

TESIS

**PENGARUH KARAKTERISTIK SISTEM PENGANGGARAN DAN KOMITMEN
ORGANISASI TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN**

(Studi Emperis pada Pemda Kabupaten Tana Toraja)

YULIUS KONGKANG

P3400209024



**PROGRAM MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PASCASARJANA UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

2012

TESIS

**PENGARUH KARAKTERISTIK SISTEM PENGAGGARAN DAN KOMITMEN
ORGANISASI TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN
(STUDI EMPIRIS PADA PEMDA KABUPATEN TANA TORAJA)**

Disusun dan diajukan oleh :

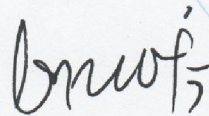
YULIUS KONGKANG

Nomor Pokok P3400209024

Telah dipertahankan di depan Panitia Ujian Tesis
Pada tanggal 3 Mei 2012
dan dinyatakan telah memenuhi syarat

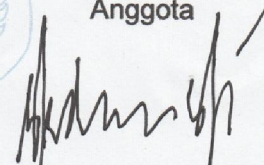
Menyetujui
Komisi Penasehat,

Ketua



Dr. Darwis Said, SE., M.S.A., Ak

Anggota



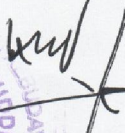
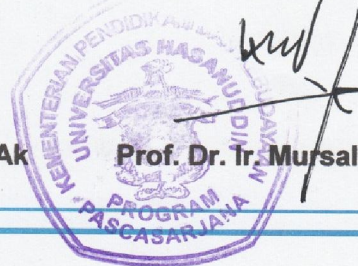
Dr. Mediaty, SE., M.Si., Ak

Ketua Program Studi
Magister Sains Akuntansi



Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE., M.S., Ak

Direktur Program Pascasarjana
Universitas Hasanuddin

Prof. Dr. Ir. Mursalim

Kata Pengantar

Puji dan syukur penulis panjatkan ke Hadirat Tuhan Yang Maha Kuasa atas berkat dan anugrah-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini.

Tesis ini merupakan salah satu syarat untuk memperoleh gelar magister sains akuntansi pada program Pasca Sarjana Universitas Hasanuddin Makassar. Pada kesempatan ini penulis menyampaikan rasa terima kasih dan penghargaan yang tulus kepada

1. Prof. Dr. dr. Idrus Patarussi, selaku rektor Universitas Hasanuddin.
2. Prof. Dr. Ir. Mursalim selaku direktur program pasca sarjana Universitas Hasanuddin
3. Prof. Dr. Ambo Tuwo, DEA selaku asisten I direktur program pasca sarjana Universitas Hasanuddin
4. Prof. Dr. Syamsul Bachri, SH, MS selaku asisten II direktur program pasca sarjana Universitas Hasanuddin
5. Prof. dr. Veni Hadju, M. Sc, Ph.D selaku asisten III direktur program pasca sarjana Universitas Hasanuddin
6. Prof. Dr. Muhammad Ali, SE, MS selaku dekan Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin
7. Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE, MS, Ak selaku ketua program studi magister sains akuntansi Universitas Hasanuddin
8. Dr. Darwis Said, SE, M.S.A, Ak selaku ketua komisi penasehat dalam menyelesaikan tesis ini
9. Dr. Mediaty, SE, selaku anggota komisi penasehat dalam menyelesaikan tesis ini
10. Kepada semua Dosen Saya yang pernah memberikan ilmu yang tidak bias saya sebut namanya satu persatu
11. Pemerintah Kabupaten Tana Toraja yang merima saya dan memberikan tempat, waktu kepada saya dalam melakukan penelitian
12. Kedua orang Tua saya tercinta yang selalu memberikan dorongan, motivasi, dukungan selama kuliah di pasca sarjana Universitas Hasanuddin
13. Sahabat Maksi '09 tanks atas dukungannya selama kita kulia bersama
14. Pacar saya tercinta terima kasih atas dukungannya.
15. Kepada semua pihak yang tidak bias saya sebut namanya satu persatu saya ucapkan terima kasih atas dukungannya

Akhirnya penulis menyadari masih banyak kekeliruan yang terjadi baik yang sisengaja ataupun yang tidak disengaja mohon dimaafkan, semoga Tuhan yang Maha Kuasa melindungi kita semua.

Makassar, Mey 2012

Yulius Kongkang

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Yulius Kongkang
Nomor mahasiswa : P3400209024
Program studi : Magister Sains Akuntansi

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa tesis yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri, bukan merupakan pengambilalihan tulisan atau pemikiran orang lain. Apabila di kemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan tesis ini hasil karya orang lain, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Makassar, Mei 2012

Yang menyatakan

Yulius Kongkang

DAFTAR ISI

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah	1
B. Rumusan Masalah	11
C. Tujuan Penelitian	12
D. Manfaat Penelitian	12

BAB II TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

A. Teori Goal-Setting	13
B. agency theory	16
C. Karakteristik Sistem Penganggaran dan Senjangan Anggaran	20
1. Partisipasi Anggaran	21
2. Kejelasan Sasaran Anggaran	27
3. Kesulitan Sasaran Anggaran	28
4. Umpan Balik Anggaran	30
D. Teori Kontinjensi	33
E. Konsep Kesesuaian (<i>The Concepts of Fit</i>)	35

BAB III METODE PENELITIAN

A. Rancangan Penelitian	40
B. Jenis dan Sumber Data	40
C. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel	40

D. Prosedur Pengumpulan Data	41
E. Operasionalisasi Variabel	41
1. Partisipasi Penyusunan Anggaran	41
2. Kejelasan Sasaran Anggaran	42
3. Kesulitan Sasaran Anggaran	42
4. Umpan Balik	43
5. Komitmen Organisasi	43
6. Senjangan Anggaran	45
F. Analisis Data	45
1. Statistik Deskriptif	45
2. Uji Kualitas Data	46
3. Teknik Analisis	46

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Deskripsi Responden	49
B. Deskripsi Variabel	52
C. Uji Kualitas Data	54
D. Uji Asumsi Klasik	56
E. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan	60

B AB V PENUTUP

A. Kesimpulan	73
B. Keterbatasan	74
C. Implikasi	75
DAFTAR PUSTAKA	78

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Model Penelitian 1	32
Gambar 2. 2 Model Penelitian 2	38

DAFTAR TABEL

Tabel 1	50
Tabel 2	51
Tabel 3	52
Tabel 4	55
Tabel 5	61
Tabel 6	64
Tabel 7	66
Tabel 8	68
Tabel 9	69

ABSTRACT

YULIUS KONGKANG. *The Influence of Budgeting System Characteristics and Organization Commitment on Budget Slack.* (Supervised by Darwis Said and Mediaty).

The aim of the study were to examine the influence of budgeting system characteristics: budget participation, budget goal clarity, budget goal difficulty, budget feedback on the budget slack on organization commitment as a moderating factor.

The research is a subjective data on the participation of Echelon II, III, and IV respondent spread in various offices and institutions in Tanah Toraja Regency. Data is collected with questionnaires, and the test and data analysis were conducted with reliability and validity test and regression analysis.

The results of regression analysis indicated that budget participation and feedback has a significant negative influence on budget slack. Goal clarity of budget has no influence on budget slack. Budget goal difficulty has a significant positive influence on budget slack. Meanwhile the results of interaction test indicated that organization commitment can change the direction of relationship, especially on the variable of budget goal difficulty indicated by negative interaction coefficient. Participation interaction, clarity, difficulty, and budget feedback with organization commitment have negative influence on budget slack.

Keywords: Budget participation, Budget goal clarity, budget goal difficulty, budget feedback, organization commitment, budget slack.



ABSTRAK

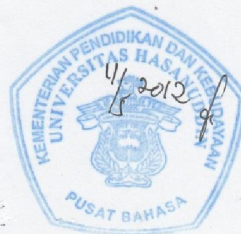
YULIUS KONGKANG. *Pengaruh Karakteristik Sistem Penganggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Kesenjangan Anggaran* (dibimbing oleh **Darwis Said** dan **Mediaty**)

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran, yaitu partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai pemoderasi.

Penelitian ini dilakukan pada Pemerintah Daerah Kabupaten Tana Toraja. Sampel penelitian adalah pejabat Eselon II, Eselon III, dan Eselon IV pada berbagai dinas, kantor, dan badan daerah. Pengumpulan data dilakukan melalui observasi, kuesioner, dan dokumentasi. Pengujian data dilakukan melalui uji reabilitas dan validitas. Data dianalisis dengan analisis statistik melalui analisis regresi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi dan umpan balik anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Kesulitan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hasil pengujian interaksi menunjukkan bahwa komitmen organisasi dapat mengubah arah hubungan khususnya pada variabel kesulitan sasaran anggaran yang ditunjukkan oleh koefisien interaksi negatif. Interaksi partisipasi, kejelasan, kesulitan, dan umpan balik anggaran dengan komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap kesenjangan anggaran.

