

✓ Digital 4/13

**Studi literatur mengenai hubungan antara Anggaran,
Perilaku, Sistem Pengendalian Manajemen dan Strategi
untuk Mencapai Tujuan Organisasi**

**Oleh:
Hamfri Djajadikerta**

**Seminar Intern
Program Doktor Ilmu Ekonomi Unpar**



**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
UNIVERSITAS KATOLIK PARAHYANGAN
BANDUNG**

STUDI LITERATUR MENGENAI HUBUNGAN ANTARA ANGGARAN, PERILAKU, *MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS* DAN STRATEGI UNTUK MENCAPAI TUJUAN ORGANISASI

Hamfri Djajadikerta

PENDAHULUAN

Sebuah organisasi mempunyai tujuan serta strategi untuk mencapai tujuan tersebut. Implementasi strategi dilakukan melalui *strategic planning* yang menghasilkan program jangka panjang dan anggaran yang merupakan rencana jangka pendek yang dituangkan dalam satuan moneter. Anggaran merupakan salah satu tahap dari *Strategic Management Model* yang dikemukakan Wheelen dan Hunger (2000) dan dari model tersebut terlihat hubungan antara anggaran dengan strategi dan tujuan organisasi. Proses tadi perlu dikendalikan, dan jika kita lihat *Management Control Systems Model* dari Anthony dan Govindarajan (2001) maka anggaran juga merupakan bagian dari sistem perencanaan dan pengendalian tersebut.

Bagaimana anggaran atau *budgetary control* digunakan sebagai alat pengendalian manajemen merupakan hal yang sangat kompleks karena melibatkan manusia dengan perilakunya, jadi anggaranpun berhubungan dengan perilaku manusia. Banyak faktor atau variabel lain yang ikut mempengaruhi hubungan antara anggaran dengan manusia.

Berbagai penelitian mengenai hal tersebut telah banyak dilakukan, namun kesempatan untuk melakukan penelitian yang berkaitan dengan perilaku manusia, pengukuran kinerja, strategi ataupun pengendalian manajemen masih terbuka lebar, apalagi hal ini sejalan dengan perkembangan peran akuntan yang mengarah pada hal-hal yang bersifat strategik dan juga kearah proses pengendalian diluar finansial.

Pembahasan dalam makalah ini dimulai dari hubungan antara anggaran dengan strategi dan tujuan organisasi dalam *Strategic Management Model*, lalu diteruskan dengan peran anggaran dalam perencanaan dan pengendalian pada *Management Control*

Systems Model, diteruskan dengan hubungan antara anggaran dan perilaku manusia dalam perencanaan dan pengendalian serta penelitian-penelitian yang telah dilakukan mengenai hal tersebut dan ditutup dengan manfaat penelitian mengenai akuntansi keperilakuan sehubungan dengan perkembangan peran akuntansi di masa datang.

ANGGARAN DAN *STRATEGIC MANAGEMENT MODEL*

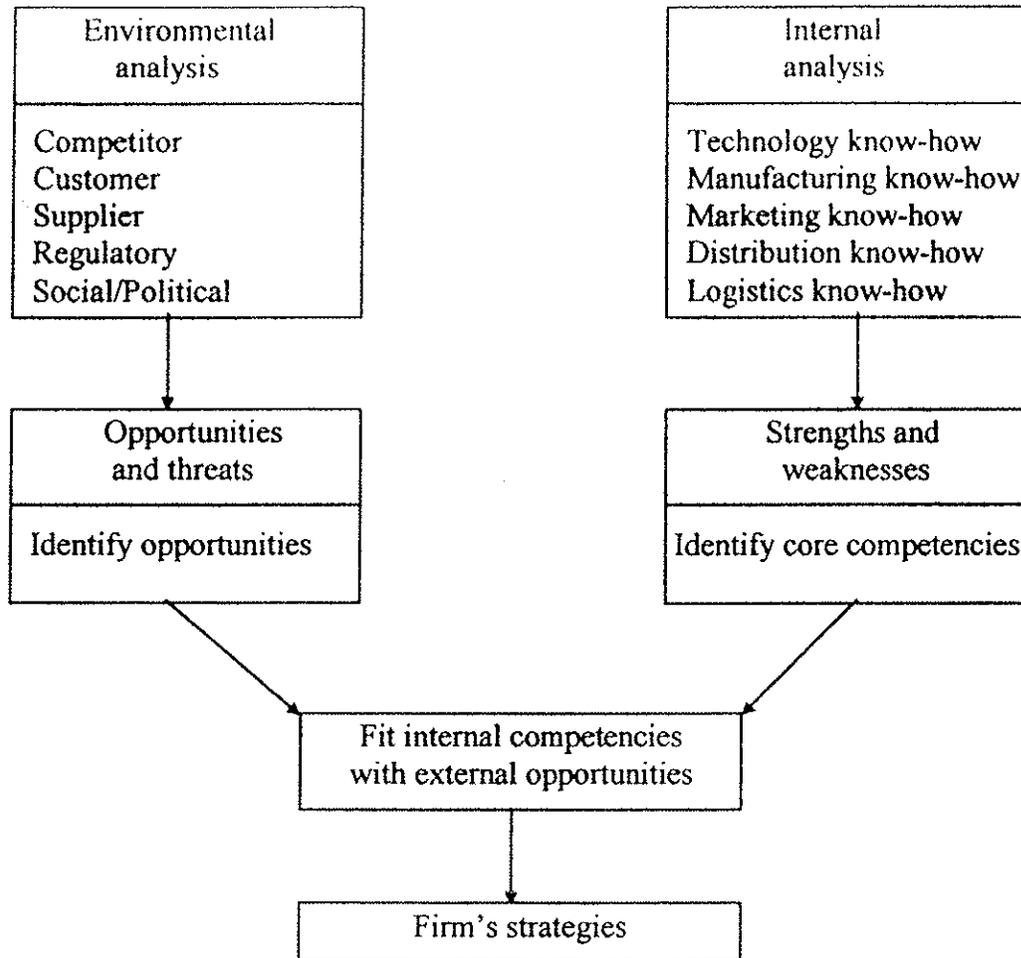
Suatu organisasi merupakan *entity* yang mengkonsumsi berbagai sumber daya sebagai masukan (*input*) untuk menghasilkan keluaran (*output*) dalam rangka mencapai suatu tujuan. Bagi organisasi yang berorientasi pada laba, atau sebuah perusahaan, biasanya tujuan tersebut pada awalnya ditetapkan oleh para pendiri, dan dalam perkembangan selanjutnya dapat ditetapkan oleh pimpinan tertinggi perusahaan (*CEO*), dengan persetujuan dewan komisaris atau pemegang saham.

Untuk dapat mencapai tujuan yang telah ditentukan tersebut, pendiri atau *CEO* menetapkan apa yang disebut sebagai strategi. Banyak definisi strategi, tetapi secara umum dapat dikatakan bahwa strategi menggambarkan rencana umum yang menunjukkan arah gerak organisasi untuk mencapai tujuannya (Anthony dan Govindarajan, 2001; Anthony, Welsch dan Reece, 1985; Wheelen dan Hunger, 2000). Strategi dibentuk dengan menyepadankan kompetensi utama perusahaan dengan kesempatan yang terbuka pada suatu industri tertentu. Proses penetapan tujuan beserta dengan strategi untuk mencapai tujuan tersebut, disebut sebagai *strategy formulation* (Anthony & Govindarajan, 1998; Wheelen & Hunger, 2000). Proses tersebut digambarkan oleh Anthony & Govindarajan seperti gambar 1, dihalaman 3.

Menurut Anthony dan Govindarajan (1998), strategi dapat dibagi menjadi 2 tingkatan yaitu :

- ◇ Strategi untuk perusahaan secara keseluruhan (*corporate level strategy*), dan
- ◇ Strategi untuk unit bisnis-unit bisnis yang ada di perusahaan (*business unit level strategy*).

Gambar 1
Strategy Formulation Process



Sumber : Anthony & Govindarajan (1998)

Sedangkan Wheelen dan Hunger (2000), membaginya menjadi 3 tingkatan, selain 2 tingkatan tersebut juga ada tingkatan yang ketiga yaitu strategi untuk fungsi-fungsi dalam suatu unit bisnis tertentu (*functional strategy*), misalnya strategi pemasaran.

Corporate level strategy dapat diklasifikasikan pada 3 kategori yaitu *single industry*, *related diversified* dan *unrelated diversified*, sedangkan *business unit strategy* terdiri dari *business unit strategic missions* dan *competitive strategy*. *Strategic mission*, sesuai dengan versi *Boston Consulting Group* adalah *build*, *hold*, *harvest* dan *divest* (*Boston Consulting Group*, 1998 seperti dikutip oleh Fisher dan Govindarajan, 1993), sedangkan *competitive strategy* adalah *cost leadership*, *differentiation* dan *focus* (Porter, 1980).

