

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Lingkungan usaha yang semakin kompetitif menuntut para pelaku bisnis untuk dapat mengelola usahanya secara efektif dan efisien agar mampu memenangkan persaingan. Untuk mencapai tujuan tersebut, dibutuhkan suatu perencanaan dan pengendalian yang andal agar operasional perusahaan dapat berjalan sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan. Perencanaan dan pengendalian memiliki hubungan yang sangat erat. Perencanaan merupakan usaha untuk menentukan tindakan-tindakan yang harus dilakukan atau direalisasikan agar tujuan yang ditetapkan dapat dicapai. Dengan demikian, suatu perusahaan harus membuat perencanaan yang matang sebelum memulai kegiatan operasionalnya untuk meminimalisasi kegagalan yang mungkin terjadi. Pengendalian merupakan usaha untuk mengarahkan proses pada rencana yang telah disepakati. Salah satu alat yang dapat digunakan untuk proses perencanaan dan pengendalian adalah anggaran.

Anggaran merupakan unsur penting dan titik fokus dalam proses perencanaan dan pengendalian. Sebagai alat perencanaan, anggaran digunakan untuk merencanakan berbagai aktivitas suatu pusat pertanggungjawaban agar pelaksanaan aktivitasnya sesuai dengan apa yang direncanakan. Selain itu, dalam fungsinya sebagai alat perencanaan, anggaran terdiri atas sejumlah target yang akan dicapai oleh para manajer departemen suatu perusahaan dalam melakukan

kegiatan tertentu pada masa yang akan datang.

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian jika dalam penyusunannya melibatkan pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaan anggaran. Pihak-pihak yang dimaksud adalah atasan (*principal*) dan bawahan (*agent*). Anggaran yang bermanfaat tidak hanya dapat dan mampu membantu mempererat kerja sama antar karyawan, memperjelas kebijakan, dan merealisasikan rencana, tetapi juga dapat menciptakan keselarasan yang optimal dalam perusahaan dan keserasian tujuan antara atasan dan bawahan. Pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran perlu diperhatikan. Jika tidak diperhatikan, maka dapat menimbulkan *dysfunctional behavior*.

Penyusunan anggaran yang baik memerlukan partisipasi dari anggota organisasi. Anggaran disusun oleh manajemen untuk jangka waktu satu tahun, membawa perusahaan ke kondisi tertentu yang diinginkan dengan sumber daya tertentu yang diperhitungkan. Partisipasi anggaran merupakan proses di mana individu-individu, baik atasan maupun bawahan, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam menentukan target anggaran. Dalam menyusun anggaran, manajer cenderung membuat anggaran yang terlalu ketat atau terlalu longgar. Tujuan anggaran cenderung menjadi tujuan manajer ketika menyusun anggaran. Penetapan anggaran yang terlalu ketat merupakan tantangan bagi manajer yang agresif dan kreatif, sedangkan anggaran yang terlalu longgar merupakan kesempatan bagi manajer yang ingin menimbulkan suasana di mana manajer tersebut akan mencapai anggarannya dan akhirnya akan dapat mengurangi risiko yang harus dicapai.

Partisipasi anggaran (*participative budget*) melibatkan semua tingkatan manajemen untuk mengembangkan rencana anggaran. Partisipasi anggaran ini diperlukan karena bawahan yang lebih mengetahui kondisi langsung bagiannya. Dengan demikian, tujuan perusahaan akan lebih dapat diterima jika seluruh anggota organisasi dapat bersama-sama dalam suatu kelompok untuk saling bertukar pendapat dan informasi mengenai tujuan perusahaan. Di samping itu terlibat dalam menentukan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut. Partisipasi dari bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi yang selanjutnya akan mempengaruhi kinerja dari anggota organisasi tersebut.

Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran juga memberikan kewenangan kepada para manajer pusat pertanggungjawaban untuk menetapkan isi anggaran mereka. Kewenangan ini 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. *Budgetary slack* sebagai pengungkapan yang dimasukkan dalam anggaran yang memungkinkan untuk dicapai. Dengan melakukan *slack*, kinerja manajer perusahaan akan terlihat baik karena jumlah yang dianggarkan mudah dicapai.

Didalam partisipasi anggaran penekanan anggaran merupakan variabel yang dapat menimbulkan *budgetary slack* dengan argumentasi untuk meningkatkan

kompensasi. Penekanan anggaran adalah kondisi bilamana anggaran dijadikan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan pada suatu organisasi. Jika bawahan meyakini bahwa keberhasilan pencapaian target anggaran akan mendapatkan penghargaan (*reward*), maka bawahan akan berusaha untuk mencoba membuat senjangan dalam anggarannya. Pengukuran kinerja berdasarkan anggaran yang telah disusun membuat bawahan akan berusaha memperoleh *variance* yang menguntungkan dengan menciptakan *slack*, antara lain dengan merendahkan penghasilan dan meninggikan biaya pada saat penyusunan anggaran. Jika bawahan meyakini penghargaan (*reward*) yang diberikan tergantung pada pencapaian target dalam anggaran, bawahan akan mencoba membangun *slack* dalam anggarannya.

Timbulnya *budgetary slack* tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya. Hal ini merupakan bentuk dari tingkat komitmen yang mereka miliki. Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi. Dengan memiliki komitmen yang tinggi terjadinya senjangan dapat dihindari. Sebaliknya, jika individu memiliki komitmen yang rendah terhadap organisasinya, maka peluang untuk terjadinya senjangan anggaran sangat besar.

Menurut Julita dan Jufrizen **“Anggaran (budget) merupakan suatu rencana yang disusun secara sistematis yang meliputi seluruh kegiatan yang ada dalam perusahaan yang dinyatakan dalam kesatuan unit moneter dan**

berlaku untuk jangka waktu tertentu untuk masa yang akan datang”.¹Untuk menyiapkan sebuah anggaran, rencana strategis haruslah dikembangkan untuk aktivitas dan operasi dimasa depan, strategi tersebut juga dapat digunakan ke dalam tujuan jangka panjang dan jangka pendek, tujuan ini membentuk dasar anggaran.

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran. Sebagian penelitian yang dilakukan mendukung hipotesis bahwa partisipasi bawahan dalam pembuatan anggaran akan menghasilkan *slack* anggaran. Hasil penelitian-penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi bawahan dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian yang dilakukan peneliti sebelumnya yaitu Arfan Ikhsan menunjukkan bahwa partisipasi dalam anggaran mengurangi jumlah senjangan anggaran dikarenakan ada hubungan yang positif antara manajer atas dengan bawahan sehingga mengurangi tekanan untuk membuat *Budgetary Slack*. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Sugi Wardani (2012) menunjukkan bahwa tingkat partisipasi yang tinggi memberikan kesempatan kepada manager untuk melakukan *Budgetary Slack*.

Fenomena yang terjadi Pada PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari berhubungan dengan pengaruh partisipasi anggaran yaitu adanya anggaran yang belum terealisasi dengan baik, hal ini terjadi ketika bawahan yang ikut serta berpartisipasi dalam penyusunan anggaran yang memberikan informasi

¹Julita dan Jufrijen, *Penganggaran Perusahaan*, Cetakan Pertama: Citapustaka Media, Bandung, 2014, hal. 07

yang kurang lengkap dan kurang jelas kepada atasan, padahal bawahan memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran. Fenomena tersebut terjadi karena adanya keinginan untuk menghindari resiko dimana bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan kesenjangan anggaran. Anggaran yang terlalu menekan cenderung menimbulkan sikap agresi bawahan terhadap atasan dan menyebabkan ketegangan dan hal ini justru memotivasi bawahan untuk meningkatkan kinerjanya, sehingga menyebabkan adanya penyusunan anggaran yang kaku dengan target yang sulit dicapai.

Hal ini membuat penulis tertarik untuk melakukan penelitian mengenai :

“Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Pada PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari”.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian yang dikemukakan, maka permasalahan yang menjadi pusat perhatian dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah partisipasi anggaran mempunyai pengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran pada PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari?
2. Apakah penekanan anggaran mempunyai pengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran pada PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari?

1.3 Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari
2. Untuk mengetahui pengaruh penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran pada PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari

1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan bermanfaat untuk :

1. Bagi Penulis

Sebagai Informasi untuk menambah dan memperluas pengetahuan serta mempelajari masalah-masalah yang terkait dengan Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran.

2. Bagi Manajemen

Diharapkan hasil penelitian ini dapat memberikan masukan bagi manajemen perusahaan dalam penyusunan anggaran agar lebih memperhatikan implikasi atau peran bawahan khususnya dalam hal partisipasi anggaran.

3. Bagi Peneliti Selanjutnya

Penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan referensi dan panduan dalam penelitian-penelitian yang serupa pada masa yang akan datang.

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Konsep Anggaran

2.1.1 Pengertian Anggaran

Menurut Prawironegoro dan Purwanti mengatakan bahwa **“Anggaran ialah rencana tentang kegiatan perusahaan yang mencakup berbagai kegiatan operasional yang saling berkaitan dan saling mempengaruhi satu sama lain sebagai pedoman untuk mencapai tujuan dan sasaran suatu organisasi pada umumnya disusun secara tertulis”**.² Menurut Wiwik Lestari dan Dhyka Bagus Permana **“Anggaran merupakan alat penting bagi perusahaan dalam member arahan dan panduan kegiatan operasional \sehari-hari untuk mencapai tujuan”**.³

Menurut Catur Sasongko dan Safrida Rumondang Parulian **“Anggaran adalah rencana kegiatan yang akan dijalankan oleh manajemen dalam satu periode yang tertuang secara kuantitatif”**.⁴ Yunika Murdayanti mendefinisikan **“Anggaran merupakan suatu rencana yang disusun secara sistematis dalam bentuk angka dan dinyatakan dalam unit moneter yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan untuk jangka waktu tertentu di masa depan”**.⁵

²Darsono Prawironegoro dan Ari Purwati, Penganggaran Perusahaan, **Teknik Mengetahui dan Memahami Penyajian Anggaran Perusahaan Sebagai Pedoman Pelaksanaan dan Pengendalian Aktivitas Bisnis**, Edisi kedua: Mitra Wacana Media, Jakarta, 2010, hal. 02

³Wiwik Lestari dan Dhyka Bagus Permana, **Akuntansi Biaya dalam Perspektif Manajerial**: Edisi satu, Cetakan satu, Depok, 2017, hal. 45

⁴Catur Sasongko dan Safrida Rumondang Parulian, **Anggaran**, Salemba Empat, Jakarta, 2013, hal.2

Berdasarkan dari beberapa definisi anggaran diatas, maka dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan suatu alat penting dalam perencanaan dan pengendalian manajemen yang dinyatakan dalam satu satuan finansial tertentu untuk mencapai tujuan organisasi dalam ukuran waktu yang relatif singkat.