Kata kunci : partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, komitmen organisasi, kesenjangan anggaran



BAB I
PENDAHULUAN
A. Latar Belakang

Sejak diberlakukannya UU No. 17 tahun 2004 tentang keuangan daerah telah membawa dampak pada sistem perencanaan dan pengelolaan keuangan daerah. Undang-Undang (UU) No 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Pusat yang memberikan keleluasaan kepada Pemerintah Daerah untuk menyelenggarakan Otonomi Daerah, dan UU No. 33 tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah telah membawa perubahan mendasar pada proses pengambilan keputusan atau kebijakan di tingkat daerah. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Penganggaran sektor publik terkait dalam proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun (Mardiasmo, 2002).

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) disusun berdasarkan pendekatan kinerja, yaitu sistem penyusunan dan pengelolaan anggaran daerah yang berorientasi pada pencapaian hasil kinerja. Kinerja tersebut harus mencerminkan efisiensi dan efektivitas pelayanan publik, yang berarti harus berorientasi pada kepentingan publik. Untuk memenuhi tujuan akuntabilitas dan

keterbukaan dalam melaksanakan pelayanan kepada masyarakat, pos-pos anggaran harus dikelompokkan ke dalam kegiatan-kegiatan (sebagai *costobject*) dengan menetapkan berbagai standar biaya, pelayanan minimal dan kinerja. Pada pendekatan kinerja, anggaran disusun berdasarkan pada sasaran tertentu yang akan dicapai dalam satu tahun anggaran.

Secara faktual di Indonesia saat ini banyak bupati dan perangkat daerah yang divonis bersalah oleh pengadilan karena penyalahgunaan APBD.

Kemungkinan ini terjadi dengan peran eksekutif yang sangat besar dalam penganggaran, terutama pada tahap perencanaan dan implementasi anggaran. Pada kondisi yang lain kekuatan yang dimiliki oleh legislatif menyebabkan tekanan pada eksekutif menjadi semakin besar. Hal ini yang menyebabkan pengalokasian sumber daya yang memberi keuntungan baik kepada legislatif maupun eksekutif, sehingga menyebabkan outcome anggaran dalam bentuk pelayanan publik mengalami distorsi dan merugikan publik. Dengan demikian, meskipun penganggaran merupakan bagian dari sistem informasi yang dapat digunakan untuk mengurangi perilaku oportunistik (Eisenhardt, 1982), kenyataannya dalam proses pengalokasian sumber daya selalu muncul konflik kepentingan (Jakson, 1982).

Pada dasarnya anggaran merupakan alat utama pemerintah untuk melaksanakan semua kewajiban janji, dan kebijakannya kedalam rencana-rencana konkrit dan terintegrasi dalam hal tindakan apa yang akan diambil, hasil apa yang akan di capai, pada biaya berapa dan siapa yang akan membayar biaya-biaya tersebut (Dobel & Ulrich 2002). Sementara Freeman & Shoulders (2003:94)

menyatakan bahwa anggaran yang ditetapkan dapat dipandang sebagai suatu kontrak kerja antara legislative dan eksekutif. Menurut Rubin (1993:4), penganggaran publik adalah pencerminan dari kekuatan relative dari berbagai budget actors yang memiliki kepentingan atau preferensi berbagai tahap outcomes anggaran. Adanya keterbatasan dana yang dimiliki oleh pemerintah menjadi alasan mengapa penganggaran menjadi mekanisme terpenting untuk pengalokasian sumberdaya.

Penganggaran setidaknya mempunyai tiga tahapan yakni (1) perumusan proposal anggaran, (2) pengesahan proposal anggaran, dan (3) pengimplementasian anggaran yang telah ditetapkan sebagai produk hukum (Samuels,2000). Sedangkan menurut Von Hagen (2002) penganggaran terbagi kedalam empat tahapan, yaitu *executive planning*, *legislative approval*, *executive implementation*, dan *ex post accountability*. Pada kedua tahapan pertama terjadi interaksi antara eksekutif dan legislative dan politik anggaran paling mendominasi, sementara pada tahap kedua tahap terakhir hanya melibatkan birokrasi sebagai agen.

Penganggaran atau proses penyusunan anggaran publik memiliki karakteristik berbeda dengan penganggaran dalam bisnis. Menurut Lee & Johnson (1998) karakteristik tersebut mencakup (1) ketersediaan sumberdaya, (2) motif laba, (3) barang publik, (4) eksternalitas, (5) penentuan harga pelayanan publik, dan (6) perbedaan lain seperti intervensi pemerintah terhadap perekonomian melalui anggaran, kepemilikan atas organisasi, dan tingkat kesulitan dalam proses pembuatan keputusan.

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Marconi, 1989), terutama bagi orang yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Misalnya, bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, padahal bawahan memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran. Perkiraan bias tersebut dilakukan dengan melaporkan prospek penerimaan yang lebih rendah, dan prospek biaya yang lebih tinggi, sehingga target anggaran dapat lebih mudah dicapai. Tindakan bawahan memberikan laporan yang bias dapat terjadi jika dalam menilai kinerja atau *reward*, atasan mengukurnya berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Dengan tercapainya sasaran anggaran, bawahan berharap dapat mempertinggi prospek kompensasi yang akan diperolehnya. Sedangkan bagi perusahaan, laporan anggaran yang bias akan mengurangi keefektifan anggaran di dalam perencanaan dan pengawasan organisasi (Waller, 1988).

Fungsi anggaran, sebagai alat pengendalian dalam arti luas, mencakup kegiatan pengaturan orang-orang dalam organisasi. Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional sikap dan perilaku anggota organisasi yang ditimbulkannya (Milani 1975). Aspek-aspek perilaku dalam proses penyusunan anggaran berkaitan dengan tingkat partisipasi atau peran serta manajer yang berada pada tingkat yang lebih rendah dalam penyiapan anggaran. Aspek perilaku menjadi hal yang paling penting dalam proses pembuatan anggaran karena sebenarnya anggaran yang disetujui, pada dasarnya selalu menggambarkan suatu

keepakatan bersama dari banyak orang dalam suatu organisasi. Schiff dan Lewin (1974) menyatakan bahwa proses penyiapan anggaran selalu melalui proses tawar-menawar tentang tujuan-tujuan operasional dan setiap kesepakatan yang dihasilkan menggambarkan konsensus yang diterima bersama. Begitu anggaran disetujui, organisasi dapat digambarkan sebagai suatu yang sedang berada dalam keadaan kuasi-resolusi konflik (penyelesaian konflik yang bersifat semu).

Meskipun mekanisme penyusunan anggaran tidak diabaikan sama sekali, akan tetapi tampaknya semakin lama semakin nyata bahwa proses penyusunan anggaran sekarang ini mengarah pada partisipatif. Para manajer yang berada pada tingkat menengah dan bawah yang merasa aspirasinya dihargai dan mempunyai pengaruh pada proses penyusunan anggaran akan lebih mempunyai tanggung jawab dan konsekuensi moral untuk meningkatkan kinerja yang pada akhirnya diharapkan dapat meningkatkan efektivitas organisasional.

Pengaruh anggaran atas perilaku, sikap dan kinerja pada manajer level bawah sebagian besar mengikuti gaya penganggaran manajemen puncak (Kenis, 1979). Lima karakteristik sasaran penganggaran yang dinyatakan oleh Kenis (1979) meliputi; partisipasi anggaran (*budgetary participation*), kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*), dan kesulitan sasaran anggaran (*budgetary goal difficulty*), evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*), dan umpan balik anggaran (*budgetary feedback*). Perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan ini disebut senjangan anggaran (*budgetary slack*) (Anthony dan Govindarajan, 1998), atau merupakan pelaporan jumlah anggaran yang dengan sengaja dilaporkan melebihi

sumberdaya yang dimiliki perusahaan dan mengecilkan kemampuan produktifitas yang dimilikinya (Young, 1985).

