

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Anggaran

Anggaran adalah suatu rencana keuangan periodik yang disusun berdasarkan program-program yang telah disahkan. Anggaran (*budget*) merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang untuk jangka waktu tertentu. Anggaran merupakan alat manajemen dalam mencapai tujuan. Jadi anggaran bukan tujuan dan tidak dapat menggantikan manajemen (Nafarin, 2000).

Anggaran adalah rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran-ukuran kuantitatif, keuangan maupun nonkeuangan, mengenai perolehan dan penggunaan sumber-sumber organisasi beserta pusat-pusat pertanggungjawaban untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya dalam jangka waktu tertentu, umumnya satu tahun, untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi (Supriyono, 2005).

Dalam penyusunan anggaran perlu dipertimbangkan faktor-faktor berikut ini (Nafarin, 2000):

1. Pengetahuan tentang tujuan dan kebijakan umum perusahaan.
2. Data masa lalu.
3. Kemungkinan perkembangan kondisi ekonomi.
4. Pengetahuan tentang taktik, strategi pesaing, dan gerak-gerik pesaing.
5. Kemungkinan adanya perubahan kebijakan pemerintah.

6. Penelitian untuk pengembangan perusahaan

Dalam penyusunan anggaran perlu diperhatikan perilaku para pelaksana anggaran dengan cara mempertimbangkan hal-hal berikut (Nafarin, 2000):

1. Anggaran harus dibuat serealistis mungkin dan secermat mungkin sehingga tidak terlalu rendah atau terlalu tinggi. Anggaran yang dibuat terlalu rendah tidak menggambarkan kedinamisan, sedangkan anggaran yang dibuat terlalu tinggi hanyalah angan-angan.
2. Untuk memotivasi manajer pelaksana diperlukan partisipasi manajemen puncak (direksi).
3. Anggaran yang dibuat harus mencerminkan keadilan, sehingga pelaksana tidak merasa tertekan tetapi justru termotivasi.
4. Untuk membuat laporan realisasi anggaran diperlukan laporan yang akurat dan tepat waktu, sehingga apabila terjadi penyimpangan yang merugikan dapat segera diantisipasi lebih dini.

Anggaran yang dibuat akan mengalami kegagalan bila hal-hal berikut ini tidak diperhatikan (Nafarin, 2000):

1. Pembuatan anggaran tidak cakap, tidak mampu berpikir ke depan, dan tidak memiliki wawasan yang luas.
2. Wewenang dalam membuat anggaran tidak tegas.
3. Tidak didukung oleh masyarakat.
4. Dana tidak cukup.

Manfaat anggaran menurut Polimeni dan Cashin dalam Suparwati (2005)

adalah:

1. Adanya anggaran dapat mempermudah koordinasi antara segala macam tugas di dalam organisasi.
2. Anggaran dapat memberikan pedoman secara garis besar dalam mencapai tujuan-tujuan perusahaan.
3. Anggaran sangat berguna di dalam menganalisis operasi-operasi yang sudah direncanakan.
4. Karena di dalam anggaran sudah resmi disebutkan apa saja yang diperkirakan akan bisa dicapai maka anggaran bisa dijadikan ukuran untuk menilai pelaksanaan operasi mencapai tujuan itu.
5. Karena anggaran menjadi indikator tentang kejadian-kejadian yang akan dihadapi maka manajemen bisa meramalkan masalah yang akan muncul dan dapat membuat tindakan koreksi.

Anggaran disamping mempunyai banyak manfaat, namun juga mempunyai beberapa keterbatasan, antara lain (Supriyono, 2005):

1. Anggaran dibuat berdasarkan taksiran dan anggapan sehingga mengandung unsur ketidakpastian.
2. Menyusun anggaran yang cermat memerlukan waktu, uang, dan tenaga yang tidak sedikit sehingga tidak semua perusahaan mampu menyusun anggaran secara lengkap (komprehensif) dan akurat.