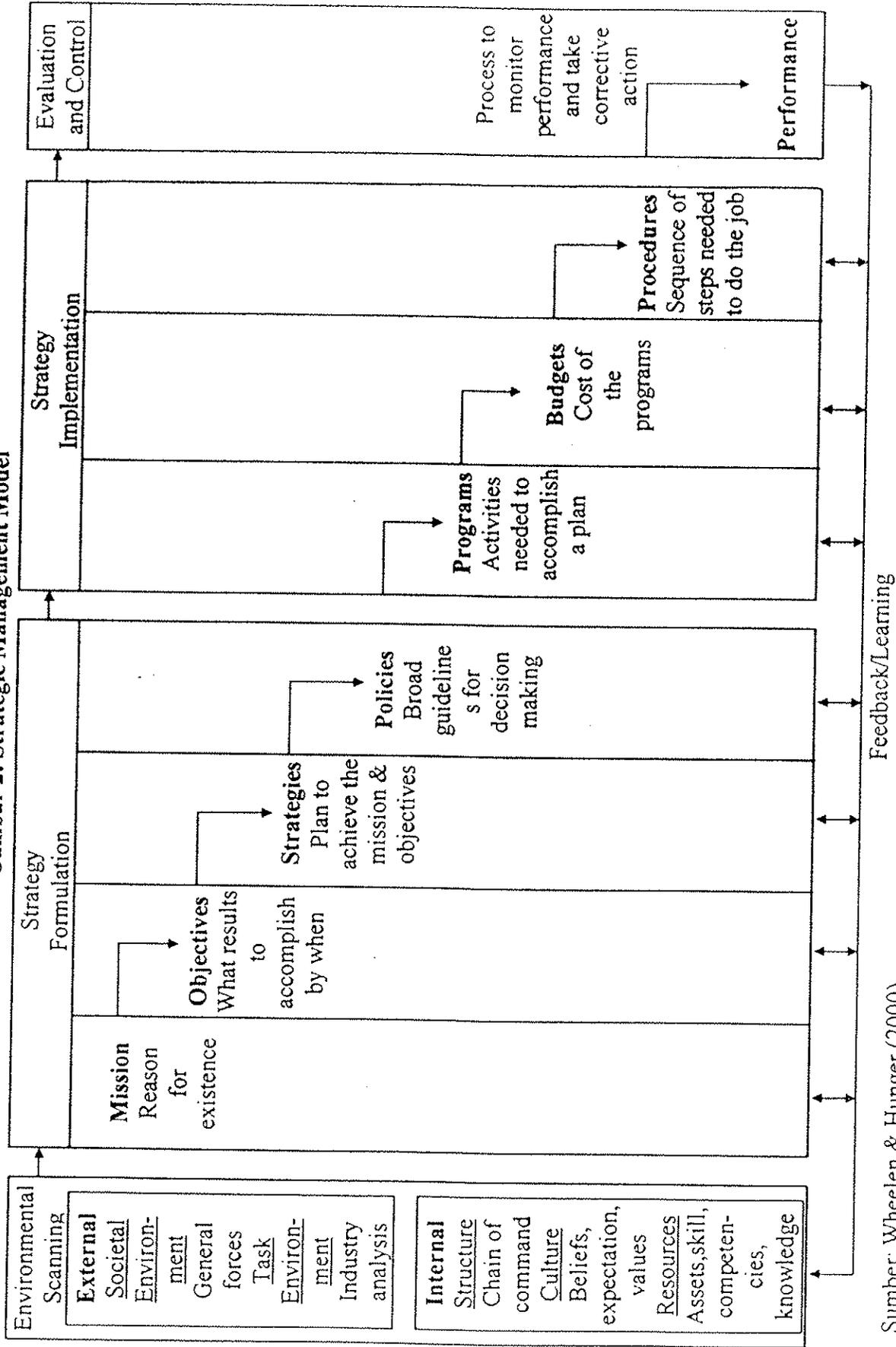
Setelah tujuan dan strategi untuk mencapainya ditetapkan, proses selanjutnya adalah pelaksanaan atau implementasi dari strategi tersebut dan pengendalian agar pelaksanaan dari strategi tidak menyimpang dari yang telah ditetapkan sebelumnya. Wheelen dan Hunger (2000) menggambarkan seluruh proses tersebut dalam sebuah model yang disebut *Strategic Management Model*. Dalam model ini, terdapat empat unsur atau elemen dasar, yaitu :

- ◆ *Environmental scanning*
- ◆ *Strategy formulation*
- ◆ *Strategy implementation*
- ◆ *Evaluation and control*

Secara lengkap model tersebut adalah seperti pada Gambar 2 di halaman 5.

Pada tahap *Environmental Scanning* dianalisis peluang-peluang dan ancaman-ancaman yang ada di lingkungan eksternal dan juga kekuatan-kekuatan dan kelemahan-kelemahan yang dimiliki oleh lingkungan internal organisasi, kemudian *pada strategy formulation* peluang-peluang yang ada dicoba untuk diambil dengan memanfaatkan kekuatan yang ada pada perusahaan dengan memperhatikan ancaman dan kelemahan yang ada.

Gambar 2: Strategic Management Model



Sumber: Wheelen & Hunger (2000)

Strategy Formulation yang mencakup :

- *Mission* yaitu tujuan atau alasan mengapa suatu organisasi berdiri.
- *Objectives* yaitu hasil akhir yang diharapkan dari aktivitas yang dilaksanakan.
- *Strategies*, seperti telah dikemukakan sebelumnya, merupakan rencana umum yang komprehensif untuk mencapai *mission* dan *objectives* diatas.
- *Policies* yaitu petunjuk umum untuk pengambilan-pengambilan keputusan yang menghubungkan strategi yang ditetapkan dengan implementasinya.

Setelah *Strategy Formulation*, tahap selanjutnya adalah *Strategy Implementation* yang merupakan suatu proses dengan mana *strategies* dan *policies* dijalankan melalui pengembangan *programs*, *budgets* dan *procedures*.

- *Program* merupakan sebuah pernyataan mengenai aktivitas-aktivitas dan langkah-langkah yang diperlukan untuk menyelesaikan sebuah rencana tunggal.
- *Budgets* adalah pernyataan dari program-program perusahaan atau organisasi dalam bentuk nilai moneter.
- *Procedures* adalah sebuah sistem yang memuat langkah-langkah atau teknik-teknik yang menjelaskan secara rinci yang menjelaskan bagaimana sebuah pekerjaan harus dijalankan.

Semua itu diakhir dengan tahap *Evaluation and Control*, yang merupakan suatu proses untuk mengawasi aktivitas-aktivitas perusahaan atau organisasi dan juga membandingkan kinerja organisasi dengan kinerja yang diharapkan.

Seluruh proses tersebut, dimulai dari *environmental scanning*, *strategy formulation*, *strategy implementation*, *evaluation and control* tentunya terjadi pada sebuah organisasi, dan seluruhnya melibatkan atau dilakukan oleh manusia.

Tiga hal penting yang dapat dikaji dari organisasi, yaitu:

1. Organisasi dibentuk karena ingin mencapai misi dan tujuan tertentu.
2. Suatu organisasi terdiri atas sekumpulan manusia, disamping fasilitas fisik lain yang dimiliki oleh organisasi seperti mesin-mesin, gedung, pabrik, peralatan dan sebagainya.
3. Dalam suatu organisasi manusia bekerja bersama dengan manusia yang lain demi mencapai tujuan organisasi tersebut.

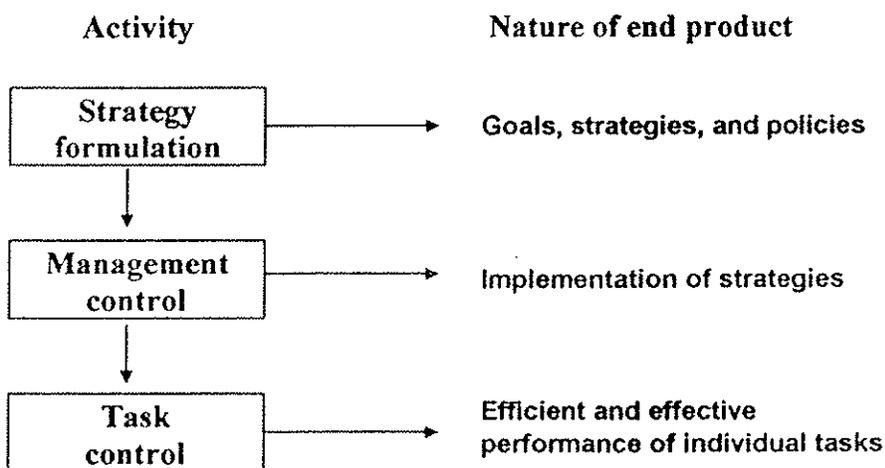
Seluruh proses penetapan, pelaksanaan dan pengendalian strategi untuk mencapai tujuan organisasi selalu berkaitan dengan manusia, jadi manusia merupakan unsur yang paling penting bagi suatu organisasi, walaupun selain sumber daya manusia, organisasi juga menggunakan sumber daya yang lain seperti dana, bahan baku, energi, jasa, mesin dan informasi.

Dari *Strategic Management Model* yang dikemukakan Wheelen dan Hunger tersebut, terlihat ada keterkaitan antara satu bagian atau tahap dengan tahap lainnya, sehingga dapat dikatakan bahwa terdapat hubungan antara anggaran dengan tujuan dan strategi organisasi. Selain itu, karena semua itu selalu melibatkan manusia, maka dapat juga dikatakan bahwa terdapat hubungan antara anggaran dengan manusia dan perilaku-perilakunya.

ANGGARAN DAN *MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS MODEL*.

Ada beberapa aktivitas perencanaan dan pengendalian yang terjadi dalam suatu organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2001). Hubungan antar tiap aktivitas perencanaan dan pengendalian tersebut dapat digambarkan seperti Gambar 3 di bawah ini.

Gambar 3.
General Relationship Among Planning and Control Functions



Sumber : Anthony dan Govindarajan (2001)

Jadi aktivitas perencanaan dan pengendalian dalam sebuah organisasi terdiri dari *strategy formulation*, *management control* (pengendalian manajemen) dan *task control* (pengendalian tugas). *Management control* atau dikenal juga sebagai *management accounting control* atau *responsibility accounting* (akuntansi pertanggungjawaban) merupakan suatu proses dengan mana para manajer mempengaruhi anggota-anggota organisasi lainnya untuk mengimplementasikan strategi-strategi organisasi, sedangkan *task control* merupakan suatu proses untuk menjamin bahwa tugas-tugas tertentu dijalankan secara efektif dan efisien. *Management control* berfokus pada unit organisasi secara keseluruhan sedangkan *task control* berfokus pada pekerjaan-pekerjaan tertentu yang dilakukan oleh unit organisasi tersebut (Anthony dan Govindarajan, 2001).