Secara umum telah diajukan tiga argumen dalam literatur akuntansi untuk menjelaskan motivasi para manajer anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran. Pertama, para manajer sering memandang bahwa kinerja mereka akan terlihat lebih baik oleh atasan mereka ketika mereka berhasil melampaui anggaran yang telah disusun secara hati-hati. Kedua, apabila para manajer menahan informasi pribadi mereka dan tidak menggunakannya untuk meningkatkan hasil-hasil organisasional, maka senjangan tersebut dapat digunakan sebagai alat bagi manajer untuk menghindar secara lebih efektif. Ketiga, senjangan anggaran dibuat oleh para manajer sebagai alat perlindungan terhadap ketidakpastian yang dapat mempengaruhi hasil (Schiff & Lewin, 1970),

Penelitian yang berkaitan dengan senjangan anggaran telah menguji berbagai faktor yang dapat mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran (Merchant, 1985; Young, 1985). Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran, telah menjadi fokus umum dalam penelitian mengenai senjangan anggaran (Merchant, 1985). Dalam hal ini partisipasi anggaran berperan secara individual, dimana sedikitnya 10% varians dalam senjangan anggaran tersebut mengarah pada berbagai pendekatan lain. Pendekatan-pendekatan tersebut meliputi penggunaan model keagenan (*agency models*) untuk menciptakan senjangan anggaran (Young, 1985), atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi (*contingency factors*) sebagai prediktor adanya

senjangan anggaran (Govindarajan, 1986). Meskipun berbagai pendekatan tersebut telah banyak membantu memberikan penjelasan mengenai kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran, namun hal tersebut masih menjadi pertanyaan yang belum terjawab.

Penelitian terhadap fungsi anggaran telah dilakukan secara terus menerus, para peneliti secara luas menguji pengaruh karakteristik sistem penganggaran terhadap dampak perilaku manajerial, khususnya terhadap senjangan anggaran. Meskipun demikian, bukti empiris menunjukkan adanya ketidakjelasan hubungan antara karakteristik sistem penganggaran (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran) dengan senjangan anggaran. Namun penelitian karakteristik sistem penganggaran terhadap senjangan anggaran masih terbatas. Sebagian besar penelitian masih diarahkan pada pengujian partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, namun karakteristik lain seperti kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran masih terbatas.

Penelitian yang dilakukan, Shields et al. (2000), menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Tetapi, hasil penelitian Milani (1975), Brownell dan Hirst (1986) menyatakan hubungan yang tidak signifikan. Selanjutnya hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran tidak banyak dilakukan, namun hubungan antara kejelasan dan spesifikasi *task-goal* terhadap komitmen pencapaian sasaran dan timbulnya kepuasan terhadap karyawan mempunyai hubungan positif Latham dan Yulk 1975; Steers 1976; dalam Kenis (1979). Hasil

penelitian Kenis (1979), yang berhubungan dengan pengaruh kesulitan anggaran atas sikap, motivasi dan kinerja pada manajer adalah lemah dan tidak signifikan. Hubungan umpan balik anggaran dengan senjangan anggaran oleh Hofstede (1967), Hackman dan Lawyer (1971) melaporkan hubungan yang sangat lemah dan tidak signifikan, tetapi oleh Steers (1975), Kim dan Hammer (1976) menyatakan hubungan yang positif dan signifikan.

Pada konteks pemerintah daerah, karakteristik sistem penganggaran tercakup dalam Rencana Strategik Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Menurut Kenis (1979), karakteristik sistem penganggaran akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran. Selanjutnya, target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Hal ini berimplikasi pada penurunan senjangan anggaran.

Hasil penelitian yang telah dilakukan mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran dapat berinteraksi dengan variabel dari berbagai aspek lingkungan dalam mempengaruhi sikap dan perilaku bawahan. Misalnya Dunk (1993) melakukan penelitian dengan menganalisis pengaruh interaksi partisipasi anggaran, informasi asimetri diantara atasan dan bawahan, dan *budget emphasis* yang digunakan atasan dalam menilai kinerja bawahannya terhadap *slack* anggaran. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa tingkat *budget emphasis* dan informasi asimetri dapat mempengaruhi bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Dalam hal ini, senjangan anggaran akan rendah apabila partisipasi anggaran, informasi asimetri, dan *budget emphasis* tinggi. Sedangkan Young (1985) menguji secara empiris

pengaruh informasi pribadi terhadap kapabilitas produktif, *risk preference*, dan partisipasi pada senjangan anggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa, karena adanya keinginan untuk menghindari risiko, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Semakin tinggi risiko, maka bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan senjangan anggaran agar dapat meminimalkan risikonya. Temuan ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran.

Sementara itu penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Marchant (1985), menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran (berhubungan negatif). Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan hasil penelitian Lukka (1988), dan Young (1985) berbeda dengan penelitian yang dilakukan Dunk, Marchant, dan Onsi. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu, peningkatan partisipasi semakin meningkatkan senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil yang tidak konklusif di atas Govindarajan (1986) menyatakan bahwa kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian anggaran dikarenakan bahwa hubungan antara anggaran dan senjangan anggaran tergantung pada faktor-faktor tertentu (faktor situasional dan faktor kontekstual) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi yang terdiri dari faktor individual, interpersonal, organisasional, kultur, teknologi, dan lingkungan. Fisher (1998) menyatakan bahwa variabel kontinjen relevan pada tingkat bisnis yang

berbeda yang juga menunjukkan adanya perbedaan utama bagaimana atribut pengendalian dan tindakan dihubungkan dengan kinerja. Chenhall (1994), Mia (1993) menyatakan bahwa sistem pengendalian yang digunakan dalam organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan kinerja organisasi. Dalam hubungan antara sistem pengendalian dan kinerja organisasi ini terdapat faktor kontekstual. Penelitian ini menggunakan variabel komitmen organisasi sebagai variabel kontinjensi.

Konsep komitmen organisasi merupakan variabel yang memegang peranan penting dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran. Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai organisasi (Mowday *et al.*, 1979 dalam Darma, 2004). Berdasarkan hasil penelitian, komitmen organisasi yang tinggi akan cenderung menurunkan senjangan anggaran dan signifikan terhadap kinerja (Darma, 2004). Selain itu, komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian sasaran yang diharapkan (Darma, 2004). Pada konteks pemerintah daerah, aparat yang merasa sasaran anggarannya jelas, akan lebih bertanggung-jawab jika didukung dengan komitmen aparat yang tinggi terhadap organisasi (instansi) pemerintah daerah. Aparat akan lebih mementingkan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi. Hal ini akan mendorong aparat untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi sehingga akan mengurangi senjangan anggaran.

Disamping menguji kembali hubungan langsung antara karakteristik penganggaran yaitu partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran dengan senjangan anggaran, penelitian ini mencoba memperluas pembahasan dengan menggunakan pendekatan kontijensi yaitu pengujian terhadap pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara karakteristik penganggaran yaitu partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran dengan senjangan anggaran.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian diatas, masalah yang diteliti selanjutnya dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah karakteristik penganggaran (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran) mempengaruhi senjangan anggaran.
2. Apakah interaksi antara komitmen organisasi dan karakteristik sasaran penganggaran (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, dan umpan balik anggaran) berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

C. Tujuan Penelitian

Sesuai dengan rumusan masalah, penelitian mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Menemukan bukti empiris pengaruh langsung masing-masing karakteristik penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran terhadap senjangan anggaran.
2. Menguji kesesuaian komitmen organisasi dengan karakteristik sasaran penganggaran yaitu partisipasi, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran pada senjangan anggaran.

D. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan dan manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi dalam *goal-setting*, khususnya yang berhubungan dengan karakteristik sasaran penganggaran dan senjangan anggaran dalam konteks sistem penganggaran sektor publik.

BAB II

TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

A. Teori *Goal-Setting*

Edwin Locke (1968) memulai beberapa seri percobaan sejak tahun 1968 untuk mengumpulkan ide-idenya dalam kerangka yang lebih komprehensif untuk membangun teori *goal setting*. Beberapa perhatian diberikan dalam pengembangan penyebab dari tujuan khusus, mengapa seseorang dengan secara sadar melakukan sesuatu, dan bahwa tujuan (*goal*) dipandang secara signifikan berpengaruh secara luas pada kinerja aktual. Tujuan (*goal*) yang sangat sulit mungkin akan gagal untuk dapat diterima (*unaccepted*), dan jika ini merupakan kasus dari hubungan positif antara kesulitan tujuan dan kinerja maka hal ini diharapkan bukan menjadi pegangan dalam waktu yang lama. *Goal setting* tidak hanya diperkenalkan sebagai penjelasan efek insentif moneter tetapi juga pemahaman hasil yang dicapai dan perbedaan dalam waktu yang digunakan untuk mencapai hasil.

Tujuan (*goal*) memiliki dua atribut utama yaitu isi (*content*) dan intensitas (Miner 1980). *Content* mengacu pada aktivitas dasar atau pencarian akhir. Intensitas berhubungan dengan tingkat kepentingan seseorang atas tujuan. Tujuan berisikan keterkaitan langsung primer dan mengatur tenaga yang dikeluarkan karena adanya perbedaan tujuan membutuhkan jumlah usaha atau upaya yang berbeda. Sedangkan intensitas tujuan dapat mempengaruhi baik arah dan tingkat usaha tersebut.

