotivasi manajer.

## B. Pusat Pertanggungjawaban

Dalam organisasi perusahaan, penentuan daerah pertanggungjawaban dan manajer yang bertanggung jawab dilaksanakan dengan menetapkan pusat-pusat pertanggungjawaban dan tolok ukur kinerjanya. Pusat pertanggungjawaban merupakan suatu unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggung jawab. Penentuan pusat-pusat pertanggungjawaban

memerlukan desentralisasi. Desentralisasi berarti pendelegasian wewenang pembuatan keputusan pada tingkat manajemen yang lebih rendah. Suatu pusat pertanggungjawaban dapat dipandang sebagai suatu sistem yang mengolah masukan menjadi keluaran. Masukan suatu pusat pertanggungjawaban yang diukur dalam satuan uang disebut dengan biaya, sedangkan keluaran suatu pusat pertanggungjawaban yang dinyatakan dalam satuan uang disebut dengan pendapatan. Pada gambar 1, dilukiskan pusat pertanggungjawaban sebagai suatu sistem.

Hubungan antara masukan dan keluaran suatu pusat pertanggungjawaban mempunyai beberapa karakteristik tertentu. Hampir semua masukan suatu pusat pertanggungjawaban dapat diukur secara kuantitatif, namun tidak semua keluaran pusat pertanggungjawaban dapat diukur secara kuantitatif. Ada pusat pertanggungjawaban yang masukannya mempunyai hubungan yang nyata dan erat dengan keluarannya, misalnya departemen produksi. Ada pusat pertanggungjawaban yang antara masukan dan keluarannya tidak mempunyai hubungan yang nyata, misalnya departemen pemasaran. Ada pula pusat pertanggungjawaban yang keluarannya tidak dapat diukur secara kuantitatif, misalnya departemen personalia dan departemen hubungan masyarakat.



Sumber: Mulyadi (2001:422)

Menurut Mulyadi (2001) berdasarkan karakteristik masukan dan keluarannya dan hubungan diantara keduanya, pusat-pusat pertanggungjawaban dapat dibagi menjadi empat jenis, yaitu :

1. Pusat Biaya (*cost center*)
2. Pusat Pendapatan (*revenue center*)
3. Pusat Laba (*profit center*)
4. Pusat Investasi (*investment center*)

#### ad 1. Pusat Biaya (*cost center*)

Pusat pertanggungjawaban yang manajer diukur prestasinya atas dasar biayanya (nilai masukannya), disebut pusat biaya. Pusat biaya mempunyai masukan (input) berupa biaya-biaya (*costs*) yang dapat diukur dalam nilai uang, namun keluarannya tidak dapat atau tidak perlu diukur dalam wujud pendapatan. Hal ini disebabkan karena kemungkinan keluaran pusat biaya tersebut tidak dapat diukur secara kuantitatif, atau manajer pusat biaya tidak dapat bertanggung jawab atas keluaran pusat biaya tersebut. Keluaran departemen produksi dapat diukur secara kuantitatif, namun karena tanggung jawabnya adalah menghasilkan keluaran tertentu dengan masukan yang serendah mungkin, maka tidak perlu untuk mengukur pendapatan departemen produksi. Oleh sebab itu, departemen produksi biasanya diperlakukan sebagai pusat biaya.

#### ad 2. Pusat Pendapatan (*revenue center*)

Menurut Mulyadi (2001) yang dimaksud dengan pusat pendapatan adalah: "pusat pertanggungjawaban yang manajemennya diberi wewenang untuk mengendalikan pendapatan pusat pertanggungjawaban tersebut." Manajer pusat pendapatan diukur kinerjanya dari keluarannya (pendapatan) dan tidak diminta pertanggungjawaban mengenai masukannya, karena dia tidak dapat mempengaruhi pemakaian masukan tersebut. Departemen penjualan biasanya diperlakukan sebagai pusat pendapatan.

#### ad 3. Pusat Laba (*profit center*)

Pusat pertanggungjawaban yang manajemennya diberi wewenang untuk mengendalikan pendapatan dan biaya pusat pertanggungjawaban, disebut pusat laba. Manajer pusat laba diukur kinerjanya dari selisih antara pendapatan dengan biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut. Oleh karena itu, baik masukan maupun keluaran dalam pusat laba dapat

diukur dalam satuan uang untuk menghitung laba, yang dipakai sebagai pengukur kinerja. Pendapatan yang digunakan sebagai komponen perhitungan laba tidak harus berasal dari penjualan produk atau jasa kepada pihak luar perusahaan. Pusat laba tidak diukur dengan laba saja, tanpa menghubungkan laba dengan investasi yang digunakan untuk menghasilkan laba. Oleh karena itu, pusat laba dan pusat investasi pada dasarnya sama. Keduanya diukur kinerjanya dari kemampuannya dalam menghasilkan laba dari investasi yang ditanamkan dalam pusat pertanggung jawaban.

ad 4. Pusat Investasi (*investment center*)

Pusat investasi yang manajernya diukur prestasinya dengan menghubungkan laba yang diperoleh pusat pertanggungjawaban tersebut dengan investasi yang bersangkutan, disebut pusat investasi. Ukuran prestasi manajer pusat investasi dapat berupa ratio antara laba dengan investasi yang digunakan untuk memperoleh laba tersebut.

### C. Anggaran sebagai Alat Perencanaan dan Pengendalian

Untuk mengendalikan kegiatan operasional perusahaan, salah satu alat ukur adalah anggaran. Anggaran dapat memotivasi manajer untuk mencapainya serta melakukan tindakan perbaikan apabila terjadi penyimpangan.

Menurut Supriyono (1989) bahwa: "anggaran adalah rencana yang disusun secara kuantitatif umumnya dalam satuan moneter, yang mencakup jangka waktu tertentu yang biasanya satu tahun." Sedangkan Mulyadi (2001) mengungkapkan bahwa: "anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun."

Anggaran menurut Hongren (1997):

Anggaran adalah ungkapan kuantitatif yang formal tentang rencana manajemen yang merangkum tujuan-tujuan semua sub unit di

suatu perusahaan sub unit penjualan, produksi, distribusi, dan keuangan serta menentukan besarnya target penjualan, produksi, laba netto, posisi kas, dan semua sasaran lain yang ditetapkan manajemen.

Manfaat anggaran menurut adalah :

- a Dengan secara formal memberikan tanggung jawab kepada manajer atas segala perencanaan, maka penganggaran akan memaksa para manajer untuk berpikir jauh ke depan.
- b Penganggaran memberikan harapan yang pasti, yang merupakan kerangka kerja terbaik untuk bisa menilai prestasi kerja.
- c Penganggaran membantu para manajer untuk mengkoordinasikan segala upayanya, agar sasaran perusahaan secara keseluruhan sejalan dengan sasaran yang ingin dicapai oleh bagian-bagiannya.

