

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa tingkat senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor, termasuk besarnya peran atau partisipasi bawahan didalam menyusun anggaran. Berikut ini dipaparkan beberapa hasil penelitian hasil penelitian terdahulu yang diambil dari beberapa jurnal dan skripsi tahun lalu:

1. Iva Budi Yuwono (1999)

Penelitian ini mengenai pengaruh komitmen organisasi dan ketidak pastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperkuat penelitian sebelumnya mengenai komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Sampel dari penelitian ini adalah para eksekutif manajer perusahaan di Indonesia yang dipilih secara acak. Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi berganda sebagai alat uji hipotesis. Jenis variabel dalam penelitian ini ada dua macam variabel . Variabel dependent yaitu senjangan anggaran, variabel independent adalah partisipasi anggaran, ketidakpastian lingkungan, komitmen organisasi. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa hubungan antara partisipasi bawahan dalam anggaranakan meningkatkan

senjangan anggaran, karena semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan mereka cenderung berusaha agar anggaran yang telah mereka susun mudah dicapai. Penelitian ini tidak berhasil mendukung ekspektasi peneliti bahwa semakin tinggi komitmen organisasi, senjangan anggaran semakin besar. Ketidakpastian lingkungan yang dirasakan oleh para manajer ternyata mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran, karena semakin tinggi ketidakpastian lingkungan maka senjangan anggaran semakin tinggi pula.

Persamaan Penelitian :

Persamaan pada penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang yaitu pada variabel dependent menggunakan senjangan anggaran (*budgetary slack*) dan pada variabel independent menganalisis partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Penelitian terdahulu dan sekarang juga menggunakan teknik analisis regresi sebagai alat uji hipotesis.

Perbedaan Penelitian :

Perbedaan penelitian terdahulu dengan penelitian sekarang terletak pada variabel independent, pada penelitian terdahulu terdapa variabel ketidakpastian lingkungan, sedangkan pada penelitian sekarang menambah variabel mengenai informasi asimetris dan budaya. Sampel yang digunakan penelitian terdahulu yaitu para eksekutif manajer perusahaan di Indonesia yang dipilih secara acak, sedangkan pada penelitian sekarang yaitu pejabat struktural di SKPD yang memiliki peran dalam proses penyusunan anggaran

(RKA-SKPD) dan memiliki masa kerja minimal satu tahun dalam periode penyusunan anggaran.

2. Yulia Fitri (2004)

Penelitian ini mengenai pengaruh informasi asimetris, partisipasi anggaran, komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperkuat penelitian sebelumnya mengenai informasi asimetris, partisipasi penyusunan anggaran dan komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran. Sampel dari penelitian ini adalah 79 Pembantu Dekan II pada fakultas yang ada di universitas swasta dikota Bandung. Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi sebagai alat uji hipotesis. Jenis variabel dalam penelitian ini ada dua macam variabel. Partisipasi penyusunan anggaran, informasi asimetri, dan komitmen organisasi sebagai variabel independent, dan variabel dependent yaitu senjangan anggaran. Hasil dari penelitian ini mendukung hasil penelitian Nouri & Parker (1996) yang mengungkapkan bahwa variabel informasi asimetris, partisipasi anggaran dan komitmen organisasi mempengaruhi senjangan anggaran. Variabel partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, baik secara langsung maupun tidak langsung melalui partisipasi penganggaran dan informasi asimetris. Variabel komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, baik secara langsung maupun tidak melalui informasi asimetris dan komitmen organisasi. Variabel informasi asimetris berhubungan signifikan secara negatif dengan partisipasi anggaran dan

komitmen organisasi. Variabel partisipasi anggaran berhubungan signifikan secara positif dengan komitmen organisasi.

Persamaan Penelitian :

Persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian saat ini adalah pada variabel independent menganalisis partisipasi anggaran, informasi asimetris, dan komitmen organisasi. Variabel dependet juga menganalisis senjangan anggaran (*budgetary slack*). Penelitian terdahulu dengan sekarang juga menggunakan teknik regresi sebagai alat uji hipotesis.

Perbedaan Penelitian :

Perbedaan pada penelitian sekarang menambah variabel independent yaitu budaya organisasi. Sampel yang digunakan penelitian terdahulu adalah 79 Pembantu Dekan II pada fakultas yang ada di universitas swasta dikota Bandung, sedangkan pada penelitian sekarang yaitu pejabat struktural di SKPD yang memiliki peran dalam proses penyusunan anggaran (RKA-SKPD) dan memiliki masa kerja minimal satu tahun dalam periode penyusunan anggaran.

3. Bambang Sardjito dan Osmad Muthaher (2007)

Penelitian ini mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah: budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mencari bukti yang mendukung dugaan bahwa partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah: budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating. Sampel dari penelitian ini adalah

dinas atau kantor dilakukan dengan alasan yaitu instansi tersebut merupakan satuan kerja pemerintah yang berarti menyusun, menggunakan dan melaporkan relasi anggaran. Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi sebagai alat uji hipotesis. Jenis variabel dalam penelitian ini ada tiga macam variabel. Kinerja sebagai variabel dependent, sedangkan variabel independent yaitu partisipasi penyusunan anggaran, dan variabel moderating adalah budaya organisasi dan komitmen organisasi. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Pengaruh yang signifikan antara variabel budaya organisasi dan komitmen organisasi dalam memoderasi partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial.

Persamaan Penelitian :

Persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian saat ini adalah pada variabel independent menganalisis partisipasi anggaran. Penelitian terdahulu dan sekarang juga menggunakan teknik analisis regresi sebagai alat uji hipotesis. Sampel yang digunakan penelitian terdahulu dengan sekarang juga sama yaitu satuan kerja pemerintah.

Perbedaan Penelitian :

Perbedaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian saat ini adalah pada variabel dependent yaitu pada penelitian terdahulu menganalisis kinerja aparat pemerintahan dan penelitian sekarang menganalisis *budgetary slack*. Penelitian sekarang pada variabel independent menambah variabel mengenai informasi asimetris, budaya dan komitmen organisasi, sedangkan pada

penelitian terdahulu budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating.