Untuk memperoleh validitas data pada teori *goal setting*, Locke (1968) telah melakukan penelitian laboratorium dan sejumlah penelitian dalam konteks organisasional yang merupakan kelanjutan dari riset laboratorium. Riset-riset yang berhubungan dengan *goal setting* diarahkan pada topik yang dikembangkan oleh Locke seperti ketegasan tujuan (*goal specificity*), kesulitan tujuan (*goal difficulty*), penerimaan tujuan (*acceptance of goal*), umpan balik dan insentif (*feedback and incentives*), serta konsekuensi partisipasi dalam penyetingan tujuan (*participative goal setting*). Beberapa hasil penelitian laboratorium Locke dan penelitian lainnya yang berhubungan dengan *goal setting* dalam Miner (1980, hal. 180) antara lain:

1. *Goal Specificity*. Hasil penelitian laboratorium Locke menyatakan bahwa efek-efek penyetingan yang sangat spesifik untuk tujuan kuantifikasi kinerja. Baumlér (1971) melakukan penelitian dengan membandingkan subjek yang diberikan tujuan produksi yang tetap dan yang tidak. Hasilnya menunjukkan bahwa tujuan yang spesifik menghasilkan kinerja pada situasi yang independen, tetapi ketika persyaratan kerja mempertimbangkan koordinasi usaha penyetingan tujuan berdampak mengganggu.
2. *Goal Difficulty*. Locke (1968) melaporkan adanya korelasi linear sebesar .78 antara kesulitan tujuan dan kinerja. Temuan yang sama telah dilaporkan oleh Camble dan Ilgen (1976) yang menemukan bahwa kinerja didalam memecahkan permasalahan meningkat dengan peningkatan tingkat kesulitan tujuan yang ditentukan (proporsi dari jumlah permasalahan yang akan

dipecahkan), dan hal ini berkenaan dengan tingkat kesulitan aktual dari permasalahan yang bersangkutan.

3. *Acceptance of Goal*. Locke (1968) menyatakan bahwa penyimpangan teori ini adalah pada batas kesulitan tertinggi yang merefleksikan adanya kegagalan untuk penerimaan secara menyeluruh tujuan yang telah ditetapkan. Seseorang yang “berhenti mencoba ketika berhadapan dengan tugas yang sulit pasti tidak dapat menjangkau tujuannya”. Pada penelitiannya, Locke percaya bahwa tujuan yang ditentukan diperuntukan untuk sebagian besar yang menerima. Beberapa penelitian sebelumnya gagal untuk menghasilkan hubungan yang diharapkan antara kesulitan tujuan dengan kinerja, menyatakan bahwa penerimaan tujuan tidak memberikan kontribusi pencapaian hasil sukses; penerimaan tujuan kelihatannya bukan menjadi faktor yang sangat penting (Frost dan Mahoney, 1976).
4. *Feedback and Incentives*. Relatif sedikit penelitian yang dilakukan untuk menguji hipotesa Locke berkaitan dengan peranan umpan balik atau pemahaman hasil. Tetapi salah satu penelitian laboratorium yang dilakukan oleh Cummings, Schwab, dan Rosen (1971) mengindikasikan bahwa pemahaman secara menyeluruh atas hasil yang dicapai mempunyai dampak yang maksimal. Jika pemahaman atas umpan balik hanya bersifat parsial, maka hal ini tidak akan cukup untuk mengevaluasi suatu kinerja, atau tingkat kesalahan yang rendah, sehingga tujuan yang sulit dicapai tidak perlu di buat. Riset selanjutnya menunjukkan bahwa insentif moneter yang cukup besar

mempunyai dampak yang signifikan pada kinerja dan penyetingan tujuan yang akan datang.

5. *Participative Goal Setting*. Locke (1968) menyatakan bahwa ketika tujuan dibangun sendiri cenderung secara konsisten agak mudah, tetapi tingkat motivasi dan kinerja yang dihasilkan tidak tinggi. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Hamner dan Harnett (1974), memaparkan bahwa individual yang berada dibawah keadaan partisipasi yang tepat dalam proses penyetingan tujuan tidak memiliki konsekuensi yang negatif. Pengaruh partisipasi manajemen pada kinerja merupakan atribut yang secara eksplisit atau implisit harus dipertimbangkan dalam *goal setting*.

Dari penjelasan tentang teori *goal setting* dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh kespesifikan tujuan, tantangan, dan umpan balik terhadap kinerja. Locke (1968) mengemukakan bahwa maksud-maksud untuk bekerja ke arah suatu tujuan merupakan suatu sumber utama motivasi kerja. Artinya tujuan-tujuan memberikan seorang karyawan apa yang perlu dikerjakan dan berapa banyak upaya perlu dihabiskan. Tujuan-tujuan spesifik dapat meningkatkan kinerja. Walaupun tujuan tersebut sulit untuk dicapai tetapi jika diterima dengan baik, akan menghasilkan kinerja yang lebih tinggi dari pada tujuan mudah. Di samping itu diperlukan adanya umpan balik untuk mencapai kinerja tinggi (Latham dan Yukl, 1975). Partisipasi juga mungkin akan meningkatkan penerimaan-baik atas tujuan sebagai suatu tujuan yang diinginkan untuk dicapai.

B. Agency Theory

Agency theory menguraikan hubungan antara pihak prinsipal dan agen, dimana prinsipal adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak agen. Prinsipal mendelegasikan tanggung jawab pengambilan keputusan kepada agen dimana hak dan kewajiban kedua belah pihak diuraikan dalam suatu perjanjian kerja yang saling menguntungkan. Inti dari teori agensi adalah asumsi sebagai “manusia” yang dapat ditelusuri pada 200 tahun riset ekonomi. Model “manusia” yang mendasari teori agensi adalah bahwa aktor rasional, merupakan individu yang memaksimalkan utilitasnya (Jensen & Meckling, 1976). Keduanya agen dan prinsipal dalam teori agensi bertujuan mendapatkan sebanyak mungkin utilitas dengan pengeluaran terakhir yang mungkin.

Perspektif ekonomi digunakan untuk menjelaskan hubungan yang terjadi antara *principal* (pemilik perusahaan atau *principal manager*) dan *agent* masing-masing memiliki kepentingan yang berbeda terhadap organisasi. *Principal* mempekerjakan *agent* untuk melaksanakan aktivitas yang produktif bagi kesejahteraan *principal* dan untuk itu *agent* akan memperoleh kompensasi dari *principal*. Keadaan ini berpotensi menimbulkan konflik, karena motivasi *agent* untuk melaksanakan kegiatan yang produktif akan dipengaruhi banyak faktor, salah satunya adalah keterlibatan mereka dalam perencanaan tujuan organisasi. Sedangkan disisi lain, *principal* akan memanfaatkan *agent* secara maksimal demi kesejahteraan mereka dan memberikan kompensasi sesuai tingkat usaha yang dilakukan *agent*. Jadi dapat disimpulkan bahwa *agency theory* menyediakan

sarana formal untuk menganalisa perspektif ekonomi dari kompensasi yang didasarkan pada tingkat usaha tersebut.

Dalam konteks manajemen organisasi, teori agensi menjelaskan hubungan antara prinsipal dengan agen (manajemen) secara formal dalam bentuk kontrak kerja. Hal ini menyebabkan munculnya perilaku menyimpang. Perilaku ini dapat muncul karena semua individu baik *principal* maupun agen merupakan pihak yang memaksimalkan utilitasnya secara rasional, dimana mereka tidak hanya peduli dengan kompensasi keuangan dan kekayaan pribadi tetapi juga pada kondisi dan fleksibilitas pengaturan jam kerja, untuk itu agen boleh saja bertindak tidak sesuai keinginan *principal*. Salah satu keterbatasan dalam teori agensi ini adalah mengabaikan kompleksitas kehidupan organisasi.

Perusahaan modern menciptakan pemisahan antara kepemilikan dan pengawasan kekayaan. Pemilik menjadi prinsipal ketika mereka mengkontrak eksekutif untuk *me-manage* perusahaannya. Sebagai agen, eksekutif secara moral bertanggungjawab memaksimalkan utilitas pemegang saham. Eksekutif menerima status agen karena anggapan pada peluang memaksimalkan utilitasnya. Pada perusahaan modern, agen dan prinsipal dimotivasi oleh kesempatan untuk memperoleh keuntungan pribadi. Prinsipal menginvestasikan kekayaannya di perusahaan dan mendesain sistem yang kuat sebagai cara memaksimalkan utilitasnya. Agen menerima tanggung jawab *me-manage* investasi prinsipal, karena anggapannya terhadap kemungkinan peluang perolehan utilitas yang lebih besar daripada peluang lain.