Menurut sifatnya, anggaran dapat diklasifikasikan menjadi anggaran statis dan anggaran kontribusi. Anggaran statis umumnya untuk tujuan ekstern, yang disusun untuk satu tingkat volume aktivitas saja, sedangkan anggaran kontribusi atau anggaran variabel adalah anggaran yang disusun dengan menerapkan pendekatan kontribusi atau melalui pembagian biaya-biaya menurut pola perilakunya atas volume aktivitas. Jadi anggaran adalah keseluruhan rencana keuangan yang ditetapkan sebagai suatu rencana untuk mencapai tujuan-tujuan keuangan dan operasi perusahaan selama satu periode waktu yang ditetapkan.

### D. Penilaian Kinerja

Penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang ditetapkan sebelumnya, disebut penilaian kinerja. Menurut Mulyadi (2001): "Organisasi pada dasarnya dijalankan oleh manusia, maka penilaian kinerja sesungguhnya merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan tugas yang mereka lakukan di dalam organisasi."

Tujuan pokok penilaian kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dan dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya, agar membuahkan tindakan dan hasil yang diinginkan. Standar perilaku dapat berupa kebijakan manajemen atau rencana formal yang dituangkan dalam anggaran

Penilaian kinerja dilakukan untuk menekan perilaku yang tidak semestinya dan untuk merangsang dan menegakkan perilaku yang semestinya diinginkan melalui umpan balik hasil kinerja pada waktunya serta penghargaan.

Mulyadi ( 2001 ) mengemukakan, ada lima manfaat penilaian kinerja bagi manajemen, yaitu :

- a. Mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien melala pemotivasian karyawan secara maksimum
- b. Membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan karyawan, seperti promosi, transfer, dan pemberhentian.
- c. Mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan karyawan dan untuk menyediakan kriteria seleksi dan evaluasi program pelatihan karyawan.
- d. Menyediakan umpan balik bagi karyawan mengenai bagaimana atasan mereka menilai kinerja mereka.
- e. Menyediakan suatu dasar bagi distribusi penghargaan

#### E. Tahap Penilaian Kinerja

Penilaian kinerja dilaksanakan dalam dua tahap utama, yaitu tahap persiapan dan tahap penilaian. Tahap persiapan terdiri dari tiga tahap rinci, yaitu :

- 1) Penentuan daerah pertanggungjawaban dan manajer yang bertanggung jawab
- 2) Penetapan kriteria yang dipakai untuk mengukur kinerja
- 3) Pengukuran kinerja sesungguhnya

ad 1. Penentuan daerah pertanggungjawaban dan manajer yang bertanggung jawab. Jika seseorang diminta untuk bertanggung jawab atas sesuatu, langkah awal yang

harus dilakukan adalah menetapkan dengan jelas daerah pertanggungjawaban yang menjadi wewenangnya. Dalam daerah pertanggungjawaban tersebut, ia diberi wewenang untuk mempengaruhi secara signifikan berbagai variabel yang menentukan pencapaian sasaran yang telah ditetapkan. Penilaian kinerja harus diawali dengan penetapan garis batas tanggung jawab yang jelas bagi manajer yang akan dinilai kinerjanya. Batas tanggung jawab yang jelas ini dipakai sebagai dasar untuk menetapkan sasaran atau standar yang harus dicapai oleh manajer yang akan diukur kinerjanya. Dengan batas tanggung jawab dan sasaran yang jelas, seseorang akan dengan mudah dinilai kinerjanya.

ad 2. Penetapan kriteria yang dipakai untuk mengukur kinerja

Dalam perusahaan yang bermotif laba, laba bukan merupakan satu-satunya ukuran kinerja. Variabel kunci lain yang menjadi ukuran kinerja manajer perusahaan yang bermotif laba adalah pangsa pasar, pemanfaatan sumber daya manusia, citra perusahaan di mata masyarakat, dan keunggulan produk (product leadership). Dalam menetapkan kriteria kinerja manajer, berbagai faktor berikut ini perlu dipertimbangkan, yaitu dapat diukur atau tidaknya kriteria, rentang waktu sumber daya dan biaya, bobot yang dipertimbangkan atas kriteria, tipe kriteria yang digunakan dan aspek perilaku yang ditimbulkan.

ad 3. Pengukuran kinerja sesungguhnya  
Pengukuran kinerja seringkali memicu timbulnya perilaku yang tidak semestinya. Seringkali manajer yang diukur kinerjanya melakukan manipulasi informasi yang dijadikan umpan balik kinerjanya untuk melindungi kepentingan diri manajer tersebut. Perilaku yang tidak semestinya



yang sering muncul dalam pengukuran kinerja, adalah perataan (*smoothing*), pencondongan (*biasing*), permainan (*gaming*), penonjolan dan pelanggaran aturan (*focusing and illegal act*).

Sedangkan tahap penilaian terdiri dari tiga tahap, yaitu :

- 1) Perbandingan kinerja sesungguhnya dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya
  - 2) Penentuan penyebab timbulnya penyimpangan kinerja sesungguhnya dari yang ditetapkan dalam standar.
  - 3) Penegakan perilaku yang diinginkan dan tindakan yang digunakan untuk mencegah perilaku yang tidak diinginkan.
- ad 1. Perbandingan kinerja sesungguhnya dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Dalam pengukuran kinerja, hasil pengukuran kinerja secara periodik kemudian dibandingkan dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Informasi penyimpangan kinerja sesungguhnya dari sasaran yang telah ditetapkan diumpankan dalam laporan kinerja kepada manajer yang bertanggung jawab untuk menunjukkan efisiensi dan efektivitas kerjanya. Laporan kinerja harus memenuhi persyaratan berikut ini untuk menghasilkan perilaku yang fungsional (Mulyadi, 2000)
- a Laporan kinerja untuk manajer tingkat bawah harus berisi informasi rinci, dan laporan kinerja untuk manajer tingkat atasnya harus berisi informasi yang lebih ringkas.
  - b Laporan kinerja berisi unsur-unsur yang dikendalikan oleh manajer yang bertanggung jawab, sehingga dapat diminta pertanggungjawabannya.
  - c Laporan kinerja harus mencakup penyimpangan, baik yang menguntungkan maupun yang merugikan.
  - d Laporan kinerja sebaiknya diterbitkan sebulan sekali.
- ad 2. Penentuan penyebab timbulnya penyimpangan kinerja sesungguhnya dari yang ditetapkan dalam standar penyimpangan kinerja yang terjadi, baik penyimpangan yang merugikan maupun yang menguntungkan memerlukan perhatian, analisis, dan penafsiran dari manajemen. Penyimpangan yang merugikan memberikan tanda bahaya dan memerlukan penyelidikan lebih lanjut untuk menemukan penyebab yang tepat. Penyimpangan yang menguntungkan juga memerlukan perhatian karena mengandung informasi yang banyak manfaatnya, dan dapat pula menjelaskan ketidak efisienan di bidang lain.
- ad 3. Penegakan perilaku yang diinginkan dan tindakan yang digunakan untuk mencegah perilaku yang tidak diinginkan. Tindakan koreksi untuk menegakkan perilaku yang diinginkan dan mencegah terulangnya perilaku yang tidak diinginkan merupakan tahap akhir penilaian kinerja. Organisasi harus melakukan evaluasi atas perilaku dan hasil yang dicapai dari perilaku tertentu didalam pencapaian sasaran yang telah ditetapkan. Hasil di masa yang akan datang dapat dipengaruhi oleh penegakkan perilaku yang diinginkan. Melalui sistem penghargaan yang didasarkan atas kinerja dapat mengubah atau mencegah perilaku yang tidak diinginkan. Penghargaan harus dirasakan memiliki hubungan yang erat dengan pencapaian sasaran organisasi dan perilaku yang berorientasi terhadap tugas sehingga secara efektif memotivasi orang.
- e Laporan kinerja harus disesuaikan dengan kebutuhan dan pengalaman pemakai
- f Penyajian laporan kinerja sebaiknya memperhatikan kemampuan penerima dalam memahami laporan tersebut.