Tiap aktivitas diatas mencakup perencanaan dan pengendalian, hanya titik beratnya berbeda untuk masing-masing aktivitas. Proses perencanaan lebih penting pada *Strategy formulation*, sebaliknya proses pengendalian merupakan hal yang lebih penting pada *task control*; sedangkan pada *management control*, proses perencanaan dan pengendalian mempunyai kedudukan yang seimbang. *Strategy formulation* berfokus pada perencanaan jangka panjang dengan menggunakan perkiraan mengenai masa depan yang tingkat keakuratannya relatif kecil, *task control* berfokus pada aktivitas operasi jangka pendek dengan menggunakan data saat ini yang tingkat keakuratannya relatif sangat besar, dan *management control* berada diantara keduanya.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2001), dalam *management control* terdapat beberapa aktivitas yang dilakukan, yaitu :

- *Planning*, merencanakan apa yang harus dijalankan oleh organisasi.
- *Coordinating*, mengkoordinasi aktivitas-aktivitas yang terjadi di berbagai bagian organisasi.
- *Communication*, mengkomunikasikan informasi yang ada.
- *Evaluating*, mengevaluasi seluruh informasi yang ada.
- *Deciding*, menentukan tindakan apa yang harus dilakukan, jika diperlukan.
- *Influencing*, mempengaruhi anggota organisasi untuk mengubah perilaku mereka.

Management control systems merupakan salah satu sistem untuk membantu manajemen mengarahkan organisasi kepada tujuan strategis yang telah ditetapkan,

berfokus pada pengendalian terhadap implementasi strategi untuk mencapai tujuan (Anthony dan Govindarajan, 2001). Jika Anthony dan Govindarajan menganggap bahwa strategi merupakan sesuatu yang sudah ada dan tidak dapat diubah oleh *management control*, dan *management control system* hanya berfungsi untuk memotivasi, mengawasi dan melaporkan implementasi dari strategi, Simons (1990) berpendapat bahwa *management control systems* bermanfaat bukan hanya untuk *strategy implementation* tetapi juga terhadap *strategy formation*.

Management control systems menyediakan informasi yang diharapkan bermanfaat bagi manajer untuk menjalankan pekerjaannya dan membantu organisasi dalam mengembangkan dan memelihara suatu pola perilaku tertentu untuk melaksanakan strategi guna mencapai tujuan.

Organisasi dipimpin oleh berbagai tingkatan manajer, seperti manajer unit bisnis, manajer departemen, kepala bagian, pimpinan sub-unit dan sebagainya sesuai dengan tingkatan yang terdapat dalam struktur organisasi, dimana semuanya dipimpin oleh pimpinan tertinggi yang biasa disebut *CEO (Chief Executive Officer)*. Kecuali *CEO*, semua tingkatan manajer berfungsi ganda, baik sebagai atasan dari anggota organisasi lainnya yang dibawah pimpinannya, juga sekaligus sebagai bawahan dari atasannya, tempat dimana dia harus mempertanggung jawabkan pekerjaannya.

Tiap atasan berusaha mencapai tujuan dari organisasi yang berada dibawah tanggung jawabnya, dengan *CEO* mempunyai tanggung jawab terbesar, yaitu untuk mencapai tujuan organisasi secara keseluruhan dengan menggunakan strategi yang telah ditetapkan. Pencapaian tujuan, melalui implementasi dari strategi, harus dilakukan melalui aktivitas-aktivitas anggota organisasi atau manajer yang berada dibawah pimpinannya, namun pada kenyataannya tiap anggota organisasi juga mempunyai tujuan pribadi yang ingin dicapai, dan pada umumnya tujuan pribadi ini tidak dapat seluruhnya sejalan dengan tujuan organisasi. Tujuan utama dari *management control systems* adalah untuk sedapat mungkin mencapai apa yang disebut sebagai *goal congruence*, yaitu kesesuaian antara tujuan anggota-anggota organisasi dengan tujuan organisasi, sehingga dapat membuat anggota organisasi bertindak sesuai dengan strategi untuk mencapai tujuan organisasi, sekaligus juga keinginan pribadi masing-masing terpuaskan.

Pada kenyataannya, *goal congruence* antara tujuan individual anggota organisasi dan tujuan organisasi yang sempurna tidak mungkin terjadi. Ada berbagai faktor yang mempengaruhi tercapainya *goal congruence*, yang oleh Anthony & Govindarajan (2001) dikelompokkan sebagai berikut :

A. Informal Factors :

- a. External Factors : work ethic*
- b. Internal Factors :*
 - a) Culture*
 - b) Management Style*
 - c) The Informal Organization*
 - d) Perception and Communication*

B. The Formal Control Systems:

- a. Rules*
- b. Formal Control Process*

Ada dua jenis *formal control systems*, yang pertama dikenal sebagai “*rules*”, yang oleh Merchant (1998) disebut sebagai *action controls* ; sedangkan yang kedua adalah “*formal control process*” yang oleh Merchant (1998) disebut *results controls*, oleh Simons (2000) disebut *diagnostic control systems*, oleh Atkinson, Banker, Kaplan & Young (1997) disebut *management accounting control systems* serta oleh Anthony & Govindarajan (2001) disebut sebagai *management control systems* atau *responsibility accounting*.

Rules secara sederhana dapat diartikan sebagai semua jenis instruksi formal seperti *job descriptions, standard operating procedures, physical controls, system safeguards, task control systems, manuals* dan sebagainya.

Management Control Systems, merupakan proses perencanaan dan pengendalian secara sistematis, yang mengarahkan anggota organisasi untuk bertindak untuk kepentingan mencapai tujuan organisasi dan sekaligus juga pada saat bersamaan tujuan atau kepentingan atau kebutuhan pribadinya terpenuhi (*goal congruence*).

Untuk mewujudkan hal tersebut maka dirancang juga suatu sistem penghargaan (*reward system*) dan evaluasi kinerja (*performance evaluation*). Dengan sistem ini, secara periodik kinerja manajer anggota organisasi dievaluasi dan dinilai, dan jika kinerjanya dinilai baik, dalam arti mengimplementasikan strategi untuk mencapai tujuan dengan semestinya, maka manajer anggota organisasi tersebut akan memperoleh *reward* atau penghargaan yang diharapkan sesuai dengan keinginan atau tujuan pribadi masing-masing individu tersebut.

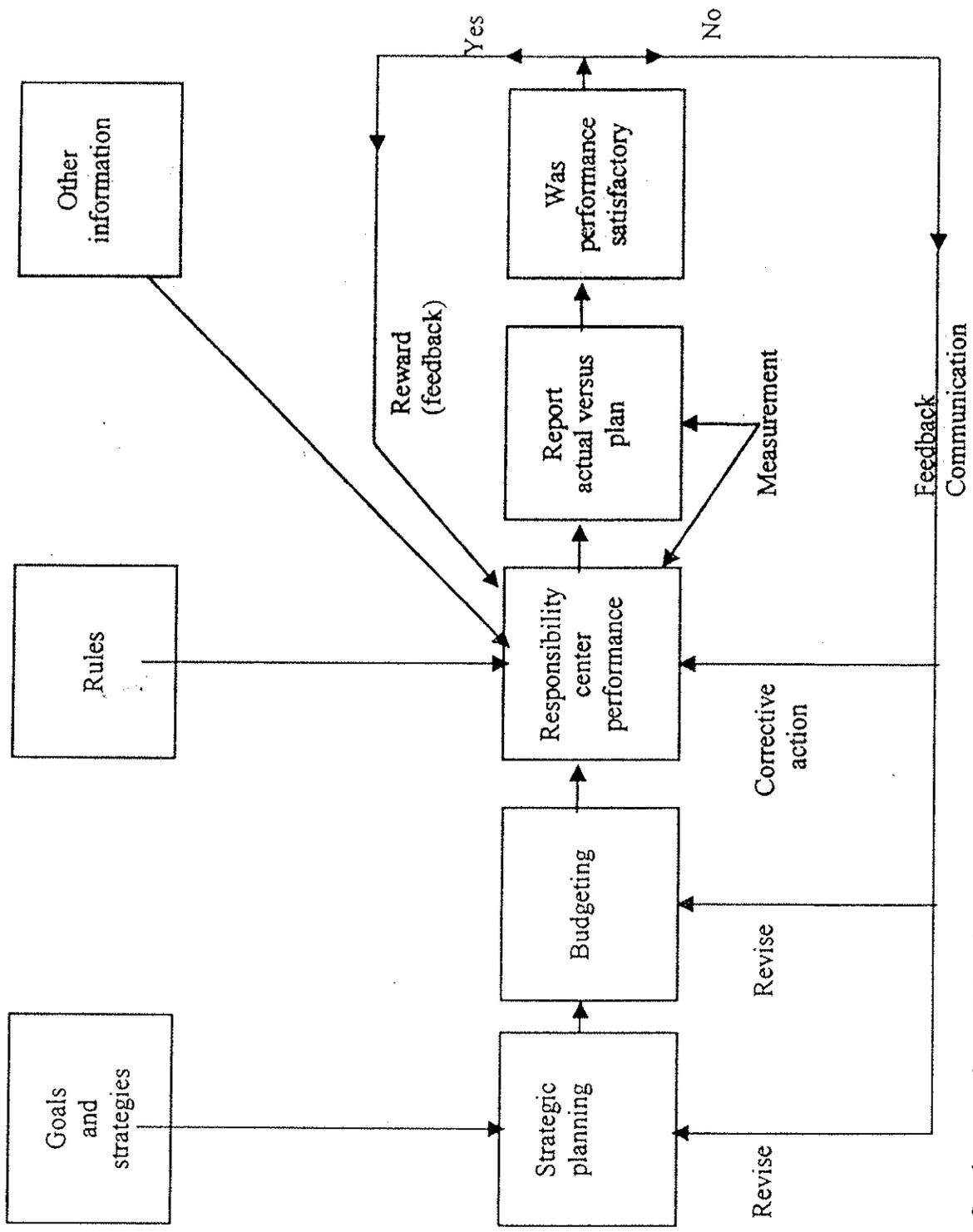
Jadi *goal congruence* tersebut dapat diusahakan untuk dicapai melalui *formal control systems*, dimana *formal control systems* ini menggunakan ukuran-ukuran akuntansi untuk menilai kinerja individu dan unit bisnis, sekaligus untuk memotivasi individu agar bertindak atau menjalankan tugasnya sebaik mungkin untuk mencapai tujuan yang diinginkan. *Control systems* biasanya digunakan pada beberapa tingkatan organisasi, mulai dari pimpinan tertinggi atau *CEO* sampai pada *junior trainee*. *Control systems* yang berbeda biasanya digunakan untuk tingkatan yang berbeda, dimana makin rendah tingkatannya makin banyak *rules* yang dipakai dan makin tinggi tingkatannya, *formal control process* yang dipakai (Ashton, Hopper dan Scapens, 1995).