Jika fungsi utilitas dari mementingkan diri sendiri agen dan prinsipal berkesuaian, tidak ada masalah; keduanya agen dan prinsipal akan menerima kenaikan utilitas individualnya. *Cost of agency* terjadi ketika kepentingan prinsipal dan agen berbeda. Peluang yang ada memungkinkan agen akan secara rasional memaksimalkan utilitas yang dimilikinya. Walsh & Seward (1990: 44) berargumen bahwa “jika manager perusahaan berkubu pada kepentingan mereka sendiri dengan semata-mata bertujuan menjamin kekuatannya, prestis, dan keuntungannya, organisasi kemungkinan kehilangan posisi pada lingkungan yang kompetitif dan akan gagal.” Jika mekanisme kontrol yang diusulkan oleh agen secara teoritis gagal, mekanisme pengawasan eksternal akan mengontrol *self-serving* manager (Walsh & Seward, 1990). Karena biaya mekanisme eksternal pada utilitas prinsipal lebih besar, mekanisme internal umumnya yang dipilih (Walsh & Seward, 1990).

Agency Theory tidak menspesifikasikan total kontrol pada agen. Jika berupa total kontrol, kemudian agen tidak leluasa dan perusahaan akan dikuasai seorang diri. Hal yang pokok dari teori agensi adalah bahwa prinsipal mendelegasikan otoritasnya pada agen untuk bertindak atas namanya. Pendelegasian ini memberikan agen peluang membangun utilitasnya pada biaya utilitas prinsipalnya (kekayaan), demikian, teori agensi menspesifikasikan pada kondisi kontrol *intermediate*, yang mana pertama pendelegasian dan kemudian kontrol untuk meminimalkan potensi penyelewengan pendelegasian (Jensen & Meckling, 1976).

Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dilihat dari pendekatan

agency theory. Praktik senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen (manajemen) dengan prinsipal yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya. *Agency theory* menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Namun, sering keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara atasan dan bawahan. Hal ini dapat terjadi misalnya, jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Lingkup anggaran menjadi relevan dan penting di lingkungan pemerintah daerah. Hal ini terkait dengan dampak anggaran terhadap akuntabilitas pemerintah, sehubungan dengan fungsi pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Selain itu, anggaran merupakan dokumen/kontrak politik antara pemerintah dan DPRD untuk masa yang akan datang. Selanjutnya, DPRD akan mengawasi kinerja pemerintah melalui anggaran. Bentuk pengawasan ini sesuai dengan *agency theory* yang mana pemerintah sebagai *agent* dan DPRD sebagai *principal*. Anggaran merupakan alat untuk mencegah informasi asimetri dan perilaku disfungsional dari *agent* atau pemerintah daerah.

C. Karakteristik Sistem Penganggaran dan Senjangan Anggaran

Proses penganggaran suatu organisasi seperti yang telah dikemukakan di muka, menggambarkan keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran tersebut pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan. Schiff dan Lewin (1970) mengemukakan bahwa anggaran yang disusun memiliki peran. Anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang.

Menurut Hanson (1966), Pengendalian dalam anggaran mencakup pengaturan atau pengarah orang (*direction of people*) dalam organisasi. Fungsi pengendalian perlu mempertimbangkan suatu konsep “*direction of people*” pada wilayah pengendalian yang relevan pada bisnis organisasi seperti (1) sifat dasar dari wewenang dan anggaran, (2) tingkat identifikasi individu dengan tujuan anggaran, dan (3) tingkat pencapaian sasaran anggaran. Proses penyusunan anggaran suatu organisasi merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Milani, 1975). Dampak fungsional atau disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya anggaran sebagai alat pengendalian yang baik untuk memotivasi para anggota organisasi meningkatkan senjangan anggarannya.

Salah satu dampak disfungsional dalam penyusunan anggaran adalah senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi (Anthony dan Govindarajan, 1998; Rasuli, 2002).

1. Partisipasi Anggaran

Anggaran partisipatif mengacu pada tingkat dimana manajer berpartisipasi dalam mempersiapkan anggaran dan mempengaruhi sasaran anggaran pada masing-masing pusat pertanggungjawaban. Partisipasi dalam penyusunan sasaran penganggaran mendorong manajer untuk mencapai tujuan, dan berpartisipasi pada pekerjaan. Caplan (1971) menyatakan bahwa ada dua keuntungan yang berkaitan dengan partisipasi. Partisipasi selalu menimbulkan (1) suatu sikap untuk berani bertanggungjawab dari para manajer, (2) hal ini akan meningkatkan kemungkinan bahwa tujuan anggaran akan diterima oleh setiap manajer sebagai tujuan mereka sendiri.

Brownell (1982) menyatakan bahwa partisipasi manajemen dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya berdasarkan pencapaian target anggaran, keterlibatan dan pengaruhnya pada penyusunan target anggaran tersebut. Senjangan anggaran yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi.

Beberapa hasil penelitian secara empiris menyatakan pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, artinya secara signifikan senjangan anggaran akan meningkat apabila partisipasi penyusunan anggaran yang diberikan manajer tinggi. Diantara peneliti yang memberikan hasil tersebut adalah Brownell (1982) yang melakukan penelitian lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya tingkat menengah yang bekerja pada perusahaan manufaktur skala besar di

San Fransisko. Hasil yang sama juga terjadi pada penelitian Brownell dan McInnes (1986) terhadap 108 manajer dari 224 kuesioner yang dikirim kepada manajer tingkat menengah dari berbagai fungsi di dua industri elektronik dan satu industri baja. Hasil penelitian Milani (1975) melaporkan korelasi positif dan signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan, tetapi hubungan antara partisipasi dan selisih anggaran adalah sangat lemah.

Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan dengan pencapaian tujuan organisasi. Bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimiliki kepada atasannya, sehingga atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Partisipasi merupakan cara efektif menyelaraskan tujuan pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara menyeluruh.

Darlis (2002) menyatakan bahwa partisipasi bawahan akan meningkatkan kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, inisiatif untuk menyumbangkan ide dan keputusan yang dihasilkan dapat diterima. Selain itu partisipasi juga dapat mengurangi konflik potensial antara tujuan individu dengan tujuan organisasi sehingga kinerja bawahan meningkat. Melalui partisipasi, atasan dapat memperoleh informasi mengenai lingkungan yang sedang dan akan dihadapi. Hal tersebut didukung oleh Baiman (1982) dan Dunk (1993) yang memperkuat argumen bahwa partisipasi cenderung mengurangi *budgetary slack*. Jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan, maka

akan menimbulkan *slack* (senjangan anggaran). Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya. *Budgetary Slack* mencerminkan adanya perbedaan antara jumlah anggaran yang sengaja disusun oleh manajer dengan jumlah estimasi terbaik perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2001).

Schiff dan Lewin (1970) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *budgetary slack* karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Upaya ini dilakukan dengan menentukan pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) dan biaya yang terlalu tinggi (*overstated*).

Menurut Milani (1975), ada enam item yang digunakan untuk mengukur partisipasi dalam penyusunan anggaran, yaitu: Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran, kepuasan dalam penyusunan anggaran, kebutuhan memberikan pendapat, kerelaan dalam memberikan pendapat, besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran akhir, seringkali atasan meminta pendapat atau usulan saat anggaran sedang disusun.

Partisipasi informasi juga dapat di transfer dari bawah kepada atasannya. Ada dua keuntungan yang dapat diperoleh dari adanya transfer informasi dari bawahan kepada atasan yaitu: atasan dapat mengembangkan strategi yang lebih baik yang dapat disampaikan kepada bawahan sehingga kinerja akan meningkat, disamping itu dari informasi yang diberikan bawahan kepada atasan akan memperoleh tingkat anggaran yang lebih baik atau lebih sesuai bagi

perusahaan. Para manajer bawah sebenarnya memiliki informasi yang lebih baik dibandingkan yang dimiliki manajer atas. Untuk menghilangkan atau meminimisasi terjadi perbedaan persepsi pada kedua tingkatan manajer ini, serta memaksimalkan partisipasi agar menjadi efektif, maka manajer bawah di tingkat organisasi harus diberi kesempatan untuk memberikan pendapat dalam proses penyusunan anggaran dengan mengungkapkan informasi yang dimiliki terkait pekerjaan sebagai kontribusi dalam penetapan jumlah anggaran.

