

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Agency Teori

Teori agensi merupakan teori yang mempelajari hubungan atau keterkaitan pihak-pihak yang memiliki jalinan hubungan fungsional dan struktural, yaitu antara prinsipal dan agen. Menurut Jensen dan Meckling dalam Ikhsan dan Ishak (2005), teori keagenan adalah konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen, yaitu antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi. Pihak prinsipal adalah pihak yang mengambil keputusan dan memberikan mandat kepada pihak lain (agen). Hal yang banyak terjadi dalam teori agensi dimana agen lebih memahami perusahaan/ organisasi sehingga menimbulkan informasi asimetri yang menyebabkan prinsipal tidak mampu menentukan apakah usaha yang dilakukan agen benar-benar optimal (Ikhsan dan Ishak, 2005).

Agen dan prinsipal diasumsikan termotivasi oleh kepentingannya sendiri, dan seringkali kepentingan antara keduanya berbenturan. Menurut pandangan prinsipal, kompensasi yang diberikan kepada agen tersebut didasarkan pada hasil, sementara menurut pandangan agen, agen lebih suka jika sistem kompensasi tersebut tidak semata-mata melihat hasil tetapi juga tingkat usahanya (Suartana, 2010). Konflik kepentingan antara agen dan prinsipal akan terus meningkat, karena prinsipal tidak dapat memonitor kegiatan agen setiap hari. Agen memiliki lebih banyak informasi penting mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan organisasinya secara keseluruhan. Hal inilah yang menimbulkan informasi asimetri yaitu ketidakseimbangan informasi antara prinsipal dan agen.

Jika agen ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran serta mempunyai informasi khusus tentang kondisi unit organisasinya, maka hal ini akan memungkinkan agen dapat memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu organisasinya. Tetapi keinginan prinsipal tidak selalu sama dengan agen sehingga hal ini dapat menimbulkan konflik. agen cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran dapat mudah dicapai sehingga *rewards* akan diberikan sesuai dengan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi inilah yang memicu terjadinya *budgetary slack*.

Masalah keagenan yang timbul di kalangan eksekutif cenderung memaksimalkan utiliti (*self-interest*) dalam pembuatan atau penyusunan anggaran APBD, karena memiliki keunggulan informasi (asimetri informasi). Akibatnya eksekutif cenderung melakukan "*budgetary slack*". Hal ini terjadi disebabkan pihak eksekutif akan mengamankan posisinya dalam pemerintahan di mata legislatif dan masyarakat/rakyat, bahkan untuk kepentingan pilkada berikutnya, tetapi *budgetary slack* APBD lebih banyak untuk kepentingan pribadi kalangan eksekutif (*self interest*) daripada untuk kepentingan masyarakat.

2. Anggaran

a. Pengertian Anggaran

Anggaran erat hubungannya dengan kinerja perusahaan yang akan dicapai di masa depan, yang merupakan salah satu wujud implementasi dari perencanaan yang sudah ditetapkan oleh manajemen suatu organisasi. Maka dari itu, pihak-pihak penyusun anggaran memerlukan pemahaman yang baik tentang anggaran dalam rangka

penyusunan anggaran. Anthony dan Govindarajan (2005) mendefinisikan anggaran adalah sebagai sebuah rencana keuangan (biasanya mencakup periode satu tahun) dan merupakan alat - alat untuk perencanaan jangka pendek dan pengendalian dalam organisasi. Sedangkan Mulyadi (2001) menjelaskan bahwa anggaran merupakan suatu rencana kerja jangka pendek yang disusun berdasarkan rencana jangka panjang yang ditetapkan dalam proses penyusunan program (programming). Menurut Hansen dan Mowen (2007): *“A key component of planning, budget are financial plans for the future; they identify objectives and the actions needed to achieve them”*. Menurut Rudianto (2009), anggaran adalah rencana kerja organisasi di masa mendatang yang diwujudkan dalam bentuk kuantitatif, formal dan sistematis. Dari beberapa definisi tentang anggaran tersebut, maka anggaran dapat disimpulkan sebagai suatu perencanaan manajerial dimasa mendatang dan bersifat jangka pendek untuk digunakan sebagai pengendalian organisasi yang dituangkan dalam istilah angka atau keuangan.

b. Ciri-ciri Anggaran

Tidak setiap rencana kerja organisasi dapat disebut sebagai anggaran. Karena, anggaran memiliki beberapa ciri khusus yang membedakan dengan sekedar rencana (Rudianto, 2009).

1) Dinyatakan dalam satuan moneter

Penulisan dalam satuan moneter bertujuan untuk membaca dan usaha untuk mengerti rencana tersebut. Sebaiknya anggaran disusun dalam bentuk kuantitatif moneter yang ringkas.

2) Umumnya mencakup kurun waktu satu tahun

Hal di atas bermakna, bukan berarti anggaran tidak dapat disusun untuk kurun waktu lebih pendek atau kurun waktu lebih panjang, seperti lima tahunan. Batasan waktu di dalam penyusunan anggaran akan berfungsi untuk memberikan batasan rencana kerja tersebut.

