

PENGARUH TINGKAT DESENTRALISASI DAN STRATEGI MANAJERIAL TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PENGGUNAAN ANGGARAN DENGAN PENINGKATAN KINERJA MANAJERIAL

Dermawan Sjahrial
Universitas Persada Indonesia YAI

ABSTRACT

This study investigates the influence of managerial strategic on the relationship between budgeting design usage and managerial performance. The objectives of this study are : (1) to investigate the relationship between budgeting design usage and managerial performance and (2) to investigate the relationship between budgeting design usage and managerial performance differs depending on the degree of decentralization. (3) to investigate the effect of managerial strategic in the relationship between budgeting design usage and managerial performance. (4)) to investigate the effect of managerial strategic on the relationship between budgeting design usage and managerial performance differs depending on the degree of decentralization. The expectations in the model were explored with data gathered from 26 public banks in Bursa Efek Jakarta. The study uses a research methodology survey method supplemented by questionnaire, the survey questionnaire is adapted from previous studies. The respondents of the survey questionnaire were Chief Executive Officers and Middle Managers responsible for unit budgets in the sample of companies. The result of the study are : (1) there is a significant relationship between budgeting design ugase and managerial performance. (2) There is a significant relationship between budgeting design usage and managerial performance differs depending on the degree of decentralization. (3) there is a significant relationship between budgeting design usage and managerial performance is moderated by managerial strategic. (4) The moderating effect of managerial strategic on the relationship between budgeting design usage and managerial performance differs depending on the degree of decentralization.

PENDAHULUAN

Ada tiga alasan utama mengapa penelitian ini fokus pada penggunaan pola penganggaran. Ketiga alasan tersebut adalah keikutsertaan dalam memberikan informasi, koordinasi interdependensi, dan motivasi. Fungsi anggaran sebagai alat pengawasan dalam arti yang lebih luas, mencakup kegiatan pengaturan orang-orang dalam organisasi (Hanson, 1966). Oleh karena itu, anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks karena kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional sikap dan perilaku anggota organisasi yang ditimbulkannya (Milani, 1975). Untuk mencegah

dampak disfungsi anggaran, Argyris (1952) menyarankan perlunya melibatkan manajemen pada tingkatan yang lebih rendah dalam proses penyusunannya.

Pada organisasi perusahaan yang kecil cukup dikontrol dengan cara-cara yang lebih tidak formal, mekanisme pengawasan dapat dilakukan dengan cara pengawasan langsung dan komunikasi dengan mulut, sehingga pengawasan berorientasi antarorang. Merchant (1981) menyebutnya sebagai pola penganggaran berorientasi interpersonal, sedangkan Abernethy dan Brownell (1996) menyebutnya sebagai pola penganggaran interaktif.

Makin besar organisasi perusahaan, makin banyak karyawannya, makin besar asetnya makin membutuhkan pengaturan administrasi yang lebih baik. Sebagai konsekuensinya, makin bertambah besar organisasi perusahaan, makin beragamnya organisasi perusahaan, cenderung makin desentralisasi dan akan melaksanakan strategi pengawasan yang lebih berorientasi administratif, komunikasi yang lebih formal, dan akan meningkatkan penggunaan informasi yang lebih distandardisasi untuk penilaian kinerja manajerialnya (Bruns dan Waterhouse, 1975). Merchant menamakan pola penganggaran ini sebagai pola penganggaran berorientasi administratif, sedangkan Abernethy dan Brownell (1996) menyebutnya sebagai pola penganggaran diagnostik.

Struktur desentralisasi menunjukkan bahwa sebagian besar wewenang pembuatan putusan dari manajemen puncak didelegasikan kepada manajer tingkat yang lebih rendah. Wewenang pembuatan putusan oleh bawahan relatif lebih besar pada struktur desentralisasi daripada struktur sentralisasi (Gull *et al.*, 1995). Lebih dipertegas lagi struktur desentralisasi memberikan tanggung jawab yang lebih besar pada para manajer tingkat yang lebih rendah dalam kegiatan perencanaan dan pengawasan (Waterhouse dan Tiessen, 1978). Selanjutnya Chenhall dan Morris (1986) menyatakan proses penyusunan anggaran akan menghadapi masalah yang lebih kompleks terutama dalam "kondisi lingkungan yang tidak menentu" ("*uncertainty*"). Fenomena yang akan datang relatif lebih sulit untuk diprediksi dalam lingkungan yang sering berubah. Galbraith (1973) mengemukakan pentingnya

struktur desentralisasi untuk merespons ketidakpastian lingkungan karena struktur desentralisasi lebih memungkinkan bagi manajer tingkat yang lebih rendah untuk memperoleh informasi yang lebih luas dibandingkan dengan struktur sentralisasi. Akhirnya Tushman dan Nadler (1978) menyatakan hanya pada penyusunan anggaran yang terdesentralisasi mungkin terjadi pertukaran informasi antara bawahan dan atasan.

Beberapa penelitian terdahulu antara lain : penelitian Schiff dan Lewin (1970) menyimpulkan ada hubungan yang kuat antara penggunaan anggaran dengan kinerja manajerial. Penelitian Merchant (1981) menyatakan terdapat pengaruh konteks perusahaan yaitu: besarnya perusahaan, diversitas perusahaan, tingkat desentralisasi perusahaan dan penggunaan pola penganggaran terhadap kinerja manajerial, motivasi dan sikap-sikap manajerial. Sedangkan penelitian Abernethy dan Brownell (1996) menyatakan bahwa terdapat pengaruh moderating strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial.

