

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Anggaran Perusahaan

Setiap perusahaan yang didirikan mempunyai tujuan yang ingin dicapainya. Tujuan utama perusahaan pada umumnya adalah berorientasi pada laba yang optimal, tetapi ada juga perusahaan yang bertujuan tidak berorientasi pada laba, yaitu memberikan pelayanan atau jasa kepada masyarakat (Welseh, Hilton, Gordon, 1988 ; 2). Manajemen sebagai pihak yang bertanggungjawab dalam mengelola sumber daya yang tersedia, agar penggunaan sumber daya tersebut optimal, pihak manajemen dalam melaksanakan aktivitasnya memerlukan perencanaan dan pengendalian yang baik. Perencanaan dan pengendalian kegiatan perusahaan merupakan dua fungsi utama manajerial.

Perencanaan adalah memilih beberapa alternatif yang memungkinkan untuk dilaksanakan di masa depan dengan mempertimbangkan tujuan perusahaan serta sumber-sumber ekonomi yang dimiliki dan kendala-kendala yang dihadapinya di masa mendatang. Perencanaan yang disusun oleh suatu perusahaan sekaligus digunakan sebagai dasar untuk pengendalian, yaitu menilai hasil guna dan daya guna yang dicapai perusahaan (Welseh, Hilton, Gordon, 1988 ; 11).

Penganggaran adalah perencanaan yang digambarkan secara kuantitatif dalam bentuk keuangan dan ukuran kuantitatif lainnya. Di dalam

penganggaran tujuan laba yang akan dicapai oleh perusahaan, oleh karena itu penganggaran disebut juga perencanaan laba (*profit planning*). Setelah anggaran dilaksanakan maka pelaksanaan tersebut dibandingkan dengan anggarannya sehingga dapat diketahui penyimpangan yang timbul. Penyimpangan yang timbul dianalisis lebih lanjut sebagai umpan balikkegiatan yang akan datang (Welseh, Hilton, Gordon, 1988 ; 12).

Anggaran merupakan salah satu instrumen yang digunakan oleh pihak manajemen dalam melaksanakan fungsi perencanaan untuk mencapai tujuan perusahaan. Instrumen pengendalian merupakan fungsi lain yang didapat dari penggunaan anggaran. Bentuknya adalah dengan membandingkan hasil kinerja aktual dengan data kuantitatif yang terdapat dalam anggaran. Hal ini diwujudkan dalam bentuk laporan yang disebut dengan laporan kinerja, pihak manajemen akan memperoleh informasi yang dapat digunakan untuk mengevaluasi kinerja perusahaan apakah telah sesuai dengan yang direncanakan.

2.1.1. Pengertian Anggaran

Pemahaman mengenai konsep angagran dimulai dari memahami pengertian anggaran. Berikut ini beberapa pengertian mengenai anggaran :

1. Anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis, yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam unit meneter dan berlaku untuk jangka waktu tertentu yang akan datang.

(M. Munandar, 2001 : 1)

2. Anggaran adalah suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran lain yang mencakup jangka waktu satu tahun (Mulyadi, 1995 : 488)
3. Anggaran adalah suatu pendekatan formal dan sistematis daripada pelaksanaan tanggung jawab manajemen di dalam perencanaan, koordinasi dan pengawasan (Adisuputro dan Asri, 2003 ; 6)

Perbedaan pengertian anggaran hanyalah sebatas perbedaan penyajian, tetapi semuanya memberikan penekanan-penekanan yang sama pada unsur-unsur utama dalam anggaran. Unsur-unsur utama tersebut adalah :

1. Anggaran mempunyai hubungan yang erat dengan fungsi manajemen khususnya fungsi perencanaan dan pengendalian.
2. Anggaran tertuang dalam bentuk kuantitatif (unit moneter)
3. Anggaran mencakup periode tertentu yang pada umumnya jangka pendek.
4. Anggaran harus dapat dijadikan alat bantu manajemen dalam mengkoordinasi dan melaksanakan rencana yang telah ditetapkan, sekaligus mengendalikan operasi perusahaan.

2.1.2. Penggolongan Perencanaan.

Ditinjau dari segi jangka waktu perencanaan, perencanaan bisnis untuk periode yang akan datang dapat digolongkan menjadi dua, yaitu perencanaan proyek dan perencanaan operasional.

1. Perencanaan Proyek.

Perencanaan proyek disebut juga dengan istilah perencanaan jangka panjang atau pemrograman adalah proses pembuat keputusan program-program organisasi yang akan dilaksanakan serta penaksiran jumlah sumber yang perlu dialokasikan untuk setiap program utama. Pemrograman mencakup perumusan rencana jangka panjang.

Disebut perencanaan proyek karena anggaran jangka panjang biasanya dihubungkan dengan proyek pengadaan atau penggantian aktiva tetap. Perencanaan jangka panjang yang dinyatakan secara kuantitatif disebut anggaran proyek atau anggaran jangka panjang.