2.2. Proses Penganggaran

Proses penganggaran menurut Siegel dan Marconi dalam Pusparini (2003) mempunyai 3 tahap yaitu:

1. Tahap Penetapan Sasaran

Tujuan perusahaan yang telah ditetapkan, selanjutnya dirinci lebih lanjut ke dalam sasaran (*goal*) dan dibebankan pencapaiannya kepada manajer tertentu dalam proses penyusunan anggaran. Sasaran merupakan target tertentu yang diarahkan untuk mencapai tujuan. Penyusunan anggaran pada hakekatnya merupakan *goal setting process* dan sekaligus merupakan *role setting process*. Untuk dapat memerankan pencapaian sasaran yang ditetapkan dalam penyusunan anggaran, manajer diberi tanggungjawab menentukan sumber daya yang diperlukan.

2. Tahap Implementasi

Tahap implementasi merupakan tahap berikutnya setelah tahap penetapan sasaran. Setelah sasaran ditetapkan dan manajer yang harus bertanggungjawab atas pencapaian sasaran tersebut sudah ditunjuk, manajer tersebut diberi alokasi sumber daya. Selanjutnya komisi anggaran menyusun anggaran secara komprehensif untuk disahkan oleh direksi dan pemegang saham. Anggaran untuk selanjutnya diimplementasikan dan berfungsi sebagai *blueprint* berbagai tindakan yang akan dilaksanakan selama satu tahun anggaran. Dalam tahap implementasi ini, manajer bertanggungjawab untuk mengkomunikasikan anggaran yang telah disahkan tersebut kepada manajer tingkat menengah dan bawah. Hal ini

dimaksudkan agar manajer menengah dan bawah tahu dan bersedia dengan penuh kesadaran untuk mencapai standar yang sudah ditetapkan dalam anggaran. Dalam tahap implementasi ini, juga diperlukan kerjasama dan koordinasi agar anggaran dapat diimplementasikan dengan baik.

3. Tahap Pengendalian dan Evaluasi

Dalam tahap ini, kinerja yang sesungguhnya dibandingkan dengan standar yang sudah tercantum dalam anggaran. Hal ini dimaksudkan untuk mengetahui bagian organisasi yang mempunyai kinerja dibawah standar dan untuk mengambil tindakan koreksi bagi bagian tersebut.

2.3. Pendekatan Penyusunan Anggaran

Ada dua pendekatan yang dapat digunakan dalam penyusunan anggaran yaitu (Wirjono dan Raharjo, 2007):

1. Pendekatan *top-down*: dalam pendekatan ini, proses penyusunan anggaran dimulai dari manajer puncak. Anggaran diturunkan dari manajer puncak kepada bawahannya dan bawahan tersebut dituntut untuk melaksanakan anggaran tanpa ada keterlibatan dalam proses penyusunannya. Pada umumnya pendekatan ini diterapkan oleh perusahaan yang memiliki struktur organisasi sentralisasi. Kelemahan dari pendekatan ini adalah bawahan menjadi tertekan oleh pekerjaannya dan akan berperilaku tidak semestinya. Keunggulan pendekatan ini yaitu adanya dukungan yang kuat dari manajer puncak dalam pengembangan anggaran dan proses penyusunan menjadi lebih mudah dikendalikan oleh manajer puncak.