3) Mengandung komitmen manajemen

Dalam menyusun anggaran, organisasi harus mempertimbangkan dengan teliti sumber daya yang dimiliki perusahaan untuk menjamin bahwa anggaran yang disusun adalah realistis dan sesuai dengan tujuan yang ditetapkan, disertai dengan upaya untuk mencapainya.

4) Usulan anggaran disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi dari pelaksana anggaran

Anggaran tidak dapat disusun sendiri-sendiri oleh setiap bagian organisasi tanpa persetujuan dari atasan pihak penyusun.

5) Setelah disetujui anggaran hanya diubah jika ada keadaan khusus

Anggaran boleh diubah jika situasi internal dan eksternal organisasi memaksa untuk mengubah anggaran tersebut, karena jika dipertahankan justru akan membuat anggaran tidak relevan lagi dengan situasi yang ada.

6) Jika terjadi penyimpangan/varians didalam pelaksanaannya, harus dianalisis sebab terjadinya penyimpangan tersebut.

Analisis penyimpangan bertujuan untuk mencari penyebab penyimpangan, supaya tidak terulang kembali di masa mendatang dan penyusunan anggaran di kemudian hari menjadi lebih relevan dengan situasi yang ada.

c. Manfaat Anggaran

Menurut Hansen & Mowen (2006), manfaat anggaran sebagai berikut:

1) Memaksa manajer melakukan perencanaan

Dalam rangka menyusun anggaran, maka manajer bawah harus melakukan perencanaan mengenai kegiatan apa saja yang akan dilakukan perusahaan di masa depan.

2) Menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk memperbaiki pembuatan keputusan

Anggaran digunakan untuk memperbaiki pembuatan keputusan berdasarkan hasil realisasi anggaran. Jika realisasi anggaran kurang memuaskan maka akan dilakukan perbaikan mengenai keputusan yang akan diambil selanjutnya.

3) Mengevaluasi kinerja

Anggaran digunakan untuk mengevaluasi kinerja dengan membandingkan realisasi anggaran dengan anggaran. Jika terdapat perbedaan yang menyimpang maka akan ditindak lanjuti.

4) Memperbaiki komunikasi dan koordinasi

Anggaran mencakup semua unit fungsional di perusahaan, sehingga dibutuhkan komunikasi dan koordinasi dalam menyusun anggaran sehingga selaras dengan tujuan perusahaan.

d. Tujuan Anggaran

Ada beberapa tujuan disusunnya anggaran. Menurut Nafarin (2009), tujuan disusunnya anggaran antara lain:

1) Digunakan sebagai landasan yuridis formal dalam memilih sumber dan penggunaan dana.

- 2) Mengadakan pembatasan jumlah dana yang dicari dan digunakan.
- 3) Merinci jenis sumber dana yang dicari maupun jenis penggunaan dana, sehingga dapat mempermudah pengawasan.
- 4) Merasionalkan sumber dan penggunaan dana agar dapat mencapai hasil yang maksimal.
- 5) Menyempurnakan rencana yang telah disusun, karena dengan anggaran lebih jelas nyata dan terlihat.
- 6) Menampung dan menganalisis serta memutuskan setiap usulan yang berkaitan dengan keuangan.

e. Kelemahan Anggaran

Anggaran disamping mempunyai banyak manfaat, namun anggaran juga mempunyai beberapa kelemahan. Kelemahan anggaran menurut Nafarin (2009) :

- 1) Anggaran dibuat berdasarkan taksiran dan anggarapan, sehingga mengandung unsur ketidakpastian.
- 2) Menyusun anggaran yang cermat memerlukan waktu, uang, dan tenaga yang tidak sedikit, sehingga tidak semua perusahaan mampu menyusun anggaran secara lengkap (komprehensif) dan akurat.
- 3) Bagi pihak yang merasa dipaksa untuk melaksanakan anggaran dapat mengakibatkan mereka menggerutu dan menentang, sehingga anggaran tidak akan efektif.

3. *Budgetary Slack*

a. Pengertian *Budgetary Slack*

Budgetary Slack telah banyak dipelajari dengan perspektif yang berbeda dalam akuntansi manajemen dan akuntansi perilaku. Definisi yang dibuat pada sektor swasta

oleh Young (1985) *budgetary slack* adalah suatu tindakan dimana agen melebihkan kemampuan produktif dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi ketika diberi kesempatan untuk memilih standar kerja sehingga dapat meningkatkan kinerjanya. Menurut Lubis (2011) mendefinisikan *budgetary slack* sebagai selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan secara efisien dan jumlah sumber daya yang lebih besar untuk menyelesaikan suatu tugas tersebut.

