

**PENGARUH *BUDGETARY GOAL CHARACTERISTICS* TERHADAP
KINERJA MANAJERIAL DIMODERASI OLEH
SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN**

(Studi Empiris Perusahaan Manufaktur Berskala Besar di Kota Cilegon)

Larissa Anditha Gestariana

PT. Krakatau Steel (Persero). Tbk

larissaag88@gmail.com

Elvin Bastian

Universitas Sultan Ageng Tirtayasa

elvinbas69@gmail.com

Abstract

The performance of managers will be said to be effective if the organizational goals set forth in the budget can meet the five indicators in the Budgetary Goal Characteristics, including budgetary participation, budget clarity, budgetary evaluation, budgetary feedback, and budget goal difficulty. However, the relationship between Budgetary Goal Characteristics to Managerial Performance will be stronger or vice versa become weaker with other factors involved in the budget that is Management Control System. Therefore, this research is important to measure the performance budgeting of large-scale manufacturing industry, because the procedures and management control system in manufacturing companies is more complex. The sample in this research is a manufacturing company with large scale metal business in Cilegon City. Data collection method in this study is the primary data through the distribution of questionnaires. The data is processed by using SPSS program version 22.0 with multiple linear regression approach and Moderated Regression Analysis (MRA) test. The results show that the five components of Budgetary Goal Characteristics have a positive effect on managerial performance and overall the Management Control System is able to strengthen the relationship between Budgetary Goal Characteristics to Managerial Performance.

Keywords: Budgetary Goal Characteristics, Management Control Systems and Managerial Performance.

PENDAHULUAN

Kota Cilegon terkenal dengan sebutan Kota Baja, hal ini dikarenakan terdapat perusahaan baja terbesar yaitu PT. Krakatau Steel dan anak perusahaannya dari berbagai *core bussiness*. Berdasarkan data resmi Badan Pusat Statistik Kota Cilegon (2017), jumlah perusahaan manufaktur berskala besar dan sedang di Kota Cilegon tahun 2016 berjumlah 79 perusahaan dan industri industri jenis logam memberikan kontribusi lapangan pekerjaan terbesar di Kota Cilegon sebanyak 52.6% dibandingkan jenis industri lainnya

Seiring berlakunya Masyarakat Ekonomi Asean (MEA), maka ritme persaingan di bidang industri juga mengalami dinamika dengan banyaknya investor asing yang datang untuk berinvestasi dan menjadikan Kota Cilegon sebagai kawasan Industri bertaraf Internasional yang sarat dengan kompetisi. Menurut sumber BPS Kota Cilegon (2014), total output Kota Cilegon sebesar 129 milyar

dihasilkan dari kegiatan industri pengolahan. Kondisi tersebut menunjukkan besarnya pengaruh sektor industri pengolahan dalam perekonomian Kota Cilegon. Kuatnya pengaruh ini juga dapat menimbulkan ketergantungan terhadap bahan baku impor cukup besar, oleh karena itu diperlukan sistem pengendalian yang komprehensif dalam rangka meningkatkan kinerja manajerial untuk mencapai tujuan perusahaan.

Pada perusahaan berskala besar, manajemen tidak akan dapat melakukan pengendalian secara menyeluruh terhadap setiap unit kerja, untuk itu sistem pengendalian dijalankan untuk menghemat perhatian manajemen. Simons (2000) menjelaskan bahwa penghematan perhatian manajemen berkaitan dengan aktivitas menghabiskan energi dan perhatian. Untuk itu manajer perlu membuat pengendalian otomatis untuk jangka waktu panjang. Dengan demikian perlu adanya sistem pengendalian diagnostik dalam penerapan strategi perusahaan yang diletakkan sebagai rencana (*Strategy as a "plan"*) untuk bagaimana melaksanakan pekerjaan selanjutnya (Simons, 2000). Artinya walaupun terdapat pergantian struktur organisasi sekalipun, sistem pengendalian sudah berjalan sesuai rencana yang telah ditetapkan sebelumnya dan berjalan secara otomatis sehingga tidak bergantung kepada peran seseorang atau pejabat tertentu.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh Yanida dkk. (2013) dengan menambahkan keseluruhan dari *Budgetary Goal Characteristics* sebagai variabel independen yang bersumber dari Kenis (1979), antara lain partisipasi penyusunan anggaran (*budgetary participation*), kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*), evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*), umpan balik anggaran (*budgetary feedback*) dan kesulitan sasaran anggaran (*budget goal difficulty*). Sedangkan Jeremias dan Setiawan (2008) menggunakan satu variabel independen yaitu pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial dengan hirarki dan Sistem Pengendalian Manajemen sebagai moderasi. Hasil penelitiannya adalah untuk unit organisasi pada tingkat hirarki yang tinggi, partisipasi anggaran memiliki efek positif pada kinerja. Kontrol perilaku melibatkan atasan dalam mengamati bawahan mereka melalui aktivitas perilakunya, sedangkan kontrol hasil yaitu dimana atasan akan mengamati setelah ada efek dari perilaku sebagai *output* dari proses yang produktif (Ouchi, 1978).

Penelitian ini penting dilakukan untuk mengukur *performance budgeting* industri manufaktur yang ada di Kota Cilegon karena prosedur dan Sistem Pengendalian Manajemen pada perusahaan manufaktur lebih kompleks dengan proses dan siklus produksi yang lebih panjang. Oleh karena itu untuk terus bertahan dan mampu bersaing dibutuhkan peran manajemen dalam mengelola anggaran sehingga biaya pengendalian dapat dimaksimalkan dalam rangka memperbaiki kinerja serta memberikan kontribusi yang besar dalam proses pembentukan daya saing nasional maupun internasional.

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

Kajian Pustaka

Goal Setting Theory

Penelitian ini menggunakan *Goal Setting Theory* yang dikemukakan oleh Locke (1968) sebagai teori utama (*grand theory*). *Goal Setting Theory* merupakan salah satu bentuk teori motivasi yang menekankan pada pentingnya hubungan antara tujuan yang ditetapkan dan kinerja yang dihasilkan. Konsep dasarnya yaitu seseorang yang mampu memahami tujuan yang diharapkan oleh organisasi, maka pemahaman tersebut akan mempengaruhi perilaku kerjanya. *Goal Setting Theory* mengisyaratkan bahwa seorang individu berkomitmen pada tujuan (Robbins, 2008). Jika seorang individu memiliki komitmen untuk mencapai tujuannya, maka komitmen tersebut akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi konsekuensi kerjanya.

Penetapan tujuan mempunyai empat mekanisme dalam memotivasi individu untuk meningkatkan kinerja. Pertama, penetapan tujuan dapat mengarahkan perhatian individu untuk lebih fokus pada pencapaian tujuan. Kedua, penetapan tujuan dapat membantu individu untuk mengatur usahanya dalam mencapai tujuan. Ketiga, adanya tujuan dapat meningkatkan ketekunan individu dalam mencapai tujuan tersebut. Keempat, tujuan membantu individu untuk menetapkan strategi dan

melakukan tindakan sesuai yang direncanakan dan meningkatkan kinerja individu (Kinichi & Kreitner, 2004).