2. Pendekatan *bottom-up*: anggaran disusun sepenuhnya oleh bawahan dan disahkan oleh manajer puncak sebagai anggaran perusahaan. Hal yang menonjol dari pendekatan ini adalah adanya negosiasi usulan anggaran antara penyusun anggaran dengan komite anggaran. Tujuan negosiasi adalah menyatukan dua kepentingan yang berbeda. Di satu pihak, manajer puncak menginginkan anggaran yang ketat untuk menjamin perusahaan memperoleh laba yang maksimal. Di lain pihak, manajer pusat pertanggungjawaban (manajer operasi) ingin agar anggaran yang disetujui mendapat kelonggaran yang cukup dan adanya tanggapan atas masalah-masalah tak terduga atau perubahan kegiatan. Perusahaan yang memiliki struktur organisasi desentralisasi biasanya menggunakan pendekatan ini. Kelemahan dari pendekatan ini adalah dengan partisipasi yang terlalu luas sering menimbulkan konflik dan memakan waktu yang panjang dalam proses penyusunan anggaran. Sedangkan keunggulan pendekatan ini terletak pada mekanisme negosiasi yang ada antara penyusun anggaran dan komite anggaran.
3. Gabungan pendekatan *top-down* dan *bottom-up*: kerja sama dan interaksi manajer puncak dan manajer pusat pertanggungjawaban dalam menetapkan anggaran merupakan cara terbaik bagi perusahaan. Anggaran disusun oleh setiap manajer pusat pertanggungjawaban yang ada dalam perusahaan dengan berpedoman pada tujuan, strategi dan kebijakan perusahaan. Dengan demikian, kelemahan dari kedua pendekatan terdahulu dapat dikurangi

sampai sekecil-kecilnya sehingga bawahan merasakan bahwa dirinya diperhitungkan dan efektivitas pelaksanaan anggaran dapat terjamin.

2.4. Partisipasi Penganggaran

Perusahaan dalam melakukan kegiatan usaha tentu membuat suatu perencanaan, perencanaan tersebut akan dituangkan dalam suatu anggaran. Anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai suatu sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajer. Untuk mencegah dampak fungsional atau disfungsionalnya, sikap dan perilaku anggota organisasi dalam penyusunan anggaran, perlu melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah sehingga anggaran partisipatif dapat dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja setiap anggota organisasi (Sardjito dan Muthaher, 2007).

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses dalam suatu organisasi, dimana para individu terlibat dan mempunyai pengaruh dalam proses pembuatan keputusan. Seperti yang dikemukakan Milani dalam Tintri (2002), tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran nonpartisipatif. Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran kemungkinan dapat mempengaruhi kinerja manajerial, karena dengan adanya partisipasi bawahan dalam menyusun anggaran, maka bawahan merasa terlibat dan harus bertanggung jawab pada pelaksanaan anggaran sehingga diharapkan bawahan dapat melaksanakan anggaran dengan lebih baik.

Penerapan partisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan banyak manfaat antara lain (Siegel dan Marconi dalam Puspaningsih, 2002):

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

Partisipasi penyusunan anggaran juga dapat menimbulkan beberapa masalah antara lain (Hansen dan Mowen, 2009):

1. Atasan atau bawahan akan menetapkan standar anggaran yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.
2. Jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan maka akan menimbulkan *slack*. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya. Dalam keadaan terjadinya *budgetary slack*, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai.
3. Terdapat partisipasi semu. Para manajer ini (sebagai bawahan) ikut berpartisipasi, tetapi tidak diberi wewenang atau pendapat untuk

menentukan dan menetapkan isi anggaran Padahal para manajer bawah ini sebenarnya memiliki informasi yang lebih baik dibandingkan yang dipunyai manajer atas. Pada sebagian besar organisasi, para manajer di tingkat menengah kebawah ini lebih banyak memiliki informasi yang akurat dibandingkan dengan atasannya. Sementara pada sisi lain, manajemen tingkat atas yang lebih dominan dalam posisinya akan merasa lebih mampu menyusun anggaran. Karena adanya perbedaan status ini memunculkan kendala partisipasi.

2.5. Komitmen Organisasi

Mowday *et al* dalam Desianty (2005) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kekuatan relatif dari identifikasi individu dan keterlibatan dalam organisasi khusus, meliputi kepercayaan, dukungan terhadap tujuan dan nilai-nilai organisasi, kemauan untuk menggunakan upaya yang sungguh-sungguh untuk kepentingan organisasi, dan keinginan yang kuat untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi. Meyer dan Allen dalam Desianty (2005) mengajukan tiga komponen model komitmen organisasi:

1. Affective Commitment

Affective commitment adalah keinginan untuk bekerja pada perusahaan karena kesepakatan terhadap tujuan organisasi dan ada keinginan untuk menjalankannya.