Motivasi dapat bersifat *ex-ante* ( sebelum sesuatu terjadi ) atau *ex-post* ( sesudah sesuatu terjadi ).

#### F. Alat pengukuran kinerja

Untuk menilai kinerja tiap-tiap pusat pertanggungjawaban diperlukan alat ukur kinerja yang tepat, sehingga dapat diketahui apabila terjadi penyimpangan dari sasaran yang telah ditetapkan atau diinginkan perusahaan. Terdapat tiga macam pengukuran yang umum dilakukan :

a Pengukuran Tunggal ( *Single Performance Measurement* )

Tolok ukur yang digunakan hanya satu. misalnya : *revenue center* ( yaitu bagian penjualan ) yang prestasinya diukur hanya berdasarkan jumlah (nilai) penjualan.

b Pengukuran Ganda ( *Multiple Performance Measurement* )

Tolok ukur yang digunakan lebih dari satu misalnya *revenue center* prestasinya diukur berdasarkan kuantitas barang yang terjual, nilai penjualan, struktur langganan, proporsi daerah penjualan, lancarnya penagihan piutang.

c Pengukuran Gabungan ( *Composite Performance Measurement* )

Tolok ukur yang digunakan banyak dan berbeda jenis, misalnya: *profit center* ( direktur atau kepala divisi ) prestasinya diukur berdasarkan laba beberapa tahun semasa menjabat, perbaikan dalam market share, kualitas produk, fleksibilitas dalam memproduksi, disiplin kerja, dan efisiensi.

Dalam proses pengukuran prestasi, perlu mengkaitkan antara organisasi perusahaan dengan pusat pertanggungjawaban. Sebab apabila perusahaan itu merupakan cabang dari kantor pusat, ataupun merupakan anak perusahaan dari induk perusahaan, maka tidak mudah untuk mengidentifikasi mana yang *investment center* dan mana yang *profit center* jika hanya melihat struktur organisasi. Kewenangan memutuskan investasi dari perusahaan-perusahaan yang ada di dalam perusahaan *group* ( *multiple business unit* ) hanya bisa dilihat dari prosedur khusus, akte

pendirian perusahaan. Jika menurut ketentuan prosedur atau akte pendirian menyatakan bahwa keputusan investasi hanya dilakukan oleh kantor pusat atau perusahaan induk, berarti perusahaan anak/cabang, pimpinannya merupakan *profit center*. Jadi penentuan pusat pertanggungjawaban ini penting sekali untuk menetapkan batas tanggung jawabnya sesuai dengan besarnya wewenang yang dijalankan.

Di bawah ini akan diterangkan pengukuran kinerja tiap-tiap pusat pertanggungjawaban berdasarkan tingkatan tanggung jawab dari yang terberat sampai dengan yang ringan.

1. Pusat Investasi ( *Investment Center* )

Sebagai pusat investasi yang berwenang luas yaitu mengendalikan biaya, pendapatan dan penggunaan dana investasi, maka tanggung jawabnya lebih berat dari pusat pertanggungjawaban yang lain. Oleh karena investasi selalu berumur lebih dari satu tahun, maka penilaian prestasi pusat investasi juga lebih dari satu tahun. Penilaian prestasi yang didasarkan pada satu tahun operasi tidaklah layak dan tidak dapat menggambarkan prestasi sebenarnya.

Pengukuran prestasi pusat investasi dapat dilakukan dengan dua macam ukuran, yaitu :

a. *Return On Investment ( ROI )*, dan

b. *Residual Income* ( Pendapatan Residu )

a. *Return On Investment ( ROI )* sebagai tolak ukur

Angka ROI diperoleh dari laba operasi dibandingkan dengan besarnya dana yang dipakai untuk investasi. Tingkat ROI (dalam %), kemudian dibandingkan dengan tingkat *Cost Of Capital* (dalam %) untuk mengetahui apakah keuntungan berada diatas atau dibawah normal. Alasan inilah yang mengatakan bahwa ROI menggunakan rumus :

$ROI = \text{Rasio laba terhadap penjualan} \times \text{perputaran investasi}$

$$= \frac{\text{Laba}}{\text{Penjualan}} \times \frac{\text{Penjualan}}{\text{Investasi}} \times 100\%$$

TKA = Total kuantitas penjualan yang dianggarkan

ad 5. Selisih Pasar Industri pada Penjualan

Adalah selisih yang disebabkan oleh perbedaan antara penjualan perusahaan pada anggaran penjualan industri dibandingkan dengan penjualan perusahaan pada penjualan industri yang sesungguhnya jika pangsa pasar atau bagian pasar perusahaan besarnya sama. Rumus selisih pasar industri pada penjualan :  $SPI = (API - PIS) / PPP$

Dimana, SPI = Selisih pasar industri

API = Anggaran penjualan industri

PIS = Pasar industri sesungguhnya

PPP = Pangsa atau bagian pasar perusahaan

ad 6. Selisih Pangsa Pasar pada Penjualan

Adalah selisih yang disebabkan oleh perbedaan antara penjualan perusahaan pada pasar industri sesungguhnya dibandingkan dengan penjualan perusahaan pada komposisi penjualan yang dianggarkan. Rumus Selisih Pangsa Pasar pada Penjualan

