

**ANALISIS PERPADUAN KOMPONEN ANGGARAN DALAM
PROSEDUR ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL
PADA PT. PUSPA KUMALA JAYA**

Oleh
Danyswara Madyasta
Prodi Akuntansi STIEKN Jaya Negara Malang
Email: danyswaramadyasta@stiekn.ac.id

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh Partisipasi Anggaran, sasaran anggaran, terhadap kinerja manajerial dengan Revisi Anggaran, Evaluasi Anggaran sebagai variabel moderating Pada PT. Puspa Kumala Jaya.

Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai yang ikut andil dan berperan penting dalam pengambilan keputusan yang ada di kantor PT. Puspa Kumala Jaya dengan sampel sebanyak 31 responden. Penelitian ini berlandaskan pendekatan kuantitatif dengan teknik analisis residual.

Setelah mengetahui permasalahan, meneliti dan membahas hasil penelitian maka dapat diambil beberapa kesimpulan sebagai berikut : Uji Hipotesis Pertama membuktikan bahwa Variabel Partisipasi Anggaran secara parsial tidak berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial. Uji Hipotesis Kedua membuktikan bahwa Variabel Sasaran Anggaran secara parsial berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial. Uji Hipotesis Ketiga membuktikan bahwa terdapat Revisi Anggaran sebagai variabel moderating dalam hubungan antara Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial. Uji Hipotesis Keempat membuktikan bahwa terdapat Evaluasi Anggaran sebagai variabel moderating dalam hubungan antara Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.

Kata kunci: partisipasi anggaran, sasaran anggaran, revisi anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik Dan Kinerja Manajerial

PENDAHULUAN

Keberadaan perusahaan agar dapat bertahan dan berkembang dalam lingkungan bisnis yang berubah secara cepat memiliki ketidakpastian yang relatif tinggi, manajemen harus memiliki alat yang dapat membantu perencanaan, koordinasi dan penilaian kinerja yaitu anggaran.

Anggaran merupakan alat bantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya dan sumber dana yang dimiliki organisasi untuk mencapai tujuan, anggaran bukan hanya rencana finansial mengenai biaya dan pendapatan dalam suatu pusat pertanggungjawaban, tetapi juga berfungsi sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja serta motivasi dalam suatu organisasi (Halikiya, 2009:1)

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Dalam penyusunan anggaran diperlukan komunikasi antara atasan dan bawahan untuk saling memberikan informasi terutama yang bersifat informasi lokal karena bawahan lebih mengetahui kondisi langsung pada bagiannya.

Sistem Anggaran memiliki fungsi manajerial yang meliputi perencanaan, koordinasi, evaluasi (pengendalian), dan umpan balik. Terkait dengan fungsi manajerial

maka antara satu komponen anggaran dengan komponen anggaran lain memiliki time sequence. Blocher et al (2000) menyatakan bahwa efektivitas anggaran tidak hanya tergantung satu komponen saja tetapi keberhasilan anggaran dipengaruhi oleh perpaduan dan interdependensi antar komponen anggaran.

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

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

Kejelasan sasaran anggaran mengacu pada sejauh mana sasaran anggaran yang ditetapkan secara khusus dan jelas, dan yang dapat dipahami oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya. Penentuan sasaran secara khusus adalah lebih produktif dibandingkan kalau tidak ada penentuan sasaran dan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik. Dengan kata lain, kejelasan sasaran anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai sasaran perusahaan sebagaimana tercantum dalam perencanaan anggaran, sehingga secara logis kinerja dapat tercapai. Locke menegaskan bahwa adanya kesadaran akan sasaran dapat mengatur perilaku. Sasaran yang kurang jelas dapat membawa pada tekanan (*tension*), kebingungan (

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

Setelah anggaran direalisasikan, untuk mengetahui kemungkinan adanya penyimpangan atau varian yang terjadi pada anggaran, maka dilakukan evaluasi anggaran. Evaluasi anggaran akan berpengaruh terhadap kinerja manajerial karena informasi tentang penyimpangan ini akan digunakan oleh manajer puncak untuk mengevaluasi kinerja manajer dibawahnya. Selain informasi tentang penyimpangan anggaran, manajer juga perlu diberi penjelasan mengenai keberhasilan atau kegagalan usaha yang telah dilakukannya dalam mencapai sasaran anggaran melalui Revisi Anggaran. Umpan balik terhadap sasaran anggaran yang dicapai merupakan faktor yang dapat memberikan motivasi kepada manajer, sehingga hal ini akan berpengaruh terhadap kinerja manajerial.

