

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. LANDASAN TEORI

1. Anggaran

Mardiasmo (2002) dalam Hendri (2008) mengemukakan bahwa anggaran publik adalah rencana kegiatan dalam bentuk perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter.

Pengertian anggaran menurut Mulyadi (1993) dalam Falikhatun (2007) adalah rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan lain yang mencakup jangka waktu satu tahun.

Menurut Mulyadi (1997) dalam Falikhatun (2007) anggaran yang baik memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a. Anggaran disusun berdasarkan program.
- b. Anggaran disusun berdasarkan karakteristik pusat pertanggungjawaban yang dibentuk dalam organisasi perusahaan.
- c. Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan dan alat pengendalian.
- d. Anggaran yang digunakan sebagaimana mestinya dapat menjadi alat bantu yang positif dalam penetapan standar prestasi kerja

- e. Memotivasi karyawan untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan, mengukur hasil serta mengarahkan lebih lanjut.

Dengan demikian adanya partisipasi para bawahan untuk ikut berperan aktif dalam proses penyusunan anggaran kemudian akan direalisasikan pelaksanaannya untuk menilai prestasi dan dasar penentuan penghargaan (*reward*).

Haryanto (2007) dalam Supanto (2009) mengatakan bahwa anggaran sektor publik adalah rencana kegiatan dan keuangan periodik yang berisi program dan kegiatan serta jumlah dana yang diperoleh dan dibutuhkan dalam mencapai tujuan organisasi.

Schiff dan Lewis (1970) dalam Anggraini (2009) mengemukakan bahwa anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran digunakan sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Seiring dengan peranan anggaran tersebut, Argyris (1952), Titisari (2004) dalam Anggraini (2009) juga menyatakan bahwa kunci kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran dan partisipasi dari bawahan memegang peranan penting dalam mencapai tujuan tersebut.

Anggaran harus dipandang dan perspektif sebenarnya sebagai suatu alat bantu bagi manajemen dalam perencanaan, koordinasi dan pengendalian. Anggaran adalah ungkapan keuangan dari program kerja

untuk mencapai sasaran dalam waktu yang telah ditentukan (Tunggal, 1995; 1) dalam Hendri (2008). Sebagai suatu rencana anggaran mencakup proyeksi keuangan dipadukan dengan asumsi yang didasarkan pada pengalaman masa lalu serta hal-hal relevan lainnya. Dalam proses penyusunan anggaran serta penggunaannya, anggaran berfungsi sebagai alat koordinasi antar bagian yang mendorong adanya komunikasi dan kesatuan tindakan. Anggaran juga didefinisikan sebagai suatu rencana tindakan (*plan of action*) yang dinyatakan secara kuantitatif mengenai apa yang ingin dicapai oleh suatu organisasi pada masa mendatang dalam hubungannya dengan posisi keuangan dan rencana-rencana lainnya yang relevan dengan hal-hal tersebut. Tujuan penyusunan anggaran adalah untuk membantu manajemen dalam mengendalikan jalannya organisasi.

Suatu anggaran merupakan titik fokus dari keseluruhan proses perencanaan dan pengendalian. Anggaran membantu manajer dalam merencanakan kegiatan dan memonitor kinerja operasi serta pendapatan yang dihasilkan oleh pusat pertanggungjawaban (*responsibility center*). Manajer harus menyatakan sasaran, menetapkan batasan, menentukan kebutuhan fisik dan sumber daya manusia, memeriksa persyaratan, menyediakan fleksibilitas, mempertimbangkan asumsi-asumsi, memberikan umpan balik dan mempertimbangkan keluhan-keluhan yang ada. Proses anggaran harus distandarisasikan dengan formulir anggaran, instruksi dan prosedur. Manajer harus mempersiapkan anggaran induk,

yang terdiri dari beberapa sub anggaran yang terintegrasi untuk memberikan gambaran mengenai kegiatan-kegiatan yang telah direncanakan. Ukuran dan sifat anggaran bervariasi tergantung karakteristik departemen masing-masing. Jumlah yang dianggarkan dapat berupa jumlah yang realistik, optimistis ataupun pesimistis supaya fleksibel Tunggal (1995) dalam Hendri (2008)

2. Partisipasi Anggaran

Menurut Brownell (1982) dalam Sardjito dan Muthaher (2007) partisipasi anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya.

