

## PENGARUH KARAKTERISTIK GAYA PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP EFISIENSI BIAYA

Johan Arifin

*Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia*

### Abstract

*The main aim of this research was to find out how far the influence of the characteristics of budget preparation style was on the cost efficiency of manufacture companies in Jakarta Stock Exchange in the period of 2004. According to a survey of 32 manufacture companies the result of the analysis showed that all variables of the budget preparation characteristics style had significant influences on cost efficiency variables. In partial analysis, however, only two of the five variables i.e. the distinctiveness of the budget goals and budget evaluation had significant influences on the cost efficiency variables.*

**Keywords:** *budget preparation style, cost efficiency*

### PENDAHULUAN

Pada dasarnya fungsi utama manajemen adalah perencanaan dan pengendalian. Kemampuan manajemen dalam mengelola perusahaan sangat tergantung pada kemampuannya melaksanakan kedua fungsi tersebut. Fungsi perencanaan meliputi aktivitas-aktivitas seperti penentuan tujuan, penetapan kebijakan, penentuan pengeluaran modal, serta pembuatan keputusan mengenai produk dan promosinya. Agar manajemen mendapat kepastian apakah organisasinya telah melaksanakan apa yang telah ditetapkan dalam perencanaan, diperlukan adanya pengendalian manajemen sebagai proses memotivasi para manajer untuk melaksanakan kegiatan organisasi dalam upaya mencapai tujuan. Dengan demikian pengendalian manajemen menyangkut implementasi kebijakan, evaluasi pelaksanaan, serta pengambilan tindakan koreksi pelaksanaan yang berada di bawah standar.

Perencanaan merupakan proses pengembangan tujuan organisasi serta memilih tindakan dimasa yang akan datang untuk mencapai tujuan. Menurut Garrison

(1991) fungsi perencanaan meliputi penetapan tujuan organisasi, pengembangan premise tentang lingkungan yang terjadi, pemilihan tindakan untuk mencapai tujuan, serta perencanaan kembali terhadap kekurangan yang terjadi. Dalam sebuah organisasi pada umumnya perencanaan dibagi menjadi dua yaitu perencanaan strategis dan perencanaan operasional. Perencanaan strategis merupakan perencanaan yang dirancang untuk memenuhi berbagai tujuan organisasi yang sangat luas. Fokus perencanaan ini adalah tujuan dan strategi keseluruhan yang menyangkut seluruh fungsi manajemen dan bersifat jangka panjang. Sedangkan perencanaan operasional merupakan perencanaan yang menguraikan secara lebih terinci mengenai bagaimana rencana-rencana stretegis akan dicapai. Fokus perencanaan ini adalah pelimpahan wewenang dan tanggungjawab.

Anggaran merupakan ungkapan kuantitatif yang formal mengenai rencana manajemen. Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian kegiatan karena anggaran yang sudah disetujui merupakan

komitmen dari para pelaksana yang ikut berperan dalam menyusun anggaran tersebut. Selain bermanfaat sebagai alat pengendalian kegiatan, anggaran berfungsi sebagai alat komunikasi rencana kepada berbagai manajer pusat pertanggungjawaban, sebagai alat memotivasi para manajer untuk mencapai tujuan perusahaan, serta sebagai alat penilaian prestasi para manajer pusat pertanggungjawaban.

Kemampuan untuk berpegang teguh kepada anggaran seringkali menjadi faktor penting didalam menilai prestasi kerja. Oleh karena anggaran menentukan dengan jelas pelaksanaan tugas-tugas serta mengarahkan perhatian yang lebih besar kepada titik-titik yang rawan. Pada umumnya para karyawan kurang suka dengan teknik yang digunakan atasan untuk mengukur prestasinya, sehingga anggaran seringkali dianggap oleh *middle management* sebagai pernyataan sikap manajemen puncak yang membatasi kebebasan karyawan. Menurut Kenis (1979) anggaran bukan hanya sekedar rencana keuangan mengenai biaya dan pendapatan yang ingin dicapai oleh pusat pertanggungjawaban dalam sebuah perusahaan, tetapi juga merupakan alat untuk mengendalikan, mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, memotivasi, dan mengevaluasi prestasi.

Proses persiapan dan aplikasi anggaran sangat mendukung penentuan tujuan yang terencana, serta memberikan informasi sampai sejauh mana tujuan tersebut telah dicapai, sehingga menjadi dasar manajer untuk mengukur efisiensi, mengidentifikasi persoalan, dan mengendalikan harga. Disamping itu proses persiapan dan aplikasi anggaran sangat mendukung terciptanya koordinasi berbagai aktivitas fungsional perusahaan. Lebih dari itu, informasi anggaran dapat membantu manajemen puncak mengevaluasi prestasi manajer yang ada di bawahnya serta memberikan penghargaan, imbalan, atau hukuman sehingga anggaran

di sini berfungsi sebagai motivator bagi para manajer pusat pertanggungjawaban untuk mencapai sasaran.

Holmes dan Marsden (1996) berpendapat bahwa berbagai tujuan yang ingin dicapai oleh perusahaan bisnis meliputi memperoleh laba secara berkesinambungan, efisiensi, kepuasan dan pengembangan karyawan, kualitas produk atau jasa untuk pelanggan, tanggungjawab sosial dan hubungan dengan masyarakat, kepemimpinan pasar, maksimalisasi deviden, kelangsungan hidup, kemampuan beradaptasi serta fleksibilitas dan pelayanan kepada masyarakat.