Tuntutan perusahaan terhadap kinerja yang baik adalah untuk menjaga eksistensi atau kelangsungan hidup perusahaan. Kinerja yang baik dapat dilihat dari realisasi laba perusahaan yang telah ditentukan pada awal periode dengan hasil yang dicapai selama periode tersebut. Dalam penelitian ini perusahaan yang menjadi sampel adalah PT. Pusa

Kumala Jaya, data Anggaran setelah pajak dalam empat tahun terakhir PT. Puspa Kumala Jaya adalah sebagai berikut:

Berdasarkan data diatas yang diperoleh dari PT. Puspa Kumala Jaya, menunjukkan terjadinya selisih anggaran dari tahun 2013 – 2015, pada tahun 2013 target yang ditetapkan Rp. 1.401.922.000 tetapi realisasinya Rp. 1.244.713.000, terjadi selisih Rp. 157.209.000, pada tahun 2015 target yang ditetapkan Rp. 4.498.462.000 tetapi realisasinya Rp. 1.035.971.000, terjadi selisih Rp. 3.462.491.000 dan dapat menjadi gambaran bahwa pada PT. Puspa Kumala Jaya terjadinya penurunan target menunjukkan bahwa kinerja pada perusahaan juga mengalami penurunan. Mengingat pentingnya anggaran perusahaan sebagai alat untuk menentukan kebijakan dan keputusan pimpinan, maka perlu dilakukan penelitian tentang seberapa besar kejelasan sasaran anggaran.

Penurunan laba perusahaan belakang ini diindikasikan karena kinerja manajerial yang juga mengalami penurunan, diantaranya kenaikan jumlah pekerjaan yang tidak tepat waktu, dapat diuraikan bahwa pada tahun 2012 jumlah pekerjaan mencapai 212 pekerjaan, jumlah pekerjaan selesai tepat waktu sebesar 193 pekerjaan, sedangkan pekerjaan yang tidak selesai tepat waktu sebesar 19 atau 8.9%. Untuk tahun 2013 jumlah pekerjaan mencapai 243 pekerjaan, jumlah pekerjaan selesai tepat waktu sebesar 210 pekerjaan sedangkan pekerjaan yang tidak selesai tepat waktu sebesar 33 atau 13.5%. Pada tahun 2014 jumlah pekerjaan mencapai 298 pekerjaan, pekerjaan selesai tepat waktu sebesar 242 pekerjaan. Sedangkan pekerjaan yang tidak selesai tepat waktu sebesar 18.7%. Sedangkan tahun 2015 jumlah pekerjaan sebesar 310 pekerjaan, pekerjaan selesai tepat waktu sebesar 275 pekerjaan sebesar 20.0.

Sampai saat ini, hasil penelitian mengenai pengaruh kelima komponen karakteristik sasaran anggaran yaitu partisipasi penyusunan anggaran, sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan Revisi Anggaran terhadap kinerja manajerial masih menunjukkan ketidakkonsistenan. Hasil penelitian yang tidak konsisten tersebut mendorong peneliti untuk melakukan penelitian kembali, dimana pada penelitian ini peneliti berfokus pada pengujian pengaruh langsung dari masing-masing komponen karakteristik sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial.

Tinjauan Pustaka

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Sasaran Anggaran

Partisipasi memungkinkan bawahan mengkomunikasikan apa yang mereka butuhkan kepada atasannya dan partisipasi dapat memungkinkan bawahan untuk memilih tindakan yang dapat membangun komitmen dan dianggap sebagai tanggung jawab atas apa yang telah dipilih (Murthi dkk., 2008). Dengan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran, diharapkan kinerja manajerial akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka manajer akan memiliki rasa tanggung jawab untuk mencapainya karena mereka ikut terlibat dalam penyusunannya, sehingga semakin tinggi tingkat partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran maka kinerja manajerial akan semakin meningkat.

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

Para pendukung model anggaran partisipatif mengklaim bahwa anggaran partisipatif dapat meningkatkan tanggung jawab dan mengatasi tantangan yang inheren serta merupakan penyediaan insentif non moneter (Hansen dan Mowen 1995). Mereka

berargumen bahwa individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran milik mereka akan bekerja keras untuk mencapainya. Selain itu, bagi perusahaan, perilaku anggaran partisipatif memiliki keunggulan dengan masuknya pengetahuan lebih dari kondisi lokal dari suatu proses perencanaan (Zimmerman 1995).