Model dari *formal control process* untuk menuju kearah pencapaian *goal congruence* sesuai dengan pendapat Robert N. Anthony dan Vijay Govindarajan (2001) pada Gambar 4 dihalaman 12.

Jika kita bandingkan antara *management control systems model* dari Anthony dan Govindarajan dengan *strategic management model* dari Wheelen dan Hunger yang telah diuraikan sebelumnya, maka terlihat ada kesamaan antara keduanya, hanya saja Wheelen dan Hunger melihatnya secara lengkap mulai dari proses penentuan tujuan dan strategi sampai dengan evaluasi dan pengendalian implementasinya, Anthony dan Govindarajan lebih menitik beratkan modelnya pada sisi perencanaan dan terutama pada pengendalian.

Dari model Anthony dan Govindarajan, kita dapat mengatakan bahwa anggaran mempunyai fungsi yang sangat penting dalam proses pengendalian manajemen tersebut.

Gambar 4.
Management Control Systems Model



Sumber : Anthony & Govindarajan (2001)

ANGGARAN DAN PERILAKU DALAM PERENCANAAN DAN PENGENDALIAN MANAJEMEN

Organisasi merupakan sekelompok orang yang bekerja bersama untuk mencapai suatu tujuan tertentu (Anthony dan Govindarajan, 2001; Anthony, Welsch dan Reece, 1985). Agar organisasi tersebut dapat mencapai tujuannya maka manusia sebagai anggota suatu organisasi harus mengerti tentang apa yang organisasi harapkan dari mereka dan apa yang dapat mereka dapatkan untuk memenuhi kebutuhan pribadinya dengan menjadi anggota organisasi tersebut. Oleh karena itu anggota organisasi harus diarahkan dan dikendalikan oleh pemimpin organisasi (*CEO*) dan para manajer. Manajer inilah yang bertanggungjawab untuk mencapai hasil tertentu melalui tindakan orang lain yang berada di bawah tanggung jawabnya. Seorang manajer akan mengambil keputusan tertentu dan mengarahkan anggota organisasi untuk mengimplementasikan keputusan yang telah diambilnya melalui suatu sistem formal yang disebut sebagai *management control systems* yang merupakan suatu sistem perencanaan dan pengendalian.

Perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang tak terpisahkan. Perencanaan, melihat ke depan, menentukan tindakan-tindakan apa yang harus dilakukan untuk merealisasikan tujuan-tujuan yang ingin dicapai, sedangkan pengendalian melihat ke belakang, menentukan apa sebenarnya yang terjadi dan membandingkannya dengan hasil yang direncanakan sebelumnya, lalu dipakai sebagai dasar untuk perbaikan pada perencanaan dimasa yang datang (Hansen & Mowen, 2000).

Perencanaan dalam arti yang sangat luas, tercakup dalam *strategy formulation*. Setelah formulasi strategi, tahap selanjutnya adalah implementasi dari strategi tersebut, dan ini dimulai dari *strategic planning* atau disebut juga *long-range planning* atau *programming* (Anthony dan Govindarajan, 2001). *Strategic planning* adalah suatu proses untuk menentukan bagaimana mengimplementasikan strategi atau dengan kata lain proses menentukan program-program apa yang akan dijalankan oleh organisasi dan perkiraan besarnya sumber daya-sumber daya yang dipakai atau dialokasikan untuk tiap program selama beberapa tahun kedepan. Jika dalam formulasi strategi, ditetapkan tujuan organisasi dan strategi utama untuk mencapainya, dalam perencanaan strategis, tujuan dan strategi ini merupakan sesuatu yang sudah ada. Perencanaan strategis mencari atau

mengembangkan program-program untuk mengimplementasikan strategi secara efektif dan efisien (Anthony dan Govindarajan, 1998).

Setelah *strategic planning*, proses selanjutnya adalah *budgeting* atau penyusunan anggaran. Anggaran merupakan ungkapan kuantitatif keuangan dari rencana tindakan yang akan dilakukan pada suatu periode di masa yang akan datang, merupakan alat bantu dalam koordinasi dan implementasi dari rencana tersebut (Anthony dan Govindarajan, 1998) sedangkan Atkinson, Banker, Kaplan & Young (1997) menyatakan bahwa anggaran adalah ekspresi dari arus uang yang masuk dan yang keluar untuk menentukan apakah sebuah rencana keuangan akan mencapai tujuan organisasi. Anggaran merupakan pernyataan kuantitatif, yang dipersiapkan sebelum periode waktu tertentu mengenai kebijakan yang dikerjakan selama periode tersebut untuk mencapai tujuan tertentu (Morris, 1978, seperti dikutip oleh Sulastiningsih, 1996). Anggaran bukan hanya sekedar rencana keuangan mengenai biaya dan pendapatan yang ingin dicapai oleh pusat pertanggung-jawaban dalam sebuah perusahaan, tetapi juga merupakan alat untuk mengendalikan, mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, memotivasi dan mengevaluasi prestasi (Izzettin Kennis, 1979, seperti dikutip oleh Sulastiningsih, 1996). Anggaran mencakup aspek finansial dan nonfinansial dari rencana dan merupakan cetak biru untuk diikuti organisasi dalam periode yang tercakup dalam anggaran tersebut. Anggaran akan sangat bermanfaat bila mempunyai keterkaitan dengan strategi dan perencanaan strategis, sehingga ada keterkaitan antara tujuan jangka panjang dan tindakan-tindakan untuk mencapainya seperti yang terkandung dalam strategi dan perencanaan strategis dengan tujuan jangka pendek dan perencanaan untuk mencapainya, yang merupakan sifat dari anggaran yaitu rencana jangka pendek, untuk satu periode saja. Dengan adanya keterkaitan antara anggaran dengan perencanaan strategis, maka akan terjadi kesinambungan antara rencana tiap periode, sebagaimana yang tercantum dalam anggaran, dengan perencanaan strategis, yang merupakan rencana jangka panjang, yang mencakup beberapa periode. Strategi, perencanaan strategis dan anggaran saling terkait dan saling mempengaruhi satu sama lain, dimana anggaran dibuat dengan memperhatikan strategi dan perencanaan strategis sebaliknya anggaran menghasilkan umpan balik bagi manajer untuk memperbaiki perencanaan strategis atau bahkan strategi (Hongren, Foster dan Datar, 2000).

Anggaran juga merupakan alat untuk mengkomunikasikan rencana jangka pendek organisasi pada anggota-anggotanya. Dalam proses penyusunannya juga dapat merefleksikan sampai sejauh mana para manajer mengerti tujuan organisasi dan jika terdapat salah interpretasi, terdapat kesempatan untuk mengoreksinya.

Menurut Hansen & Mowen (2000), manfaat yang dapat diperoleh dari sistem penganggaran adalah :

- Memaksa para manajer untuk melakukan perencanaan.
- Menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan yang lebih baik.
- Menyediakan kriteria untuk evaluasi kinerja.
- Meningkatkan komunikasi dan koordinasi.

Terdapat dua dimensi dari penganggaran, yaitu :

- bagaimana anggaran dipersiapkan, dan
- bagaimana anggaran digunakan untuk pengimplementasian rencana-rencana organisasi.

Baik dimensi yang pertama maupun dimensi yang kedua, selain proses mekanik juga tercakup bagaimana reaksi atau perilaku anggota-anggota organisasi terhadap suatu sistem penganggaran. Penggunaan anggaran untuk melaksanakan pengendalian, evaluasi kinerja, komunikasi dan koordinasi menunjukkan bahwa anggaran sangat berkaitan dengan aktivitas manusia, akibatnya anggaran membawa dimensi perilaku yang sangat kuat, sehingga sukses atau tidaknya sebuah anggaran tergantung pada bagaimana manajemen memperhatikan implikasi perilaku tersebut.

Dalam *management accounting and control systems* yang merupakan sebuah sistem perencanaan dan pengendalian tercakup juga sistem penghargaan (*reward system*) dan evaluasi kinerja (*performance evaluation*), dimana anggaran biasanya dipakai sebagai standar atau kriteria untuk menilai kinerja sebenarnya dari para manajer. Studi-studi psikologi telah membuktikan bahwa target kuantitatif dapat meningkatkan kinerja seseorang, dan karenanya anggaran mempunyai kemampuan besar untuk meningkatkan

motivasi seseorang (Tosi, 1975 dan Hofstede, 1968, seperti dikutip oleh Parker, Ferris & Otley, 1989).

Evaluasi kinerja adalah penilaian secara periodik mengenai keberhasilan operasi sebuah organisasi atau unit organisasi serta anggota organisasi terkait yang bertanggung jawab terhadap pencapaian tujuan, standar atau suatu kriteria tertentu. Tujuan utama dari evaluasi kinerja adalah untuk memotivasi anggota organisasi agar mencapai tujuan organisasi dan untuk menjalankan standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya dalam menciptakan tindakan serta hasil yang diinginkan (Siegel dan Marconi, 1989).

Kenaikan gaji, bonus yang diberikan atau kenaikan jabatan semuanya dipengaruhi oleh kemampuan dari seorang manajer untuk mencapai tujuan yang dianggarkan. Karena status keuangan dan karir seorang manajer dapat terpengaruh, anggaran dapat mempunyai akibat yang signifikan terhadap perilaku, sedangkan apakah akibat yang ditimbulkannya bersifat positif atau negatif tergantung dari seberapa besar dan bagaimana anggaran digunakan.

Perilaku positif timbul ketika tujuan dari tiap individu manajer sejalan dengan tujuan organisasi, dan para manajer terdorong untuk mencapainya. Kesesuaian antara tujuan para manajer dengan tujuan organisasi disebut sebagai *goal congruence* (Hansen dan Mowen, 2000 ; Anthony dan Govindarajan, 2001). Sebaliknya, jika proses penganggaran tidak dilakukan dengan baik, manajer terkait dapat melakukan tindakan yang bertentangan dengan pencapaian tujuan organisasi. Perilaku negatif dari individu anggota organisasi yang bertentangan dengan proses pencapaian tujuan organisasi ini disebut sebagai *dysfunctional behavior* (Hansen dan Mowen, 2000).

