

EKUITAS  
Akreditasi No.49/DIKTI/Kep/2003

ISSN 1411-0393

## SASARAN DAN EVALUASI ANGGARAN: KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN DAN PENGALAMAN MANAJER SEBAGAI VARIABEL KONTINJENSI

**Dr. Mohammad Nizarul Alim, M.Si., Ak.**

**Fakultas Ekonomi Universitas Trunojoyo Madura**

### *ABSTRACT*

*Most of budgets studies have focused on budget participation. It was argument that level of participation in budgeting process is most important part of budgeting procedure. The activity could predict and reduce future uncertainty. The others components of budgeting like budget goal and budget evaluation lacked attention.*

*This study aims to investigate the impact of budget goal difficulty and budget evaluation style on managerial performance and job satisfaction with contingency approach. Level of difficulty would arise when environment uncertainty exist. It should need different style of budget evaluation. But, experience managers seem could anticipate it. Results support hypothesis that budget goal difficulty and budget evaluation style were contingent with manager experience and environment uncertainty*

**Keywords:** *Budget goal, Budget evaluation style, Environment uncertainty, Managerial experience, and Contingency.*

### **PENDAHULUAN**

Studi dan pengembangan teori anggaran dalam konteks bisnis di Indonesia, sebagian besar masih difokuskan pada proses penyusunan anggaran (Indriantoro 1993; Riyadi 1998; Alim 2003; Ramantha 2005, dan lain-lain). Bukti-bukti empiris tersebut menunjukkan pentingnya tahap proses penyusunan anggaran bagi keberhasilan anggaran. Pemetaan bukti empiris yang dilakukan oleh Hartmann dan Moers (1999) terhadap penelitian anggaran juga menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran juga relatif dominan seperti dalam tabel 1.

**Tabel 1**  
**Penelitian Kontinjensi Anggaran**

<b>Peneliti dan Jurnal</b>	<b>Variabel Kontinjensi</b>	<b>Variabel Anggaran</b>	<b>Outcome Variables</b>
Merchant (1981), TAR	<i>Size, Diversitas, Tingkat desentralisasi</i>	Sistem penganggaran	Motivasi dan sikap manajemen, Kinerja organisasional
Brownell (1982a), JAR		Gaya evaluasi supervisor, Partisipasi anggaran	Kinerja, Kepuasan kerja
Brownell (1982b), TAR	<i>Locus of control</i>	Partisipasi anggaran	Kinerja dan Kepuasan kerja
Brownell (1983)		<i>Management by exception</i> , Partisipasi anggaran	Motivasi
Hirst (1983), JAR	Ketidakpastian tugas	RAPM	Perilaku disfungsional
Govindarajan (1984), AOS	Ketidakpastian lingkungan	Evaluasi kinerja dan Sistem penghargaan	Efektivitas
Merchant (1984), AOS	Teknologi produksi, Faktor pasar, Karakteristik org.	Sistem penganggaran	Kinerja
Brownell (1985), JAR	Area fungsional	Partisipasi anggaran, RAPM	Kinerja manajer
Govindarajan dan Gupta (1985), AOS	Strategi unit bisnis	Kriteria bonus, Penentuan bonus	Efektivitas
Brownell dan Hirst (1986), JAR	Ketidakpastian tugas	Tekanan anggaran, Partisipasi anggaran	Kinerja, <i>Job relation tension</i>
Chenhall (1986), TAR	Otoritarianisme	Partisipasi anggaran	Kepuasan kerja, Kepuasan kerja dengan anggaran
Mia (1988), AOS	Sikap	Partisipasi anggaran	Kinerja, Motivasi
Imoisili (1989), AOS	Kesulitan tugas	Gaya anggaran	Kinerja
Dunk (1989)		Tekanan anggaran, Partisipasi anggaran	Kinerja

Brownell dan Merchant (1990), JAR	Standarisasi produk, Otomasi proses manufaktur	Partisipasi anggaran, Anggaran fleksibel	Kinerja departemen
Dunk (1990)	Kesepakatan kriteria evaluasi	Partisipasi anggaran	Kinerja manajer
Hirst dan Lowy (1990), AOS		Kesulitan sasaran anggaran, Umpan balik anggaran	Kinerja anggaran, Kinerja tugas keseluruhan
Merchant (1990), AOS	Ketidakpastian lingkungan, Konsideran supervisor, Strategi pusat laba	Tekanan untuk memenuhi keuangan	Perilaku disfungsional, Target
Brownell dan Dunk (1991), AOS	Ketidakpastian tugas, (kesulitan tugas dan variabilitas tugas)	Partisipasi anggaran, Tekanan anggaran	Kinerja manajer
Frucot dan Shearon (1991), TAR	<i>Locus of control</i>	Partisipasi anggaran	Kinerja manajer, Kepuasan kerja
Dunk (1992), AOS	Otomasi proses	Tekanan anggaran	Kinerja subunit produksi
Harrison (1992), AOS	Budaya	Partisipasi anggaran, Tekanan anggaran	<i>Job related tension</i> , Kepuasan kerja
Gul dan Chia (1994), AOS	Ketidakpastian lingkungan yang dirasakan	Sistem akuntansi manajemen, Desentralisasi	Kinerja manajer
Mia dan Chenhall (1994), AOS	Perbedaan fungsional	<i>Broad scope management, Accounting system</i>	Kinerja manajer
Lau <i>et al.</i> (1995), AOS	Ketidakpastian tugas	Tekanan anggaran, Partisipasi anggaran	<i>Job related tension</i> Kinerja manajer

Sumber: Frank G.H. Hartmann & F. Moers, *Testing Contingency in Budgetary Research: An Evaluation of The Used Moderated Regression Analyses*. *Accounting, Organizations & Society* 2 (1999), p. 311-313.

Keterangan:

TAR = *The Accounting Review*

JAR = *Journal of Accounting Research*

AOS = *Accounting, Organization, and Society*

Tabel 1 menunjukkan bahwa level sasaran anggaran dan evaluasi anggaran relatif jarang diteliti atau kurang mendapat perhatian peneliti anggaran. Padahal keberhasilan anggaran juga dipengaruhi oleh tingkat kesulitan sasaran anggaran dan gaya manajemen dalam mengevaluasi anggaran.

Tingkat kesulitan anggaran memang dapat diantisipasi melalui proses penyusunan anggaran partisipatif. Namun, penerapan anggaran partisipatif akan efektif meminimalisasi kesulitan pencapaian anggaran jika asumsi kondisinya normal sesuai dengan yang diprediksi. Perubahan/ fluktuasi lingkungan akan menjadikan anggaran partisipatif kurang efektif. Disamping faktor lingkungan, pengalaman manajer dimungkinkan juga berpengaruh terhadap persepsi tentang kesulitan pencapaian sasaran anggaran.