Efisiensi merupakan salah satu tujuan perusahaan sebagai kriteria keefektifan organisasi serta merupakan tolok ukur konsumsi masukan (input) untuk setiap satu satuan keluaran (output). Suatu proses kegiatan organisasi dikatakan efisien apabila dalam melakukan kegiatannya telah dikonsumsi masukan seminimal mungkin untuk menghasilkan sejumlah keluaran yang besar. Untuk mendapatkan hasil yang efisien diperlukan fungsi pengendalian yang tepat, dalam hal ini anggaran merupakan alat pengendalian kegiatan yang pada dasarnya membandingkan antara rencana dengan pelaksanaan kegiatan sehingga dapat ditentukan penyimpangan yang terjadi.

Berdasarkan beberapa uraian di atas dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan salah satu elemen dari sistem pengendalian manajemen yang membantu manajemen dalam melaksanakan fungsi perencanaan dan fungsi pengendalian, memotivasi dan menilai prestasi serta mengukur efisiensi. Oleh karena efisiensi merupakan salah satu tujuan perusahaan, sedangkan anggaran merupakan salah satu dasar penilaian efisiensi, maka perlu diperhatikan karakteristik gaya penyusunan anggaran, yang dapat memotivasi atau menghambat pencapaian tujuan perusahaan. Banyak penelitian yang dilakukan para peneliti tentang gaya penyusunan anggaran,

diantaranya tentang pengaruh karakteristik gaya penyusunan anggaran terhadap aspek perilaku khususnya prestasi kerja, kepuasan kerja, serta perilaku disfungsional. Kenis (1979) meneliti beberapa dimensi dari gaya penyusunan anggaran meliputi:

- 1) Partisipasi dalam penyusunan anggaran (*budgetary participation*)
- 2) Kejelasan tujuan anggaran (*budget goal clarity*)
- 3) Umpan balik anggaran (*budgetary feedback*)
- 4) Evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*)
- 5) Tingkat kesulitan anggaran (*budget goal difficulty*)

Penelitian mengenai pengaruh karakteristik gaya penyusunan anggaran terhadap efisiensi biaya pernah dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya yaitu Kenis (1979) dan Marcel (1988) yang menyimpulkan bahwa secara keseluruhan pengaruh karakteristik gaya penyusunan anggaran terhadap efisiensi biaya relatif lemah. Sementara itu secara parsial dilaporkan bahwa dari ke lima variabel karakteristik gaya penyusunan anggaran hanya variabel kejelasan tujuan anggaran yang berpengaruh positif terhadap efisiensi biaya. Penelitian ini bertujuan untuk menguji kembali seberapa besar pengaruh karakteristik gaya penyusunan anggaran terhadap efisiensi biaya yang diterapkan pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta.

## **KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran**

Becker dan Green (1998) mendefinisikan partisipasi sebagai suatu proses pengambilan keputusan bersama antara dua pihak atau lebih yang akan membawa efek dimasa yang akan datang bagi semua pembuat keputusan. Partisipasi penyusunan anggaran merupakan keikut-

sertaan para manajer dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi yang sukses akan memberikan beberapa manfaat antara lain:

- 1) Memberi pengaruh yang sehat pada kepentingan inisiatif, moral, dan antusiasme.
- 2) Memberi hasil suatu rencana yang lebih baik, karena adanya kombinasi pengetahuan beberapa individu.
- 3) Dapat meningkatkan kerjasama antar departemen.
- 4) Para karyawan dapat lebih menyadari situasi di masa yang akan datang, dan perhatian terhadap sasaran dan pertimbangan-pertimbangan.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran membuat para pelaksana anggaran lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran, sehingga partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan efisiensi. Partisipasi dalam penyusunan anggaran seringkali tidak mempunyai arti bagi organisasi, hal ini dapat terjadi karena beberapa hal berikut:

- 1) Perbedaan kepribadian manajer yang tercermin dalam gaya kepemimpinannya
- 2) Latar belakang karyawan
- 3) Bentuk organisasi yang sentralisasi dan bersifat otokrasi kurang menggunakan partisipasi apabila dibandingkan dengan organisasi yang desentralisasi

Adakalanya partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat menimbulkan problem baru. Keikutsertaan para manajer dalam penyusunan anggaran akan berakibat mereka (para manajer) menetapkan anggaran yang relatif mudah (longgar), sehingga akan menimbulkan *slack* yang mengecilkan prestasi yang diharapkan (Chow, 1990). Hal ini terjadi karena mereka mengetahui bahwa prestasi mereka akan

dinilai dari anggaran tersebut. Slack dalam pandangan Noury (1994) muncul secara tidak sengaja dalam proses perundingan dan merupakan hasil yang lazim dari proses yang bersifat partisipatif. Sementara itu Schiff dan Lewin dalam Indriantoro (1993) menganggap bahwa adanya kelonggaran dalam anggaran (*slack*) merupakan hasil dari proses partisipasi, dan mereka yakin bahwa para manajer memperjuangkan secara sengaja sehingga mereka dapat mencapai tujuan pribadi seperti gaji yang lebih tinggi, bonus, dan lain-lain. Semua hal tersebut dapat terwujud jika anggaran dapat dicapai.