Baik penyusunan program maupun penyusunan anggaran melibatkan perencanaan. Akan tetapi, penyusunan program mempunyai beberapa perbedaan dibandingkan dengan penyusunan anggaran. Perbedaan tersebut adalah (Adisuputro dan Asri, 2003 ; 16):

- a. Penyusunan anggaran memusatkan pada satu tahun anggaran sedangkan program umumnya memusatkan pada jangka waktu yang lebih lama atau beberapa tahun.
- b. Penyusunan program mendahului penyusunan anggaran. Dalam penyusunan anggaran mendasarkan pada program sebagai sesuatu yang telah ditentukan.
- c. Biasanya program disusun sesuai dengan jenis atau kelompok produk, atau penggolongan program lainnya. Akan tetapi, anggaran disusun sesuai dengan pusat pertanggungjawaban. Anggaran disusun untuk setiap pusat pertanggungjawaban karena anggaran

digunakan untuk menilai, memotivasi, dan meningkatkan kegiatan pusat pertanggungjawaban dalam organisasi.

2. *Perencanaan operasional*

Perencanaan operasional disebut juga dengan istilah *perencanaan periodik* adalah perencanaan kegiatan untuk periode waktu tertentu, biasanya satu tahun atau satu periode akuntansi tertentu. Perencanaan kegiatan operasional yang dinyatakan secara kuantitatif untuk jangka waktu satu tahun disebut pula *anggaran tahunan* atau *anggaran operasional*.

Anggaran adalah suatu rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif untuk menunjukkan bagaimana sumber-sumber akan diperoleh dan digunakan selama jangka waktu tertentu, umumnya satu tahun. Kegiatan penyusunan suatu anggaran dinamakan *penganggaran*, sedangkan *penggunaan anggaran sebagai alat pengendalian kegiatan suatu organisasi* dinamakan *pengendalian budgetary* atau pengendalian melalui anggaran.

Anggaran tahunan mengarah kepada *anggaran master* yang merupakan koordinasi semua anggaran kegiatan perusahaan, misalnya koordinasi antara : anggaran penjualan, anggaran produksi, anggaran biaya produksi, anggaran biaya pemasaran, anggaran biaya administrasi dan umum, anggaran neraca. Anggaran tahunan biasanya dirinci lebih lanjut ke dalam anggaran triwulan, anggaran triwulanan dirinci ke dalam anggaran bulanan. Anggaran tahunan dapat disusun

dengan *teknik anggaran kontinyu atau anggaran perpetual* yaitu anggaran setiap bulan menunjukkan jumlah anggaran dari bulan tersebut. Perencanaan operasional dan anggaran master hendaknya mendukung perencanaan proyek atau anggaran jangka panjang.

Dari segi penyusunannya, anggaran tahunan dapat digolongkan menjadi dua yaitu:

a. Anggaran Tetap

Anggaran Tetap atau *anggaran statis* adalah anggaran yang penyusunannya hanya didasarkan kepada estimasi satu tingkatan kegiatan yang sifatnya konstan yang akan dicapai oleh perusahaan dalam periode tertentu yang akan datang.

b. Anggaran Fleksibel

Anggaran Fleksibel atau *anggaran skala turun-naik* adalah anggaran yang penyusunannya didasarkan deret atau seri tingkatan kegiatan yang mungkin dicapai perusahaan untuk periode tertentu yang akan datang.

Meskipun penyusunan anggaran fleksibel lebih sulit dibandingkan dengan penyusunan anggaran tetap, tetapi anggaran fleksibel mempunyai keunggulan dibandingkan dengan anggaran tetap. Penyusunan anggaran fleksibel lebih sulit karena harus dapat memisahkan biaya dianggarkan menjadi biaya tetap dan biaya variabel. Keunggulannya terletak pada dua hal, yaitu (Adisuputro dan Asri, 2003 ; 21):

- (1) Anggaran fleksibel dapat dipakai sebagai alat perencanaan laba dengan lebih baik yaitu melalui analisa hubungan biaya-volume-laba(masalah ini kan dibahas pada Bab 12. hubungan (Biaya-Volume-Laba).
- (2) Anggaran fleksibel dapat digunakan untuk menganalisis penyimpangan biaya dengan lebih baik.

2.1.2. Keuntungan Pemakaian Anggaran

Perencanaan laba atau penganggaran mempunyai keuntungan sebagai berikut (M. Munandar, 2001 : 19) :

1. Tersedia suatu pendekatan, disiplin untuk mpyeleasakan masalah.
2. Membantu manajemen membuat studi awal terhadap masalah-masalah dihadapi oleh suatu organisasi dan membiasakan manajemen untuk mempelajari dengan seksama masalah tersebut sebelum diambil keputusan.
3. Menyediakan cara-cara untuk memformalisasi usaha perencanaan.
4. Menutup kemacetan potensial sebelum kemacetan tersebut terjadi.
5. Mengembangkan iklim "profitminded" dalam perusahaan, mendorong sikap kesadaran terhadap pentingnya biaya dan memaksimalkan pemanfaatan sumber-sumber perusahaan,
6. Membantu mengkoordinasi dan mengintegrasikan penyusunan rencana operasi berbagai segmen yang ada pada organisasi sehingga keputusan final dan rencana-rencana tersebut dapat terintegrasi dan komprehensif.
7. Memberikan kesempatan kepada organisasi untuk meninjau kembali secara sistematis terhadap kebijaksanaan dan pedoman dasar yang sudah ditentukan.