Menurut Brownell (1982), Wahyudin Nor (2007) dalam Anggraini (2009) menyatakan bahwa partisipasi sebagai suatu proses mengevaluasi kinerja para individu dan menetapkan penghargaan atas dasar sasaran anggaran yang telah dicapai serta tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran. Sedangkan Chong (2002) dalam Anggraini (2009) menyatakan bahwa partisipasi anggaran sebagai proses dimana bawahan/pelaksana anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat dalam proses penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh dalam proses penyusunan anggaran.

Menurut Greenberg dan Folger (1983) dalam Anggraini (2009) partisipasi anggaran dapat meningkatkan kinerja karena partisipasi

memungkinkan bawahan mengkomunikasikan apa yang mereka butuhkan kepada atasannya dan partisipasi dapat memungkinkan bawahan untuk memilih dan tindakan memilih tersebut dapat membangun komitmen dan dianggap sebagai tanggung jawab atas apa yang telah dipilih.

Partisipasi banyak menguntungkan bagi suatu organisasi, hal ini diperoleh dari hampir penelitian tentang partisipasi. Sord dan Welsch (1995) dalam Sardjito dan Muthaher (2007) mengemukakan bahwa tingkat partisipasi yang lebih tinggi akan menghasilkan moral yang lebih baik dan inisiatif yang lebih tinggi pula. Partisipasi telah ditunjukkan berpengaruh secara positif terhadap sikap pegawai, meningkatkan kuantitas dan kualitas produksi, dan meningkatkan kerja sama diantara manajer. Partisipasi anggaran pada sektor publik terjadi ketika antara pihak eksekutif, legislatif dan masyarakat bekerja sama dalam pembuatan anggaran. Anggaran dibuat oleh kepala daerah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian dan diusulkan kepada kepala daerah, dan setelah itu bersama-sama DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan Peraturan Daerah yang berlaku. Proses penganggaran daerah dengan pendekatan kinerja dalam Kepmendagri memuat Pedoman Penyusunan Rancangan APBD yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama-sama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja).

Menurut Siegel dan Marconi (1989) dalam Dinni (2008) menyatakan bahwa partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dapat memberikan manfaat anatar lain:

- a) Orang yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran tidak saja menjadi *task insolved* namun juga *ego involved* dalam melaksanakan pekerjaan mereka.
- b) Keikutsertaan seseorang akan meningkatkan rasa kebersamaan dalam kelompok karena meningkatkan kerjasama antar anggota kelompok di dalam penetapan sasaran mereka, selain itu dapat mengurangi rasa tertekan akibat adanya anggaran.
- c) Mengurangi rasa ketidakbersamaan dalam mengalokasikan sumber 'daya yang ada diantara divisi-divisi yang ada dalam organisasi.

Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer dibawahnya 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. Milani (1975), Darlis (2002) dalam Felikhatun

3. Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi Anthony dan Govindrajani (1988), Rasuli (2002), dalam Suhartono dan Solichin (2007). Senjangan anggaran biasanya dilakukan dengan meninggikan biaya atau menurunkan pendapat dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah tercapai Merchant (1985), Young (1985), Lukka (1988), dalam Fitri (2004).

Suhartono dan Solichin (2007) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produktifnya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerjanya. Hal ini menyebabkan perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasinya.

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai perbedaan/selisih antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran Siegel (1989) dalam Falikhatun (2007). Senjangan anggaran dapat pula diartikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan yaitu ketika membuat anggaran penerimaan (*revenue*) lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran lebih tinggi daripada estimasi sesungguhnya

Anthony dan Govindrajani (1988) dalam Dinni (2008)

Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien Schief dan Lewin (1970) Welsch, Hilton dan Gordon, Lutuheru (2005) dalam Hendri (2008) sebagai alat perencanaan, anggaran merupakan rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh para manajer departemen suatu perusahaan dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu pada masa yang akan datang.

Untuk menghasilkan sebuah anggaran yang efektif, manajer membutuhkan kemampuan untuk memprediksi masa depan, dengan mempertimbangkan berbagai faktor, seperti faktor lingkungan, partisipasi dan gaya penyusunan. Pada saat bawahan memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, timbul senjangan anggaran (*budgetary slack*). Jadi senjangan anggaran dapat didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya Young (1985) dalam Hendri (2008).