Selain itu, definisi yang dibuat pada sektor publik oleh Yuhertiana (2005) *budgetary slack* adalah proses yang terjadi saat perencanaan anggaran, dimana ketika individu dilibatkan dalam pembuatan anggaran akan cenderung meng-*overestimate*-kan *cost* atau meng-*underestimate*-kan *revenue*.

Dalam proses partisipasi anggaran, *budgetary slack* merupakan ketidaksesuaian antara penggunaan dana yang lebih besar dari anggaran yang telah direncanakan sebelumnya. Dengan tingginya *budgetary slack* akan mengakibatkan dua kemungkinan yaitu penambahan dana di luar rencana anggaran semula atau tetap sesuai dengan rencana anggaran dana yang ditetapkan tetapi menurunkan kinerja pelaksana anggaran. Di dalam penyusunan anggaran keterlibatan bawahan sangat diperlukan, berdasarkan *Agency Theory* bawahan akan membuat target anggaran yang lebih mudah dicapai, dengan cara membuat target anggaran yang rendah pada sisi pendapatan dan mengajukan biaya yang lebih (Maskun, 2008).

b. Indikator *Budgetary Slack*

Dewi (2008) menyatakan ada tiga indikator dalam senjangan anggaran (*budgetary slack*) yaitu :

1) Perbedaan jumlah anggaran dengan estimasi terbaik

Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan. dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target mudah dicapai.

2) Target Anggaran

Bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran, dengan target anggaran yang rendah dan biaya yang dianggarkan juga tinggi menyebabkan seorang manajer dapat dengan mudah mencapai anggaran yang telah disetujui sebelumnya.

3) Kondisi lingkungan

Kondisi lingkungan juga sangat mempengaruhi *budgetary slack* diantaranya dengan sengaja melakukan perbuatan tersebut dapat suau timbal balik seperti gaji, promosi, dan bonus dari organisasi karena anggaran yang dibuat dapat dicapai. *Budgetary slack* dapat dilakukan manajer karena dianggap perlu untuk menyelamatkan anggaran dengan melakukan penyesuaian dengan bawahan. Oleh karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, partisipasi penganggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

c. Sebab Terjadinya *Budgetary Slack*

Budgetary slack dapat terjadi oleh beberapa alasan. Samad (2009) berpendapat ada tiga alasan manajer melakukan senjangan anggaran yaitu:

- 1) Senjangan anggaran akan membuat kinerja seolah terlihat lebih baik di mata pimpinan jika mereka dapat mencapai target anggaran.
- 2) Senjangan anggaran sering digunakan untuk mengatasi ketidakpastian memprediksi masa yang akan datang.
- 3) Pengalokasian sumberdaya akan dilakukan berdasarkan proyeksi anggaran biaya, sehingga senjangan membuatnya fleksibel.

d. Dampak *Budgetary Slack*

Senjangan anggaran (*budgetary slack*) dalam proses penyusunan anggaran menyebabkan kerugian pada organisasi dari sisi finansial yang organisasi keluarkan untuk anggaran biaya maupun sisi finansial organisasi dari prospek keuntungan di masa mendatang karena kesalahan perencanaan kebutuhan anggaran yang tidak merepresentasikan kebutuhan yang sesungguhnya. Abdullah (2012) menjelaskan bahwa *budgetary slack* dapat mengakibatkan pengalokasian sumber-sumber daya yang tidak efisien, anggaran yang ditetapkan menjadi tidak efektif, dan fungsi anggaran sebagai alat menilai kinerja manajer bawah menjadi tidak berfungsi dengan baik karena anggaran yang ditetapkan tidak mencerminkan kemampuan sebenarnya dari manajer bawah. Anggaran juga dapat menyebabkan suatu organisasi kehilangan kesempatan untuk memperoleh laba optimal serta tidak mengarah pada penghematan pengeluaran biaya.

Budgetary slack dapat terjadi secara berkelanjutan dan mempengaruhi penyusunan anggaran periode selanjutnya. *Budgetary slack* akan meningkat seiring

dengan tahun periode anggaran (Stevens, 2002). Hal ini terjadi ketika organisasi menggunakan pendekatan anggaran tradisional dimana cara penyusunan anggaran berdasarkan *incrementalism* yang berarti hanya menambah atau mengurangi jumlah rupiah pada item-item anggaran yang sudah ada sebelumnya dengan menggunakan data tahun sebelumnya sebagai dasar untuk menyesuaikan besarnya penambahan atau pengurangan tanpa dilakukan kajian yang mendalam.

4. Partisipasi Anggaran

a. Pengertian Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran merupakan proses dimana penyusun anggaran ikut terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan anggaran (Anthony dan Govindarajan, 2005). Sedangkan menurut Chong dalam Ompusungu dan Banowo (2006), partisipasi anggaran adalah proses dimana bawahan/pelaksana anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat dalam dan mempunyai pengaruh dalam proses penyusunan anggaran. Menurut Mulyadi (2001) partisipasi anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran.

Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer di bawahnya akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan bersungguh-sungguh dalam tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut serta terlibat dalam penyusunannya. Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran merupakan

pemenuhan kebutuhan akan harga diri dan aktualisasi diri para anggota organisasi. Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak di mana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya. Dengan kata lain, pekerja dan manajer tingkat bawah memiliki suara dalam proses manajemen (Ikhsan dan Ishak, 2005).

Dalam organisasi besar dan birokrasi yang dikelola secara sentral, partisipasi dalam menentukan tujuan dan menetapkan sasaran akan berdasarkan definisi terbatas pada kelompok eksekutif puncak. Manajemen puncak akan menyusun anggaran dan meneruskannya ke bawah hierarki sebagai sekelompok perintah yang harus dipatuhi. Anggaran akan digunakan baik sebagai mekanisme untuk menginformasikan manajer tingkat bawah mengenai apa yang ingin dicapai oleh manajemen puncak maupun sebagai alat untuk mengendalikan pengeluaran orang dan memotivasi kinerja yang optimum (Ikhsan dan Ishak, 2005).

b. Manfaat Partisipasi Anggaran

Penerapan partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran memberikan banyak manfaat antara lain (Siegel dan Marconi, 1989):

- 1) Partisipan (orang yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran) menjadi *ego-involved* tidak hanya *task-involved* dalam kerja mereka.
- 2) Partisipasi akan menaikkan kebersamaan dalam kelompok, yang akibatnya akan menaikkan kerja sama anggota kelompok dalam penerapan sasaran.
- 3) Partisipasi dapat mengurangi rasa tertekan akibat adanya anggaran.
- 4) Partisipasi dapat mengurangi rasa ketidaksamaan di dalam alokasi sumber daya di antara bagian-bagian organisasi.

Menurut Welch (2000) partisipasi manajer tingkat menengah dan tingkat bawah dalam proses pembuatan anggaran mempunyai dampak yang bermanfaat paling tidak dalam dua cara yaitu:

- 1) Partisipasi dalam pembuatan anggaran merupakan suatu alat yang dapat dipergunakan oleh pihak manajemen puncak untuk mendengarkan informasi yang disimpan secara pribadi oleh para manajer yang lebih rendah. Ketimpangan informasi antara berbagai tindakan manajemen dapat menjadi rintangan untuk pembentukan program insentif dan efektif.
- 2) Partisipasi dalam pembuatan anggaran sering menimbulkan tingkat komitmen yang lebih besar dari manajer yang lebih rendah terhadap pencapaian sasaran yang terdapat dalam anggaran. Walaupun partisipasi pada umumnya baik dalam sebagian besar situasi, tetapi ada faktor budaya, organisasi dan kepribadian yang penting dalam menentukan efektifitas keseluruhan partisipasi dalam pembuatan anggaran.

c. Masalah dalam Partisipasi Anggaran

Penyusunan anggaran secara partisipatif selain memiliki sisi positif dari banyaknya manfaat yang ditimbulkan, juga dapat menimbulkan beberapa masalah. Menurut Hansen & Mowen (2006), anggaran partisipatif memiliki tiga potensi masalah, antara lain:

- 1) Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah

Beberapa manajer bawah mungkin cenderung membuat anggaran yang terlalu tinggi atau terlalu rendah. Jika anggaran terlalu tinggi maka akan membuat manajer bawah kesulitan untuk mencapai target anggaran sehingga akan menimbulkan rasa frustrasi pada manajer bawah yang mengakibatkan penurunan kinerja manajer bawah. Jika

anggaran terlalu rendah atau mudah akan membuat manajer bawah kehilangan minat untuk melaksanakan anggaran yang mengakibatkan penurunan kinerja.

2) *Budgetary slack*

Partisipasi anggaran membuat manajer bawah memiliki kesempatan untuk melakukan senjangan anggaran. Manajer bawah melakukan senjangan anggaran dengan meninggikan biaya atau merendahkan pendapatan sehingga manajer bawah dapat lebih mudah dalam mencapai target anggaran dan juga untuk memperkecil risiko yang akan dihadapi manajer bawah.

3) Partisipasi semu

Partisipasi semu muncul ketika manajer bawah tidak benar-benar berpartisipasi dalam anggaran. Manajer atas hanya mendapatkan persetujuan formal anggaran dari manajer bawah bukan pendapat dan informasi dari manajer bawah.

5. Asimetri Informasi

Anggaran mempunyai dua fungsi yaitu sebagai alat pengendalian dan sebagai alat perencanaan. Dalam beberapa hal, untuk memenuhi fungsi tersebut, anggaran dapat disusun dengan tingkat kesulitan yang sama. Akan tetapi, penentuan anggaran yang tepat mungkin tidak akan mudah dan akan menjadi masalah apabila bawahan memiliki informasi yang lebih baik dibandingkan dengan informasi yang dimiliki oleh atasan atau pun sebaliknya. Informasi asimetri timbul dari teori keagenan yaitu teori yang menjelaskan hubungan antara prinsipal dan agen.