Variabel strategi manajerial telah banyak digunakan pada penelitian organisasi dan manajemen. Barulah Abernethy dan Brownell (1996) menggunakan variabel strategi manajerial dalam penelitian akuntansi perilaku. Mereka menggunakan dua strategi manajerial yaitu *Defenders Strategy* yang lebih mengutamakan : "fungsi pengawasan" : pengawasan biaya yang ketat (efisiensi) melalui analisa selisih anggaran, memperoleh : "informasi dalam perusahaan", bersifat "historis" dan "kuantitatif (finansial)", lebih mengutamakan "pencapaian tujuan anggaran" dan "lebih sering melaporkan kinerja anggaran" (Porter, 1980, Miller, 1986). Beberapa peneliti menggunakan istilah *Cost Leaders Strategy*. Dan *Prospectors Strategy* yang lebih mengutamakan : "fungsi perencanaan" : lebih menitikberatkan pada "informasi dari luar", "taksiran-taksiran masa depan", menitikberatkan pada "fleksibilitas dan efektivitas pasar", "tidak bersifat kuantitatif (non finansial)", kurang mengutamakan pencapaian tujuan anggaran dengan melakukan revisi anggaran dan "jarang melaporkan kinerja anggaran" (Miller, 1986, Simons, 1987, Govindarajan, 1988). Beberapa peneliti menggunakan istilah *Differentiators Strategy*.

Penelitian ini mempunyai tujuan untuk menemukan bukti empiris pengaruh dan hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial, menemukan bukti empiris pengaruh tingkat desentralisasi perusahaan sebagai variabel kontrol terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial, menemukan bukti empiris pengaruh strategi manajerial sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial dan menemukan bukti empiris pengaruh tingkat desentralisasi perusahaan sebagai variabel kontrol dan strategi manajerial sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial.

Telaah Teoretis dan Pengembangan Hipotesis.

Teori kontingensi berkaitan dengan *Management Accounting System* (MAS) terutama penggunaan pola penganggaran. Kast (1973) menyatakan bahwa: "Pandangan kontingensi organisasi berusaha untuk mengerti hubungan di dalam organisasi dan antarsubstansi dalam organisasi serta menentukan pola hubungan antarvariabel". Dalam hubungannya dengan kegunaan teori kontingensi, Galbraith dan Kazanjian (1986) mengembangkan suatu pemikiran hubungan timbal balik dengan lingkungan, strategi dan substansi.

Ada beberapa temuan utama hasil literatur. Temuan yang pertama adalah kaitan antara perilaku anggaran dan struktur organisasi. Bruns dan Waterhouse (1975) menemukan bahwa perusahaan besar yang terdesentralisasi dan perilaku anggaran cocok dengan pengawasan administratif, sedangkan perusahaan kecil yang tersentralisasi, yang memiliki perilaku anggaran lebih cocok dengan pengawasan keperilakuan (*interpersonal*). Merchant (1981) melaporkan hubungan yang sama dan hubungan ini dikaitkan dengan kinerja perusahaan yang lebih tinggi.

Temuan pokok yang kedua adalah penelitian tentang ketidakpastian atau dinamisme lingkungan sebagai suatu kontingensi luar yang mempengaruhi penggunaan anggaran. Govindarajan (1984) menemukan penekanan yang tinggi pada penggunaan informasi anggaran untuk penilaian kinerja yang dikaitkan dengan perusahaan yang berhasil dalam

lingkungan yang stabil. Brownell (1986) melaporkan hasil yang sama untuk penekanan penggunaan informasi anggaran untuk pengawasan. Baik Gordon dan Narayanan (1984) maupun Chenhall dan Morris (1986) menemukan manfaat bentuk informasi akuntansi yang berbeda untuk lingkungan yang berbeda. Kedua penelitian ini melaporkan bahwa pada dinamisme lingkungan meningkat, dibutuhkan macam informasi yang makin banyak.

Struktur organisasi yang semakin besar akan membutuhkan pendelegasian sebagian wewenang kepada manajer yang lebih bawah. Hal inilah yang menimbulkan desentralisasi organisasi perusahaan. Heller dan Yulk (1969) menyatakan bahwa desentralisasi merupakan pendelegasian wewenang kepada manajer yang lebih rendah. Dalam kenyataannya semua organisasi selalu menghadapi ketidakpastian karena banyaknya pengaruh lingkungan yang bersifat dinamis. Oleh karena para manajer cenderung bertindak untuk mengurangi ketidakpastian tersebut. Thomson (1967) menyatakan bahwa desentralisasi merupakan suatu cara merespons lingkungan yang tidak pasti. Beberapa penelitian juga memperkuat pendapat ini antara lain dari Burn dan Stalker (1961); Lawrence dan Lorsch (1967); Galbraith (1973); Tushman dan Nadler (1978) dan Govindarajan (1986). Juga Jennergen (1981) mengemukakan bahwa sistem desentralisasi memungkinkan organisasi untuk menjawab secara cepat dan efektif masalah-masalah yang timbul karena memiliki informasi paling dekat dengan masalahnya (manajer lokal).