2.1.2 Karakteristik Anggaran

Menurut Yunika Murdayanti “Anggaran memiliki karakteristik-karakteristik sebagai berikut” :

- 1. Anggaran mengestimasi potensi laba satuan bisnis**
- 2. Anggaran dinyatakan dalam istilah moneter, walaupun jumlah moneter dapat saja ditunjang oleh jumlah non moneter (misalnya, unit yang dijual atau diproduksi)**
- 3. Mencakup periode satu tahun**
- 4. Anggaran merupakan komitmen manajemen; manajer sepakat untuk mengemban tanggung jawab atas pencapaian tujuan yang dianggarkan**
- 5. Usulan anggaran ditelaah dan Disetujui oleh otoritas yang lebih tinggi ketimbang oleh pihak yang menganggarkan (budgetee)**
- 6. Begitu Disetujui, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi yang ditetapkan**
- 7. Secara berkala, kinerja finansial sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran, dan selisihnya dianalisis dan dijelaskan.⁶**

⁵Yunika Murdayanti, *Anggaran Perusahaan: Konsep dan Aplikasi*, In Media, Bogor, 2017, hal. 03

⁶Yunika Murdayanti, *Ibid*, hal. 03

Berdasarkan karakteristik anggaran yang disebut diatas, maka dapat diambil kesimpulan bahwa anggaran memiliki sifat khas tertentu dengan mengukur anggaran dalam satuan keuangan maupun non-keuangan yang dibuat oleh manajemen sebagai bentuk komitmen dalam pencapaian tujuan organisasi yang umumnya mencakup jangka waktu satu tahun.

2.1.3 Tujuan dan Manfaat Anggaran

2.1.3.1 Tujuan Anggaran

Menurut Julita dan Jufrijen, Ada beberapa tujuan disusunnya anggaran, antara lain :

- 1. Digunakan sebagai landasan yuridis formal dalam memilih sumber dan investasi dana**
- 2. Memberikan batasan atas jumlah dana yang dicari dan digunakan**
- 3. Merinci jenis sumber dana yang dicari maupun jenis**
- 4. Merasionalkan sumber dan investasi dana agar dapat mencapai hasil yang maksimal**
- 5. Menyempurnakan rencana yang telah disusun, karena dengan anggaran lebih jelas dan nyata terlihat**
- 6. Menampung dan menganalisis serta memutuskan setiap usulan yang berkaitan dengan keuangan⁷**

⁷Julita dan Jufrijen, *Ibid*, hal. 15

2.1.3.2 Manfaat dan Kelemahan Anggaran

Menurut Julita dan Jufrijen, Anggaran mempunyai banyak manfaat, antara lain:

- 1. Segala kegiatan dapat terarah pada pencapaian tujuan bersama**
- 2. Dapat digunakan sebagai alat menilai kelebihan dan kekurangan pegawai**
- 3. Dapat memotivasi pegawai**
- 4. Menimbulkan rasa tanggung jawab pada pegawai**
- 5. Menghindari pemborosan dan pembayaran yang kurang perlu**
- 6. Sumber daya, seperti tenaga kerja, peralatan dan dana dapat dimanfaatkan seefisien mungkin**
- 7. Alat pendidikan bagi para manajer⁸**

Anggaran, selain mempunyai banyak manfaat, juga memiliki kelemahan, antara lain :

1. Anggaran dibuat berdasarkan taksiran dan asumsi, 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
3. Pihak yang merasa dipaksa untuk melaksanakan anggaran dapat menggerutu dan menentang, sehingga pelaksanaan anggaran dapat menjadi kurang efektif

⁸*Ibid*, hal.15

2.2 Motivasi

2.2.1 Pengertian Motivasi Kerja

Motivasi kerja berasal dari kata work motivation yang berarti adalah suatu dorongan yang diperoleh seseorang untuk dapat mengerahkan tenaga dan pikirannya untuk melakukan sesuatu yang dikehendaki orang tersebut. Motivasi kerja adalah pendorong semangat yang menimbulkan suatu dorongan. Pemberian motivasi ini diharapkan setiap individu pegawai mau bekerja keras dan antusias untuk mencapai prestasi yang tinggi. Motivasi kerja dapat memberi energi yang menggerakkan segala potensi yang ada, menciptakan keinginan yang tinggi dan luhur serta meningkatkan kegairahan dan dalam kebersamaan

Dari pengertian motivasi kerja di atas terdapat beberapa ahli untuk ikut berpendapat mengenai motivasi kerja sebagai berikut:

- a. Menurut Anoraga 2009 motivasi kerja adalah kemauan kerja pegawai yang timbul nya karena adanya dorongan dari dalam pribadi pegawai yang bersangkutan sebagai hasil integritas keseluruhan daripada kebutuhan pribadi pengaruh lingkungan fisik dan pengaruh lingkungan sosial dimana kekuatannya tergantung dari daripada proses pengintegrasian tersebut.
- b. Sementara Robbins 2002 mengatakan motivasi kerja sebagai kesediaan untuk mengeluarkan tingkat upaya yang tinggi kearah tujuan-tujuan organisasi yang dikondisikan oleh kemampuan upaya tersebut untuk memenuhi suatu kebutuhan individu.
- c. Barrel Sundance Stay berpendapat bahwa motivasi kerja adalah keadaan kejiwaan dan sikap mental manusia yang memberikan energi mendorong kegiatan

atau menggerakkan dan mengarahkan atau menyalurkan perilaku kearah mencapai itu kebutuhan yang memberi kepuasan atau mengurangi ketidak seimbangan.

d. Menurut Siagian 2002 motivasi kerja sebagai daya dorong bagi seseorang untuk memberikan kontribusi yang sebesar-besarnya demi keberhasilan organisasi mencapai tujuannya dengan pengertian bahwa tercapainya tujuan organisasi berarti tercapai pada tujuan pribadi para anggota organisasi yang bersangkutan.

e. Menurut Ernes j. M cermin motivasi kerja adalah kondisi yang berpengaruh membangkitkan mengarahkan dan memelihara perilaku yang berhubungan dengan lingkungan kerja.

f. Hasibuan 2008 mendefinisikan motivasi kerja adalah pemberian daya penggerak yang menciptakan kegirangan seseorang agar mau bekerja sama bekerja efektif dan dan terintegrasi dengan segala daya upayanya untuk mencapai tujuan. Motivasi kerja merupakan suatu modal dalam menggerakkan dan mengarahkan para pegawai atau pekerja agar dapat melaksanakan tugasnya masing-masing dalam mencapai sasaran dengan penuh kesadaran, kegerahan dan bertanggungjawab Hasibuan 2008.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa motivasi kerja adalah suatu daya penggerak yang mampu menciptakan kedaerahan kerja dengan membangkitkan mengarahkan dan berperilaku kerja serta mengeluarkan tingkat upaya untuk memberikan kontribusi terbaiknya demi keberhasilan organisasi dalam pencapaian tujuan tujuannya.

2.2.2 Tipe Motivasi

Motivasi merupakan fenomena hidup yang banyak corak dan ragamnya. Secara umum motivasi dapat diklarifikasikan menjadi 4 jenis yaitu sebagai berikut:

1. Motivasi Positif

yang dimaksud dengan motivasi positif dalam hal ini adalah dorongan positif yang diberikan kepada seseorang untuk melakukan tugas dan tanggung jawabnya dengan baik sehingga dapat memperoleh hal yang positif. Misalnya "bekerjalah dengan baik kalau nanti target keuntungan tercapai maka anda akan diberi bonus: Kutip 2 demikian pernyataan manajer terhadap bawahannya supaya bekerja dengan baik titik dari kutipan manajer tersebut dapat disimpulkan bahwa motivasi positif adalah suatu usaha untuk membangkitkan motif dan diarahkan pada usaha untuk mempengaruhi seseorang agar bekerja dengan baik dan antusias dengan cara memberikan keuntungan kepadanya. Adapun berbagai jenis motivasi positif antara lain (a) Imbalan yang menarik, (b) Informasi tentang pekerjaan, (c) Kedudukan atau jabatan perhatian atasan terhadap bawahan, (d) Pemberian kesempatan untuk tumbuh dan berkembang.

2. Motivasi Negatif

Semua dengan namanya negatif, berarti motivasi ini adalah motivasi yang memberikan ancaman kepada seseorang akan memperoleh hukuman jika target kerja yang dibebankan kepadanya tidak tercapai misalnya siapa saja yang sering terlambat atau datang terlambat atau sering membolos akan dipotong gajinya dan jangan berharap Anda akan dipromosikan jika saudara tidak dapat menyelesaikan

pekerjaan ini dengan baik maka anda tidak akan dapat bonus. Oleh sebab itu motivasi negatif dalam motivasi yang bersumber dari rasa takut jika tidak memenuhi apa yang sudah ditentukan. Motivasi ini sebaiknya dihindari karena akan dapat memberikan tekanan dan sebagai pegawai yang pada akhirnya menjadi kenyataan bahwa target yang dibebankan kepadanya tidak dapat diwujudkan. Pegawai-pegawai dalam kondisi seperti ini tidak dapat fokus melakukan pekerjaannya karena selalu dibayang-bayangi hukuman. Berbeda dengan motivasi positif ada sesuatu yang menjanjikan jika segala daya dan upaya yang di timbulkan akan memperoleh stimulus.

3. Motivasi Dari Dalam

Motivasi dari dalam internal motivation adalah suatu dorongan dari dalam diri yang dirasakan pegawai dan menghasilkan daya dorong yang kuat untuk mencapai sesuatu yang diharapkannya. Misalnya pernyataan seseorang pegawai saya bekerja karena terpanggil untuk untuk itu ada atau tidak ada pimpinan di tempat saya akan tetap akan bekerja sesuai dengan target dan tanggung jawab saya. Itu mencerminkan kan kedua stasiun itu mencerminkan kuatnya motivasi dari dalam yang terkandung pada diri pegawai. Dari motivasi, dari dalam adalah motivasi yang berdasarkan kesadaran seseorang dalam bertanggung jawab terhadap pekerjaannya. Dengan demikian berarti juga bahwa kesenangan pekerjaan muncul pada waktu dia bekerja dan dia sendiri yang pekerjaannya itu titik berbuat sesuatu kewajiban karena paksaan imbalan yang bersifat eksternal lainnya yang penting akan tetapi tidaklah lebih penting ketimbang aspek-aspek dari material motivasi seperti ini yang seharusnya ditanamkan kepada seluruh

pegawai sehingga mereka melakukan pekerjaannya bukan karena takut atau diawasi oleh pimpinannya akan tetapi karena tidak saran sendiri.