Para manajer yang mempunyai partisipasi tinggi memiliki kesempatan untuk merancang sasaran anggaran sesuai dengan target yang realistis sehingga tingkat kesulitan anggaran dapat disesuaikan. Bukti empiris yang ditemukan Alim (2006) menunjukkan bahwa kesulitan dalam mencapai sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap kepuasan kerja manajer. Artinya semakin sulit sasaran anggaran dicapai maka akan menurunkan kepuasan kerja manajer. Menurunnya kepuasan kerja manajer dikuatirkan akan berdampak pada perilaku disfungsi.

Pengaruh Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja manajerial

Teori Kontijensi (Contingency Theory). Teori ini berasal dari Otley, (1980) yang menyatakan bahwa pendekatan kontijensi ini digunakan untuk mengetahui tingkat keandalan dan ketepatan partisipasi penyusunan anggaran, maka dengan mendasarkan pada teori kontijensi tersebut ada beberapa faktor situasional yang akan saling berinteraksi didalam mempengaruhi suatu kondisi tertentu.

Kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran untuk mencapai target-target anggaran yang telah ditetapkan. Komitmen yang tinggi dari aparat pemerintah daerah akan berimplikasi pada komitmen untuk bertanggung-jawab terhadap penyusunan anggaran tersebut. Dengan demikian, semakin jelas sasaran anggaran aparat pemerintah daerah dan dengan didorong oleh komitmen yang tinggi, akan mengurangi senjangan anggaran pemerintah daerah.

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

Pengaruh Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Revisi Anggaran Sebagai Variabel Moderating

Revisi tentang tingkat sejauh mana sasaran anggaran telah dicapai merupakan variabel motivasional yang penting. Bila anggota dari sebuah organisasi tidak mengetahui hasil dari upaya mereka, mereka tidak memiliki dasar untuk merasakan keberhasilan atau kegagalan dan tidak ada insentif untuk kinerja yang lebih tinggi; selain itu, mereka mungkin menjadi tidak puas.

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

Alternatif untuk mengurangi dampak perilaku disfungsi akibat tingkat kesulitan anggaran adalah dengan merancang kebijakan revisi anggaran. Ada

kemungkinan kesulitan untuk mencapai anggaran timbul akibat kondisi ketidakpastian yang muncul ketika anggaran sedang berjalan. Bahkan kondisi ketidakpastian yang tinggi selama anggaran berjalan dapat menjadikan peran partisipasi tinggi dalam proses penyusunan anggaran menjadi tidak bermakna jika tidak diikuti dengan kebijakan revisi anggaran yang fit dengan kondisi tersebut.

Pengaruh Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Evaluasi Anggaran Sebagai Variabel Moderating

Dalam menyiapkan anggaran harus dilakukan evaluasi terhadap kegiatan-kegiatan yang telah diprogramkan dan terhadap pelaksanaan kegiatan yang telah diprogramkan dalam anggaran. Evaluasi anggaran menunjuk pada luasnya perbedaan anggaran yang digunakan kembali oleh individu pimpinan departemen dan digunakan dalam evaluasi kinerja mereka (Munawar dkk., 2006). Evaluasi anggaran akan menjadi dasar untuk mengetahui kemungkinan adanya penyimpangan atau varian yang terjadi pada anggaran. Evaluasi anggaran akan berpengaruh terhadap kinerja manajerial karena informasi tentang penyimpangan ini akan digunakan manajer puncak untuk mengevaluasi kinerja manajer dibawahnya. Hasil dari evaluasi anggaran akan mendorong manajer untuk lebih baik lagi agar tidak terjadi penyimpangan yang merugikan atas anggaran yang dapat menghambat tercapainya tujuan organisasi.

Evaluasi anggaran merupakan nilai yang bergantung pada jumlah tekanan untuk memenuhi sasaran anggaran (Govindarajan 1988). Evaluasi anggaran telah ditempatkan sebagai sistem evaluasi kinerja dalam literatur akuntansi dan pengendalian (Govindarajan 1988). Untuk anggaran yang relatif sulit dicapai sebaiknya menggunakan evaluasi anggaran yang berbasis pada proses pencapaian sedangkan anggaran yang relatif mudah dicapai dapat menggunakan evaluasi varian anggaran. Jika evaluasi anggaran disesuaikan dengan tingkat kesulitan sasaran anggaran, maka diprediksikan dapat menumbuhkan kepuasan kerja Untuk meminimalisir dampak negatif akibat tekanan anggaran, dibutuhkan gaya evaluasi anggaran yang fit dengan tingkat kesulitan sasaran anggaran.