2. *Continuance Commitment*

Continuance commitment adalah keinginan untuk tetap bekerja pada perusahaan karena tidak ingin kehilangan sesuatu yang terkait dengan pekerjaannya.

3. *Normative Commitment*

Normative commitment adalah keinginan untuk tetap bekerja pada perusahaan karena adanya tekanan dari pihak lain. Meninggalkan perusahaan dianggap bertentangan dengan pendapat umum yang berlaku.

Komitmen organisasional bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan pada organisasi, (Porter *et al.* dalam Tanpaty dan Radianto, 2007). Bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting. Sebaliknya, bagi individu dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pula pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi. Dari penelitian Nouri dan Parker dalam Tanpaty dan Radianto (2007) diketahui bahwa, tingkat komitmen organisasional seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran.

2.6. Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan adalah situasi seseorang yang terkendala untuk memprediksi situasi disekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut. Hal ini mengindikasikan bahwa ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan meningkatkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dalam kondisi ketidakpastian yang rendah, partisipasi anggaran memiliki hubungan yang positif dengan senjangan anggaran, dan sebaliknya akan berhubungan negatif bila kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi (Govindarajan dalam Tanpati dan Radianto, 2007). Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan rendah, partisipasi bawahan yang tinggi akan mampu menciptakan senjangan anggaran. Kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, partisipasi anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Pada kondisi ini bawahan sulit memprediksi masa depan sehingga tidak mampu memperoleh informasi akurat untuk memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk menciptakan senjangan anggaran (Tanpati dan Radianto, 2007).

Gerloff *et al.* dalam Imron (2004) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai (1) ketidaktersediaan informasi tentang faktor-faktor lingkungan yang berhubungan dengan situasi pengambilan keputusan, (2) tidak diketahuinya hasil (*outcome*) dari keputusan tertentu tentang seberapa besar perusahaan akan mengalami kerugian jika keputusan yang diambil ternyata salah, dan (3) ketidakmampuan untuk menilai kemungkinan, pada berbagai tingkat keyakinan, tentang bagaimana faktor-faktor lingkungan dapat mempengaruhi

berhasil atau tidaknya suatu keputusan. Lebih lanjut, Gregso *et al.* dalam Imron (2004) menyatakan ketidakpastian merupakan rasa ketidakmampuan individu dalam meramalkan sesuatu secara tepat, dan persepsi ketidakpastian lingkungan didefinisikan sebagai persepsi individu atas ketidakpastian yang berasal dari lingkungan organisasi.

2.7. Senjangan Anggaran

Ketika prinsipal menyewa agen untuk melaksanakan suatu jasa, prinsipal akan memberikan tugas dan mendelegasikan wewenang kepada agen untuk membuat keputusan. Hal inilah yang akan menimbulkan partisipasi manajemen. Partisipasi manajemen merupakan partisipasi manajer dalam proses manajemen yang meliputi perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengendalian. Salah satu bentuk dari partisipasi manajemen adalah partisipasi penganggaran. Partisipasi penganggaran merupakan proses di mana individu-individu, baik atasan maupun bawahan, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam menentukan target anggaran (Sujana, 2009a).

Partisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan kewenangan kepada para manajer pusat pertanggungjawaban untuk menetapkan isi anggaran mereka. Kewenangan ini disalahgunakan oleh para partisipan sehingga dapat merugikan organisasi. Penyalahgunaan ini dilakukan dengan pembuatan *slack* (Sujana, 2009a). Berikut ini beberapa pengertian senjangan anggaran:

1. Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young dalam Latuheru, 2005).
2. *Budgetary slack* adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindradjan dalam Falikhatun, 2007). Dalam keadaan terjadinya *budgetary slack*, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai.
3. Senjangan anggaran didefinisikan sebagai perbedaan antara kinerja yang diharapkan dengan yang dilaporkan pada anggaran (Chow *et al* dalam Fitri, 2004).
4. Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara ramalan yang tidak akurat dengan senjangan anggaran. Ia menyatakan bahwa ramalan yang tidak akurat itu merupakan hal yang tidak disengaja, sedangkan senjangan anggaran merupakan hal yang disengaja (Onsi dalam Fitri, 2004).