2.2.3 Teori Motivasi Terkait Dengan Kinerja

Kreitner dan Kini ku membahas bahwa motivasi dapat diperoleh melalui:

1. Needs (Kebutuhan)

Kebutuhan menunjukkan adanya kekurangan fisologis atau psikologis yang menimbulkan perilaku. Teori motivasi berdasarkan hierarki kebutuhan dikemukakan Abraham Maslow yang menyatakan bahwa kebutuhan manusia berjenjang dari physiological, sosial, ekstrem, dan self-actualization.

Implikasi dari teori Maslow menunjukkan bahwa kebutuhan yang terpuaskan dapat kehilangan potensi motivasional. Karenanya manajer disarankan memotivasi bekerja dengan memecah program atau pelaksanaan, dimaksudkan untuk memuaskan kebutuhan yang baru muncul atau tidak terpenuhi. Dalam menghadapi downsizing atau pemberhentian yang menyebabkan stres dan ketidakamanan kerja, organisasi dapat menjalankan program dukungan dan pemotongan upah untuk membantu pekerjaan mengatasi perasaan, emosi, dan kepentingan finansial.

Sedangkan teori kebutuhan McClelland menunjukkan adanya tiga kebutuhan, yaitu the need for achievement (kebutuhan untuk berprestasi), the need for affiliation (kebutuhan akan afiliasi), dan the need for power (kebutuhan akan kekuasaan). Implikasi yang perlu diperhatikan manajer adalah memberikan pelatihan yang dapat meningkatkan motivasi berprestasi mereka. Selain itu,

kebutuhan akan prestasi, afiliasi, kekuasaan dapat dipertimbangkan dalam proses seleksi untuk penempatan yang lebih baik.

Orang dengan kebutuhan berprestasi tinggi lebih tertarik pada perusahaan yang mempunyai lingkungan dimana pembayaran diberikan berdasarkan kinerja. Akhirnya, manajer harus menciptakan tugas atau tujuan menantang karena kebutuhan akan prestasi berhubungan secara positif dengan komitmen pada tujuan, yang pada gilirannya memengaruhi kinerja. Selanjutnya, tujuan menantang harus disertai dengan lingkungan kerja yang lebih mempunyai otonomi dan pemberdayaan pekerja menggunakan karakteristik high-achievers.

2. Job Design (Desain Pekerjaan)

Job design adalah mengubah konten dan/atau proses pekerjaan spesifik untuk meningkatkan kepuasan kerja dan kinerja. Metode yang dipergunakan untuk desain kerja adalah scientific management (manajemen saintifik), job enlargement (perluasan kerja), job rotation (rotasi kerja), dan job enrichment (pengayaan kerja).

Scientific management dikembangkan Frederick Taylor dengan menggunakan time and task study untuk mempertimbangkan cara yang paling efisien dan aman untuk melakukan pekerjaan. Sebagai konsekuensinya pekerjaan menjadi spesialisasi dan terstandar. Teknik ini menjadi awal pengembangan teknologi assembly line.

Merancang pekerjaan dengan manajemen saintifik mengandung konsekuensi positif maupun negatif. sebagai konsekuensi positifnya efisiensi dan produktivitas pekerja meningkat. Di sisi lain, pekerjaan yang disederhanakan dan berulang

membuat ketidakpuasan kerja, kesehatan mental buruk, tingkat stres tinggi, dan rendahnya perasaan penyelesaian dan pertumbuhan pribadi. Prinsip manajemen saintifik tidak mengaplikasikan professional knowledge worker sama, dan tidak konsisten dengan kecenderungan memberdayakan pekerja dan tim kerja. Konsekuensi negatif ini memperkuat Jalan pada pengembangan job design lainnya.

Job enlargement berkaitan dengan membuat lebih banyak variasi dalam pekerjaan dengan mengombinasikan tugas terspesialisasi dengan tingkat kesulitan berimbang. Banyak pendapat yang mengatakan hal ini sebagai horizontally loading the job. Pendukung dari job enlargement menyatakan bahwa dapat memperbaiki kepuasan pekerja, motivasi, dan kualitas produksi. Sayangnya, penelitian menunjukkan bahwa job enlargement tidak mempunyai dampak positif signifikan dan berakhir pada kinerja. Rekomendasinya adalah menggunakan job enlargement sebagai bagian dari pendekatan yang lebih luas yang menggunakan teknik multiple job design.

Job rotation merupakan memindahkan pekerja dari satu pekerjaan spesialisasi ke lainnya. Daripada hanya mengerjakan satu pekerjaan, pekerja dilatih dan diberi kesempatan mengerjakan dua atau lebih pekerjaan berbeda atas dasar rotasi. Dengan melakukan rotasi dari satu pekerjaan ke pekerjaan lain, manajer berkeyakinan dapat menstimulasi minat dan motivasi, sambil memberi pekerja perspektif organisasi yang lebih luas. Keuntungan lain dari job rotation adalah meningkatnya fleksibilitas pekerja dan mempermudah penyusunan skedul karena pekerja diberi cross training mungkin kehilangan motivasi untuk

melakukan pekerjaan berbeda. Pada gilirannya, cross training memerlukan pekerja belajar keterampilan baru yang dapat membantu mereka meningkatkan mobilitas.

Job enrichment merupakan aplikasi praktis dari teori motivator-hygiene Frederick Herzberg tentang kepuasan kerja. Motivators merupakan karakteristik pekerjaan dihubungkan dengan kepuasan kerja. Sedangkan hygiene factor merupakan karakteristik pekerjaan dihubungkan dengan ketidakpuasan kerja. Job enrichment adalah membangun prestasi, rekognisi, menstimulasi pekerjaan, tanggung jawab dan kemajuan dalam pekerjaan. Karakteristik ini disatukan ke dalam pekerjaan melalui vertical loading.

3. Satisfaction (Kepuasan)

Motivasi kerja individual berhubungan dengan kepuasan kerja. Kepuasan kerja adalah revand bersifat mempengaruhi terhadap berbagai segi pekerjaan seseorang. Definisi ini mengandung pengertian bahwa kepuasan kerja bukanlah konsep kesatuan. Orang yang relatif luas dengan satu aspek pekerjaannya dan tidak puas dengan satu atau lebih aspek lainnya. Karena terdapat hubungan dinamis antara motivasi dengan kepuasan kerja, maka perlu dipahami penyebab kepuasan kerja dan konsekuensi dari kepuasan kerja.

Terdapat lima model utama kepuasan kerja yang menunjukkan penyebab kepuasan kerja, yaitu: need fulfillment (pemenuhan kebutuhan), discrepansies (ketidaksesuaian), value attainment (pencapaian nilai), equity (keadilan), dan dispositional/genetic component (komponen watak/genetik).

Sedangkan konsekuensi kepuasan kerja ditunjukkan oleh korelasinya dengan motivasi, pelibatan kerja, organizational citizenship behavior, komitmen organisasional, ketidakhadiran, perasaan stres, dan kinerja.

4. Equity (Keadilan)

Equity theory adalah model motivasi yang menjelaskan bagaimana orang mengejar kejujuran dan keadilan dalam pertukaran sosial, atau hubungan memberi dan menerima. Komponen utama terkait dalam pertukaran antara employee-employer adalah inputs dan outcomes. Sebagai input adalah pekerja, untuk mana mereka mengharapkan hasil, termasuk pendidikan, pengalaman, keterampilan, dan usaha. Di sisi outcomes dari pertukaran, organisasi mengusahakan pembayaran, tunjangan tambahan, dan rekognisi. Outcomes ini bervariasi sangat luas, tergantung pada organisasi dan tingkatannya.

Terdapat beberapa pelajaran yang dapat diperoleh dari equity theory: (1) teori keadilan memberikan pelajaran kepada manajer tentang bagaimana keyakinan dan sikap mempengaruhi kinerja. Kita sangat termotivasi untuk memperbaiki situasi ketika gagasan kita bingits tentang kejujuran dan keadilan dilukai. (2) menekankan perlunya bagi manajer memberikan perhatian pada persepsi pekerja tentang apa yang jujur dan adil. Bagaimanapun kejujuran berpikir manajer tentang kebijakan organisasi, prosedur, dan sistem reward, persepsi keadilan setiap pekerja harus diperhitungkan. Orang merespon secara negatif ketika mereka merasakan ketidakadilan organisasional dan interpersonal. (3) manajer mendapatkan manfaat dengan memberikan kesempatan kepada pekerja berpartisipasi dalam membuat keputusan tentang manfaat pekerjaan penting. (4)

pekerja harus diberi peluang mempertimbangkan keputusan yang mempengaruhi kesejahteraan mereka. Untuk dapat mempertimbangkan keputusan meningkatkan keyakinan bahwa manajemen memperlakukan bekerja secara jujur. Pada gilirannya, langsung apa persepsi perlakuan jujur meningkatkan kepuasan kerja dan komitmen organisasi dan membantu mengurangi ketidakhadiran dan pergantian. (5) bekerja lebih mungkin menerima dan mendukung perubahan apabila mereka percaya diimplementasikan secara jujur dan menghasilkan manfaat yang adil. (6) manajer dapat meningkatkan kerjasama dan teamwork di antara anggota kelompok dengan memperlakukan mereka secara jujur. (7) memperlakukan bekerja secara tidak adil dapat mengarah pada proses pengadilan dan biaya sidang yang mahal. Pekerja menolak keadilan di pekerjaan lebih mungkin mengarah pada arbitrase atau pengadilan. (8) manajer perlu memberi perhatian pada iklim organisasi untuk keadilan. Iklim organisasi untuk keadilan secara signifikan mempengaruhi kepuasan kerja. Manajer dapat berusaha mengikuti implikasi praktis ini dengan memonitoring persepsi terhadap keadilan melalui percakapan informal, interview, atau survei sikap.

5. Expectation (Harapan)

Expectancy theory berpandangan bahwa orang berperilaku termotivasi dengan cara yang menghasilkan manfaat yang dihargai. Dalam expectancy theory, persepsi memegang peranan sentral karena menekankan kemampuan kognitif untuk mengantisipasi kemungkinan konsekuensi perilaku. Biasanya, expectancy theory dapat digunakan untuk memprediksi perilaku dalam situasi dimana pilihan antara dua alternatif atau lebih harus dilakukan.