Sejumlah argumen di atas menunjukkan bahwa dalam prosedur anggaran membutuhkan fit antara satu tahapan dengan tahapan yang lain. Jika antara tahapan penganggaran terjadi misfit diprediksikan akan berpengaruh terhadap perilaku disfungsional sehingga dapat mengakibatkan penurunan kinerja atau kepuasan kerja. Berdasarkan sejumlah kajian empiris di atas, penelitian bertujuan untuk menguji fit antara tahapan penganggaran yang meliputi penyusunan, sasaran anggaran, evaluasi anggaran dan implikasinya terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

METODE PENELITIAN

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel terikat yaitu: Kinerja manajerial (Y). Variabel bebas antara lain: Partisipasi Anggaran (X_1) Sasaran Anggaran (X_2), Revisi Anggaran (X_3). Evaluasi Anggaran (X_4)

Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai yang ikut andil dan berperan penting dalam pengambilan keputusan yang ada di kantor PT. Puspa Kumala Jaya, meliputi Kepala Bagian dan staff kepala bagian yang berjumlah 34 orang.

Dalam melakukan penarikan sampel, digunakan metode "*Simple Random Sampling*" yaitu teknik penarikan sampel dimana setiap anggota populasi mempunyai peluang yang sama untuk ditarik sebagai sampel, dan setiap anggota diberikan nomor, selanjutnya sampel ditarik secara random dengan mempergunakan undian atau tabel bilangan random. Dari hasil tersebut jumlah sampel yang diambil adalah sebanyak 31 responden

Teknik analisis data untuk menguji hipotesis menggunakan persamaan regresi linier sederhana.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Regresi Linier Berganda Penentuan Persamaan Hipotesis I

Adapun pengolahan analisis regresi linier berganda dapat dilihat pada tabel dibawah ini :

**Tabel 1. Hasil Analisis Regresi Linear Berganda
Coefficients^a**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
	1 (Constant)	31,384	1,820		
Partisipasi Anggaran	,011	,067	,032	171	,865

a. Dependent Variable: Sasaran Anggaran

Sumber: data diolah,

Berdasarkan tabel diatas diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$X_2 = b_i + b_1X_1 + e_i$$

$$X_2 = 31.384 + 0.011X_1 + e_i$$

Penjelasan dari persamaan tersebut adalah sebagai berikut :

- Konstanta (β_0) sebesar 31.384 menunjukkan bahwa apabila variabel independen bernilai 0 (nol), maka sasaran anggaran bernilai 31.384.
- Koefisien regresi (β_1) untuk Partisipasi Anggaran sebesar 0.011 menunjukkan bahwa apabila Partisipasi Anggaran meningkat satu satuan, maka nilai sasaran anggaran akan meningkat sebesar 0.011.

Pengujian hipotesis ini dilakukan dengan cara pengujian pengujian secara parsial (uji t).

**Tabel 2 : Hasil Uji t
Coefficients^a**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
	1 (Constant)	31,384	1,820		
Partisipasi Anggaran	,011	,067	,032	171	,865

a. Dependent Variable: Sasaran Anggaran

Sumber: data diolah

Hasil uji t pada tabel 2 di atas menunjukkan bahwa : Nilai t_{hitung} pada variabel Partisipasi Anggaran sebesar 0.171 dengan tingkat signifikan sebesar 0.865. Karena tingkat signifikan pada variabel ini lebih besar dari 5% ($sig > 5\%$), Hal ini berarti variabel Partisipasi Anggaran secara parsial tidak berpengaruh terhadap sasaran anggaran.

Penentuan Persamaan Hipotesis II

Adapun pengolahan analisis regresi linier berganda dapat dilihat pada tabel dibawah ini :

**Tabel 3. Hasil Analisis Regresi Linear Berganda
Coefficients^a**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std.Error	Beta		
	1 (Constant)	15,259	7.101		
Sasaran Anggaran	1,129	,223	,685	5.065	,000

a. Dependent Variabel: Kinerja Manajerial

Sumber: data diolah

Berdasarkan tabel diatas diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = b_1 + b_2X_2 + e_i$$

$$Y = 15.259 + 1.129X_2 + e$$

Penjelasan dari persamaan tersebut adalah sebagai berikut :

- Konstanta (β_0) sebesar 15.259 menunjukkan bahwa apabila variabel independen bernilai 0 (nol), maka Kinerja Manajerial bernilai 15.259.
- Koefisien regresi (β_2) untuk Sasaran Anggaran sebesar 1.129 menunjukkan bahwa apabila Partisipasi Anggaran meningkat satu satuan, maka nilai Kinerja Manajerial akan meningkat sebesar 1.129.