Anggaran adalah suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut. Schiff dan Lewin (1970), mengemukakan anggaran yang telah disusun mempunyai beberapa peranan; Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu berisi ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. Kedua, anggaran berperan sebagai kriteria kinerja, dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur selisih anggaran. Oleh karena itu manajer membutuhkan estimasi yang dapat dipercaya terhadap kondisi perusahaan di masa mendatang. Manajer puncak perlu melibatkan berbagai pihak internal organisasi dalam membuat suatu keputusan apabila dirasakan ada persepsi yang berbeda dalam menilai ketidakpastian, apalagi dalam persaingan bisnis yang semakin ketat memerlukan keputusan yang cepat dan akurat (Kirby *et al.*, 1991).

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, dimana para anggota organisasi ikut serta dan mempunyai pengaruh dalam suatu

pembuatan keputusan yang berkepentingan dengan mereka. Partisipasi dalam konteks penyusunan anggaran merupakan proses dimana para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian anggaran, ikut serta dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan anggaran (Brownell 1982). Seperti yang dikemukakan Milani (1975), bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif. Aspirasi bawahan lebih diperhatikan dalam proses penyusunan anggaran, sehingga lebih memungkinkan bagi bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang menurut mereka dapat dicapai (Brownell dan McInnes, 1986; Dunk 1990)

Definisi partisipasi anggaran menurut Brownell dalam Sumarno (2005), adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran sementara Chong (2002) menyatakan sebagai proses bawahan/pelaksana anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat dalam dan mempunyai pengaruh dalam proses penyusunan anggaran. Menurut Kenis (1979) "partisipasi adalah sebagai tingkat keikutsertaan manajer dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan". Anggaran yang akan digunakan sebagaimana mestinya akan menjadi alat pembantu yang positif dalam menetapkan standar prestasi kerja, dalam mendorong tercapainya sasaran, dalam mengukur hasil, dan dalam mengarahkan perhatian pada bidang yang memerlukan penyelidikan.

penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer 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 berpartisipasi dalam penyusunannya (Milani, 1975). Kesungguhan dalam mencapai tujuan organisasi oleh para bawahan akan meningkatkan efektivitas organisasi, karena konflik potensial antara tujuan individu dengan tujuan organisasi dapat dikurangi atau bahkan dihilangkan.

Partisipasi anggaran terutama dilakukan oleh manajer tingkat menengah yang memegang pusat-pusat pertanggungjawaban dengan menekankan pada keikutsertaan manajer setiap pusat pertanggungjawaban dalam proses penyusunan dan penentuan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Dengan diikutkannya manajer dalam penyusunan anggaran, akan menambah informasi bagi atasan mengenai lingkungan yang sedang dan yang akan dihadapi serta membantu menyelesaikan masalah yang berkaitan dengan anggaran (Siegel dan Marconi, 1989).

Arfan Ikhsann dan La Ane (2007) menemukan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran terhadap selisih anggaran adalah positif, artinya bahwa semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan selisih anggaran.

2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran mengacu pada tingkat di mana sasaran anggaran yang ditetapkan secara spesifik dan jelas, dan yang dipahami dapat oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Locke (1968) menyatakan bahwa penentuan sasaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan kalau tidak ada penentuan sasaran dan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik. Dengan kata lain, kejelasan sasaran anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sebagaimana tercantum dalam perencanaan anggaran, sehingga secara logis kinerja dapat tercapai. Dia menegaskan bahwa adanya kesadaran akan sasaran dapat mengatur perilaku.

Penelitian tentang hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran tidak banyak dilakukan. Penelitian yang dilakukan Ehrmann Suhartono dan Moh. Solocin (2006) menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran.

3. Kesulitan Sasaran Anggaran

Sasaran anggaran mempunyai kisaran dari yang sangat longgar dan mudah dicapai sampai dengan yang sangat ketat dan susah dicapai. Sasaran yang mudah dicapai tidak memberikan tantangan bagi manajer, sehingga berpengaruh pada rendahnya motivasi. Sasaran yang sangat ketat dan sulit dicapai, pada sisi lain akan mengakibatkan perasaan gagal, frustrasi, aspirasi yang rendah, dan penolakan atas sasaran oleh manajer (Dumbar, 1971). Locke (1968) juga menyatakan bahwa kesulitan sasaran tugas akan mengakibatkan rendahnya kinerja

dibandingkan sasaran yang mudah. Apabila manajer secara terus menerus merasa gagal mencapai sasaran anggaran akan menyebabkan manajer kehilangan minat kerja, mengurangi prestasi, dan hilangnya percaya diri. Anthony dan Govindarajan, (1995) berpandangan bahwa anggaran yang ideal adalah anggaran yang ketat namun manajer yakin dapat mencapainya.

Hasil penelitian Kenis (1979) yang berhubungan dengan pengaruh kesulitan anggaran, secara keseluruhan atas sikap dan kinerja pada manajer adalah juga tidak menyakinkan (*inconclusive*); semua hubungan lemah dan tidak signifikan. Pengaruh yang positif dan signifikan atas persepsi kesulitan sasaran-tugas pada manajer dan kinerja *self-rated* manajer dilaporkan oleh Locke (1968). Sedangkan studi Carroll dan Tosi (1970) tidak mendukung. Hasil studi oleh Steers (1975) juga gagal untuk mendukung pengaruh positif kesulitan sasaran atas motivasi dan kinerja. Hofstede (1967), Backer dan Green (1962), dan Dumber (1971) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa sasaran anggaran yang terlalu ketat (*too tight*) akan mempunyai pengaruh negatif. Manajer yang melaporkan mempunyai sasaran yang terlalu ketat juga dilaporkan secara signifikan mengakibatkan tingginya ketegangan kerja (*job tension*) dan rendahnya kepuasan kerja (*job satisfaction*), kinerja anggaran (*budgetary performance*), dan efisiensi biaya (*cost efficiency*) dibandingkan dengan yang melaporkan mempunyai sasaran anggaran yang mudah dicapai atau yang ketat tetapi dapat dicapai. Hasil ini juga mengindikasikan bahwa “ketat (*tight*) tetapi dapat dicapai (*attainable*)” merupakan level optimum untuk kesulitan sasaran anggaran.

Dampak tingkat kesulitan anggaran terhadap senjangan implikasi pada motivasi manajer perlu diteliti lebih jauh. Penjelasan di atas mengindikasikan bahwa “ketat (*tight*) tetapi dapat dicapai (*attainable*)” merupakan level optimum untuk kesulitan sasaran anggaran, sehingga manajer mungkin tidak akan melakukan senjangan anggaran. Apabila manajer merasa anggaran yang ditetapkan mempunyai tingkat kesulitan yang teralalu longgar dan mudah untuk dicapai maka manajer akan merasa tidak termotivasi dalam melaksanakannya, karena untuk mencapainya tidak diperlukan usaha yang keras sehingga kemungkinan para manajer akan melakukan senjangan anggaran.

4. Umpan Balik Anggaran

Umpan balik terhadap tingkat dimana sasaran anggaran dicapai merupakan suatu variabel motivasional yang penting. Becker dan Green (1962) dalam Kenis (1979) mengemukakan apabila anggota suatu organisasi tidak dapat mengetahui hasil yang mereka capai, mereka tidak akan mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak memberikan insentif pada kinerja yang tinggi; yang pada akhirnya, mereka dapat mengalami ketidakpuasan. Hal ini dapat memperkuat atau mencegah perilaku-perilaku karyawan. Invancevich dan McMahan (1982) mengemukakan bahwa orang akan melakukan dengan lebih baik bila mereka memperoleh umpan balik mengenai betapa mereka maju ke arah tujuan karena umpan balik membantu mengidentifikasi penyimpangan antara apa yang mereka kerjakan dan apa yang mereka ingin kerjakan.

Studi empiris yang memperlihatkan pengaruh umpan balik atas kinerja, antara lain; Carroll dan Tosi (1970), menemukan umpan balik yang sifatnya

positif dikorelasikan dengan pencapaian sasaran *self-rated*. Steers (1975) dan Kim dan Hammer (1976) juga melaporkan adanya korelasi yang positif dan signifikan antara umpan balik dan kinerja. Kenis (1979) sendiri menemukan hubungan yang lemah dan tidak signifikan antara umpan balik anggaran dengan senjangan anggaran.

Salah satu konsep yang dapat digunakan dalam melakukan umpan balik atas hasil yang menguntungkan maupun tidak yang dicapai baik oleh manajer menengah atau bawah adalah konsep penguatan yang positif. Jika terjadi varian yang menguntungkan, manajemen menengah atau bawah harus menerima pujian, promosi, dan/atau *reward* yang maksimal. Jika terjadi varian yang merugikan, maka manajer tingkat menengah dan bawah tidak boleh dihukum tetapi harus dibimbing untuk memperbaiki hasil yang telah dicapai.