Viktor vroom mengemukakan “ **Adanya tiga konsep kunci, yaitu expectancy, instrumentality, dan Valence**”⁹. Ekspektasi adalah merupakan keyakinan individu bahwa tingkat usaha tertentu akan diikuti oleh tingkat kinerja tertentu. Instrumentality merupakan keyakinan orang bahwa hasil tertentu adalah tergantung pada tingkat kinerja spesifik. Sedangkan valence menunjukkan nilai positif atau negatif yang ditempatkan orang pada hasil. Valence mencerminkan preferensi pribadi kita. Kebanyakan bekerja mempunyai valence positif atas penerimaan tambahan uang atau rekognisi. Sebaliknya, stres kerja dan diberhentikan akan menjadi valence negatif bagi banyak individu.

Implikasi expectancy theory bagi manajer adalah: (1) mempertimbangkan nilai hasil pekerja, (2) mengidentifikasi kinerja baik sehingga perilaku yang sesuai dapat diberikan penghargaan, (3) memastikan bahwa pekerja dapat mencapai tingkat kinerja yang ditargetkan, (4) menghubungkan hasil yang diharapkan pada tingkat kinerja yang ditargetkan, (5) memastikan bahwa perubahan dalam hasil cukup besar untuk memotivasi usaha besar, (6) memonitor ketidakadilan dalam sistem penghargaan.

Sedangkan implikasi bagi organisasi adalah: (1) menghargai orang untuk kinerja yang diharapkan dan tidak membuat keputusan pengupahan sebagai rahasia, (2) merancang pekerjaan menantang, (3) mengikat beberapa penghargaan pada penyelesaian kelompok untuk membangun teamwork dan mendorong kerja sama, (4) memberi penghargaan pada manajer atas penciptaan, monitoring, dan memelihara harapan, instrumentalitas, dan hasil yang mengarah pada usaha besar

⁹ Viktor, Vroom, “ **Management And Motivation**”, New York, 1964, hal. 158

dan pencapaian tujuan, (5) memonitor motivasi pekerja melalui wawancara atau kuesioner tanpa nama, dan (6) mengakomodasi perbedaan individual dengan pembangunan fleksibilitas ke dalam program motivasi.

6. Goal setting (penetapan tujuan)

Tujuan adalah apa yang diusahakan untuk dicapai individu, merupakan objek atau tujuan dari suatu tindakan. Dampak motivational dari tujuan kinerja dan reward plan telah dikenal sejak lama. Antara lain dikemukakan Frederick Taylor yang secara ilmiah menciptakan berapa banyak pekerjaan dengan kualitas tertentu seorang individu harus ditugaskan setiap hari. Ia mengusulkan bahwa bonus didasarkan pada penyelesaian standar output. Kemudian goal setting berkembang menjadi management by objective, jalan pada suatu sistem manajemen yang menghubungkan partisipasi dalam pengambilan keputusan, penetapan tujuan, dan umpan balik.

Menurut Locke, goal setting mempunyai empat mekanisme motivational, yaitu: (1) goals direct attention. tujuan yang secara pribadi bermakna cenderung memfokus pada satu perhatian pada apa yang relevan dan penting. (2) goals regulate effort. Tidak hanya tujuan membuat kita mengerti secara selektif, mereka juga memotivasi kita untuk bertindak. Deadline penyelesaian proyek memaksa kita menyelesaikannya. tingkat usaha dikeluarkan secara proporsional dengan kesulitan tujuan. (3) goals increase persistence. kata kuno merupakan usaha yang dikeluarkan pada tugas selama perpanjangan periode waktu. Orang yang tekun cenderung melihat hambatan sebagai tantangan yang harus diatasi daripada sebagai alasan untuk gagal. (4) ghost for sister strategies action plans. Tujuan

dapat membantu karena tujuan mendorong orang mengembangkan strategi dan rencana aksi yang memungkinkan mencapai tujuan mereka.

Teori motivasi yang terkait dengan kinerja dikemukakan pula oleh armstrong. Proses manajemen kinerja dapat memotivasi orang untuk memperbaiki kinerja mereka dan mengembangkan kapabilitas. Teori motivasi yang terkait dengan kinerja dibahas di bawah ini.

- a. Reinforcement theory. teori penguatan menyatakan bahwa keberhasilan mencapai tujuan dan penghargaan bertindak sebagai insentif dan penguat positif perilaku sukses, yang berulang di waktu yang akan datang apabila kebutuhan yang sama timbul.
- b. Expectancy theory. Menurut teori harapan, motivasi hanya mungkin apabila terjadi hubungan yang jelas dirasakan dan dapat dipergunakan atas kinerja dan outcomes, dan outcomes dilihat sebagai sarana untuk memuaskan kebutuhan.
- c. Self-efficacy theory. Efikasi diri mengindikasikan bahwa motivasi diri akan secara langsung dihubungkan dengan self-belief atau keyakinan individual yang mungkin mereka dapat menyelesaikan tugas tertentu, mencapai tujuan tertentu atau belajar sesuatu. Tujuan penting manajemen kinerja adalah meningkatkan self-efficacy manajer dengan memberi individu peluang mempertimbangkan dan mendiskusikan dengan manajer mereka tentang bagaimana mereka dapat melakukan lebih banyak. tetapi tanggung jawabnya adalah para manajer untuk mendorong keyakinan diri dalam pikiran mereka yang diajak mendiskusikan kinerja dan pengembangan.

d. Social learning theory. Social learning mengkombinasikan kan aspek penguatan dan teori harapan. Teori ini mengenal penting konsep dasar penguatan sebagai penentu perilaku masa depan, tetapi juga menekankan pentingnya faktor psikologis internal, terutama harapan tentang nilai tujuan dan kemampuan individu untuk mencapainya.

e. Attribution theory. Teori atribusi berkepentingan dengan bagaimana orang menjelaskan kinerja mereka. Tipe penjelasan yang dapat dipergunakan untuk memperhitungkan keberhasilan atau kegagalan adalah: kemampuan, usaha, kesulitan tugas, situasi dan nasib baik. Apabila keberhasilan atau kegagalan dijelaskan dalam ukuran usaha, maka motivasi tinggi akan mengikuti. Tetapi sebaliknya apabila kegagalan untuk mencapai dijelaskan dalam ukuran kesulitan tugas, hasilnya mungkin kehilangan motivasi.

f. Role modeling. Orang dapat di motivasi dengan dasar perilaku mereka para model peran, yaitu seseorang yang pendekatannya dalam bekerja dan kemampuannya menjalankan segala sesuatu memberikan inspirasi. Keadaan ini menciptakan keinginan untuk mengikuti contoh yang diberikan oleh model. Manajer dan pimpinan tim dapat berfungsi sebagai model peran, dan manajemen kinerja dapat meningkatkan proses dengan dialog dan coaching.

2.3 Partisipasi Anggaran

2.3.1 Pengertian Partisipasi Anggaran

Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak, dimana

keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap organisasi. Oleh karena itu, partisipasi anggaran yang baik adalah yang melibatkan atasan dan bawahan didalam organisasi agar tidak terjadi partisipasi semu.

Menurut Arfan dan Ishak (2008) **“Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak dimana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya”**.¹⁰ Dengan kata lain manajer tingkat bawah dan pegawai memiliki suara dalam proses penyusunan anggaran. Keterlibatan tersebut dapat berupa kehadiran dan ikut serta dalam penentuan target anggaran yang direncanakan.

Menurut Prawironegoro dan Purwanti mengemukakan bahwa : **“Penggangan adalah proses penyusunan anggaran, yang dimulai dengan pembuatan panitia, pengumpulan dan pengklasifikasian data, pengajuan rencana kerja fisik dan keuangan tiap-tiap seksi bagian,divisi, penyusunan secara menyeluruh merevisi dan menagjukan ke pada pimpinan puncak untuk disetujui dan dilaksanakan”**.¹¹

Definisi Partisipasi Anggaran secara terperinci yaitu :

1. Sejauh mana anggaran dipengaruhi oleh keterlibatan para pengurus
2. Alasan-alasan pihak manajer pada saat anggaran diproses
3. Keinginan memberikan partisipasi anggaran kepada pihak manajer tanpa diminta

¹⁰Ikhsan, Arfan Muhammad Ishak, **“Akuntansi Keprilakuan”**, Salemba Empat, Jakarta, 2008, hal. 173-175

¹¹Darsono Prawinegoro dan Ari Purwanti, **Op.Cit**, hal. 01

4. Sejauh mana manajer mempunyai pengaruh dalam anggaran akhir
5. Kepentingan manajer dalam partisipasinya terhadap anggaran
6. Anggaran didiskusikan antara pihak manajer puncak dengan manajer pusat pertanggungjawaban pada saat anggaran disusun.

Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran merupakan kerjasama dari seluruh tingkatan organisasi untuk menyusun anggaran. Dimana manajer puncak biasanya kurang mengetahui kegiatan sehari-hari, sehingga diperlukan informasi atau anggaran yang lebih rinci dari bawahannya, disisi lain manajer puncak mempunyai pandangan yang lebih luas atas perusahaan secara keseluruhan yang sangat vital dalam pembuatan kebijakan secara umum. Partisipasi memberikan manfaat yang sangat besar dalam penyusunan anggaran, dimana dengan diterapkannya anggaran partisipatif manajer tingkat bawah merasa lebih bertanggungjawab atas sasaran dan strategi yang dihasilkan dalam anggaran serta akan menghasilkan kreativitas.

2.3.2 Keunggulan Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

Sistem anggaran memberikan beberapa keuntungan bagi organisasi. Kelebihan dari sistem penganggaran diantaranya memaksa manajer untuk membuat rencana masa depan, memberikan informasi sumber daya yang dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan, sebagai standar bagi evaluasi kinerja, meningkatkan komunikasi dan koordinasi. Selain itu, kegiatan ini juga memotivasi manajer untuk mengembangkan arah bagi organisasi, meramalkan kesulitan, mengembangkan kebijakan masa depan dan memperbaiki pembuatan

keputusan. Partisipasi anggaran dapat menghasilkan informasi yang lebih baik, karena memberikan kesempatan atasan untuk mendapatkan akses informasi sebenarnya pada bawahan.

Dalam partisipasi anggaran terdapat dua keunggulan yaitu :

1. Tujuan anggaran akan dapat lebih mudah diterima apabila anggaran tersebut berada dibawah pengawasan manajer
2. Penganggaran partisipasi menghasilkan pertukaran informasi yang efektif antara pembuat anggaran dan pelaksana anggaran yang dekat dengan produk dan pasar

2.3.3 Kelemahan Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

Menurut Hansen dan Mowen anggaran partisipatif memiliki tiga potensi masalah yaitu :

- 1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah**
- 2. Membuat kelonggaran dalam anggaran (sering disebut sebagai menutupi anggaran**
- 3. Partisipasi semu¹²**

1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah

Beberapa manajer mungkin cenderung untuk mempersiapkan anggaran terlalu tinggi atau terlalu ketat. Oleh karena tujuan yang dianggarkan cenderung menjadi tujuan manajer saat mempersiapkan anggaran dapat mengakibatkan penurunan tingkat kinerja. Jika tujuan terlalu mudah dicapai, seorang manajer

¹²Don R Hansen dan Merryanne M Mowen, **Op. Cit.**, hal. 448

dapat kehilangan minat dan kinerja bisa jadi benar-benar turun. Begitu juga dengan persiapan anggaran yang terlalu ketat memastikan kegagalan untuk mencapai standar dan membuat frustrasi manajer.