Pengujian hipotesis ini dilakukan dengan cara pengujian pengujian secara parsial (uji t).

**Tabel 4 : Hasil Uji t
Coefficients^a**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std.Error	Beta		
	1 (Constant)	15,259	7.101		
Sasaran Anggaran	1,129	,223	,685	5.065	,000

a. Dependent Variabel: Kinerja Manajerial

Sumber: data diolah

Hasil uji t pada tabel 4.18 di atas menunjukkan bahwa : Nilai t_{hitung} pada variabel Partisipasi Anggaran sebesar 5.065 dengan tingkat signifikan sebesar 0.000. Karena tingkat signifikan pada variabel ini lebih kecil dari 5% ($sig < 5\%$), Hal ini berarti variabel Sasaran Anggaran secara parsial berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial.

Penentuan Persamaan Hipotesis III

Lebih lanjut penelitian ini digunakan model residual untuk menguji model moderatingnya. Sementara hasil analisis diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

**Tabel 5 : Koefisien Regresi Sasaran Anggaran (X₂) terhadap Revisi Anggaran (X₃)
Coefficients^a**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std.Error	Beta		
	1 (Constant)	26,607	3.087		
Sasaran Anggaran	-146	,097	-,270	-1.511	,142

a. Dependent Variabel: Revisi Anggaran

Sumber: data diolah

Tahap Pertama, meregresikan antara Sasaran Anggaran (X_2) terhadap Revisi Anggaran (X_3) untuk memperoleh nilai residual antara kedua variabel tersebut . Berdasarkan tabel 5 tersebut, maka model regresi yang diperoleh adalah sebagai berikut :

$$X_3 = a + b_2 X_2 + e$$

$$X_3 = 26.607 - 0.146 X_2 + e$$

Konstanta a sebesar 26.607 memberikan pengertian bahwa jika terdapat pelaksanaan sasaran anggaran konstan, maka revisi anggaran sebesar 26.607 satuan.

Sedangkan nilai b_1 yang merupakan koefisien regresi dari variabel sasaran anggaran -0.146 mempunyai arti bahwa jika terjadi peningkatan sasaran anggaran sebesar 1 satuan, maka akan terjadi penurunan revisi anggaran sebesar -0.146 satuan dengan asumsi variabel lainnya adalah konstan.

Sedangkan hasil regresi kinerja manajerial (Y) terhadap nilai mutlak residual, diperoleh hasil analisis sebagai berikut :

Tabel 6 : Koefisien Regresi Kinerja Manajerial (Y) terhadap nilai mutlak residual Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std.Error	Beta		
	1 (Constant)	20,129	4.106		
Sasaran Anggaran	-.394	,080	.675	4.930	,000

a. Dependent Variable: AbsRes-1

Sumber: data diolah

Dari hasil regresi antara kinerja manajerial terhadap nilai mutlak residual, dapat diperoleh koefisien regresi sebesar 4.930 dengan probability (signifikansi) sebesar 0,000. Karena nilai koefisien regresi antara Kinerja Manajerial dengan error mutlak bernilai positif dan signifikan (karena probability lebih kecil dari 0,05) maka dapat disimpulkan bahwa variabel revisi anggaran merupakan variabel moderating.

Penentuan Persamaan Hipotesis IV

Lebih lanjut penelitian ini digunakan model residual untuk menguji model moderatingnya. Sementara hasil analisis diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

Tabel 7 : Koefisien Regresi Sasaran Anggaran (X_2) terhadap Evaluasi Anggaran (X_4) Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std.Error	Beta		
	1 (Constant)	23,172	3.493		
Sasaran Anggaran	-.136	,110	,225	1.241	,225

a. Dependent Variable: Evaluasi Anggaran

Sumber: data diolah

Tahap Pertama, meregresikan antara Sasaran Anggaran (X_2) terhadap Evaluasi Anggaran (X_4) untuk memperoleh nilai residual antara kedua variabel tersebut . Berdasarkan tabel 7 tersebut, maka model regresi yang diperoleh adalah sebagai berikut :

$$X_4 = a + b_2 X_2 + e$$

$$X_4 = 23.172 + 0.136 X_2 + e$$

Konstanta a sebesar 23.172 memberikan pengertian bahawa jika terdapat pelaksanaan sasaran anggaran konstan, maka evaluasi anggaran sebesar 26.607 satuan.