4. Gaya Kepemimpinan

Menurut Fiedler dan Yuki (1981), Sumarno (2005) dalam Saghita (2007) kepemimpinan adalah kemampuan untuk mempengaruhi, menggerakkan dan mengarahkan suatu tindakan pada diri seseorang atau sekelompok orang untuk mencapai tujuan tertentu.

Teori model kontingensi keefektifan kepemimpinan dari Fiedler (1967) dikembangkan menjadi *leader match concept* (konsep kecocokan pemimpin) oleh Fiedler dan Chemers (1984), Sumarno (2004) dalam Saghita (2007).

Teori *leadership match* ditentukan oleh dua faktor yaitu:

- a) Gaya kepemimpinan, menurut Fiedler dan Chemers gaya kepemimpinan adalah derajat hubungan antara seseorang dan teman sekerjanya, dengan siapa dia paling tidak ingin bekerja atau *least preferred coworker* (LPC) yang diukur dengan instrument tes yang disebut *least preferred coworker scale* (LPCS) atau skala teman sekerja paling kurang disukai.
- b) Situasi kepemimpinan, ada tiga komponen yang menentukan control dan pengaruh dalam suatu situasi yaitu:
 - 1) Hubungan pemimpin dan pengikut (*leadermember relations*)
 - 2) Struktur tugas (*task structure*)
 - 3) Kekuasaan posisional (*leader's position power*)

Menurut Timpe (1991), Alva (2006) dalam Abdul Rozaq (2008) yang dimaksud dengan gaya kepemimpinan manajer adalah kemampuan seseorang manajer mempengaruhi dan mengarahkan tindakan seseorang atau sekelompok orang pada suatu organisasi dalam upaya pendayagunaan manusia, sumberdaya materiil, teknologi, maupun financial demi tercapainya tujuan organisasi secara efektif

Menurut Decoster dan Fertakis (1968) dalam Anggraini (2009) gaya kepemimpinan yang tepat adalah yang diarahkan kepada keterbukaan dan lebih bersifat humanis yang disebut dengan *consideration*. Efektifitas partisipasi sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen Fiedler (1978), Chandra (1978), Muslichah (1998) dalam Anggraini (2009) dan selanjutnya menurut Fiedler faktor utama dalam sukses kepemimpinan adalah gaya kepemimpinan dasar individu.

5. Komitmen Organisasi

Buchanan, Vandenberg (1992) dalam Dinni (2008) mendefinisikan komitmen adalah sebagai penerimaan karyawan atas nilai-nilai organisasi (*identification*), keterlibatan secara psikologis (*psychological immersion*), dan loyalitas (*affection attachment*). Komitmen merupakan sebuah sikap dan perilaku yang saling mendorong (*reinforce*) antara satu dengan yang lain. Karyawan yang komit terhadap organisasi akan menunjukkan sikap dan perilaku yang positif terhadap lembaganya, karyawan akan memiliki jiwa untuk tetap membela organisasinya, berusaha meningkatkan prestasi, dan memiliki keyakinan yang pasti untuk membantu mewujudkan tujuan organisasi.

Komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menyalurkan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan

Nouri dan Parker McClurg (1999) Chong (2002) Wentzel (2002) dalam Suhartono dan Solichin (2007).

Tahap pembentukan komitmen menurut Miner, Budi Yuwono (2000) dalam Hendri (2008) adalah:

1. Komitmen pada masa awal muncul, jika terdapat kesesuaian antara harapan-harapan individu pada pekerjaan dengan kondisi karakteristik pekerjaan. Individu melakukan pengenalan dan identifikasi sejak awal bergabung ditempat kerja. Karakteristik personal berupa nilai-nilai, keyakinan diri dan kepribadian yang dimiliki seseorang. Sedangkan karakteristik pekerjaan adalah semangat kerja, komunikasi dengan pihak perusahaan, perasaan dirugikan oleh perusahaan dan perasaan ketidakadilan ditempat kerja.
2. Komitmen selama masa kerja dipengaruhi oleh kualitas komitmen awal dan persepsi terhadap perusahaan. Jika karyawan merasakan penilaian positif selama bekerja, maka cenderung meningkatkan komitmen. Pada tahap ini karyawan sering kali dihadapkan pada kondisi dilematis untuk tetap bergabung atau mencari tempat kerja lain, terutama bila selama ini dianggap kurang memberikan keberuntungan.
3. Komitmen pada pengembangan karir selanjutnya semakin kuat jika merasa memperoleh keberuntungan sehingga karyawan

merasa memiliki, mempunyai keterlibatan yang tinggi dan lebih semangat bekerja demi mencapai karir selanjutnya.