Sistem penganggaran yang ideal adalah suatu sistem yang dapat mencapai *goal congruence* secara utuh dan sekaligus menciptakan suatu dorongan bagi para manajer untuk mencapai tujuan organisasi. Sistem ideal tersebut pada kenyataannya tidak pernah ada, namun banyak penelitian telah dilakukan untuk menemukan hal-hal penting yang merupakan kunci untuk mendorong terciptanya suatu tingkat perilaku positif yang layak, misalnya:

- frekuensi umpan balik dari kinerja,
- insentif,
- standar yang realistis,

- penggunaan berbagai ukuran untuk menilai kinerja,
- biaya yang dapat dikendalikan,
- partisipasi dalam penganggaran.

Semakin sering frekuensi dari dari umpan balik berupa laporan hasil kerja yang diterima manajer menyebabkan mereka mengetahui seberapa jauh kesuksesan yang telah mereka capai dari usahanya selama ini, dan dapat segera melakukan tindakan perbaikan atau bahkan mengubah rencana jika ada hal yang tidak sesuai dengan yang diinginkan semula.

Insentif bagi manajer, baik yang bersifat finansial maupun non finansial, merupakan salah satu alat yang dapat digunakan untuk mendorong tercapainya *goal congruence*. Selain insentif finansial berupa kenaikan gaji, bonus, promosi jabatan atau faktor-faktor yang sifatnya psikologikal dan sosial seperti kepuasan kerja, pengakuan, tanggung jawab, *self-esteem* dan sifat dari pekerjaan itu sendiri meningkatkan motivasi seseorang untuk melakukan tugasnya dengan baik untuk mencapai tujuan organisasi.

Standar atau kriteria yang realistis, artinya tidak terlalu sulit untuk dicapai dan sekaligus juga tidak terlalu mudah untuk dicapai. Kriteria seperti anggaran yang terlalu sulit dicapai menimbulkan perilaku antipati dan tidak meningkatkan motivasi seseorang untuk mencapainya karena merasa hal tersebut tidak mungkin dicapai, sebaliknya kriteria yang terlalu mudah membuat mudah pula dicapai sehingga tidak menimbulkan motivasi untuk perbaikan atau peningkatan kinerja. Sampai suatu tingkat kesulitan tertentu target yang lebih tinggi dapat diterima dan kinerja meningkat, sebaliknya diluar hal itu target akan ditolak atau ditentang dan kinerja akan menurun. (Hofstede, 1967, seperti dikutip oleh Schiff dan Lewin, 1974).

Jika biaya ingin dipakai sebagai kriteria, maka biaya tersebut haruslah merupakan biaya yang dapat dikendalikan oleh manajer yang akan dinilai kinerjanya, sehingga semua keputusan yang berkaitan dengan biaya tersebut memang hanya berada dibawah kendali manajer bersangkutan.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran (*participative budgeting*) berarti tidak hanya memerintah manajer bawahan untuk melaksanakan tindakan sesuai anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya oleh atasan, tetapi mengajak manajer bawahan ikut

terlibat dalam penyusunan anggaran. Tujuan secara keseluruhan dikomunikasikan pada para manajer yang membantu menyusun anggaran untuk mencapai tujuan tersebut, dan manajer unit bisnis ikut menyusun anggaran. Masukan-masukan dari manajer bisnis unit dapat merupakan sesuatu yang berharga untuk dipertimbangkan karena manajer tersebut lebih banyak mempunyai informasi mengenai 'lokal' organisasi yang ada dibawah pimpinannya dibanding atasannya atau manajer korporasi. Dari sisi positif, partisipasi dalam penyusunan anggaran juga dapat merupakan non finansial insentif, yang membantu terjadinya *goal congruence* karena dapat menimbulkan rasa memiliki dimana tujuan organisasi, yang terefleksikan dalam anggaran, dapat sekaligus menjadi tujuan pribadi karena tiap orang merasa ikut menentukan besarnya anggaran, sehingga sekaligus juga ikut bertanggung jawab untuk terlaksananya anggaran tersebut. Selain itu partisipasi dalam penyusunan anggaran juga dapat membantu mengembangkan kreativitas dari para manajer tersebut. Namun selain hal-hal positif tersebut, partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat menimbulkan masalah-masalah seperti dikemukakan Hansen & Mowen, (2000) :

- Membuat kriteria terlalu tinggi atau terlalu rendah.
- Membuat *slack* dalam anggaran atau dikenal juga sebagai *padding the budget*.
- *Pseudoparticipation*.

Hal-hal tersebut itu dapat terjadi misalnya karena adanya *asymmetric information* antara atasan dan bawahan, dan ini juga dapat menimbulkan *moral hazard* ketika manajer unit bisnis berusaha menggunakan informasi tersebut untuk kepentingan pribadi, seperti membuat *budget slack* (Nurkholis, 2000). *Budgetary slack* timbul ketika manajer dengan sengaja menurunkan perkiraan pendapatan atau meningkatkan perkiraan biaya, agar lebih mudah dicapai, sedangkan *pseudoparticipation* terjadi ketika manajer bawahan hanya seolah-olah diajak ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran sedangkan sebenarnya semuanya merupakan keputusan dari top manajemen.

PENELITIAN - PENELITIAN MENGENAI HUBUNGAN ANGGARAN DENGAN PERILAKU DALAM PERENCANAAN DAN PENGENDALIAN MANAJEMEN

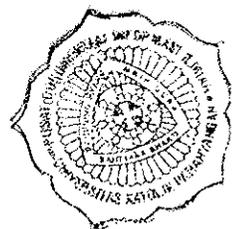
Berbagai penelitian empiris mengenai anggaran dan perilaku telah dilakukan dari kurang- lebih 50 tahun yang lalu, dimulai oleh Argyris di tahun 1952 (Siegel dan Marconi, 1989; Kren, 1992), namun sebagaimana dikemukakan oleh Van der Stede (2000), literatur dan penelitian mengenai pengaruh gaya pengendalian menggunakan anggaran mulai marak sejak tulisan Hopwood ditahun 1972. Pengendalian menggunakan anggaran yang ketat atau kaku (*rigid bugetary control*), yang biasanya digunakan jika biaya untuk tidak menggunakan sistem pengendalian yang lain relatif rendah (Hofmann, 1999), dimana para manager dari berbagai tingkatan organisasi, kinerjanya dievaluasi hampir semata-mata atas dasar berhasil atau tidaknya mencapai target anggaran yang ditetapkan dapat menimbulkan *dysfimctional behaviors*. *Rigid bugetary control* berimplikasi bahwa imbalan keuangan seperti gaji dan bonus serta karir para manager sangat tergantung dari kemampuan mereka mencapai anggaran yang ditargetkan. Manager yang tidak mencapai kinerja sesuai anggaran akan ditegur atasan, kehilangan bonus tahunan dan bahkan ada kemungkinan kehilangan pekerjaannya (Merchant dan Manzony, 1989, seperti dikutip oleh Van der Stede, 2000). Dalam keadaan yang demikian, tentunya manager tersebut mencari jalan untuk melindungi diri mereka sendiri dari tidak tercapainya target anggaran, misalnya dengan mencoba menurunkan target dengan membuat *budget slack* atau dengan hanya memfokuskan perhatian mereka pada kinerja jangka pendek yang dapat merugikan pada pencapaian tujuan jangka panjang organisasi (*budgetary slack creation* dan *managerial short term orientation* atau *myopic behavior*). *Budgetary slack creation* adalah tindakan yang dilakukan dengan sengaja dengan membuat perkiraan yang salah sehingga mempermudah pencapaian anggaran, misalnya dengan menurunkan perkiraan pendapatan atau menaikkan perkiraan biaya. (Nouri & Parker, 1996). Apa yang disebut sebagai *myopic behavior* timbul bila manager hanya memperhatikan tercapainya anggaran yang merupakan kinerja jangka pendek, namun tercapainya anggaran yang merupakan kinerja jangka pendek tersebut akan merugikan perusahaan dalam jangka panjang (Hansen dan Mowen, 2000).

Pendapat Hopwood seperti diatas, didukung oleh penelitian-penelitian dari Schiff & Lewin ditahun 1970, Onsi ditahun 1973 dan Lukka di tahun 1988 (Van der Stede, 2000), selain itu manajer yang berprestasi kurang baik pada setengah periode penilaian cenderung untuk membuat keputusan yang berisiko tinggi namun dapat menghasilkan kinerja yang baik jika berhasil (Ruchala,1999). Namun sebaliknya, hasil penelitian dari Otley di tahun 1978, Merchant ditahun 1985 dan Dunk di tahun 1993, menunjukkan hal yang sebaliknya, yaitu penerapan *rigid budgetary controls* ternyata tidak membuat manajer tertekan dan tidak melakukan *dysfunctional behavior* seperti yang diuraikan sebelumnya tersebut..

Penelitian Lindquist (1995) menyimpulkan bahwa *budgetary control* yang ketat hanya akan efektif jika *budget* yang dibuat menjadi standar tersebut *fair dan attainable*. Menurut van Dijk, *budgetary control* mempengaruhi *job satisfaction* yang akhirnya mempengaruhi kinerja, namun dalam prosesnya juga *job satisfaction* juga dipengaruhi oleh variabel moderator, yaitu *environmental uncertainty*. Jadi perbedaan tersebut diatas mungkin diakibatkan bahwa obyek penelitian dari para peneliti tersebut berbeda dan keadaan lingkungan yang ada pada obyek-obyek penelitian tersebut berbeda pula.

Gaya pengendalian manajemen (*management control style*) yang digunakan, ketat atau tidaknya manajemen menggunakan anggaran sebagai alat pengendalian, tergantung pada situasi lingkungan yang ada seperti *information asymetry* antara atasan dan bawahan, strategi persaingan yang dipakai, kinerja manajemen dimasa lalu dan berbagai perkiraan apa yang sebenarnya menjadi penyebab terjadinya *budgetary slack creation* dan *managerial short term orientation*.