8. Mengkoordinasikan, menghubungkan, dan membantu mengarahkan modal dan semua usaha-usaha organisasi ke saluran yang paling menguntungkan,
9. Mendorong suatu standar prestasi, yang tinggi dengan membangkitkan semangat bersaing yang sehat, menimbulkan perasaan berguna, dan menyediakan perangsang (insentif) untuk pelaksanaan yang efektif.
10. Menyediakan tujuan atau sasaran yang merupakan alat pengukur atau standar untuk mengukur prestasi dan ukuran pertimbangan manajemen dan sikap eksekutif secara, individual.

2.1.3. Keterbatasan Anggaran

Meskipun perencanaan laba dan penganggaran mempunyai banyak keuntungan, tetapi terdapat pula beberapa keterbatasannya yaitu:

1. Perencanaan dan anggaran didasarkan pada estimesi atau proyeksi yang ketepatannya tergantung kepada kemampuan estimator atau, proyektor. Ketidaktepatan estimasi mengakibatkan manfaat perencanaan tidak dapat dicapai.
2. Perencanaan dan anggaran didasarkan pada kondisi dan asumsi tertentu, jika kondisi dan asumsi yang mendasari berubah maka perencanaan dan anggaran harus dikoreksi.
3. Anggaran berfungsi sebagai alat manajemen hanya jika semua pihak, terutama para manajer, tertis bebeda sama secara terkoordinasi dan berusaha mencapai tujuan.

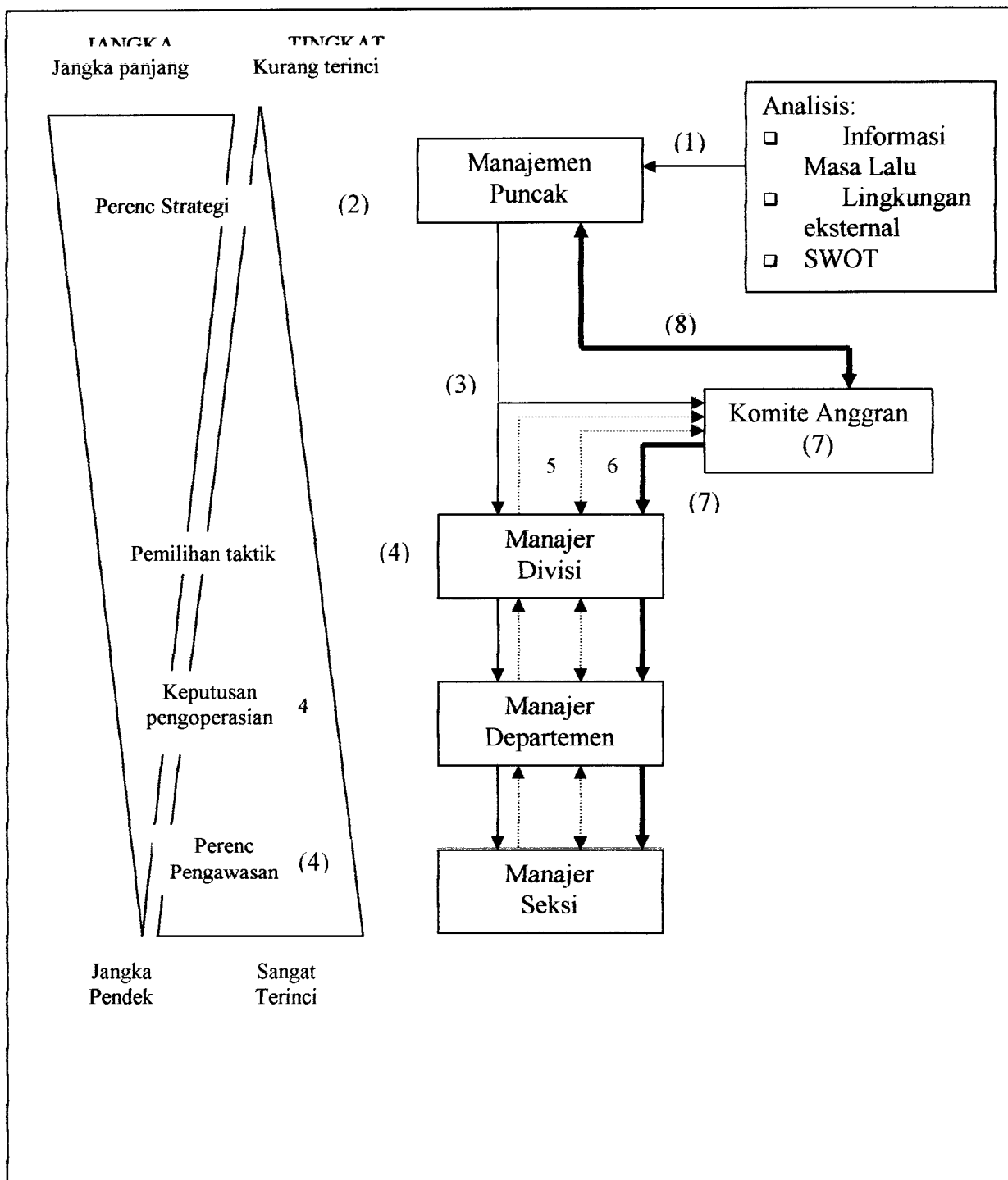
4. Perencanaan dan anggaran tidak dapat menggantikan fungsi manajemen dan "judgment" manajemen.