Mengenai penggunaan pola penganggaran Bruns dan Waterhouse (1975) dan Merchant (1981) telah mengemukakan teori mengenai orientasi pola penganggaran yaitu : *pertama*, pola penganggaran berorientasi interpersonal, pada organisasi perusahaan yang masih kecil dimana jumlah pekerjaan masih sedikit, jumlah orang yang terlibat sedikit, arus informasi juga masih sedikit maka penyelenggaraan penganggaran cenderung dapat diatasi dengan hubungan antarperorangan dalam perusahaan., *kedua*, pola penganggaran berorientasi administratif, dimana pada organisasi perusahaan yang makin besar, jumlah dan ragam pekerjaan makin banyak, jumlah orang yang terlibat makin banyak maka penyelenggaraan penganggaran cenderung lebih membutuhkan suatu

sistem administrasi dan informasi yang dapat membantu pelaksanaan operasi perusahaan yang biasa kita kenal sebagai sistem informasi akuntansi. Simon (1990) mengemukakan bahwa peranan penganggaran sebagai alat diagnostik lebih berorientasi administratif, sedangkan penganggaran yang berfungsi sebagai alat koordinasi dan komunikasi lebih berorientasi dengan hubungan interpersonal (interaktif).

Pada organisasi perusahaan yang kecil belum terlihat pentingnya strategi dari seorang manajer. Tetapi semakin besar organisasi perusahaan menuntut perubahan struktur organisasi yang sesuai dan lebih memadai agar pengelolaan perusahaan berjalan dengan baik. Seorang manajer yang memimpin suatu organisasi yang semakin besar karena harus menghadapi baik perubahan didalam perusahaan maupun perubahan lingkungan diluar perusahaan sangat memerlukan penerapan suatu strategi. Chandler (1962) dalam hasil penelitiannya menghubungkan pertumbuhan strategi perusahaan dengan evolusi perkembangan struktur organisasi. Beberapa model penelitian menunjukkan bahwa kinerja organisasi akan menjadi sangat kuat bila strategi manajerial disesuaikan dengan kontinjensi lingkungan dan keselarasan antara bentuk struktur organisasi dengan strategi (Hofer dan Schendel, 1978; Galbraith dan Nathanson, 1978; Galbraith dan Kazanjian, 1986). Dengan demikian strategi manajerial yang paling dipengaruhi oleh baik faktor lingkungan maupun faktor dalam organisasi perusahaan dan paling sesuai dengan penggunaan pola penganggaran adalah teori strategi yang dikemukakan oleh Miles dan Snow terutama : *Prospectors Strategy* dan *Defenders Strategy*.

Kinerja manajerial lebih dikaitkan pada penilaian kinerja dalam penggunaan pola penganggaran. Kinerja manajerial seperti yang telah dikemukakan sebelumnya merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan efektivitas organisasional. Menurut Mahoney *et. al.* (1963) yang dimaksud dengan kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi, dalam kegiatan manajerial antara lain : perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf (*staffing*), negosiasi dan representasi.

Pengembangan Hipotesis.

Hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial sangat terkait kepada fungsi anggaran yang ada, yaitu sebagai alat perencanaan, alat pengawasan, alat koordinasi, alat komunikasi, alat motivasi, alat penilaian kinerja, dan alat pendelegasian wewenang atasan kepada bawahan. Pengukuran kinerja manajerial pada penggunaan pola penganggaran sebagai alat perencanaan lebih menekankan fleksibilitas dan efektivitas. Agar tercapai tujuan anggaran tersebut, perlu dilakukan revisi anggaran sehingga akan tercapai efektivitas anggaran tersebut. Hal ini diperkuat oleh penelitian Churchill (1984).

Pengukuran kinerja manajerial pada penggunaan pola penganggaran sebagai alat pengawasan lebih menekankan ke dalam perusahaan, yaitu menekankan pengawasan biaya yang ketat, proses efisiensi, dan pencapaian anggaran. Untuk mengukur kinerja manajerial diperoleh melalui analisis varians yang mengukur penyimpangan yang timbul antara anggaran dan realisasi sesungguhnya. Hal ini konsisten dengan penelitian empiris yang dilakukan Govindarajan (1988).

Penelitian selanjutnya juga menemukan suatu hubungan positif dan signifikan antara penggunaan penganggaran dan kinerja manajerial (e.g. Macintosh dan Williams, 1992; Williams *et al.*, 1997). Mereka mengemukakan bahwa pihak-pihak yang terlibat dalam proses penganggaran harus memperoleh banyak informasi dari para atasan, bawahan, serta pihak lain dan mereka juga harus mengkomunikasikan informasi mereka sendiri kepada pihak lainnya. Juga pengiriman informasi melalui proses penganggaran akan meningkatkan kualitas peranan sebagai pimpinan dan pengambil putusan. Selanjutnya hasil penelitian diatas diperkuat oleh penelitian Merchant (1981) yang menyatakan bahwa ada hubungan yang kuat dan signifikan antara penggunaan pola penganggaran berorientasi administratif pada perusahaan yang terdesentralisasi dan kinerja manajerial.