Menurut Suartana (2010), menjelaskan bahwa konsep informasi asimetri yaitu atasan mungkin mempunyai pengetahuan dan wawasan yang lebih daripada bawahan, ataupun sebaliknya. Bila kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan atau motivasi

yang lebih besar dari atasan kepada bawahan mengenai pencapaian target anggaran yang menurut bawahan terlalu tinggi. Namun bila kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai. Keadaan dimana salah satu pihak mempunyai pengetahuan dan informasi lebih daripada yang lainnya terhadap suatu hal disebut dengan informasi asimetri.

Ketika informasi bawahan lebih baik daripada atasan (terdapat informasi asimetris) maka bawahan mengambil keputusan untuk memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat budget yang relatif lebih mudah dicapai, sehingga terjadilah budgetary slack (yaitu dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan). Hal ini dijelaskan oleh Suartana (2010) bahwa senjangan anggaran akan menjadi lebih besar dalam kondisi informasi asimetris karena informasi asimetris mendorong bawahan/ pelaksana anggaran membuat senjangan anggaran. Secara teoritis, informasi asimetris dapat dikurangi dengan memperkuat monitoring dan meningkatkan kualitas pengungkapan.

6. Kompleksitas Tugas

Manajer selalu dihadapkan dengan tugas-tugas yang kompleks, banyak, berbeda-beda, dan saling terkait satu dengan yang lainnya. Menurut Widiastuti (2006), kompleksitas tugas dapat didefinisikan sebagai tugas yang tidak terstruktur, membingungkan, dan sulit. Dalam pelaksanaan tugas yang kompleks, individu memerlukan keahlian, kemampuan, dan tingkat kesabaran yang tinggi.

Tingkat kesulitan dan struktur tugas merupakan dua aspek penyusun kompleksitas tugas. Tingkat sulitnya tugas selalu dikaitkan dengan banyaknya informasi tentang tugas tersebut, sementara struktur terkait dengan kejelasan informasi. Kompleksitas tugas adalah

persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki pembuat keputusan.

Penelitian Jamilah dkk (2007) menyimpulkan bahwa kompleksitas muncul dari ambiguitas dan struktur yang lemah, baik dalam tugas-tugas utama maupun tugas-tugas lain yang terlibat, sehingga kompleksitas secara relatif lebih tinggi untuk tugas-tugas yang “*fuzzy*” dan “*ill-defined*”, dan lebih rendah untuk tugas-tugas yang sudah terpolakan dan terstruktur. Untuk tugas-tugas yang membingungkan dan tidak terstruktur, akibatnya adalah alternatif-alternatif yang ada tidak dapat diidentifikasi dan *output*-nya tidak dapat diprediksi.

7. Kapasitas Individu

Menurut Nasution (2011) Kapasitas individu adalah kemampuan yang berarti bahwa seseorang yang memiliki kemampuan untuk mengerjakan sesuatu yang diwujudkan melalui tindakannya untuk meningkatkan produktifitas kerja.

Kapasitas individu terbentuk dari proses pendidikan secara umum, pengetahuan, pelatihan, dan pengalaman seseorang. Pendidikan merupakan investasi sumberdaya manusia yang dapat meningkatkan kemampuan dan keterampilan kerja, sehingga dapat meningkatkan kinerja seseorang. Pengetahuan adalah segala sesuatu yang diketahui berkenaan dengan hal yang bersangkutan. Pelatihan merupakan pendidikan yang diperoleh seorang karyawan di instansi terkait dengan kurikulum yang disesuaikan dengan kebutuhan jabatan atau dunia kerja. Pelatihan biasanya dilakukan dalam waktu yang relatif singkat dengan tujuan untuk membekali seseorang dengan keterampilan kerja. Sedangkan,

pengalaman adalah seseorang yang sudah handal dalam melaksanakan pekerjaan (Bangun, 2008).

Menurut David dalam Nasution (2011), kinerja seseorang merupakan perpaduan antara kemampuan dan motivasi. Motivasi merupakan perpaduan antara sikap dan kondisi, sedangkan kemampuan merupakan perpaduan antara pengetahuan dan keterampilan seseorang. Kemampuan adalah faktor penting dalam meningkatkan produktifitas kerja dan berhubungan dengan pengetahuan dan keterampilan seseorang. Individu yang memiliki pengetahuan yang cukup adalah individu yang berkualitas dan mampu meningkatkan kualitas kinerjanya.

Belkoui dalam Hapsari (2011), individu yang berkualitas adalah individu yang memiliki kapasitas. Terkait dalam proses penganggaran, maka individu yang memiliki cukup pengetahuan akan mampu mengalokasikan sumber daya secara optimal. Akan tetapi pada kenyataannya meningkatnya kapasitas individu ternyata justru memunculkan anggapan bahwa *budgetary slack* adalah suatu konsekuensi yang muncul dalam penyusunan anggaran bahwa dengan *budgetary slack* bawahan lebih kreatif dan lebih bebas melakukan aktivitas operasionalnya.