$SPP = (PIS \times PPP) - (TKS \times HJR)$

Dimana, SPP = Selisih pangsa pasar

PIS = Pasar industri sesungguhnya

PPP = Pangsa atau bagian pasar perusahaan

TKS = Total kuantitas penjualan sesungguhnya

HJR = Harga jual rata-rata per unit yang dianggarkan

4. Pusat Biaya ( Cost Center )

Pusat biaya adalah suatu pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya diukur atas dasar biayanya. Menurut Supriyono (1989) bahwa atas dasar karakteristik hubungan antara masukan dan keluarannya, pusat biaya digolongkan menjadi :

- 1) Pusat Biaya Teknik ( *Engineered expense center* ), dan
- 2) Pusat Biaya kebijakan ( *Discretionary expense center* )

ad 1) Pusat biaya teknik adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya mempunyai hubungan fisik yang erat dan nyata dengan keluarannya. Departemen produksi merupakan contoh pusat biaya. Manajer pusat biaya teknik bertanggung jawab atas efisiensi dan efektivitas pusat biaya yang dipimpinnya.

Efisiensi pusat biaya teknik dinilai atas dasar hubungan antara masukan dan keluaran. Alat penilaian efisiensi pusat biaya teknik adalah biaya standar. Biaya sesungguhnya dibandingkan dengan biaya standarnya, kemudian dihitung dan dianalisis penyimpangan biaya yang terjadi. Jika biaya sesungguhnya lebih kecil dari biaya standar, maka penyimpangan bersifat menguntungkan ( *Favourable* ). Jika biaya sesungguhnya lebih besar dari biaya standar, maka penyimpangan bersifat ( *Unfavourable* ) yang berarti tidak efisien. Efektivitas pusat biaya teknik dinilai atas dasar kemampuan pusat biaya tersebut dalam mencapai volume produksi yang diharapkan pada tingkat kualitas dan waktu tertentu.

ad 2). Pusat biaya kebijakan adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya tidak mempunyai hubungan proporsional atau hubungan fisik yang nyata dengan keluarannya. Keluaran pusat biaya kebijakan tidak dapat atau sulit diukur secara kuantitatif atau tidak mempunyai hubungan nyata dengan masukannya. Departemen administrasi dan umum (misalnya akuntansi, hubungan masyarakat, personalia, hukum) merupakan contoh pusat biaya kebijakan.

## Daftar Kepustakaan

- Garrison, Ray. H., Alih Bahasa A. Totok Budisantoso, *Akuntansi Manajerial*. Jakarta : Salemba Empat, 2000
- Hongren, Charles T, *Pengantar Akuntansi Manajemen*. Edisi VI, Jakarta : Erlangga, 1997.
- Mulyadi, *Akuntansi Manajemen*. Edisi III, Jakarta : Salemba Empat, 2001
- Simamora, Henry, *Akuntansi Manajemen*. Edisi I, Jakarta : Salemba Empat, 1999
- Supriyono, R.A., *Akuntansi Manajemen* Edisi I, Yogyakarta : PT. BPFE, 1989

## FUNGSI ANGGARAN SEBAGAI PENGENDALIAN MANAJEMEN TERHADAP EFISIENSI PUSAT-PUSAT LABA

C. Martono\*

### *Abstract*

Management control system is a process that enables interaction between manager and staff that formal communication and non-formal communication. It can endorse the efficiency of profit center. Profit center is a value of efficiency. A Profit center can be efficient among other if it uses the input but produce more output. Control system can make for profit center with establish a standard that in the form of budget. Comparing between actual and standard (budget) can be result in corrective action or feed back caused by positive deviation.

*Keywords* : Management control, budget, profit center

### **Pendahuluan**

Setiap organisasi di dalamnya terdiri dari kumpulan variabel untuk mencapai tujuan. Variabel tersebut dapat terdiri dari : manusia, mesin atau organisasi, satu hal yang perlu mendapat perhatian dalam organisasi adalah variabel manusia yang perlu diarahkan, dituntun dan dimotivasi untuk mencapai tujuan organisasi. Dalam rangka mencapai maksud tersebut diperlukan suatu pengendalian manajemen, merupakan proses yang terdiri atas tatanan organisasi, wewenang dan tanggung jawab serta koordinasi untuk memungkinkan pelaksanaan pengendalian dan untuk memproses kumpulan tindakan yang memastikan bahwa organisasi bekerja mencapai tujuan.

Tujuan organisasi secara umum adalah untuk mendapatkan laba, meskipun ada organisasi yang tidak berorientasi pada laba (nir laba). Dengan memperoleh laba maka organisasi dapat menjalankan kontinuitas dan mengembangkan usahanya. Jika tujuan organisasi adalah menghasilkan laba, maka laba yang dihasilkan dapat dipakai sebagai tolok ukur efektivitas, dan karena laba merupakan selisih pendapatan (ukuran *input*) dan pengeluaran biaya (ukuran *output*), maka laba merupakan ukuran efisiensi.

Pengertian efisiensi menurut Anthony dan Govindarajan (1995) adalah selisih antara *output* dan *input* atau jumlah yang dihasilkan oleh suatu unit yang kita gunakan. Berdasarkan pengertian di atas dapat diketahui bahwa di suatu perusahaan dikatakan efisien apabila perusahaan tersebut mampu memperoleh hasil tertentu dengan menggunakan *input* yang serendah-rendahnya. Untuk suatu perusahaan dapat dikelola secara efisien, para pengelola harus dapat melaksanakan program efisiensi diseluruh bidang kegiatan, baik kegiatan pokok maupun kegiatan penunjang.

Dalam perusahaan yang organisasinya semakin berkembang maka diperlukan desentralisasi disertai dengan disentralisasi, di mana wewenang dan tanggung

jawab dapat didelegasikan pada manajer-manajer pusat pertanggung jawaban. Setiap manajer mempunyai wewenang dan tanggung jawab yang berbeda sesuai dengan jenis pusat pertanggung jawaban yang dipimpinya. Fungsi akuntansi pusat pertanggung jawaban mengumpulkan dan melaporkan informasi akuntansi pusat-pusat pertanggung jawaban, baik yang direncanakan maupun yang direalisasikan tentang *output* dan *input*. Adapun organisasi yang didesentralisasi, akuntansi pertanggung jawaban didasarkan pada pusat investasi, pusat biaya dan pusat pendapatan.

