

PENGARUH PERUMUSAN DAN IMPLEMENTASI STRATEGI TERHADAP PENGENDALIAN ANGGARAN Survei pada BUMN yang Menderita Kerugian

Eddy Mulyadi Soepardi

Dosen Tetap pada Fakultas Ekonomi Universitas Pakuan

ABSTRACT

In general strategy establishment involved two main stages, strategy formulation and implementation. Most state-owned enterprises (BUMNs) have not had appropriate budget controlling. This unevenness reflects the disparity between real and expected condition. This phenomenon instigates the author to perform a research that focuses to discern the magnitude of the both partial and simultaneously influence of strategy formulation and strategy implementation on budget controlling. The research involves 10 BUMNs randomly chosen and to date are experiencing loss. Tested variables include strategy formulation, strategy implementation and budget controlling. Structural Equation Modeling (SEM) built using AMOS 5 is applied in the study. Research results indicate that partially and simultaneously both strategy formulation and strategy implementation have significant positive effects on budget controlling. Strategy implementation have more dominant effect on budget controlling than strategy formulation, consecutively the determinant coefficients of both variables are 55,77% and 27,41%.

Keywords : *strategy formulation, strategy implementation, budget controlling*

ABSTRAK

Secara umum strategi terdiri atas dua tahapan utama yaitu perumusan dan implementasi. Sebagian besar BUMN memiliki pengendalian anggaran yang belum mengembirakan. Hal ini mencerminkan adanya gap antara kondisi riil dengan kondisi yang diharapkan. Penelitian yang bertujuan untuk mengetahui besarnya pengaruh perumusan strategi dan implementasi strategi terhadap pengendalian anggaran, baik secara parsial maupun simultan. Penelitian dilakukan pada 10 BUMN yang saat ini menderita kerugian. Metode estimasi yang digunakan adalah Structural Equation Modeling (SEM) dengan software AMOS 5. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perumusan dan implementasi strategi memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap pengendalian anggaran, baik secara parsial maupun simultan. Variabel implementasi strategi memiliki pengaruh yang lebih dominan dibandingkan dengan variabel perumusan strategi terhadap pengendalian anggaran, yakni masing-masing sebesar 55,77% dan 27,41%.

Kata kunci : *Perumusan Strategi, Implementasi Strategi, Pengendalian Anggaran*

PENDAHULUAN

Strategy is company's game plan (Pearce dan Robinson, 2005). Strategi merupakan rencana permainan yang akan

dijalankan perusahaan dalam kurun waktu tertentu. Rencana yang baik mengandung tujuan dan sasaran yang hendak dicapai serta menguraikan secara garis besar bagaimana cara untuk mencapai tujuan

tersebut. Sedangkan dalam permainan yang sesungguhnya, manajemen perusahaan akan mengambil kebijakan dan tindakan yang diperlukan. Permainan yang baik akan mencapai tujuan dan sasaran yang telah direncanakan.

Sejumlah Badan Usaha Milik Negara (BUMN) saat ini menderita kerugian. Kerugian ini ditunjukkan oleh rendahnya pengendalian anggaran. Kerugian merupakan hasil yang tidak diinginkan. Terjadinya kerugian atau kinerja yang tidak diinginkan mengindikasikan adanya permasalahan dalam perencanaan dan permainan perusahaan. Permasalahan dapat terjadi pada perencanaan yang dalam manajemen strategi berada dalam tahap perumusan strategi, namun bisa juga berada dalam permainan perusahaan berupa implementasi strategi.

Penelitian ini bertujuan mengetahui pengaruh perumusan strategi dan implementasi strategi secara parsial terhadap pengendalian anggaran serta pengaruh simultan perumusan strategi dan implementasi strategi terhadap pengendalian anggaran.

METODOLOGI

Penelitian dilakukan secara sampel pada populasi BUMN yang mengalami kerugian. Rata-rata jumlah BUMN yang mengalami kerugian setiap tahun berjumlah 40 BUMN dan kemudian diambil secara acak 10 BUMN untuk dijadikan unit observasi penelitian.

Penelitian akan dilakukan dengan menggunakan *explanatory survey* melalui penyebaran kuesioner kepada sejumlah manajer dalam BUMN yang ditetapkan sebagai unit observasi. Jumlah manajer yang dipilih antara 5 – 7 orang yang berasal dari jenjang direksi dan kepala bagian/biro.

Kuesioner dirancang berdasarkan kegiatan yang dilakukan dalam tahapan perumusan strategi dan implementasi

strategi sebagaimana yang didefinisikan oleh Wheelen dan Hunger (2004). Metode analisis yang digunakan adalah *Structural Equation Model* (SEM).