8. Komitmen Organisasi

a. Pengertian

Sopiah (2008) mendefinisikan Komitmen Organisasi sebagai suatu ikatan psikologis karyawan pada organisasi yang ditandai dengan adanya kepercayaan dan penerimaan yang kuat atas tujuan dan nilai-nilai organisasi, kemauan untuk mengusahakan tercapainya kepentingan organisasi dan keinginan yang kuat untuk mempertahankan kedudukan sebagai anggota organisasi. Lubis (2011) mengemukakan

bahwa Komitmen Organisasi merupakan tingkat sampai sejauh mana apa seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat mempertahankan keanggotannya dalam organisasi tersebut. Komitmen Organisasi juga merupakan nilai personal, yang terkadang mengacu pada sikap loyal pada perusahaan atau komitmen pada perusahaan. Komitmen Organisional sering diartikan secara individu dan berhubungan dengan keterlibatan orang tersebut pada organisasi yang bersangkutan. Komitmen karyawan pada organisasi merupakan salah satu sikap yang mencerminkan perasaan suka atau tidak suka seorang karyawan terhadap organisasi tempat ia bekerja, ada tiga karakteristik yang berhubungan dengan komitmen organisasi:

- 1) Keyakinan dan penerimaan yang kuat terhadap nilai dan tujuan organisasi.
- 2) Kemauan sekuat tenaga untuk melakukan yang diperlukan untuk kepentingan organisasi.
- 3) Keinginan yang kuat untuk menjaga keanggotaan dalam organisasi.

b. Faktor-faktor yang mempengaruhi Komitmen Organisasi Seseorang

Mowday *et. al* dalam Boon & Arumugun (2006) mengemukakan ada tiga faktor utama untuk melihat komitmen suatu individu, yaitu:

- 1) Keyakinan dan penerimaan yang kuat oleh individu terhadap tujuan-tujuan dan nilai-nilai organisasi.
- 2) Kesiediaan untuk berupaya lebih keras demi mencapai tujuan organisasi, dan
- 3) Keinginan kuat tetap mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi.

c. Komponen-komponen Komitmen Organisasi

Lubis (2011) mengemukakan bahwa ada tiga komponen komitmen organisasi antara lain:

- 1) Komitmen afektif (*affective commitment*) terjadi apabila karyawan ini menjadi bagian dari organisasi Karena adanya ikatan emosional (*emotional attachment*) atau psikologis terhadap organisasi.
- 2) Komitmen kontinue (*continuance commitment*) muncul apabila karyawan tetap bertahan pada suatu organisasi organisasi karena membutuhkan gaji dan keuntungan-keuntungan lain atau karena karyawan tersebut tidak menemukan kerjaan lain. Dengan kata lain, karyawan tinggal diorganisasi tersebut dia membutuhkan organisasi tersebut.
- 3) Komitmen normatif (*normative commitment*) timbul dari nilai-nilai diri karyawan. Karyawan bertahan menjadi anggota organisasi karena memiliki kesadaran bahwa komitmen terhadap organisasi tersebut merupakan hal yang memang harus dilakukan. Jadi, karyawan tersebut tinggal diorganisasi itu karena ia merasa berkewajiban untuk itu.

B. Penurunan Hipotesis

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap perilaku *budgetary slack*

Nurrasyid (2015) berpendapat bahwa partisipasi anggaran merupakan seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi penganggaran memberikan peluang bagi para bawahan/ unit organisasi pemerintah untuk melakukan *budgetary slack*. Ini dapat terjadi karena bawahan/unit organisasi pemerintah diberikan kewenangan untuk menetapkan isi anggaran mereka dan akan dinilai kinerjanya

berdasarkan anggaran tersebut. Sistem anggaran berbasis kinerja, yaitu proses pembangunan yang efisien dan partisipatif yang mana kinerja sebagai tolak ukur keberhasilan suatu organisasi dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Namun, penilaian kinerja berdasarkan tercapainya target anggaran daerah menimbulkan terjadinya *budgetary slack* karena akan menimbulkan situasi dan kondisi yang memungkinkan seseorang akan melakukan perilaku negatif. Teori prinsipal-agen menjelaskan bahwa pihak-pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran memiliki kecenderungan untuk memaksimalkan utilitasnya melalui pengalokasian sumberdaya dalam anggaran yang ditetapkan (Magner & Johnson, 1995).

Penelitian Armaeni (2012), Triana (2012) dan Basyir (2016) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh pada *budgetary slack*. Sedangkan menurut Rukmana (2013), Perwani (2013) dan Rasen (2014) menyatakan partisipasi anggaran tidak berpengaruh pada *budgetary slack*. Berdasarkan uraian diatas dan hasil penelitian-penelitian terdahulu, maka dapat dihipotesiskan:

H1 : Partisipasi Anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *budgetary slack*.