Pusat laba adalah pusat pertanggung jawaban yang prestasinya diukur berdasarkan laba yang diperoleh pusat-pusat laba dan evaluasi pusat laba dievaluasi dengan menggunakan penyusunan kontribusi rugi laba yang dinyatakan dengan kesesuaian antara penjualan dan biaya yang dikorbankan untuk menghasilkan barang dan jasa. Dalam hal kaitannya dengan efisiensi pusat laba, maka suatu pusat laba dikatakan lebih efisien dari pusat laba yang lainnya apabila kedua pusat laba menggunakan *input* yang sama tetapi menghasilkan *output* yang berbeda. Dalam hal ini pusat laba yang menghasilkan *output* lebih besar dianggap lebih efisien. Dapat juga dikatakan bahwa suatu pusat laba dapat dikatakan lebih efisien dari pusat laba yang lain apabila *output* yang dihasilkan sama tetapi *input* yang digunakan berbeda. Bila pusat laba menggunakan *input* yang lebih sedikit dikatakan lebih efisien daripada pusat laba yang lain.

Agar efisiensi pusat-pusat laba tercapai, para manajer harus menetapkan program peningkatan efisiensi yang dituangkan dalam anggaran. Dalam hal kepentingan ini, anggaran yang disusun harus meliputi anggaran yang berlandaskan pada prinsip efisiensi yaitu dengan menggunakan nilai *input* tertentu untuk menghasilkan nilai *output* yang sebesar-besarnya. Fokus kajian ini dititik beratkan pada salah satu jenis pusat pertanggung-jawaban yaitu pusat laba. Permasalahan yang akan dikemukakan dalam artikel ini adalah: apakah pelaksanaan pengendalian manajemen dan anggaran dapat digunakan untuk efisiensi pusat-pusat laba? Dalam hal menjawab permasalahan tersebut penulis akan menguraikan terlebih dahulu proses pengendalian manajemen selanjutnya dijelaskan pembentukan pusat laba, penyusunan anggaran serta pengukuran tingkat efisiensi di pusat laba tersebut.

## **H a k e k a t P e n g e n d a l i a n M a n a j e m e n**

Setiap organisasi sebelum melaksanakan aktivitasnya terlebih dahulu menentukan tujuan yang hendak dicapainya. Dalam hal mencapai tujuan tersebut dibutuhkan banyak variabel, seperti manusia, mesin-mesin dan lingkungan serta fungsi-fungsi yang lain. Proses untuk mengarahkan variabel-variabel tersebut guna mencapai tujuan atau sasaran organisasi inilah yang disebut dengan pengendalian.

Tujuan sistem pengendalian manajemen adalah membantu manajemen dalam mengalokasikan sumber-sumber daya organisasi untuk mencapai tujuan atau asarannya. Dengan demikian, semua personil dirangsang dan diarahkan agar tidak menyimpang dari tujuan semula. Tindakan yang dilakukan untuk menghindari

nyimpangan itu disebut dengan pengendalian. Pengendalian manajemen adalah alat bagi para manajer yang menggunakannya dalam proses interaksi diantara mereka dengan bawahannya. Ini adalah proses yang berorientasi pada manusia. Mereka menyusun rencana, mengimplementasikan strategi dan mencapai tujuan, dan para manajerlah yang harus mempengaruhi orang lain dengan prestasi kerja yang dapat diukur.

### **Carakteristik Pengendalian Manajemen**

Sistem pengendalian manajemen adalah suatu sistem yang dirancang untuk memberikan informasi kepada manajemen dalam usaha untuk mengarahkan aktivitasnya untuk mencapai tujuan. Alat pengendalian yang digunakan dalam suatu organisasi, prosesnya lebih rumit dan kompleks yang terdiri atas empat komponen itu:

*Detector atau sensor observer*, yaitu suatu alat pengukur yang mengidentifikasi apa yang sebenarnya terjadi dalam sistem yang dikendalikan.

*Assesor*, yaitu suatu alat yang menentukan signifikansi apa yang terjadi. Biasanya signifikansi dinilai dengan membandingkan informasi dan apa yang benar-benar terjadi (actually happened) dengan beberapa standar atau ekspektasi dan apa yang seharusnya terjadi (should be happening).

*Effector atau modifier atau director*, yaitu suatu alat modifikasi perilaku untuk mengubah performance bila diperlukan.

*Jaringan komunikasi (communication network)*, yang menyebar luaskan informasi diantara detector dan accessor dan antara accessor dan effector.

Keempat elemen penting suatu sistem pengendalian dapat dilihat pada Gambar 1.

### **Struktur Sistem Pengendalian Manajemen**

Sistem pengendalian manajemen terdiri atas struktur dan proses. Struktur pengendalian manajemen diuraikan berdasarkan atas unit-unit dalam suatu organisasi dan sifat informasi yang mengalir diantara unit-unit tersebut. Sedangkan proses dilaksanakan dalam bentuk apa yang dilakukan para manajer atas informasi tersebut.

#### **Struktur**

Struktur sistem pengendalian manajemen dipusatkan pada berbagai macam pusat tanggung jawab. Pusat tanggung jawab adalah unit organisasi yang dikepalai oleh seorang manajer yang bertanggung jawab pada masing-masing divisi. Pusat-pusat ini dikelompokkan berdasarkan ukuran *input* dan *output* yang menjadi tanggung jawab manajer berdasarkan satuan uang.



Gambar 1. Elemen Sistem Pengendalian

Dalam organisasi, suatu pusat tanggung jawab menurut ukuran *input* dan *output* dapat dibedakan menjadi empat, yaitu : pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Dalam suatu pusat biaya, prestasi dievaluasi berdasarkan *output* yang diukur dalam satuan uang atau nilai biaya, tetapi tidak dilakukan pengukuran dalam satuan uang terhadap *input* sebagai penghasilan. Manajer pusat biaya diberi wewenang untuk mengendalikan dan mempertanggung-jawabkan semua biaya yang dikeluarkan dalam pusat biaya yang ada dibawah pengendaliannya. Pusat laba dievaluasi dengan menggunakan laporan hasil karya, untuk mengetahui apakah dari biaya yang tertuang dalam anggaran telah tercapai atau tidak.

Dalam pusat pendapatan, prestasinya diukur atas dasar penghasilan yang dihasilkan *output* yang diukur dalam satuan uang. Pusat pendapatan ini tidak bertanggung jawab atas biaya yang dikeluarkan untuk penjualan atas produk atau jasa. Manajer unit bertanggung jawab untuk memaksimalkan pendapatan.

Pada pusat laba yang dikelola untuk bertanggung jawab atas keuntungan, dapat ditelusuri biaya-biaya dan pendapatan penjualan atau pada akhirnya mempunyai pengawasan tak langsung terhadap variabel biaya dan pendapatan. Dalam pengawasan finansial untuk pusat laba akan mengukur *input*, *output* dan laba.

andar prestasi / kinerja. Apabila lebih dari satu pusat laba ada dalam organisasi, transaksi-transaksi antar pusat laba menghendaki pembentukan suatu sistem dari hubungan antar pusat-pusat laba. Terdapat dua elemen pada sistem tersebut yaitu sumber keputusan dan harga transfer.