Faktor kesulitan anggaran relatif kurang mendapat perhatian dalam kajian empiris sistem penganggaran. Beberapa penelitian yang mengkaji dampak kesulitan dalam pencapaian sasaran anggaran diantaranya Brownell dan Hirst 1986 serta Lou *et al.* 1995 (dalam Hartmann dan Moers, 1999). Kedua penelitian tersebut menggunakan konsep tekanan anggaran sebagai proksi kesulitan anggaran. Untuk konteks bisnis di Indonesia pernah diteliti oleh Muslimah (1997), yang dikaitkan dengan *job relevant information* dan gaya kepemimpinan.

Gaya evaluasi anggaran juga perlu dikaji secara intensif karena keberhasilan anggaran terbukti dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan (Muslimah, 1997). Demikian pula halnya perbedaan strategi persaingan yang dihadapi unit bisnis mensyaratkan perbedaan gaya manajemen untuk mengevaluasi anggaran unit bisnis (Govindarajan, 1988).

Berdasarkan kajian di atas, penelitian ini berusaha untuk memberikan bukti empiris tentang pengaruh kesulitan (pencapaian) sasaran anggaran dan gaya evaluasi anggaran terhadap kinerja dan kepuasan kerja dengan menggunakan pendekatan kontinjensi. Kontinjensi yang diuji terhadap efektivitas kedua komponen anggaran di atas antara lain ketidakpastian lingkungan (faktor eksternal) dan pengalaman manajer (aspek perilaku). Muslimah (1997) menyatakan bahwa kinerja dan kepuasan kerja tidak memiliki korelasi yang konsisten. Oleh karena itu, suatu desain organisasi dapat mempunyai pengaruh yang berbeda terhadap dua *outcome variables* tersebut.

Pengujian ketidakpastian lingkungan sebagai kontinjensi efektivitas desain anggaran untuk kondisi bisnis di Indonesia saat ini masih sangat relevan mengingat masih tidak

stabilnya perekonomian nasional. Argumen lain didasarkan pada pendapat Govindarajan (1988) yang menyarankan bahwa pengujian kontinjensi suatu desain organisasi seharusnya ditinjau dari dua aspek yaitu aspek lingkungan organisasi (variabel eksogen) dan karakteristik individu. Mengingat variabel anggaran yang diuji adalah tingkat kesulitan sasaran anggaran dan gaya evaluasi anggaran maka karakteristik individu yang dipilih sebagai kontinjensi adalah pengalaman manajemen

Beberapa masalah yang berusaha akan dijawab dalam penelitian ini antara lain: (1) apakah tingkat kesulitan dalam pencapaian anggaran dan gaya evaluasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja dan kepuasan kerja manajer?, (2) apakah ketidakpastian lingkungan merupakan kontinjensi dari tingkat kesulitan sasaran anggaran dan gaya evaluasi anggaran?, dan (3) apakah perbedaan pengalaman manajer juga mempengaruhi efektivitas tingkat kesulitan sasaran anggaran dan gaya evaluasi anggaran?.

## LANDASAN TEORI

### Anggaran

Secara umum anggaran dapat didefinisikan sebagai rencana kuantitatif yang meliputi aspek keuangan maupun non keuangan. Dalam perusahaan, anggaran biasanya disiapkan baik pada level korporat, departemen, divisi, maupun untuk berbagai fungsi seperti penjualan, produksi, riset, dan lain-lain (Hansen dan Mowen, 1995:667). Periode anggaran dapat mencakup satu tahun dan sejalan dengan tahun fiskal atau kuartalan bahkan bulanan. Penelitian menunjukkan bahwa 15 persen menggunakan 4 anggaran kuartalan, 5 persen mempunyai 12 anggaran bulanan (Blocher *et al.*, 2000:357). Menurut Hansen dan Mowen (1995:667), anggaran bagi perusahaan dapat memberi beberapa keunggulan diantaranya menyediakan sumber daya informasi yang dapat digunakan untuk meningkatkan pembuatan keputusan, evaluasi kinerja, serta meningkatkan komunikasi dan koordinasi.

Untuk fungsi pengendalian, anggaran merupakan proses penyusunan standar penerimaan umpan balik (*feedback*) terhadap kinerja aktual serta tindakan korektif jika terdapat penyimpangan signifikan dari kinerja aktual dibandingkan dengan kinerja yang direncanakan (Hansen dan Mowen, 1995:667). Sistem pengendalian merupakan mekanisme memonitor perilaku dan *output* (Jaeger dan Baliga, 1985).

Berdasarkan hal tersebut, proses anggaran dapat digunakan sebagai sistem untuk mengendalikan perilaku dalam organisasi. Keterkaitan anggaran dengan dimensi perilaku dalam organisasi sudah diakui para ahli dan bukti empiris sudah menunjukkan hal

tersebut. Sebagaimana yang dikemukakan oleh Hansen dan Mowen (1995:689), anggaran seringkali digunakan untuk mempertimbangkan (*judge*) kinerja aktual manajer. Bonus, gaji meningkat, dan promosi semuanya dipengaruhi oleh kemampuan manajer untuk mencapai sasaran anggaran (*budgets goal*). Oleh karena itu apabila status keuangan dan karir manajer dapat dipengaruhi oleh anggaran, maka anggaran dapat mempunyai dampak yang signifikan terhadap perilaku.

Pengaruh anggaran terhadap perilaku bisa positif dan negatif bagi kinerja individu dan organisasi (Hansen dan Mowen, 1995:689). Perilaku positif terjadi jika *goal* manajer sesuai dengan *goal* organisasi atau keselarasan tujuan (*goal congruence*) dan manajer mempunyai pemicu untuk mencapainya. *Goal congruence* (GC) adalah konsistensi atau kesesuaian antara tujuan perusahaan dengan tujuan individu (Blocher *et al.*, 2000:382). GC yang ideal banyak diupayakan oleh banyak perusahaan. Anggaran yang tidak mempertimbangkan GC kemungkinan besar akan menemui kegagalan. Anggaran yang menyelaraskan tujuan perusahaan dengan tujuan individu mempunyai peluang sukses yang lebih besar.