Berdasarkan identifikasi permasalahan, hipotesis penelitian dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Perumusan strategi dan implementasi strategi memiliki pengaruh secara parsial terhadap pengendalian anggaran.
2. Perumusan strategi dan implementasi strategi memiliki pengaruh secara simultan terhadap pengendalian anggaran.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam bagian ini akan dipaparkan analisis *Confirmatory Factor Analysis* (CFA), hasil estimasi dan pengujian hipotesis.

Analisis Confirmatory Factor Analysis (CFA)

Dalam SEM variabel penelitian bersifat *unobservable* sehingga masing-masing indikator digunakan untuk mendefinisikan variabel laten penelitian tersebut. Deskripsi masing-masing variabel penelitian dapat dijelaskan sebagai berikut.

Variabel Perumusan Strategi

Tahapan implementasi strategi menurut Wheelen dan Hunger (2004) terdiri dari tiga tahapan. Ketiga tahap ini antara lain: (1) penetapan program; (2) penetapan anggaran; dan (3) penetapan prosedur.

Variabel perumusan strategi dapat dijelaskan dari empat indikator yakni indikator penetapan misi (X_1), penetapan tujuan (X_2), penetapan strategi (X_3), dan penetapan kebijakan (X_4). Dengan menggunakan SEM, hasil pengolahan

AMOS 5 menunjukkan hasil *construct* variabel Perumusan Strategi sebagaimana disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1
Loading Factor pada Variabel Perumusan Strategi

Indikator	Simbol	<i>Loading Factor</i>	Besar Pengaruh
Penetapan Misi	X ₁	0,635	40,32%
Penetapan Tujuan	X ₂	0,304	9,24%
Penetapan Strategi	X ₃	0,445	19,80%
Penetapan Kebijakan	X ₄	0,335	11,22%

Variabel perumusan strategi di-*construct* oleh indikator dengan *loading factor* masing-masing sebesar 0,635, 0,304, 0,445 dan 0,335. Berdasarkan *loading factor* tersebut dapat diketahui bahwa variabel perumusan strategi dapat dijelaskan secara berurut oleh masing-masing indikator penetapan misi (X₁) sebesar 40,32%, penetapan tujuan (X₂) sebesar 9,24%, penetapan strategi (X₃)

sebesar 19,80%, dan penetapan kebijakan (X₄) sebesar 11,22%.

Variabel Implementasi Strategi

Variabel implementasi strategi dapat dijelaskan dari tiga indikator yakni indikator penetapan program (X₅), penetapan anggaran (X₆), dan penetapan prosedur (X₇). Hasil *construct* variabel implementasi Strategi disajikan pada tabel 2.

Tabel 2
Loading Factor dan Pengaruh Indikator meng-*construct* Variabel Implementasi strategi

Indikator	Simbol	<i>Loading Factor</i>	Besar Pengaruh
Penetapan Program	X ₅	0,446	19,89%
Penetapan Anggaran	X ₆	0,675	45,56%
Penetapan Prosedur	X ₇	0,498	24,80%

Variabel implementasi memiliki *loading factor* indikator masing-masing sebesar 0,446, 0,675, dan 0,498. Berdasarkan *loading factor* tersebut dapat diketahui bahwa variabel implementasi strategi dapat dijelaskan secara berurut oleh masing-masing indikator penetapan program (X₅) sebesar 19,89%, penetapan anggaran (X₆) sebesar 45,56%, dan penetapan prosedur (X₇) sebesar 24,80%.

Variabel Pengendalian Anggaran

Variabel pengendalian anggaran dapat dijelaskan dari tiga indikator yakni indikator tingkat penjualan (X₈),

pengendalian beban (X₉), dan pengendalian operasional (X₁₀). Hasil *construct* variabel pengendalian anggaran disajikan pada tabel 3.

