

**PENGARUH *LOCUS OF CONTROL* TERHADAP HUBUNGAN
ANTARA PARTISIPASI ANGGARAN DENGAN
*BUDGETARY SLACK***

(Studi Empiris Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang)

Skripsi

*Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Memperoleh
Gelar Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*



Oleh :
RYAN WIDARMA E
2007 / 84418

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2012**

ABSTRAK

Ryan Widarma E : Pengaruh *Locus Of Control* Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan *Budgetary Slack* (Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Daerah di Kota Padang). Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang.

Pembimbing : 1. Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak
2. Herlina Helmy SE, Ak, M.S, Ak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji: 1) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*, 2) Pengaruh *locus of control* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kuantitatif. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD Kota Padang. Pemilihan sampel dengan metode *Judgement sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei dengan menyebarkan kuesioner kepada masing-masing Kepala Bagian program/perencanaan dan Staf Bagian program/perencanaan pada setiap SKPD. Metode analisis yang digunakan adalah *moderated regression analysis*.

Hasil penelitian membuktikan bahwa 1) Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap *budgetary slack*. 2) *locus of control* berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

Dalam penelitian ini disarankan: 1) Untuk peneliti berikutnya yang tertarik untuk meneliti judul yang sama sebaiknya menambahkan variabel lain, karena dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 48,1%. 2) Bagi instansi pemerintah kota Padang, untuk menurunkan terciptanya slack maka aparat pemerintah hendaknya meningkatkan kerja sama yang lebih erat lagi dalam menyusun anggaran dan terus meningkatkan partisipasinya supaya kinerja dapat berjalan dengan baik.

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, karena dengan rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul “Pengaruh *Locus Of Control* Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan *Budgetary Slack*”. Skripsi ini merupakan salah satu syarat memperoleh gelar sarjana ekonomi pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam penulisan skripsi ini penulis tidak terlepas dari hambatan dan rintangan. Namun demikian, atas bimbingan, bantuan, arahan, serta dukungan dari berbagai pihak maka penulis dapat menyelesaikan skripsi ini. Penulis secara khusus mengucapkan terima kasih kepada Ibu Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak dan Ibu Herlina Helmy SE, Ak, M.S, Ak selaku dosen pembimbing yang telah banyak menyediakan waktu dan pemikirannya dalam penyusunan skripsi ini.

Pada kesempatan ini, penulis juga ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Dekan dan Pembantu Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
3. Bapak dan Ibu Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, khususnya Program Studi Akuntansi serta karyawan yang telah membantu penulis selama menuntut ilmu di kampus ini.

4. Bapak dan Ibu Kepala Bagian pada masing-masing SKPD di Lingkungan Pemko Padang yang telah membantu penulis memberikan data penelitian.
5. Kedua orangtua (Ayahanda Erisman Dwipa Erwin dan Ibunda Ernita Dewi) yang selalu memberikan perhatian, kasih sayang, doa tulus ikhlas serta dukungan kepada penulis.
6. Teman-teman di Fakultas Ekonomi yang banyak memberikan saran, bantuan dan dorongan dalam penyusunan skripsi ini, terutama teman-teman Program Studi Akuntansi Angkatan 2007.
7. Dan semua pihak yang telah membantu penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Dengan segala keterbatasan yang ada, penulis tetap berusaha untuk menyelesaikan penulisan skripsi ini dengan baik. Oleh karena itu, penulis mengharapkan kritik dan saran dari pembaca guna kesempurnaan skripsi ini. Akhir kata, penulis berharap semoga skripsi ini bermanfaat bagi kita semua.

Padang, April 2012

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	ix
BAB I. PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Identifikasi Masalah	8
C. Pembatasan Masalah	8
D. Perumusan Masalah	9
E. Tujuan Penelitian	9
F. Manfaat Penelitian	9
BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL	
DAN HIPOTESIS	11
A. Kajian Teori	11
1. Pendekatan Kontijensi.....	11
2. Penganggaran Sektor Publik.....	11
3. <i>Budgetary Slack</i>	18

4. Partisipasi Anggaran	20
5. <i>Locus Of Control</i>	23
B. Penelitian Yang Relevan	26
C. Hubungan antar Variabel	28
D. Kerangka Konseptual	31
E. Hipotesis	33
BAB III. METODE PENELITIAN	34
A. Jenis Penelitian	34
B. Populasi Dan Sampel	34
C. Jenis dan Sumber Data	36
D. Teknik Pengumpulan Data	37
E. Variabel Penelitian	37
F. Instrumen Penelitian	38
G. Uji Instrumen	39
H. Hasil Uji Coba Instrumen.....	40
I. Model dan Teknik Analisis Data	41
J. Definisi Operasional	45
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	46
A. Gambaran Umum Objek Penelitian	46
B. Demografi Responden	47
C. Deskripsi Variabel Penelitian	51
D. Uji Validitas Dan Reabilitas	54

