

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Anggaran

Menurut Kenis (1979) dalam Mawikere (2007) suatu anggaran bukan saja sebagai rencana keuangan yang menganggarkan besarnya biaya dan pendapatan pada pusat pertanggungjawaban, tetapi juga merupakan alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi dan alat penumbuh motivasi. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) merupakan instrumen kebijakan yang utama pemerintahan daerah. Anggaran merupakan rencana kerja pemerintah daerah yang diekspresikan dalam bentuk uang (rupiah) dalam suatu periode tertentu (Mawikere, 2007).

Mardiasmo (2002) dalam Mawikere (2007) mengungkapkan bahwa penganggaran dapat dilihat berdasarkan tujuh fungsi utamanya yaitu sebagai alat perencanaan, alat pengendalian, alat kebijakan fiskal, alat politik, alat koordinasi dan komunikasi, alat evaluasi kerja, alat untuk memotivasi manajemen dan alat untuk menciptakan ruang publik. Menurut Kenis (1979) dalam Suhartono dan Solichin (2007) mengatakan terdapat beberapa karakteristik sistem penganggaran dan salah satu karakteristik anggaran adalah keadilan anggaran anggaran

2. Kejelasan Sasaran Anggaran

Direktorat Jenderal Otonomi Daerah (2001) dalam Mawikere (2007) menyatakan arah dan kebijakan umum APBD pada dasarnya memuat informasi mengenai tujuan (*goals*) dan sasaran (*objectivites*) yang akan dicapai oleh daerah yang bersangkutan dalam tahun anggaran tertentu. Kedua komponen arah dan kebijakan umum APBD ini merupakan jawaban atas "*where do we want to be*" dalam proses perencanaan strategis. Mawikere (2007) mengatakan bahwa tujuan dan sasaran APBD tersebut harus disesuaikan dengan lima kriteria yaitu, spesifik, terukur, menantang tapi realistis, berorientasi pada hasil akhir dan memiliki batas waktu.

Kenis (1979) dalam Darma (2004) menyatakan kejelasan sasaran anggaran menggambarkan luasnya anggaran yang dinyatakan jelas dan spesifik, serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggungjawab terhadap pencapaiannya. Dari hasil penelitian Locke (1968) dalam Darma (2004) dinyatakan bahwa penentuan sasaran anggaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan kalau tidak ada penentuan sasaran. Locke (1968) dan Kenis (1979) dalam Suhartono dan Solichin (2007) menyatakan bahwa penetapan spesifik akan lebih produktif dari pada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk

3. Partisipasi Anggaran

Hanson (1966) dalam Rahman (2002) menyatakan bahwa partisipasi anggaran merupakan suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode. 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.

Menurut Brownell (1982) dalam Omposunggu dan Bawono (2007), partisipasi anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran. Sementara Chong (2002) dalam Omposunggu dan Bawono (2007) menyatakan sebagai proses dimana bawahan/ pelaksana anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat didalamnya dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan anggaran. Kesempatan yang diberikan diyakini meningkatkan pengendalian dan rasa keterlibatan dikalangan bawahan/ pelaksana anggaran.

Kinerja dinyatakan efektif apabila tujuan anggaran tercapai dan bawahan mendapat kesempatan terlibat atau berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran serta memotivasi bawahan, mengidentifikasi dan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran, menerima kesepakatan anggaran dan melaksanakannya sehingga dapat

sistem penghargaan (*reward*) dan konflik (Dunk, 1993; Indriantoro, 1993 dalam Poerwati, 2002).

4. Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi (Anthony dan Govindrajan, 1988; Rasuli, 2002 dalam Suhartono dan Solichin, 2007). Senjangan anggaran biasanya dilakukan dengan meninggikan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah tercapai (Merchant, 1985; Young, 1985; Lukka, 1988 dalam Fitri, 2004). Suhartono dan Solichin (2007) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produktifnya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerjanya. Hal ini menyebabkan perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi.

5. Komitmen Organisasi

Mowday *et al.* (1979) dalam Darma (2004) menyatakan bahwa, komitmen organisasi merupakan keyakinan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai organisasi. Selain itu, komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan

Parker, 1996; McClurg, 1999; Chong, 2002; Wentzel, 2002 dalam Suhartono dan Solichin, 2007).

Porter *et al.* (1979) dan Wiener (1982) dalam Rahman (2002) mendefinisikan organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi dibandingkan kepentingan pribadi. Dalam pandangan ini individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dari pada kepentingan pribadi atau kelompoknya. Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 1998 dalam Rahman, 2002). Bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting. Sebaliknya bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi.

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

6. Teori Kontijensi

Menurut Govindrajan (1998) dan Lucyanda (2001) dalam Suhartono dan Solichin (2007) diperlukan upaya untuk merekonsiliasi ketidakkonsistenan dengan mengidentifikasi faktor-faktor kondisional antara variabel-variabel dengan pendekatan kontijensi. Penggunaan variabel kontinjensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderating atau variabel intervening yang mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Pendekatan kontinjensi dalam penelitian adalah variabel moderating (komitmen organisasi) yang dapat mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

B. Pengembangan Hipotesis

1. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Kenis (1979) dalam Suhartono dan Solichin (2007) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk

peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisien biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas.

Menurut Locke (1969) dan Kenis (1979) dalam Suhartono dan Solichin (2007) bahwa kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksanaan anggaran menjadi bingung, tidak puas dalam pekerjaan, hal ini menyebabkan lingkungan yang tidak pasti.

Menurut Darlis (2000) dalam Suhartono dan Solichin (2007), kondisi lingkungan yang tidak pasti, akan membuat individu untuk melakukan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan, individu tersebut tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat dan informasi yang diperoleh untuk memprediksi masa datang tersebut disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan merasa memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan atasannya sehingga besar kemungkinan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran.