2.1.4. Organisasi Penyusun Anggaran

Penyusunan anggaran biasanya dilaksanakan oleh komite anggaran. Komite tersebut anggotanya terdiri atas para manajer pelaksana fungsi-fungsi pokok perusahaan sesuai dengan prinsip keperansertaan. Anggota tersebut meliputi : manajer pemasaran, manajer produksi, manajer teknik, manajer keuangan manajer akuntansi (controller). Fungsi pokok komite anggaran adalah sebagai berikut :

1. Memutuskan kebijaksanaan umum dibidang anggaran.
2. Menanyakan, menerima, dan memeriksa kembali data anggaran dari berbagai bagian organisasi baik anggaran jangka panjang maupun anggaran jangka pendek.
3. Menyarankan revisi-revisi yang diperlukan atas anggaran yang diajukan dari berbagai bagian.
4. Menyetujui anggaran dan revisi yang telah dilakukan.
5. Merakit (menggabungkan) data anggaran sesuai dengan rencana, induk perusahaan.
6. Mengevaluasi dan merevisi anggaran yang sudah dirakit sebelum disahkan menjadi anggaran yang final.
7. Mengeluarkan laporan periodik yang memperlihatkan analisa antara anggaran dan realisasinya serta merekomendasi tindakan perbaikan.

Prosedur penyusunan rencana dan anggaran perusahaan dapat dilihat pada gambar 2.1 dari gambar tersebut dapat diketahui prosedur penyusunan rencana dan anggaran sebagai berikut :



Menganalisis informasi masa lalu dan lingkungan eksternal yang diantisipasi. kan untuk mengetahui SWOT.

Manajemen puncak atau "*Chief executive officer (CEO)* " menganalisis informasi masa lalu dan perubahan lingkungan eksternal di masa depan untuk mengetahui kekuatan, kelemahan, kesempatan, ancaman yang dihadapi perusahaan (*strength, weakness, opportunities, and threat = SWOT*)

Lingkungan eksternal yang diselidiki meliputi misalnya: kondisi perekonomian, persaingan, selera konsumen, perkembangan teknologi, sosial, politik, kebijaksanaan pemerintah.

1. Menentukan Perencanaan Strategi

Atas SWOT, manajemen puncak atau "*chief executive officer (CEO)*" menentukan perencanaan strategik yaitu penentuan tujuan organisasi dan rencana jangka panjang.

2. Mengkomunikasikan Tujuan Organisasi dan Rencana Jangka Panjang.

Tujuan organisasi dan rencana jangka panjang dikomunikasikan kepada manager divisi dan manajer di bawahnya serta komite anggaran agar mereka mengetahui tujuan yang akan dicapai dan cara-cara pokok untuk mencapai tujuan tersebut.

3. Memilih Taktik, Mengkoordinasi Kegiatan, Mengawasi Kegiatan.

Atas dasar tujuan organisasi dan rencana jangka panjang yang telah disusun oleh manajemen puncak, manajer divisi menyusun pemilihan taktik yaitu : memilih cara-cara yang akan digunakan untuk mencapai tujuan, manajemen departemen membuat keputusan pengoperasian yang berhubungan dengan pengkoordinasian semua kegiatan di bawah departemennya, dan

manager seksi bertanggung jawab untuk merencanakan pengawasan (supervisian) terhadap kegiatan seksinya.

4. Menyusun usulan anggaran

Setiap manajer divisi menyusun dan mengkoordinasikan penyusunan anggaran untuk bagian organisasi di bawahnya yaitu departemen, demikian pula manajer departemen juga menyusun dan mengkoordinasikan anggaran bagian organisasi di bawahnya yaitu seksi. Usulan anggaran semua divisi selanjutnya diserahkan kepada komite anggaran.

5. Menyarankan revisi usulan anggaran

Komite anggaran menyarankan revisi terhadap usulan anggaran setiap divisi agar terdapat sinkronisasi dengan anggaran divisi yang lain dan agar sesuai dengan rencana jangka panjang dan tujuan organisasi yang telah ditentukan oleh manajemen puncak.