Implikasinya adalah umpan balik akan memungkinkan untuk menemukan kesenjangan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi (Anthony dan Govindarajan, 1998; Rasuli, 2002). Hal ini didasarkan pada temuan-temuan Skinner bahwa perilaku yang mengarah kepada konsekuensi-konsekuensi yang positif akan meningkatkan kinerja dan cenderung terulang kembali, sedangkan yang sifat negatif tidak efektif dalam meningkatkan kinerja.

Berdasarkan temuan-temuan penelitian yang menguji hubungan karakteristik sasaran penganggaran yang diproksi oleh partisipasi penyusunan, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan senjangan

anggaran, selanjutnya dapat dijelaskan dengan model penelitian (gambar 1) sebagai dasar untuk merumuskan hipotesis 1 sampai dengan hipotesis 4.

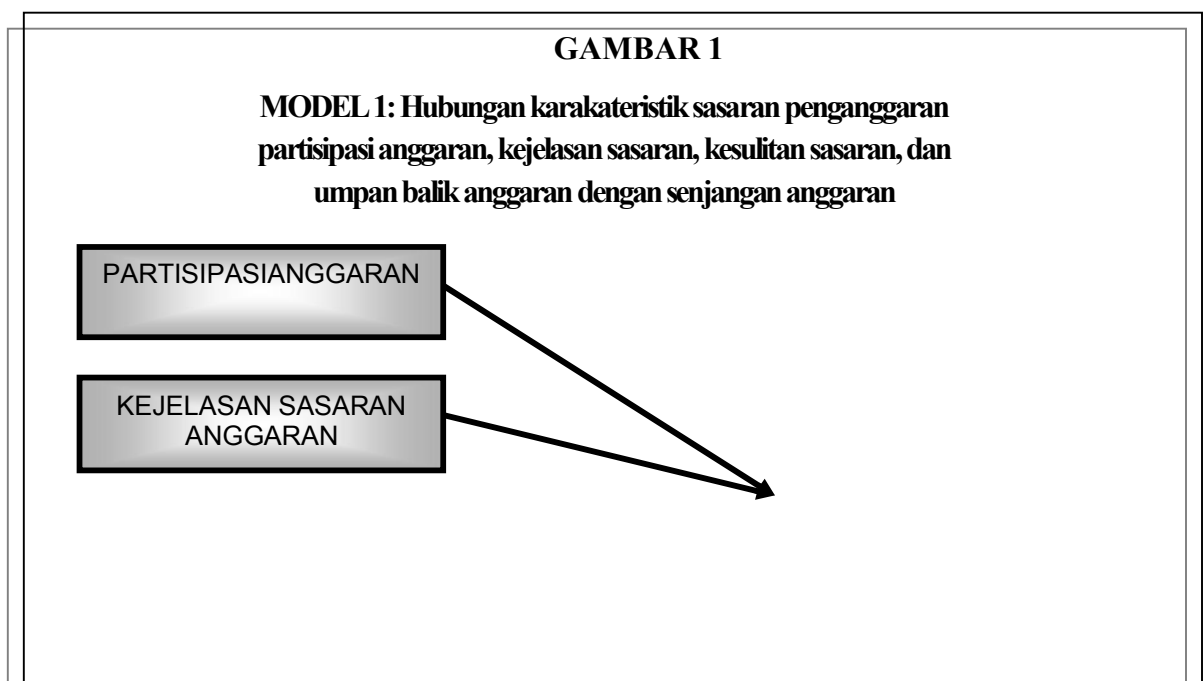
Selanjutnya sesuai dengan model (1), peneliti mengajukan hipotesis mengenai hubungan karakteristik sasaran penganggaran yang diproksi oleh partisipasi penyusunan, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran dengan senjangan anggaran sebagai berikut:

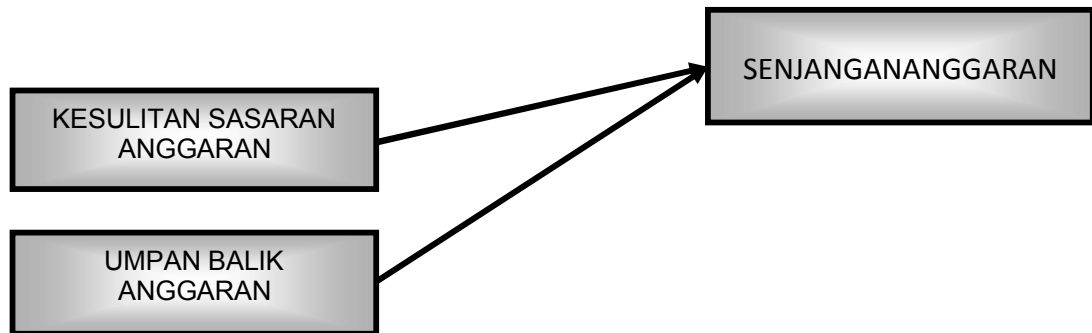
H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H2 : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H3 : Kesulitan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H4 : Umpan balik penganggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran





D. Teori Kontinjensi

Sehubungan dengan hasil-hasil penelitian yang tidak konsisten seperti dikemukakan di muka bahwa hubungan antara partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kesulitan sasaran anggaran, evaluasi anggaran, dan umpan balik anggaran dengan senjangan anggaran tidak jelas (*equivocal*). Sejumlah peneliti misal, Brownell (1982); Murray (1990), mengemukakan adanya variabel lain yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara partisipasi dengan kinerja. Untuk merekonsiliasi temuan penelitian yang bertentangan tersebut, perlu digunakan pendekatan kontinjensi untuk mengidentifikasi berbagai kondisi yang menyebabkan anggaran partisipatif menjadi lebih efektif (Govindarajan 1986).

Pendekatan kontinjensi pada akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi manajemen secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan, tetapi sistem akuntansi manajemen itu tergantung juga pada faktor-faktor situasional yang ada dalam organisasi. Para peneliti telah banyak menerapkan pendekatan kontinjensi guna menganalisa dan mendesain sistem kontrol (Otley, 1980), khususnya dibidang akuntansi manajemen. Pendekatan kontinjensi banyak menarik minat

peneliti karena mereka ingin mengetahui apakah tingkat keandalan sistem akuntansi manajemen itu selalu berpengaruh sama (terhadap kinerja) pada setiap kondisi atau tidak. Berdasarkan pendekatan kontinjensi maka ada kemungkinan terdapat variabel penentu lainnya yang saling berinteraksi, selaras dengan kondisi tertentu yang dihadapi.

Kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesakan pada beberapa penelitian menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher,1998). Penggunaan konsep kesesuaian (*fit*) dalam teori kontinjensi menunjukkan tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kontekstual (kontinjensi) dan sistem akuntansi manajemen (seperti desain akuntansi dan sistem penganggaran) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan (Riyanto 2001). Anthony dan Govindarajan (1998) menyatakan struktur organisasi dan proses kontrol dipengaruhi faktor-faktor kontinjensi baik dari eksternal maupun internal perusahaan seperti ukuran perusahaan, lingkungan, teknologi, interdependensi, dan strategi. Fisher (1998) juga telah mengidentifikasi 5 variabel kontinjensi yang berpengaruh terhadap sistem kontrol termasuk sistem kontrol akuntansi yaitu : ketidak pastian, teknologi, industri, karakteristik perusahaan dan unit bisnis, strategi kompetitif, dan faktor-faktor lain yang dapat diobservasi.

Riyanto (2003) mengatakan hubungan karakteristik anggaran, dalam hal ini meliputi; partisipasi anggaran (*budgetary participation*), kejelasan sasaran anggaran (*budget goal clarity*), dan kesulitan sasaran anggaran (*budgetary goal difficulty*), evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*), dan umpan balik anggaran

(budgetary feedback) dengan senjangan anggaran, dipengaruhi oleh faktor-faktor individual yang bersifat *psychological attributes*. Efektif atau tidaknya kejelasan sasaran anggaran sangat ditentukan oleh *psychological attributes*. Implikasinya, faktor-faktor individual tersebut berfungsi sebagai pemoderasi dalam hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran. Contoh *psychological attributes* tersebut adalah komitmen organisasi.

Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai organisasi (Darma , 2004). Menurut Nouri dan Parker (1996), Asnawi (1997) dan Darlis (2000), senjangan anggaran tergantung apakah individu memilih mengejar kepentingan pribadi atau bekerja untuk kepentingan organisasi. Komitmen yang tinggi menjadikan individu lebih mementingkan organisasi daripada kepentingan pribadi dan berusaha menjadikan organisasi menjadi lebih baik. Komitmen organisasi yang rendah akan membuat individu untuk berbuat untuk kepentingan pribadinya. Selanjutnya, senjangan anggaran cenderung terjadi bagi individu yang memiliki komitmen organisasi yang rendah karena lebih mengutamakan kepentingan individu tersebut.

Pada konteks pemerintah daerah, aparat yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi, akan menggunakan informasi yang dimiliki untuk membuat anggaran menjadi relatif lebih tepat. Adanya komitmen organisasi yang tinggi berimplikasi terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Selain itu, komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan

organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan (Nouri dan Parker, 1996).

E. Konsep Kesesuaian (*The Concepts of Fit*)

Teori kontinjensi telah merupakan suatu kerangka yang berpengaruh dalam penelitian organisasional selama hampir dua decade. Selama ini, perkembangan telah terjadi baik pada tingkat konseptual maupun metode, dan beberapa dari perkembangan tersebut telah diadopsi oleh para peneleliti akuntansi. Dalam arti yang luas teori kontinjensi menyatakan bahwa keefektifan organisasi merupakan suatu fungsi dari kesesuaian antara struktur dan lingkungan dimana suatu perusahaan beroperasi (Duncan dan Moores 1989). Beberapa penelitian yang menguji proposisi ini telah mendapatkan kritik yang tajam dari sejumlah penulis (Drazin dan Van de Ven, 1985). Sebagai konsekuensinya telah terdapat sejumlah perbaikan konseptual dan metode.

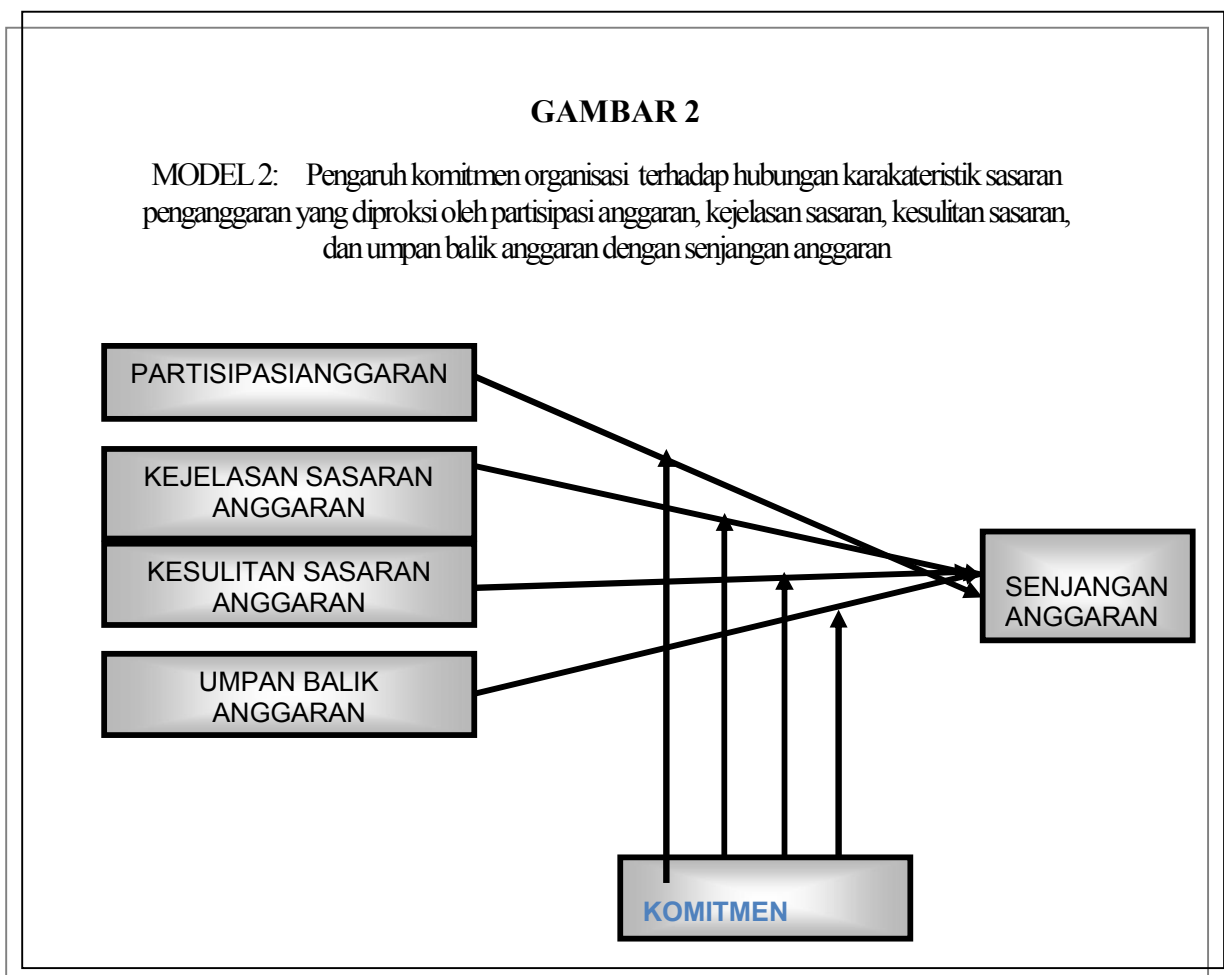
Konsep sentral dari teori kontinjensi adalah kesesuaian (*fit*) dan Drazin dan Van de Ven (1985) mengidentifikasi tiga pendekatan konseptual yang berbeda terhadap kesesuaian yaitu seleksi, interaksi, dan sistem. Dalam pendekatan seleksi, tidak membahas implikasi kinerja dari sebuah sistem. Pendekatan ini merupakan konsep kesesuaian yang paling awal yang dikemukakan dalam literature. Maka fokus utama penelitian mengkaji karakteristik organisasi yang menerapkan sistem tertentu. Selanjutnya menurut Drazin dan Van de Ven (1985) pendekatan interaksi mendefenisikan konsep kesesuaian sebagai interaksi bivarian. Secara lebih khusus, kesesuaian didefenisikan sebagai interaksi antara pasangan faktor sistem-kontekstual pada

kinerja. Dalam pendekatan ini, agenda penelitian utama adalah pengkajian faktor-faktor kontekstual yang menentukan atau mempengaruhi dampak dari sebuah sistem pada kinerja.

Pendekatan sistem adalah konsep kesesuaian paling akhir yang dikembangkan dalam literatur. Pendekatan sistem mengadopsi konsep yang lebih holistic dari kesesuaian sebagai konsistensi internal dan secara simultan menunjuk pada banyaknya faktor kontinjen, struktur alternatif, dan karakteristik kinerja (Drazin dan Van de Ven 1985). Maka efektifitas dari sebuah sistem ditentukan oleh sejauhmana faktor-faktor kontekstual mempengaruhi prasyarat kondisional dari sebuah sistem, semakin konsisten sistem dengan faktor kontekstual, semakin efektif sistem itu dan sebaliknya. Penerapan pendekatan ini memungkinkan para peneliti untuk mengkaji banyaknya dampak dari faktor kontekstual pada hubungan antara sebuah sistem dan kinerja (Govindarajanm 1988, dalam Riyanto, 1995).

Suatu alternatif pendekatan yang berbasis regresi yang sudah diadopsi dalam penelitian akuntansi adalah analisis residual. Pendekatan ini berfokus pada kurangnya kesesuaian antara variabel-variabel kontinjensi dan konsekuensi selanjutnya atas efektivitas. Secara khusus, aplikasi teori kontinjensi dengan melihat dampak deviasi dalam sistem penganggaran dari suatu model berkonteks sistem yang ideal, atas kinerja. Kurangnya kesesuaian merupakan akibat dari deviasi atas hubungan linier antara lingkungan dan sistem penganggaran.

Gambar berikut ini menyajikan model 2 mengenai pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran yang diproksi oleh anggaran partisipatif, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran terhadap senjangan anggaran :



Rumusan hipotesis untuk menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara karakteristik sistem penganggaran yang diproksi oleh anggaran partisipatif, kejelasan sasaran, kesulitan sasaran, dan umpan balik anggaran

dengan senjangan anggaran yang digambarkan dalam model (2) tersebut adalah sebagai berikut:

H5 : Interaksi partisipasi anggaran dengan faktor kontinjen komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H6 : Interaksi kejelasan sasaran penganggaran dengan faktor kontinjen komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H7 : Interaksi kesulitan sasaran penganggaran dengan factor kontinjen komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H8 : Interaksi umpan balik penganggaran dengan faktor kontinjen komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.