Sebuah penelitian dari Van der Stede (2000), mencoba mengkaitkan berbagai hal tersebut di atas. Penelitian Van der Stede ini mengambil sampel para manajer unit bisnis yang langsung bertanggung jawab manajer korporat pada 37 buah perusahaan besar yang berkantor pusat di Belgia. Dari 346 kuesioner yang dikirim, kembali 190 atau 56 % dan dari yang kembali, peneliti menganggap 37 tidak valid, dan hanya digunakan 153 jawaban kuesioner atau 45 % dari yang dikirim untuk diolah lebih lanjut. Responden berasal dari berbagai industri yang hasil penjualan rata-ratanya adalah US \$ 4,8 juta per tahun, sedangkan responden telah bekerja rata-rata sekitar 13,7 tahun di perusahaan tersebut dan telah menjadi manajer rata-rata 5,7 tahun.



Pada penelitian tersebut, Van der Stede beranggapan bahwa, pada *rigid budgetary control style*, dimana kinerja dan “masa depan” atau kompensasi manajer unit bisnis tergantung pada keberhasilan mereka mencapai target anggaran, manajer tersebut akan mencoba mempermudah pencapaian target dengan membuat *budget slack*, dan ini dimungkinkan jika mereka berada dalam posisi mempunyai informasi lebih banyak dari atasannya (*corporate management*) mengenai situasi yang sebenarnya. Selain itu tekanan untuk mencapai target anggaran, apalagi jika kondisi untuk membuat *budget slack* tidak dimungkinkan, akan menyebabkan manajer lebih berkonsentrasi untuk mencapai tujuan jangka pendek perusahaan yang mungkin berimbas pada kekuatan kompetitif dan efektifitas jangka panjang perusahaan. Dari anggapan tersebut Van der Stede membuat hipotesisnya yang pertama, yaitu,

H1 : *Rigid budgetary controls are :*

- a. *Negatively related to budgetary slack;*
- b. *Positively related to managerial short-term orientation.*

Masih berhubungan dengan hipotesis yang pertama, dan didukung oleh penelitian dari Merchant & Manzoni di tahun 1989, yang menunjukkan bahwa atasan (*corporate management*) kadang-kadang membiarkan terjadinya *slack* untuk mengurangi manajer unit bisnis melakukan *dysfunctional behaviors* yang lain seperti short-term earning management, hipotesis Van der Stede, yang kedua adalah,

H2 : *Budgetary slack and managerial short-term orientation are negatively related.*

Anggapan lain yang dikemukakan Van der Stede adalah hal yang berkaitan dengan strategi bersaing sebuah bisnis unit. Seperti telah diuraikan sebelumnya, strategi bersaing sebuah unit bisnis sangat menentukan keberhasilan organisasi tersebut, dan mengutip pendapat dari Langfield-Smith (1997) strategi bersaing unit bisnis ternyata juga mempengaruhi gaya atau disain dari *management control systems* unit bisnis tersebut, yang tentunya juga mempengaruhi kemungkinan terjadinya *budget slack*. Strategi

bersaing sesuai pendapat Porter (1980) yaitu *low cost vs. differentiation* atau sesuai pendapat Miles & Snow's yaitu *defender vs. prospector*. Ciri-ciri *cost leaders / defenders* diantaranya adalah mempunyai produk yang relatif sedikit (*narrow product range*) dan hampir tidak melakukan pengembangan pasar dan untuk mendapat keunggulan kompetitif dibanding pesaing, fokus dari *cost leaders / defenders* adalah menurunkan biaya, misalnya melalui *economies of scale, standardize the task environment*, dan memproduksi produk-produk yang standar pula. Sebaliknya *differentiators / prospectors* secara aktif selalu mengembangkan pasar dan atau produk baru yang diharapkan konsumen, yang unik dibanding pesaing, dengan menunjukkan fitur-fitur produk yang istimewa, inovasi produk, pelayanan kepada pelanggan, *brand image* dan sebagainya (Porter, 1980).

Differentiators / prospectors selalu berhadapan dengan ketidak pastian, karena mereka mempunyai lini produk yang luas, selalu harus berinovasi, selalu berurusan dengan produk yang belum mapan dan sebagainya, sehingga membutuhkan tingkat fleksibilitas yang besar untuk menghadapi perubahan lingkungan dibandingkan *cost leaders / defenders* yang relatif berada dalam lingkungan yang lebih stabil karena produk-produk yang ditawarkan relatif sedikit dan jarang berubah. Oleh karena itu, *differentiators / prospectors* membutuhkan *slack* untuk menjalankan strateginya, dan dalam kaitannya dengan anggaran, *budget slack* berarti perbedaan antara anggaran yang disusun dengan anggaran yang akurat sesuatu keadaan/kemampuan sebenarnya dan biasanya *budget slack* berarti menetapkan target yang lebih mudah untuk dicapai. Kesempatan untuk membuat *budget slack* bagi *differentiators / prospectors* relatif lebih besar dibanding dibandingkan *cost leaders / defenders*, karena dalam lingkungan yang penuh ketidak pastian, atasan (*corporate management*) lebih sulit untuk mendeteksi adanya *slack*, atau mungkin tidak terlalu ingin mengurangi *slack* karena dapat menghalangi manajer unit bisnis tersebut untuk mencari dan memanfaatkan peluang-peluang yang baru. Dari anggapan tersebut Van der Stede membuat hipotesisnya yang ketiga, yaitu:

H3 : *Relative to cost leadership strategies, differentiation strategies are :*

- a. *Negatively associated with rigid budgetary controls;*
- b. *Positively associated with budgetary slack.*

Selain hal yang telah diungkapkan di atas, Van der Stede juga ingin menghubungkan hal-hal tersebut dengan kinerja (*performance*) unit bisnis tersebut. Sesuai dengan pendapat Merchant di tahun 1985 bahwa unit bisnis yang lebih *profitable*, tidak terlalu dipengaruhi oleh *rigid budgetary control* dan lebih bebas dalam melakukan pengeluaran, dan juga hasil penelitian Merchant bersama Manzoni ditahun 1989 yang membuktikan bahwa para manajer yang kinerja periode-periode sebelumnya dalam menghasilkan laba dinilai baik, relatif menikmati kebebasan untuk membuat *budget slack*. Hal yang sama dikemukakan oleh Onsi ditahun 1973 serta Schiff & Lewin ditahun 1970, yaitu berdasarkan studi empiris ditemukan bahwa kinerja yang baik meningkatkan *slack* dan sebaliknya. Berdasarkan semua itu, hipotesis yang ke 4 dari Van der Stede adalah:

H4 : *Past business unit performance is*

- a. *Negatively related to rigid budgetary controls;*
- b. *Positively related to budgetary slack; and,*
- c. *Negatively related to managerial short-term orientation.*

Dari hipotesa diatas, dapat diketahui bahwa terdapat 5 variabel yang diteliti, yaitu:

1. *Budgetary control style (Control)*
2. *Budgetary slack (Slack)*
3. *Managerial time-orientation (Time)*
4. *Competitive strategy (Strategy)*
5. *Performance (AVG2ROS),*

dimana yang dimaksud dengan

- *Control* adalah ketat atau tidaknya anggaran digunakan sebagai alat evaluasi kinerja manajer
- *Slack* adalah dibuat menjadi lebih mudah untuk dicapai atau tidaknya anggaran oleh manajer
- *Time* adalah orientasi dari manajer kearah pencapaian tujuan, ke arah tujuan jangka pendek dengan mengorbankan tujuan jangka panjang atau sebaliknya
- *Strategy*, adalah strategi bersaing dari unit bisnis , cenderung *cost leadership* atau *differentiation*
- *Performance* adalah kinerja perusahaan selama 3 tahun terakhir yang diukur dengan *Return on Sales*

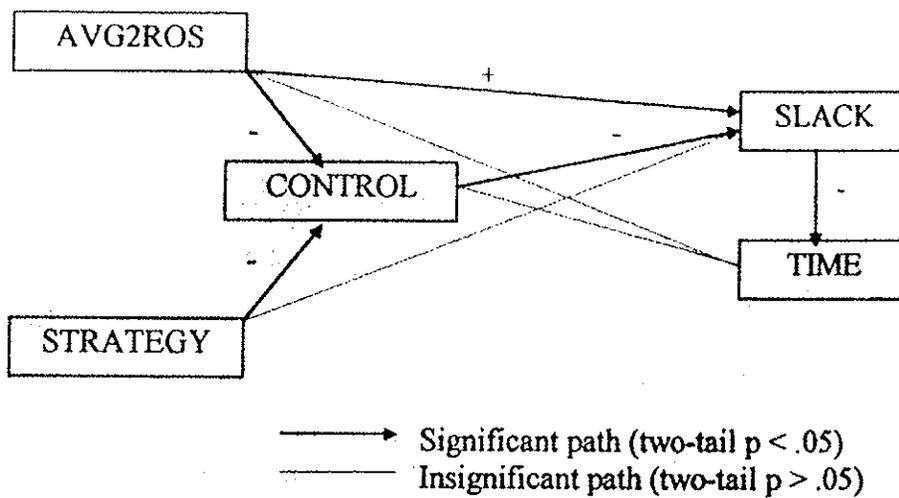
Hasil analisis korelasi Pearson dari variabel-variabel tersebut adalah :

- ◆ terdapat korelasi negatif yang signifikan antara *budgetary Control rigidity* dengan *budgetary Slack* .(H:1a)
- ◆ korelasi antara *budgetary Control rigidity* dengan *managerial short-term Time orientation* tidak signifikan. (H:1b)
- ◆ terdapat korelasi negatif yang signifikan antara *budgetary Slack* dengan *managerial Time orientation*. (H:2)
- ◆ terdapat korelasi negatif yang signifikan antara *differentiation Strategy* dengan *budgetary Control rigidity*. (H:3a)
- ◆ terdapat korelasi positif yang signifikan antara *differentiation Strategy* dengan *budgetary Slack*. (H:3b)
- ◆ terdapat korelasi negatif yang signifikan antara *performance* masa lalu dengan *rigid budgetary Control*. (H:4a)
- ◆ terdapat korelasi positif yang signifikan antara *performance* masa lalu dengan *budgetary Slack*. (H:4b)
- ◆ terdapat korelasi negatif yang signifikan antara *performance* masa lalu dengan *managerial Time orientation*. (H:4c)