6. Menyetujui revisi usulan anggaran dan merakit menjadi anggaran di perusahaan. Setelah usulan anggaran direvisi oleh setiap divisi yang bersangkutan dan revisinya telah disetujui oleh komite anggaran, maka komite merakit usulan tersebut menjadi anggaran perusahaan.

7. Revisi dan pengesahan anggaran perusahaan.

Anggaran perusahaan mungkin masih memerlukan revisi sebelum disahkan oleh manajemen puncak menjadi anggaran perusahaan yang resmi. Setelah dilakukan revisi, anggaran tersebut disahkan dan didistribusikan pula ke setiap divisi dan bagian organisasi di bawahnya sebagai pedoman pelaksanaan kegiatan dan sekaligus sebagai alat pengendalian.

2.2. Hubungan Anggaran Dan Akuntansi Pertanggungjawaban

Ide pokok akuntansi pertanggungjawaban adalah bahwa setiap manajer pusat pertanggungjawaban harus bertanggung jawab terhadap elemen-elemen yang secara langsung berada di bawah pengendalian. Salah satu tanggung jawab manajer adalah tanggung jawab terhadap pendapatan dan biaya. Agar manfaat akuntansi pertanggungjawaban tercapai, suatu organisasi harus secara hati-hati mengamati dan menggolongkan pendapatan dan biaya sesuai dengan berbagai peringkat manajemen yang bertanggungjawab.

Sesuai dengan ide pokok akuntansi pertanggungjawaban tersebut di atas, anggaran harus disusun untuk setiap peringkat manajemen yang dibebani tanggung jawab atas pendapatan dan biaya tersebut. Melalui laporan prestasi, anggaran setiap pusat pertanggungjawaban dibandingkan dengan realisasinya sehingga dapat ditentukan prestasi manajer pusat pertanggungjawaban. Sebagai akibatnya, sistem akuntansi pertanggungjawaban memandang pendapatan atau biaya dari sudut pengendalian personal dan bukanlah dipandang dari sudut insfirusional.

Secara ringkas, ide akuntansi pertanggungjawaban didasarkan pada tiga pokok pikiran (premis) sebagai berikut (Welseh, Hilton, Gordon, 1988 ; 123) :

1. Bahwa pendapatan dan biaya dapat disusun dalam ukuran pertanggungjawaban peringkat manajemen.
2. Bahwa biaya atau pendapatan yang dibebankan pada suatu peringkat manajer tertentu dapat dikendalikan oleh manajer yang bersangkutan.
3. Bahwa data anggaran yang efektif dapat dihasilkan sebagai dasar untuk menilai prestasi sesungguhnya.

2.3. Aspek Manusia Dalam Anggaran

Anggaran disusun untuk membantu manajemen mengkomunikasikan tujuan organisasi pada semua manajer pada unit organisasi di bawahnya, untuk mengkoordinasi kegiatan, dan untuk mengevaluasi prestasi para manajer tersebut. Agar tujuan tersebut dapat dicapai, dalam penyusunan anggaran tidak boleh hanya dilakukan oleh manajer puncak tetapi harus disusun dengan peranserta (partisipasi) aktif para manajer tingkat menengah dan bawah sesuai dengan kompetensinya masing-masing. Anggaran partisipatif tidak berarti bahwa setiap manajer dapat memilih dengan pasti apa yang akan dia tuju di dalam anggaran; anggaran partisipatif berarti bahwa manajer setiap pusat pertanggungjawaban mempunyai kesempatan untuk menjelaskan dan memberikan alasan mengenai anggaran yang dia usulkan.

Di dalam menyusun anggaran harus diperhatikan implikasi atau keterlibatan aspek perilaku manusia. Kesuksesan anggaran hanya dapat dicapai jika semua pelaksana secara simpatik mau membantu, bekerjasama, dan bersungguh-sungguh dalam melaksanakan anggaran. Agar dapat memotivasi para pelaksana, di dalam penyusunan anggaran perlu diperhatikan.

1. Tingkat Kesulitan

Terdapat permufakatan umum bahwa anggaran yang terlalu ideal adalah sulit dicapai sehingga dapat mengakibatkan para pelaksana tidak termotivasi untuk melaksanakan anggaran dan bahkan mungkin mereka menjadi frustrasi karena kemungkinan besar akan timbul penyimpangan yang tidak menguntungkan (unfavorable) dalam jumlah yang tinggi. Akan tetapi, anggaran yang terlalu

mudah dicapai mengakibatkan para pelaksana tidak merasa ditantang untuk berprestasi karena tanpa bekoja giat pun kemungkinan akan timbul penyimpangan yang menguntungkan (favorable) dalam jumlah besar. Jadi anggaran yang baik adalah anggaran dengan tingkat kesulitan yang masih memungkinkan untuk dicapai sehingga para pelaksana termotivasi untuk mencapai prestasi tersebut.

2. Partisipasi Manajemen Puncak

Partisipasi manajemen puncak diperlukan agar sistem anggaran secara efektif memotivasi para pelaksana. Manajemen puncak harus be pasasi dalam meninjau dan mengesahkan anggaran, jadi tidak sekedar memberikan stempel pengesahan. Selain itu, manajemen puncak juga harus mengikuti hasil pelaksanaan anggaran sehingga memperoleh umpan balik yang efektif memotivasi para pelaksana.