Sebaliknya, perilaku negatif dapat diakibatkan oleh ketidaksesuaian antara *goal* manajer dan *goal* organisasi. Manifestasi perilaku negatif ini dapat termanifestasi dalam berbagai cara, tetapi yang jelas dampak keseluruhan adalah pada kinerja individu dan *goal* organisasi. Perilaku tersebut sering disebut dengan *dysfunctional behavior*. Salah satu upaya untuk meminimalisasi *dysfunctional behavior* antara lain dengan memberikan dan meningkatkan partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (anggaran partisipatif).

Selanjutnya Ronen dan Livingstone (1975) menyatakan bahwa disamping sebagai alat perencanaan dan pengendalian, anggaran juga berfungsi sebagai alat untuk memotivasi. Terkait hal tersebut, maka proses anggaran yang berhasil menurut Ronen dan Livingstone (1975) meliputi; (1) anggaran seharusnya disusun pada level yang dapat dicapai, (2) manajer seharusnya berpartisipasi dalam pengembangan anggaran untuk fungsi mereka dalam organisasi, (3) manajer seharusnya beroperasi pada prinsip MBE, (4) personel seharusnya dibebani hanya untuk hal-hal yang berada dalam kendali mereka, dan (5) dimensi kinerja yang tidak dapat diukur dengan mudah dalam ukuran moneter sebaiknya dikeluarkan dari item anggaran.

Faktor lain yang juga merupakan penentu keberhasilan anggaran menurut Blocher *et al.* (2000:356) antara lain:

1. Bawahan merasa bahwa anggaran tersebut merupakan alat perencanaan dan pengkoordinasi untuk membantu mereka melakukan pekerjaan mereka secara lebih baik, bukan merupakan alat yang menekan mereka untuk memeras energi. Anggaran agaknya juga tidak akan menjadi set (alokasi) sumber daya jika dipandang sebagai alat yang digunakan atasan untuk menyalahkan orang.

2. Anggaran yang berhasil merupakan alat untuk memotivasi yang membantu orang bekerja sedemikian rupa sehingga mengarah pada tujuan dan perbaikan organisasi, dan tidak pernah digunakan sebagai alat pembenaran untuk tidak melakukan sesuatu yang bersifat strategik dan penting bagi organisasi.
3. Anggaran yang berhasil apabila berisi informasi yang secara teknis benar dan berisi angka yang akurat. Anggaran tidak akan diterima dan tidak akan berfungsi sesuai yang diharapkan jika secara teknis tidak benar. Anggaran dengan angka-angka yang tidak akurat akan kehilangan kepercayaan dari orang-orang yang dipengaruhi oleh anggaran tersebut dan menjadi tidak bermanfaat.

### **Sasaran (Goal) Anggaran**

Anggaran yang ideal adalah anggaran yang menantang, tetapi dapat dicapai. Merchant dan Manzony dalam *field study* terhadap para manajer lini produk menyarankan bahwa target tertinggi yang dapat dicapai adalah target yang dapat dicapai sebagian besar manajer yaitu antara 80 sampai 90%, akan berfungsi baik terutama jika disertai dengan penghargaan ekstra untuk kinerja yang dapat melebihi target (Muslimah, 1997).

Menurut Merchant (1990) dalam Blocher *et al.* (2000:384), keuntungan menggunakan target anggaran tertinggi yang dapat dicapai adalah: (1) meningkatkan komitmen manajer untuk mencapai target anggaran, (2) mengurangi biaya pengendalian organisasi dan risiko manajer berkaitan dengan praktik-praktik memperoleh pendapatan yang merugikan atau merusak standar etika perusahaan, (3) memungkinkan para manajer bertindak efektif dan efisien, (4) meningkatkan tingkat kebenaran peramalan tentang pendapatan atau hasil operasi, dan (5) meningkatkan manfaat anggaran sebagai alat perencanaan dan koordinasi.

Terdapat beberapa alasan mengapa manajemen senior menyetujui anggaran yang dapat dicapai untuk lini produk (Anthony dan Govindarajan, 1998:386-387) diantaranya; (1) jika sasaran/ target anggaran terlalu sulit dicapai, manajer termotivasi untuk mengambil tindakan jangka pendek yang mungkin mengabaikan kepentingan jangka panjang perusahaan. Target laba yang dapat dicapai merupakan suatu cara meminimalisir tindakan disfungsi tersebut, (2) target anggaran yang dapat dicapai mengurangi motivasi manajer memanipulasi data dalam memenuhi anggaran, (3) ketika manajer lini produk dapat memenuhi atau melampaui target, maka terdapat suasana (*atmosfer*) “kemenangan” dan sikap positif terhadap perusahaan, dan (4) salah satu keterbatasan dari anggaran yang dapat dicapai adalah kemungkinan bahwa manajer lini produk dapat tidak melakukan upaya yang memuaskan, sekali anggaran dipenuhi.

Blocher *et al.* (2000:383) juga menyarankan bahwa idealnya target anggaran seharusnya menantang, tetapi memungkinkan untuk dicapai. Dalam menentukan tingkat kesulitan anggaran, para manajer harus mempertimbangkan berbagai fungsi yang akan menggunakan anggaran. Anggaran memungkinkan manajer untuk mengubah tujuan organisasional ke dalam tujuan anggaran bagi divisi.

Morris (1968) berpendapat bahwa penentuan sasaran (target) anggaran terkait dengan motivasi. Menurut Morris (1968), ada tiga teori yang bisa menjelaskan keterkaitan tersebut yaitu; (1) bagi orang yang berprinsip bahwa mereka harus senantiasa melakukan yang terbaik yang dapat mereka lakukan, maka perhatian terhadap level (target) anggaran untuk manajer yang mempunyai prinsip tersebut menjadi tidak penting. Artinya apakah sasaran anggaran mereka sulit ataupun mudah dicapai tidak berpengaruh terhadap kinerja mereka, (2) bagi orang yang memiliki motivasi pencapaian (*achievement motivation*) yang tinggi, maka sebaiknya ditentukan sasaran anggaran yang dapat dicapai (anggaran moderat), dan (3) bagi individu yang bersedia bekerja keras apabila mereka merasa bahwa sasaran anggaran sulit dicapai, maka sasaran anggaran yang ketat (sulit dicapai) akan lebih sesuai bagi mereka.

Anggaran yang memuat target anggaran yang sulit untuk dicapai oleh manajer sebenarnya bukan perencanaan, sehingga kemungkinan untuk dapat mengkoordinasi aktivitas tidak dapat dilakukan. Hasil penelitian eksperimen Rockness (1977) menunjukkan bahwa tingkat kesulitan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja dan berpengaruh negatif terhadap kepuasan kerja. Hasil tersebut berarti bahwa semakin tinggi kesulitan dalam pencapaian anggaran, maka manajer semakin tertantang untuk mencapainya, tetapi hal tersebut juga kemungkinan akan menjadi tekanan sehingga berpengaruh negatif terhadap kepuasan kerja.