Untuk mengetahui lebih jauh, apakah korelasi antar variabel-variabel tersebut di atas memang merupakan korelasi langsung ataukah sebagai akibat adanya variabel *intervening*, dilakukan analisis jalur (*path analysis*) yang merupakan bagian dari *multivariate structural equation model*. Hasil dari analisis jalur tersebut menunjukkan bahwa terdapat :

- ❖ korelasi negatif yang signifikan antara *Control rigidity* dan *budgetary Slack* memang terjadi seperti yang ditunjukkan oleh analisis korelasi Pearson.
- ❖ korelasi negatif yang signifikan antara *differentiation Strategy* dengan *Control rigidity*.
- ❖ korelasi antara *differentiation Strategy* dengan *budgetary Slack* ternyata tidak signifikan jadi hanya ada korelasi negatif tidak langsung, melalui *Control rigidity*, antara *differentiation Strategy* dengan *budgetary Slack*.
- ❖ korelasi negatif yang signifikan antara Kinerja atau *performance* masa lalu dengan *rigid budgetary Control*.
- ❖ korelasi positif secara langsung yang signifikan antara Kinerja atau *performance* masa lalu dengan *budgetary Slack*, dan juga terdapat korelasi negatif secara tidak langsung, melalui *budgetary Control rigidity*, antara kinerja atau *performance* masa lalu dengan *budgetary Slack*.
- ❖ korelasi antara *Control rigidity* dengan *managerial short-term Time orientation* tidak signifikan, sama seperti yang ditunjukkan oleh analisis korelasi Pearson.
- ❖ korelasi negatif yang signifikan antara *budgetary Slack rigidity* dengan *managerial short-term Time orientation*.
- ❖ korelasi negatif tidak langsung, melalui *budgetary Slack rigidity*, antara *Control rigidity* dengan *managerial short-term Time orientation*.
- ❖ korelasi antara *performance* masa lalu dengan *managerial short-term Time orientation* ternyata tidak signifikan jadi bertentangan dengan apa yang ditunjukkan oleh korelasi Pearson, yang ada hanya ada korelasi tidak langsung, melalui *budgetary Slack rigidity*, antara *performance* masa lalu dengan *managerial short-term Time orientation*.

Semua kesimpulan di atas, dirangkum dalam gambar 5 di bawah ini.



Sumber : Van der Stede (2000)

Salah satu kelemahan yang terdapat pada penelitian Van der Stede ini, seperti diungkapkan oleh penelitiannya, adalah bahwa penelitian ini terbatas pada variabel-variabel yang telah diungkapkan diatas, padahal pada tiap variabel mungkin masih dipengaruhi oleh berbagai variabel lainnya yang tidak ada dalam model penelitian, seperti misalnya *budgetary slack*, ternyata dipengaruhi berbagai hal yang sangat kompleks

Budget slack yang dibuat oleh manajer mempunyai dua sisi bagi organisasi, sisi negatif yang merugikan perusahaan dan sisi positif yang menguntungkan perusahaan. Dipandang dari sisi negatif slack merupakan *dysfunctional behavior*, karena dalam menyusun anggaran manajer menyembunyikan informasi yang tidak diketahui atasannya, dan akibatnya anggaran yang dibuat tidak merupakan kondisi terbaik yang menguntungkan dua belah pihak, manajer dan organisasi, namun lebih memudahkan manajer untuk mencapainya. Jensen (2001), menyatakan bahwa manajer berusaha untuk membuat target semudah mungkin untuk dicapai dan begitu target ditetapkan, demi kepentingan pribadi mereka akan berusaha untuk mencapainya sebisa mungkin, walau

dengan mengorbankan organisasi. Jadi slack dibuat oleh manajer untuk menguntungkan diri mereka sendiri dan ini merugikan organisasi yang kehilangan kesempatan untuk mendapat laba atau terjadinya peningkatan pada biaya. Dipandang dari sisi positif, *slack* membuat manajer bebas berkreasi melakukan inovasi atau investasi serta meningkatkan koordinasi dan motivasi yang dapat meningkatkan kinerja yang menguntungkan perusahaan. Sisi mana yang diterima oleh perusahaan tergantung pada situasi dan kondisi yang ada pada tiap perusahaan.

Secara umum ada 5 kondisi yang dapat menyebabkan *budgetary slack creation* (Blanchette, Pilote dan Cadieux, 2002), empat diantaranya dikemukakan oleh Eisenhardt (1989) dan Stevens (1998), sedangkan kondisi kelima atau terakhir dikemukakan oleh Onsi (1973), Merchant (1985), and Dunk (1993).

Kondisi-kondisi tersebut adalah :

- 1) Terdapat *information asymmetry* antara manajer dan atasnya sehingga atasan tidak dapat memperkirakan potensi kinerja manajer yang sebenarnya karena tidak mempunyai informasi yang dimiliki oleh manajer tersebut.
- 2) Kinerja manajer harus tidak pasti, (atau tidak dapat distandarkan, *not measurable but judgmental*, Dunk dan Perera, 1997)
- 3) Manajer merupakan seorang yang *opportunist* atau *self-interested*.
- 4) Manajer mempunyai kepentingan yang berlainan dengan atasan (organisasi).
- 5) Manajer ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, sehingga dapat mempengaruhi anggaran yang ditetapkan.

Namun terdapat juga penelitian yang menghasilkan kesimpulan berbeda atau paling tidak menunjukkan bahwa banyak terdapat variabel-variabel atau faktor-faktor lain yang juga mempengaruhi terjadinya *budgetary slack*, beberapa diantaranya diuraikan dibawah ini.

Hubungan antara *budgetary participation* dengan *budgetary slack* ternyata tidak konsisten, partisipasi dalam pembuatan anggaran dapat menimbulkan slack (Lowe dan Shaw, 1968 ; Lukka, 1988 ; Young, 1985; seperti dikutip oleh Nouri dan Parker, 1996), partisipasi ternyata juga menurunkan kemungkinan terjadinya *slack* (Cammann, 1976 ;

Dunk,1993; Merchant,1985; Onsie,1973), bahkan tidak ada hubungan yang signifikan antara partisipasi dalam pembuatan anggaran dengan *slack* (Collins, 1978).

Prestasi periode sebelumnya juga ikut mempengaruhi *budgetary slack creation*, dimana manajer yang pada periode sebelumnya gagal mencapai target yang dibebankan cenderung untuk membuat *budget slack* untuk periode berikutnya (Walker dan Johnson,1999).

Analisis Hirst (1987) menyimpulkan bahwa *task uncertainty* mempunyai hubungan dengan *slack*, jika tugas jelas dan pasti, maka kemungkinan terjadinya *dysfunctional behavior* menjadi kecil.

Penelitian Nouri dan Parker (1996), menunjukkan bahwa *organizational commitment* dari manajer ikut mempengaruhi terjadinya *slack*. Untuk individu dengan komitmen organisasi yang tinggi, hubungan antara partisipasi dengan *slack* adalah negatif dan sebaliknya terdapat hubungan positif antara partisipasi dan *slack* jika individu mempunyai komitmen organisasi yang rendah.

Chong M.Lau dari Edith Cowan University menyatakan bahwa *budgetary slack creation* akan berkurang jika *management control* yang berupa *budgetary control* dikomplementasikan dengan *cost control* yang ketat.

Besar atau kecilnya *budgetary slack* yang terjadi tergantung pada interaksi antara *heterogeneous set of contextual dan personal factors* (Dunk dan Perera,1997).

Penelitian yang dilakukan oleh Blanchette, Pilote dan Cadieux (2002), menghasilkan kesimpulan bahwa pembuatan budget slack merupakan dilema etika, dan untuk membuat slack membutuhkan keputusan moral (*moral judgment*). Dari penelitian itu juga ternyata bahwa seluruh responden setuju dan menyatakan mereka membuat slack dalam pekerjaannya, dan menyatakan bahwa membuat slack merupakan hal yang positif dan etis.

Penelitian dari Van der Stede (2000b) mengenai hubungan strategi, *control* dan *slack* menyimpulkan hal-hal berikut :

- ♦ Berkaitan dengan *Corporate level strategi*, yaitu industri tunggal (*single industry*) dan diversifikasi (*diversification*), ternyata diversifikasi tidak mempunyai hubungan yang signifikan dengan *budgetary control* yang ketat,

tetapi diversifikasi mempunyai hubungan yang kuat dengan peningkatan besarnya slack.

- ◆ Terdapat hubungan negatif yang signifikan antara *budgetary controls* yang ketat dengan *budgetary slack*, jadi *controls* yang ketat mengurangi terjadinya *slack*.
- ◆ Berkaitan dengan *Business level competitive strategy*, yaitu *differentiation* dan *cost leadership*, *differentiation strategy* berhubungan dengan *budgetary controls* yang kurang ketat dibanding *cost leadership*, dan itu berpengaruh terhadap timbulnya *slack*.
- ◆ Pada unit bisnis juga ternyata unit bisnis yang mempunyai kinerja yang lebih baik atau mendapat laba yang lebih besar mendapat *budgetary controls* yang kurang ketat sehingga lebih mudah membuat *slack*, dilain pihak semakin besar sebuah unit bisnis semakin ketat *budgetary control* yang diterapkan pada unit bisnis tersebut.

Partisipasi dalam pembuatan anggaran, selain berhubungan dengan *budgetary slack* ternyata mempunyai hubungan juga dengan kinerja organisasi (Argyris 1952; Becker dan Green, 1962; Locke et.all, 1986; Murray, 1990, seperti dikutip oleh Kren, 1992). Partisipasi disini berarti partisipasi dalam perencanaan, partisipasi dalam penyusunan dan interaksi dengan atasan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan anggaran (Bruns dan Waterhouse, 1975, seperti dikutip oleh Douglas dan Hunton, 2001).