Luthans (2010: 186) menyatakan bahwa kemungkinan besar tujuan mempengaruhi kinerja ketika pegawai menerima dan berkomitmen terhadap tujuan tersebut. Pegawai biasanya mengetahui lebih lengkap apa yang harus dikerjakan (dalam mencapai tujuan) dibandingkan manajemen (Miller & Monge, 1986). Teori ini juga menyatakan bahwa perilaku individu diatur oleh ide (pemikiran) dan niat seseorang. Sasaran dapat dipandang sebagai tujuan atau tingkat kerja yang ingin dicapai oleh individu. Jika seorang individu berkomitmen untuk mencapai tujuannya, maka hal ini akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi konsensus kinerjanya.

Teori Kontinjensi

Awalnya pendekatan kontinjensi dalam akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi yang berlaku universal dan diterapkan untuk semua organisasi dalam semua kondisi (Otley, 1980). Oleh karena itu, model yang sangat tepat sebuah sistem akuntansi sangat tergantung pada kondisi organisasi itu sendiri (Otley, 1980). Adanya perkembangan sistem akuntansi mengakibatkan terjadi juga perkembangan dalam pendekatan kontinjensi.

Salah satu fungsi sistem akuntansi manajemen adalah menyediakan informasi untuk membantu manajer dalam mengendalikan aktivitasnya, serta mengurangi ketidakpastian lingkungan dalam mencapai tujuan organisasi (Gordon & Miller, 1976). Sistem akuntansi manajemen umumnya merupakan pendekatan kontinjensi dari faktor kondisional sebagai variabel yang memoderasi suatu hubungan. Brownell (1982) menelaah beberapa penelitian dan menemukan pengaruh faktor kondisional sebagai variabel moderasi terhadap hubungan antara variabel independen dan variabel dependen. Faktor kondisional tersebut dapat dikelompokkan ke dalam empat variabel, yaitu kultur, organisasional, interpersonal, dan individual.

Pendekatan kontinjensi diperlukan untuk mengidentifikasi berbagai kondisi yang menyebabkan anggaran partisipatif menjadi lebih efektif (Govindarajan, 1986). Para peneliti telah membuktikan bahwa keefektifan partisipasi anggaran terhadap kinerja tergantung pada faktor kontekstual organisasional. Faktor kontekstual kontinjensi antara lain yaitu sistem pengendalian (Jermias & Setiawan, 2008) menyatakan bahwa sistem pengendalian adalah suatu konsep yang terdiri dari beberapa unsur yang digunakan untuk mencapai beberapa tujuan tertentu.

Penggunaan pengukuran kinerja secara diagnostik memfokuskan peranan sistem pengendalian sebagai alat pengawasan, pengukuran pencapaian kinerja dan membandingkan kinerja tersebut dengan standar yang telah ditetapkan sebelumnya (Simons, 1995). Sistem pengendalian diagnostik membantu manajer mengawasi perkembangan pencapaian kinerja individu, departemen maupun organisasi secara keseluruhan. Lebih lanjut, pengendalian diagnostik ini menjamin manajer bahwa tujuan organisasi yang penting dapat dicapai secara efisien dan efektif. Sistem pengendalian diagnostik memfokuskan pada pencapaian tujuan organisasi, oleh sebab itu, jenis pengendalian ini harus memungkinkan hasil dapat diukur serta membandingkannya dengan standar. Sedangkan sistem pengendalian interaktif mendasarkan pada apa yang berlaku di masa depan (*forward-looking*) dan mempunyai ciri timbulnya diskusi aktif antara berbagai jenjang manajemen. Diskusi dan pembicaraan tersebut mengenai bagaimana anggaran disusun, bagaimana sistem atau perilaku yang harus disesuaikan dalam menyusun anggaran, dan tindakan apa yang mestinya dilakukan dalam mencapai anggaran sebagai tujuan.

Budgetary Goal Characteristics

Kenis (1979) mengemukakan bahwa anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, penilaian kinerja, dan motivasi. Adanya pengetahuan mengenai tujuan anggaran dan informasi mengenai ketercapaian suatu anggaran akan memberikan dasar kepada manajer untuk melakukan pengukuran secara efisien, pengidentifikasian masalah, dan pengendalian biaya.

Agar pelaksanaan anggaran dapat berjalan secara efektif maka penyusunan anggaran dan penerapannya harus memperhatikan dimensi dari karakteristik tujuan anggaran. Apabila karakteristik tujuan anggaran tercapai maka anggaran telah dilaksanakan secara efektif dan mampu meningkatkan kinerja manajerial. Berdasarkan pendapat Kenis (1979) indikator karakteristik tujuan anggaran (*Budgetary Goal Characteristics*) terdiri dari lima komponen, yaitu:

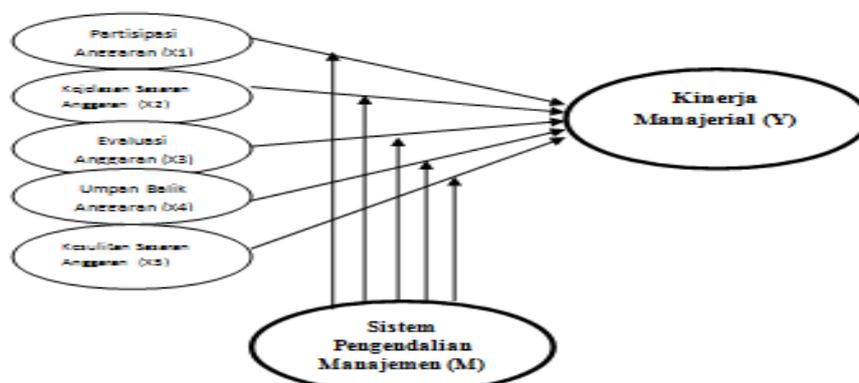
1. Partisipasi penyusunan anggaran (*Budgetary Participation*).
2. Kejelasan sasaran anggaran (*Budget Goal Clarity*).

3. Evaluasi anggaran (*Budgetary evaluation*).
4. Umpan balik anggaran (*Budgetary feedback*).
5. Kesulitan sasaran anggaran (*Budget goal difficulty*)

Kinerja Manajerial

Mahoney *et al.* (1965) menjelaskan bahwa Kinerja Manajerial adalah seberapa jauh manajer mampu melaksanakan fungsi-fungsi manajemen yang meliputi perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, pemilihan staf, negosiasi dan perwakilan. Mulyadi (2001: 415) mendefinisikan Kinerja Manajerial sebagai hasil secara periodik operasional suatu manajer berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Handoko (2003: 23-26) menyebutkan bahwa fungsi-fungsi manajemen terdiri dari : 1) Perencanaan (*Planning*), 2) Pengorganisasian (*Organizing*), 3) Pengarahan (*Actuating*), 4) Pengawasan (*Controlling*). Berdasarkan beberapa pendapat di atas maka dapat disimpulkan bahwa Kinerja Manajerial adalah seberapa jauh manajer mampu melaksanakan fungsi-fungsi manajemen yang meliputi perencanaan, pengorganisasian, pengarahannya, dan pengawasan.