2. Membuat kelonggaran dalam anggaran (sering disebut sebagai menutupi anggaran)

Kelonggaran anggaran (*budgetary slack*) atau menutup anggaran muncul ketika seorang manajer dengan sengaja memperkirakan pendapatan rendah.

3. Partisipasi Semu (*pseudoparticipation*).

Pseudoparticipation terjadi pada perusahaan yang tidak sungguh-sungguh dalam menerapkan partisipasi. Manajer tingkat bawah terpaksa menyatakan persetujuan terhadap keputusan yang diterapkan oleh manajemen puncak karena perusahaan memerlukan persetujuan mereka. Hal ini akan mengakibatkan banyak sekali permasalahan perilaku, antara lain : meningkatnya rasa ketegangan bawahan, dan timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan bawahan, seperti rasa saling curiga. Partisipasi semu akan terjadi kalau semakin banyak orang yang duduk dalam komite anggaran.

Perusahaan atau organisasi dengan gaya kepemimpinan yang tersentralisasi memungkinkan partisipasi manajemen yang lebih besar dalam keputusan penetapan anggaran. Karyawan yang sangat bergantung dapat merasa terancam oleh kemungkinan untuk menjadi bagian dari proses pengambilan keputusan. Alasan lain mengapa partisipasi mungkin tidak berhasil adalah bahwa tidak ada usaha serius yang dibuat untuk menjamin partisipasi dan kerja sama dari para manajer tingkat yang bawah dengan karyawan. Agar partisipasi menjadi efektif,

partisipasi harus memiliki input “rill” terhadap keputusan dan pandangan mereka harus memiliki bobot tertentu dalam hasil akhir.

2.3.4 Manfaat Partisipasi Penyusunan Anggaran

Menurut Muhammad dalam Wulandarin menyebutkan bahwa **“Manfaat dari partisipasi penyusunan anggaran adalah semakin banyak aparat pemerintah yang terlibat dalam partisipasi anggaran maka semakin mudah dan cepat dalam menyusun anggaran”**.¹³ Namun demikian partisipasi dalam penyusunan anggaran juga memiliki suatu keterbatasan. Menurut Siegel dan Marconi partisipasi akan memungkinkan terjadinya perilaku disfungsional. Perilaku disfungsional dalam hal ini adalah perilaku yang tidak sesuai dengan aturan yang sedang berlaku, untuk menghindari adanya perilaku disfungsional maka aparat pemerintah diberikan kesempatan untuk ikut serta dalam penyusunan anggaran.

2.3.5 Dampak Positif Dalam Partisipasi Anggaran

Anthony dan Govindarajan, menyatakan bahwa, **“Partisipasi Anggaran mempunyai dampak positif terhadap motivasi manajerial antara lain :”**.¹⁴

¹³Wulandarin, Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah Kepuasan Kerja Dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating: Universitas Diponegoro, https://eprints.undip.ac.id/27622/1/full_teks%28r%29.pdf/, hal. 26

¹⁴Anthony dan Govindarajan, *Ibid*, hal. 87

1. Disebabkan kemungkinan ada penerimaan yang lebih besar atas cita-cita anggaran apabila berada dalam kendali manajer, dibandingkan apabila dipaksa secara eksternal
2. Besar anggaran yang telah disetujui merupakan hasil keahlian dan pengetahuan pribadi pembuat anggaran
3. Penyusunan anggaran partisipatif sangat menguntungkan bagi lingkungan yang dinamis dan tidak pasti, karena manajer atas pusat pertanggungjawaban memiliki informasi terbaik mengenai variabel yang mempengaruhi pendapatan dan beban.

2.3.6 Indikator Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran dimaksudkan untuk mengukur tingkat partisipasi yang melibatkan manajer baik tingkat bawah hingga atas dalam proses penyusunan anggaran tersebut. Terdapat enam faktor yang dapat digunakan untuk mengukur anggaran partisipasi yang dikemukakan oleh milani (1975) dalam Maharani (2014) yaitu :

1. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran.

Keikutsertaan merupakan keterlibatan para manajer dalam proses penyusunan anggaran. Keterlibatan yang dimaksud dinyatakan dengan hak untuk mengajukan usulan anggaran. Keterlibatan yang dimaksud dinyatakan dengan hak untuk mengajukan usulan anggaran. Para manajer yang ikut serta dan berpartisipasi aktif dalam proses penyusunan anggaran akan merasa bahwa tujuan anggaran merupakan tujuan bersama yang harus dicapai.

2. Kepuasan yang dirasakan dalam penyusunan anggaran.

Kepuasan merupakan kesesuaian hasil yang dirasakan para manajer setelah dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran dan perasaan yang dimiliki manajer terhadap terlaksananya anggaran yang sudah ditetapkan secara partisipatif. Kepuasan yang dirasakan para manajer dalam proses penyusunan anggaran, akan memberikan dampak positif terhadap perilaku manajer yang bersangkutan.

3. Kebutuhan memberikan pendapat.

Kebutuhan merupakan adanya peranan atau pentingnya partisipasi dari para manajer dalam proses penyusunan anggaran. Manajer akan lebih termotivasi untuk berpartisipasi secara aktif dalam proses penyusunan anggaran jika mereka merasa bahwa perusahaan membutuhkan pandangan dan pendapat mereka.

4. Kerelaan dalam memberikan pendapat.

Kerelaan merupakan kemauan atau inisiatif dari para manajer untuk berpartisipasi secara aktif dari proses penyusunan anggaran. Kerelaan dapat berupa inisiatif para manajer untuk mengajukan usulan anggaran tanpa diminta sebelumnya oleh atasan.

5. Besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran final

Besarnya pengaruh dalam hal ini menunjukkan seberapa besar peran dan kontribusi yang diberikan para manajer terhadap keputusan anggaran final. Pengaruh dalam proses penyusunan anggaran dinyatakan dengan hak para manajer untuk setuju atau menolak anggaran yang ditetapkan.

6. Seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran disusun.

Seringnya atasan meminta pendapat atau usulan dalam proses penyusunan anggaran mengacu kepada atau tidaknya kesempatan bagi para manajer untuk mengemukakan pendapat atau mengajukan usulan anggaran. Hal ini juga menunjukkan ada tidaknya kemauan atasan untuk memberi kesempatan bagi para manajer untuk berpartisipasi secara aktif.

2.4 Penekanan Anggaran (Budget Emphasis)

2.4.1 Pengertian Penekanan Anggaran

Penekanan anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan sebaik-baiknya. Terjadinya penekanan anggaran tersebut akan mendorong bawahan untuk menciptakan senjangan dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi dan menghindari sanksi. Anggaran merupakan salah satu alat perencanaan sekaligus sebagai alat pengendalian organisasi. Sebagai alat perencanaan, anggaran dapat dipakai untuk merencanakan berbagai aktivitas suatu pusat pertanggungjawaban, agar pelaksanaan aktivitasnya sesuai dengan rel yang telah digariskan. Sedangkan anggaran dapat berfungsi sebagai alat untuk pengendalian, ketika anggaran tersebut dapat dipakai sebagai tolok ukur kinerja pusat pertanggungjawaban.

Dalam fungsinya sebagai alat perencanaan, anggaran dapat digunakan untuk merencanakan berbagai aktivitas suatu pusat petanggungjawaban agar dalam pelaksanaan aktivitasnya sesuai dengan apa yang telah digariskan. Anggaran dapat pula berfungsi sebagai alat pengendalian bilamana anggaran digunakan

sebagai tolok ukur kinerja suatu pusat pertanggungjawaban. Jika dalam suatu organisasi anggaran merupakan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan, maka kondisi ini dinamakan penekanan anggaran atau budget emphasis.

Ketika anggaran digunakan sebagai pengukur kinerja bawahan dalam suatu organisasi, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan dua kemungkinan. Pertama, meningkatkan performance sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang ditargetkan sebelumnya. Kedua, melonggarkan anggaran pada saat penyusunan anggaran tersebut. Dengan melonggarkan anggaran manajer pusat pertanggungjawaban dikatakan melakukan upaya slack. Penekanan anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran.

Penekanan anggaran merupakan variabel yang dapat menimbulkan senjangan anggaran. Sujana (2010) menjelaskan bahwa “budget emphasis adalah kondisi bilamana anggaran dijadikan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan pada suatu organisasi. Pengukuran kinerja berdasarkan anggaran yang telah disusun membuat bawahan akan berusaha memperoleh variance yang menguntungkan dengan menciptakan slack, antara lain dengan merendahkan penghasilan dan meninggikan biaya pada saat penyusunan anggaran. Jika bawahan meyakini penghargaan (reward) yang diberikan

tergantung pada pencapaian target dalam anggaran, bawahan akan mencoba membangun slack dalam anggarannya.

Ketika anggaran menjadi satu-satunya tolok ukur penilaian kinerja karyawan/bawahan dalam sebuah instansi, maka karyawan/bawahan akan cenderung melakukan berbagai hal dalam meningkatkan kinerjanya agar terlihat baik dan terus mendapat kepercayaan. Penekanan anggaran ini akan menjadi tekanan bagi bawahan untuk memberikan yang terbaik dengan mencari peluang-peluang tertentu yang menguntungkan dan peluang inilah yang akan menyebabkan suatu kesenjangan.

Para manajer dipaksa mencapai tujuan yang mereka anggar ada suatu kemungkinan mereka menciptakan senjangan anggaran. Penekanan anggaran biasanya diciptakan oleh para supervisor/pengawas. Apabila terjadi penekanan untuk pencapaian anggaran, kecenderungan yang biasanya akan terjadi adalah meletakkannya dalam anggaran perusahaan.