E. Model dan Teknik Analisis	56
F. Pembahasan	66
BAB V. KESIMPULAN DAN SARAN	69
A. Keimpulan	69
B. Saran	69

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Tingkat capaian pendapatan dan Belanja Kota Padang	8
2. Daftar Nama SPKD Pemerintah Kota Padang	35
3. Kisi-kisi Instrumen Penelitian	38
4. Nilai <i>Cronbach's Alpha & Corrected Item Total Correlation</i>	41
5. Tingkat Pengembalian Kuesioner.....	47
6. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	47
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir.....	48
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan	49
9. Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja	50
10. Distribusi Frekuensi Variabel <i>Budgetary Slack</i>	51
11. Distribusi Frekuensi Variabel Partisipasi Anggaran.....	52
12. Distribusi Frekuensi <i>Locus Of Control</i>	53
13. Nilai <i>Corrected Item Total Correlation</i> Terkecil	55
14. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Penelitian	55
15. Uji Normalitas Residual	58
16. Uji Multikolinearitas	59
17. Uji Heterokedastisitas	60

18. Uji F (<i>F-Test</i>)	61
19. Koefisien Determinan	62
20. Koefisien Regresi.....	63

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Kerangka Konseptual	33

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Sistem pengendalian manajemen merupakan bagian yang sangat penting dalam kegiatan pengelolaan perusahaan. Pada dasarnya, pengendalian manajemen merupakan sebuah proses yang dilakukan oleh manajer untuk mempengaruhi bawahannya agar mau melaksanakan strategi perusahaan. Dalam sistem pengendalian manajemen, anggaran memegang peranan penting sebagai alat manajemen untuk mengendalikan operasi perusahaan agar strategi yang ditetapkan dapat digunakan untuk mencapai tujuan perusahaan. Anggaran merupakan rencana yang menjabarkan tujuan dan kegiatan perusahaan dimasa yang akan datang yang bersifat kuantitatif dan dinyatakan dalam satuan moneter. Anggaran disusun agar manajer dapat menjalankan perusahaan secara efektif dan efisien, sehingga tujuan perusahaan tercapai.

Dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah, pemerintah daerah dituntut untuk mampu memberikan informasi program apa saja yang akan dilaksanakan tahun depan kepada publik, DPRD dan pihak-pihak yang menjadi *stakeholder* pemerintah daerah. Untuk itu, pemerintah daerah perlu memiliki sistem penganggaran yang baik. Dalam melaksanakan hak dan kewajibannya serta untuk melaksanakan tugas yang dibebankan rakyat kepada pemerintah, pemerintah harus mempunyai suatu rencana yang matang untuk mencapai tujuan yang dicitakan.

Rencana-rencana tersebut disusun secara matang yang akan dipakai sebagai pedoman dalam setiap langkah pelaksanaan tugasnya.

Penganggaran merupakan suatu proses yang sangat penting pada organisasi sektor publik, termasuk diantaranya pemerintah daerah. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta. Pada sektor swasta anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, Namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik dan didiskusikan untuk mendapat masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dari uang publik. Penganggaran sektor publik terkait dalam proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter (Mardiasmo, 2002).

Proses penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan beberapa metode seperti *top down*, *bottom up*, dan campuran. Pada metode *Top down*, anggaran disusun oleh manajer tingkat atas dengan sedikit atau bahkan sama sekali tidak bekerjasama dengan manajer tingkat bawah. Atau dapat dikatakan tidak ada keterlibatan manajer tingkat bawah. Metode ini jarang berhasil karena kurangnya komitmen dari sisi pembuat anggaran. Sedangkan metode *bottom up* yaitu anggaran yang disiapkan oleh pihak pelaksana anggaran tersebut yang kemudian diteruskan kepada tingkat yang lebih tinggi untuk mendapatkan persetujuan. Metode ini bisa menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran, tapi jika tidak dikendalikan metode ini bisa menghasilkan jumlah yang tidak sesuai dengan tujuan perusahaan.

Selanjutnya metode campuran penyusunan anggaran dimulai dari draf anggaran yang dibuat oleh manajer tingkat bawah sesuai bidang tanggungjawab mereka, lalu ditinjau dan dikritik oleh manajer tingkat atas secara adil. Metode ini dinilai paling efektif karena adanya kerjasama bawahan dengan atasan. Selain itu bisa menciptakan motivasi bagi manajer untuk mencapai target anggaran dan memupuk komunikasi antar manajer.

Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah. Untuk menghasilkan sebuah anggaran yang efektif, manajer membutuhkan kemampuan untuk memprediksi masa depan, dengan mempertimbangkan berbagai faktor, seperti faktor partisipasi, lingkungan perusahaan, ketersediaan informasi, budaya organisasi, komitmen karyawan terhadap organisasi, dan lain sebagainya. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel, 1989 dalam Ikhsan, 2007), terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Masalah yang sering muncul pada saat manajer tingkat bawah dan menengah berpartisipasi dalam penyusunan anggaran adalah terciptanya kesenjangan anggaran (Falikhatun, 2007). Anthony dan Govindarajan (2007) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut.

Pentingnya fungsi anggaran pada organisasi pemerintah daerah seringkali menjadikan anggaran sebagai pengukur kinerja organisasi pemerintah daerah. Penekanan anggaran seperti ini dapat menimbulkan senjangan anggaran. Senjangan

anggaran adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindradjan, 2005). Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target mudah dicapai.

Tiga alasan utama manajer melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*) : (a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya; (b) Senjangan anggaran selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya; (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya (Falikhatun, 2007).

Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran.

Oleh karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, partisipasi penganggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap senjangan (Veronica, 2008).

Hasil penelitian-penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi bawahan dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Sebagian ahli mengemukakan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan pada bawahan dalam penganggaran cenderung mendorong bawahan menciptakan senjangan. Hal ini merujuk dengan penelitian yang dilakukan Dunk (1993) dalam darlis (2002), Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988) dan Young (1985) dalam Ikhsan (2007). Hasil penelitian mereka menunjukkan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif, yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan kesenjangan anggaran.