Gambar 1 Kerangka Pemikiran



Sumber: Pengembangan dari Penelitian Yanida dkk (2013)

Hipotesis

Pengaruh Budgetary Goal Characteristics terhadap Kinerja Manajerial

Budgetary Goal Characteristics merupakan indikator dalam pencapaian suatu anggaran. Dalam *Budgetary Goal Characteristics* terdapat lima komponen yang digunakan sebagai indikator dalam menilai pencapaian suatu anggaran. Lima komponen yang terdapat dalam *Budgetary Goal Characteristics* yaitu partisipasi penyusunan anggaran (*budgetary participation*), kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*), evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*), umpan balik anggaran (*budgetary feedback*), kesulitan sasaran anggaran (*budget goal difficulty*).

Partisipasi anggaran (*budgetary participation*) dapat meningkatkan kinerja manajerial karena partisipasi memungkinkan bawahan mengkomunikasikan apa yang mereka butuhkan kepada atasannya dan partisipasi dapat memungkinkan bawahan untuk memilih tindakan yang dapat membangun komitmen serta dianggap sebagai tanggung jawab atas apa yang telah dipilih. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja manajerial akan meningkat. Ketika tujuan yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka pegawai akan menginternalisasikan tujuan yang ditetapkan, dan juga akan memiliki rasa tanggung jawab untuk mencapainya karena merasa ikut serta terlibat dalam penyusunan (Milani, 1975).

Anggaran harus dapat menggambarkan tujuan anggaran secara jelas, spesifik, dan dimengerti oleh semua pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya. Istiyani (2009) menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*) berpengaruh positif secara signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah daerah Kabupaten Temanggung. Hal tersebut didukung oleh Locke (1981)

yang menemukan bahwa dengan adanya kejelasan sasaran anggaran akan mendorong para individu untuk melakukan yang terbaik dalam kerja mereka dan akan lebih mampu mengatur perilaku yang akhirnya dapat meningkatkan kinerja.

Evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*) adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpangan atas anggaran ke departemen yang bersangkutan dan digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja departemen. Hal ini akan mempengaruhi tingkah laku, sikap dan kinerja manajer. Dengan dilakukannya evaluasi terhadap pelaksanaan kegiatan yang telah diprogramkan, maka karyawan akan termotivasi untuk meningkatkan kinerja untuk meminimalkan terjadinya penyimpangan terhadap anggaran.

Kenis (1979) menyatakan bahwa umpan balik (*budgetary feedback*) terhadap sasaran anggaran yang dicapai adalah variabel penting yang memberikan motivasi kepada manajer. Jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang diperoleh dari upayanya untuk mencapai sasaran, maka ia tidak mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan, dan tidak ada insentif untuk menunjukkan kinerja yang lebih baik, dan pada akhirnya menjadi tidak puas (Becker dan Green, 1962). Steers (1975) mengemukakan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara umpan balik anggaran dengan kinerja.

Tingkat kesulitan anggaran (*budget goal difficulty*) adalah range dari “sangat longgar dan mudah dicapai” sampai dengan “sangat ketat dan tidak dapat dicapai” (Munawar, 2006:7). Ketika tingkat Kesulitan sasaran anggaran “ketat, tetapi dapat dicapai” para karyawan tetap akan memiliki harapan bahwa anggaran dapat dicapai. Ketika keyakinan bahwa anggaran ini dapat dicapai, maka akan menumbuhkan komitmen tujuan yang tinggi dalam diri karyawan tersebut dan berdasarkan *Goal Setting Theory* akan meningkatkan kinerja (Locke, 1978).

Apabila komponen-komponen dalam *Budgetary Goal Characteristics* dapat terpenuhi dalam suatu anggaran, maka anggaran tersebut telah memenuhi fungsinya dalam organisasi. Dengan terpenuhinya fungsi anggaran maka diharapkan Kinerja Manajerial pada organisasi akan semakin meningkat. Pencapaian anggaran yang semakin baik menunjukkan bahwa kinerja manajerial dalam organisasi tersebut juga semakin baik karena organisasi mampu mencapai target yang telah dianggarkan. Hal tersebut sesuai penelitian yang dilakukan Bawono (2008) yaitu *Budgetary Goal Characteristics* menunjukkan pengaruh positif terhadap kinerja manajerial dan penelitian Kenis (1979) yang dijelaskan oleh Kurnia (2010) disimpulkan bahwa variasi dalam penyusunan anggaran manajer tingkat atas seperti yang direfleksikan dalam *Budgetary Goal Characteristics* memiliki pengaruh yang signifikan dari manajer tingkat bawah.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

- H1_a: Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial.**
- H1_b: Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial.**
- H1_c: Evaluasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial.**
- H1_d: Umpan Balik Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial.**
- H1_e: Kesulitan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial.**

Pengaruh Budgetary Goal Characteristics terhadap Kinerja Manajerial yang dimodera oleh Sistem Pengendalian Manajemen

Penelitian ini berfokus pada sistem pengendalian diagnostik dengan justifikasi bahwa penelitian dilakukan pada perusahaan manufaktur berskala besar, maka sistem pengendalian yang dijalankan haruslah dapat menghemat perhatian manajemen. Penghematan perhatian manajemen berkaitan dengan aktivitas yang menghabiskan energi dan perhatian. Untuk itu manajer perlu membuat pengendalian otomatis untuk jangka waktu panjang. Dengan demikian sistem pengendalian diagnostik dalam penerapan strategi perusahaan diletakkan sebagai rencana (*Strategy as a “plan”*) untuk bagaimana melaksanakan pekerjaan selanjutnya (Simons, 2000).

Untuk menggunakan sistem pengendalian diagnostik secara efektif diperlukan lima bidang penting yaitu (Simons, 2000): a) penetapan dan negosiasi tujuan, b) memadukan ukuran kinerja, c) pendesainan insentif, d) meninjau laporan-laporan pengecualian, dan e) menindaklanjuti pengecualian yang signifikan. Selain itu, dalam penggunaan sistem pengendalian diagnostik dihadapkan dengan resiko yang mungkin timbul. Untuk itu manajer harus dapat meminimalkan resiko-resiko tersebut seperti a) mengukur variabel yang salah, b) membentuk slesk ke dalam target, dan c) sistem permainan.

Partisipasi anggaran (*budgetary participation*) telah menunjukkan dampak positif terhadap karyawan dengan meningkatkan kerjasama diantara manajer. Namun Breeker dan Green dalam Ikhsan dan Ishak (2005) menemukan bahwa ketika hal tersebut diterapkan dalam situasi yang salah, maka dapat menurunkan motivasi dan usaha karyawan untuk mencapai tujuan organisasi. Dengan demikian Sistem Pengendalian Manajemen diagnostik dapat mendorong adanya negosiasi penetapan anggaran dari pegawai dan akan terjadi diskusi yang intensif antara pegawai dengan atasan sehingga tujuan yang ditetapkan dapat tercapai dan akan meningkatkan kinerja.