Komitmen dikembangkan berdasarkan *exchange theory*, berupa hubungan timbale balik organisasi kerja karyawan Porter (1983), Budi Yuwono (2000) dalam Hendri (2008)

Porter *et al.* (1979) dan Wiener (1982), Rahman (2002) dalam Saghita (2007) mendefinisikan organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi dibandingkan kepentingan pribadi. Dalam pandangan ini individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dari pada kepentingan pribadi atau kelompoknya.

Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* Luthans (1998), Rahman (2002) dalam Saghita (2007). Bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting. Sebaliknya bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi.

Aranya *et al.* dalam Poznanski dan Blinc (1997) dalam Anggraini (2009), mendefinisikan komitmen organisasi sebagai:

2. Kemauan untuk berusaha atau bekerja untuk kepentingan organisasi.
3. Hasrat untuk menjaga keanggotaan organisasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Hackket *et al.* (1994) dalam Anggraini (2009) mengatakan bahwa individu yang memiliki komitmen organisasi yang merupakan *affective commitment* melaksanakan perannya karena hasrat yang ingin dilakukan, hasrat ini berdasarkan identifikasinya pada organisasi dan keinginannya untuk membantu organisasi mencapai tujuan Strawser dan Ketchnand (1998) dalam Anggraini (2009). Selain itu komitmen organisasi merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan Nouri dan Parker (1996) dalam Anggraini (2009).

Komitmen organisasi yang kuat di dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi serta akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat baik demi kepentingan organisasi Porter *et al.* (1979), Rahman (2002) dalam Saghita (2007). Komitmen yang tinggi menjadi individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadi organisasi kearah yang lebih baik.

Mowday dkk. (1982), Arifuddin dan Anik (2003) dalam Dany (2010) mengemukakan komitmen organisasi terbangun bila masing-masing individu mengembangkan tiga sikap yang saling berhubungan terhadap organisasi dan atau profesi antara lain:

- a. *Indentification* yaitu pemahaman atau penghayatan dari tujuan organisasi.
- b. *Inveloment* yaitu perasaan terlibat dalam suatu pekerjaan atau perasaan bahwa pekerjaannya adalah menyenangkan.
- c. *Loyalty* yaitu perasaan bahwa organisasi adalah tempat bekerja dan tempat tinggal.

6. Ketidakpastian Lingkungan.

Ketidakpastian merupakan kondisi suatu individu tersebut merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi secara akurat, atau karena dia merasa tidak mampu membedakan antara data yang relevan dengan data yang tidak relevan Imron (2004) dalam Rahimudin (2007).

Dalam Imron (2004) dalam Rahimudin (2007) yang dimaksud dengan ketidakpastian lingkungan adalah

1. Ketidakpastian informasi tentang faktor-faktor lingkungan yang berhubungan dengan situasi pengambilan keputusan Duncan (1972) dalam Rahimudin (2007).
2. Tidak diketakui hasilnya dari keputusan tertentu tentang seberapa besar perusahaan yang akan mengalami kerugian jika keputusan yang diambil ternyata salah Gifford *et al* (1970) dalam Rahimudin

3. Ketidakmampuan untuk menilai kemungkinan, pada berbagai tingkat keyakinan, tentang bagaimana faktor-faktor lingkungan dapat mempengaruhi berhasil atau tidaknya suatu keputusan Gerloff *et al.* (1991) dalam Rahimudin (2007).

Robbins (1990), Sumadiyah dan Susanta (2004) dalam Rahimudin (2007) menjelaskan bahwa lingkungan dapat berbentuk lingkungan umum dan lingkungan khusus. Lingkungan umum mencakup kondisi yang mungkin mempunyai dampak terhadap organisasi, namun relevansinya tidak begitu jelas. Lain halnya dengan lingkungan umum, lingkungan khusus adalah bagian dari lingkungan yang secara langsung memiliki relevansi terhadap kehidupan organisasi dalam mencapai tujuannya. Lingkungan khusus merupakan sesuatu yang khas bagi setiap organisasi dan berubah sesuai dengan kondisinya.