Namun hasil ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985) dan Onsi (1973) dalam Latuheru (2005) yang berpendapat bahwa partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang negatif, yaitu partisipasi yang ditandai dengan komunikasi positif antara para manajer dapat mengurangi kesenjangan anggaran.

Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran. Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi dengan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Pemakaian pendekatan kontinjensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor moderating atau intervening yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan

senjangan anggaran. Dunk and Perera (1996) dalam Sari (2006) menduga sebenarnya bukan partisipasi dalam penganggaran atau asimetri informasi yang mempengaruhi *budgetary slack* tetapi faktor personal dari pembuat anggaran itu sendiri. Salah satu pendekatan untuk menekan senjangan anggaran adalah dengan mengendalikan tingkat ketidakpastian yang memfokuskan perhatian pada cara pandang individu tentang faktor-faktor yang secara sistematis menjadi penentu kesuksesan maupun kegagalan. Selanjutnya, tindakan manajer akan dimotivasi oleh seberapa jauh mereka dapat mempengaruhi faktor pengendali dalam organisasi (*locus of control*). Faktor kontigensi *locus of control* dalam penelitian ini berfungsi sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Kebutuhan informasi seorang manajer juga dipengaruhi faktor personalitas yang ditunjukkan dengan *locus of control*. *Locus of control* adalah salah satu karakteristik kepribadian yang terdapat dalam diri tiap-tiap orang yang mempengaruhi bagaimana individu tersebut mengartikan atau mempersepsikan peristiwa yang dihadapinya. *Locus of control* ini dibedakan atas *locus of control internal* dan *locus of control eksternal*. *Locus of control internal* mengacu pada persepsi terhadap kejadian baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan berada dibawah pengendalian dirinya sedangkan *locus of control eksternal* mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang telah dilakukan oleh dirinya sendiri dan berada diluar kontrol dirinya.

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.

Kasus Penyusunan anggaran Komisi Pemilihan Umum (KPU) pada tahun 2009 menggambarkan bahwa sebenarnya pemerintah mampu melakukan efisiensi jika benar-benar ingin mewujudkan efisiensi anggaran. KPU mengusulkan anggaran pemilu 2009 sebesar Rp. 47,9 triliun, yang berbarengan waktunya dengan kenaikan harga minyak dunia, pemerintah langsung merevisi anggaran KPU tersebut hingga menjadi Rp. 10,4 triliun (www.seputar-indonesia.com). Implikasinya, semakin tinggi kecenderungan organisasi pemerintah untuk melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*), semakin tinggi pula kecenderungan terjadinya inefisiensi anggaran. Dengan demikian, sekiranya pemerintah dan DPR menyetujui anggaran yang diajukan KPU sama artinya dengan melegalkan pemborosan uang rakyat.

Selain itu, melihat capaian Kota Padang pada pos pendapatan dan belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran, peneliti mengasumsikan terdapat indikasi terjadi senjangan anggaran. Hal ini dilihat dari tingkat capaian pendapatan tahun anggaran 2006 hingga 2010 mayoritas diatas 100%, sedangkan tingkat capaian belanja tahun anggaran 2006-2010 berada dibawah 100%. Dalam hal ini peneliti mengindikasikan bahwa aparat Pemko sengaja menciptakan anggaran pendapatan lebih rendah serta anggaran belanja lebih besar daripada estimasi terbaik yang mungkin dapat dicapainya agar dapat mencerminkan kinerja dan efisiensi yang

baik. Berikut adalah tingkat capaian pendapatan dan belanja pemerintah Kota Padang tahun 2006-2010.

Tabel 1
Tingkat Capaian Pendapatan Dan Belanja Pemerintah Kota Padang Tahun 2006-2010

Tahun	Pendapatan			Belanja		
	Anggaran	Realisasi	%	Anggaran	Realisasi	%
2006	701.479.892.477	706.853.959.165	100,77	689.944.898.637	614.440.046.378	89,06
2007	781.198.433.241	812.262.484.866	103,98	836.939.825.375	739.653.254.457	88,38
2008	922.411.851.098	918.851.414.760	99,61	1.010.677.264.245	881.727.534.947	87,24
2009	903.506.052.893	957.275.996.959	105,95	1.050.192.704.013	996.418.374.351	94,88
2010	1.033.963.093.977	1.040.019.734.777	100,59	1.185.934.729.633	1.100.368.159.523	92,78

Sumber: Dinas Pengelolaan Keuangan dan Aset Kota Padang

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Khusniah (2008) yang meneliti tentang Analisis Pengaruh Antara *Locus of Control* Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran, yang meneliti pada 10 perusahaan manufaktur yang berada pada kawasan industri Gresik. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yang berfokus pada organisasi sektor privat, dalam penelitian ini peneliti memfokuskan pada organisasi sektor publik atau pemerintahan yaitu Satuan Kerja perangkat Daerah (SKPD) Kota Padang dengan alasan karena penelitian tentang senjangan anggaran dilingkungan pemerintahan masih belum banyak dilakukan. Selain itu sangat pentingnya fungsi anggaran pada organisasi pemerintah daerah seringkali menjadikan anggaran sebagai salah satu pengukur kinerja organisasi pemerintah. Sehingga penekanan anggaran seperti ini dapat menimbulkan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian pada latar belakang diatas serta perbedaan hasil yang diperoleh dari hasil penelitian sebelumnya, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh *Locus Of Control* Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Terhadap *Budgetary Slack*”**.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka beberapa masalah yang dapat diteliti dalam penelitian ini diidentifikasi sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*?
2. Sejauhmana *locus of control* memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*?