Partisipasi hendaknya diarahkan kepada penetapan sasaran dengan diskusi yang cukup, yang memungkinkan setiap pelaksana menyadari bahwa sasaran tersebut diterima oleh seluruh anggota dalam organisasi. Partisipasi harus diarahkan agar memberikan kesempatan yang cukup untuk berinteraksi, sehingga semua anggota dalam organisasi dapat bekerjasama dengan baik serta dapat menerima sasaran-sasaran kelompok sebagai sasarannya sendiri. Partisipasi akan menumbuhkan sikap berani bertanggung jawab, yang memungkinkan tujuan anggaran akan diterima oleh setiap manajer sebagai tujuan mereka sendiri. Tingkat efektifitas dari partisipasi juga dapat dilihat dari situasi kerja. Untuk pekerjaan yang bersifat rutin dan mekanik partisipasi tidak begitu efektif dibandingkan dengan pekerjaan yang memerlukan inovasi.

Beberapa hasil penelitian yang dilakukan oleh Milani (1975), Dunk (1993), dan Argyris (1990), mengemukakan bahwa partisipasi dalam penetapan tujuan anggaran akan mendorong para manajer mengenal dan menerima tujuan, serta bersungguh-sungguh mencapai tujuan tersebut. Dengan demikian partisipasi dalam penyusunan anggaran akan mendorong para pelaksana anggaran berusaha lebih aktif dan bekerja keras untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan, serta mendorong terciptanya efisiensi biaya.

### **Kejelasan Tujuan Anggaran**

Kejelasan tujuan anggaran berhubungan dengan sejauh mana tujuan-tujuan anggaran dinyatakan secara khusus dan jelas serta dipahami oleh orang-orang yang bertanggungjawab memenuhinya. Dengan adanya kejelasan tujuan, dapat diinformasikan kepada manajer level bawah tentang apa yang diharapkan oleh manajer yang lebih tinggi. Sebaliknya, manajer yang lebih tinggi dapat mempelajari dukungan-dukungan dan persoalan-persoalan manajer di bawahnya melalui laporan-laporan dari bawah. Keadaan seperti ini akan mendorong terciptanya efisiensi biaya perusahaan karena biaya tambahan yang diakibatkan oleh kesalahan pengambilan keputusan dapat dikurangi. Dengan kata lain tujuan anggaran yang jelas akan mengarahkan para pelaksana anggaran untuk merealisasikan tujuan yang telah ditetapkan. Locke (1981) dalam penelitiannya menemukan bahwa dengan adanya kejelasan tujuan akan mendorong para pekerja untuk melakukan yang terbaik dalam kerja mereka, dan mereka akan lebih mampu mengatur perilaku yang akhirnya dapat meningkatkan prestasi mereka serta tercapainya efisiensi biaya. Schiff *et.al.* (1970) juga melaporkan bahwa, kejelasan tujuan anggaran akan meningkatkan prestasi para pelaksana anggaran. Kejelasan tujuan akan dapat digunakan sebagai sarana untuk mempengaruhi motivasi, perilaku, dan prestasi. Sebaliknya tujuan yang tidak jelas dapat membawa kebingungan, ketegangan, dan ketidakpastian. Pada umumnya manajer yang mempunyai tujuan anggaran yang jelas dan spesifik dapat berbuat lebih baik daripada manajer yang tujuan anggarannya bersifat umum.

### **Umpan Balik Anggaran**

Pada umumnya memberikan informasi kepada para pelaksana anggaran tentang kekurangan mereka dapat mendatangkan perasaan tidak senang, bahkan

dapat membuat masalah semakin buruk. Akan tetapi untuk tujuan peningkatan prestasi dan peningkatan efisiensi, umpan balik tentang keberhasilan pegawai adalah sangat penting meskipun dalam beberapa hal rasa tanggung jawab yang tinggi dapat disertai perasaan frustrasi yang tidak tertolerir apabila kegagalannya diungkapkan. Oleh sebab itu umpan balik harus dimaksudkan untuk memberitahu karyawan mengenai keberhasilan atau kegagalannya dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Disamping itu umpan balik akan dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusan yang tepat khususnya untuk perbaikan prestasi di masa yang akan datang maupun pencapaian efisiensi biaya organisasi.

Umpan balik merupakan tingkat keberhasilan dalam mencapai tujuan yang berfungsi sebagai variable motivasional. Hasil dari usaha yang dilakukan dapat dijadikan sebagai dasar untuk mengetahui keberhasilan atau kegagalan usahanya, serta dapat pula menjadi pendorong untuk bekerja lebih efisien dan berprestasi lebih baik.

### Evaluasi Anggaran

Evaluasi anggaran pada dasarnya membandingkan antara anggaran dengan pelaksanaan sehingga dapat ditentukan penyimpangan yang terjadi. Penyimpangan ini akan digunakan sebagai dasar untuk mengukur efisiensi serta penilaian prestasi. Anggaran yang digunakan dalam mengevaluasi prestasi cenderung mempengaruhi perilaku dan prestasi para pelakunya. Menurut Brownell *et.al* (1978) evaluasi yang bersifat *punitive* dapat menyebabkan rendahnya motivasi, sebaliknya evaluasi yang bersifat *supportive* dapat menghasilkan sikap dan tingkah laku positif.