Sedangkan nilai b_1 yang merupakan koefisien regresi dari variabel sasaran anggaran 0.136 mempunyai arti bahawa jika terjadi peningkatan sasaran anggaran sebesar 1 satuan, maka akan terjadi peningkatan evaluasi anggaran sebesar 0.136 satuan dengan asumsi variabel lainnya adalah konstan.

Sedangkan hasil regresi kinerja manajerial (Y) terhadap nilai mutlak residual, diperoleh hasil analisis sebagai berikut :

Tabel 8 : Koefisien Regresi Kinerja Manajerial (Y) terhadap nilai mutlak residual

Model	Coefficients ^a			t	Sig
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-19,466	4.304		-4.522	,000
Kinerja Manajerial	381	,084	,645	4.548	,000

a. Dependent Variabel: Abs Res -1

Sumber: data diolah

Dari hasil regresi antara kinerja manajerial terhadap nilai mutlak residual, dapat diperoleh koefisien regresi sebesar 4.548 dengan probability (signifikansi) sebesar 0,000. Karena nilai koefisien regresi antara Kinerja Manajerial dengan error mutlak bernilai positif dan signifikan (karena probability lebih kecil dari 0,05) maka dapat disimpulkan bahawa variabel evaluasi anggaran merupakan variabel moderating.

Pembahasan

(Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial)

Dari hasil penelitian diatas menunjukkan bahawa Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial. Hasil ini mengindikasikan bahawa tingkat partisipasi yang diberikan kepada para manajer unit bisnis tidak berdampak terhadap sulit atau tidak pencapaian sasaran anggaran. Bukti empiris di atas mengindikasikan terdapat partisipasi semu dimana keterlibatan para manajer unit bisnis dalam menyusun anggaran tidak mempengaruhi sasaran anggaran. Kemungkinan lain keterlibatan para manajer tidak memberikan kontribusi dalam proses penyusunan anggaran sehingga tidak ada pengaruh terhadap sasaran anggaran. Semestinya partisipasi tinggi memiliki kesempatan untuk merancang sasaran anggaran sesuai dengan target yang realistis sehingga tingkat kesulitan anggaran dapat disesuaikan. Hal ini kurang mendukung teori Hansen dan Mowen (1995) yang menyatakan bahawa partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah mengijinkan manajer lebih bawah mempertimbangkan bagaimana anggaran dibentuk. Adanya partisipasi, pengaruh dan kontribusi dari manajer lebih bawah dalam proses penyusunan anggaran dapat menimbulkan rasa tanggung jawab untuk memenuhi target atau sasaran yang telah ditentukan. Munculnya rasa tanggung jawab pada manajer lebih rendah dapat memperkuat kreativitas

Pembahasan Hipotesis II

(Pengaruh Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial)

Dari hasil penelitian diatas menunjukkan bahawa Sasaran Anggaran akan menyebabkan meningkatnya Kinerja Manajerial. Hal ini menunjukkan bahawa kejelasan

sasaran anggaran akan mempermudah kinerja manajer dalam menyusun anggaran untuk mencapai target-target anggaran yang telah ditetapkan. Komitmen yang tinggi dari manajer akan berimplikasi pada komitmen untuk bertanggung-jawab terhadap penyusunan anggaran tersebut. Dengan demikian, semakin jelas sasaran anggaran aparat pemerintah daerah dan dengan didorong oleh komitmen yang tinggi, akan mengurangi senjangan anggaran.. Hasil ini sesuai dengan **Teori Kontijensi (Contingency Theory)**. Teori ini berasal dari Otley, (1980) yang menyatakan bahwa pendekatan kontijensi ini digunakan untuk mengetahui tingkat keandalan dan ketepatan partisipasi penyusunan anggaran, maka dengan mendasarkan pada teori kontijensi tersebut ada beberapa faktor situasional yang akan saling berinteraksi didalam mempengaruhi suatu kondisi tertentu.