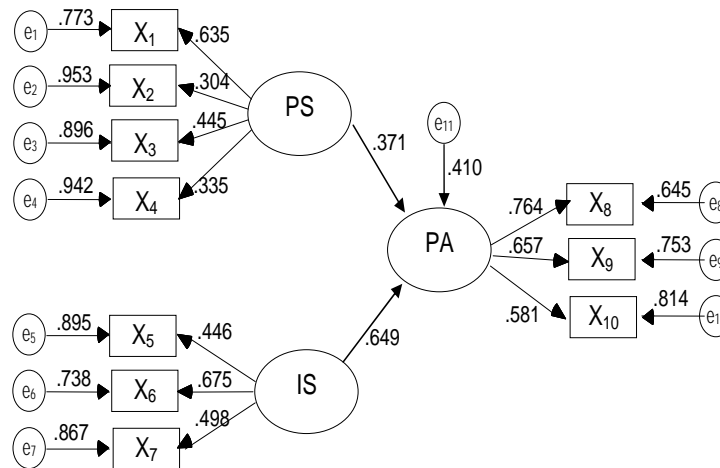
Tabel 3
Loading Factor dan Pengaruh Indikator meng-construct
 Variabel Pengendalian Anggaran

Indikator	Simbol	<i>Loading Factor</i>	Besar Pengaruh
Tingkat Penjualan	X ₈	0,764	58,38%
Pengendalian Beban	X ₉	0,657	43,16%
Pengendalian Operasional	X ₁₀	0,581	33,76%

Variabel pengendalian anggaran memiliki *loading factor* indikator masing-masing sebesar 0,764, 0,657, dan 0,581. Berdasarkan *loading factor* tersebut dapat diketahui bahwa variabel pengendalian anggaran dapat dijelaskan secara berurut oleh masing-masing indikator tingkat penjualan (X₈) sebesar 58,38%, pengendalian beban (X₉) sebesar 43,16%, dan pengendalian operasional (X₁₀) sebesar 33,76%.

Hasil Estimasi

Setelah model dianalisis melalui analisis faktor konfirmatori (*confirmatory factor analysis*), maka masing-masing indikator dalam model yang *fit* tersebut dapat digunakan untuk mendefinisikan konstruk laten, sehingga *full model SEM* dapat dianalisis. Hasil pengolahannya dapat dilihat pada Gambar 1 dan Tabel 4.



Gambar 1.

Hasil Estimasi Parameter dengan *Structural Equation Modeling*

Keterangan :

- | | | | | | |
|----------------|---|-----------------------|-----------------|---|--------------------------|
| PS | = | perumusan strategi | X ₅ | = | penetapan program |
| IS | = | implementasi strategi | X ₆ | = | penetapan anggaran |
| PA | = | pengendalian anggaran | X ₇ | = | penetapan prosedur |
| X ₁ | = | penetapan misi | X ₈ | = | tingkat penjualan |
| X ₂ | = | penetapan tujuan | X ₉ | = | pengendalian beban |
| X ₃ | = | penetapan strategi | X ₁₀ | = | pengendalian operasional |
| X ₄ | = | penetapan kebijakan | | | |

Tabel 4.
Standardized Regression Weight Structural Equation Modeling

			Std. Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X1	<---	PS	0,635	0,118	6,780	0,0000	par_1
X2	<---	PS	0,304	0,083	4,855	0,0008	par_2
X3	<---	PS	0,445	0,072	5,472	0,0000	par_3
X4	<---	PS	0,335	0,110	6,991	0,0033	par_4
X5	<---	IS	0,446	0,079	2,342	0,0000	par_5
X6	<---	IS	0,675	0,153	6,915	0,0001	par_6
X7	<---	IS	0,498	0,161	5,950	0,0030	par_7
X8	<---	PA	0,764	0,241	0,317	0,0024	par_8
X9	<---	PA	0,657	0,328	2,001	0,0495	par_9
X10	<---	PA	0,581	0,227	2,555	0,0129	par_10
PA	<---	PS	0,371	0,153	2,424	0,0181	par_11
PA	<---	IS	0,649	0,560	4,146	0,0001	par_12

Hasil kelayakan pengujian (*goodness of fit*) disajikan pada Tabel 5 berikut.

Tabel 5.
Indeks Kelayakan Pengujian

<i>Goodness of Fit</i>	Kriteria <i>Fit</i>	Hasil Penelitian	Evaluasi Model
χ^2 (<i>chi-square</i>)	$P \geq 0,05$	8,1734	Baik
<i>Significant probability</i>	$P \leq 0,05$	0,00359	Baik
RMSEA	$< 0,08$	0,025	Baik
ECVI	$ECVI < ECVI$ Independence	$0,463 < 0,754$	Baik
AIC	$AIC < AIC$ Independence	$24,634 < 59,869$	Baik

Dari beberapa kriteria di atas, dapat dinyatakan bahwa model yang dibangun sesuai (*fit*) dengan data penelitian, sebagaimana ditunjukkan oleh kriteria *goodness of fit* pada Tabel 5.

Pengujian Hipotesis

Pengaruh perumusan dan implementasi strategi terhadap pengendalian anggaran dapat dinyatakan dalam model persamaan berikut :

$$PA = 0,371 PS + 0,649 IS$$

Pengaruh masing-masing variabel dapat dinyatakan secara ringkas sebagai berikut.