3. Kewajaran

Setiap pusat pertanggungjawaban harus percaya bahwa anggaran yang disusun untuk dia adalah wajar untuk dicapai. Agar manajer pusat pertanggungjawaban merasa wajar atas anggarannya maka dia harus diikutkan berupa secara aktif di dalam penyusunan anggaran pusat pertanggungjawaban dengan cara menyusun usulan dan revisi anggaran. Kewajaran anggaran menyangkut kepercayaan bahwa anggaran dia tidak lebih sulit untuk dibanding anggaran untuk pusat petanggungjawaban lainnya.

4. Laporan yang akurat dan Tepat waktu

Laporan perbandingan realisasi dengan anggaran harus disusun dan disajikan dengan akurat dan waktu yang tepat. Laporan yang tidak akurat berakibat tidak dapat dengan tepat menunjukkan penyimpangan yang terjadi, laporan yang

terlambat berakibat penyimpangan yang besar terlambat diketahui sehingga perbaikan sulit dilakukan. Laporan anggaran yang akurat dan tepat waktu dapat merupakan “peringatan dini” bagi para pelaksana. Agar laporan akurat dan tepat waktu maka penyusun laporan anggaran harus mempunyai integritas dan keahlian.

2.4. Kerangka Teoritis

Penelitian untuk membuktikan hubungan positif antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan motivasi telah dilakukan oleh beberapa peneliti seperti Hofstede, Searfoss dan Monczka, Searfoss, Kenis dan Marchante. Tetapi penelitian yang mereka lakukan menggunakan metode yang berbeda-beda untuk mengukur motivasi dan tidak ada satupun yang menggunakan teori pengharapan.

Hofstede (1967) dalam penyusunan teorinya menggunakan dasar teori pengharapan Vroom, tetapi ukuran yang dipakainya hanya sedikit kemiripan dengan teori pengharapan. Hofstede menggunakan empat ukuran, dua untuk mengukur relevansi anggaran dan dua yang lain untuk mengukur seberapa kuat perasaan positif terhadap anggaran yang disusun.

Penelitian yang dilakukan oleh Searfoss dan Monczka (1973) dan Searfoss (1976) keduanya menggunakan nilai yang diberikan oleh bawahan atasannya untuk mengukur motivasi atasan mereka berdasarkan perilaku atasan sehubungan dengan anggaran.

Kenis yang meneliti mengenai pengaruh karakteristik anggaran terhadap perilaku dan kinerja manajer memperoleh hasil bahwa di antara kelima

karakteristik anggaran: (1) Partisipasi dalam menyusun anggaran, (2) kejelasan sasaran anggaran, (3) umpan balik anggaran, (4) evaluasi anggaran, (5) kesulitan sasaran anggaran, hanya partisipasi dalam penyusunan anggaran, umpan balik dan kejelasan sasaran yang memiliki hubungan positif dan signifikan dengan motivasi anggaran. Kenis menggunakan instrumen tiga item yang dikembangkan oleh Hackman dan Lawler (1971).

Sedangkan Marchant yang meneliti pengaruh sistem anggaran terhadap sikap dan kinerja manajerial, memperoleh hasil positif signifikan atas hubungan antara partisipasi dengan motivasi dan sikap manajer dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Hackman dan Porter (1968).

Penelitian oleh Brownell dan McInnes menggunakan model pengharapan yang disusun oleh Hous (1971) dan diperkenalkan dalam literatur akuntansi oleh Ronen dan Livingstone menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kecenderungan individu untuk lebih merasa terlibat secara pribadi dalam setiap keputusan dimana mereka turut menyumbang idenya. Semakin besar kesempatan bawahan untuk mempengaruhi tujuan dan turut serta dalam pengendalian, maka akan semakin tinggi valensi intrinsik yang dirasakan olehnya dalam kaitanya dengan pencapaian tujuan kerja. Oleh karena itu mereka menyimpulkan terdapat hubungan positif antara partisipasi dengan valensi intrinsik dalam kaitanya dengan pencapaian tujuan. Selain itu dengan partisipasi manajer akan memiliki kesempatan untuk merubah karakteristik tugas yang harus dilakukan sehingga dapat meningkatkan segi menariknya tugas tersebut. Hal ini akan meningkatkan rasa memiliki terhadap pekerjaanya, jadi dengan demikian