Locke (1968) menyatakan bahwa mencantumkan kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*) secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik dan akan mendorong karyawan melakukan yang terbaik. Kejelasan sasaran anggaran sangat penting untuk menghindari ambiguitas tujuan yang ingin dicapai suatu organisasi. Ada berbagai cara untuk mengukur kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*) yaitu dengan memadukan ukuran kinerja, meninjau laporan-laporan, pengujian (tes), atau dengan pengambilan sampel. Dalam hal ini pengendalian diagnostik dapat memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial sesuai teori yang dikemukakan Simon (1987).

Evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*) diperlukan untuk membandingkan antara rencana dan realisasi anggaran guna menentukan permasalahan dalam organisasi. Simons (1995) menjelaskan bahwa sistem pengendalian diagnostik digunakan untuk memantau hasil organisasi dan mengoreksi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dari standar kinerja yang ditetapkan sebelumnya. Dengan demikian, para karyawan akan memiliki dorongan untuk melakukan usaha yang lebih giat untuk menghasilkan pencapaian kinerja anggaran yang lebih baik.

Sistem pengendalian diagnostik merupakan sistem umpan balik formal yang digunakan untuk memantau hasil organisasi dan mengoreksi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dari standar kinerja yang ditetapkan sebelumnya (Simons, 1994; 2000). Sistem ini juga melaporkan informasi tentang faktor-faktor keberhasilan penting yang memungkinkan manajer untuk memfokuskan perhatiannya pada arahan-arahan organisasi yang mendasarinya dan perlu dimonitor supaya perusahaan mengetahui strategi yang dimaksudkannya. Pengendalian melalui penghargaan dan kompensasi berfokus pada motivasi dan peningkatan kerja individual dan kelompok dalam organisasi yang dicapai dengan kesesuaian antara tujuan dan aktivitas organisasi tersebut (Bonner dan Sprinkle, 2002).

Dengan demikian melalui pendesainan insentif dapat mendorong kepuasan bekerja dan umpan balik (*feed back*) berupa hukuman akibat kurang tercapainya tujuan anggaran dapat mendorong individu untuk bekerja lebih giat dan memperbaiki kesalahan sehingga tujuan anggaran selanjutnya akan tercapai dan kinerja manajerial meningkat. Umpan balik anggaran (*budgetary feed back*) diharapkan dapat memotivasi untuk meningkatkan kinerja individu yang terlibat di dalamnya. Karyawan yang bekerja lebih giat untuk memperoleh reward maupun untuk menghindari hukuman, menunjukkan bahwa karyawan tersebut memiliki komitmen tujuan tinggi terhadap anggaran yang menjadi tanggung jawabnya dan berujung pada peningkatan kinerja. Hal ini sejalan dengan *Goal Setting Theory* yang diungkapkan oleh Locke (1978) dalam penelitian ini.

Locke, (1968) menyimpulkan bahwa kesulitan sasaran anggaran (*budget goal difficulty*) akan mengakibatkan kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan sasaran anggaran yang lebih mudah. Merchant (1998) dalam Mustikawati (1999) mengemukakan bahwa untuk tujuan motivasional, sasaran anggaran yang tepat adalah *stretch target*, yaitu sasaran yang ketat, yang tidak dapat dicapai apabila tidak ada perubahan dalam sistem kerja. Sistem Pengendalian Manajemen dapat dilakukan dengan sistem pengendalian diagnostik melalui pengambilan tindakan koreksi dengan cara mengubah standar, mengubah pengukuran pelaksanaan dan mengubah cara menganalisa dalam menginterpretasikan penyimpangan-penyimpangan untuk meningkatkan kinerja.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H2_a: Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.

H2_b: Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.

H2_c: Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Evaluasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.

H2_d: Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Umpan Balik Anggaran terhadap Kinerja.

H2_e: Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Kesulitan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial.

METODE PENELITIAN

Populasi, Sampel dan Teknik Pengumpulan Data

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur berskala besar di Kota Cilegon. Sedangkan teknik penarikan sampel menggunakan teknik *purposive sampling* dengan jumlah responden sebanyak 75 orang berdasarkan kriteria sebagai berikut :

- Perusahaan manufaktur berskala besar di Kota Cilegon yang berdomisili di Kawasan KIEC (Krakatau Industrial Estate Cilegon) dengan pertimbangan bahwa Kawasan KIEC merupakan representasi industri di Kota Cilegon.
- Perusahaan manufaktur dengan jenis industri logam karena Kota Cilegon dikenal dengan Kota Baja. Selain itu industri jenis logam memberikan kontribusi lapangan pekerjaan terbesar di Kota Cilegon sebanyak 52.6% dibandingkan jenis industri lainnya (sumber: BPS Kota Cilegon 2017).
- Responden dalam penelitian ini adalah pejabat setingkat Manager yang terdiri dari Manager Keuangan, Manager Pemasaran, Manager Produksi, Manager Logistik dan Manager SDM dan lain-lain..
- Terlibat dalam partisipasi anggaran dan pelaksanaan anggaran serta memiliki wewenang dalam pengambilan keputusan terkait dengan anggaran.

Kuesioner yang digunakan adalah kuesioner berstruktur, yaitu responden dapat memberikan tanda atau mengisi tanda (*checklist*) menurut skala yang telah ditentukan. Skala pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini dibuat dalam bentuk skala ordinal, dengan memberikan skor 1 (sangat tidak setuju) sampai dengan skor 5 (sangat setuju) untuk pernyataan positif dan skor 5 (sangat tidak setuju) sampai skor 1 dengan (sangat setuju) untuk pernyataan negatif.

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan metode distribusi langsung (*direct distribution method*), yaitu mendatangi para responden secara langsung untuk menyerahkan ataupun mengumpulkan kembali kuesioner. Metode ini bertujuan untuk memperoleh tingkat pengembalian kuesioner yang tinggi. Terdapat beberapa tahapan yang digunakan dalam pengumpulan data antara lain: Peneliti meminta data perusahaan manufaktur berskala besar yang berdomisili di Kawasan Industrial KIEC dari pengelola kawasan Industri yaitu Humas PT.KIEC kemudian menetapkan sampel perusahaan sesuai kriteria. Peneliti melakukan komunikasi melalui telepon atau *e-mail* dengan sekretaris ataupun training koordinator pada perusahaan sampel dengan menyebutkan maksud peneliti untuk menyebarkan kuesioner dan selanjutnya membuat janji untuk datang secara langsung ke perusahaan tersebut. Peneliti mendatangi perusahaan sampel untuk menyebarkan kuesioner kepada responden yang dimaksud. Untuk meyakinkan bahwa kuesioner telah diterima responden maka dilakukan pengecekan melalui telepon atau *e-mail* sebagai tindak lanjut tahap ketiga. Pengambilan kembali kuesioner disesuaikan dengan waktu yang telah disepakati oleh peneliti dengan yang bersangkutan.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel Independen

Budgetary Goal Characteristics merupakan komponen-komponen yang menjadi karakteristik atau indikator dalam pencapaian tujuan anggaran. Kurnia (2010) menjelaskan bahwa dalam mencapai target anggaran yang telah ditetapkan. *Budgetary Goal Characteristics* memiliki lima indikator yang meliputi lima belas pernyataan dengan skala likert 5 (lima) poin, antara lain:

Partisipasi penyusunan anggaran (*budgetary participation*), yaitu partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan mempengaruhi tujuan anggaran pada pusat pertanggungjawaban masing-masing manajer.

1. Kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*), yaitu sejauh mana tujuan anggaran dinyatakan secara khusus dan jelas, serta dapat dipahami oleh pihak-pihak yang bertanggung jawab terhadap anggaran tersebut.
2. Evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*), yaitu penelusuran terhadap variasi anggaran yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja dari tiap departemen tersebut.
3. Umpan balik anggaran (*budgetary feedback*), yaitu tanggapan tentang sejauh mana tujuan anggaran telah dicapai dan merupakan variabel motivasi yang penting.
4. Kesulitan sasaran anggaran (*budget goal difficulty*), yaitu rentang sasaran anggaran dari sangat longgar dan mudah dicapai sampai sangat ketat dan tidak dapat dicapai.

Variabel Moderasi

Penelitian ini menggunakan variabel moderasi sistem pengendalian diagnostik dengan justifikasi bahwa pada perusahaan besar manajemen tidak akan dapat melakukan pengendalian secara menyeluruh terhadap setiap unit kerja, untuk itu sistem pengendalian dijalankan dengan cara menghemat perhatian manajemen. (Simons, 2000) Kebanyakan para manajer tertarik terutama dalam memantau sistem pengendalian diagnostik yang melaporkan informasi penyimpangan mengenai variabel-variabel kinerja kritis/critical performance variables (Simons, 1994), dimana faktor-faktor tersebut harus dicapai.

Penghematan perhatian manajemen berkaitan dengan aktivitas menghabiskan energi dan perhatian. Untuk itu manajer perlu membuat pengendalian otomatis untuk jangka waktu panjang. Dengan demikian sistem pengendalian diagnostik dalam penerapan strategi perusahaan diletakkan sebagai rencana (*Strategy as a "plan"*) untuk bagaimana melaksanakan pekerjaan selanjutnya (Simons, 2000). Variabel Moderasi meliputi 8 (delapan) pertanyaan dengan indikator yang bersumber Simons (1995) dkk. yang diukur dengan menggunakan skala ordinal 5 (lima) poin.

Variabel Dependen

Handoko (2003) mengemukakan bahwa manajemen merupakan suatu proses perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengawasan usaha-usaha para anggota organisasi dalam penggunaan sumber daya yang dimiliki oleh organisasi tersebut untuk mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Keberhasilan dari suatu organisasi sangat ditentukan oleh kinerja manajemennya, semakin baik manajemen dalam organisasi tersebut maka akan semakin mudah bagi organisasi untuk mencapai keberhasilan. Variabel dependen Kinerja Manajerial ini meliputi lima belas pernyataan dengan Skala Ordinal 5 poin dengan indikator yang berasal dari Handoko (2003), yaitu:

1. Perencanaan (*planning*), yaitu pemilihan tujuan baik jangka panjang maupun jangka pendek serta penetapan strategi untuk mencapai tujuan perusahaan atau organisasi.
2. Pengorganisasian (*organizing*), yaitu kegiatan yang merancang dan mengembangkan organisasi dalam melaksanakan berbagai program yang telah disusun dalam proses perencanaan.
3. Pengarahan (*actuating*), yaitu pengarahan karyawan untuk melakukan tugas sesuai dengan yang telah direncanakan.
4. Pengawasan (*controlling*), yaitu proses untuk mengukur dan menilai pelaksanaan tugas apakah telah sesuai dengan yang direncanakan.

Pengujian Hipotesis

Penelitian ini menguji hipotesis-hipotesis yang diajukan dengan bantuan *Statistical Product and Service Solution* (SPSS) dan menggunakan metode *hierarchical regression* (regresi berjenjang) yang merupakan pengembangan bentuk analisis regresi berganda. *Hierarchical regression* telah dianjurkan sebagai metode yang tepat untuk menentukan apakah sebuah variabel memiliki efek moderasi pada hubungan antara dua variabel lainnya (Baron & Kenny, 1986).

Hierarchical regression digunakan untuk menentukan pengaruh moderasi dari sistem pengendalian dalam hubungan kelima komponen dalam *budgetary goal characteristics* terhadap

kinerja manajerial, dengan menggunakan 3 (tiga) langkah untuk masing-masing hipotesis moderasi, yaitu:

√ Langkah pertama, analisis regresi linear berganda dilakukan untuk melihat efek langsung variabel independen terhadap variabel dependen (model 1).

√ Langkah kedua, regresi dilakukan dengan memasukan variabel yang diduga sebagai moderasi (model 2) melalui uji *Moderated Regression Analysis (MRA)*.

√ Langkah ketiga, adalah memasukan interaksi variabel moderasi (model 3).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dimaksudkan untuk menganalisa data berdasarkan atas hasil yang diperoleh dari jawaban responden terhadap masing-masing indikator pengukur variabel. Analisis statistik deskriptif dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 1
Statistik Deskriptif

Item	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PA	68	2	5	4,07	0,575
KJA	68	3	5	4,35	0,499
EA	68	2	5	4,12	4,123
UB	68	2	5	4,17	4,172
KSA	68	2	5	3,99	3,990
SPM	68	2	5	4,05	4,050
KM	68	2	5	4,11	4,111
Valid N (listwise)	68				

Sumber : Data Primer Diolah, 2018

Tabel 1 menunjukkan jawaban sampel adalah rata-rata > 4 dari 5 skala atas indikator mengenai partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran dan kesulitan tujuan anggaran. Hal ini menunjukkan sampel memberi cenderung setuju bahwa bahwa kelima komponen *budgetary goal characteristic* berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Selain itu rata-rata jawaban responden > 4 dari 5 skala atas sistem pengendalian manajemen, hal tersebut mengindikasikan bahwa sampel cenderung setuju bahwa sistem pengendalian memperkuat pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial

Uji Validitas

Validitas item-item pernyataan diketahui dengan melakukan analisis faktor konfirmatori dan memperhatikan nilai *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling (KMO MSA)* dan *Anti Image*. Asumsi pertama yang harus dipenuhi dapat tidaknya analisis faktor konfirmatori digunakan adalah data matrik harus memiliki korelasi yang cukup (Ghozali, 2006: 49). Untuk mengetahui apakah data matrik memiliki korelasi yang cukup adalah dengan melihat nilai KMO MSA dan signifikansi (sig.) Bartlett. Nilai KMO harus lebih dari 0,50 untuk dapat dilakukan analisis faktor.