Tabel 6.
Besarnya Pengaruh dan Pengujian Hipotesis

Variabel	Koefisien Jalur	P Value	Uji Hipotesis	Pengaruh		
				Langsung	Tidak Langsung	Total
Perumusan Strategi	0,371	0.01813	Signifikan	0.1376	0.1365	0.2741
Impelemntasi Strategi	0,649	0.0001	Signifikan	0.4212	0.1365	0.5577
Total Pengaruh secara simultan						0,8318

Secara parsial pengaruh langsung (*direct effect*) variabel perumusan strategi adalah 13,76% dan variabel implementasi strategi adalah 42,12%. Sedangkan secara simultan, total pengaruh langsung variabel perumusan strategi adalah 27,41% dan variabel implementasi strategi sebesar 55,77%. Secara simultan total pengaruh kedua variabel tersebut adalah 83,18%.

Hasil estimasi penelitian ini menunjukkan bahwa kedua variabel bebas perumusan strategi dan implementasi strategi memiliki tanda parameter yang positif. Jika perumusan strategi pada BUMN semakin baik dan disertai dengan implementasi strategi yang juga semakin baik, maka dampak kedua variabel ini akan meningkatkan pengendalian anggaran pada BUMN yang diteliti.

Hasil penelitian menunjukkan pengaruh implementasi strategi terhadap pengendalian anggaran lebih besar dibandingkan perumusan strategi terhadap pengendalian anggaran. Hal ini mempertegas dalam kasus ini pencapaian kinerja suatu entitas sangat dipengaruhi oleh tahapan implementasi strategi. Implementasi strategi yang baik akan berdampak pada pengendalian anggaran yang dihasilkan juga baik, dan sebaliknya semakin lemah implementasi strategi maka akan berpengaruh pada melemahnya pengendalian anggaran.

Pencapaian pengendalian anggaran yang rendah mengindikasikan adanya implementasi strategi yang tidak sesuai dengan seharusnya. Apabila dalam pelaksanaan anggaran ini terdapat perbedaan antara realisasi dengan yang diproyeksikan, maka manajemen seharusnya melakukan perubahan untuk menentukan keseimbangan baru dalam bentuk revisi anggaran (Cornia, Nelson, dan Wilko, 2004). Dalam implementasi strategi terdapat tiga kegiatan utama yang bersifat teknis yaitu penetapan program, penetapan anggaran, dan penetapan

prosedur. Dari ketiga kegiatan ini, penetapan anggaran merupakan kegiatan yang sangat berpengaruh erat dengan pencapaian pengendalian anggaran.

Dalam anggaran, manajemen akan menetapkan anggaran pendapatan dan anggaran beban serta anggaran investasi yang akan dijalankan dalam satu periode yang akan datang. Masing-masing anggaran ini memiliki pengaruh dalam pencapaian pengendalian anggaran.

Anggaran pendapatan akan mengacu pada hasil operasi yang dijalankan oleh perusahaan dalam satu periode. Manajemen selalu berupaya untuk memperoleh pendapatan yang ditargetkan setiap periodenya. Hasil penelitian juga menunjukkan perbandingan antara anggaran dan realisasi penjualan tiap perusahaan meningkat dan selalu berada dalam kondisi melebihi target yang ditetapkan. Berdasarkan hal ini maka pendapatan bukan merupakan penyebab dari ruginya suatu perusahaan.

Dalam anggaran beban, pada awalnya perusahaan sebagian besar telah menganggarkan beban yang relatif memadai untuk menghasilkan laba atau setidaknya menekan kerugian yang diderita. Namun penelitian ini menggunakan populasi BUMN yang menderita kerugian, hal ini menunjukkan adanya permasalahan antara anggaran dengan realisasi. Dalam pendapatan penulis tidak melihat adanya ketidakberdayaan BUMN dalam meraih pendapatan yang dianggarkan. Permasalahan terlihat pada realisasi beban. Realisasi beban pokok pendapatan, beban usaha, dan beban lain-lain BUMN selama ini berada pada tingkat yang melampaui anggaran. Kondisi ini menyebabkan kerugian bagi BUMN yang bersangkutan.

Penyebab permasalahan dalam implementasi anggaran beban ini mengindikasikan lemahnya pengendalian yang dilakukan manajemen dalam anggaran khususnya anggaran beban yang digunakan. Melalui pengendalian, manajemen khususnya akan dapat memantau realisasi pelaksanaan belanja beban dan investasi. Manajemen akan mengkaji kesesuaian dengan anggaran apabila ada pengeluaran yang tidak dianggarkan.