Suhartono dan Solichin (2007) menyatakan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup

mengurangi ketidakpastian lingkungan sehingga berpengaruh terhadap penurunan senjangan anggaran.

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

H₁: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

2. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Young (1985) dalam Suhartono dan Solichin (2007) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Anthony dan Govindarajan (1998) dalam Rahman (2002) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan menentukan penerimaan yang lebih rendah dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi dari kemampuan yang sesungguhnya, dengan tujuan agar target dapat mudah dicapai.

Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktik senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen (manajemen) dengan *principal* 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

dan Govindarajan, 1998 dalam Rahman, 2002). Jika bawahan (agen) yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, akan memungkinkan bawahan memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara mereka. 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 mudah mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Onsi (1973), Merchant (1985), dan Dunk (1993) dalam Fitri (2004) menyatakan pentingnya peranan manajer dalam partisipasinya terhadap proses penganggaran. Artinya manajer mampu mempengaruhi hasil dan proses penganggaran untuk dapat menciptakan senjangan anggaran. Selanjutnya, Lukka (1988) dalam Fitri (2004) menyatakan bahwa partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran, memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan. Ketika partisipasi rendah, harapan bawahan untuk melakukan senjangan terhadap anggaran dibatasi, sehingga senjangan anggaran juga rendah. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa:

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

3. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran, Senjangan Anggaran dan Komitmen Organisasi

Riyanto (2003) dalam Suhartono dan Solichin (2007) mengatakan hubungan karakteristik anggaran, dalam hal ini kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran, dipengaruhi oleh faktor-faktor individual yang bersifat *psychological attributes*. Efektif atau tidaknya kejelasan 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 (Mowday *et al.*, 1979 dalam Darma, 2004). Komitmen yang tinggi menjadikan individu lebih mementingkan organisasi dari pada kepentingan pribadi dan berusaha menjadikan organisasi menjadi lebih baik. Komitmen organisasi yang rendah akan membuat individu 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; McClurg, 1999; Chong, 2002; Wentzel, 2002 dalam Darma, 2004).

Komitmen organisasi yang tinggi membuat individu menentukan sasaran anggaran yang tepat dan senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya bila komitmen organisasi rendah berimplikasi terhadap penentuan sasaran anggaran yang tidak tepat serta membuka peluang terjadinya senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian diatas, disusun hipotesis sebagai berikut:

H₃: Komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan senjangan anggaran.

4. Hubungan Partisipasi Anggaran, Senjangan Anggaran dan Komitmen Organisasi

Peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979 dalam Rahman, 2002). Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan

kepada organisasi (Porter *et al.*, 1974 dalam Rahman, 2002). Wiener (1982) dalam Rahman (2002) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingannya sendiri. Dalam pandangan ini, individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya dari pada kepentingan pribadi atau kelompoknya (Pinder, 1984 dalam Rahman, 2002). Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 1998 dalam Rahman, 2002). Bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting. Sebaliknya, bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi. Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry, 1981; Porter *et al.*, 1974 dalam Rahman, 2002) serta akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974 dalam Rahman, 2002). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi kearah

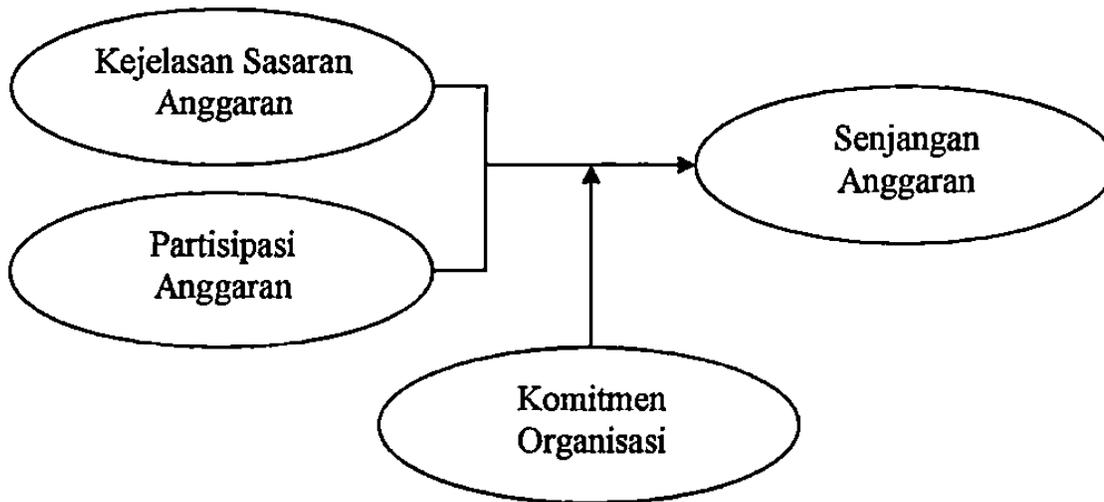
Berkaitan dengan penelitian mengenai komitmen organisasi, Nouri dan Parker (1996) dalam Rahman (2002) berpendapat bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Komitmen yang tinggi membuat individu peduli dengan kondisi organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Partisipasi anggaran membuka peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan pribadi jika komitmen karyawan terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah.

Dari uraian tersebut di atas disimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran

H₄: Komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

C. Model Penelitian

Berdasarkan uraian diatas dapat digambarkan model penelitian:



Gambar 2.1
Model Penelitian

Dari gambar tersebut dapat dijelaskan bahwa kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran sebagai variabel independen berpengaruh langsung terhadap senjangan anggaran sebagai variabel dependen. Variabel moderating dalam hal ini komitmen organisasi mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran sebagai variabel independen dengan senjangan anggaran sebagai