Beberapa penelitian lebih fokus kedalam organisasi perusahaan dan lebih menekankan kepada pengawasan biaya yang ketat, proses efisiensi dan pencapaian tujuan anggaran yang pengukuran

kinerjanya dapat dilakukan melalui analisis varians yang dikenal sebagai *Cost Leaders (Defenders) Strategy* (Porter, 1980; Miller, 1986). Sebaliknya *Differentiators (Prospectors) Strategy* berfokus pada pasar dengan menitik beratkan pada fleksibilitas dan efektivitas, lebih menekankan pada revisi anggaran dan kurang menekankan pada pencapaian tujuan anggaran (Churchill, 1984; Miller, 1986). Penelitian diatas dipertegas lagi oleh hasil penelitian Abernethy dan Brownell (1996) dimana ada kecenderungan yang lebih tinggi untuk menggunakan *Defenders (Cost Leaders) Strategy* lebih sesuai dengan penggunaan pola penganggaran berorientasi diagnostik (berorientasi administratif) untuk menghasilkan kinerja manajerial yang tinggi sebaliknya kecenderungan yang lebih tinggi untuk menggunakan *Prospectors (Differentiators)*

Strategy lebih sesuai dengan penggunaan pola penganggaran berorientasi interaktif (berorientasi hubungan interpersonal) untuk menghasilkan kinerja yang tinggi. Dan penelitian Musyarofah (2003) yang menyatakan ada hubungan yang signifikan antara kinerja organisasi dengan variabel-variabel perubahan strategik dan penggunaan anggaran serta interaksi perubahan strategik dan gaya penggunaan anggaran.

Terakhir kami meneliti pengembangan hipotesis tentang adanya pengaruh variabel moderating strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial berdasarkan tingkat desentralisasi perusahaan. Berdasarkan pembahasan diatas kami merumuskan kerangka pemikiran penelitian seperti terlihat pada gambar dibawah ini.



Gambar 1
Kerangka Pemikiran Penelitian

Berdasarkan tujuan literatur dan kerangka pemikiran tersebut diatas, kami mengajukan hipotesis penelitian sebagai berikut :

- H 1 : Terdapat hubungan positif dan signifikan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial.
- H 2 : Terdapat pengaruh positif dan signifikan tingkat desentralisasi perusahaan sebagai variabel kontrol terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial.
- H 3 : Terdapat pengaruh yang positif dan signifikan strategi manajerial sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial.

Dan berdasarkan model yang terdapat pada H2 dan H3 maka kami mengembangkan model seperti

yang terlihat pada Gambar 1. dengan hipotesis penelitian sebagai berikut:

- H 4 : Terdapat pengaruh yang positif dan signifikan strategi manajerial sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial berdasarkan tingkat desentralisasi perusahaan.

METODE PENELITIAN UNIT ANALISIS.

Populasi dan Sampel.

Populasi berasal dari 338 buah perusahaan publik yang listing di Bursa Efek Jakarta mulai tahun 1985 sampai dengan bulan Desember tahun 2003. Sedangkan sampel untuk penelitian ini diambil dari 26 buah bank.

Pengumpulan data.

Kuesioner didistribusikan kepada 26 orang CEO dan 156 orang manajer. Untuk meminimalkan tanggapan yang bias para responden diminta untuk menjawab secara bebas dan lengkap. Dari responden 26 orang CEO yang menjawab 20 orang, menjawab lengkap 14 orang. Sedangkan responden 156 orang manajer yang menjawab 71 orang, menjawab lengkap 68 orang. Tingkat tanggapan 45 %. Berdasarkan kesesuaian antara 14 orang CEO dengan para manajer yang dibawahnya untuk kepentingan penelitian adalah 54 orang manajer.

Pengukuran Variabel.

Beberapa variabel yang diukur melalui kuesioner antara lain kinerja manajerial, besar perusahaan, penggunaan pola penganggaran dan strategi manajerial.

Kinerja Manajerial.

Instrumen untuk penelitian ini diadopsi dari Mahoney *et al.* (1963). Pengukuran dilakukan dengan bantuan sembilan titik skala Likert yang terdiri dari: titik 1, 2, 3, menunjukkan kinerja dibawah rata-rata, titik 4, 5, 6, menunjukkan kinerja rata-rata dan titik 7, 8, 9 menunjukkan kinerja diatas rata-rata. Koefisien Cronbach Alpha dari instrumen yang digunakan adalah 0.8791 yang menunjukkan dapat diterimanya derajat reliabilitas. Hasil analisis faktor yang terdiri dari sembilan *items* menyatakan bahwa dua faktor dengan *eigenvalue* yang lebih besar dari satu menjelaskan 66,25% dari total variansi. Faktor tunggal terdiri dari sembilan *items* dengan jangkauan *loading* dari 0.937 sampai 0.174. Jika semua faktor dimasukkan hanya lima dari sembilan *items* yang lebih dari 0.30, hasilnya akan menemukan kepuasan dalam menerima validitas internal (*internal validity*).

Tingkat Desentralisasi Perusahaan.

Instrumen untuk penelitian ini diadopsi dari Gordon dan Narayanan (1984). Pengukuran dilakukan dengan bantuan tujuh titik skala Likert 1 – 7. Koefisien Cronbach Alpha dari instrumen yang digunakan adalah 0.7758 yang menunjukkan dapat diterimanya derajat reliabilitas. Hasil dari analisis faktor terdiri dari enam *items* menyatakan bahwa dua faktor diperas dengan

eigenvalue yang lebih besar dari satu menjelaskan 82.00% dari total variansi. Faktor tunggal terdiri sembilan *items* dengan jangkauan *loading* dari 0,89 sampai 0.36. Jika semua faktor dimasukkan seluruhnya lebih dari 0.30, hasilnya akan menentukan kepuasan dalam menerima validitas internal (*internal validity*).