Penjelasan terhadap temuan empiris yang dinyatakan oleh Rockness (1977) adalah bahwa perilaku individu terkait dengan persepsi hasil yang bernilai (*valued outcomes*). Tingkat motivasi untuk berperilaku merupakan fungsi dari besarnya hasil yang diharapkan. Atas dasar itu, maka perasaan tingkat kesulitan anggaran seharusnya tergantung ekspektasi untuk mencapai *valued outcomes*, biaya yang terkait dengan upaya pencapaian. Apabila ekspektasi penghargaan menurun dan kesulitan anggaran meningkat (sehingga biaya pencapaian meningkat) maka kepuasan dimungkinkan turun dan kinerja meningkat.

Demikian halnya dengan temuan empiris yang dihasilkan dalam penelitian Kamal dan Na'im (1999) yang menyatakan bahwa semakin tinggi tekanan kerja, maka semakin rendah tingkat kepuasan kerja. Selanjutnya temuan Muslimah (1997) yang meneliti pengaruh gaya kepemimpinan terhadap beberapa komponen anggaran yang dimediasi oleh job relevan informasi mengindikasikan bahwa gaya kepemimpinan merupakan variabel penting dalam proses penganggaran. Tingkat kesulitan sasaran anggaran dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan melalui job relevan informasi. Hasil ini mengindikasikan bahwa



ketersediaan informasi yang relevan dengan tugas akan dapat mengurangi tingkat kesulitan manajer dalam mencapai sasaran anggaran.

Bagi manajer yang menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi harus diberikan rentangan sasaran anggaran yang memungkinkan dicapai. Hasil penelitian Muslimah (1997) menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh signifikan terhadap partisipasi, kejelasan sasaran, evaluasi, dan umpan balik anggaran. Hasil tersebut berbeda dengan sejumlah penelitian sebelumnya. Pengujian dengan analisis *path* juga menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh signifikan tidak langsung melalui gaya kepemimpinan terhadap kesulitan sasaran dan evaluasi anggaran.. Temuan ini menjelaskan bahwa gaya kepemimpinan merupakan faktor kontinjensi dari tingkat kesulitan anggaran.

Berdasarkan pada kajian teoritis dan beberapa studi empiris di atas dapat dikembangkan beberapa hipotesis antara lain:

**H1: Kesulitan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial.**

**H2: Kesulitan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap kepuasan kerja manajer.**

**H3: Ketidakpastian lingkungan merupakan variabel kontinjensi terhadap efektivitas tingkat kesulitan manajer dalam mencapai sasaran anggaran mereka.**

**H4: Pengalaman manajer merupakan variabel kontrol interaksi ketidakpastian lingkungan dengan kesulitan sasaran anggaran.**

### **Gaya Evaluasi Anggaran**

Gaya evaluasi anggaran merupakan nilai yang bergantung pada jumlah tekanan untuk memenuhi sasaran anggaran (Govindarajan, 1988). Gaya evaluasi anggaran telah ditempatkan sebagai sistem evaluasi kinerja dalam literatur akuntansi dan pengendalian (Govindarjan, 1988). Berdasarkan suatu telaah dan wawancara terhadap para manajer divisi manufaktur di Amerika Serikat, Hopwood (1976:110) mengklasifikasikan 3 (tiga) cara yang berbeda dalam menggunakan informasi anggaran untuk evaluasi kinerja manajerial, yaitu; (1) gaya evaluasi yang dibatasi anggaran (*budget constrained style of evaluation*), gaya evaluasi ini secara utama menilai manajer berdasarkan kemampuannya untuk secara kontinyu memenuhi anggaran pada basis jangka pendek, (2) *profit conscious style of evaluation*, kinerja manajer dievaluasi pada basis kemampuannya untuk meningkatkan efektivitas operasi unitnya. Pencapaian target anggaran kurang begitu

penting dalam hal ini, dan (3) *nonaccounting style of evaluation*, informasi anggaran memainkan bagian yang tidak begitu penting dalam evaluasi kinerja manajer.

Hasil penelitian Brownell (1983) menunjukkan bahwa *management by exception* (MBE) yaitu gaya evaluasi anggaran berbasis varian anggaran, tidak berpengaruh signifikan terhadap motivasi. Hasil ini berbeda dengan bukti empiris yang ditemukan oleh Govindarajan (1988) yang menunjukkan bahwa gaya evaluasi anggaran yang berbasis proses pencapaian (*deemphasizing target*) berpengaruh positif terhadap kinerja.

Perbedaan hasil penelitian tersebut kemungkinan juga karena perbedaan responden. Penelitian Govindarajan (1988) menggunakan para manajer lini produk. Penelitian Brownell (1983) menggunakan responden para manajer fungsional yang relatif heterogen dalam mempersepsikan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi. Bukti empiris menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dihadapi oleh manajer pemasaran lebih tinggi daripada manajer produksi (Brownell, 1982<sup>a</sup>; Brownell dan Hirst, 1986; Mia dan Chenhall, 1994), sedangkan departemen penelitian dan pengembangan memiliki dinamisme lebih tinggi daripada departemen pemasaran (Brownell, 1985).

Penelitian yang sedang dilakukan ini menggunakan responden manajer lini produk sebagaimana penelitian Govindarajan (1988). Perbedaan ketidakpastian dan dinamisme yang dirasakan manajer akibat perbedaan fungsional dapat dikontrol dengan memilih responden para manajer lini produk tersebut. Melalui kontrol atas responden yang relatif homogen di atas diindikasikan bahwa gaya evaluasi anggaran akan berpengaruh signifikan terhadap kinerja maupun kepuasan manajerial.

Menurut Muslimah (1997), evaluasi anggaran dirasakan manfaatnya oleh manajer dalam proses perencanaan dan pengendalian. Bagi manajer yang menghadapi ketidakpastian lingkungan tinggi seharusnya dievaluasi berdasarkan bagaimana para manajer dalam mencapai sasaran anggaran mereka bukan pada varian anggaran. Tingkat ketidakpastian lingkungan dapat merubah asumsi anggaran yang telah ditentukan ketika proses penyusunan anggaran. Ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan dapat mengurangi prediktabilitas anggaran partisipatif.