Eisenhardt dan Stevens dalam Fitri (2004) menyebutkan lima kondisi penting sehingga senjangan anggaran dapat terjadi, yaitu :

1. Terdapat informasi asimetri antara manajer (bawahan) dengan atasan mereka. Sebaliknya jika atasan mampu untuk memprediksi kinerja potensial manajer, maka manajer tidak dapat mengusulkan sasaran budget yang berbeda.

2. Kinerja manajer tidak pasti. Jika terdapat kepastian dalam kinerja, maka artinya atasan dapat menduga usaha manajer melalui output mereka, sehingga senjangan anggaran akan sulit dilakukan.
3. Manajer mempunyai kepentingan pribadi.
4. Adanya konflik tujuan antara manajer dengan atasan mereka.
5. Pentingnya peranan manajer dalam partisipasinya terhadap proses penganggaran. Artinya, manajer mampu mempengaruhi hasil dan proses penganggaran untuk dapat menciptakan senjangan anggaran.

Schiff dan Lewin dalam Falikhatun (2007) 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*).

Nouri & Parker dalam Fitri (2004) mengungkapkan bahwa terjadinya senjangan anggaran dalam partisipasi penganggaran akan tergantung pada individu, apakah lebih mengutamakan kepentingan pribadi atau kepentingan organisasi. Jika individu mengejar kepentingan pribadi, maka individu tersebut dalam partisipasi penganggaran akan berusaha melakukan senjangan anggaran untuk mempertinggi evaluasi kinerja. Hal ini sesuai dengan berbagai penelitian yang menyatakan bahwa individu mencoba untuk memaksimalkan kepentingan pribadinya melalui partisipasi penganggaran.

2.8. Penelitian Terdahulu

Berikut ini hasil penelitian terdahulu mengenai partisipasi penyusunan anggaran, senjangan anggaran, komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan.

1. Penelitian yang dilakukan Fitri (2004) mengenai pengaruh informasi asimetri, partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi terhadap timbulnya senjangan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel informasi asimetri tidak berpengaruh secara signifikan terhadap timbulnya senjangan anggaran, variabel partisipasi penganggaran berpengaruh negatif yang signifikan terhadap senjangan anggaran dan variabel komitmen organisasi berpengaruh negatif yang signifikan terhadap senjangan anggaran.
2. Hasil penelitian Latuheru (2006) mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel *moderating* menunjukkan bahwa interaksi antara variabel komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran akan menurunkan kecenderungan manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Hal ini mungkin disebabkan karena manajer yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi memiliki dorongan dari dalam dirinya untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi.
3. Tanpaty dan Radianto (2007) melakukan penelitian mengenai pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran.

Penelitian dilakukan pada perusahaan manufaktur di kota Yogyakarta. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran secara parsial memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap selisih anggaran. Komitmen organisasi secara parsial tidak memiliki pengaruh yang negatif terhadap selisih anggaran. Ketidakpastian lingkungan secara parsial memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap selisih anggaran. Interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi secara parsial tidak memiliki pengaruh yang negatif terhadap selisih anggaran. Interaksi antara partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan secara parsial memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap selisih anggaran.

4. Ikhsan dan Ane (2007) melakukan penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap selisih anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi. Variabel pemoderasi yang digunakan adalah gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategis dan kecukupan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap selisih anggaran serta gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategis dan kecukupan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap selisih anggaran.
5. Sujana (2009a) melakukan penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, asimetri informasi dan komitmen organisasi terhadap *slack* anggaran pada Bank Perkreditan Rakyat (BPR) di

Kabupaten Gianyar. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran sedangkan asimetri informasi tidak berpengaruh terhadap *slack* anggaran.