Pembahasan Hipotesis III (Pengaruh Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Revisi Anggaran Sebagai Variabel Moderating)

Dari hasil penelitian diatas menunjukkan bahwa revisi anggaran sebagai variabel moderating dalam hubungan antara sasaran anggaran terhadap Kinerja Manajerial. Hal ini mengindikasikan bahwa revisi tentang tingkat sejauh mana sasaran anggaran telah dicapai merupakan variabel motivasional yang penting. Bila anggota dari sebuah organisasi tidak mengetahui hasil dari upaya mereka, mereka tidak memiliki dasar untuk merasakan keberhasilan atau kegagalan dan tidak ada insentif untuk kinerja yang lebih tinggi; selain itu, mereka mungkin menjadi tidak puas. Salah satu konsep yang dapat digunakan dalam melakukan revisi atas hasil yang menguntungkan maupun yang tidak dicapai baik oleh manajer menengah atau bawah adalah konsep penguatan yang positif. Jika terjadi varian yang menguntungkan, manajemen menengah atau bawah harus menerima pujian, promosi, dan/atau reward yang maksimal. Jika terjadi varian yang merugikan, maka manajer tingkat menengah dan bawah tidak boleh dihukum tetapi harus dibimbing untuk memperbaiki hasil yang telah dicapai. Hal ini didasarkan pada temuan-temuan Skinner bahwa perilaku yang mengarah kepada konsekuensi – konsekuensi yang positif akan meningkatkan kinerja dan cenderung terulang kembali, sedangkan yang bersifat negatif tidak efektif dalam meningkatkan kinerja.

Pembahasan Hipotesis IV (Pengaruh Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Revisi Anggaran Sebagai Variabel Moderating)

Dari hasil penelitian diatas menunjukkan bahwa evaluasi anggaran sebagai variabel moderating dalam hubungan sasaran anggaran terhadap Kinerja Manajerial. Hal ini menunjukkan bahwa evaluasi anggaran akan menjadi dasar untuk mengetahui kemungkinan adanya penyimpangan atau varian yang terjadi pada anggaran. Evaluasi anggaran akan berpengaruh terhadap kinerja manajerial karena informasi tentang penyimpangan ini akan digunakan manajer puncak untuk mengevaluasi kinerja manajer dibawahnya. Hasil dari evaluasi anggaran akan mendorong manajer untuk lebih baik lagi agar tidak terjadi penyimpangan yang merugikan atas anggaran yang dapat menghambat tercapainya tujuan organisasi. Hasil ini sesuai dengan teori (Govindarajan 1988) yang menyatakan bahwa evaluasi anggaran merupakan nilai yang bergantung pada jumlah tekanan untuk memenuhi sasaran anggaran Evaluasi anggaran telah di tempatkan sebagai sistem evaluasi kinerja dalam literatur akuntansi dan pengendalian (Govindarajan 1988). Evaluasi anggaran yang cocok adalah tidak mendasarkan pada varian anggaran yang membandingkan antara realisasi dan target anggaran tetapi lebih ditekankan pada proses pencapaian anggaran. Bukti empiris yang ditemukan oleh Kamal dan Na'im (1999)

gaya evaluasi kinerja yang menggunakan anggaran (GEKA) yang tidak sesuai dapat meningkatkan tekanan kerja serta mengurangi kepuasan kerja.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Setelah mengetahui permasalahan, meneliti dan membahas hasil penelitian maka dapat diambil beberapa kesimpulan sebagai berikut :

- a. Uji Hipotesis Pertama membuktikan bahwa Variabel Partisipasi Anggaran secara parsial tidak berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial.
- b. Uji Hipotesis Kedua membuktikan bahwa Variabel Sasaran Anggaran secara parsial berpengaruh terhadap Kinerja Manajerial.
- c. Uji Hipotesis Ketiga membuktikan bahwa terdapat Revisi Anggaran sebagai variabel moderating dalam hubungan antara Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.
- d. Uji Hipotesis Keempat membuktikan bahwa terdapat Evaluasi Anggaran sebagai variabel moderating dalam hubungan antara Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.

Saran

Setelah dikemukakan beberapa kesimpulan, maka dapat diberikan beberapa saran sebagai bahan pertimbangan sebagai berikut :

- a. Bagi Instansi, dalam pembuatan anggaran hendaknya melibatkan seluruh Kabag/kasubag, keterlibatan dari partisipan akan mampu meningkatkan kinerja tiap pegawai. Karena partisipan akan memiliki rasa tanggungjawab dalam penggunaan anggaran tersebut.
- b. Agar termotivasi perusahaan perlu memperhatikan prestasi yang telah dicapai oleh masing-masing koordinator bidang dengan memberikan penghargaan sesuai dengan prestasi yang telah dicapai seperti : kenaikan gaji, promosi, tunjangan dan bonus.
- c. Sebagai bahan pertimbangan untuk penindaklanjutan penelitian ini, mungkin dapat dilaksanakan suatu penelitian yang menggunakan variabel-variabel lain yang belum termuat dalam penelitian ini yang diduga memiliki kaitan dengan Kinerja Manajerial.