Oleh karena itu, gaya evaluasi anggaran yang disesuaikan dengan tingkat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi manajer diindikasikan dapat meningkatkan kinerja dan kepuasan kerja. Ketidaksesuaian (*misfit*) antara ketidakpastian lingkungan dan gaya evaluasi anggaran dimungkinkan dapat menimbulkan tekanan kerja sehingga akan menurunkan kepuasan kerja manajer.

Hasil penelitian Muslimah (1997) menyimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh signifikan terhadap evaluasi anggaran. Hasil ini tidak konsisten dengan sejumlah penelitian sebelumnya. Tetapi pengujian jalur menunjukkan bahwa

ketidakpastian lingkungan akan berpengaruh signifikan tidak langsung melalui gaya kepemimpinan terhadap evaluasi anggaran.

Berdasarkan kajian teoritis dan empiris di atas, peneliti merumuskan sejumlah hipotesis untuk menjawab permasalahan yang terkait dengan efektivitas gaya evaluasi anggaran diantaranya:

**H5: Gaya evaluasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial.**

**H6: Gaya evaluasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kepuasan kerja manajer.**

**H7: Ketidakpastian lingkungan merupakan variabel kontinjensi terhadap efektivitas Gaya evaluasi anggaran.**

**H8: Pengalaman manajer merupakan variabel kontrol efektivitas interaksi ketidakpastian lingkungan dengan Gaya evaluasi anggaran.**

## METODE PENELITIAN

### Desain Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian empiris yang menggunakan pendekatan kontinjensi. Model kontinjensi yang dipilih adalah model *moderating* karena variabel kontinjensi yang diuji merupakan variabel eksogen (ketidakpastian lingkungan) serta variabel demografi yaitu pengalaman. Level penelitian adalah eksplanatif yaitu menjelaskan hubungan sebab akibat dengan pengujian hipotesis.

### Populasi dan Sampel

Populasi dan sampel penelitian ini adalah para manajer lini produk perusahaan besar yang menghasilkan produk konsumen (*consumer goods*). Metode *sampling* menggunakan *random sampling* dari populasi manajer lini produk. Dipilihnya manajer lini produk menunjukkan bahwa anggaran yang diteliti adalah anggaran target penjualan. Lini produk adalah sekumpulan produk yang memiliki kesamaan dalam fungsi, sasaran, atau cara mendistribusikan misalnya lini produk pemeliharaan wajah (*face care*) meliputi pelembab, pemutih, pembersih, dan lain-lain.

## Jenis dan Metode Pengumpulan Data

Jenis data penelitian adalah data primer berupa pendapat para responden penelitian mengenai apa yang dialami dan dirasakan (*perceived oriented*) terkait dengan variabel yang diteliti. Pengumpulan data penelitian dilakukan dengan cara survei dengan instrumen kuesioner. Setelah melalui beberapa cara seperti *mail survey*, *email survey*, kontak person, menggunakan surveyor akhirnya dapat terkumpul sampel sejumlah 119 kuesioner. Setelah diseleksi diperoleh sampel yang layak sebanyak 109 responden.

## Definisi Operasional Variabel

Variabel penelitian meliputi:

1. Sasaran anggaran diartikan dengan seberapa jauh tingkat kesulitan pencapaian sasaran anggaran. Operasionalisasi variabel sasaran anggaran diadopsi dari Muslimah (1997) dengan indikator; (a) pencapaian sasaran, (b) upaya pencapaian, (c) keahlian dan ketrampilan yang dibutuhkan untuk mencapai sasaran, (d) keketatan sasaran anggaran. Atribut sasaran anggaran diklasifikasikan dari “sangat mudah dicapai sampai dengan sangat sulit dicapai”.
2. Evaluasi anggaran didefinisikan dengan gaya atasan dalam mengevaluasi anggaran yang ditentukan. Operasionalisasi variabel evaluasi anggaran dikembangkan dari penelitian Govindarajan (1988) dengan indikator berikut; (a) varian, (b) penghargaan, (c) pencapaian, (d) penyimpangan, (e) tanggung jawab, dan (f) penilaian prestasi. Atribut sasaran anggaran diklasifikasikan dari “berbasis varian sampai dengan upaya pencapaian”.
3. Ketidakpastian lingkungan didefinisikan dengan kemampuan manajer memprediksi pelanggan, pesaing serta posisi pasar. Operasionalisasi variabel ketidakpastian lingkungan dimodifikasi dari penelitian Riyanto (1997) dengan indikator berikut; (a) prediksi pelanggan, (b) prediksi pesaing, dan (c) posisi pasar lini produk.
4. Kinerja manajerial merupakan kinerja yang mencerminkan fungsi manajerial. Instrumen diadopsi dari penelitian Mahoney *et al.* (1963). Instrumen yang dikembangkan Mahoney *et al.* (1963) merupakan instrumen kuesioner yang sering diadopsi oleh banyak penelitian bisnis dan memiliki tingkat validitas dan reliabilitas yang konsisten. Oleh karena itu, kuesioner kinerja manajerial tidak perlu diuji validitas dan reliabilitas. Indikator meliputi; perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, staffing, negosiasi, dan perwakilan.
5. Kepuasan kerja diadopsi dari instrumen yang populer yaitu *Minnesota Questionnaire Questions* (MSQ). Sama dengan kinerja manajerial, karena instrumen ini sudah *establish* maka peneliti berpendapat tidak perlu diuji validitas dan reliabilitas. Indikator MSQ meliputi; utilisasi, wewenang, kebijakan dan praktik, independensi dan supervisi.
6. Pengalaman merupakan berapa lama responden menduduki jabatan manajer lini produk.

Secara ringkas, definisi operasional variabel dapat dilihat tabel 2.