Penggunaan Pola Penganggaran

Instrumen untuk penelitian ini diadopsi dari De Coster dan Fertakis (1968) yang dikembangkan lagi oleh Dunk A.S. (1993). Pengukuran dilakukan dengan bantuan tujuh titik skala Likert 1 – 7 dan lima titik skala Likert 1 – 5. Koefisien Cronbach Alpha dari instrumen yang digunakan adalah 0.9421 yang menunjukkan dapat diterimanya derajat reliabilitas. Hasil analisis faktor terdiri dari tiga belas *items* menyatakan bahwa dua faktor dengan *eigenvalue* yang lebih besar dari satu menjelaskan 75.66% dari total variansi. Faktor tunggal terdiri dari tiga belas *items* dengan jangkauan *loading* dari 0.89 sampai 0.20. Jika semua faktor dimasukkan hanya sebelas *items* yang lebih dari 0.30, hasilnya akan menentukan kepuasan dalam menerima validitas internal (*internal validity*).

Strategi Manajerial

Instrumen untuk penelitian ini diadopsi dari Miles dan Snow (1978). Pengukuran dilakukan dengan bantuan tujuh titik skala Likert 1 – 7 untuk skala unit bisnis dengan ujung yang satu menunjukkan tingkatan sangat rendah dan ujung yang satunya menunjukkan tingkatan yang sangat tinggi dan bantuan lima titik skala Likert 1 – 5 untuk orientasi nilai tentang inovasi dengan ujung yang satu menunjukkan tingkatan sama sekali tidak dan ujung yang satunya menunjukkan tingkatan sangat banyak. Koefisien Cronbach Alpha dari instrumen yang digunakan adalah 0.9123 yang menunjukkan dapat diterimanya derajat reliabilitas. Hasil analisis faktor yang terdiri dari tujuh *items* menyatakan bahwa satu faktor dengan *eigenvalue* yang lebih besar dari satu menjelaskan 69.68% dari total variansi. Faktor tunggal terdiri dari tujuh *items* dengan jangkauan *loading* dari 0.939 sampai 0.599. Jika semua faktor dimasukkan seluruhnya lebih dari 0.30, hasilnya akan menentukan kepuasan dalam menerima validitas internal (*internal validity*).

Model Penelitian

Suatu analisis regresi moderasi digunakan untuk menentukan efek interaksi (Cohen dan Cohen, 1983; Arnold, 1982; 1984; Champoux dan Peters, 1987; Hartmann dan Moers, 1999) antara penggunaan pola penganggaran dan strategi manajerial terhadap kinerja manajerial. Hubungan antarvariabel dapat terlihat dalam model yang berikut:

Untuk menguji hipotesis 1, persamaan jalur yang digunakan adalah :

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \epsilon_i$$

Untuk menguji hipotesis 2, persamaan jalur yang digunakan pada tingkat desentralisasi rendah adalah :

$$Y_2 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_{2.2} + \epsilon_i$$

Untuk menguji hipotesis 2, persamaan jalur yang digunakan pada tingkat desentralisasi tinggi adalah :

$$Y_3 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_{2.3} + \epsilon_i$$

Untuk menguji hipotesis 3, persamaan jalur yang digunakan adalah :

$$Y_1 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + \epsilon_i$$

Untuk menguji hipotesis 4, persamaan jalur yang digunakan pada tingkat desentralisasi rendah adalah :

$$Y_2 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_{2.2} + \beta_3 X_3 + \epsilon_i$$

Untuk menguji hipotesis 4, persamaan jalur yang digunakan pada tingkat desentralisasi tinggi adalah :

$$Y_3 = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_{2.3} + \beta_3 X_3 + \epsilon_i$$

Keterangan :

- X_1 = Penggunaan pola penganggaran,
- $X_{2.2}$ = Tingkat Desentralisasi Rendah
- $X_{2.3}$ = Tingkat Desentralisasi Tinggi,
- X_3 = Strategi manajerial,
- X_3 = Efek interaksi X_3 terhadap X_1 ,
- Y = Kinerja manajerial

Statistik Deskriptif.

Statistik deskriptif dari total skor yang diuji dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 1. Data berupa skor yang diambil dari jawaban responden tersebut menjadi dasar atau bahan untuk dianalisis lebih lanjut pada penelitian ini. Berdasarkan 7 titik skala Likert nilai rata-rata dari item diatas berada diatas 3.5. Sedangkan untuk 9 titik skala Likert nilai rata-rata dari item ini berada diatas 4.5. Varians untuk kinerja manajerial dan penggunaan pola penganggaran sangat rendah, sedangkan varians untuk strategi manajerial cukup tinggi.

Tabel 1. Statistik Deskriptif Data Penelitian

	N	Range Teoretis	Actual Range	Minimu m	Maximu m	Rata-rata	Standard Deviasi	Variance
Kinerja manajerial	14	9	0.99	6.25	7.24	6.8721	0.3355	0.1126
Pola Penganggaran	14	7	1.65	3.77	5.42	4.4521	0.3901	0.1522
Tingkat Desentralisasi	14	7	3.17	1.50	4.67	2.9886	0.7528	0.5667
Strategi manajerial	14	7	2.43	3.86	6.29	5.0614	0.7324	0.5364

Korelasi Pearson.