Uji validitas dengan analisis faktor konfirmatori dilakukan sebanyak dua kali karena pada uji pertama terdapat nilai MSA yang di bawah 0,5. Oleh sebab itu dilakukan pengujian ulang dengan menghilangkan indikator yang memiliki nilai MSA di bawah 0,5 sampai tidak ada lagi indikator dengan nilai MSA di bawah 0,5. Adapun ringkasan tabel KMO MSA dan *Bartlett's Test* adalah sebagai berikut:

Uji Realibilitas

Setelah data yang diperoleh valid, maka dilanjutkan dengan uji reliabilitas. Instrumen memiliki reliabilitas yang tinggi jika koefisien yang diperoleh lebih besar dari 0,60 (Ghozali, 2006: 42). Berikut adalah ringkasan hasil uji reliabilitas:

Tabel 2
Ringkasan Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach Alpha
Partisipasi Anggaran	0,665
Kejelasan Sasaran Anggaran	0,777
Evaluasi Anggaran	0,972
Umpan Balik Anggaran	0,663
Kesulitan Sasaran Anggaran	0,852
Sistem Pengendalian Manajemen	0,700
Kinerja Manajerial	0,891

Sumber: Data Primer yang diolah (2018)

Uji Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik dilakukan untuk menentukan model regresi dapat diterima secara ekonometrik. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data *cross-section*. Ringkasan hasil pengujian asumsi-asumsi tersebut disajikan dalam tabel sebagai berikut:

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal yang dilakukan dengan dengan uji statistik .Diketahui bahwa nilai *Kolmogorov-Smirnov* adalah 0.200 atau di atas 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa data residual terdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk mengetahui bahwa antar variabel bebas tidak memiliki hubungan linear atau tidak berkolerasi satu sama lain dalam model regresi. Asumsi multikolinearitas menyatakan bahwa variabel independen harus terbebas dari gejala multikolinearitas. Penelitian ini menggunakan nilai *variance inflation factor* (VIF) dan *tolerance* sebagai indikator ada atau tidaknya multikolinearitas diantara variabel bebas. Hasil uji multikolinearitas menunjukkan bahwa ketiga persamaan bebas dari adanya multikolinier. Hal ini dapat dilihat dari nilai *variance inflation factor* (VIF) setiap variabel independen tidak ada yang lebih dari 10.

Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari suatu pengamatan ke pengamatan yang lain. Untuk menguji asumsi ini adalah dengan uji Glejser yang menunjukkan bahwa tidak terjadi pelanggaran terhadap heteroskedastisitas yang dapat dilihat dari titik-titik yang menyebar secara acak, tidak membentuk sebuah pola tertentu yang jelas, serta tersebar di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini menunjukkan bahwa hasil estimasi regresi linier berganda layak digunakan untuk interpretasi dan analisa lebih lanjut. Penyebaran titik scatterplot dapat di dijelaskan melalui gambar dibawah ini:

Pembahasan Hipotesis

Pengujian Hipotesis H1a (Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial)

Model 1 (variabel PA, model 1) menjelaskan mengenai Pengaruh partisipasi anggaran (PA) terhadap Kinerja Manajerial (KM). Hasil koefisien korelasi sebesar 1,235 dengan nilai t (p-value) sebesar 3,571 dan tingkat signifikan 0,001. Oleh karena tingkat signifikan lebih kecil dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Partisipasi anggaran dapat memprediksi kinerja sebesar 16,2% dan sisanya sebesar 83,8 % dijelaskan oleh variabel lain diluar model ini.

Hasil pengujian membuktikan bahwa H1a didukung, hal tersebut terlihat dari jawaban responden yang cenderung menjawab setuju atas indikator-indikator dalam Partisipasi Anggaran. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa keterlibatan atau partisipasi para manager dalam penganggaran akan mempengaruhi secara signifikan terhadap kinerja mereka. Hal ini berarti semakin tinggi partisipasi, semakin tinggi kinerja manajerial.

Pengujian Hipotesis H1b (Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial)

Variabel Kejelasan Sasaran Anggaran (KJA) terhadap Kinerja Manajerial (KM) dijelaskan melalui hasil koefisien korelasi sebesar 1,936 dengan nilai t (p-value) sebesar 6,234 dan tingkat signifikan 0,000 (lihat variabel KJA, model 1). Oleh karena tingkat signifikan lebih kecil dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Partisipasi anggaran dapat memprediksi kinerja sebesar 37,1% dan sisanya sebesar 62,9 % dijelaskan oleh variabel lain diluar model ini.

Hasil pengujian membuktikan bahwa H1b didukung, hal tersebut terlihat dari jawaban responden yang cenderung menjawab setuju atas indikator-indikator dalam Kejelasan Sasaran Anggaran. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin jelas suatu tujuan anggaran, maka akan semakin tinggi pula suatu prestasi yang akan dicapai oleh pihak-pihak yang terlibat.

Pengujian Hipotesis H1c (Evaluasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial)

Pengaruh Evaluasi Anggaran (EA) terhadap Kinerja Manajerial (KM) digambarkan melalui koefisien korelasi sebesar 2,984 dengan nilai t (p-value) sebesar 6,872 dan tingkat signifikan 0,000 (lihat variabel EA, model 1). Oleh karena tingkat signifikan lebih kecil dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa Evaluasi Anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Partisipasi anggaran dapat memprediksi kinerja sebesar 41,7% dan sisanya sebesar 58,3 % dijelaskan oleh variabel lain diluar model ini.

Hasil pengujian membuktikan bahwa H1c didukung, hal tersebut terlihat dari jawaban responden yang cenderung menjawab setuju atas indikator-indikator dalam Evaluasi Anggaran. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi evaluasi varian anggaran dengan realisasi maka semakin tinggi pula kinerja manajerial.

Pengujian Hipotesis H1d (Umpan Balik Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial)

Pengaruh Umpan Balik Anggaran (UB) terhadap Kinerja Manajerial (KM) digambarkan melalui nilai koefisien korelasi sebesar 1,640 dengan nilai t (p-value) sebesar 5,601 dan tingkat signifikan 0,000 (lihat variabel UB, model 1). Oleh karena tingkat signifikan lebih kecil dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa Umpan Balik Anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Partisipasi anggaran dapat memprediksi kinerja sebesar 32,2% dan sisanya sebesar 67,88 % dijelaskan oleh variabel lain diluar model ini.

Hasil pengujian membuktikan bahwa H1d didukung, hal tersebut terlihat dari jawaban responden yang cenderung menjawab setuju atas indikator-indikator dalam Umpan Balik Anggaran. Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Umpan Balik Anggaran mampu meningkatkan kinerja manajerial pada perusahaan manufaktur berskala besar di Kota Cilegon. Semakin tinggi umpan balik anggaran maka kinerja manajerial akan semakin tinggi.

Pengujian Hipotesis H1e (Kesulitan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Manajerial)

Pengaruh Kesulitan Sasaran Anggaran (KSA) terhadap Kinerja Manajerial (KM) menghasilkan nilai koefisien korelasi sebesar 3,694 dengan nilai t (p-value) sebesar 7,744 dan tingkat signifikan 0,000 (lihat variabel KSA, model 1). Oleh karena tingkat signifikan adalah 0,000 atau lebih kecil dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa Evaluasi Anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Partisipasi anggaran dapat memprediksi kinerja sebesar 47,6% dan sisanya sebesar 52,4% dijelaskan oleh variabel lain diluar model ini.

Hasil pengujian membuktikan bahwa H1e didukung, hal tersebut terlihat dari jawaban responden yang cenderung menjawab setuju atas indikator-indikator dalam Kesulitan Sasaran Anggaran. Kesulitan sasaran penganggaran secara signifikan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial tingkat kesulitan sasaran anggaran disini diartikan sebagai kesulitan yang ideal, yaitu menantang dan membangkitkan motivasi tetapi masih bisa dicapai.