DAFTAR PUSTAKA

- Allen, N. J. & J. P. Meyer. 2003. *Commitment in The Workplace Theory Research and Application*. Califotnia: Sage Publications
- Anthony dan Govindarajan. 2005. *Management Control System*, Edisi 11, penerjemah: F.X. Kurniawan Tjakrawala, dan Krista. Penerbit SalembaEmpat, Buku 2, Jakarta.
- Algifari, 2000. *Analisis Regresi Teori, Kasus dan Solusi*, Edisi Kedua, Penerbit BPFE, Yogyakarta.
- Djati, S.T, dan Kusaini, (2003). "Kajian Terhadap Keptiaswan Kompensasi, Ketidakpastian tugas, Dan Prestasi Kerja." *Jurnal Manajemen & Kewirausahaan* Vol 5. No. 1. Maret 2003.
- Garrison, Noreen, and Brewer, 2007. *Managerial Accounting, Akuntansi Manajerial*, edisi 11, diterjemahkan oleh Nuri Hinduan dan Edwart tanujaya, penerbit Graha Ilmu, Yogyakarta.
- Ghozali, Imam, 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*, Badan Penelitian Universitas Diponegoro.
- Gomes, Faustino Cardoso, 2003, *Manajemen Sumber Daya Manusia*, Penerbit Andi, Yogyakarta

- Gujarati, Damudar, 1995, *Ekonometrika Dasar*, terjemahan Sumarno Zain, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Herawaty, 2008, Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kota Jambi, *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, Vol. 5, No. 1, Juni 2008
- Jacinta., R.F., (2002). "Penyakit Organisasi," Team Psikologi, Jakarta, 1 Maret.
- Luthans, Fred. 2006. *Perilaku Organisasi*. Yogyakarta : Andi
- Mangkunegara. 2004. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Perusahaan cetakan pertama, penerbit PT. Remaja Rsodakarya. Bandung
- Muthuveloo, Rajendran dan Raduan Che Rose. 2005. "Typology of Organizational Commitment." *American Journal of Applied Science*, 2 (6): 1078-1081.
- Nafarin,M.2007.*Penganggaran Perusahaan*.Jakarta:Salemba Empat.
- Nasir, Moh, 1998, *Metodologi Penelitian*, Penerbit Ghalia, Indonesia
- Nugrahani, 2013, *Pengaruh Faktor-Faktor Iklim Organisasi Terhadap Ketidakpastian tugas (Studi Kasus Pada PT Kimia Farma Apotek)*, Fakultas Ekonomi Universitas PGRI Yogyakarta.
- Panggabean, 2004, *Manajemen Sumber Daya Manusia*, Cetakan. Pertama, Ghalia Indonesia
- Steers. R. M and Porter, 2006, Efektivitas Organisasi (Kaidah Perilaku), Edisi I, Terjemahan Jamin. Magdalena, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- R. A., Supriyono, 2001. Akuntansi Manajemen, Edisi pertama, Cetakan pertama. Yogyakarta : Penerbit BPFE
- Robbins, Stephen P. dan Coulter, Mary. Manajemen, Edisi Bahasa Indonesia, Jilid II, Terjemahan Tulus Sihombing, Penerbit PT. Prenhallindo, Jakarta.
- Saifudin, 2014, Pengaruh Informasi Akuntansi Dan Ketidakpastian Tugas Terhadap Perilaku Manajer
- Santoso, Singgih, 2002, *Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik*, Cetakan Pertama, Penerbit PT. Elex Media Komputindo, Jakarta.
- Sastrohadiwiryo, DR, (2003), Manajemen Tenaga Kerja Indonesia, edisi 2, PT. Bumi Aksara, Jakarta
- Sugiyono, 2002, Metode Penelitian Bisnis, Penerbit Alfabeta, Bandung.
- Sumarno, J. 2005. "Pengaruh Ketidakpastian tugas Dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dan Kinerja Manajerial".
- Widuri, 2013, Ketidakpastian Tugas Sebagai Variabel Moderator Terhadap Hubungan antara Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kepuasan Pengguna pada End User Computing, *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, Vol. 12, No. 1, Mei 2013
- Wuryani, 2005, Pengaruh Moderasi Ketidakpastian Tugas Terhadap Hubungan Antara Karakteristik Sasaran Penganggaran dengan Kinerja Manajerial, *Simposium Riset Ekonomi II* , Surabaya, 23-24 November 2005