C. Pembatasan Masalah

Agar lebih jelas dan terarah, maka penulis perlu membatasi masalah yang akan dibahas dan diteliti. Berdasarkan latar belakang masalah dan identifikasi masalah di atas, maka pembatasan masalahnya adalah pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan *locus of control* sebagai variabel pemoderasi.

D. Perumusan Masalah

Dari pembahasan di atas, peneliti merumuskan masalah yang akan diteliti sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*?

2. Sejauhmana *locus of control* memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*?

E. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini yaitu untuk mendapatkan bukti empiris mengenai:

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.
2. Pengaruh *locus of control* sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

F. Manfaat Penelitian

Kegunaan dari penelitian ini adalah:

1. Bagi penulis, untuk menambah wawasan penulis dalam mengetahui pengaruh *locus of control* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.
2. Bagi Pemerintah Daerah, sebagai bahan pertimbangan didalam melihat faktor yang mempengaruhi senjangan anggaran sehingga hal-hal yang dapat mengurangi manfaat anggaran itu sendiri dapat dihindari.
3. Bagi peneliti selanjutnya, penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan referensi atau bukti empiris mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Pendekatan Kontijensi

Dalam penelitian ini faktor kontijensi digunakan untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Karena dari penelitian-penelitian sebelumnya menyatakan hasil yang bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat kedua hubungan tersebut. Dalam kontijensi terdapat variabel yang dapat berperan sebagai faktor moderating atau faktor intervening yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Ghozali (2002) menjelaskan bahwa faktor moderating yaitu faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel. Sedangkan faktor intervening adalah faktor atau variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya. Faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *locus of control*. Faktor-faktor tersebut akan bertindak sebagai variabel pemoderasi dalam hubungannya dengan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

2. Penganggaran Sektor Publik

Penganggaran dalam organisasi sektor publik menurut Mardiasmo (2002) merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa

politik yang tinggi. Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politik. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta yang relatif kecil nuansa politisnya. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan dan diberi masukan.

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Proses penganggaran sektor publik dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategik telah selesai dilakukan.

Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa aspek-aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi: a) aspek perencanaan, b) aspek pengendalian, c) aspek akuntabilitas publik.

a) Pengertian Anggaran Sektor Publik

Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja,

dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang (Mardiasmo, 2002). Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang. Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan :

- 1) Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja)
- 2) Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).

b) Fungsi Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2002) anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama, yakni:

- 1) Anggaran Sebagai Alat Perencanaan (*Planning Tool*)
- 2) Anggaran Sebagai Alat Pengendalian (*Control Tool*)
- 3) Anggaran Sebagai Alat Kebijakan Fiskal (*Fiscal Tool*)
- 4) Anggaran Sebagai Alat Politik (*Political Tool*)
- 5) Anggaran Sebagai alat Koordinasi dan Komunikasi (*Coordination and Communication Tool*)
- 6) Anggaran Sebagai Alat Penilaian Kinerja (*Performance measurement Tool*)
- 7) Anggaran Sebagai Alat Motivasi (*Motivation Tool*)

8) Anggaran Sebagai Alat untuk Menciptakan Ruang Publik (*Publik Sphere*)

c) Prinsip-prinsip Anggaran Sektor Publik

Prinsip-prinsip anggaran sektor publik menurut Mardiasmo (2002) meliputi:

1) Otorisasi oleh legislatif

Anggaran publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif terlebih dahulu sebelum eksekutif dapat membelanjakan anggaran tersebut.

2) Komprehensif

Anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu, adanya dana *non-budgetair* pada dasarnya menyalahi prinsip anggaran yang bersifat kognitif.

3) Keutuhan anggaran

Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (*general fund*)

4) *Nondiscretionary appropriation*

Jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien, dan efektif

5) Periodik

Anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan maupun multi tahunan.

6) Akurat

Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (*hidden reserve*) yang dapat dijadikan kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya *underestimate* pendapatan dan *overestimate* pengeluaran.

7) Jelas

Anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami, dan tidak membingungkan.

8) Diketahui publik

Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

d) Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2002) Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah (APBN/APBD) yang dipresentasikan setiap tahun oleh eksekutif, memberi informasi rinci kepada DPR/DPRD dan masyarakat tentang program-program apa yang direncanakan pemerintah untuk meningkatkan kualitas kehidupan rakyat, dan bagaimana program-program tersebut dibiayai. Penyusunan dan pelaksanaan anggaran tahunan merupakan rangkaian proses anggaran. Proses penyusunan anggaran mempunyai empat tujuan yaitu :

- 1) Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antar bagian dalam lingkungan pemerintahan.