Korelasi matriks Pearson diperoleh untuk empat variabel yang ditunjukkan oleh Tabel 2. Koefisien korelasi Pearson sangat cocok digunakan jika penelitian menggunakan variabel dengan skala rasio (Hussey dan Hussey, 1997; Cooper dan Emory, 1995; serta Sekaran, 2000). Korelasi antar variabel diatas

ada yang signifikan tetapi ada pula yang tidak signifikan. Hasil yang positif dan kuat terlihat pada korelasi antara tingkat desentralisasi perusahaan, penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial. Ini terlihat dari $r = 0.975$ dan $r = 0.708$. Sedangkan korelasi antara strategi manajerial dengan kinerja manajerial adalah negatif dan sangat lemah. Ini terlihat dari $r = -0.193$.

Tabel 2 Korelasi Pearson

Correlations

		Y - Kinerja Manajerial	stdx1 - Standardisasi Pola Penganggaran	stdx2 - Standardisasi Tingkat Desentralisasi	stdx3 - Standardisasi Strategi Manajerial
Y - Kinerja Manajerial	Pearson Correlation	1	.975**	.708**	-.193
	Sig. (2-tailed)		.000	.005	.508
	N	14	14	14	14
stdx1 - Standardisasi Pola Penganggaran	Pearson Correlation	.975**	1	.686**	-.078
	Sig. (2-tailed)	.000		.007	.792
	N	14	14	14	14
stdx2 - Standardisasi Tingkat Desentralisasi	Pearson Correlation	.708**	.686**	1	.198
	Sig. (2-tailed)	.005	.007		.498
	N	14	14	14	14
stdx3 - Standardisasi Strategi Manajerial	Pearson Correlation	-.193	-.078	.198	1
	Sig. (2-tailed)	.508	.792	.498	
	N	14	14	14	14

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Hasil Penelitian

Hipotesis 1 menyatakan bahwa :

H 1 : Terdapat hubungan positif dan signifikan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial.

Hasil uji menunjukkan $R Square = 0,950$. Berarti hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial kuat dan positif. $Adjusted R Square = 94,6\%$ untuk mengukur Koefisien Determinasi yang berarti besarnya kontribusi penggunaan pola penganggaran terhadap kinerja manajerial adalah $94,6\%$, sisanya sebesar $5,4\%$ dijelaskan oleh variabel yang tidak dimasukkan dalam model ini. Hasil Uji Statistik F yang menguji secara bersama-sama pengaruh penggunaan pola penganggaran terhadap kinerja manajerial adalah signifikan ($0,000 < 0,05$) dengan nilai F yang tinggi ($F = 226,586$). Hasil uji statistik secara parsial : Pengaruh standarisasi penggunaan pola penganggaran terhadap kinerja manajerial melalui Uji Signifikansi Statistik t adalah signifikan ($0,000 < 0,05$). Hasil penelitian ini menunjukkan betapa besar peran dari penggunaan pola penganggaran untuk meningkatkan kinerja manajerial. Bank sebagai institusi kepercayaan masyarakat yang

berfungsi sebagai lembaga intermediasi antara masyarakat yang memiliki dana berlebih dengan masyarakat yang membutuhkan dana sangat memerlukan pengelolaan penggunaan pola penganggaran secara baik, efektif dan efisien agar dana yang beredar melalui bank menjadi aman, efisien dan menguntungkan semua pihak. Hasil penelitian ini mendukung penelitian terdahulu dari Schiff dan Lewin (1970), Churchill (1984), Govindarajan (1988), Macintosh dan Williams (1992), William *et.al* (1997).

Hipotesis 2 menyatakan bahwa:

H2: Hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial berdasarkan pada tingkat desentralisasi perusahaan.

Ada peningkatan hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial sebelum adanya tingkat desentralisasi rendah dengan sesudah adanya tingkat desentralisasi rendah. Ini terlihat dari $R Square Change = 0,054$ (dari $R Square = 0,883$ $R Square = 0,937$). Hubungannya makin kuat dan positif. Hasil pengujian signifikansi statistik menunjukkan setelah adanya tingkat desentralisasi rendah adalah tidak signifikan ($0,198 > 0,05$). Ada peningkatan hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan

kinerja manajerial sebelum adanya tingkat desentralisasi tinggi dengan sesudah adanya tingkat desentralisasi tinggi. Ini terlihat dari R Square Change = 0,001 (R Square = 0,976 R Square = 0,977). Hasil pengujian signifikansi statistik menunjukkan setelah adanya tingkat desentralisasi tinggi adalah tidak signifikan ($0,687 > 0,05$). Oleh karena hasil pengujian signifikansi statistik baik pada tingkat desentralisasi rendah maupun pada tingkat desentralisasi tinggi adalah tidak signifikan maka tidak dapat digambarkan dalam bentuk grafik. Hasil penelitian ini tidak mendukung terhadap hasil penelitian terdahulu dari Bruns dan Waterhouse (1975), Waterhouse dan Tiessen (1978) dan Merchant (1981).

Hipotesis 4 menyatakan bahwa:

H3 : Strategi manajerial akan mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial.