Alasan utama manajer tingkat bawah berusaha melakukan senjangan adalah untuk meningkatkan kesempatan memperoleh penghasilan yang lebih apabila penghargaan yang diberikan ditandai dengan pencapaian anggaran, maka mereka akan cenderung membangun senjangan dalam anggarannya melalui proses partisipasi. Meskipun, penekanan anggaran dalam evaluasi kinerja memungkinkan terjadinya senjangan anggaran. Anggaran yang ideal adalah anggaran yang menantang tetapi dapat dicapai. Dalam istilah statistik, hal ini dapat diartikan bahwa seorang manajer yang berkinerja dengan cukup baik mempunyai kesempatan paling tidak 50% untuk mencapai jumlah anggaran. Merchant dan

Manzoni, dalam studi lapangan atas manajer unit bisnis menyimpulkan dapat dicapainya anggaran unit bisnis dalam praktik biasanya lebih tinggi dari 50%. Ada beberapa alasan mengapa manajemen senior menyetujui anggaran yang dapat dicapai untuk unit bisnis, yaitu :

1. Jika target anggaran terlampaui sulit, manajer termotivasi untuk mengambil tindakan-tindakan jangka pendek yang mungkin tidak sesuai dengan kepentingan jangka panjang perusahaan. Target laba yang dapat dicapai adalah salah satu cara untuk meminimalkan tindakan yang disfungsi ini.
2. Target anggaran yang dapat dicapai mengurangi motivasi para manajer untuk terlibat dalam manipulasi data untuk memenuhi anggaran
3. Jika anggaran laba unit bisnis mencerminkan target yang dapat dicapai, manajemen senior pada akhirnya dapat mengungkapkan target laba ke analisis sekuritas, pemegang saham dan pihak-pihak eksternal lainnya dengan perkiraan yang wajar bahwa hal tersebut adalah benar
4. Anggaran laba yang sulit dicapai biasanya mengimplikasikan target penjualan yang terlalu optimis. Hal ini dapat mengarah pada komitmen yang berlebihan atas sumber daya guna mempersiapkan diri untuk aktivitas penjualan yang lebih tinggi.
5. Ketika manajer unit bisnis mampu mencapai dan melebihi target mereka, ada suasana kemenangan dan sikap positif dalam perusahaan.

Berdasarkan penjelasan yang dikemukakan diatas, penulis dapat menyimpulkan bahwa delapan indikator pengukuran penekanan anggaran (budget emphasis) yaitu: besar penghasilan, kemampuan terhadap usaha untuk pekerjaan,

memperhatikan kualitas, kemampuan mencapai target, menjalin hubungan baik dengan atasan/bawahan, efisiensi, sikap terhadap pekerjaan.

2.4.2 Keunggulan dan Kelemahan Penekanan Anggaran

Keunggulan :

1. Penekanan pada dimasukannya deskripsi secara naratif dari setiap aktivitas di setiap anggaran yang diajukan .
2. Anggaran disusun berdasarkan aktivitas, dengan permintaan yang didukung oleh estimasi biaya dan pencapaian yang diukur secara kuantitatif .
3. Penekanannya pada kebutuhan untuk mengukur output dan input .
4. Anggaran kinerja yang mensyaratkan adanya data-data kinerja memungkinkan legislatif untuk menambah atau mengurangi dari jumlah yang diminta dalam fungsi dan aktivitas tertentu. Hal tersebut tidak dapat dilakukan kalau data yang ada hanyalah data belanja (object of expenditure). Setelah diputuskan oleh legislatif, eksekutif harus menuruti dan merevisi anggarannya .
5. Menyediakan kepala eksekutif pengendalian yang lebih terhadap bawahannya. Kepala eksekutif tidak hanya melihat berapa banyak yang dibelanjakan bawahannya, namun juga menilai kinerja aktivitas menggunakan standar satuan mata uang atau unit aktivitas.
6. Anggaran kinerja menekankan aktivitas yang memakai anggaran daripada berapa jumlah anggaran yang terpakai.

Kelemahan :

1. Hanya sedikit dari pemerintah pusat dan daerah yang memiliki staf anggaran atau akuntansi yang memiliki kemampuan yang memadai untuk mengidentifikasi unit pengukuran dan melaksanakan analisis biaya.
2. Banyak jasa dan aktivitas pemerintah tidak dapat langsung terukur dalam satuan unit output atau biaya per unit yang dapat dimengerti dengan mudah.
3. Akun-akun dalam pemerintahan telah secara khusus dibuat dengan dasar anggaran yang dikeluarkan (cash basis). Hal ini membuat pengumpulan data untuk keperluan pengukuran kinerja sangat sulit, bahkan kadang-kadang tidak memungkinkan.
4. Kadang kala, aktivitas langsung diukur biayanya secara detail dan dilakukan pengukuran secara detail lainnya tanpa adanya pertimbangan memadai yang diberikan pada perlu atau tidaknya aktivitas itu sendiri. Dengan kata lain, tidak ada pertimbangan untuk menentukan apakah aktivitas tersebut merupakan alat terbaik untuk mencapai tujuan organisasi

2.4.3 Indikator Penekanan Anggaran

Pada dasarnya tidak terdapat indikator-indikator yang sangat jelas mengenai *budget emphasis* (penekanan anggaran), karena hal tersebut sangat berkaitan dengan sikap dan perilaku manusia. Dalam penelitian ini penulis merujuk pada indikator-indikator yang digunakan oleh Anggasta dan Murtini (2014:517) untuk mengukur tingkat *budget emphasis* (penekanan anggaran). Indikator-indikator tersebut adalah:

1. Anggaran sebagai alat pengawasan kinerja.
2. Anggaran sebagai alat ukur kinerja.
3. Anggaran ditetapkan menuntut kinerja untuk mencapai target anggaran.
4. Anggaran yang ditetapkan meningkatkan kinerja.
5. Mendapatkan *reward* (penghargaan) dari atasan ketika target anggaran tercapai.
6. Terdapat kompensasi (bonus) ketika target anggaran tercapai.

Berdasarkan penjelasan yang dikemukakan diatas, penulis dapat menyimpulkan bahwa terdapat delapan indikator pengukuran penekanan anggaran (*budget emphasis*) yaitu: besar penghasilan, kemampuan terhadap usaha untuk pekerjaan, memperhatikan kualitas, kemampuan mencapai target, menjalin hubungan baik dengan atasan/bawahan, efisiensi, sikap terhadap pekerjaan, dan sosialisasi dengan kelompok staf.

2.5 Senjangan Anggaran

2.5.1 Pengertian Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran menurut Suartana (2010:137) adalah sebagai berikut: “Budgetary slack adalah proses penganggaran yang ditemukan adanya distorsi secara sengaja dengan menurunkan pendapatan yang dianggarkan dan meningkatkan biaya yang dianggarkan.” Menurut Baldric Siregar (2013:168), pengertian senjangan anggaran adalah sebagai berikut: “Slack anggaran adalah jumlah kekurangan pendapatan dan kelebihan biaya yang sengaja dimasukan ke dalam anggaran sehingga manajer tingkat menengah dan bawah lebih mudah

mencapai tujuan anggaran.”

Pandangan keperilakuan dari perusahaan memandang pencapaian tujuan sebagai sesuatu yang dinamis dan merefleksikan kebutuhan individual dan tujuan-tujuan dari sub-sub unit yang ada. Kesepakatan mengenai tujuan dan pencapaian sasaran dalam kongruensi tujuan organisasional yang mendukung kelangsungan perusahaan pasti menjadi tujuan bersama. Ada banyak variabel dan faktor dalam perusahaan yang bisa jadi menghalangi tujuan. Faktor-faktor yang dimaksud bisa bersifat personalitas maupun lingkungan organisasi. Sering kali perusahaan menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja manajemen, karena itu yang tersedia. Penekanan anggaran seperti ini dapat menimbulkan slack anggaran.

Menurut Wayan Suartana bahwa **“Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan”**.¹⁵ Definisi tersebut menerangkan senjangan anggaran adalah sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Artinya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya, bawahan cenderung mengecilkan kapabilitas produktifnya.

Perilaku manajer dalam melakukan senjangan anggaran dipengaruhi oleh kebijakan direktur yang menilai kinerja manajer berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Senjangan anggaran biasanya dilakukan dengan cara meninggikan biaya atau dengan menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, agar anggaran

¹⁵Wayan Suartana, Akuntansi Keperilakuan Teori dan Implementasi: Edisi Satu, Yogyakarta, 2010, hal. 138

mudah dicapai. Manajer dapat menciptakan senjangan anggaran dengan cara merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya.

Senjangan anggaran diciptakan manajer untuk menyembunyikan beberapa informasi pribadi dari atasan mereka dan sengaja menggambarkan informasi yang hanya dapat menguntungkan diri sendiri melalui pengenalan senjangan. *Slack* anggaran dapat diartikan sebagai selisih antara sumber daya yang sesungguhnya dibutuhkan agar mampu menyelesaikan pekerjaan secara efektif dengan jumlah sumber daya yang ditambahkan untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran merupakan perbedaan antara anggaran yang telah direncanakan dengan pelaksanaan sesungguhnya yang umumnya sengaja dilakukan untuk kepentingan pribadi dari pelaksanaan anggaran tersebut. Anggaran digunakan oleh perusahaan untuk pengawasan dan perencanaan kegiatan operasinya. Oleh karena itu, anggaran merupakan alat penting manajemen dalam meramalkan kondisi bisnis dimasa yang akan datang. Terdapat dua alasan untuk ketidaktepatan dalam anggaran. Alasan pertama dapat disebabkan oleh kesalahan, alasan yang lain karena penyusunannya.

Senjangan anggaran tidak selalu merugikan tetapi dalam kejadian tertentu dapat juga memberikan keuntungan. Manajemen dapat dan bisa menciptakan senjangan anggaran untuk mencapai anggaran yang harus dicapai dan untuk mengamankan sumber daya untuk kepentingan dan tujuan mereka dimasa yang akan datang. Adanya senjangan merupakan hal yang umum bagi para manajer, baik manajer dalam perusahaan yang berorientasi laba maupun nirlaba, yang

sudah stabil maupun yang sedang berkembang. Mereka menyiratkan bahwa senjangan merupakan alat bagi manajemen untuk memenuhi keuntungan pribadinya yang tercakup dalam anggaran.s

Senjangan anggaran merupakan langkah pembuat anggaran untuk mencapai target yang lebih mudah dicapai padahal kapasitas sesungguhnya masih jauh lebih tinggi. Banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Oleh karena itu, anggaran yang dihasilkan adalah target yang lebih mudah bagi mereka untuk 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) dan *principal* yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaknya. Jika bawahan (*agent*) 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 mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

2.5.2 Karakteristik Senjangan Anggaran

Karakteristik Senjangan Anggaran Menurut Dunk dalam Karsam (2013:33) karakteristik senjangan anggaran adalah sebagai berikut:

1. Standar dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas.
2. Anggaran secara mudah untuk diajukan.
3. Tidak terdapatnya batasan-batasan yang harus diperhatikan terutama batasan yang ditetapkan untuk biaya.
4. Anggaran tidak menuntut hal khusus.
5. Anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi.
6. Target umum yang diterapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.