Pengujian Hipotesis H2a (Sistem Pengendalian Manajemen Memoderasi pengaruh positif Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial)

Pengaruh interaksi partisipasi anggaran (PA) dengan Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) menunjukkan nilai koefisien 0,285 dan signifikan pada 0,001 karena *p-value* lebih kecil dari 0,05. Karena koefisien sistem pengendalian manajemen signifikan dan interaksi partisipasi anggaran dengan sistem pengendalian manajemen juga signifikan, maka variabel Sistem Pengendalian Manajemen merupakan *quasi moderasi*. Artinya variabel SPM memoderasi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen yang sekaligus menjadi variabel independen. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Partisipasi Anggaran (PA) terhadap Kinerja Manajerial (KM) sebesar 74,9%.

Hasil dari pengujian di atas menggambarkan bahwa variabel Sistem Pengendalian Manajemen berperan sebagai variabel pemoderasi dalam interaksi antara Partisipasi Anggaran dengan Kinerja Manajerial. Hal tersebut terlihat dari nilai signifikansi interaksi PA*SPM menghasilkan nilai dibawah 0,05 yang berarti hasilnya adalah signifikan. Selain itu, nilai *t* hitung interaksi PA*SPM yang diperoleh lebih besar dari *t* tabel yaitu $3,571 > 1,999$. Hipotesis H2a menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial. Hasil pengujian membuktikan bahwa H2a didukung.

Pengujian Hipotesis H2b (Sistem Pengendalian Manajemen Memoderasi Pengaruh Positif Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial)

Koefisien interaksi Kejelasan Sasaran Anggaran dengan sistem pengendalian manajemen yaitu 0,236 dan signifikan pada 0,012 atau lebih kecil dari 0,05. Karena koefisien sistem pengendalian manajemen signifikan dan interaksi kejelasan sasaran anggaran dengan sistem pengendalian manajemen juga signifikan, maka variabel Sistem Pengendalian Manajemen merupakan *quasi moderasi*. Artinya variabel SPM memoderasi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen yang sekaligus menjadi variabel independen. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Kejelasan Sasaran Anggaran (KJA) terhadap Kinerja Manajerial (KM) sebesar 74,5%.

Pengujian Hipotesis H2c (Sistem Pengendalian Manajemen Memoderasi Pengaruh Positif Evaluasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial)

Hasil penelitian ini menunjukkan nilai koefisien interaksi EA dan SPM yaitu 0,192 dan tidak signifikan karena *p-value* lebih besar dari 0,05. Karena koefisien sistem pengendalian manajemen signifikan namun nilai koefisien interaksi Evaluasi Anggaran dengan sistem pengendalian manajemen tidak signifikan, maka variabel Sistem Pengendalian Manajemen merupakan Prediktor Moderasi (*Predictor Moderasi Variable*). Artinya variabel moderasi ini hanya berperan sebagai variabel prediktor (independen) dalam model hubungan yang dibentuk. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Manajemen tidak memperkuat pengaruh Evaluasi Anggaran (EA) terhadap Kinerja Manajerial (KM) dengan memprediksi pengaruh sebesar 74,4%.

Hasil dari pengujian di atas menggambarkan bahwa variabel Sistem Pengendalian Manajemen tidak dapat berperan sebagai variabel pemoderasi dalam interaksi antara Evaluasi Anggaran dengan Kinerja Manajerial. Hal tersebut terlihat dari nilai signifikansi interaksi EA*SPM menghasilkan nilai 0,168 ($\text{sig} > 0,05$) artinya adalah tidak signifikan. Selain itu, nilai *t* hitung interaksi EA*SPM yang diperoleh lebih kecil dari *t* tabel yaitu $1,395 < 1,999$. Dengan demikian hasil pengujian membuktikan bahwa H2c ditolak.

Pengujian Hipotesis H2d (Sistem Pengendalian Manajemen Memoderasi Pengaruh Positif Umpan Balik Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial)

Hasil penelitian ini menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,183 dan signifikan pada 0,025 atau lebih kecil dari 0,05. Oleh karena koefisien sistem pengendalian manajemen dan interaksi Umpan Balik Anggaran dengan sistem pengendalian manajemen adalah signifikan, maka variabel Sistem Pengendalian Manajemen merupakan *quasi moderasi*. Dengan demikian dapat disimpulkan

bahwa Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Umpan Balik Anggaran (UB) terhadap Kinerja Manajerial (KM) sebesar 72,8%.

Signifikansi interaksi UB*SPM menghasilkan nilai dibawah 0,05 yang berarti hasilnya adalah signifikan. Selain itu, nilai t hitung interaksi UB*SPM yang diperoleh lebih besar dari t tabel yaitu $2,299 > 1,999$. Hipotesis H2a menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial. Hasil pengujian membuktikan bahwa H2d didukung.

Pengujian Hipotesis H2e (Sistem Pengendalian Manajemen Memoderasi Pengaruh Positif Kesulitan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial)

Pengaruh interaksi Kesulitan Sasaran Anggaran (KSA) dengan Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) menunjukkan nilai koefisien sistem pengendalian manajemen sebesar 0,152 dan tidak signifikan karena *p-value* lebih besar dari 0,05. Oleh karena koefisien sistem pengendalian manajemen signifikan dan namun interaksi Kesulitan Sasaran Anggaran dengan sistem pengendalian manajemen tidak signifikan, maka variabel Sistem Pengendalian Manajemen merupakan Prediktor Moderasi (*Predictor Moderasi Variable*). Artinya variabel moderasi ini hanya berperan sebagai variabel prediktor (independen) dalam model hubungan yang dibentuk. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Manajemen tidak memperkuat pengaruh Evaluasi Anggaran (EA) terhadap Kinerja Manajerial (KM) dengan memprediksi pengaruh sebesar 72,6%.

Hasil pengujian hipotesis H2e menghasilkan nilai signifikansi sebesar 0,415 ($\text{sig} > 0,05$) dan hasil t hitung interaksi KSA*SPM yang diperoleh lebih kecil dari t tabel yaitu $0,821 < 1,999$. Dengan demikian hipotesis H2e yang berbunyi Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Kesulitan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial ditolak.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dibahas pada Bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut: Partisipasi Anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Evaluasi Anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Umpan Balik Anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Kesulitan Sasaran Anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Sistem Pengendalian Manajemen tidak memperkuat pengaruh positif Evaluasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Sistem Pengendalian Manajemen memperkuat pengaruh positif Umpan Balik Anggaran terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Sistem Pengendalian Manajemen tidak memperkuat pengaruh positif Kesulitan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon.