4. Dinni (2008)

Penelitian ini mengenai pengaruh partisipasi anggaran, informasi asimetris, budget emphasis dan komitmen organisasi terhadap timbulnya *budgetary slack*. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mencari bukti yang mendukung dugaan bahwa partisipasi anggaran, informasi asimetris, *budget emphasis*, dan komitmen organisasi akan menyebabkan peluang untuk menciptakan *budgetary slack*. Sampel dari penelitian ini adalah para manajer yang berada pada tingkat bawah dan manajer pada tingkat menengah yang terlibat dalam penyusunan anggaran di PT. Telkom Yogyakarta. Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi sebagai alat uji hipotesis. Jenis variabel dalam penelitian ini ada dua macam variabel. *Slack* anggaran sebagai variabel dependent, sedangkan variabel independent yaitu partisipasi anggaran, informasi asimetris, *budget emphasis*, dan komitmen organisasi. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa partisipasi anggaran, informasi asimetris, *budget emphasis*, dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap *slack* anggaran.

Persamaan Penelitian :

Persamaan dalam penelitian Dinni dengan penelitian saat ini adalah pada variabel independent menganalisis partisipasi anggaran, informasi asimetris, dan komitmen organisasi, sedangkan pada variabel dependent juga menganalisis selisihan anggaran. Penelitian terdahulu dan sekarang juga menggunakan teknik analisis regresi sebagai alat uji hipotesis.

Perbedaan Penelitian :

Perbedaan dalam penelitian Dinni dengan penelitian saat ini adalah pada variabel independent yaitu pada penelitian terdahulu menganalisis *budget emphasis* dan penelitian sekarang menganalisis budaya. Sampel yang digunakan dalam penelitian saat ini yaitu pejabat struktural di SKPD yang memiliki peran dalam proses penyusunan anggaran (RKA-SKPD) dan memiliki masa kerja minimal satu tahun dalam periode penyusunan anggaran sedangkan penelitian terdahulu di PT. Telkom Yogyakarta .

5. Amelia dan Komang Ayu (2009)

Penelitian ini mengenai pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Bandung. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mencari bukti yang mendukung dugaan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas akan menyebabkan peluang untuk menciptakan *slack* anggaran. Sampel dari penelitian ini adalah para penyusun anggaran BPR di Kabupaten Bandung. Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi berganda

sebagai alat uji hipotesis . Jenis variabel dalam penelitian ini ada dua macam variabel . *Slack* anggaran sebagai variabel dependent, sedangkan variabel independent yaitu partisipasi anggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas baik secara silmutan maupun parsial berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Bandung. Penelitian ini menemukan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas secara parsial berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran. Perusahaan sebaiknya memperhatikan variabel-variabel tersebut untuk mengurangi adanya *slack* anggaran.

Persamaan Penelitian :

Persamaan dalam penelitian terdahulu dengan sekarang yaitu terletak pada variabel dependent yaitu menganalisis *slack* anggaran, sedangkan pada variabel independent untuk penelitian terdahulu dan sekarang juga menganalisis partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Penelitian terdahulu dan sekarang juga menggunakan teknik analisis regresi berganda sebagai alat uji hipotesis.

Perbedaan Penelitian :

Perbedaan dalam penelitian terdahulu dengan sekarang terletak pada variabel independent. Penelitian terdahulu menganalisis penekanan anggaran dan kompleksitas tugas, penelitian sekarang menganalisis informasi asimetris dan budaya. Sampel yang digunakan dalam penelitian saat ini yaitu pejabat struktural di SKPD yang memiliki peran dalam proses penyusunan anggaran (RKA-SKPD) dan memiliki masa kerja minimal satu tahun dalam periode penyusunan anggaran, sedangkan penelitian terdahulu adalah para penyusun anggaran BPR di Kabupaten Bandung.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Anggaran

Munandar (2001:1) mendefinisikan anggaran adalah satuan rencana yang disusun secara sistematis yang meliputi seluruh kegiatan organisasi, yang dinyatakan dalam unit (kesatuan) moneter dan berlaku untuk jangka waktu tertentu yang akan datang. Menurut Wildavsky (1975) dalam Bahtiar Arif, Muchlis, dan Iskandar (2002:123) anggaran adalah:

1. catatan masa lalu,
2. rencana masa depan,
3. mekanisme pengalokasian sumber daya,
4. metode untuk pertumbuhan,
5. alat penyaluran pendapatan,
6. mekanisme untuk negoisasi,

7. harapan aspirasi strategi organisasi,
8. satu bentuk kekuatan kontrol,
9. alat atau jaringan komunikasi.

Pada akhir periode anggaran, sumberdaya yang telah digunakan oleh manajemen dan hasil yang dicapai akan dibandingkan dengan anggaran yang telah ditetapkan, baik anggaran pendapatan maupun anggaran biaya. Selisih dari perbandingan tersebut akan digunakan sebagai salah satu tolok ukur penilaian kinerja manajemen khususnya kinerja keuangan, dan setelah dilakukan penilaian secara keseluruhan, baik dari sisi keuangan maupun non keuangan akan diambil tindakan yang berupa reward atau dapat juga berupa punishment bagi pihak manajemen yang terkait.

1. Karakteristik Anggaran Sektor Publik

Karakteristik anggaran sektor publik menurut Indra Bastian (2006:166) sebagai berikut :

Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan non keuangan.

Anggaran pada umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu atau beberapa tahun.

Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusunan anggaran.

Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

2. Klasifikasi Anggaran

Menurut Bahtiar Arif, Muchlis, dan Iskandar (2002:20-22) klasifikasi anggaran merupakan pengelompokan atau pembagian dari anggaran agar dapat memberikan gambaran yang lebih rinci. Klasifikasi anggaran terdiri dari:

a. Berdasarkan objek

Anggaran disusun berdasarkan jenis pendapatan dan belanja. Pendapatan terdiri dari penerimaan dalam negeri yang terdiri atas penerimaan pajak dan nonpajak. Pendapatan lain adalah pendapatan hibah dan sebagainya. Belanja diklasifikasikan dalam belanja pegawai, belanja barang, belanja pemeliharaan, dan sebagainya.

b. Berdasarkan organisasi

Anggaran diklasifikasikan berdasarkan unit pemerintahan seperti anggaran departemen pertahanan, anggaran departemen luar negeri dan seterusnya termasuk unit organisasi dibawahnya. Klasifikasi ini memungkinkan untuk melihat besar anggaran setiap unit, pencapaian, serta efisiensi dan efektivitasnya. Klasifikasi ini tidak memungkinkan untuk melihat pengalokasian anggaran kepada sasaran-sasaran pembangunan secara nasional.

c. Berdasarkan fungsi

Anggaran disusun berdasarkan fungsi belanja di dalam Negara seperti di dalam sektor pendidikan, sektor sosial, dan seterusnya. Sektor pendidikan bisa terdapat diberbagai departemen / lembaga Negara, tidak hanya di departemen pendidikan. Klasifikasi ini umumnya hanya untuk belanja.

d. Berdasarkan sifat / karakter

Anggaran disusun berdasarkan sifat / karakter pendapatan dan belanja seperti pendapatan dan belanja rutin serta pendapatan dan belanja pembangunan.

e. Berdasarkan kehematan

Anggaran disusun berdasarkan skala ekonomisnya. Prioritas belanja disusun berdasarkan tingkat kebutuhan sesuai dengan kebijakan nasional mengingat terbatasnya pendapatan negara. Pendapatan rutin dan belanja rutin kemudian pendapatan pembangunan (pembiayaan) dan belanja pembangunan didahulukan sesuai dengan tingkat prioritas.

3. Fungsi Anggaran

Menurut Sony, Tengku agus, dan Hariyandi (2005: 30-31) mempunyai beberapa macam fungsi / manfaat, antara lain :

1. Fungsi Perencanaan

Sebagai alat perencanaan, penganggaran memaksa manajemen untuk merencanakan masa depan, paling tidak dalam aspek keuangan. Manajemen dilatih untuk terbiasa dalam simulasi dan analisis aspek keuangan, supaya manajer terbiasa dalam pola pikir untuk mengembangkan arah, meramalkan kesulitan, dan

menyusun kebijakan masa depan pada aspek keuangan organisasi. Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan jangka pendek dan merupakan komitmen manajer pusat pertanggungjawaban untuk melaksanakan program atau bagian dari program dalam jangka pendek. Penyusunan anggaran, manajer pusat pertanggungjawaban harus mempertimbangkan pengaruh lingkungan luar dan kondisi organisasi.

2. Fungsi Koordinasi dan Komunikasi

Anggaran secara formal mengkomunikasikan rencana organisasi kepada setiap karyawan dan tindakan berbagai unit dalam organisasi agar dapat bekerja secara bersama dan serentak kearah pencapaian tujuan. Koordinasi sangat penting, mengingat bahwa setiap individu didalam organisasi mungkin mempunyai kepentingan dan persepsi yang berbeda terhadap tujuan organisasi. Disitulah peran komunikasi dibutuhkan dengan baik dalam mengkomunikasikan berbagai langkah kepada bawahan dalam satu unit maupun dalam melakukan koordinasi dengan berbagai unit yang terpisah. Komunikasi meliputi penyampaian informasi yang berhubungan dengan tujuan, strategi, kebijakan, rencana, pelaksanaan, atau penyimpangan yang mungkin timbul.

3. Fungsi Motivasi

Anggaran berfungsi pula sebagai alat untuk memotivasi para pegawai dalam melaksanakan tugas atau pencapaian tujuan. Motivasi para pelaksana dapat didorong dengan pemberian insentif dalam bentuk hadiah, uang, penghargaan, promosi, dan sebagainya untuk mereka yang mencapai prestasi. Anggaran yang penyusunannya mengikuti peran serta para pelaksana dapat digunakan sebagai motivasi mereka didalam melaksanakan perencanaan dan tujuan serta sekaligus untuk mengukur kinerja mereka.

4. Fungsi Pengendalian dan Evaluasi

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian kegiatan karena anggaran yang sudah disetujui merupakan komitmen dari para jajaran manajemen yang ikut berperan serta didalam penyusunan anggaran tersebut. Pengendalian pada dasarnya adalah membandingkan antara rencana dengan pelaksanaan sehingga dapat ditentukan penyimpangan yang timbul apakah sudah menjadi tanda bahaya bagi organisasi atau unit-unitnya. Penyimpangan tersebut sebagai dasar evaluasi atau penilaian prestasi dan umpan balik untuk perbaikan masa yang akan datang.

5. Fungsi Pembelajaran

Anggaran juga berfungsi sebagai alat untuk mendidik para manajer mengenal bagaimana bekerja secara rinci pada pusat pertanggung jawaban yang dipimpinnya sekaligus menghubungkan dengan pusat pertanggung jawaban lain didalam organisasi yang bersangkutan. Anggaran bermanfaat untuk latihan kepemimpinan bagi para manajer atau calon manajer agar dimasa depan mampu menduduki jabatan yang lebih tinggi. Peran pembelajaran dari aspek anggaran juga agar para

manajer berdisiplin dalam memonitor kemajuan tujuan dan capaian-capaian tiap mata anggaran dengan membandingkannya antara target dan realisasi.