Pada pusat investasi prestasi diukur dari laba yang dihasilkan dibandingkan dengan aktiva yang digunakan untuk menghasilkan laba tersebut. Manajer diberi tanggung jawab atas penggunaan aktiva untuk laba yang dihasilkan. Dengan demikian manajer pusat investasi memperoleh wewenang dan tanggung jawab yang berbeda jika dibandingkan dengan pusat pertanggungjawaban yang lainnya. Manajer pusat investasi harus dapat mempengaruhi secara luas ukuran jumlah investasi berdasarkan prestasi investasi merupakan ukuran prestasi ekonomi untuk perusahaan di mana prestasi tersebut memasukkan semua elemen dari laba dan investasi.

Proses pengendalian manajemen melibatkan komunikasi dan interaksi yang intensif dikalangan manajer dan karyawan. Komunikasi informal terjadi melalui rapat, percakapan bahkan melalui isyarat. Disamping itu ada komunikasi formal yang meliputi tahap pemrograman, penganggaran, operasi dan pengukuran serta laporan dan analisis yang saling berkaitan.

Pemrograman adalah proses memilih program spesifik untuk kegiatan-kegiatan organisasi. Program-program ini yang merupakan hasil proses pemrograman memperlihatkan mana, kapan dan berapa banyak sumber daya akan digunakan untuk setiap program. Program menunjukkan kegiatan yang akan dilakukan dan biaya-biaya dalam rangka pelaksanaan strategi.

Penganggaran adalah merupakan rencana tindakan, biasanya dinyatakan dalam satuan uang, untuk periode tertentu biasanya satu tahun. Proses penyusunan anggaran merupakan ajang negosiasi dari manajer pusat tanggung jawab dengan manajer lain tentang apa yang akan dilaksanakan.

Operasi dan pengukuran, adalah pencatatan tentang sumber daya yang digunakan secara aktual, serta pendapatan aktual yang diperoleh. Data dikumpulkan menurut program maupun menurut pusat tanggung jawab kemudian digunakan untuk mengukur prestasi kerja atau prestasi para manajer.

Operasi dan analisis, dalam kegiatan ini, yang dikomunikasikan terdiri atas informasi akuntansi maupun non akuntansi. Berdasarkan informasi ini manajer mengetahui sedang terjadi guna memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh manajer bertanggung jawaban yang terpisah-pisah dapat terkoordinasi dengan baik.

## p u s a t L a b a

Untuk lebih memahami tentang pusat laba, berikut ini akan dikemukakan definisi pusat laba. Apabila hasil karya finansial dalam suatu pusat pertanggungjawaban diukur berdasarkan laba yaitu perbedaan antara penghasilan dan biaya-biaya,



maka pusat pertanggung-jawaban tersebut disebut pusat laba. Jadi dalam pusat laba para manajer bertanggung jawab baik atas penghasilan maupun biaya.

Berdasarkan definisi tentang pusat laba tersebut, dapat diketahui bahwa pusat laba adalah salah satu pusat pertanggung-jawaban yang prestasinya diukur atas dasar laba yang dihasilkan. Karena laba merupakan selisih antara penghasilan dengan biaya, maka pusat laba ini diukur prestasinya dari dua aspek yaitu penghasilan sebagai nilai *output* dan biaya sebagai nilai *input*.

Pembentukan pusat laba erat hubungannya dengan struktur organisasi suatu perusahaan yang merupakan elemen penting struktur pengendalian. Struktur organisasi secara garis besar diklasifikasikan menjadi tiga : organisasi fungsional, organisasi divisi, organisasi matrik. Dengan demikian pembentukan pusat laba erat perhubungan dengan pembentukan struktur organisasi divisi. Dalam hubungan ini perlu dibedakan antara pengertian divisionalisasi, sebagai proses pembentukan pusat laba, dan desentralisasi, sebagai proses pendelegasian wewenang untuk pengambilan keputusan. Divisionalisasi tidak selalu diikuti dengan desentralisasi pengambilan keputusan yang menyangkut biaya dan pendapatan.

Bagi perusahaan secara keseluruhan, pembentukan pusat laba, sebagai bentuk organisasi divisi, akan memberikan keuntungan antara lain :

1. Kualitas dan kecepatan keputusan yang akan diambil akan meningkat karena keputusan yang akan diambil akan meningkat karena keputusan dibuat oleh orang yang memahami lingkungan organisasi.
2. Karena manajer sudah mendelegasikan sebagian wewenang kepada pusat laba, maka manajer puncak bisa mengarahkan perhatiannya kepada hal-hal yang bersifat strategi, bukan kepada keputusan operasional.
3. Kesadaran terhadap laba, yang merupakan salah satu tujuan perusahaan, semakin meningkat karena prestasi manajer pusat laba diukur berdasarkan laba yang diperoleh.

### Faktor-faktor Yang Perlu Dipertimbangkan Dalam Pembentukan Pusat Laba

Dalam mempertimbangkan pembentukan pusat laba, faktor-faktor berikut harus diperhatikan :

1. Masalah personel
2. Keanekaragaman kegiatan bisnis perusahaan
3. Ketidakmungkinan memisahkan tanggung jawab para manajer pusat laba

Pusat laba hanya tepat untuk perusahaan yang mempunyai jenis usaha *unrelated bussiness*. Pada perusahaan, manajemen puncak tidak mampu menangani semua kegiatan rutin bisnis perusahaan. Oleh karena itu, ia perlu mendelegasikan wewenang kepada seorang atau beberapa manajer pusat laba yang bersangkutan. Pendelegasian ini akan menghasilkan keputusan yang lebih baik daripada keputusan tersebut dilakukan oleh manajemen pusat yang tidak mengetahui secara baik kegiatan bisnis pusat laba. Dalam hal perusahaan yang masuk dalam kategori *single business*

atau *related business* pembentukan pusat laba tidak banyak manfaat untuk perusahaan secara keseluruhan karena keputusan yang dibuat manajer pusat lebih baik daripada keputusan yang dibuat oleh manajer pusat laba. Dengan demikian pembentukan pusat laba untuk alasan yang dijelaskan di atas adalah tidak tepat.

Pembentukan pusat laba harus memungkinkan pemisahan tanggung jawab antara manajer pusat laba. Hal ini karena untuk bisa memberikan tanggung jawab laba dengan baik kepada seorang manajer, perlu dilakukan pemisahan unit organisasi menjadi unit penghasil laba secara tegas, apabila ini tidak bisa dilakukan, maka akan timbul masalah dalam pembentukan laba masing-masing unit penghasil laba. Adanya masalah yang menyangkut penentuan harga transfer dalam pusat laba menunjukkan bahwa organisasi tersebut tidak bisa dipisahkan secara jelas dan juga menunjukkan bahwa pusat laba tersebut tidak saling independen.