2. Pengaruh informasi asimetri terhadap perilaku *budgetary slack*

Berdasarkan teori keagenan, manusia akan bertindak oportunistik yaitu mengutamakan kepentingan pribadi daripada kepentingan organisasi. Agen akan termotivasi untuk meningkatkan kompensasi dimasa yang akan datang guna meningkatkan kinerjanya, sedangkan prinsipal termotivasi untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitas. Prinsipal tidak dapat memonitor kegiatan agen setiap hari. Sebaliknya, agen mengetahui informasi penting mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan organisasinya secara

keseluruhan. Hal inilah yang menimbulkan informasi asimetri yaitu ketidakseimbangan informasi antara prinsipal dan agen. Informasi asimetri yang terjadi antara prinsipal dan agen dalam proses penyusunan anggaran dapat menimbulkan terjadinya *budgetary slack*. Hal ini terjadi karena agen dan prinsipal diasumsikan termotivasi oleh kepentingannya sendiri, dan seringkali kepentingan antara keduanya berbenturan. Menurut pandangan prinsipal, kompensasi yang diberikan kepada agen tersebut didasarkan pada hasil, sementara menurut pandangan agen, dia lebih suka jika sistem kompensasi tersebut tidak semata-mata melihat hasil tetapi juga tingkat usahanya (Suartana, 2010).

Penelitian Nurasyid (2015), Afriyanti (2016) dan Basyir (2016) menunjukkan bahwa asimetri informasi berpengaruh pada *budgetary slack*. Berdasarkan uraian diatas dan hasil penelitian-penelitian terdahulu, maka dapat dihipotesiskan:

H2 : Informasi Asimetri mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *budgetary slack*.

3. Pengaruh kompleksitas tugas terhadap perilaku *budgetary slack*

Menurut Kusumawati (2012) kompleksitas tugas merupakan tugas tidak terstruktur, membingungkan, dan sulit. Individu dengan tugas kompleks cenderung akan menciptakan senjangan anggaran agar target anggaran organisasi dapat dicapai. Individu dengan tugas kompleks cenderung akan menciptakan slack anggaran dengan tujuan target anggaran dapat dicapai sehingga kinerjanya akan terlihat baik. Sebaliknya, jika individu tidak menghadapi tugas kompleks, individu tersebut akan yakin bahwa target anggaran dapat dicapai sehingga cenderung tidak menciptakan senjangan anggaran. Teori prinsipal-agen menjelaskan eksekutif cenderung melakukan "*budgetary slack*", disebabkan pihak eksekutif akan mengamankan posisinya dalam pemerintahan di mata legislatif dan

masyarakat/rakyat, bahkan untuk kepentingan pilkada berikutnya, tetapi *budgetary slack* APBD lebih banyak untuk kepentingan pribadi kalangan eksekutif (*self interest*) daripada untuk kepentingan masyarakat (Latifah, 2010).

Penelitian yang dilakukan Yeandrawati (2015), Nopiyanti (2016) dan Afriyanti (2016) menunjukkan kompleksitas tugas berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang diajukan adalah:

H3 : Kompleksitas tugas berpengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *budgetary slack*.

4. Pengaruh kapasitas individu terhadap perilaku *budgetary slack*

Kapasitas individu adalah kesanggupan atau kemampuan yang berarti bahwa seseorang yang memiliki kemampuan atau kesanggupan untuk mengerjakan sesuatu yang diwujudkan melalui tindakannya untuk meningkatkan produktifitas kerja. Terkait dalam proses penganggaran, maka individu yang memiliki pendidikan, pengetahuan, pelatihan, dan pengalaman akan mampu mengalokasikan sumber daya secara optimal, dengan demikian dapat memperkecil *budgetary slack* (Yuhertiana, 2004) akan tetapi pada kenyataannya, meningkatnya kapasitas individu ternyata justru memunculkan anggapan bahwa *budgetary slack* adalah suatu konsekuensi yang muncul dalam penyusunan anggaran.

Penelitian yang dilakukan Maskun (2008), Hapsari (2011) dan Nasution (2011) menunjukkan kapasitas individu yang meningkat akan memunculkan *budgetary slack*. Berdasarkan uraian diatas, dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

H4 : Kapasitas Individu mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap perilaku *budgetary slack*.

5. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap perilaku *budgetary slack* dimoderasi oleh komitmen organisasi

Nouri dan Parker (1996) berpendapat bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Menurut mereka, komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik dan, partisipasi anggaran membuka peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen karyawan terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah.

Dari hasil penelitian Nouri dan Parker (1996), dapat disimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran. Sebaliknya, bila komitmen bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya nanti keberhasilan mencapai sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan.