- 2) Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik melalui proses pemrioritasan.
- 3) Memungkinkan transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas.

e) **Prinsip-prinsip Pokok Dalam Siklus Anggaran**

Prinsip-prinsip pokok siklus anggaran perlu diketahui dan dikuasai dengan baik oleh penyelenggara pemerintahan. Pada dasarnya prinsip-prinsip dan mekanisme penganggaran relatif tidak berbeda antara sektor swasta dengan sektor publik. Dalam Mardiasmo (2002) siklus anggaran meliputi empat tahap yang terdiri atas:

- 1) Tahap persiapan anggaran (*preparation*)
- 2) Tahap ratifikasi (*approval/ratification*)
- 3) Tahap implementasi (*implementation*)
- 4) Tahap pelaporan dan evaluasi (*reporting and evaluation*)

Tahap Persiapan Anggaran (Preparation)

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Terikat dengan masalah tersebut, yang perlu diperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, hendaknya dahulu dilakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat. Selain itu, harus disadari adanya masalah yang cukup berbahaya jika anggaran pendapatan diestimasi pada saat bersamaan dengan pembuatan keputusan tentang anggaran pengeluaran.

Tahap Ratifikasi (*Approval/Ratification*)

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

Tahap Implementasi (*Implementation*)

Setelah anggaran disetujui oleh legislatif, tahap berikut adalah pelaksanaan anggaran. Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem (informasi) akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam hal ini bertanggungjawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan bahkan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya. Sistem akuntansi yang baik meliputi pula dibuatnya sistem pengendalian intern yang memadai

Tahap Pelaporan dan Evaluasi (*Reporting and Evaluation*)

Tahap terakhir dari siklus anggaran adalah pelaporan dan evaluasi anggaran. Tahap persiapan, ratifikasi, dan implementasi anggaran terkait dengan aspek operasional anggaran, sedangkan tahap pelaporan dan evaluasi terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan tahap *budget reporting and evaluation* tidak akan menemui banyak masalah.

3. Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

Anthony dan Govindarajan (2007) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Kecenderungan ini disebut juga dengan senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan kemampuan terbaik organisasi.

Menurut Young (1985) yang dikutip dalam Darlis (2002), senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Manajer menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi. Manajer melakukan hal ini agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja manajer terlihat baik. Falikhatun (2007) mengemukakan, *slack* anggaran terjadi jika keterlibatan

bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya.

Schiff dan Lewin (1970) 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 terlalu rendah (*understated*) dan biaya terlalu tinggi (*overstated*). Menurut Falikhatun (2007) ada tiga alasan utama manajer melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*) :

- a) Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya,
- b) *Budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya,
- c) Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Permasalahan menyangkut senjangan anggaran terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuat keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran dan kepemimpinan yang tidak selektif, permasalahan ini sering diidentifikasi dengan anggaran pemerintah. Dalam perencanaan anggaran, pemerintah harus bisa menggambarkan sasaran

kinerja secara jelas untuk mempertanggung jawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka tujuan serta pencapaian sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Berdasarkan uraian diatas ada tiga indikator dalam *budgetary slack* yaitu:

- a) Standar anggaran
- b) Target anggaran
- c) Sasaran anggaran

4. Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah bentuk pengikutsertaan komponen-komponen masyarakat dalam mengambil kebijakan publik, perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan (Mardiasmo, 2002). Partisipasi anggaran menunjukkan pada luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggungjawaban anggaran mereka.

Sedangkan menurut Amstrong (1990) partisipasi adalah keterlibatan pemimpin dan pekerja secara bersama-sama dalam membuat keputusan mengenai hal-hal yang menyangkut kepentingan bersama. Partisipasi pimpinan dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana pimpinan dinilai kinerjanya, serta keterlibatan pimpinan dalam mengkondisikan anggotanya.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007) suatu proses anggaran bisa bersifat dari "atas-ke-bawah" atau dari "bawah-ke-atas". Dengan

penyusunan anggaran dari atas-ke-bawah, manajemen senior menetapkan anggaran bagi tingkat yang lebih rendah. Dengan penyusunan anggaran dari bawah-ke-atas, manajer di tingkat yang lebih rendah berpartisipasi dalam menentukan besarnya anggaran. Penyusunan anggaran yang efektif menggabungkan kedua pendekatan tersebut.

Anthony dan Govindarajan (2007) menyatakan bahwa partisipasi anggaran (yaitu, proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran) mempunyai dampak yang positif terhadap motivasi manajerial karena dua alasan:

- a) Kemungkinan ada penerimaan yang lebih besar atas cita-cita anggaran jika anggaran dipandang berada dalam kendali pribadi manajer, dibandingkan bila dipaksakan secara eksternal. Hal ini akan mengarah pada komitmen pribadi yang lebih besar untuk mencapai cita-cita tersebut.
- b) Hasil penyusunan anggaran partisipatif adalah pertukaran informasi yang efektif, sehingga mengurangi asimetri informasi.

Sementara Kenis (1979) dalam Asriningati (2006) mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan mereka memiliki pengaruh dalam menentukan pencapaian sasaran anggaran di pusat pertanggungjawabannya.

Dari definisi di atas dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran adalah suatu proses penyusunan anggaran yang melibatkan para manajer

dan bawahan dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya dalam suatu organisasi. Adanya keterlibatan, pengaruh dan kontribusi dari manajer lebih bawah dalam proses penyusunan anggaran dapat menimbulkan rasa tanggung jawab untuk memenuhi target atau sasaran yang telah ditentukan.

Penyusunan anggaran partisipatif sangat menguntungkan untuk perusahaan yang beroperasi dalam lingkungan yang dinamis dan tidak pasti karena manajer yang bertanggung jawab kemungkinan besar memiliki informasi terbaik mengenai variabel yang mempengaruhi pendapatan dan beban mereka. Partisipasi aktif dalam penyusunan anggaran akan membawa pengaruh positif pada perilaku individu-individu yang berpartisipasi.