Pada umumnya pemberian imbalan atau sanksi kepada para bawahan berdasarkan terpenuhinya tidaknya anggaran akan mempengaruhi perilaku para pelaksana anggaran. Sebagai contoh seorang bawahan yang

melampaui tingkat pengeluaran tidak akan dinaikkan gajinya, sementara bagi yang tetap dibawah anggaran akan dinaikkan gajinya. Dalam hal ini tingkah laku bawahan akan terarah kepada pencapaian anggaran, akan tetapi kemungkinan penggunaan anggaran sebagai alat evaluasi akan mengundang beberapa kelemahan sebagai berikut (Merchant,1981):

- 1) Imbalan untuk mencapai sasaran kinerja barangkali tidak dinilai tinggi oleh bawahan sebagaimana penilaian atasan.
- 2) Anggaran hanya merupakan salah satu syarat penilaian kinerja. Disamping anggaran masih banyak faktor yang harus dipertimbangkan dalam penilaian kinerja.
- 3) Frekuensi peninjauan kinerja pada umumnya hanya sekali atau dua kali dalam satu tahun.
- 4) Ada beberapa atasan yang tidak memandang anggaran sebagai alat evaluasi yang cukup bermanfaat, karena dalam anggaran masih banyak faktor penaksirannya.

### Tingkat Kesulitan Anggaran

Anggaran yang terlalu ideal (sangat ketat) akan sulit dicapai, sehingga mengakibatkan para pelaku anggaran tidak termotivasi untuk merealisasikan anggaran, bahkan dapat membuat para pelaku anggaran frustrasi, merasa gagal, serta menolak anggaran tersebut. Sebaliknya anggaran yang terlalu longgar (mudah dicapai) dapat mengakibatkan para pelaksana anggaran tidak merasa tertantang untuk berprestasi, karena tanpa bekerja keras akan timbul penyimpangan yang menguntungkan sehingga hanya memiliki pengaruh motivasi yang kecil. Locke *et.al.* (1981) dalam penelitiannya melaporkan semakin sulit suatu tujuan semakin tinggi prestasinya sepanjang tujuan tersebut disepakati oleh pihak partisipan. Sedangkan Greenberg *et.al.* (1990) juga melaporkan bahwa tujuan

yang lebih ketat memberikan motivasi yang lebih tinggi, namun sampai batas waktu tertentu pengetatan tujuan tersebut akan mengurangi motivasi. Anggaran yang baik adalah anggaran dengan tingkat kesulitan yang masih dimungkinkan untuk dicapai, sehingga para pelaksana termotivasi untuk bekerja lebih efisien. Untuk alasan motivasi dan peningkatan prestasi ini maka tujuan anggaran harus ketat namun dapat dicapai.

### Efisiensi Biaya

Laurence *et.al.* (1988) mengemukakan berbagai tujuan yang ingin dicapai perusahaan bisnis, yaitu meliputi: efisiensi, mendapatkan laba secara berkesinambungan, produk yang berkualitas, perkembangan kualitas karyawan, kepemimpinan pasar, maksimalisasi deviden, kelangsungan hidup, serta kemampuan beradaptasi dan pelayanan kepada masyarakat.

Efisiensi merupakan salah satu konsep untuk mengukur kinerja dari sebuah pusat pertanggungjawaban. Secara teoritis telah dijelaskan bahwa efisiensi merupakan perbandingan antara output dengan input. Suatu proses kegiatan organisasi akan dikatakan efisien apabila telah mengkonsumsi masukan (*input*) seminimal mungkin untuk menghasilkan keluaran (*output*) yang maksimal.

Anggaran dapat difungsikan sebagai alat pengendali kegiatan, yang pada dasarnya pengendalian tersebut dilakukan dengan cara membandingkan antara rencana dengan realisasinya sehingga dapat ditentukan penyimpangan yang terjadi. Lebih lanjut penyimpangan tersebut dapat mengarahkan perhatian manajemen terhadap semua titik rawan dalam organisasi sehingga dapat dipakai sebagai dasar evaluasi prestasi. Proses penyusunan anggaran sangat mendukung penentuan tujuan dan dapat memberikan informasi sampai sejauh mana tujuan dapat tercapai sehingga menjadi dasar bagi manajemen untuk mengukur efisiensi.

Dari segi pengendalian, jumlah anggaran yang didasarkan atas angka standar yang benar dapat berfungsi sebagai alat penilai efisiensi, sehingga realisasi biaya yang melebihi atau dibawah jumlah yang dianggarkan dianggap sebagai suatu pemborosan atau penghematan.

Untuk mencapai anggaran yang efektif, setiap manajer wajib mengkomunikasikan kepada bawahannya tingkat pencapaian yang dimaksud, disamping hal itu manajer juga harus memantau cara mereka mencapai sasaran tersebut sehingga evaluasi dapat diarahkan kepada tingkah laku bawahan dalam merealisasikan tujuan perusahaan. Dengan demikian seorang bawahan akan selalu mempelajari berapa banyak yang diharapkan dan bagaimana melakukannya.

Pengukuran efisiensi pada pusat pertanggungjawaban dapat dilakukan dengan membandingkan antara realisasi biaya dengan anggaran yang ditetapkan.