Ada tiga penyebab utama manajer melakukan senjangan anggaran antara lain :

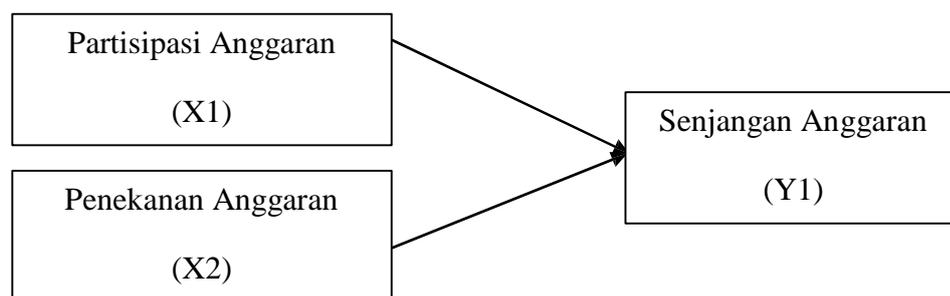
- a. *Pertama*, orang-orang yang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat baik di mata atasan apabila mereka dapat mencapai anggarannya.
- b. *Kedua*, senjangan anggaran digunakan untuk mengatasi ketidakpastian. Jika tidak ada suatu kejadian yang tidak terduga, maka manajer dapat melampaui anggarannya.
- c. *Ketiga*, rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya. Dalam penggunaan dana harus sesuai dengan perencanaan anggaran dana yang lebih ekonomis sehingga penggunaannya lebih dibatasi.

2.5.3 Indikator Senjangan Anggaran

Pada dasarnya tidak terdapat indikator-indikator yang sangat jelas mengenai senjangan anggaran, karena hal tersebut sangat berkaitan dengan sikap dan perilaku manusia. Dalam penelitian ini penulis merujuk pada indikator- indikator yang digunakan oleh Dunk (1993) dalam Alfebriano (2013) untuk mengukur tingkat senjangan anggaran. Indikator-indikator tersebut adalah:

1. Standar yang ditetapkan dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas
2. Target anggaran yang ditetapkan secara mudah dapat diwujudkan.
3. Kemampuan untuk memonitor pengeluaran atau biaya-biaya.
4. Tidak terdapat tuntutan khusus yang diharapkan.
5. Standar anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi.
6. Target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai

2.6 Kerangka Konseptual



Gambar 2.6 Skema Kerangka Konseptual

Anggaran merupakan suatu alat penting dalam perencanaan, dengan adanya anggaran seluruh program dapat lebih mudah diawasi dan dikendalikan. Pengawasan dengan menggunakan anggaran menjadi lebih mudah karena setiap bagian telah memiliki rencana program yang akan dilaksanakan dengan sejumlah dana yang dianggarkan. Jika terdapat penyimpangan akan dengan mudah ditemukan dengan membandingkan antara jumlah actual dengan yang dianggarkan.

Penyusunan anggaran melibatkan berbagai lapisan manajemen, hal tersebut dilakukan agar partisipasi yang diberikan dalam penyusunan anggaran dapat memberikan ketepatan dalam pelaksanaannya nanti. Partisipasi dalam penyusunan anggaran diperlukan dengan harapan manajemen lapisan bawah dapat memberikan informasi yang sesuai untuk tercapainya suatu tujuan, sehingga anggaran tidak hanya dibuat oleh manajemen atas yang mungkin akan sulit dilaksanakan karena tidak sesuai dengan kemampuan yang sesungguhnya. Akan tetapi, partisipasi anggaran jangan sampai menimbulkan adanya senjangan anggaran, karena manajemen menengah atau bawah ingin mengejar bonus sehingga anggaran yang dibuat sangat mudah untuk dicapai. Hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran tidak dapat serta merta diketahui tanpa melibatkan variabel lain. Penekanan anggaran diperlukan untuk lebih mengetahui hubungan tersebut.

2.7 Hipotesis

2.7.1 Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Partisipasi melibatkan seluruh tingkat manajemen yang dimulai dari proses penyusunan anggaran sampai dengan pelaksanaan anggaran dapat memberikan pengaruh yang signifikan dalam mencapai tujuan organisasi. Di sisi lain, partisipasi dalam penyusunan anggaran memungkinkan manajer dimana dalam hal ini sebagai bawahan untuk melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang dapat dicapai. Mengacu pada teori agensi yaitu ketika principal memberikan delegasi kepada agen untuk bertanggungjawab melakukan sesuatu tugas dan membuat keputusan maka ada kecenderungan terjadinya senjangan anggaran. Hal ini timbul karena manajer yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan informasi yang bias kepada principal, padahal sesungguhnya agen memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu agar anggaran organisasi lebih akurat. Agen membuat senjangan dengan memperkirakan pendapatan lebih rendah dan beban lebih tinggi agar target anggaran dapat dicapai dengan mudah. Sehingga partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran membuat agen melakukan tindakan yang ingin dicapai demi kepentingan sendiri yaitu dengan melakukan senjangan anggaran.

H1 : Adanya pengaruh negatif Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

2.7.2 Pengaruh Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Menurut Amelia (2013) penekanan anggaran yaitu perusahaan menjadikan anggaran menjadi salah satu faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan. Bilamana dalam perusahaan terdapat keadaan, yaitu anggaran merupakan satu faktor yang paling dominan dalam mengukur kinerja bawahan, inilah yang dinamakan penekanan anggaran. Bila kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan akan berusaha memperoleh variance yang menguntungkan. Variance yang menguntungkan ini diperoleh dengan cara menciptakan slack. Penekanan anggaran adalah kondisi bilamana anggaran dijadikan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan pada organisasi. Jika bawahan meyakini bahwa keberhasilan pencapaian target anggaran akan mendapatkan penghargaan (reward), maka bawahan akan berusaha untuk mencoba membuat senjangan dalam anggarannya.

H2 : Penekanan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran

2.8 Penelitian Terdahulu

NO	Peneliti (Tahun)	Judo Penelitian	Metodologi Penelitian	Variabel (X, Y)	Hasil
1	Debora Nurani Lumbantobing (2016)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Studi di BPKD Kota Medan)	Populasi dalam Penelitian ini adalah pejabat yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran, dan pejabat pelaksana anggaran di	X1 : Partisipasi Anggaran Y1 : Senjangan Anggaran	Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran

			<p>BPKD Kota Medan. Sampel yang diambil peneliti adalah Kepala BPKD, Sekretariat BPKD, Lembaga Teknis BPKD kota medan, sedangkan sampel penelitiannya diukur dengan “Nomogram Harry King” yaitu dengan tingkat kesalahan diatas 15% jika sampel ada berjumlah 100 sehingga sampel yang layak untuk diolah hanya sekitar 85% kebenaran yaitu sebesar 85 jawaban responden saja.</p>		
2	<p>Angelica Seira Vier BR Simanjuntak (2016)</p>	<p>Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Senjangan Anggaran Pada Badan Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah</p>	<p>Populasi dalam Penelitian ini adalah pejabat yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran, dan pejabat pelaksana anggaran di</p>	<p>X1 : Penganggaran Partisipatif Y1 : Senjangan Anggaran</p>	<p>Penganggaran Partisipatif berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran</p>

		(BPKAD) Kabupaten Batu Bara	Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD) Kabupaten Batubara. Sampel penelitiannya diukur dengan “Nomogram Harry King” yaitu dengan tingkat kesalahan diatas 15% jika sampel ada berjumlah 100 sehingga sampel yang layak untuk diolah hanya sekitar 85% kebenaran yaitu sebesar 85 jawaban responden saja.		
3	Paulani Situmorang (2019)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Kota Medan Melalui Vertical Information Sharing	Populasi yang digunakan dalam Penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah Kota Medan. Syarat dalam pemilihan sampel pada penelitian ini yaitu : Responden dalam Penelitian	X1 : Partisipasi Anggaran Y1 : Kinerja Aparat Pemerintah	Partisipasi anggaran secara signifikan berpengaruh langsung terhadap kinerja aparat pemerintah kota medan

			ini adalah Pejabat Struktual yang menduduki jabatan mulai dari kepala/sekretaris OPD, Kepala Bagian/Bidang, Kepala Sub bagian/Sub Bidang		
4	Paramita Robah Rossalinda (2016)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Pada PT Perkebunan Nusantara II Tanjung Morawa	Populasi dari Penelitian ini adalah seluruh manajer, kepala bagian distrik, bagian keuangan, ktu, bagian SDM, bagian pengadaan, bagian pemasaran, bagian Tanaman, bagian pengembangan, bagian teknik Tanaman tahunan, bagian pembiayaan,, bagian teknik pengolahan Tanaman dari PT Perkebunan Nusantara II (Persero) Tanjung Morawa Medan	X1 : Partisipasi Anggaran Y1 : Kinerja Manajerial	Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial

			yang berjumlah 30 orang. Dalam penentuan sampel digunakan metode <i>Purposive sampling</i>	
5	Karina Melinda Sari (2019)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Penekanan Anggaran, Perilaku Oportunistik, Ketidakpastian Lingkungan, Dan Etika Sebagai Variabel Moderasi (Studi pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta)	Populasi dalam Penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Kota Yogyakarta. Penelitian ini menggunakan sampel yang dapat mewakili populasi secara keseluruhan. Metode yang digunakan dalam penentuan sampel Penelitian ini adalah <i>purposive sampling</i> .	1.Partisipasi Anggaran berpengaruh positif secara signifikan terhadap senjangan anggaran 2.Penekanan Anggaran berpengaruh positif secara signifikan atau dapat memoderasi dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran 3.Perilaku Oportunistik tidak berpengaruh secara signifikan atau tidak dapat memoderasi dalam hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran 4.Ketidakpastian lingkungan berpengaruh negative secara signifikan atau dapat memoderasi

					<p>dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran</p> <p>5. Etika tidak berpengaruh secara signifikan atau tidak dapat memoderasi dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran</p>
--	--	--	--	--	--

Tabel 2.8 Penelitian Terdahulu

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Objek Penelitian

Adapun yang menjadi objek penelitian dalam penulisan skripsi ini adalah Partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan pengaruhnya terhadap senjangan anggaran yang dilakukan pada PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari. Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui hubungan tentang partisipasi anggaran dan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran, untuk menganalisis dan memberikan bukti empiris apakah terdapat pengaruh antara partisipasi anggaran dan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran perusahaan pada PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari.

3.2 Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang dilakukan dalam penelitian ini adalah penelitian *causal effect*, yaitu yang menyatakan pengaruh satu variabel menyebabkan perubahan variabel lainnya, atau hubungan yang bersifat sebab akibat. Jadi terdapat ada variabel independen (variabel yang mempengaruhi) dan variabel dependen (variabel yang dipengaruhi). Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui dan membuktikan hubungan pengaruh Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran sebagai variabel independen terhadap Senjangan Anggaran sebagai variabel dependen.