### Penyusunan Anggaran

Anggaran adalah suatu rencana rinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif biasanya dalam satuan uang, untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber suatu organisasi. Dalam penyusunan anggaran, program-program diterjemahkan sesuai dengan tanggung jawab tiap manajer. Penyusunan anggaran adalah proses penentuan peran setiap manajer dalam melaksanakan program. Manajer pusat pertanggung-jawaban berperan serta menyusun usulan anggaran serta meminta persetujuan manajemen puncak.

Anggaran yang sudah disahkan oleh manajer puncak merupakan kesepakatan antara manajer pusat pertanggung-jawaban dengan manajer puncak tentang pelaksanaan kegiatan dalam pusat pertanggung-jawaban. Karena anggaran merupakan kesepakatan antara manajer pusat pertanggung-jawaban dengan manajer puncak, maka anggaran tersebut akan digunakan sebagai alat pengendalian kegiatan dalam arti anggaran dijadikan dasar untuk mengevaluasi hasil karya manajer pusat pertanggung-jawaban.

Pelaksanaan dan pelaporan merupakan proses pelaksanaan kegiatan yang telah ditetapkan dalam program-program, yang kemudian dituangkan dalam anggaran. Selama pelaksanaan kegiatan semua biaya dan penghasilan yang direalisasikan dicatat oleh bagian akuntansi. Pencatatan biaya dan penghasilan diklasifikasikan baik menurut pelaksanaan program-program, maupun menurut pelaksanaan kegiatan pusat pertanggung-jawaban.

Klasifikasi data menurut pelaksanaan program digunakan sebagai dasar untuk menyusun program di masa yang akan datang. Sedangkan klasifikasi data menurut pusat-pusat pertanggung-jawaban digunakan untuk mengevaluasi hasil karya para manajernya. Data yang dihimpun kemudian disajikan dalam bentuk laporan. Pada dasarnya laporan pengendalian adalah laporan analisis perbandingan antara hasil yang diralisasikan dengan anggaran dan penjelasan terhadap selisih.

Tahap akhir pengendalian manajemen adalah evaluasi terhadap pelaksanaan kegiatan. Berdasarkan laporan pengendalian yang telah disusun, para manajer

mengevaluasi untuk menentukan ada tidaknya penyimpangan pelaksanaan program dan anggarannya. Apabila terdapat penyimpangan, manajer puncak dapat meminta penjelasan manajer pusat pertanggung-jawaban tentang adanya penyimpangan tersebut. Laporan pengendalian ini dapat dijadikan dasar pula untuk merumuskan tindakan perbaikan-perbaikan yang dapat berupa perbaikan strategi perusahaan, perbaikan program dan perbaikan anggaran.

### Pengukuran Tingkat Efisiensi

Efisiensi pada dasarnya merupakan tolok ukur yang dapat digunakan untuk berbagai keperluan. Salah satu tujuan pengukuran efisiensi adalah untuk menilai hasil karya para manajer dan karyawan yang mengelola suatu badan usaha, maupun unit-unit usaha yang ada dalam suatu perusahaan.

Ada berbagai metode yang dapat digunakan untuk menilai tingkat efisiensi. Berkaitan dengan pengukuran tingkat efisiensi pusat-pusat pertanggungjawaban, Anthony dan Govindarajan (1995), mengemukakan bahwa pusat pertanggung-jawaban A dapat dikatakan lebih efisien dari pusat pertanggung-jawaban B apabila A menggunakan jumlah unit *input* yang lebih sedikit bila dibandingkan dengan jumlah *input* yang digunakan oleh B, akan tetapi dapat menghasilkan *output* yang sama, atau bila pusat pertanggung-jawaban A mempergunakan jumlah unit *input* yang sama dengan B, akan tetapi dapat menghasilkan *output* yang lebih besar.

Uraian di atas menunjukkan bahwa salah satu metode yang dapat digunakan untuk mengukur tingkat efisiensi pusat-pusat pertanggung-jawaban, adalah membandingkan antara pusat pertanggung-jawaban yang satu dengan pusat pertanggung-jawaban yang lain. Suatu pusat pertanggung-jawaban dikatakan lebih efisien dari pusat pertanggung-jawaban yang lain apabila keduanya menggunakan *input* yang sama tetapi menghasilkan *output* yang berbeda. Dalam hal ini pusat pertanggung-jawaban yang menghasilkan *output* yang lebih besar dikatakan lebih efisien, atau kedua pusat pertanggung-jawaban menghasilkan *output* yang sama tetapi menggunakan *input* yang berbeda. Dalam hal ini pusat pertanggung-jawaban yang menggunakan *input* yang lebih kecil dikatakan lebih efisien.

Metode lain yang dapat digunakan untuk mengukur tingkat efisiensi pusat-pusat pertanggung-jawaban adalah dengan membandingkan biaya yang direalisasikan atau biaya aktual dengan yang seharusnya dikorbankan untuk menghasilkan *output* tertentu sesuai dengan standar atau anggaran. Efisiensi pusat-pusat laba dapat diukur berdasarkan laba yang diperoleh pusat-pusat laba tersebut, dengan alasan karena laba adalah selisih antara pendapatan ( ukuran nilai *output* ) dengan biaya ( ukuran nilai *input* ) maka laba juga merupakan ukuran efisiensi.

Laba merupakan ukuran efisiensi bagi pusat-pusat laba. Karena laba diperoleh dari selisih antara penghasilan dengan biaya-biaya, maka tingkat efisiensi pusat-pusat laba dapat diukur berdasarkan rasio-rasio profitabilitas yaitu : *Gross Margin Ratio*, *Net Margin Ratio*, *Operating Ratio* dan *Return On Investment (ROI)*. Salah satu keuntungan rasio finansial adalah dapat digunakan untuk mengukur efisiensi

...an-tindakan yang dilakukan oleh divisi atau bagian yaitu dengan mengalokasikan semua biaya dan modal ke dalam bagian yang bersangkutan. Artinya pengukuran *rate of return* pada tingkat bagian adalah untuk dapat dibandingkan efisiensi suatu bagian dengan bagian lain yang ada diperusahaan bersangkutan.