Disamping itu, partisipasi juga memberikan dampak yang positif yaitu dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dapat dicapai. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara efektif untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap pusat pertanggung jawaban dengan tujuan organisasi secara umum. Onsi (1973) dalam Asriningati (2006) juga berpendapat bahwa partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif, karena dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi.

Berdasarkan uraian diatas terdapat beberapa indikator dalam partisipasi penyusunan anggaran yaitu:

- a) Pengaruh terhadap penetapan anggaran
- b) Seringnya atasan meminta pendapat atau usulan saat anggaran disusun

c) Keputusan dalam penetapan anggaran

5. *Locus Of Control*

Dalam bahasa Indonesia diterjemahkan dengan tempat kedudukan kendali menurut Robbins (1996) *locus of control* adalah sampai sejauh mana orang yakin bahwa mereka menguasai nasib mereka sendiri. Menurut Mustikawati (1999) mendefinisikan *locus of control* sebagai tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka.

Pada dasarnya konsep *locus of control* menunjukkan kepada harapan-harapan individu mengenai sumber penyebab dari peristiwa-peristiwa yang terjadi dalam hidupnya. Konsep *locus of control* dibedakan atas:

a) *Internal Control*

Individu-individu yang yakin bahwa mereka mengendalikan apa yang terjadi pada diri mereka sendiri (Robbins, 1996). Internal control mengacu pada persepsi terhadap kejadian baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan berada dibawah pengendalian dirinya (Mustikawati, 1999).

b) *Eksternal Control*

Individu-individu yang yakin bahwa apa yang terjadi pada diri mereka dikendalikan oleh kekuatan dari luar, seperti misalnya

kemujuran atau peluang (Robbins, 1996). Eksternal control mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang telah dilakukan dirinya sendiri dan berada diluar control dirinya (Mustikawati, 1999).

Individu yang memiliki pusat pengendalian internal, cenderung menganggap akibat yang terjadi pada dirinya lebih dititikan oleh hal-hal yang terdapat pada dirinya sendiri, yaitu kecakapan (*ability*), kemampuan (*skill*), dan usaha (*effort*). Sebaliknya individu yang memiliki pusat pengendalian eksternal, cenderung menganggap hal-hal yang berasal dari luar dirinya seperti kesempatan (*chance*) dan pengaruh orang lain (*actions of other*).

Seseorang dengan orientasi eksternal menunjukkan keadaan yang takut, ragu-ragu dan putus asa daripada individu dengan orientasi internal. Individu dengan locus of control eksternal mendapat skor lebih tinggi untuk kegelisahan, kecurigaan dan rasa permusuhan. Sedangkan internal suka bekerja sendiri dan efektif, lebih baik dalam menyelesaikan masalah dan mengalami sedikit kecemasan dibandingkan dengan orientasi eksternal. Bila menghadapi stress, individu eksternal lebih murung dan putus asa dibandingkan individu internal.

Dalam banyak hal, individu dengan orientasi internal lebih mampu daripada individu dengan orientasi eksternal. Mereka memperhatikan informasi- informasi yang relevan dan mendapatkan prinsip-prinsip yang penting untuk pemecahan masalah, serta gambaran lebih aktif, berusaha

berprestasi dan mandiri. Perbedaan orientasi *locus of control* yang dimiliki oleh masing-masing individu itu memberikan penilaian terhadap peristiwa atau situasi yang sedang dihadapi.

Bukti dari keseluruhan menyatakan bahwa kaum internal umumnya mempunyai kinerja yang lebih baik daripada pekerjaan mereka, tetapi kesimpulan itu hendaknya diperlukan untuk mencerminkan perbedaan-perbedaan dalam pekerjaan. Kaum internal lebih aktif mencari informasi sebelum mengambil keputusan, dan lebih termotivasi untuk berprestasi, dan melakukan upaya yang lebih besar untuk mengendalikan lingkungan mereka. Tetapi kaum eksternal lebih tunduk dan bersedia melakukan pengarahan. Oleh karena itu kaum internal melakukan tugas-tugas canggih yang baik, yang mencakup banyak pekerjaan manajerial dan professional, yang menuntut pemrosesan dan pembelajaran informasi yang rumit (Robbins, 1996).

Menurut Rotler dalam Robbins (1998) terdapat tiga indikator utama dalam *locus of control* yaitu :

a) Kepercayaan akan adanya takdir

Jika seorang individu percaya akan adanya takdir maka memiliki *locus of control* eksternal, dan jika individu tersebut tidak percaya akan adanya takdir maka memiliki *locus of control* internal.

b) Kepercayaan diri

Jika seorang individu tidak percaya pada kemampuan dirinya maka memiliki *locus of control* eksternal, dan jika individu tersebut percaya terhadap kemampuan dirinya maka memiliki *locus of control* internal.

c) Usaha/kerja keras

Jika seorang individu tidak bekerja dengan sekuat tenaga atau maksimal maka memiliki *locus of control* eksternal, dan jika individu tersebut bekerja dengan sekuat tenaga dan maksimal maka memiliki *locus of control* internal.