6. Sujana (2009b) melakukan penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, asimetri informasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap *budgetary slack* pada hotel-hotel berbintang di Kota Denpasar. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh terhadap *budgetary slack* sedangkan asimetri informasi berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*.
7. Kartika (2010) melakukan penelitian mengenai pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan dalam hubungan antara partisipasi anggaran dengan selisih anggaran. Penelitian dilakukan pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap selisih anggaran pada Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang. Komitmen organisasi tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan selisih anggaran. Ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan selisih anggaran dan mempunyai nilai koefisien regresi yang menunjukkan hasil yang bernilai negatif.

8. Hasil penelitian Husain (2011) mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel *moderating* menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Interaksi partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel *moderating* berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran.

Berikut ini ringkasan hasil penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya:

Tabel 2.1

Ringkasan Penelitian Terdahulu

Peneliti	Obyek dan Variabel	Hasil
Fitri (2004)	Obyek: Pembantu Dekan II (PD II) pada fakultas yang ada di universitas swasta di Kota Bandung Variabel: - Informasi asimetri - Partisipasi penganggaran - Komitmen organisasi - Senjangan anggaran	- Informasi asimetri tidak berpengaruh secara signifikan terhadap timbulnya senjangan anggaran - Partisipasi penganggaran berpengaruh negatif yang signifikan terhadap senjangan anggaran - Komitmen organisasi berpengaruh negatif yang signifikan terhadap senjangan anggaran
Husain (2011)	Obyek: Satuan kerja perangkat daerah (SKPD) pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo Variabel: - Partisipasi penganggaran - Komitmen organisasi	- Partisipasi penganggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. - Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

	<ul style="list-style-type: none"> - Senjangan anggaran 	<ul style="list-style-type: none"> - Interaksi partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.
Ikhsan dan Ane (2007)	<p>Obyek: Seluruh manajer perusahaan manufaktur yang berada pada Kawasan Industri Medan (KIM), yang ikut serta dan bertanggungjawab dalam proses penyusunan anggaran bagi departemen atau divisi yang dipimpinnya</p> <p>Variabel:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran - Gaya kepemimpinan - Komitmen organisasi - Ketidakpastian lingkungan - Ketidakpastian strategik - Kecukupan anggaran 	<ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. - Gaya kepemimpinan, memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. - Komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. - Ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. - Ketidakpastian strategik memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. - Kecukupan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran
Kartika (2010)	<p>Obyek: Manajer atau setingkat manajer Rumah Sakit Swasta Umum di Kota Semarang yang terlibat dalam penyusunan anggaran</p> <p>Variabel:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran - Komitmen organisasi 	<ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. - Komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan

	<ul style="list-style-type: none"> - Ketidakpastian lingkungan - Senjangan anggaran 	<p>senjangan anggaran.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.
Latuheru (2006)	<p>Obyek: Manajer level atas dan menengah perusahaan manufaktur yang berada pada kawasan industri Maluku</p> <p>Variabel:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran - Komitmen organisasi - Senjangan anggaran 	<ul style="list-style-type: none"> - Komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran.
Sujana (2009a)	<p>Obyek: manajer menengah yang terlibat dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran hotel berbintang tiga keatas dan telah beroperasi lebih dari dua tahun.</p> <p>Variabel:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran - Penekanan anggaran - Komitmen organisasi - Asimetri informasi - Ketidakpastian lingkungan 	<ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. - Penekanan anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. - Komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. - Asimetri informasi berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. - Ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.
Sujana (2009b)	<p>Obyek: Direksi dan kepala bagian yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran pada Bank Perkreditan Rakyat di Kabupaten Gianyar</p> <p>Variabel:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi 	<ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. - Penekanan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

	<p>penganggaran</p> <ul style="list-style-type: none"> - Penekanan anggaran - Asimetri informasi - Komitmen organisasi 	<ul style="list-style-type: none"> - Asimetri informasi tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. - Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.
Tanpaty dan Radianto (2007)	<p>Obyek: Manajer perusahaan manufaktr di kota Yogyakarta</p> <p>Variabel:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran - Senjangan anggaran - Komitmen organisasi - Ketidakpastian lingkungan 	<ul style="list-style-type: none"> - Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. - Ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. - Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. - Interaksi antara partisipasi penganggaran dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. - Interaksi antara partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