4. Prinsip Anggaran Sektor Publik

Menurut Indra Bastian (2006: 177-178) prinsip anggaran sektor publik yaitu :

a) Demokratis

Anggaran Negara (di pemerintahan pusat maupun dipemerintahan daerah), baik yang berkaitan dengan pendapatan maupun pengeluaran, harus ditetapkan melalui suatu proses yang mengikutsertakan sebanyak mungkin unsur masyarakat, selain harus dibahas dan mendapatkan persetujuan dari lembaga perwakilan rakyat.

b) Adil

Anggaran negara harus diarahkan secara optimum bagi kepentingan orang banyak dan secara proposional, dialokasikan bagi semua kelompok dalam masyarakat sesuai dengan kebutuhannya.

c) Transparan

Proses perencanaan dan pelaksanaan serta pertanggungjawaban anggaran negara harus diketahui tidak saja oleh wakil rakyat, tetapi juga masyarakat umum.

d) Bermoral tinggi

Pengelolaan anggaran negara harus berpegang pada peraturan perundangan yang berlaku, dan juga senantiasa mengacu pada etika dan moral yang tinggi.

e) Berhati-hati

Pengelolaan anggaran negara harus dilakukan secara berhati-hati, karena jumlah sumber daya yang terbatas dan mahal harganya.

f) Akuntabel

Pengelolaan keuangan negara haruslah dapat dipertanggung jawabkan setiap saat secara intern maupun ekstern kepada rakyat.

5. Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2002:70-73) prinsip-prinsip pokok dalam siklus anggaran antara lain :

1. Tahap Persiapan dan Penyusunan Anggaran

Tahap persiapan dan penyusunan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Terkait dengan masalah tersebut, yang perlu diperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, hendaknya terlebih dahulu dilakukan penaksiran pendapatan secara akurat.

2. Tahap Ratifikasi

Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *managerial skill* namun juga harus mempunyai *political skill*, *salesman ship* dan *coalition building* yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang tinggi dari eksekutif sangat penting dalam tahap ini. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislatif.

3. Tahap Implementasi

Anggaran yang telah disetujui oleh legislatif, tahap berikutnya adalah pelaksanaan anggaran. Tahap ini yang paling penting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem (informasi) akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam hal ini bertanggung jawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya.

4. Tahap Pelaporan dan Evaluasi

Tahap terakhir dari siklus anggaran adalah pelaporan dan evaluasi anggaran. Tahap persiapan, ratifikasi, dan implementasi anggaran terkait dengan aspek operasional anggaran, sedangkan tahap pelaporan dan evaluasi terkait dengan aspek akuntabilitas. Tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi

dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka pada tahap pelaporan dan evaluasi anggaran biaya tidak akan menemui banyak masalah.

2.2.2 Budgetary Slack

Anthony dan Govindradjan (2001) dalam Falikhatun (2007) mendefinisikan *Budgetary slack* (senjangan anggaran) sebagai perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi. Keadaan terjadinya *budgetary slack*, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target mudah untuk dicapai (Falikhatun, 2007). Menurut Hilton dalam Falikhatun (2007) tiga alasan utama seseorang melakukan *budgetary slack*: (a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus dimata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya. (b) *budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidak pastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga sehingga yang terjadi karyawan tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya. (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajemen tingkat bawah/menengah dalam menyusun anggaran (partisipasi anggaran) adalah penciptaan senjangan anggaran. Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran. Menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga

akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran.

Menurut A.Ikhsan dan M. Ishak (2005:176) manajer menciptakan slack dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah, mengestimasi biaya lebih tinggi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output. A.Ikhsan dan M. Ishak menambahkan bahwa mereka melakukan hal ini untuk menyediakan suatu margin keselamatan untuk memenuhi tujuan yang dianggarkan.

Kesimpulan diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa budgetary slack (senjangan anggaran) merupakan sebuah interpretasi dari setiap pihak yang terlibat dalam perencanaan dan penyusunan anggaran terhadap pencapaian sasaran dan tujuan sebuah organisasi baik itu dalam jangka pendek maupun jangka panjang yang didalamnya melibatkan sumber daya secara optimal untuk memberikan output yang optimal pula.

2.2.3 Partisipasi Anggaran

Menurut Krisler dan Incuk (2007) mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan pengaruh dalam menentukan pencapaian tujuan anggaran dipusat pertanggung jawaban. Menurut Mulyadi (2001:513) partisipasi anggaran sebagai keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran.

Partisipasi memberikan dampak positif terhadap perilaku karyawan, meningkatkan kuantitas dan kualitas produksi dan meningkatkan kerjasama

diantara manajemen. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab untuk mencapainya karena ikut terlibat dalam penyusunannya. Melakukan penyusunan anggaran akan melibatkan bawahan untuk menambah informasi kepada atasan mengenai lingkungan yang sedang dihadapi dalam menyelesaikan masalah yang berkaitan dengan anggaran (Mulyadi, 2001:513).

1. Manfaat Partisipasi Anggaran

Menurut A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:175) menguraikan manfaat dari partisipasi anggaran yaitu:

- a. Partisipasi dapat meningkatkan moral dan mendorong inisiatif yang lebih besar pada semua tingkat manajemen.
- b. Meningkatkan rasa kesatuan kelompok, yang pada gilirannya cenderung untuk meningkatkan kerjasama antara anggota kelompok dalam penetapan tujuan.
- c. Menurunkan tekanan dan kegelisahan yang berkaitan dengan anggaran
- d. Menurunkan ketidakadilan yang dipandang ada dalam alokasi sumber daya organisasi antara subunit organisasi, serta reaksi negatif yang dihasilkan dari persepsi semacam itu.

2. Keterbatasan Partisipasi Anggaran

Hasen dan Mowen (2006:376-377) menguraikan permasalahan yang ditimbulkan dari partisipasi anggaran yaitu:

- a. Penerapan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah

Penerapan standar anggaran cenderung akan menjadi tujuan individual manajemen dalam situasi penganggaran partisipatif, sehingga penetapan target anggaran yang terlalu mudah atau terlalu sulit akan menyebabkan turunya kinerja. Target yang mudah untuk dicapai maka karyawan mungkin kehilangan semangat dan kinerjanya akan menurun, sedangkan target anggaran sulit dicapai maka pencapaian standart akan menyebabkan frustrasi dan mendorong kearah prestasi kerja yang buruk.