Menurut Luthan, Indah (2005) dalam Asriningati (2006) ketidakpastian lingkungan adalah situasi seseorang yang terkendala untuk memprediksi situasi disekitar sehingga mendorong untuk mencoba melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut. Fisher, Indah (2005) dalam Asriningati (2006) mengungkapkan pada kondisi ketidakpastian yang tinggi, individu sulit memprediksi kegagalan dan keberhasilan dari keputusan yang dibuat.

Milliken, Mochammad (2004) dalam Asriningati (2006) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai rasa ketidakmampuan

individu untuk memprediksikan sesuatu secara akurat. Seseorang mengalami ketidakpastian lingkungan karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi secara akurat, atau karena dia merasa tidak mampu membedakan antara data yang relevan dengan data yang tidak relevan.

Otley (1980), Nazaruddin (1998) dalam Asriningati (2006) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan adalah kondisi lingkungan eksternal yang dapat mempengaruhi operasional organisasi. Seseorang mengalami ketidakpastian lingkungan karena ia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara akurat bagi organisasi.

Marsudi, Meildawati (2001) dalam Falikhatun (2007) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai volatilitas lingkungan. Volatilitas lingkungan adalah perubahan atau variabilitas dalam lingkungan eksternal organisasi. Ketidakpastian lingkungan yang rendah dimana lingkungan relatif stabil, individu dapat memprediksi keadaan mendatang dan mengambil keputusan secara lebih akurat. Sebaliknya, ketidakpastian yang tinggi menyebabkan sulitnya prediksi mendatang sehingga tidak ada informasi akurat untuk menciptakan keputusan yang tepat Duncan (1972), Darlis (2002) dalam Falikhatun (2007).

Adapun Fitri dan Syam, Ernawati (2004) dalam Falikhatun (2007) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai gambaran situasi di

luar perusahaan yang mempengaruhi perilaku organisasi dalam menjalankan aktivitasnya, di antaranya tindakan kompetitor, teknologi, dan permintaan pasar.

B. PENELITIAN TERDAHULU DAN PENURUNAN HIPOTESIS

1. Hubungan Partisipasi Anggaran Dan Kesenjangan Anggaran

Beberapa peneliti sebelumnya telah menguji hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dari sudut pandang perspektif agency (Baiman, 1982, Baiman dan Evans 1983, Mage, 1980 dalam Ikhsan dan La Ane, 2007). Partisipasi juga menghasilkan peluang yang lebih besar dari bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran (Dunk 1993, Lukka, 1988, Young, 1985 dalam Ikhsan dan La Ane, 2007). Jika pemberian rewards perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran, maka penilaian kinerja yang baik. Sehingga, pada organisasi yang memberikan rewards berdasar pencapaian anggaran, hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran adalah positif.

Peneliti lain mengatakan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan negatif, semakin tinggi partisipasi dalam anggaran, semakin kecil senjangan anggaran. Onsi (1973) dalam Ikhsan dan La Ane (2007) mengatakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi mengarah pada komunikasi positif. Merchant (1985) dalam Ikhsan dan La Ane (2007) mendukung pernyataan tersebut

Berdasarkan penelitian yang mereka lakukan, mereka menemukan hubungan yang signifikan berupa korelasi negatif partisipasi dengan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Penelitian yang dilakukan Camman (1976) dalam Ikhsan dan La Ane (2007), memberikan simpulan bahwa partisipasi anggaran mengurangi respon mempertahankan diri (*defense response*) bawahan seperti penciptaan senjangan anggaran.

Hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Young (1985), Lukka (1998), Latuheru (2005) dalam Hendri (2008) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan senjangan anggaran.

Hipotesis yang ditetapkan untuk menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran, peneliti mengacu pada pendapat bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran (Dunk 1993, Lukka 1988, Young 1985, dalam Ikhsan dan La Ane 2007). Diperkuat oleh pendapat Antie dan Eppen (1985) dalam Ikhsan dan La Ane (2007) bahwa partisipasi akan menciptakan senjangan anggaran. Argumen yang diajukan adalah bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan, bawahan cenderung berusaha agar anggaran yang mereka susun mudah dicapai, salah satu cara yang ditempuh adalah dengan melonggarkan anggaran atau menciptakan senjangan.