Pengukuran efisiensi dengan membandingkan antara realisasi biaya dengan anggarannya mempunyai beberapa kekurangan, yaitu:

- 1) Catatan besarnya biaya tidak mencerminkan suatu ukuran yang akurat mengenai besarnya input yang digunakan.
- 2) Standar biaya hanya merupakan sebuah nilai perkiraan yang terbaik yang dapat menggambarkan seberapa besar jumlah sumber daya yang harus dibutuhkan untuk menghasilkan output tertentu pada suatu kondisi dan lingkungan tertentu.

Berdasarkan uraian di muka dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan salah satu elemen dari sistem pengendalian manajemen dalam melaksanakan fungsi perencanaan dan fungsi pengendalian, memotivasi dan menilai prestasi serta mengukur efisiensi. Oleh karena efisiensi merupakan salah satu tujuan yang hendak dicapai perusahaan, sementara itu anggaran

merupakan salah satu dasar penilaian efisiensi, maka perlu kiranya diperhatikan karakteristik gaya penyusunan anggaran yang dapat memotivasi atau menghambat pencapaian tujuan perusahaan.

## **REVIEW PENELITIAN TERDAHULU**

Beberapa penelitian terdahulu yang berhubungan dengan karakteristik gaya penyusunan anggaran yang berupa partisipasi dalam penyusunan anggaran telah banyak dilakukan diantaranya seperti; Hanson (1966), Milani (1975), Govindarajan (1986), Argyris (1990), Becker dan Green (1998), dan Marcel (1988). Hasil beberapa penelitian tersebut menyatakan bahwa partisipasi dalam penetapan tujuan anggaran akan mendorong para pelaksana anggaran mengenal dan menerima tujuan serta berusaha untuk mencapai tujuan tersebut. Dengan demikian akan mengakibatkan meningkatnya motivasi para pelaksana anggaran yang pada akhirnya akan mempengaruhi tingkat pencapaian efisiensi biaya. Sementara itu Frucot *et. al.* (1991) dalam penelitiannya melaporkan bahwa tidak terdapat korelasi antara partisipasi bawahan dalam penetapan tujuan anggaran dengan penerimaan dan pencapaian tujuan mereka.

Penelitian yang berhubungan dengan kejelasan tujuan anggaran dilaporkan oleh Locke. Menurut Locke (1981) dengan adanya kejelasan tujuan akan mendorong para pekerja untuk melakukan yang terbaik dalam kerja mereka, mereka lebih mampu mengatur perilaku yang mengarahkan pada peningkatan prestasi dan efisiensi biaya. Mia Lokman (1988) juga melaporkan bahwa kejelasan tujuan anggaran dapat digunakan sebagai sarana mempengaruhi motivasi, perilaku, dan prestasi.

Penelitian mengenai umpan balik anggaran dilakukan oleh Steers (1979), Chow (1990), Becker dan Green (1998), serta Kim (1992). Dalam penelitian mereka

dilaporkan bahwa terdapat hubungan positif antara umpan balik anggaran dengan pencapaian tujuan, peningkatan prestasi, dan efisiensi. Penelitian tentang evaluasi anggaran dilakukan oleh Kirby (1991) yang mana hasilnya menyatakan bahwa evaluasi yang bersifat *punitive* akan mengakibatkan rendahnya motivasi dan sebaliknya evaluasi yang bersifat *supportive* dapat menghasilkan sikap dan tingkah laku yang positif.

Penelitian mengenai tingkat kesulitan anggaran dilakukan oleh Locke *et.al.* (1981) yang melaporkan bahwa semakin sulit suatu tujuan, semakin tinggi prestasinya sepanjang tujuan tersebut disepakati oleh pihak partisipan. Sementara itu Marcel Go (1988) meneliti pengaruh karakteristik anggaran terhadap efektifitas pelaksanaan anggaran yang hasilnya menyatakan bahwa karakteristik anggaran secara keseluruhan mempunyai hubungan positif terhadap efektivitas dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Dari pembahasan di muka, perumusan hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$H_{A1}$  : *Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap efisiensi biaya*

$H_{A2}$  : *Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap efisiensi biaya*

$H_{A3}$  : *Umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap efisiensi biaya*

$H_{A4}$  : *Evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap efisiensi biaya*

$H_{A5}$  : *Tingkat kesulitan anggaran berpengaruh positif terhadap efisiensi biaya*

## **METODE PENELITIAN**

### **Populasi dan Sampel Penelitian**

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan-perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta pada tahun 2004. Alasan dipilihnya perusahaan manufaktur dalam penelitian ini adalah