2.9. Pengembangan Hipotesis

1. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Partisipasi penganggaran melibatkan semua tingkatan manajemen untuk mengembangkan rencana anggaran. Partisipasi penganggaran

diperlukan karena bawahan yang lebih mengetahui kondisi langsung bagiannya (Sujana, 2009a). Manfaat yang diperoleh dari partisipasi anggaran adalah membuat para pelaksana anggaran lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran, sehingga partisipasi anggaran diharapkan menimbulkan efisiensi dan dapat meningkatkan kualitas komunikasi antar sesama manajer dan antara manajer dengan atasannya (Husain, 2011).

Partisipasi bawahan memberikan peluang bagi partisipan untuk menyalahgunakan kewenangan yang mereka peroleh dengan mempermudah pencapaian anggaran sehingga dapat merugikan organisasi. Para manajer cenderung akan menganggarkan pendapatan yang lebih rendah dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi. Penyalahgunaan ini dapat dilakukan dengan pembuatan *budgetary slack* atau senjangan anggaran (Sujana, 2009a). Kartika (2010) menyatakan bahwa tingginya partisipasi penyusunan anggaran membuat karyawan bawahan mengecilkan kapabilitas produktifnya, hal ini menyebabkan terjadinya suatu senjangan anggaran yang semakin besar antara bawahan dan atasan. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H1: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

2. Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Senjangan Anggaran

Ikhsan dan Ane (2007) menyatakan bahwa peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasi yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi kearah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.

Sujana (2009b) juga menyatakan bahwa komitmen yang tinggi akan membuat individu berusaha lebih mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi sehingga dapat menghindari *slack*. Sebaliknya, komitmen organisasi yang rendah cenderung menjadikan individu tidak bersungguh-sungguh dalam mencapai tujuan organisasi sehingga melakukan *slack* untuk tujuan pribadinya. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H2: Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran

3. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Senjangan Anggaran

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Ketidakpastian merupakan persepsi dari anggota organisasi. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara akurat (Kartika, 2010). Tanpaty dan Radianto (2007) memperoleh bukti bahwa faktor ketidakpastian lingkungan berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi keterbatasan individu dalam menilai probabilitas kegagalan atau keberhasilan keputusan yang dibuatnya maka ia akan cenderung melakukan atau meningkatkan senjangan anggaran menjadi lebih besar. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H3: Ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran

4. Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dengan Senjangan Anggaran

Pada dasarnya komitmen karyawan (individu) akan mendorong terciptanya komitmen organisasi. Komitmen organisasi menyangkut tiga sikap, yaitu rasa mengidentifikasi dengan tujuan organisasi, rasa keterlibatan dengan tugas organisasi, dan rasa kesetiaan kepada organisasi. Komitmen organisasi merupakan tindakan sampai sejauh mana seorang

karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya serta berminat untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi itu (Sujana, 2009a).

Komitmen yang tinggi menjadikan individu akan peduli dengan masa depan organisasi dan senantiasa berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Melalui komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Keadaan ini bertolak belakang dengan individu yang memiliki komitmen organisasi rendah (Tanpaty dan Radianto, 2007). Fitri (2004) menyatakan bahwa semakin tinggi komitmen organisasi yang dimiliki, maka senjangan anggaran dapat dikurangi, begitu sebaliknya. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H4: Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.

5. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dengan Senjangan Anggaran

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Seseorang mengalami ketidakpastian karena merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi keadaan pada masa yang akan datang (Sujana, 2009a). Pada saat kondisi ketidakpastian lingkungan rendah, partisipasi bawahan yang tinggi akan

mampu menciptakan senjangan anggaran. Kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, partisipasi anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Pada kondisi ini bawahan sulit memprediksi masa depan sehingga tidak mampu memperoleh informasi akurat untuk memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk menciptakan senjangan anggaran (Tanpaty dan Radianto, 2007). Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H5: Ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.