Siegel dan Marcini (1989) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dapat menurunkan senjangan anggaran. Hal ini didukung oleh Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) yang memperkuat argumen bahwa partisipasi penganggaran cenderung mengurangi senjangan anggaran.

Supanto (2009) menyatakan bahwa ada pengaruh negatif dan signifikan antara hubungan partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran, semakin tinggi partisipasi penganggaran semakin menurunkan senjangan anggaran.

Penelitian yang tidak mendukung penelitian di atas seperti Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran, semakin tinggi partisipasi anggaran semakin menaikkan senjangan anggaran. Young (1985) dalam Falikhatun (2007) menyatakan partisipasi anggaran menyebabkan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

H_1 : Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran

2. Pendekatan Kontijensi

Banyak penelitian yang mengidikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan

senjangan anggaran. Sebagian peneliti menyatakan bahwa dengan adanya partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran (Camman 1976, Dunk 1993, Merchant 1985, dalam Ikhsan dan La Ane, 2007).

Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan peneliti lain (Lowe dan Shaw 1968, Lukka 1988, Young 1985, dalam Ikhsan dan La Ane, 2007) mendapatkan bukti empiris bahwa partisipasi anggaran justru menyebabkan manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat hubungan kedua variabel tersebut. Pendekatan lain tersebut meliputi penggunaan model keagenan atau dengan menggunakan berbagai faktor kontijensi sebagai prediktor adanya senjangan anggaran Govindarajan (1986) dalam Wahyudin (2007).

Pengenalan teori kontijensi pada bidang teori organisasi telah memberikan kontribusi pada pengembangan akuntansi manajemen terutama dalam menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi prestasi organisasi. Pendekatan kerangka kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor *moderating* atau *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi

penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial (Brownell 1982, Murray 1990, Shield dan Young 1993, dalam Wahyudin 2007). Murray (1990) dalam Wahyudin (2007) menjelaskan bahwa variabel *moderating* adalah variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel. Sedangkan *intervening* adalah variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya. Dengan kata lain variabel *intervening* merupakan variabel perantara antara dua variabel.

Berdasarkan pada pendekatan kontijensi di atas, ada dugaan bahwa gaya kepemimpinan, komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.

a) Partisipasi anggaran, Gaya Kepemimpinan dan Senjangan anggaran

Menurut Decoster dan Fertakis (1968) dalam Wahyudin (2007) gaya kepemimpinan dapat dibagi dalam dua dimensi yaitu pertama, struktur inisiatif (*initiating sructure*) yang menunjukkan perilaku pemimpin yang dihubungkan dengan kinerja pekerjaan. Yang kedua, gaya kepemimpinan pertimbangan (*consideration*) yang menunjukkan hubungan dekat, saling mempercayai dan saling memperhatikan antara pimpinan dan bawahan. Sedangkan menurut pendekatan teori *path-goal* seseorang pemimpin membutuhkan fleksibilitas dalam menggunakan gaya apapun yang sesuai dengan

situasi tertentu. Salah satu hasil penelitiannya, menunjukkan bahwa gaya tersebut mempunyai dampak positif terhadap adanya dorongan penyusunan anggaran.

Efektifitas partisipasi sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen (Fiedler 1978, Chandra 1978, Muslichah 1998, dalam Ikhsan dan La Ane 2007) dan selanjutnya menurut Fiedler faktor utama dalam sukses kepemimpinan adalah gaya kepemimpinan dasar individu. Keterlibatan kerja kelompok/individu yang efektif bergantung pada pendanaan yang tepat antara gaya interaksi sipemimpin dengan bawahannya serta sampai tingkat mana situasi memberikan kendali dan pengaruh kepada sipemimpin. Fiedler mengemukakan bahwa gaya kepemimpinan seseorang dapat diketahui apakah berorientasi tugas (*task oriented*) atau hubungan (*relationship oriented*) melalui instrumen LPC (*least preferred coworker*) yang dikembangkannya. Gaya kepemimpinan yang cenderung berorientasi hubungan (*relationshiop oriented*), partisipasi penyusunan anggaran memperbesar peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka, dalam kondisi tersebut hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran adalah positif (tinggi) senjangan anggaran akan menurun sejalan dengan

penurunan partisipasi dalam penyusunan anggaran pada gaya kepemimpinan berorientasi tugas (*task oriented*).