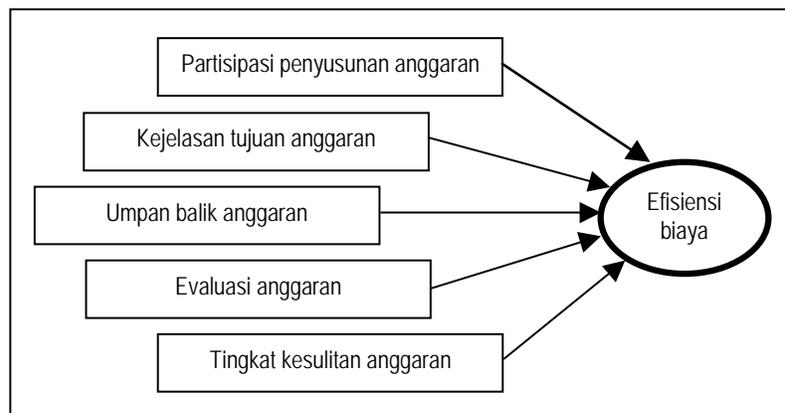
bahwa perusahaan manufaktur memiliki fungsi yang lebih lengkap dibandingkan dengan jenis perusahaan lainnya, karena memiliki fungsi produksi, fungsi pemasaran, fungsi keuangan, dan fungsi personalia. Dari 152 total kuesioner yang dikirimkan, total kuesioner yang kembali 44 buah (28,9%), dimana 3 (1,97%) kuesioner kembali karena pindah alamat, 6 (3,95%) diantaranya tidak lengkap pengisiannya, dan 3 (1,97%) kuesioner kembali dengan diberi keterangan keberatan memberi tanggapan, sehingga tidak dapat digunakan sebagai data penelitian. Dengan demikian sampel akhir dalam penelitian ini sebanyak 32 perusahaan (21,05%). Responden (*target subject*) dalam penelitian ini adalah manajer produksi. Dari manajer produksi tiap-tiap perusahaan yang dijadikan sampel penelitian ini diharapkan didapat informasi yang dibutuhkan berkaitan dengan permasalahan penelitian.

### Metode Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini data dibagi menjadi tiga kelompok, meliputi; data yang berhubungan dengan identitas perusahaan, data yang digunakan untuk mengukur variable karakteristik gaya penyusunan anggaran, dan data yang digunakan untuk mengukur variabel efisiensi biaya. Data-data tersebut dikumpulkan dengan metode kuesioner. Pendistribusian kuesioner kepada responden dilakukan dengan *mail survey*.

### Model Penelitian

Penelitian ini mempelajari ketergantungan satu variabel dependen yaitu efisiensi biaya pada lima variabel independen yang menjelaskan karakteristik gaya penyusunan anggaran. Model yang dikembangkan dalam penelitian ini tampak dalam gambar 1.



**Gambar 1.** Model Penelitian

Model yang digunakan untuk menguji hipotesis penelitian ini secara matematis dinyatakan dalam persamaan berikut:

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + b_5x_5 + e$$

Dimana :

- Y = efisiensi biaya
- a = konstanta
- b = koefisien parameter
- x<sub>1</sub> = partisipasi penyusunan anggaran
- x<sub>2</sub> = kejelasan tujuan anggaran
- x<sub>3</sub> = umpan balik anggaran
- x<sub>4</sub> = evaluasi anggaran
- x<sub>5</sub> = tingkat kesulitan anggaran
- e = variabel pengganggu

#### HASIL DAN PEMBAHASAN

Langkah pertama dalam pengujian hipotesis penelitian ini adalah melakukan uji reliabilitas dan validitas terhadap instrumen

penelitian. Reliabilitas instrumen penelitian diuji dengan *cronbach's alpha*. Nunally dan Bernstein (1994) menyarankan bahwa nilai standar yang diterima secara umum untuk reliabilitas berkisar di atas 0,70. Berdasarkan kriteria tersebut, disimpulkan bahwa reliabilitas penelitian ini relatif baik karena memiliki koefisien *cronbach alpha* di atas 0,70.

Uji validitas terhadap instrumen penelitian ini menggunakan *confirmatory factor analysis (principle component dengan varimax rotation)*. Adapun besarnya nilai *eigenvalue* pada penelitian ini lebih besar dari satu sedangkan nilai *rotated valuenya* lebih besar dari 0,40. Dengan demikian dari hasil uji validitas instrumen penelitian ini dapat disimpulkan bahwa validitas penelitian ini cukup baik.

**Tabel 1.** Hasil uji reliabilitas instrumen penelitian

Item	Banyaknya Butir	Nilai
Partisipasi penyusunan anggaran	5	0,85
Kejelasan tujuan anggaran	3	0,91
Umpan balik anggaran	3	0,86
Evaluasi anggaran	10	0,82
Tingkat kesulitan anggaran	5	0,74

**Tabel 2.** Hasil uji validitas instrumen penelitian

Item	Eigenvalue	Percentage of Variance
Partisipasi penyusunan anggaran	3,25	65,32
Kejelasan tujuan anggaran	4,12	69,25
Umpan balik anggaran	3,42	67,22
Evaluasi anggaran	2,69	63,17
Tingkat kesulitan anggaran	2,22	57,91

### Pengujian Asumsi Klasik

#### Pengujian gejala multikolinieritas

Multikolinieritas terindikasi apabila ada hubungan linier diantara variabel independen yang digunakan dalam model. Metode untuk menguji adanya multikolinieritas dapat dilihat dari nilai *tolerance value* atau *variance inflation factor* (VIF). Batas dari *tolerance value* adalah 0,10 dan batas VIF adalah 10 (Hair *et al.* 1995). Dari hasil analisis yang dilakukan menunjukkan bahwa nilai VIF semua variabel independen di bawah 10 dan *tolerance value* diatas 0,10 dengan demikian disimpulkan tidak terdapat multikolinieritas.

#### Pengujian gejala heteroskedastisitas

Uji gejala heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat  $t_{-tes}$  secara parsial. Hasil tes terhadap variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran ( $p_{-value}=0,8722$ ), kejelasan tujuan anggaran ( $p_{-value} = 0,0993$ ), umpan balik anggaran ( $p_{-value} =0,3492$ ), evaluasi anggaran ( $p_{-value}=0,4781$ ), dan tingkat kesulitan anggaran ( $p_{-value}=0,2310$ ). Semua hasil uji tersebut tidak signifikan pada  $\alpha = 0,05$ , dengan kata lain tidak terdapat heteroskedastisitas.