Ada peningkatan hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial sebelum adanya moderasi strategi manajerial dengan sesudah adanya strategi manajerial. Ini terlihat dari R Square Change = 0,014 (dari r Square = 0,950 R Square = 0,964). Hubungannya makin kuat dan positif. Hasil pengujian signifikansi statistik :

- Hasil pengujian bersama-sama adalah signifikan ($0,00 < 0,05$)
- Hasil pengujian parsial adalah tidak signifikan:
 - Interaksi penggunaan pola penganggaran dan strategi manajerial adalah tidak signifikan ($0,080 > 0,05$)
 - Pengaruh strategi manajerial adalah tidak signifikan ($0,937 > 0,05$)

Grafik menunjukkan pada tingkat penggunaan pola penganggaran yang sama antara sebelum adanya strategi manajerial sebagai moderasi dengan sesudah adanya strategi manajerial ternyata kinerja manajerialnya lebih tinggi pada saat sebelum adanya strategi manajerial. Berarti dengan adanya strategi manajerial dampaknya negatif terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian terdahulu dari Abernethy dan Brownell (1996), Musyarofah (2003).

Penyebab menurunnya kinerja manajerial :

Sikap sangat hati-hati dan trauma masa lalu pimpinan bank akibat krisis moneter dimana penerapan strategi manajerial menyebabkan menurunnya kinerja manajerial. Konsolidasi struktur organisasi melalui perampingan organisasi, merger yang dilakukan semuanya mengakibatkan menurunnya kinerja manajerial untuk jangka pendek (saat penelitian dilakukan).

Hipotesis 4 menyatakan bahwa :

H4 : Strategi manajerial akan mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial berdasarkan pada tingkat desentralisasi perusahaan.

Analisis hubungan dan pengaruh sebelum adanya moderasi strategi manajerial dengan sesudah adanya strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial pada tingkat desentralisasi rendah makin kuat dan positif. Ini terlihat pada R Square Change = 0,058 (dari r Square = 0,937 R Square = 0,995). Hasil uji signifikansi statistik :

Hasil uji statistik secara bersama-sama adalah signifikan (dari $0,004 < 0,05$ menjadi $0,001 < 0,05$). Lihat E.10. Hasil uji statistik secara parsial : Pengaruh adanya strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dengan kinerja manajerial pada tingkat desentralisasi rendah adalah signifikan ($0,139 > 0,05$ tidak signifikan menjadi signifikan $0,012 < 0,05$ dan strategi manajerial juga signifikan $0,010 < 0,05$).

Jika pengaruh moderasi strategi manajerial dimasukkan kedalam perhitungan, *slope* garis menjadi semakin datar. Pada grafik adanya moderasi strategi manajerial dengan tingkat penggunaan pola penganggaran yang sama (P_0) akan mengakibatkan efektivitas kinerja manajerial turun dari R_0 ke R_1 . Pada tingkat desentralisasi rendah pengaruh moderasi strategi manajerial dengan tingkat penggunaan pola penganggaran yang sama menyebabkan kinerja manajerialnya menurun. Berarti penerapan strategi manajerial pada tingkat desentralisasi rendah untuk tingkat penggunaan pola penganggaran yang sama adalah tidak efektif. Hasil penelitian ini tidak mendukung

hasil penelitian terdahulu dari Abernethy dan Brownell (1996) dan Musyarofah (2003).

Analisis hubungan dan pengaruh sebelum adanya moderasi strategi manajerial dengan sesudah adanya strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial pada tingkat desentralisasi tinggi makin kuat dan positif. Ini terlihat pada R Square Change = 0,020 (dari R Square = 0,977 R Square = 0,997).

Hasil uji signifikansi statistik :Hasil uji statistik secara bersama-sama adalah signifikan (dari $0,001 < 0,05$ menjadi $0,000 < 0,05$). Hasil uji statistik secara parsial :Pengaruh adanya strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dengan kinerja manajerial pada tingkat desentralisasi tinggi :Untuk tingkat desentralisasi tetap tidak signifikan (dari $0,687 > 0,05$ menjadi $0,114 > 0,05$). Untuk strategi manajerial adalah signifikan ($0,023 > 0,05$).

Jika pengaruh moderasi dari strategi manajerial dimasukkan ke dalam perhitungan, *slope* garis menjadi semakin datar. Ini berarti dengan tingkat penggunaan pola penganggaran yang sama (P_0), efektivitas kinerja manajerial turun dari R_0 ke R_1 . Pada tingkat desentralisasi tinggi pengaruh moderasi strategi manajerial pada tingkat penggunaan pola penganggaran yang sama menyebabkan kinerja manajerial menurun. Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian terdahulu dari Abernethy dan Brownell (1996), Musyarofah (2003).

Kesimpulan

Hasil uji statistik telah menunjukkan semua hipotesis yang telah diajukan dalam penelitian ini memperlihatkan hubungan kuat dan positif. Hubungan yang kuat dan positif terlihat antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial. Demikian pula hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial berdasarkan tingkat desentralisasi rendah dan tinggi juga terlihat kuat dan positif. Sedangkan pengaruh penggunaan pola penganggaran dengan kinerja manajerial adalah signifikan. Kemudian pengaruh penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial pada tingkat desentralisasi rendah dan tinggi juga terlihat tidak signifikan. Sedangkan efek moderasi peranan strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial

adalah kuat dan signifikan. Akan tetapi efek sebelum adanya moderasi strategi manajerial dengan sesudah adanya strategi manajerial menyebabkan kinerja manajerial yang menurun.