3.3 Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dari penelitian ini adalah seluruh manajer, kepala bagian distrik, bagian keuangan, ktu, bagian SDM, bagian pengadaan, bagian pemasaran, bagian tanaman, bagian pengembangan, bagian teknik tanaman tahunan, bagian pembiayaan, bagian teknik pengolahan tanaman dari PT Perkebunan Nusantara IV Unit Usaha Tobasari yang berjumlah 60 orang. Dalam penentuan sampel digunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria yaitu pihak-pihak yang berpartisipasi langsung dalam penyusunan anggaran yang berjumlah 29 orang yang terdiri dari :

Manajer	: 1
Kepala bagian distrik	: 2
Bagian keuangan	: 8
Ktu	: 2
Bagian SDM	: 2
Bagian pengadaan	: 2
Bagian pemasaran	: 2
Bagian tanaman	: 2
Bagian pengembangan	: 2
Bagian teknik tanaman tahunan	: 2
Bagian pembiayaan	: 2
Bagian teknik pengolahan tanaman	: 2
Total	: 29

3.4 Jenis dan Metode Pengumpulan Data

3.4.1 Jenis Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh langsung dari objek penelitian. Dalam penelitian ini data primer merupakan kuesioner yang diedarkan kepada responden yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Data sekunder yaitu data sejarah singkat perusahaan dan struktur organisasi perusahaan.

3.4.2 Metode Pengumpulan Data

Langkah-langkah pengambilan data primer atau pengiriman kuesioner adalah sebagai berikut :

1. Memberikan kuesioner kepada seluruh anggota sampel
2. Memberikan waktu selama dua minggu kepada anggota sampel untuk mempelajari dan mengisi kuesioner tersebut. Setelah dua minggu, maka peneliti mengumpulkan kuesioner yang telah diisi oleh para responden
3. Jika ada responden yang belum mengembalikan kuesioner tersebut maka kepada mereka diberi waktu satu minggu lagi
4. Setelah batas waktu yang telah ditentukan dan kuesioner dikembalikan maka peneliti akan mengolah data tersebut

3.5 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

3.5.1 Partisipasi Anggaran

Partisipasi Anggaran sebagai variabel independen. Partisipasi dalam penelitian ini berkaitan dengan seberapa jauh keterlibatan manajer dalam menentukan atau menyusun anggaran yang ada dalam setiap departemen perusahaan. Pengukuran Penyusunan Anggaran Partisipatif diukur berdasarkan instrumen yang dikembangkan oleh Supriyatno (2010). Pengukuran ini bertujuan untuk menilai partisipasi manajer dalam berbagai keputusan yang diambil. ada 4 indikator Menurut Supriyatno (2010) yang digunakan untuk menilai partisipasi anggaran yaitu sebagai berikut:

1. Kemampuan memberikan pendapat dalam penyusunan anggaran
2. Frekuensi memberikan pendapat/usulan tentang anggaran kepada atasan
3. Frekuensi atasan meminta pendapat ketika anggaran disusun
4. Kontribusi dalam penyusunan anggaran

Skala penelitian yang digunakan untuk setiap responden adalah skala *likert* dengan interval satu sampai lima. Pembobotan atas jawaban responden dilakukan sebagai berikut:

1. = STS (Sangat Tidak Setuju)
2. = TS (Tidak Setuju)
3. = CS (Cukup Setuju)
4. = S (Setuju)
5. = SS (Sangat Setuju)

3.5.2 Penekanan Anggaran

Variabel independen dalam penelitian ini adalah Penekanan Anggaran. Pengukuran Penekanan Anggaran diukur berdasarkan instrumen yang dikembangkan oleh Anggasta dan Murtini (2014:517) untuk mengukur penekanan anggaran (budget emphasis). Indikator-indikator tersebut adalah:

1. Anggaran sebagai alat pengawasan kinerja
2. Anggaran sebagai alat ukur kinerja
3. Anggaran ditetapkan menuntut kinerja untuk mencapai target anggaran
4. Anggaran yang ditetapkan meningkatkan kinerja
5. Mendapatkan reward (penghargaan) dari atasan ketika target anggaran tercapai
6. Terdapat kompensasi (bonus) ketika target anggaran tercapai

Yang akan dikembangkan dengan enam pertanyaan yang berskala 1-5 menggunakan skala ordinal.

3.5.3 Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Item-item yang dipakai dalam pengukuran senjangan anggaran mengacu pada daftar pertanyaan yang telah digunakan yang terdiri dari enam pertanyaan. Pengukuran Senjangan Anggaran diukur berdasarkan instrumen yang dikembangkan oleh Armaeni (2012). Ada 3 indikator Menurut Armaeni (2012) yang digunakan untuk mengukur senjangan anggaran yaitu sebagai berikut:

1. Kesesuaian pelaksanaan program, kegiatan instansi dan ketersediaan anggaran
2. Pengoptimalisasian dan efisiensi dalam mencapai target anggaran
3. Pencapaian dalam pelaksanaan penyerapan program dan kegiatan instansi

3.6 Metode Analisis Data

3.6.1 Statistik Deskriptif

Deskriptif karakteristik responden tersebut menjelaskan tentang gambaran umum responden, pekerjaan dan pendidikan terakhir responden yang disajikan dalam bentuk tabel frekuensi (presentase). Metode analisis data yang digunakan pada penelitian ini adalah metode analisis statistik yang perhitungannya dilakukan dengan menggunakan SPSS21.

Menurut V. Wiratna Sujarweni, bahwa **“Statistik Deskriptif adalah data untuk tujuan mendiskripsikan atau memberi gambaran terhadap objek yang diteliti melalui data sampel atau populasi”**.¹⁶ Statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari rata-rata (mean), standar deviasi, varian, maksimum, minimum, *sum*, *range*, *kurtosis* dan *skewness* (kemencengan distribusi).

3.6.2 Uji Kualitas Data

Uji kualitas data digunakan untuk menguji apakah data yang digunakan layak atau tidak. Dalam penelitian, data memiliki kedudukan yang sangat penting karena data merupakan variabel yang diteliti dan berfungsi sebagai alat

¹⁶V. Wiratna Sujarweni, *SPSS Untuk Penelitian*, Cetakan Peretama: Pustaka Baru Press, Yogyakarta, 2015, hal.29

pembuktian hipotesis.

3.6.2.1 Uji Validitas

Uji *validitas* digunakan untuk mengukur valid atau tidaknya suatu kuesioner. kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Pengukuran validitas pertanyaan kuesioner diukur dengan melakukan korelasi skor item pertanyaan dengan total skor variabel. Jika probabilitas menunjukkan hasil signifikan maka dapat disimpulkan bahwa pertanyaan tersebut valid (Ghozali,2011).

3.6.2.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur bahwariabel yang digunakan benar-benar bebas dari kesalahan sehingga menghasilkan hasil yang konsisten meskipun diuji berkali-kali. Hasil uji reliabilitas dengan bantuan SPSS akan menghasilkan *Cronbach Alpha*. Suatu instrumen dapat dikatakan reliabel (andal) bila memiliki nilai *Cronbach Alpha* lebih dari 0,70.

3.6.3 Uji Asumsi Klasik

Untuk melakukan uji klasik data primer ini, maka peneliti melakukan Uji Multikolinearitas, Uji Normalitas, Uji Heteroskedastisitas, Uji Autokorelasi. Uji asumsi klasik yang dilakukan sebagai berikut :

3.6.3.1 Uji Normalitas

Uji Normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam data, variabel terikat dengan variabel bebas keduanya mempunyai hubungan distribusi normal atau tidak. Deteksi normalitas dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal pada grafik. Dasar pengambilan jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti atau garis diagonal, maka regresi mengikuti garis normalitas, sedangkan jika data menyebar jauh dari garis diagonal atau tidak mengikuti arah garis diagonal maka regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

3.6.3.2 Multikolinearitas

Multikolinearitas berarti bahwa antara variabel bebas yang lain dalam model regresi saling berkorelasi linear. Uji ini bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas.

3.6.3.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas adalah untuk melihat apakah terdapat ketidaksamaan varians dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lainnya. Deteksi heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan meplotkan nilai ZPRED (nilai prediksi) dan SRESID (nilai residualnya). Heteroskedastisitas ditandai dengan adanya pola tertentu yang teratur (bergelombang), maka terjadi heteroskedastisitas. Jika tidak ada pola yang jelas, titik-titik penyebar diatas dan dibawah angka nol pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas. Selain

itu, heteroskedastisitas dapat diketahui melalui uji Glesjer. Jika probabilitas signifikansi masing-masing variabel independen $> 0,05$, maka dapat disimpulkan tidak terjadi heteroskedastisitas dalam model regresi (Ghozali, 2011 :31). Untuk uji asumsi kalsik hanya terbatas pada ketiga uji diatas. Uji auto korelasi tidak digunakan sebab palaksanaan atau pembagian kuesioner dilakukan pada hari, waktu, dan tempat yang sama (serempak) atau dengan kata lain uji autokorelasi hanya digunakan untuk data penelitian yang berdimensi *timeseries*.

3.6.4 Pengujian Hipotesis

3.6.4.1 Uji Koefisien Determinasi(R^2)

Variabel bebas dalam menjelaskan variabel terikatnya (Ghozali, 2007 dalam Asyfa Nurillah 2014). Koefisien determinasi ini digunakan karena dapat menjelaskan kebaikan dari model regresi dalam memprediksi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi terletak antara nol dan satu ($0 < R^2 < 1$). Nilai R^2 yang mendekati 0 menunjukkan variabel independen sangat terbatas dalam menjelaskan variabel dependen. Nilai R^2 yang mendekati I menunjukkan semakin besar kemampuan variabel independen (Ghozali 2005 dalam Ruri Windiastuti 2013). Hasil koefisien determinasi ini dapat dilihat dari perhitungan menggunakan program IBM SPSS.

3.6.4.3 Uji (t)

Uji statistik t dilakukan untuk menguji koefisien regresi secara parsial dari variabel independennya. Atau dengan kata lain menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen dalam menerangkan variabel dependen. Tingkat signifikan yang digunakan sebesar 0,05 (=5%). Uji ini dilakukan dengan membandingkan nilai t-hitung dengan nilai t-tabel. Apabila nilai signifikansi lebih kecil dari maka hipotesis diterima (koefisien regresi signifikan) yang berarti secara individual variabel independen mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Jika nilai signifikan lebih besar dari maka hipotesis ditolak (koefisien regresi tidak signifikan), yang berarti secara individual variabel independen tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.