Berbagai penelitian mengenai hubungan antara *budget participation* dengan *performance* telah dilakukan, beberapa diantaranya adalah seperti di bawah ini:

Hubungan langsung ditunjukkan oleh penelitian Nur Indriantoro (1993) dan juga oleh penelitian Brownells di tahun 1982 dan Frucot di tahun 1991, sebagaimana dinyatakan oleh Nur Indriantoro.

Penelitian lain menyimpulkan bahwa partisipasi mempunyai hubungan tidak langsung dengan kinerja melalui motivasi, partisipasi berhubungan positif dengan motivasi (Merchant, 1981, seperti dikutip oleh Kren, 1992) untuk melaksanakan pekerjaan sehingga kinerja menjadi lebih baik.

Penelitian dari Wentzel (2002) menyimpulkan bahwa *budgetary participation* berhubungan dengan *fairness perception* dari manajer dan hal ini meningkatkan *budget goal commitment*, dan selanjutnya meningkatkan *performance*. Walau *fairness budgeting process* berhubungan dengan *performance* dimana proses yang fair akan meningkatkan kinerja, namun jika manajer merasa bahwa target anggaran tersebut fair (*fairness perception*), proses penyusunan target atau anggarannya sendiri mempengaruhi kinerja (Libby, 2001).

Hubungan tidak langsung juga ditunjukkan oleh penelitian Kren (1992), yang menyimpulkan bahwa hubungan antara *budgetary participation* dan *managerial performance* merupakan hubungan tidak langsung, dimana *budget participation* meningkatkan *job relevant information* dan *job relevant information* ini mempunyai hubungan positif dengan *performance*.

Sedangkan Chong dan Chong (2002) serta Ni, Su dan Su (2000), menyimpulkan bahwa makin tinggi tingkat *budget participation*, makin besar *tingkat budget goal commitment*; dan hal ini berhubungan dengan makin tingginya *job-relevant information* yang selanjutnya berhubungan dengan makin baiknya *job performance*.

Interaksi antara *budget emphasis*, *budgetary participation* dan *task difficulty* juga mempengaruhi *managerial performance* (Lau, Low, Eggleton, 1996).

Budaya yang berbeda juga menimbulkan reaksi yang berbeda terhadap kesempatan berpartisipasi dalam penyusunan *budget* (Fruco dan Shearon, 1990).

Bambang Riyanto (1999) menyimpulkan bahwa *budget participation* dan *differentiation strategy* secara bersama meningkatkan *performance* organisasi.

Subramaniam dan Mia (2000) menyimpulkan dari hasil penelitiannya bahwa terdapat korelasi positif yang signifikan antara *budgetary participation* dengan *decentralized structure*, yang dapat diartikan bahwa *budget participation* dapat terjadi pada organisasi yang berstruktur desentralisasi, dan kedua hal tersebut berhubungan *value orientation toward innovation* dari manajer yang mempengaruhi *organizational commitment*.

Bersama dengan Ashkanasy, Subramaniam (2001) juga menyimpulkan bahwa pada manajer yang mempunyai keinginan berinovasi tinggi, *budget participation*

meningkatkan tingkat kinerja yang dihasilkan, dan berlaku sebaliknya untuk manajer yang mempunyai keinginan berinovasi rendah.

Douglas dan Hunton (2001) meneliti *budget participation* dari sisi lain, yaitu keterkaitan antara variabel *perceived need for participation (PNP)*, *degree of participation allowed (DPA)* dan *degree of participation congruence (DPC)* antara PNP dan DPA. Dari hasil penelitiannya ternyata hubungan antara DPA dengan kinerja organisasi tidak signifikan, demikian juga halnya dengan hubungan antara PNP dengan kinerja organisasi. Sebaliknya hubungan antara kinerja organisasi dengan DPC signifikan, dan ini berarti kesepadanan antara keinginan yang dirasakan untuk ikut berpartisipasi dengan tingkat partisipasi yang diijinkan merupakan hal yang penting untuk kesuksesan organisasi atau pencapaian kinerja organisasi yang baik.

Penelitian lain yang berkaitan dengan pentingnya kesinkronan antara keinginan yang dirasakan bawahan dengan yang dilaksanakan atasan terdapat pada penelitian Choo dan Tan (1997), yang menyimpulkan bahwa ketidak sinkronan *antara budgetary performance evaluation style* yang diinginkan bawahan dengan yang diterapkan atasan meningkatkan *job related tension* dan menurunkan *job satisfaction* yang akhirnya berpengaruh pada penurunan kinerja.

Dari berbagai penelitian tersebut, sebagaimana juga telah diungkapkan oleh Murray (1990), terlihat bahwa banyak variabel baik *intervening* maupun *moderating* yang mempengaruhi keberhasilan *participative budgeting process* meningkatkan kinerja organisasi. Semua ini sesuai dengan *contingency theory of management accounting*, yang menyatakan bahwa tidak ada *management control systems* yang berlaku universal, semua harus disesuaikan dengan situasi yang ada pada organisasi (David Otley, 1999), jadi untuk mendisain sebuah *control system* harus dilakukan *contingency approach* (Fisher dan Govindarajan, 1993), karena strategi merupakan *specific contingent variable*, tiap organisasi yang berbeda mempunyai strategi yang berbeda pula dan ini memerlukan *management control systems* yang berbeda juga, karena dapat berpengaruh terhadap efektivitas dari mekanisme *control* tersebut.

PENUTUP

Banyak penelitian menggunakan dasar teori agensi untuk menjelaskan perilaku individu dalam pengambilan keputusan, dimana terdapat *information asymmetry* antara atasan dan bawahan dalam penyusunan anggaran dan diasumsikan tiap individu adalah seorang yang sangat mementingkan diri sendiri. Penggunaan teori ini mengabaikan faktor-faktor lainnya, seperti etika, komitmen organisasi dan sebagainya, akibatnya hasil dari tiap penelitian dapat berbeda-beda.

Kesimpulan yang dapat diambil dari berbagai penelitian tersebut adalah hubungan antara penggunaan anggaran untuk mempengaruhi perilaku manusia agar melaksanakan strategi yang ditentukan untuk mencapai tujuan organisasi sangat kompleks, banyak dipengaruhi oleh variabel-variabel lain, baik saat penyusunan anggarannya sendiri maupun saat implementasi anggaran tersebut sebagai alat pengendalian. Oleh karena itu masih banyak hal dapat diteliti berkaitan dengan anggaran, kinerja, strategi dan pengendalian manajemen, apalagi dengan berkembangnya bidang akuntansi yang tidak semata-mata mengukur kinerja hanya dengan pengukuran finansial saja namun juga telah mengukur untuk kinerja non finansial. Penelitian yang satu dapat mendukung penelitian yang lain, saling memperkaya satu dengan yang lainnya.

Sebagaimana dikemukakan oleh Indra Wijaya (2000), disamping pada akuntansi manajemen, saat ini makin marak aplikasi ilmu keperilakuan di disiplin ilmu akuntansi keuangan dan pelaporan, auditing, etika, gender, sistem informasi, perpajakan. Perkembangan yang terjadi akan semakin kompleks dan kadang sulit membedakan bidang aplikasi ilmu keperilakuan tersebut, dan dimasa datang akan makin banyak penelitian yang menggabungkan beberapa domain yang tadinya dianggap berdiri sendiri.

Minat dan perhatian terhadap penelitian di bidang akuntansi keperilakuan harus dimulai dari akademisi, sebelum menjadi permintaan dari kalangan praktisi, karena jelas banyak masalah praktis yang dapat dikaitkan dengan perilaku, seperti telah dibahas sebelumnya, mengenai hubungan antara anggaran, pengukuran kinerja, strategi dan perilaku manusia yang terlibat di dalamnya. Semua itu untuk mendukung dan juga sejalan dengan perubahan peran profesi akuntan manajemen yang dipelopori oleh akuntan manajemen di Kanada (Ross, 1995, seperti dikutip oleh Mulyadi, 2002), sebagai berikut :

- Menempatkan profesi akuntan manajemen sebagai anggota senior dalam tim manajemen, yang berperan aktif dalam penentuan sasaran-sasaran strategik perusahaan, dan bukan lagi sebagai penyedia informasi akuntansi bagi pengambil keputusan.
- Mendasarkan keahlian teknis profesi akuntan manajemen pada pengetahuan mendalam tentang *advance management control process*, dan bukan lagi pada *traditional cost accounting*, dengan demikian akuntan manajemen diharapkan mampu berperan profesional yang memiliki keahlian dalam mendisain, menginstalasi dan mengoperasikan *management control process* yang digunakan perusahaan. Mengingat *control* tidak mungkin dilaksanakan tanpa didahului oleh *planning*, dan proses tidak dapat berjalan tanpa didahului dengan pembangunan struktur, maka yang dimaksud sebagai *advanced management control process* adalah *management planning and control systems* yang mencakup struktur dan proses untuk menghadapi lingkungan bisnis di masa yang akan datang, termasuk perilaku manusia yang terlibat di dalamnya.
- Memperluas tanggung jawab profesi akuntan manajemen ke proses pengendalian di luar daerah yang murni keuangan. Dalam manajemen modern, perencanaan dan pengendalian diarahkan untuk menghasilkan kinerja keuangan yang berjangka panjang, oleh karena itu perencanaan dan pengendalian harus diarahkan kepada 4 perspektif, yaitu *profit, product, process* dan *people*. Untuk menghasilkan profit jangka panjang, organisasi harus memiliki *product* yang memuaskan kebutuhan konsumen, *process* yang *cost effective* dan *people* yang kompeten dan berkomitmen. (Hal itu sejalan dengan konsep *Balanced Scorecard* dari Kaplan dan Norton ,1996)
- Mengarahkan orientasi profesi akuntan manajemen ke bisnis yang lebih bersifat strategik, bukan yang bersifat rutin operasional.

REFERENSI

Anthony,R.N. and Govindarajan V. (1998). *Management Control Systems*, New York, Irwin/McGraw-Hill.