- b. Bawahan akan membuat *budgetary slack* dengan cara mengalokasikan sumber dari yang dibutuhkan

Partisipasi dalam penyusunan anggaran menciptakan kesempatan bagi bawahan untuk menciptakan kesenjangan anggaran (*budgetary slack*). Senjangan dalam jumlah yang besar dapat merugikan organisasi, sebab sumber daya yang ada mungkin tidak dapat digunakan secara produktif karena telah terikat yang sebenarnya yang tidak membutuhkannya.

c. Partisipasi semu

Kejadian ini bisa terjadi apabila atasan memegang kendali total atas proses penganggaran dan pada saat yang sama juga mencari dukungan partisipasi bawahannya. Atasan hanya berusaha untuk mendapatkan penerimaan formal dari bawahannya atas anggaran yang disusun, bukannya mencari masukan bagi penyusunan anggaran. Partisipasi semu ini menyebabkan tidak diperolehnya efek positif perilaku karyawan yang diharapkan adanya penerapan partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran.

2.2.4 Informasi Asimetris

Informasi asimetris adalah perbedaan informasi yang dimiliki antara atasan dengan bawahan dalam penyusunan anggaran. Menurut Krisler dan Incuk (2007) atasan atau pemegang kuasa anggaran mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih dari pada bawahan atau pelaksana anggaran mengenai unit tanggung jawab bawahan atau pelaksana anggaran ataupun sebaliknya. Kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan atau pemegang kuasa anggaran kepada bawahan atau pelaksana anggaran pencapaian target anggaran yang menurut bawahan atau pelaksana anggaran terlalu tinggi. Kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan atau pelaksana anggaran akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai. Anggaran yang disusun secara *bottom-up* menyebabkan informasi mengenai komponen dalam anggaran lebih diketahui oleh manajemen tingkat bawah.

Menurut Scott (2000), terdapat dua macam asimetri informasi yaitu:

1. *Adverse selection*, yaitu bahwa para karyawan serta orang-orang dalam lainnya biasanya mengetahui lebih banyak tentang keadaan dan prospek perusahaan dibandingkan pihak luar.
2. *Moral hazard*, yaitu bahwa kegiatan yang dilakukan oleh atasan tidak seluruhnya diketahui oleh bawahan.

2.2.5 Budaya

Budaya (*culture*) dapat diartikan sebagai sekumpulan nilai, keyakinan, pemahaman dan norma pokok yang dibagi bersama oleh anggota suatu organisasi. Konsep budaya membantu karyawan dalam memahami aspek yang kompleks dan tersembunyi dari kehidupan organisasi. Budaya merupakan pola nilai dan asumsi bersama mengenai bagaimana sesuatu hal dapat dilakukan dalam sebuah organisasi (Richard L. Daft, 2006:125).

Nilai budaya terprogram dalam jiwa manusia sejak kecil dalam lingkungan keluarga, dan tidak akan merubah dalam waktu yang singkat. Perubahan akan terjadi apabila sudah memasuki lingkungan sekolah, tetangga dan lingkungan organisasi. Menyangkut organisasi maka keyakinan, sikap dan perilaku manusia akan dipengaruhi oleh latar belakang budaya organisasi tempat dia bekerja. Budaya organisasi sesungguhnya tumbuh karena diciptakan dan dikembangkan oleh individu yang bekerja dalam suatu organisasi, dan diterima sebagai nilai-nilai yang harus dipertahankan dan diturunkan kepada setiap anggota baru. Semakin banyak anggota organisasi yang menerima nilai-nilai inti dan semakin besar

komitmen mereka terhadap nilai-nilai tersebut, dan semakin kuat budaya organisasinya (Edy Sutrisno, 2010:25-26).

Menurut Richard L. Daft (2006:125-126) budaya organisasi dapat terdiri dari dua tingkatan yang berbeda-beda. Tingkatan pertama disebut sebagai budaya terlihat yaitu budaya yang dapat dilihat dan didengar waktu berkeliling dalam organisasi sebagai seorang pengunjung, pelanggan atau pekerja. Budaya terlihat ini dapat dilihat dari penampilan pekerja, bagaimana mengatur ruang kantor, bagaimana tingkah laku mereka satu dengan yang lainnya, bagaimana mereka berbicara dan bagaimana mereka memuaskan masyarakat. Tingkatan kedua disebut budaya tidak terlihat terdapat nilai dan keyakinan yang dinyatakan, yang tidak dapat diamati, tetapi dapat diperoleh dari cara orang menjelaskan dan membenarkan hal yang mereka lakukan. Ini merupakan nilai-nilai yang dipertahankan oleh anggota organisasi pada tingkat kesadaran. Semua ini dapat diinterpretasikan dari cerita, bahasa, dan symbol yang digunakan oleh anggota organisasi untuk menunjukkan diri mereka.

1. Karakteristik Budaya

Menurut Robins (1993) didalam Edy Sutrisno (2010:26-27) ada sepuluh karakteristik yang merupakan inti dari budaya organisasi, yaitu:

1. *Member Identity*, yaitu identitas anggota didalam organisasi secara keseluruhan, dibandingkan dengan identitas dalam kelompok kerja atau bidang profesi masing-masing.
2. *Group Emphasis*, yaitu seberapa besar aktivitas kerja bersama lebih ditekankan dibandingkan kerja individual.