**Tabel 2**  
**Definisi Operasional, Validitas, dan Reliabilitas Variabel**

Variabel	Klasifikasi Variabel	Pengembangan Kuesioner	Uji Validitas & Reliabilitas
Sasaran Anggaran	Independen (X <sub>1</sub> )	Adopsi Muslimah (1997): - Pencapaian, Upaya, - Keahlian & ketrampilan - Keketatan	Semua valid, <i>Cronbach Alpha</i> = 0,62 (reliabel)
Gaya Evaluasi Anggaran	Independen (X <sub>2</sub> )	Dikembangkan dari Govindarajan (1988), Muslimah (1997): - Selisih, Penghargaan - Pencapaian, Penyimpangan - Tanggung jawab - Penilaian prestasi	Semua valid, <i>Cronbach Alpha</i> = 0,78 (reliabel)
Ketidakpastian Lingkungan	Kontinjensi (X <sub>3</sub> )	Modifikasi Riyanto (1997): Ketidakpastian: - Pesaing dan Pelanggan - Kondisi pasar	7 dari 9 Instrumen valid, <i>Cronbach Alpha</i> = 0,61 (reliabel)
Kinerja Manajerial	Dependen (Y <sub>1</sub> )	Adopsi Mahoney <i>et al.</i> (1963): - Perencanaa, Investigasi - Koordinasi, Evaluasi, - Pengawasan, Staffing, - Negosiasi, Perwakilan	Dianggap valid & reliabel karena sudah <i>establish</i>
Kepuasan Kerja	Dependen (Y <sub>2</sub> )	Adopsi MSQ: - Utilisasi, Wewenang - Kebijakan dan Praktik - Independensi dan Supervisi	Dianggap valid & reliabel karena sudah <i>establish</i>
Pengalaman Manajer	Kontrol	Lama menjabat manajer	Dikelompokkan dengan uji statistik median

Perbedaan pengalaman manajer diklasifikasikan menjadi dua kelompok. Pengklasifikasian dilakukan dengan metode statistik deskriptif dengan cara mencari median (titik tengah) data responden yang terkait dengan lama menjabat responden menjadi manajer. Hasil pengujian statistik deskriptif menunjukkan bahwa nilai median untuk lama menjabat responden adalah 2,5 tahun. Berdasarkan pada hasil tersebut, maka

responden diklasifikasikan menjadi dua kelompok yaitu; (1) manajer yang menjabat  $\leq 2,5$  tahun sejumlah 57 responden, dan (2) manajer yang menjabat  $> 2,5$  tahun sejumlah 52 responden.

### Metode Analisis

Metode analisis menggunakan *moderated regression analysis* (MRA) dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y_1 = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1.X_3 + b_5X_2.X_3 \quad \text{dan}$$

$$Y_2 = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1.X_3 + b_5X_2.X_3$$

Keterangan:

- a = Konstanta
- $b_1, b_2, b_3, b_4, b_5$  = Koefisien Regresi
- $X_1$  = Sasaran Anggaran
- $X_2$  = Gaya Evaluasi Anggaran
- $X_3$  = Ketidakpastian Lingkungan
- $Y_1$  = Kinerja Manajerial
- $Y_2$  = Kepuasan Kerja

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil Analisis Data

Hasil pengujian interaksi disajikan dalam tabel 3.

**Tabel 3**  
**Hasil Pengujian MRA**

Variabel Konstanta	Kinerja Manajer		Kepuasan Kerja		VIF
	$R^2 = 0,36; sig = 0,00$		$R^2 = 0,2; sig = 0,2$		
	38	50	50	50	
	Koefisien	Prob.	Koefisien	Prob.	
$X_1$	-0,0	0,9	-2,1	0,03*	1,36
$X_2$	0,0	0,9	-0,4	0,7	1,94
$X_3$	1,0	0,08**	-0,0	1,0	1,26
$X_1.X_3$	-1,1	0,14	-2,3	0,04*	1,38
$X_2.X_3$	-0,6	0,45	-0,2	0,9	2,00

Tabel 3 menunjukkan bahwa kesulitan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap kepuasan kerja manajer (hipotesis 2 didukung) tetapi tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial (hipotesis 1 ditolak). Hasil negatif juga ditunjukkan oleh interaksi antara kesulitan sasaran anggaran dan ketidakpastian lingkungan terhadap kepuasan kerja (hipotesis 3 didukung). Sedangkan gaya evaluasi anggaran dan interaksinya dengan ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh terhadap kinerja maupun kepuasan kerja (hipotesis 5,6, dan 7 ditolak).

**Tabel 4**  
**Hasil Pengujian MRA Dengan**  
**Pengalaman Manajer Sebagai Variabel Kontrol**

	<b>Kinerja Manajer</b>		<b>Kepuasan Kerja</b>	
	$\leq 2,5$ Th	$>2,5$ Th	$\leq 2,5$ Th	$>2,5$ Th
	<b>Koefisien</b>	<b>Koefisien</b>	<b>Koefisien</b>	<b>Koefisien</b>
X <sub>1</sub>	0,8	-0,7	0,5	-2,9*
X <sub>2</sub>	0,6	0,2	4,6*	0,0
X <sub>3</sub>	1,4	2,3*	-1,4	1,7
X <sub>1</sub> .X <sub>3</sub>	-0,5	-1,6	-3,2*	-1,1
X <sub>2</sub> .X <sub>3</sub>	2,7*	-0,4	0,2	0,2

Tabel 4 merupakan hasil pengujian MRA dengan mengklasifikasikan pengalaman manajer. Hasil pengujian menunjukkan bahwa bagi manajer yang relatif berpengalaman, kesulitan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap kepuasan kerja manajer (hipotesis 4 didukung). Sedangkan bagi manajer yang kurang berpengalaman, gaya evaluasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kepuasan kerja mereka. Hasil ini mengindikasikan bahwa bagi manajer yang relatif berpengalaman, tingkat kesulitan anggaran yang tinggi masih dapat menurunkan tingkat kepuasan kerjanya. Bagi manajer yang belum berpengalaman sebaiknya diterapkan evaluasi anggaran berbasis proses atau bagaimana cara mereka mencapai anggaran bukan didasarkan pada varian.

Hasil pengujian interaksi pada tabel 4 menunjukkan bahwa interaksi antara kesulitan sasaran anggaran dan ketidakpastian lingkungan signifikan negatif bagi manajer yang belum berpengalaman serta interaksi antara ketidakpastian lingkungan dan gaya evaluasi anggaran positif signifikan terhadap kinerja manajer yang belum berpengalaman (hipotesis 8 didukung).

Hasil ini menyarankan bahwa bagi manajer yang belum berpengalaman yang menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi sebaiknya ditentukan sasaran anggaran yang relatif mudah tercapai agar kepuasan kerja mereka tinggi. Selanjutnya untuk manajer yang

belum berpengalaman dan ketidakpastian lingkungan mereka yang tinggi sebaiknya evaluasi anggaran mereka didasarkan pada proses pencapaian bukan pada varian.

## **Pembahasan**

### **Sasaran Anggaran**

Anggaran yang ideal adalah anggaran yang menantang, tetapi dapat dicapai (moderat). Anggaran yang sangat sulit dicapai akan dapat memotivasi manajer mengambil tindakan jangka pendek yang dapat merugikan kepentingan jangka panjang perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 1998:386-387). Akan tetapi, sasaran anggaran yang terlalu mudah dicapai juga dapat berdampak negatif terhadap kinerja manajer lini produk.