terdapat hubungan positif antara partisipasi dengan valensi intrinsik sehubungan dengan perilaku bagi pencapaian tujuan. Sebaliknya Tiller (1983) menyatakan bahwa pemberian sanksi yang bersifat hukuman terhadap kegagalan mencapai sasaran yang disusun secara partisipatif akan menyebabkan timbulnya tekanan terhadap perilaku bagi pencapaian tujuan. Walaupun demikian dapat disimpulkan bahwa partisipasi dengan valensi intrinsik dalam kaitannya dengan perilaku bagi pencapaian tujuan memiliki hubungan masih kurang jelas. Hubungan antara partisipasi dengan valensi intrinsik dapat dikatakan tidak konsisten, karena seorang individu jarang mengkaitkan nilai untuk hasil ekstrinsik seperti gaji atau bonus dengan pencapaian tujuan yang ditemukan secara partisipatif.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran akan berpengaruh positif terhadap pengharapan bahwa perilaku yang diarahkan kepada pencapaian tujuan akan mendorong ke arah pencapaian tujuan, dapat diterangkan sebagai berikut. Pertama, pertukaran informasi yang terjadi sehubungan dengan adanya partisipasi mungkin akan meningkatkan pemahaman manajer mengenai *path goal relationship*, sehingga dengan demikian perilaku yang diarahkan oleh anggaran akan mendorong ke arah pencapaian secara anggaran. Kedua, manajer melalui partisipasi dapat mengusulkan anggaran yang lebih mudah pencapaiannya dari pada bila anggaran tersebut disusun tanpa adanya partisipasi.

Dalam kaitannya antara partisipasi dengan pengharapan bahwa sasaran anggaran akan mendorong ke arah perolehan penghargaan ekstrinsik. Becker dan Green menyatakan bahwa anggaran partisipatif yang baik akan memberikan informasi yang berhubungan antara penghargaan ataupun sanksi dengan kinerja.

Hal ini merupakan keuntungan potensial dari adanya partisipasi bagi organisasi, karena tujuan yang disusun secara partisipatif akan merupakan dasar lebih adil bagi pemberian penghargaan maupun sanksi. Selain itu dengan adanya partisipais akan mengurangi alasan yang tidak masuk akal yang mungkin diberikan oleh manajer bilaman mereka gagal mencapai sasaran anggaran dan harus menerima sanksi yang telah ditetapkan. Tetapi lain dipihak partisipasi akan meningkatkan kewajiban organisasi untuk menghubungkan antara penghargaan dengan pencapaian tujuan.

Studi Brownell menunjukkan bahwa penggunaan anggaran dalam evaluasi kinerja hendaknya disertai partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran sehingga dapat memberikan pengaruh yang menguntungkan terhadap kinerja. Kecenderungan atasan untuk memberikan sanksi terhadap penyimpangan anggaran yang tidak menguntungkan akan menurunkan motivasi kecuali bila anggaran tersebut disusun secara partisipatif penekanan terhadap evaluasi yang didasarkan atas anggaran akan dirasakan oleh manajer sebagai hal yang tidak adil sedangkan partisipasi yang tanpa mengkaitkannya dengan anggaran pada waktu dilakukan evaluasi juga dianggap sebagai hal yang tidak adil pula.

Hasil penelitian Brownell dan Mc Innes untuk meneliti hubungan antara partisipasi dengan kinerja melalui pengaruh tak langsung dari motivasi dengan menggunakan teori pengharapan, memperoleh hasil sebagai berikut:

1. Terdapat hubungan negatif antara partisipasi dengan valensi intrinsik bagi pencapaian tujuan kerja.

2. Pengharapan bahwa perilaku yang diarahkan pada pencapaian tujuan akan mendorong ke arah pencapaian tujuan kerja, memiliki hubungan positif signifikan dengan partisipasi.
3. Terdapat hubungan positif antara partisipasi dengan pengan pengharapan bahwa pencapaian tujuan kerja akan mengarahkan pada perolehan penghargaan ekstinsik.
4. Partisipasi berkorelasi positif tapi tidak signifikan dengan motivasi.

Telah dijelaskan diatas bahwa anggaran memiliki kaitan dengan perilaku. pada umumnya penganggaran partisipatif diperkirakan dapat mempengaruhi modal, sikap, motivasi, kinerja, dan kepuasan kerja. Penelitian mengenai pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajer sudah lama dilakukan. Namun hasil-hasil penelitian tersebut ternyata memberikan kesimpulan yang tidak searah satu dengan yang lain.

Argyris menyarankan perlunya penggunaan partisipatif dan organisasi. Partisipasi dalam proses penganggaran akan dapat menghindari sikap perlawanan karyawan kepada atasan dan menghindari rasa tekanan pada diri supervisor. Tidak adanya perasaan tertekan dari supervisor tersebut dapat menimbulkan efisiensi, kerjasama yang baik dan menghindari perpecahan. Semua pengaruh partisipasi di atas mencerminkan dampak positif partisipatif terhadap kinerja supervisor.

Becker dan Green menunjukkan bagaimana partisipasi berpengaruh secara nyata terhadap kinerja. Mereka menyimpulkan bahwa partisipasi berpengaruh terhadap moral dan produktivitas. Selain itu juga berpengaruh terhadap motivasi,

adanya penerimaan terhadap sasaran tertentu dan menyediakan informasi untuk dasar pemberian penghargaan dan hukuman.