B. Penelitian yang Relevan

Penelitian Kusniah (2008) menguji Analisis Pengaruh Antara *Locus of Control* Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah semua karyawan yang menjabat sebagai manajer, kepala divisi, dan kepala bagian dari berbagai divisi yang berjumlah 453 perusahaan manufaktur yang berada di wilayah Gresik. Adapun sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 10 perusahaan manufaktur dalam skala besar yang mempunyai tenaga kerja berjumlah ≥ 100 yang berada dalam lingkungan perusahaan di wilayah Gresik dan dengan syarat karyawan yang menjabat sebagai manajer produksi, manajer pemasaran, dan manajer keuangan dalam perusahaan manufaktur. Hasil penelitian ini menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap

senjangan anggaran serta interaksi antara partisipasi anggaran dengan *locus of control* mempengaruhi timbulnya senjangan anggaran.

Penelitian Asriningati (2006) menguji pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Penelitian ini merupakan studi kasus pada perguruan tinggi swasta di daerah DI Yogyakarta. Hasil penelitian menunjukkan hubungan yang positif signifikan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan juga hubungan positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Veronica (2008) menguji partisipasi penganggaran, penekanan anggaran komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap *slack* anggaran. Populasi dalam penelitian ini adalah para penyusun anggaran BPR di Kabupaten Bandung. Berdasarkan hasil analisis data dalam penelitian disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan kompleksitas tugas, baik secara simultan maupun parsial, berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Bandung.

Penelitian Falikhatun (2007) yang menguji Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan variabel pemoderasi ketidakpastian lingkungan dan kohesivitas kelompok. Populasi dalam penelitian adalah BUMD di Jawa Tengah. Berdasarkan hasil penelitian diperoleh Partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*, dan ketidakpastian lingkungan yang tinggi mempunyai

pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*.

Penelitian Ngatemin (2009) tentang Pengaruh komitmen organisasi dan *locus of control* terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Sampel penelitian ini adalah Badan Pengembangan Sumber Daya Kebudayaan Dan Pariwisata Kota Medan. Dengan hasil penelitian menunjukkan Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja, komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja, serta *locus of control* tidak berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi dengan kinerja.

Penelitian Darlis (2002) meneliti tentang analisis pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Dapat disimpulkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran mempengaruhi individu melakukan senjangan anggaran, semakin besar komitmen organisasi menyebabkan semakin menurun keinginan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran, dan ketidakpastian lingkungan baik internal maupun eksternal perusahaan tidak signifikan mempengaruhi individu dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.

C. Hubungan antar Variabel

1. Hubungan Partisipasi Penganggaran Dengan Senjangan Anggaran

Partisipasi penganggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Siegel dan Marconi (1989) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimiliki kepada atasannya, sehingga atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Partisipasi merupakan cara efektif menyelaraskan tujuan pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara menyeluruh. Partisipasi bawahan akan meningkatkan kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, inisiatif untuk menyumbangkan ide dan keputusan yang dihasilkan dapat diterima.

Partisipasi penyusunan anggaran dalam instansi pemerintah daerah adalah untuk memungkinkan terjadinya komunikasi yang semakin baik, interaksi satu sama lain serta bekerja sama dalam tim untuk mencapai tujuan organisasi. Munawar (2006) menyatakan dalam instansi pemerintah daerah, apabila didukung oleh partisipasi karyawan dalam penyusunan anggaran maka senjangan anggaran dapat dihindarkan dalam pelaksanaannya. Seperti halnya pernyataan Onsi (1973) yang mengatakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi mengarah pada komunikasi positif. Selain itu Merchant (1985) mendukung pernyataan tersebut. Mereka menemukan

hubungan yang signifikan berupa korelasi negatif partisipasi dengan senjangan anggaran. Uraian ini mengarahkan pada dugaan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, sesuai dengan yang akan diuji pada hipotesis 1 pada sub bagian hipotesis.

2. Hubungan *Locus Of Control*, Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran

Salah satu pendekatan untuk menekan senjangan anggaran adalah dengan mengendalikan tingkat ketidakpastian yang memfokuskan perhatian pada cara pandang individu tentang faktor-faktor yang secara sistematis menjadi penentu kesuksesan maupun kegagalan. Selanjutnya, tindakan manajer akan dimotivasi oleh seberapa jauh mereka dapat mempengaruhi faktor pengendali dalam organisasi (*locus of control*). Bila manager berpandangan bahwa faktor penentu tersebut berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka manager akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Sebaliknya, bila manager berpandangan bahwa faktor pengendali tersebut berada diluar kendali organisasi (*eksternal locus of control*), maka manager akan merasa tidak berdaya untuk menggerakkan organisasi mencapai sasaran yang ingin dicapai dalam anggaran. Dengan demikian, manager akan termotivasi untuk menciptakan senjangan anggaran serta tindakan penyimpangan lainnya untuk memungkinkan tercapainya sasaran organisasi (Dunk dan Nouri, 1998 dalam Asmawati, 2010).