#### Pengujian gejala autokorelasi

Untuk mendeteksi adanya autokorelasi dapat dilihat dari nilai Durbin Watson. Nilai Durbin Watson dari penelitian ini menunjukkan angka sebesar 1,773 yang berarti lebih besar dari nilai teoritisnya

(1,39) sehingga disimpulkan tidak terjadi autokorelasi.

#### Analisis Pengujian Hipotesis

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan alat analisis regresi berganda. Penelitian ini menggunakan tingkat keyakinan 95%, yang berarti  $\alpha$  yang digunakan sebesar 0,05. Hal ini berarti jika nilai  $p$  kurang dari 0,05 maka variabel independen berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen. Hasil uji regresi berganda menunjukkan nilai sebagai berikut:

$$\begin{aligned} R_{\text{squared}} &= 0,6804 \\ F.\text{Ratio} &= 11,925 \\ \text{Adjusted } R_{\text{squared}} &= 0,6234 \\ P\text{-value} &= 0,0305 \end{aligned}$$

Dari hasil penelitian ini dilaporkan bahwa secara keseluruhan variabel karakteristik gaya penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel efisiensi biaya. Sementara itu secara parsial, hanya terdapat dua variabel karakteristik gaya penyusunan anggaran yang berpengaruh secara signifikan terhadap variabel efisiensi biaya, yaitu variabel kejelasan tujuan anggaran dan variabel evaluasi anggaran. Sedangkan variabel partisipasi penyusunan anggaran, variabel umpan balik anggaran, variabel tingkat kesulitan anggaran pengaruhnya relatif lemah atau tidak signifikan terhadap efisiensi biaya. Dengan demikian hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan Kenis pada tahun 1979.

**Tabel 3.** Hasil Analisis Regresi

Variabel	Koefisien	Signifikansi (Prob)	Keterangan
Konstanta	-65,5310		
Partisipasi penyusunan anggaran (x1)	3,4936	0,34221	Tidak signifikan
Kejelasan tujuan anggaran (x2)	-7,8718	0,01203	Signifikan
Umpan balik anggaran (x3)	-4,6670	0,24952	Tidak signifikan
Evaluasi anggaran (x4)	4,1054	0,03502	Signifikan
Tingkat kesulitan anggaran (x5)	8,2057	0,09108	Tidak signifikan

Dalam penelitian ini partisipasi penyusunan anggaran secara signifikan tidak mempengaruhi efisiensi biaya. Hal ini terjadi karena adanya perbedaan kepribadian manajer yang tercermin dalam gaya kepemimpinannya, perbedaan latar belakang karyawan, serta bentuk organisasinya. Hal-hal tersebut merupakan faktor-faktor yang dapat menyebabkan partisipasi menjadi kurang berarti. Disamping hal tersebut, partisipasi penyusunan anggaran akan mengakibatkan mereka yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan menetapkan anggaran yang relatif mudah, sehingga menimbulkan *slack* yang dapat mengecilkan prestasi yang diharapkan. Dengan demikian partisipasi penyusunan anggaran justru akan menurunkan prestasi.

Pengaruh umpan balik anggaran terhadap efisiensi biaya relatif lemah atau tidak signifikan. Hal ini dapat terjadi karena rasa tanggungjawab yang tinggi dari para pelaksanaan anggaran dapat disertai dengan perasaan frustrasi yang tidak tertolerir apabila kegagalannya diungkapkan yang mengakibatkan kurang berpengaruh terhadap efisiensi biaya. Sementara itu tingkat kesulitan anggaran tidak mempengaruhi efisiensi biaya. Hal ini disebabkan tingkat kesulitan anggaran yang relatif tinggi dapat membuat para pelaksanaan anggaran merasa gagal serta menolak anggaran tersebut, sehingga para pelaksanaan anggaran tidak termotivasi bahkan dapat menurunkan efisiensi.

## **SIMPULAN**

Dari kelima variabel karakteristik gaya penyusunan anggaran hanya dua variabel yang berpengaruh secara signifikan yaitu variabel kejelasan tujuan anggaran dan evaluasi anggaran. Kurang berpengaruhnya variabel independen terhadap variabel dependen kemungkinan dapat disebabkan oleh beberapa hal sebagai berikut:

- a) Variabel partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh negatif dan

tidak signifikan. Hal ini disebabkan oleh kepribadian manajer yang tercermin dari gaya kepemimpinannya, latar belakang karyawan, serta bentuk organisasi. Selain itu dalam proses partisipasi penyusunan anggaran adakalanya para partisipan menetapkan anggaran yang relatif longgar, dimana hal ini akan mengakibatkan timbulnya *slack* yang akan mengecilkan arti dari prestasi yang diharapkan.

- b) Variabel umpan balik anggaran berkorelasi positif dan tidak signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa kegagalan atau kekurangan yang ada pada para pelaksana anggaran pada umumnya akan menumbuhkan rasa frustrasi yang mendalam atau perasaan tidak senang, hal ini mengakibatkan variabel umpan balik anggaran menjadi kurang berpengaruh terhadap efisiensi biaya.
- c) Variabel tingkat kesulitan anggaran berkorelasi negatif dan tidak signifikan terhadap efisiensi biaya. Hal ini terjadi kemungkinan disebabkan oleh adanya anggaran dengan tingkat kesulitan yang tinggi justru akan tidak memotivasi para pelaksana anggaran tersebut. Sebaliknya anggaran dengan tingkat kesulitan yang rendah akan mengurangi motivasi para pelaksana anggaran untuk berprestasi.