### **Peran dan Fungsi Pelaksanaan Pengendalian Anggaran Untuk Efisiensi Pusat-Pusat Laba**

Menurut Cushing. Et.al (1983), anggaran merupakan suatu standar pelaksanaan kegiatan yang ditetapkan untuk pencapaian tujuan organisasi. Setiap manajer harus menyadari bahwa pelaksanaan kegiatan akan dievaluasi dan dihubungkan dengan anggaran, sehingga ia didorong untuk memperoleh hasil sesuai dengan anggaran dan mungkin akan mencapai hasil-hasil yang dianggarkan. Dengan demikian, anggaran berfungsi sebagai standar pelaksanaan kegiatan untuk mencapai tujuan organisasi, sekaligus untuk mengarahkan dan mendorong para manajer dan karyawan dalam melaksanakan aktivitasnya dan mengelola potensi pusat-pusat laba, agar sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dapat terwujud.

Pemakaian informasi akuntansi (data yang direalisasikan dibandingkan dengan anggaran) sebagai alat dalam menilai prestasi para manajer divisi akan menghasilkan prestasi kerja tinggi. Hal tersebut dapat dicapai apabila memenuhi persyaratan tertentu antara lain ; manajer masing-masing divisi diberi kebebasan untuk berpartisipasi dalam menyusun budget atau target yang ingin dicapai sehingga target menjadi realistis dan sekaligus menimbulkan rasa tanggung jawab untuk tercapainya. Para manajer mengetahui dengan jelas apa yang harus ia kerjakan agar target yang ditentukan bisa tercapai.

Agar penyusunan anggaran dalam rangka menunjang tercapainya program organisasi maka partisipasi aktif manajer pusat-pusat laba sangat diperlukan. Pada dasarnya penyusunan anggaran merupakan negoisasi antara para manajer pusat-pusat laba dengan tanggung-jawaban dengan manajer puncak.

Salah satu faktor yang mendukung efisiensi pusat-pusat laba adalah adanya anggaran yang ditentukan secara bersama oleh manajer pusat-pusat laba dengan manajer puncak. Berkenaan dengan pengendalian sebagai salah satu faktor yang mendukung efisiensi pusat-pusat laba, pengendalian adalah usaha untuk mencapai dan mempertahankan suatu keadaan atau kondisi yang diinginkan.

Dalam hal kepentingan pengendalian, manajer pusat-pusat laba diwajibkan membuat laporan prestasi dalam tiap periode tertentu. Laporan prestasi harus dapat informasi tentang: informasi prestasi, informasi prestasi yang seharusnya dicapai, dan penyebab perbedaan antara prestasi yang sesungguhnya dicapai dengan yang diharapkan.

Dalam rangka mencapai efisiensi yang diinginkan, hasil nyata atau data yang dihasilkan harus dibandingkan dengan anggaran yang didasarkan pada standar dan kemungkinan rencana penghasilan dan biaya serta laba yang ingin dicapai. Apabila

akatan mereka. Penjelasan atas alasan-alasan timbulnya selisih merupakan ung jawab manajer pusat laba. Oleh karena manajer pusat laba harus bertanggung-jawabkan apabila terjadi selisih antara realisasi dengan anggaran, mereka akan berupaya untuk mencapai apa yang telah ditetapkan dalam ran tersebut.

Hubungan antara kebutuhan informasi akuntansi oleh manajer pusat laba an pencapaian efisiensi pusat laba sangat erat karena informasi akuntansi akan untuk mendukung proses manajemen yang dilaksanakan yaitu canaan dan pengendalian, untuk melaksanakan kegiatan perencanaan dan andalian manajemen pusat laba memerlukan informasi anggaran dan informasi sis selisih. Sedangkan untuk mengukur hasil karya manajemen termasuk ukuran tingkat efisiensi, informasi yang dibutuhkan adalah informasi akuntansi gan dan informasi akuntansi manajemen.

Informasi akuntansi masa lalu atau data historis sangat bermanfaat sebagai penyusunan anggaran (informasi masa yang akan datang), termasuk penentuan at efisiensi yang akan dicapai. Dengan mencatat transaksi keuangan selama tsanaan anggaran dapat digunakan sebagai dasar untuk memantau pelaksanaan aran agar bila terjadi penyimpangan dapat diketahui dan dapat dilakukan kan korektif, melalui laporan keuangan serta laporan pengendalian lainnya dapat ur hasilnya serta sekaligus dapat diminta pertanggungjawaban manajer pusat laba ng pelaksanaan kegiatan yang telah dilakukan. Semakin baik tindakan endalian terhadap pelaksanaan anggaran yang mencakup kelengkapan isi laporan endalian, frekuensi penyampaian laporan, tindakan korektif terhadap selisih aran, maka tingkat efisiensi yang dicapai pusat-pusat laba semakin baik.

## p u l a n

Di dalam struktur sistem pengendalian manajemen terdapat pusat-pusat nggung-jawaban. Pusat pertanggung-jawaban dikelompokkan berdasarkan *input* *output*. Pusat pertanggung-jawaban yang ada dalam organisasi meliputi: pusat pusat pendapatan, pusat laba dan pusat investasi. Pada pusat laba prestasi er diukur dari laba yang dihasilkan, di mana merupakan cermin efisiensi pusat rsebut yaitu selisih antara pendapatan (*output*) dan biaya (*input*).

Semakin baik penerapan anggaran sebagai penetapan program efisiensi in baik tingkat efisiensi yang dicapai oleh pusat-pusat laba. Bila semakin baik an pengendalian terhadap pelaksanaan anggaran, maka semakin baik pula t efisiensi yang dicapai, dengan asumsi bahwa anggaran yang disusun telah rminkan tingkat efisiensi yang ingin dicapai.

Penyusunan anggaran tanpa diikuti pengendalian terhadap pelaksanaannya, tingkat efisiensi tidak akan tercapai, oleh karena itu manajemen puncak dan er pusat pertanggung-jawaban harus secara konsisten dan berkesinambungan anakan pengendalian pelaksanaan anggaran, baik melalui laporan

gendalian anggaran, pemeriksaan internal/eksternal, dan tindakan *monitoring* nya.

### Daftar Pustaka

- Anthony, Robert N, and Govindarajan, Vijay. 1995. *Management Control System*. 8th edition. USA : Irwin Inc.
- Anthony, Robert N, and John Dearden, Norton M. Bedford. 1989. *Management Control System*. Homewood, Illionois : Irwin Inc.
- Drury, Barry E, and Marshal B. Romney. 1987. *Accounting Information System And Business's Organization*. Newton, Massachussetts : Wesley Publishing Company,
- Chiarello, Joseph A, and Kirby, Calvin J. 1994. *Management Control System*. 2<sup>th</sup> Edition. Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice Hall Inc.
- Subyarto. 1984. *Meningkatkan Efisiensi Nasional*. Yogyakarta : BPF.
- Triyono. 1987. *Akuntansi Manajemen I : Konsep Dasar Akuntansi Manajemen Dan Proses Perencanaan*. Yogyakarta : BPF.