Faktor lain yang menyebabkan kondisi ini adalah adanya permasalahan dalam penentuan dan pelaksanaan program. Pelaksanaan program ini berkorelasi erat dengan penyediaan anggaran. Pelaksanaan program dalam BUMN terdapat indikasi adanya ketidaksesuaian antara program yang direncanakan dengan yang dilaksanakan. Adanya program-program baru yang tidak direncanakan mengakibatkan timbulnya biaya yang tidak dianggarkan sebelumnya.

Kondisi-kondisi ini yang menjelaskan besarnya pengaruh implementasi strategi terhadap pengendalian anggaran. Perumusan strategi memiliki pengaruh yang lebih kecil terhadap pengendalian anggaran sejalan dengan bukti BUMN pada awal tahun telah merencanakan pencapaian kinerja yang lebih baik. Pencapaian kinerja ini dapat berupa tercapainya laba tertentu atau menurunnya kerugian yang diderita.

Hasil penelitian ini memperkuat hipotesis yang penulis ajukan yaitu adanya pengaruh parsial dan simultan dari perumusan dan implementasi strategi terhadap pengendalian anggaran perusahaan. Dalam BUMN yang saat ini menderita kerugian tingkat pengaruh implementasi strategi terhadap pengendalian anggaran lebih besar dibandingkan dengan pengaruh perumusan strategi terhadap pengendalian anggaran.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, beberapa hal yang dapat penulis simpulkan adalah bahwa dalam BUMN yang menderita kerugian terdapat pengaruh perumusan strategi dan implementasi baik secara parsial maupun secara simultan terhadap pengendalian anggaran perusahaan.

Hasil pengujian menyimpulkan perumusan dan implementasi strategi memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap pengendalian anggaran, baik secara parsial maupun simultan. Pengaruh perumusan strategi dan implementasi strategi terhadap pengendalian anggaran masing-masing adalah sebesar 27,41% dan 55,77%. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa implementasi strategi memiliki pengaruh yang lebih dominan dibandingkan dengan perumusan strategi.

Saran

Berdasarkan simpulan yang diperoleh dalam penelitian ini, maka penulis memiliki saran sebagai berikut: Kepada manajer BUMN supaya memperbaiki implementasi strategi agar selalu sesuai atau bahkan lebih baik dibandingkan dengan yang dirumuskan, karena hasil penelitian ini membuktikan bahwa proses implementasi strategi lebih berpengaruh dibandingkan dengan perumusan strategi. Selain itu juga, dalam penelitian ini teridentifikasi manajemen lemah dalam melakukan pengendalian khususnya terhadap beban, berdasarkan hal ini kepada manajer BUMN penulis menyarankan agar memperkuat fungsi pengendalian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N dan Vijay Govindarajan. 2003. *Management Control System*. Irwin Mc Graw-Hill, Chicago.
- Arens, Alvin A, Randal J Elder, Mark S Beasley. 2005. *Auditing and Assurance Services an Integrated Approach*. Tenth Edition. Pearson, Prentice Hall, New Jersey.
- Cornia, G.C, Ray, D. N., dan Wilko, A. 2004. "Fiscal Planning, Budgeting, and Rebudgeting Using Revenue Semaphores." *Public Administration Review*. Vol. 64, pp 164-179.
- Horngren. C., Srikant. D, dan Foster. G. 2003. *Cost Accounting a Managerial Emphasis*. Eleventh Edition. Prentice Hall. New Jersey.
- Kuttner, M. S. 1993. "Putting the Controller in Control." *Journal of Accountancy*. Vol. 175. pp. 88-89.
- Mintzberg, H, Quinn,J.H., and Voyer, J. 1995. *The Strategy Process*. Prentice Hall, New Jersey.
- Needles, Jr, Belverd E, Anderson, H.A, dan Caldwell, J.C. 1996. *Financial & Managerial Accounting a Corporate Approach*. Fourth Edition. Houghton Mifflin Company, Boston.
- Pearce, J.A and Robinson, R.B. 2005. *Strategic Management, Formulation, Implementation, and Control*. Eighth Edition. Irwin, Chicago.
- Warren, C. S, Reeve, J.M., dan Fees, F.E. 2002. *Accounting*. Twentieth Edition. South-western Thomson Learning, Ohio.
- Wheelen, T.L. dan Hunger, J.D. 2004. *Strategic Management and Business Policy*. Ninth Edition. Prentice Hall, New Jersey.