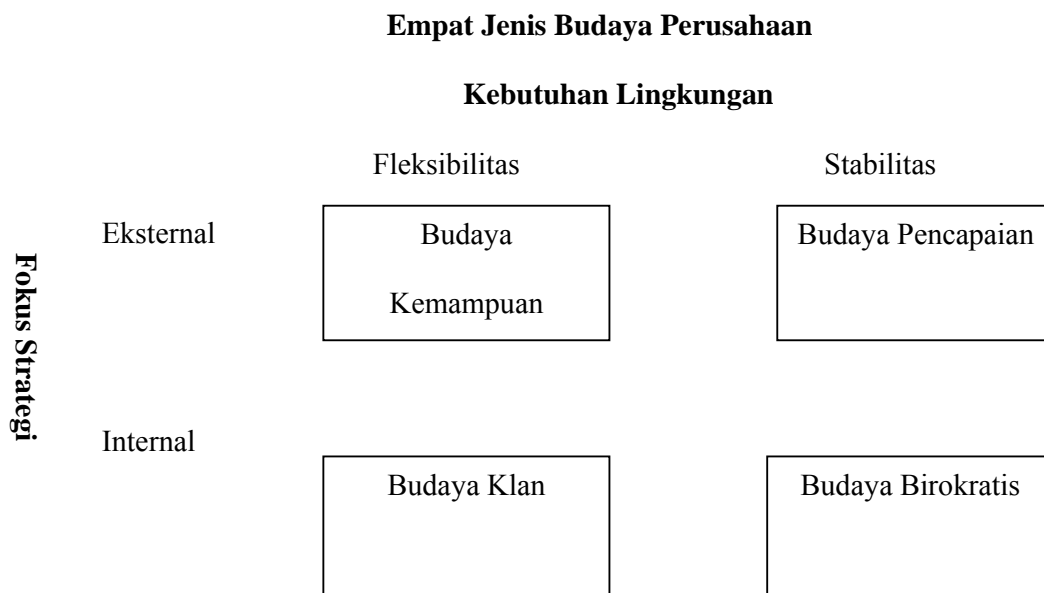
3. *People Focus*, seberapa jauh keputusan manajemen yang diambil untuk mempertimbangkan keputusan tersebut terhadap anggota organisasi.
4. *Unit Integration*, yaitu seberapa jauh unit-unit didalam organisasi dikondisikan untuk beroperasi secara bersama-sama.
5. *Control*, yaitu seberapa banyak peraturan dan pengawasan langsung yang digunakan untuk mengawasi dan mengendalikan perilaku karyawan.
6. *Risk Tolerance*, yaitu besarnya dorongan terhadap karyawan untuk lebih agresif dan inovatif.
7. *Reward Criteria*, yaitu seberapa besar imbalan yang dialokasikan sesuai dengan kinerja karyawan dibandingkan alokasi berdasarkan senioritas, *favoritism*, atau faktor bukan kinerja lainnya.
8. *Conflict Tolerance*, yaitu seberapa besar karyawan didorong untuk bersikap terbuka terhadap konflik dan kritik.
9. *Means-end Orientation*, yaitu seberapa besar manajemen lebih menekankan pada penyebab atau hasil dibandingkan pada teknik dan proses yang digunakan untuk mengembangkan hasil.
10. *Open-sistem Fokus*, yaitu seberapa besar pengawasan organisasi dan respons yang diberikan untuk mengubah lingkungan eksternal.

2. Jenis-Jenis Budaya

Budaya penting bagi organisasi dan para karyawan untuk mempertimbangkan lingkungan eksternal sekaligus strategi dan tujuan perusahaan. Sejumlah studi telah menyarankan bahwa kesesuaian yang tepat

antara budaya, strategi dan lingkungan berkaitan dengan empat kategori atau jenis budaya seperti (Richard L. Daft, 2006:132-133):

Gambar : 2.1



Kategori ini didasarkan pada dua dimensi: (1) sejauh mana lingkungan eksternal menuntut fleksibilitas atau stabilitas, dan (2) sejauh mana fokus strategis suatu organisasi terhadap internal atau eksternal. Empat kategori yang berkaitan dengan perbedaan ini adalah (Richard L. Daft, 2006:130-131):

1. Budaya Kemampuan Beradaptasi

Muncul dalam sebuah lingkungan yang menuntut respon cepat dan pengambilan keputusan beresiko tinggi. Manajer mendorong nilai-nilai yang mendukung kemampuan organisasi untuk mendeteksi, menginterpretasi, dan mengartikan dengan cepat sinyal-sinyal dari lingkungan sehingga menjadi respon perilaku yang baru .

2. Budaya Pencapaian

Cocok untuk organisasi yang sangat memerhatikan pelayanan kepada pelanggan tertentu dalam lingkungan eksternal, tetapi tidak membutuhkan fleksibilitas dan perubahan yang cepat. Ini merupakan budaya berorientasi pada hasil yang menghargai daya saing, inisiatif, pribadi dan kesediaan untuk bekerja lama serta keras untuk mencapai hasil.

3. Budaya Klan

Memiliki fokus internal pada keterlibatan dan partisipasi karyawan untuk memenuhi perubahan kebutuhan dari lingkungan. Budaya ini menempatkan nilai yang tinggi untuk memenuhi kebutuhan karyawan dari organisasi, memiliki ciri atmosfer yang saling memerhatikan seperti halnya dalam keluarga.

4. Budaya Birokratis

Memiliki fokus internal dan orientasi konsisten terhadap lingkungan yang stabil. Mengikuti aturan dan menggunakan uang dengan bijak sangat dihargai, serta budaya mendukung dan menghargai cara bekerja sesuai dengan metode, rasional, dan teratur.

3. Tujuan dan Pembentukan Budaya

Budaya memberika identitas bagi anggota organisasi dan membangkitkan komitmen terhadap keyakinan dan nilai yang lebih besar dari dirinya sendiri. Budaya organisasi secara umum dimulai oleh pendirinya atau pemimpin terdahulu yang mewujudkan dan menerapkan ide-ide dan nilai-nilai khusus sebagai satu visi, filosofi, dan strategi organisasi. Menurut Stephen P. Robbins (2002: 283) budaya memiliki beberapa fungsi dalam organisasi yaitu:

1. Budaya memiliki suatu peran batas-batas tertentu yaitu budaya menciptakan perbedaan antara satu organisasi dengan organisasi lainnya.
2. Budaya berfungsi untuk menyampaikan rasa identitas kepada anggota-anggota organisasi.
3. Budaya mempermudah penerusan komitmen hingga mencapai batasan yang lebih luas.
4. Budaya mendorong stabilitas sistem sosial.
5. Budaya bertugas sebagai pembentuk rasa dan mekanisme pengendalian yang memberikan panduan dan bentuk perilaku serta sikap karyawan.