Musarafah (2003) dalam Saghita (2007) menemukan bahwa signifikansi koefisien interaksi perubahan strategik dan gaya manajemen tidak bisa dijadikan indikator untuk mengetahui adanya pengaruhinteraksi antara perubahan strategik dan gaya manajemen terhadap kinerja organisasi.

Amrul dan Nasir (2002) dalam Abdul Rozaq (2008) menemukan pengaruh gaya kepemimpinan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran adalah tidak signifikan.

Berdasarkan uraian di atas peneliti tertarik untuk menguji apakah gaya kepemimpinan akan berperan sebagai variabel pemoderasi yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Rumusan hipotesa yang diajukan adalah sebagai berikut:

H₂ : Gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

b) Partisipasi anggaran, Komitmen Organisasi dan Senjangan Anggaran

Peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau

bekerja demi kepentingan organisasi yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen Organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.* 1997 dalam Ikhsan dan La Ane 2007). Manager yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et al.* 1974 dalam Ikhsan dan La Ane 2007). Dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi kearah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.

Sebaliknya, bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi. Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry, 1981; Porter *et al.* 1974 dalam Ikhsan dan La Ane 2007). Komitmen yang tinggi menjadikan peduli dengan nasib

organisasi dan berusaha menjadikan organisasi kearah yg lebih baik, dan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari.

Berkaitan dengan penelitian mengenai komitmen organisasi, Nouri dan Parker (1996) dalam Ikhsan dan La Ane (2007) 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) dalam Ikhsan dan La Ane (2007) 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 muda dicapai dan pada akhirnya nanti

keberhasilan sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan.

Karena potensinya untuk mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial, maka banyak peneliti yang memusatkan pada komitmen organisasi sebagai salah satu variabel moderasi (Shields, 1998, Supriyono 2004 dalam Dany 2010). Komitmen yang kuat akan mendorong individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi (Angel dan Perry, 1981; Porter *et al.* 1974, Sumarno 2004 dalam Saghita 2007).

Menurut Muhammad (2005), dalam Abdul Rozaq (2008), anggaran akan menjadi alat perencanaan dan pengendalian bagi manajemen, apabila anggaran yang disusun disertai dengan adanya komitmen personal yang ada dalam perusahaan. Komitmen inilah yang menjadi perbedaan utama antara anggaran dengan perikatan. Proses penyusunan anggaran yang berhasil adalah yang dapat menjadikan setiap manajer dalam perusahaan memiliki persepsi yang jelas mengenai peran mereka masing-masing dalam mencapai sasaran anggaran. Dengan persepsi yang jelas tentang anggaran yang harus dicapai dan dengan alokasi sumber daya yang memadai untuk mencapai sasaran anggaran, manajer akan memiliki

komitmen, suatu kesanggupan untuk mencapai sasaran anggaran

Penelitian Keller (1997) dalam Darma (2004) menyatakan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*). Penelitian Hossein Nouri (1996) dalam Dinni (2008) menunjukkan bahwa komitmen organisasi sebagai moderating variabel yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran (*budgetary slack*).

Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

H₃ : Komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

c) Partisipasi Anggaran, Ketidakpastian Lingkungan dan Senjangan Anggaran .

Penelitian yang menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan atas sistem pengendalian manajemen telah banyak dilakukan, terutama dihubungkan dengan berbagai dimensi sistem penganggaran, seperti partisipasi (Duncan 1972, Govindarajan 1986, dalam Ikhsan dan La Ane 2007) penyusunan sasaran anggaran (Hirst 1981, dalam Ikhsan dan La Ane 2007) dan kinerja manajerial (Gul dan Chia 1994, Kren 1992, dalam Ikhsan dan La Ane 2007).

Menurut Govindarajan (1986) dalam Ikhsan dan La Ane (2007) hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran

adalah positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam penyusunan anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan mampu menciptakan senjangan dalam anggaran, karena ia mampu mengatasi ketidakpastian dan mampu memprediksi masa mendatang. Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi, akan semakin sulit untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit pula menciptakan senjangan anggaran.