Teori *stewardship* mengasumsikan hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan pemilik. Steward akan melindungi dan memaksimalkan kekayaan organisasi dengan kinerja perusahaan, sehingga dengan demikian fungsi utilitas akan maksimal. *Steward* (dalam hal ini adalah LKPD) akan bekerja sebaik-baiknya untuk kepentingan prinsipal (masyarakat dan pemerintah). Mereka akan membuat keputusan sebijak mungkin sebab menurut steward, memberikan pelayanan yang maksimal kepada prinsipal merupakan pilihan yang bijak untuk mencapai tujuan organisasi.

Penelitian yang dilakukan Latuheru (2005) menunjukkan komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan. Berdasarkan uraian diatas, dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

H5 : Komitmen organisasi memperlemah pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap perilaku *budgetary slack* pada SKPD Kabupaten Halmahera Timur.

6. Pengaruh informasi asimetri terhadap *budgetary slack* dimoderasi oleh komitmen organisasi

Ketika informasi bawahan lebih baik daripada atasan (terdapat informasi asimetris) maka bawahan mengambil keputusan untuk memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat budget yang relatif lebih mudah dicapai, sehingga terjadilah *budgetary slack* (yaitu dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan) (Suartana, 2010). Keinginan bawahan untuk memberikan informasi yang bias akan berkurang apabila karyawan memiliki sikap loyal pada perusahaan atau komitmen pada perusahaan.

Teori stewardship menjelaskan bahwa manajer akan berperilaku sesuai kepentingan bersama. Ketika kepentingan steward dan pemilik tidak sama, steward akan berusaha bekerja sama dari pada menentanginya, karena steward merasa kepentingan bersama dan berperilaku sesuai dengan perilaku pemilik merupakan pertimbangan yang rasional karena steward lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi. Berdasarkan uraian diatas, dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

H6 : Komitmen organisasi memperlemah pengaruh positif informasi asimetri terhadap perilaku *budgetary slack* pada SKPD Kabupaten Halmahera Timur.

7. Pengaruh kompleksitas tugas terhadap *budgetary slack* dimoderasi oleh komitmen organisasi

Persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki pembuat keputusan akan menciptakan slack anggaran dengan tujuan target anggaran dapat dicapai sehingga kinerjanya akan terlihat baik (Kusumawati, 2012). Kondisi ini dapat diatasi apabila individu memiliki kemauan untuk mengusahakan tercapainya kepentingan organisasi dan keinginan yang kuat untuk mempertahankan kedudukan sebagai anggota organisasi.

Berdasarkan uraian diatas, dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

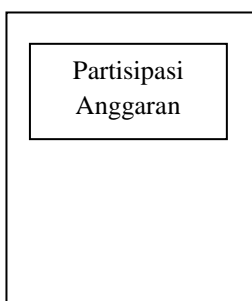
H7 : Komitmen organisasi memperlemah pengaruh positif kompleksitas tugas terhadap perilaku *budgetary slack* pada SKPD Kabupaten Halmahera Timur.

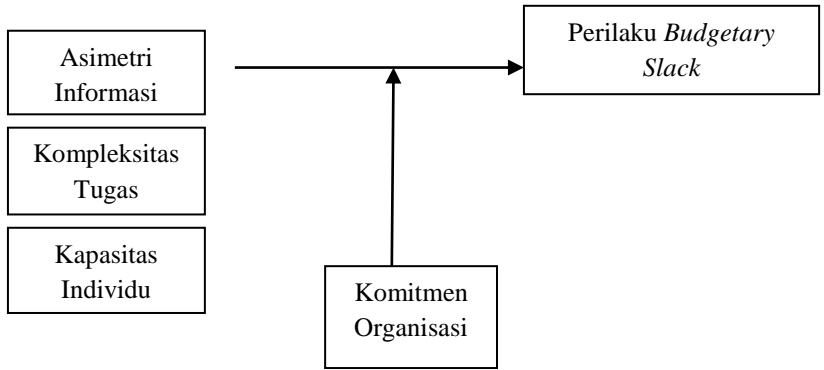
8. Pengaruh kapasitas individu terhadap *budgetary slack* dimoderasi oleh komitmen organisasi

Menurut Hapsari (2011) kapasitas individu akan memunculkan *budgetary slack* karena dengan *budgetary slack* manajer lebih kreatif dan lebih bebas melakukan aktivitas operasionalnya sehingga mampu mengantisipasi adanya ketidakpastian di masa yang akan datang. Motivasi individu untuk melakukan *budgetary slack* akan berkurang apabila individu memiliki komitmen yang tinggi terhadap organisasi tempatnya bekerja, karena individu yang memiliki kapasitas yang tinggi akan berupaya menggunakan kemampuannya untuk bekerja secara optimal. Berdasarkan uraian diatas, dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

H8 : Komitmen organisasi memperlemah pengaruh positif kapasitas individu terhadap perilaku *budgetary slack* pada SKPD Kabupaten Halmahera Timur.

C. Model Penelitian





Gambar 2.1. Model Penelitian