Bukti empiris yang ditemukan dalam penelitian ini mengindikasikan bahwa tingkat kesulitan anggaran yang tinggi dapat menurunkan kepuasan kerja manajer meskipun tidak memengaruhi kinerja mereka. Bukti empiris tersebut konsisten dengan penemuan Rockness (1977) serta Kamal dan Na'im (1999). Eksperimen Rockness (1977) menemukan bukti empiris bahwa sasaran anggaran yang sulit dicapai berpengaruh negatif signifikan terhadap kepuasan manajer. Demikian pula Kamal dan Na'im (1999) menemukan bukti empiris bahwa tekanan anggaran yang tinggi juga dapat menurunkan kepuasan manajer.

Menurut Rockness (1977), kesulitan sasaran anggaran yang tinggi dan tidak diimbangi dengan ekspektasi penghargaan yang memadai (sesuai) dapat menjadikan bawahan merasa tertekan sehingga kepuasan mereka menurun. Argumen tersebut didukung oleh bukti empiris dalam penelitian ini yaitu ketika kesulitan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap kepuasan manajer lini produk. Hasil penelitian Kamal dan Na'im (1999) juga menunjukkan bahwa tekanan kerja yang tinggi menyebabkan penurunan kepuasan kerja.

Hasil negatif juga ditunjukkan oleh interaksi antara kesulitan sasaran anggaran dan ketidakpastian lingkungan terhadap kepuasan kerja tetapi tidak signifikan terhadap kinerja manajerial. Argumen untuk menjelaskan temuan empiris tersebut dapat mengacu pada pendapat Shank dan Govindarajan (1993:100) yang menyatakan bahwa kondisi ketidakpastian yang tinggi akan menjadikan atasan semakin sulit mengharapkan sasaran anggaran bawahan sebagai indikator yang jelas dari kinerja mereka. Lebih lanjut Shank dan Govindarajan (1993:100) menyatakan bahwa situasi ketidakpastian yang tinggi kemungkinan dapat memotivasi manajer bereaksi dalam cara disfungsi ketika memenuhi sasaran anggaran yang sulit

Bukti empiris di atas menyarankan bahwa apabila ketidakpastian lingkungan tinggi maka sebaiknya ditentukan sasaran anggaran lebih mudah (dapat) dicapai dan apabila



ketidakpastian lingkungan rendah maka dapat diterapkan sasaran anggaran yang lebih sulit dicapai. Berdasarkan temuan empiris tersebut dapat diargumenkan bahwa ketidakpastian lingkungan merupakan kontinjensi efektivitas tingkat pencapaian sasaran anggaran dalam mempengaruhi kepuasan manajer lini produk.

Pada manajer yang relatif belum berpengalaman (menjabat  $\leq 2,5$  tahun), bukti empiris menunjukkan bahwa interaksi antara sasaran anggaran dan ketidakpastian lingkungan negatif signifikan terhadap kepuasan manajer lini produk. Sedangkan yang berpengalaman tidak berpengaruh. Ini dapat diartikan bahwa pengalaman manajer mampu untuk mengantisipasi ketidakpastian lingkungan sehingga tingkat kesulitan pencapaian sasaran anggaran menjadi relatif kurang bermakna.

### **Gaya Evaluasi Anggaran**

Gaya evaluasi anggaran dalam literatur sistem pengendalian telah ditempatkan sebagai sistem evaluasi kinerja (Govindarajan, 1988). Menurut Govindarajan (1988), gaya evaluasi anggaran secara garis besar diklasifikasikan menjadi dua, yaitu; (1) gaya evaluasi anggaran yang berorientasi atau mendasarkan pada proses pencapaian anggaran, dan (2) gaya evaluasi anggaran yang berorientasi pada target (*output*) anggaran. Muslimah (1997) menemukan bukti empiris bahwa gaya evaluasi anggaran dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa gaya evaluasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja maupun kepuasan kerja manajer lini produk kecuali pada manajer yang belum berpengalaman. Bukti empiris yang ditemukan dalam penelitian tidak jauh berbeda dengankesimpulan Brownell (1983) yang menyimpulkan bahwa gaya evaluasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap motivasi. Namun demikian hasil tersebut dapat menambah bukti empiris tentang efektivitas gaya evaluasi anggaran tergantung pada pengalaman manajer.

Bukti empiris tersebut mengindikasikan bahwa untuk manajer yang belum berpengalaman sebaiknya diterapkan gaya evaluasi anggaran yang berbasis proses pencapaian sasaran anggaran bukan varian anggaran. Meskipun tidak mempengaruhi kinerja tetapi dengan peningkatan kepuasan kerja diharapkan dalam jangka waktu tertentu dapat berpengaruh terhadap kinerja mereka seiring dengan bertambahnya pengalaman mereka. Menurut hasil penelitian Kamal dan Na'im (1999), kemungkinan adanya *expectation gap* terhadap gaya evaluasi kinerja berbasis anggaran (GEKA).

Dalam kondisi ketidakpastian yang tinggi, penggunaan anggaran sebagai evaluasi kinerja kemungkinan dapat menimbulkan perasaan tertekan dan stress (Hirst, 1981). Bukti

empiris menunjukkan bahwa semakin tinggi tekanan yang dirasakan, maka semakin rendah kepuasan kerja (Kamal dan Na'im, 1998).

Masih relatif kurangnya pengalaman mereka dalam menjabat memungkinkan kemampuan para manajer juga belum memadai dan mungkin masih butuh penyesuaian. Oleh karena itu, penilaian keberhasilan anggaran berdasarkan proses pencapaian akan lebih mereka sukai. Dalam jangka panjang penerapan anggaran berbasis proses tersebut kemungkinan juga dapat berdampak positif bagi kinerja mereka.

Hasil pengujian interaksi antara gaya evaluasi anggaran dan ketidakpastian lingkungan juga menunjukkan tidak signifikan terhadap kinerja dan kepuasan manajer lini produk. Diargumenkan bahwa gaya evaluasi anggaran tidak *fit* dengan strategi lini produk. Hasil tersebut berbeda dengan hasil penelitian Govindarajan (1988) yang menemukan bukti empiris bahwa efektivitas gaya evaluasi anggaran kontinjen terhadap ketidakpastian lingkungan. Hasil penelitian Govindarajan (1988) menyimpulkan bahwa apabila ketidakpastian stratejik tinggi, maka gaya evaluasi anggaran yang mendasarkan pada proses pencapaian (tidak menekankan pada target anggaran) akan efektif untuk meningkatkan kinerja.