Menurut Darlis (2000) dalam Christina (2009) ketidakpastian lingkungan merupakan kondisi lingkungan yang tidak pasti yang akan membuat individu untuk melakukan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan, individu tersebut tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Suatu organisasi hidup di tengah-tengah lingkungannya sehingga organisasi tersebut harus berinteraksi dengan lingkungannya. Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah

Menurut Simon (1962) dalam Chiristina (2009) bagi atasan kemudahan untuk memperoleh informasi bukan berarti memudahkannya menyusun perencanaan yang akurat. Atasan tetap akan kesulitan memahami semua informasi yang masuk apalagi dalam hal yang menyangkut bidang yang kondisinya hanya dapat dipahami oleh bawahan yang membidangnya. Sebaliknya, penelitian oleh Gul dan Chia dalam Ikhsan dan La Ane (2007) menunjukkan bahwa kinerja akan meningkat pada ketidakpastian lingkungan yang tinggi, karena manajer akan berusaha mencari informasi yang cukup untuk kepentingan perusahaan.

Kemampuan memprediksi keadaan dimasa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah dapat juga terjadi pada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran informasi pribadi (*private information*) yang dimiliki bawahan mampu mengatasi ketidakpastian diwilayah tanggung jawabnya dan dapat digunakan untuk memprediksi kejadian dimasa datang. Namun, bagi atasan tidak selalu kondisi ketidakpastian yang rendah akan menguntungkan walaupun atasan memiliki kesempatan untuk memperoleh informasi dengan lebih mudah. Hal ini disebabkan karena perilaku bawahan yang bertentangan dengan keinginan organisasi. Penjelasan sebagai berikut; Bagi bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran ketidakpastian lingkungan

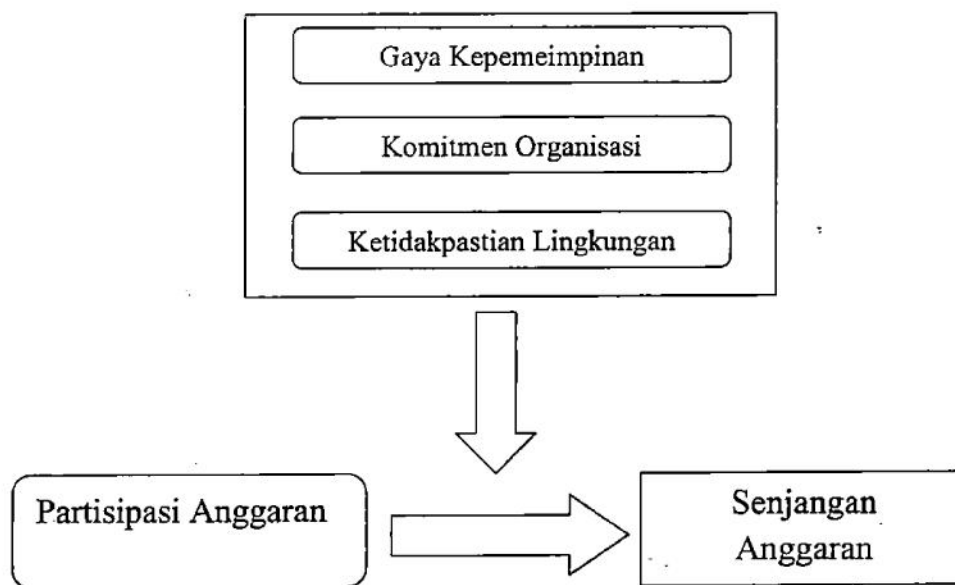
yang rendah adalah kondisi yang memungkinkan untuk memperoleh informasi yang akurat dari berbagai sumber. Informasi yang diperoleh tersebut, terutama informasi yang menyangkut bidang teknis, bawahan lebih menguasai informasi tersebut dibandingkan atasannya. Kemampuan menganalisis informasi tersebut akan dapat mendukung atasan dalam penyusunan anggaran jika bawahan bersedia memberikan informasinya kepada atasannya. Namun bisa juga terjadi sebaliknya, bawahan tidak memberikan informasi tersebut kepada atasannya karena dia ada pertimbangan kepentingan pribadinya. Dalam kondisi tersebut, bawahan melakukan senjangan anggaran. Pernyataan ini mengacu pada pendapat Govindarajan (1986) dalam Asriningati (2006), yang dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah akan mempengaruhi bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

H₄ : Ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

C. MODEL PENELITIAN.

Dari beberapa ringkasan penjelasan landasan teori diatas, maka model penelitian dalam penelitian ini diilustrasikan seperti yang ditunjukkan pada gambar dibawah ini.



Gambar 2.1
Model Penelitian