Kemudian efek moderasi peranan strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial pada tingkat desentralisasi rendah adalah signifikan. Berarti adanya strategi manajerial memperkuat pengaruh terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial pada tingkat desentralisasi rendah (sentralisasi).

Terakhir efek moderasi peranan strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial pada tingkat desentralisasi tinggi terlihat tidak signifikan.

Keterbatasan Penelitian

Meskipun penelitian ini telah dirancang dan dilaksanakan berdasarkan metode penelitian ilmiah, keterbatasan manusia baik sebagai subjek maupun objek penelitian tidak bisa dihindari. Menyadari hal ini, maka dalam penelitian ini meskipun telah menemukan beberapa kesimpulan yang penting dan signifikan, terdapat beberapa keterbatasan, antara lain sebagai berikut.

Pertama, instrumen penelitian sebagai alat mengukur variabel penelitian telah disiapkan secara cermat mungkin dengan melalui uji validitas dan uji reliabilitas. Akan tetapi, di dalam pengoperasiannya sulit dihindari kondisi responden ketika memberi jawaban, misalnya, sifat subjektivitas, kurang cermat, dan adanya persepsi yang keliru.

Kedua, variabel dependen maupun variabel independen mungkin terkontaminasi oleh variabel-variabel tambahan di luar variabel tersebut di atas yang tidak bisa dikontrol. Sebagai hasilnya, pengukuran variabel independen mungkin tidak cukup sensitif untuk menangkap semua pengaruhnya terhadap variabel dependen. Sebaliknya, pengukuran variabel dependen mungkin juga gagal untuk menangkap semua penyimpangan yang disebabkan oleh variabel independen.

Ketiga, hasil penelitian ini hanya meneliti satu jenis industri yaitu industri perbankan. Oleh karena itu, generalisasi mengenai efek peranan strategi

manajerial terhadap penggunaan pola penganggaran secara statistik dan secara logika tidak dapat dibenarkan.

Keempat, kemungkinan penyebab bias yang lain adalah peneliti tidak mungkin untuk mengawasi besarnya unit yang terlibat dalam penelitian ini sehingga menghasilkan suatu variasi jumlah unit yang lebih besar dari yang diinginkan semula.

Saran Untuk Penelitian Masa Yang Akan Datang

Penelitian yang akan datang harus diarahkan untuk memperbaiki kekurangan yang terdapat dalam penelitian ini dan memperluas konsep kerangka kerjanya. Suatu pengertian efek moderasi strategi manajerial terhadap hubungan antara penggunaan pola penganggaran dan kinerja manajerial merupakan langkah awal pengembangannya. Proses konseptual telah ditetapkan, dimana disana ada sedikit bukti

empiris yang secara langsung mendukung dasar pemikirannya. Model konseptual juga dapat digunakan terhadap peranan strategi manajerial terhadap penggunaan pola penganggaran di jenis industri yang lainnya. Ini akan memberikan informasi yang diinginkan untuk menilai validitas eksternal dari suatu model. Data untuk hasil penelitian ini dikumpulkan dari industri perbankan, untuk penelitian masa yang akan datang akan dikembangkan ke jenis industri lainnya seperti industri manufaktur, industri perhotelan, industri industri badan usaha milik negara, dan organisasi nirlaba sebagai bahan perbandingan. Penilaian terhadap penelitian ini didasarkan pada suatu survei kuesioner dari para CEO dan para manajer menengah. Suatu jarak jangkauan jawaban yang lebih berbeda mungkin akan terjadi dalam penelitian yang akan datang dengan menggunakan para responden yang mempunyai hierarki posisi yang lebih luas.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, M.A and Peter Brownell. 1996. "The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study". *Accounting Organization and Society*. 24
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budget on People*. Ithaca, NY: Controllershship Foundation.
- Brownell, P and M. Hirst. 1986. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty". *Journal of Accounting Research*. Vol 24
- Bruns, P. and J.H. Waterhouse. 1975. "Budgetary Control and Organization Structure". *Journal of Accounting Research*. Autumn
- Chenhall, R.H. and Morris, D. 1986. "The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting System". *Accounting Review* No 1 January.
- Dunk, A.S. 1993. "The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack". *Accounting Review* 68 April.
- Galbraith, J.R. and Kazanjian, R.K. 1986. *Strategy Implementation: The Role of Structure and Process*. West Publishing
- Govindarajan, V.J. 1984. "Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable". *Accounting, Organization and Society*. 27
- Gul, F.A and Chia, Y.M. 1994. "The Effect of Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A Test of Three Ways Interaction". *Accounting, Organization and Society*. Vol 19
- Hanson, E.I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April
- Lawrence, P and Lorsch, J. 1967. *Organization and Environment*. Boston. Harvard
- Merchant, K. 1981. "The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review* Vol LVI No 4
- Porter, M. 1980. *Competitive Strategy*. New York The Free Press
- Simon, R. 1987. "Accounting Control System and Business Strategy, An Empirical Analysis". *Accounting Organizations and Society*. 12.
- Tushman, M.L and Nadler, D.A. 1978. "Information Processing as An Integrating Concept in Organizational Design". *Academy of Management Review*.
- Waterhouse, J.H and Tiessen. 1978. "A Contingency Framework for Management Accounting System Research". *Accounting, Organization and Society*.