Faktor yang mungkin menyebabkan perbedaan hasil penelitian tersebut adalah perbedaan konsep ketidakpastian lingkungan yang digunakan dalam penelitian. Penelitian Govindarajan (1988) menggunakan konsep strategi kompetitif yang meliputi *differentiation* dan *cost leadership*, sedangkan penelitian ini menggunakan konsep ketidakpastian lingkungan yang terkait dengan pesaing, pelanggan, dan posisi pasar

Berdasarkan hasil analisis alternatif yang membedakan pengalaman manajemen, interaksi gaya evaluasi anggaran dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap kinerja manajer yang relatif belum berpengalaman. Hasil tersebut dapat diargumenkan bahwa bagi manajer lini produk yang belum berpengalaman ketidakpastian lingkungan merupakan kontinjensi dari efektivitas gaya evaluasi anggaran. Temuan empiris dalam penelitian ini menyarankan bahwa sebaiknya gaya evaluasi anggaran bagi manajer lini produk yang belum berpengalaman dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi berorientasi pada proses pencapaian sasaran anggaran bukan pada varian anggaran.

## **KESIMPULAN DAN IMPLIKASI**

### **Kesimpulan**

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat perencanaan, koordinasi, pengendalian, dan evaluasi. Sebagian besar riset anggaran berfokus pada aspek efektivitas partisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Bukti empiris yang ditemukan dalam penelitian pada

manajer lini produk ini menunjukkan bahwa tingkat kesulitan manajer dalam mencapai sasaran anggaran serta gaya atasan dalam mengevaluasi manajer untuk mencapai sasaran anggaran juga perlu dipertimbangkan jika dikehendaki peningkatan kinerja dan kepuasan kerja manajer. Penelitian ini juga memberikan bukti empiris bahwa ketidakpastian lingkungan yang dihadapi manajer dan pengalaman manajer juga penting untuk dipertimbangkan dalam penentuan sasaran serta evaluasi anggaran.

### **Implikasi Dan Keterbatasan**

Bukti empiris yang ditemukan dalam penelitian memberikan implikasi teoritis dan manajerial tentang anggaran kaitannya dengan sasaran dan gaya evaluasi anggaran. Bukti empiris mengindikasikan bahwa tingkat kesulitan anggaran yang tinggi dapat menurunkan kepuasan kerja manajer meskipun tidak mempengaruhi kinerja mereka.

Bagi manajer yang relatif berpengalaman, tingkat kesulitan anggaran yang tinggi masih dapat menurunkan tingkat kepuasan kerjanya. Bagi manajer yang belum berpengalaman sebaiknya diterapkan evaluasi anggaran berbasis proses atau bagaimana cara mereka mencapai anggaran bukan didasarkan pada varian.

Bagi manajer yang belum berpengalaman yang menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi sebaiknya ditentukan sasaran anggaran yang relatif mudah tercapai agar kepuasan kerja mereka tinggi. Selanjutnya untuk manajer yang belum berpengalaman dan ketidakpastian lingkungan mereka yang tinggi sebaiknya evaluasi anggaran mereka didasarkan pada proses pencapaian bukan pada varian.

Beberapa keterbatasan yang perlu mendapat perhatian dalam penelitian yaitu kurun waktu *cross sectional* sehingga perlu dikaji secara kontinyu untuk dilihat konsistensinya. Perlu juga diteliti kontinjensinya terhadap faktor lain seperti budaya organisasi, struktur organisasi yang telah terbukti secara empiris menjadi kontinjensi anggaran partisipatif untuk diujikan dengan sasaran anggaran dan evaluasi anggaran. Aspek lain yang perlu diperhatikan adalah karakteristik dan panjang pendeknya lini produk.

### **DAFTAR PUSTAKA**

Alim, M. N. 2003. Pengaruh Ketidakpastian Stratejik Dan Revisi Anggaran Terhadap Efektivitas Partisipasi Penyusunan Anggaran: Pendekatan Kontinjensi. *Ventura* Vol. 6. No. 3 (Desember): 317-328.

- Anthony, R.N. dan Govindarajan. 1998. *Management Control Systems* Ninth Edition. McGraw-Hill Companies, Inc. New York.
- Blocher, Edward J.; K.H. Chen & Thomas W. Lin. 2000. *Cost Management: A Strategic Emphasis* Edisi Indonesia. Salemba Empat. Jakarta.
- Brownell, Peter. 1982. A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. *The Accounting Review* 4: 766-777.
- Brownell, Peter. 1983. The Motivational Impact of Management By Exception in A Budgetary Context. *Journal of Accounting Research* 2: 456-472.
- Brownell, P. dan Mark Hirst. 1986. Reliance on Accounting Information Budgetary Participation and Task Uncertainty: Test of Three-Way Interaction. *Journal of Accounting Research* 24: 241-249.
- Govindarajan, Vijay. 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation At The Business Unit Level: Integrating Administrative Mechanism With Strategy. *Academy of Management Journal* 31: 828-853.
- Hartmann, Frank & F. Moers. 1999. Testing Contingency In Budgetary Research: An Evaluation of The Used Moderated Regression Analyses. *Accounting, Organization & Society* Vol. 2: 311-313.
- Hopwood, A. 1976. *Accounting And Human Behavior*. Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs. New Jersey.
- Indriantoro, Nur. 1993. The Effects of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimension as Moderating Variables. *Unpublished Dissertation*. Kentucky University. USA.
- Mia, L. dan M. Chenhall. 1994. The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness. *Accounting, Organization and Society* Vol. 19 No. 1: 1-13.
- Morris, R.D.F. 1968. Budgeting Control is Obsolete. *The Accountant* (May): 654.
- Muslimah, Susilawati. 1997. Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian, dan Informasi Job-Relevant Terhadap Perceived Usefulness Sistem Anggaran. *Makalah Simposium Nasional Akuntansi I* Yogyakarta.

- Ramantha, I Wayan. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Job Relevant Information Terhadap Kinerja Manajerial. *Jurnal Akuntansi, Bisnis, dan Manajemen* Vol. 12 No. 2 Oktober: 180-189.
- Riyadi, Slamet. 1998. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial. *Tesis S-2 Tidak Dipublikasikan*. Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.
- Rockness, H.O. 1977. Expectancy Theory in a Budgetary Setting: An Experimental Examination. *The Accounting Review* Vol. LII. No. 4 (October): 893-903.
- Shank, John K. dan Vijay Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management*. The Free Press, Maxwell McMillan. New Jersey.