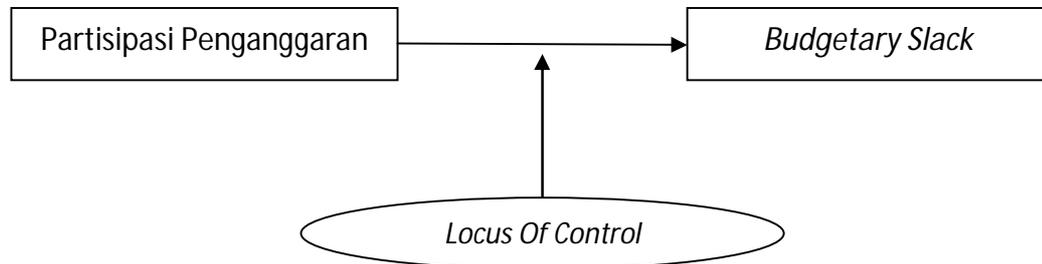
Brownell dalam Ngatemin (2009) mengelompokkan berbagai kondisi *locus of control* kedalam empat kelompok variable yaitu kultural, organisasional, interpersonal dan individual. Secara individual *locus of control* merupakan salah satu faktor mempengaruhi cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa untuk bisa atau tidaknya ia mengendalikan peristiwa tersebut. Kondisi ini memberikan arti bahwa dalam rangkaian penyusunan anggaran tidak terlepas dari peran individu dalam mewujudkan apakah keberhasilan yang dicapai atau kegagalan yang akan terjadi. Apabila individu memiliki *personality locus of control internal*, maka individu tersebut merasa yakin dengan kemampuan serta kerja keras yang dilakukan individu tersebut. Dengan begitu individu tersebut tidak akan berupaya untuk melakukan penyimpangan berupa senjangan anggaran dan akan berkontribusi yang terbaik untuk organisasi.

D. Kerangka Konseptual

Salah satu komponen penting dalam perencanaan organisasi adalah anggaran. Anggaran adalah sebuah rencana tentang kegiatan di masa datang, yang mengidentifikasi kegiatan untuk mencapai tujuan. Anggaran merupakan hal yang sangat penting bagi suatu perusahaan karena anggaran dijadikan sebagai tolak ukur keberhasilan seorang manajer. Manajer perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran dapat digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut.

Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas (*top management*) sampai manajemen tingkat bawah (*lower level management*). Apabila manajer di semua lini berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka hal ini disebut partisipasi penganggaran. Pada manajer tingkat bawah bila memberikan informasi yang bias dalam penyusunan anggaran, maka timbul senjangan anggaran (*budgetary slack*). Manajer menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi agar target anggaran lebih mudah dicapai.

Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran dapat diperkuat dan diperlemah oleh *locus of control*. menurut Robbins (1996) *locus of control* adalah sampai sejauh mana orang yakin bahwa mereka menguasai nasib mereka sendiri. Dunk dan Nouri (1998) dalam Asmawati (2010) mengemukakan bahwa Bila manager berpandangan bahwa faktor penentu berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka manajer akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Sebaliknya, bila manager berpandangan bahwa faktor pengendali berada diluar kendali organisasi (*eksternal locus of control*), maka manajer akan merasa tidak berdaya untuk menggerakkan organisasi mencapai sasaran yang ingin dicapai dalam anggaran. Dengan demikian, manajer akan termotivasi untuk menciptakan senjangan anggaran serta tindakan penyimpangan lainnya untuk memungkinkan tercapainya sasaran organisasi



Gambar 1

Kerangka Konseptual

E. Hipotesis

Berdasarkan teori dan latar belakang permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dibuat beberapa hipotesis terhadap permasalahan sebagai berikut :

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap timbulnya *budgetary slack*.

H₂: Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap *budgetary slack*, hubungan tersebut semakin kuat apabila manajer memiliki *locus of control internal*.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat sejauh mana Pengaruh *Locus Of Control* Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Terhadap *Budgetary Slack*. Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap *Budgetary Slack* pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang.
2. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap *Budgetary Slack*, pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat individu menganut *Locus of control* internal pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang.

B. Saran

Seperti kebanyakan penelitian lainnya, penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan:

1. Data penelitian yang berasal dari responden yang disampaikan secara tertulis dengan bentuk kuesioner mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian. Karena persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya dan akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara.

2. Dari responden penelitian, peneliti hanya mengambil 2 orang dari bidang perencanaan/proram kurang dapat menjelaskan secara baik tentang partisipasi penganggaran, karena partisipasi anggaran merupakan keikutsertaan bawahan dan atasan dalam menciptakan anggaran.
3. Dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 48.1%. Sedangkan 51.9% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti.

Berdasarkan kesimpulan dan keterbatasan yang telah diuraikan di atas, maka penulis mencoba untuk memberikan saran-saran sebagai berikut:

1. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa Pengaruh *locus of control* dan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Untuk menurunkan terciptanya slack maka aparat pemerintah hendaknya meningkatkan kerja sama yang lebih erat lagi dalam menyusun anggaran. Jadi tidak hanya sekedar memenuhi syarat. Aparat pemerintah hendaknya terus meningkatkan partisipasinya supaya kinerja dapat berjalan dengan baik.
2. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survei lapangan dan wawancara untuk menilai sejauhmana pengaruh antar variabel.
3. Untuk penelitian selanjutnya yang tertarik meneliti judul yang sama, maka peneliti menyarankan agar pemilihan sampel meliputi seluruh bidang yang ada pada SKPD agar dapat mencerminkan partisipasi penganggaran.

4. Bagi peneliti lain yang tertarik untuk meneliti judul yang sama, maka peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan dan menggunakan variabel lain, karena dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 48.1%. Sedangkan 51.9% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti. Variabel lain tersebut antara lain: Komitmen Organisasi, Gaya Kepemimpinan, Budaya Organisasi.