Implikasi Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan implikasi baik secara teoritis maupun praktis untuk kepentingan praktisi dan kebijakan badan regulasi. Atas dasar hal tersebut diharapkan bahwa: Kelima dimensi dalam *Budgetary Goal Characteristics* memiliki pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial pada perusahaan manufaktur di Kota Cilegon. Hal ini dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan oleh manajer untuk tetap mempertahankan penerapan kelima dimensi *budgetary goal characteristics* yang sudah baik dan efektif guna merumuskan peraturan dan kebijakan yang lebih baik terkait pencapaian tujuan anggaran, misalnya dengan merumuskan peraturan dan kebijakan yang mewajibkan pegawai untuk terlibat aktif dalam proses penyusunan anggaran, melakukan evaluasi

anggaran secara berkala, menerapkan mekanisme penilaian kinerja pusat kendali biaya, menciptakan desain insentif dan melakukan perubahan standar apabila mengalami kesulitan tujuan anggaran.

Dari hasil penelitian tersebut ternyata sistem pengendalian diagnostik saja tidak cukup memperkuat pengaruh evaluasi anggaran dan kesulitan anggaran terhadap kinerja manajerial, untuk itu diperlukan keterlibatan secara langsung oleh atasan melalui sistem pengendalian interaktif dalam rangka meningkatkan kinerja manajerial.

Keterbatasan Penelitian

Terdapat sejumlah keterbatasan dalam penelitian yang dapat memberikan arah bagi pengembangan penelitian selanjutnya, yaitu: Penelitian ini hanya terbatas pada industri manufaktur dengan jenis usaha logam saja sehingga efek sistem pengendalian manajemen mungkin akan berbeda apabila penelitian dilakukan pada jenis usaha lainnya. Penelitian ini hanya menggunakan satu tipe pengendalian yaitu sistem pengendalian diagnostik, sedangkan masih terdapat sistem pengendalian lain yang juga merupakan elemen penting seperti sistem pengendalian *belief, boundary* dan interaktif.

Saran

Hasil penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi pengembangan penelitian-penelitian sejenis dan menjadi perbendaharaan referensi untuk penelitian di masa datang dengan mempertimbangkan beberapa saran, yaitu:

- **Peneliti:**
Penelitian selanjutnya diharapkan untuk lebih memperluas ruang lingkup penelitian misalnya penelitian dilakukan di Industri Manufaktur se-Provinsi Banten. Perlu dilakukan wawancara lebih mendalam dengan tujuan untuk *crosscheck* argumen dari responden.
- **Akademisi:**
Dalam rangka menambah khasanah ilmu pengetahuan kiranya dapat menambah variabel moderasi sistem pengendalian lainnya seperti sistem pengendalian *boundary*, sistem pengendalian *beliefs* dan sistem pengendalian interaktif.
Perusahaan:
 - Perlu dibuatnya standarisasi prosedur yang bersifat mengikat untuk meningkatkan partisipasi penyusunan anggaran seperti dibuatnya Surat Keputusan tim penyusunan anggaran agar dapat diikuti dan dilaksanakan dengan penuh tanggung jawab. Hasil evaluasi oleh manajemen perusahaan sebaiknya disampaikan kepada para pejabat struktural sehingga dapat memperbaiki kinerja yang akan datang. Sebaiknya dibuat mekanisme penilaian pusat kendali biaya dan merumuskan kebijakan terkait dengan *reward* dan *punishment* perihal ketercapaian maupun ketidaktercapaian anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Citra Paramita, Komang. 2006. “*Pengaruh Budgetary Goal Characteristics* terhadap Kinerja Manajerial dengan Budaya Paternalistik dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating pada Perusahaan Cargo di Kota Denpasar”. Skripsi Sarjana Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana Denpasar.
- Djakatara, Faisal. 2013. *Pengaruh Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Perusahaan Pada Pt. Pln* (Persero) Cabang Gorontalo. kim.ung.ac.id/index.php/KIMFEB/article/download/2045/2024.
- Ghozali, I. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan SPSS*. Cetakan Keempat. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Handoko, T., Hani., 1992, *Manajemen Personalia dan Sumber Daya Manusia*, BPF, Yogyakarta.
- Hansen, Don. R dan Maryanne M. Mowen. 2000. *Akuntansi Manajemen*. Jilid I. Jakarta: Erlangga.

- Haryanti.2016."Pengaruh *Budgetary Goal Characteristics* Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Kekucupan Anggaran Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi Pada Universitas Negeri Yogyakarta" Vol. V Nomor 1.
- Istiyani. 2009. Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Temanggung). Tesis. Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret.
- Jermias, J. dan T. Setiawan. 2008. "*The Moderating Effects of Hierarchy and Control Systems on the Relationship Between Budgetary participation and Performance*". The International Journal of Accounting, Vol. 43, hal.268292.
- Kerr, J. L. 2004. "The Limits of Organizational Democracy". *Academy of Management Executive*, Vol. 18, No. 3, hal. 8195.
- Kenis, I. 1979. "Effects of *Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance*". The Accounting Review Vol. LIV No. 4. pp 707. Diambil April, 6, 2008 dari <http://www.jstor.org>.
- Kurnia, Kurniawati. 2004. "Pengaruh *Budgetary Goal Characteristics* terhadap Kinerja Manajerial dengan Budaya Paternalistik dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating". Disampaikan pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) VII. Denpasar Bali, 15—16 Desember 2004.
- Latham, Gary, P dan Gary A. Yukl. 1976. "*Effects of Assigned and Participative Goal Setting on Performance and Job Satisfaction*". Journal of Applied Psychology, Vol. 61, No. 2, hal. 166171.
- Laoli, Victorinus. 2012. Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Kinerja dengan Sikap Aparat Pemerintah Daerah sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Nias). Tesis. Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Locke, E. A. 1968. *Toward A Theory of Task Motivation and Incentives. Organizational Behaviour and Human Performance* Vol.3 Issue 2 pp.157189.
- Luthans, F. 2010. *Organizational Behavior An Evidence Based Approach*. 12th Edition. McGrawHill. London.
- Mahoney, T.A., T.H. Jerdee, and S.J. Carroll. 1965. *The Jobs of Management. Industrial Relation* 4 (February): 97110.
- Mardiasmo. 2009. Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Andi.
- Munawar. 2006. "Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang". Disampaikan pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) IX. Padang 23—26 Agustus 2006.
- Ouchi, W.G. 1978. "*Transmission of Control Through Organizational Hierarchy*". The Academy of Management Journal Vol. 21, No. 2, hal. 173192.
- Putri, Caesar M. 2017." *Pengaruh Karakteristik Sasaran Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial (Studi Empiris Bank-Bank Di Daerah Istimewa Yogyakarta)*. Informatics and Business Institute Darmajaya Vol.03 no.01.
- Sari,Yunita.2017. "Pengaruh *Budgetary Goal Characteristics* Terhadap Kinerja Manajerial Rumah Sakit Pemerintah Daerah Di Provinsi Lampung".Skripsi Fakultas Ekonomi, Universitas Lampung.
- Simons,Robert. 1990. *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective. Accounting, Organization and Society*. Vol. 15. Pp. 127-143.
- Simons,Robert, 2000. *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy* (Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Ulupui, I G K. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran,Persepsi Keadilan Distributif, Keadilan Prosedural, dan Goal Commitment terhadap Kinerja Dinas. Kinerja, Volume 9, no.2, Hal. 98112.
- Yanida,Maria.2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah dengan Sistem Pengendalian Manajemen, Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Empiris di Kota Palangka Raya).Tesis.Pascasarjana Universitas Brawijaya.