## **IMPLIKASI**

Peneliti berpendapat bahwa hasil penelitian ini sangat dipengaruhi oleh variabel makro seperti struktur organisasi, teknologi, budaya, dan lingkungan organisasi. Akan tetapi pendapat ini belum dapat dijadikan dasar untuk penarikan kesimpulan, sehingga perlu diadakan penelitian lanjutan pada organisasi yang memiliki struktur serupa dengan organisasi obyek penelitian ini dengan mempertimbangkan beberapa faktor makro tersebut.

## REFERENSI

- Argyris, Chris. (1990). "The Impact Budget on People", The Controllershship Foundation, Inc., Cornell University., dalam Indriantoro; "The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimension as Moderating Variables", *TKPA*.
- Becker Selwyn dan Green David. (1998). "Budgeting and Employee Behavioral, dalam Reading in Cost Accounting and Budgeting Control", William E. Thomas, Fifth Ed., *South Western Publishing Co.* Cincinati, P. 401-416
- Brownell Peter dan Morris Innes. (1978). "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance, A Theoretical Analysis", *The Accounting Review*, Vol. LXII, 4, Oktober. P. 774-778
- Brownell dan McInnes. (1986). "Budgetary participation, Motivation, and Managerial Performance", *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 4, October, P. 587-600
- Chow Chee W., dan Rice S. (1990). "Participative Budgeting: Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance", *The Accounting Review*, Vol. LXIII, No. 1, January, P. 111-122
- Dunk, A.S. (1993). "The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack", *The Accounting Review*, April, P. 589-603
- Frocot Veronique dan Shearon Winston. (1991). "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", *The Accounting Review*, Vol. 66, no.1 January, P. 80-99
- Govindarajan V. (1986). "Impact of participation in the Budgetary Process on managerial Attitudes and Performance; Universalistic and Contingency Perspective", *Decision Science 17*, P. 496-516
- Greenberg P.S, Greenberg R.H., dan Nouri H. (1990). "The Impact of Budget Participation on Job Performance, Job Satisfaction, Motivation, and Budgetary Slack; A Meta Analytic Review", *Working Paper*, Temple University.
- Gujarati, Damodar. (1997). *Ekonometrika Dasar*, Edisi bahasa Indonesia, Erlangga, Jakarta.
- Hair, Anderson, dan Tatham. (1995). *Multivariate Data Analysis with Reading*, Third Edition, New York, NY: Micmillan Publishing Co
- Hanson, Ernest. (1966). "The Budgetary Control Function", *The Accounting Review*, April, P. 239-243
- Holmes S. dan Marsden. (1996). "An Exploration of the spoused Organizational Culture of Public Accounting Firms", *Accounting Horizons*, September. P. 26-53
- Indriantoro Nur. (1993). "The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables", *Makalah Studium Generale di STIE Widya Wiwaha*, Yogyakarta.

- Kennis Izzetin. (1979). "Effect of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance", *The Accounting Review*, Vol. LIV, 4, Oktober . P. 707-721
- Kirby, A.J. Stefan R., Pradyot K.S. dan Tae Young. (1991). "Participation, Slack and Budget-Based Performance Evaluation", *Journal Accounting Research*, No. 29.
- Kren Leslie (1992), "Budgetary participation and Managerial Performance, The Impact of Information and Environmental Volatility", *The Accounting Review* , Vol. 67, No. 3, July.
- Locke E.K, Shaw LM, Saari, Garry, (1981), "Goal Setting and task Performance: 1969-1980", dalam *Psychological Bulletin*, P. 1969-1980
- Marcel Go, (1988)., "Pengaruh Karakteristik Anggaran Terhadap Efektifitas Pelaksanaan Anggaran"., *Thesis*, Pasca Sarjana, UGM
- Merchant, Kenneth A., (1981), "The Design of Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance", *The Accounting review*, October, P. 813-829
- Mia L (1988), "Managerial Attitude, Motivation, and Effectiveness of Budget Participation"., *Accounting, Organization, dan Society.*, Vol. 13, No.5, P.465-475
- Milani K. (1975)., "The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", *The Accounting Review*, 50, April. P. 275-284
- Noury H., (1994), "Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack", A Research, *Accounting, Organization and Society*
- Nunally J.C. dan Bernstein. (1994), *Psychometric Theory*, New York, McGraw-Hill
- Schiff Michael dan Lewin Arie., (1978), "The Impact of People on Budgets", dalam *Reading in Cost Accounting Budgeting and Control*, William E Thomas, Fifth Edition, South-Western Publishing Co, Cincinnati, P. 154-167
- Steers, R.M. (1979), "Factors Affecting Job Attitudes in a Goal-Setting Environment", dalam Kenis; "Effect of Budgetary Goal Characteristics on Management Attitudes and Performance", *The Accounting Review*, October, P. 707-721
- Waller W.S. (1988), "Slack in Participate Budgeting: The Joint Effect of a Truth-Inducing Pay Scheme and Risk Preferences", *Accounting, Organization, and Society*