Fungsi-fungsi yang disebutkan diatas berguna bagi organisasi dan karyawan, karena budaya mendorong terciptanya komitmen organisasi dan meningkatkan konsistensi sikap karyawan. Keadaan ini jelas sekali akan menguntungkan sebuah organisasi. Sisi pandang karyawan, budaya menjadi bermanfaat karena budaya tersebut mengurangi keambiguan. Budaya menyampaikan kepada karyawan bagaimana pekerjaan dilakukan dan apa saja yang bernilai penting (Stephen P. Robbins, 2002:284).

Menurut Ouchi (1981) didalam Edy Sutrisno (2010:13) menggunakan tujuh jenis nilai untuk mengukur dan membandingkan antara budaya organisasi satu dengan lainnya, yaitu:

- a. Komitmen pada karyawan
- b. Evaluasi terhadap karyawan
- c. Karier
- d. Kontrol

- e. Pembuatan keputusan
- f. Tanggung jawab
- g. Perhatian pada manusia

2.2.6 Komitmen Organisasi

Faktor lain yang dianggap mempengaruhi munculnya *budgetary slack* adalah komitmen organisasi. Menurut Stephen P. Robins (2003:92) mendefinisikan komitmen organisasi adalah suatu keadaan dimana seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat memelihara keanggotaan dalam organisasi itu. Komitmen organisasi merupakan salah satu faktor penting dalam pencapaian tujuan organisasi. Menurut Luthans (1992) didalam Edy Sutrisno (2010:292) komitmen organisasi merupakan (1) keinginan yang kuat menjadi anggota dalam satu kelompok, (2) kemauan usaha yang tinggi untuk organisasi, (3) suatu keyakinan tertentu dan penerimaan terhadap nilai-nilai dan tujuan-tujuan organisasi.

Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi. Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang baik. Komitmen yang tinggi juga bisa menghindari kemungkinan terjadinya *budgetary slack*, sebaliknya individu yang memiliki komitmen organisasi yang rendah akan lebih mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi kearah yang lebih baik, sehingga

kemungkinan terjadinya selisihan anggaran sangat besar apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran(Firdaus, 2002:5).

Kaitanya dengan komitmen organisasi Allen dan Meyer (1990) di dalam Edy Sutrisno (2010:292-293) mengidentifikasi tiga tema berbeda dalam mendefinisikan komitmen, ketiga tema tersebut adalah :

1. Komitmen afektif (*affective comitment*), yaitu keterikatan emosional karyawan, dan keterlibatan dalam organisasi. Komitmen dalam jenis ini muncul dan berkembang oleh dorongan adanya kenyamanan, keamanan, dan manfaat lain yang dirasakan dalam suatu organisasi yang tidak diperolehnya dari tempat atau organisasi yang lain.
2. Komitmen berkelanjutan (*continuence commitment*), yaitu komitmen berdasarkan kerugian yang berhubungan dengan keluarnya karyawan dari organisasi. Hal ini mungkin karena kehilangan senioritas atas promosi atau benefit.
3. Komitmen normatif (*normative commiment*), yaitu keterikatan anggota secara psikologis dengan organisasi karena kewajiban moral untuk memelihara hubungan dengan organisasi. Pendorong anggota untuk tetap berada dan memberikan sumbangan pada keberadaan suatu organisasi, baik materi maupun non materi adalah adanya kewajiban moral, yang mana seseorang akan merasa tidak nyaman dan bersalah jika tidak melakukan sesuatu.

2.2.7 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi *Budgetary Slack*

1. Pengaruh Partisipasi Anggaran dengan *Budgetary Slack*

Faktor yang banyak diteliti dan dianggap memiliki pengaruh yang signifikan pada timbulnya *budgetary slack* adalah partisipasi anggaran. Penelitian yang dilakukan Onsi (1973), Cammon (1976), dan Merchant (1985) didalam Dinni (2008) menunjukkan bahwa partisipasi justru dapat mengurangi *slack*, hal ini dikarenakan adanya komunikasi positif antara manajer atas dan bawahan akan mengurangi tekanan untuk membuat *slack* anggaran. Penelitian yang dilakukan Dinni (2008) tidak sesuai dengan penelitian diatas, penelitian Dinni menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam pembuatan anggaran akan menghasilkan *budgetary slack*. Partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan *budgetary slack* dan sebaliknya ketika partisipasi rendah harapan bawahan untuk melakukan *budgetary slack* dibatasi sehingga *budgetary slack* juga rendah.

2. Pengaruh Informasi Asimetris dengan *Budgetary Slack*

Penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi *budgetary slack* juga berkembang dengan dimasukkannya variabel lain yang dianggap berpengaruh yaitu informasi asimetris. Informasi asimetris dalam hal ini adalah perbedaan informasi yang dimiliki antara bawahan dengan atasan dalam penyusunan anggaran. Atasan atau pemegang kuasa anggaran mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih daripada bawahan atau pelaksana anggaran mengenai unit tanggung jawab bawahan atau pelaksana anggaran atau sebaliknya (Krisler dan Incuk, 2007).

Penelitian Falikhatun (2007) menyatakan bahwa informasi asimetris meningkatkan hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Semakin tinggi informasi asimetris artinya pegawai semakin mengenal secara teknis tentang pekerjaan dan pegawai mempunyai pemahaman yang lebih baik mengenai apa yang dicapai di area tanggung jawab masing-masing sehingga tidak langsung terjadi penekanan *budgetary slack* dikarenakan anggaran sudah tepat sasaran. Tindakan yang diambil pegawai sebagai pihak yang mempunyai kepentingan terhadap perencanaan anggaran, melaporkan kekosistenan terhadap target kinerja yang diharapkan atau menyatukan hubungan antara masukan (input) dengan keluaran (output) suatu program atau kegiatan sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga terjadi penurunan kesenjangan anggaran. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa partisipasi anggaran dan informasi asimetris berpengaruh negatif dan signifikan pada *budgetary slack*.

3. Pengaruh Budaya Organisasi dengan *Budgetary Slack*

Budaya dapat berpengaruh terhadap perilaku orang dalam organisasi, termasuk dalam proses implementasi anggaran. Budaya yang kuat ditunjukkan dengan nilai-nilai organisasi yang tercermin pada perilaku karyawan yang akan mengurangi terjadinya *slack* anggaran. Organisasi dengan budaya yang kuat akan berupaya mengimplementasikan anggaran sesuai dengan apa adanya tanpa ada tujuan lain, sehingga mereka tidak akan melakukan suatu hal yang dapat dikatakan *slack* (menyimpang) yang dapat merugikan organisasi tempat mereka bekerja. Penelitian yang dilakukan Widya (2006) dan Falikhatun (2007)

menunjukkan bahwa budaya tidak mempunyai pengaruh negatif terhadap *budgetary slack* .

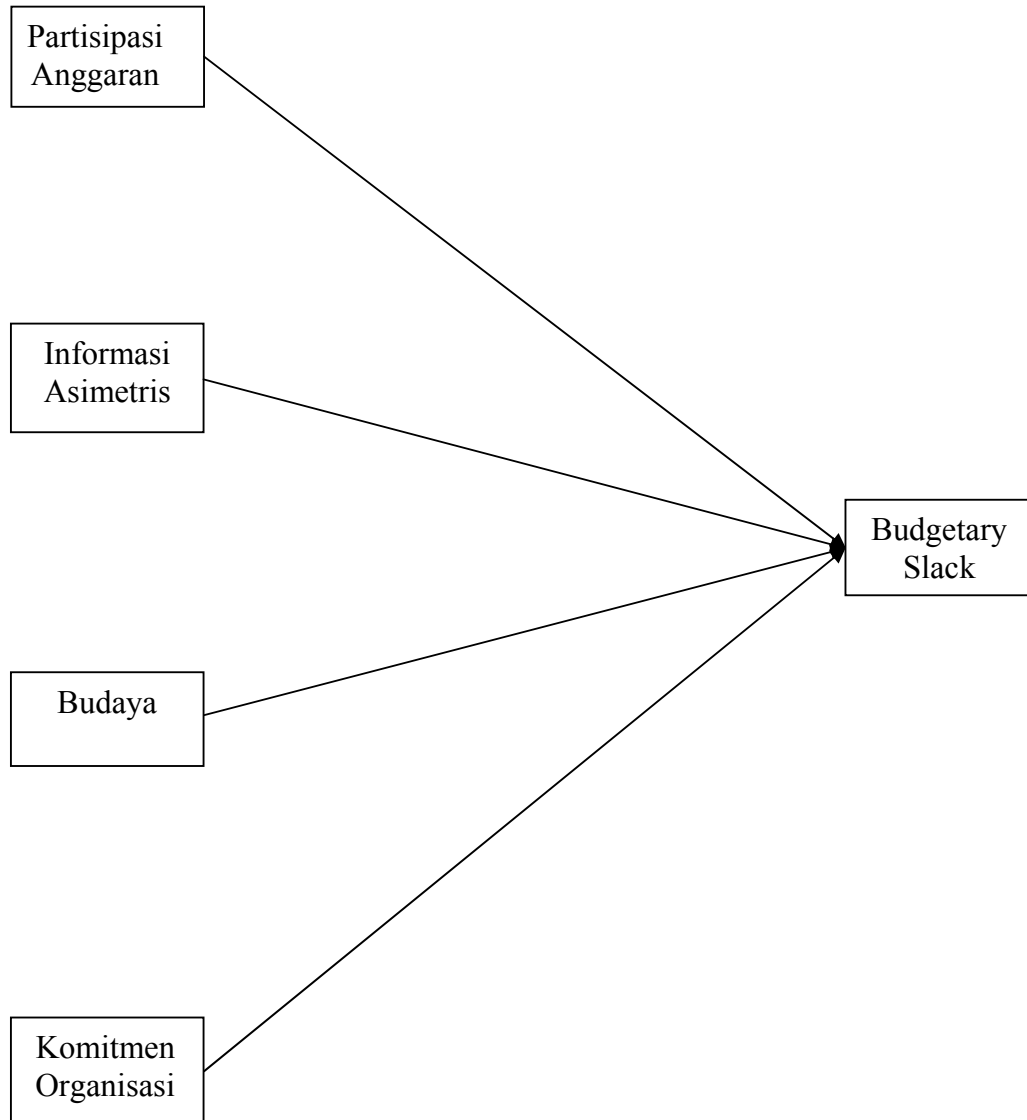
4. Pengaruh Komitmen Organisasi dengan *Budgetary Slack*

Faktor lain yang dapat mempengaruhi *budgetary slack* adalah komitmen organisasi. Karyawan yang memiliki komitmen yang tinggi akan mempergunakan anggaran untuk mengejar tujuan organisasi, sehingga perusahaan akan memiliki kecenderungan yang rendah untuk memunculkan *budgetary slack*. Karyawan yang memiliki komitmen yang rendah akan menggunakan anggaran untuk mengejar kepentingan dirinya sendiri, sehingga perusahaan akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk menciptakan *budgetary slack*. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Dinni (2008) dan Tati (2007).

2.3 Kerangka Pemikiran

Faktor yang mempengaruhi *budgetary slack* adalah partisipasi anggaran, informasi asimetris, budaya, dan komitmen organisasi. Berdasarkan tujuan dan landasan teori, maka peneliti mencoba menggambarkan hubungan antara variabel partisipasi anggaran, informasi asimetris, budaya, dan komitmen organisasi terhadap *budgetary slack* dalam suatu kerangka pemikiran, seperti tampak pada gambar 2.2

Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran



2.4 **Hipotesis Penelitian**

H₁ = partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap budgetary slack

H₂ = informasi asimetris mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap budgetary slack

H₃ = budaya mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap budgetary slack

H₄ = komitmen organisasi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap budgetary slack