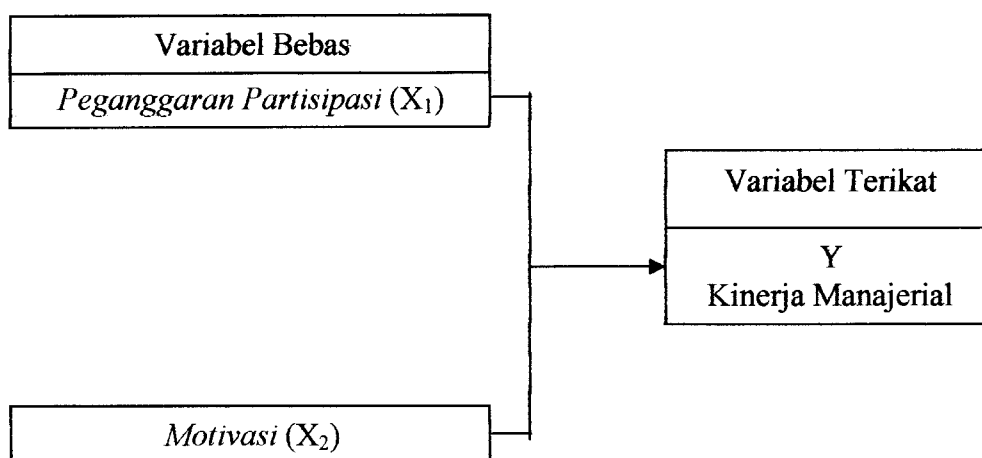
Studi Brownell dan McInnes menunjukkan bahwa partisipasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja. Tetapi mereka tidak berhasil membuktikan bahwa penganggaran partisipatif, melalui pengaruh terhadap motivasi akan meningkatkan kinerja manajer. Menurut mereka hal tersebut dapat terjadi karena hubungan antara partisipasi dengan motivasi yang tidak signifikan.

Studi Indriantoro menemukan penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja dan kepuasan kerja. Studi Indriantoro ini menggunakan *locus of control* dan budaya sebagai variabel yang tidak dapat berperan sebagai variabel moderat dalam kaitannya dengan pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja dan kepuasan kerja. Ia juga menyimpulkan bahwa perbedaan budaya antara Indonesian dan Amerika serta negara-negara barat lainnya memiliki sumbangan yang substantif terhadap hasil yang tidak signifikan ini.

Berbeda dengan hasil-hasil penelitian di atas, studi Steadry tentang hubungan antara kinerja secara individu dan tingkat aspirasi, serta hubungan antara kinerja secara individu dan tingkat aspirasi, serta hubungan antara tingkat aspirasi dan sasaran eksternal yang digambarkan pada sebuah anggaran ternyata memperoleh hasil bahwa proses penganggaran yang tidak menggunakan partisipasi dapat menghasilkan kinerja terbaik. Temuan Steadry ini didukung oleh Mors dan Reimer yang menyatakan bahwa kelompok non-partisipasi memiliki kinerja yang lebih baik dari pada kelompok partisipasi. Oleh karena itu, Locke dan Schweigner (1979) berdasarkan hasil reviwnya atas berbagai literatur di

bidang perilaku organisasi menyimpulkan bahwa tidak terdapat bukti yang konsisten mengenai pengaruh positif partisipasi terhadap kinerja.

2.5. Kerangka Berpikir



Gambar 2.1 Kerangka berpikir

Kerangka berpikir seperti yang ditunjukkan oleh gambar 2.1. terdiri dari satu (1) variabel dependen yaitu kinerja manajerial dan 2 variabel independen yang terdiri dari peganggaran partisipasi dan motivasi. Model ini mengacu pada penelitian sebelumnya (Micchant dan Brronell., 1981).

2.6. Hipotesis

Hipotesis yang dikemukakan dalam penelitian ini membuktikan dengan menggunakan pendekatan analisis korelasi, regresi berganda dan analisis jalur (path analysis). Analisis korelasi product moment digunakan untuk mengukur hubungan antara partisipasi dan kinerja (H1) dan hubungan antara motivasi dan kinerja (H2). Analisis jalur digunakan untuk mengukur hubungan antara

partisipasi dengan kinerja melalui motivasi dan pengaruh keseluruhan dari hubungan yang diamati antara partisipasi dengan kinerja (H3). Model regresi dan analisis jalur tersebut digunakan oleh Brownell dan McInnes dalam penelitiannya (1986).

Teori yang menyatakan partisipasi dalam menyusun anggaran akan meningkatkan kinerja manajer melalui efek positifnya terhadap motivasi telah termuat pada buku pegangan akuntansi manajemen seperti yang disusun oleh Argyris (1952), Becker dan Green (1962), Welsch (1976), Shillinglaw dan Meyer (1983), Moriarty dan Allen (1984). tetapi teori tersebut baru diteliti kebenarannya oleh Peter Brownell dan Morris McInnes pada tahun 1986. kemudian Penelitian oleh Hofstede (1967), Searfoss dan Monczka (1973), Searfoss (1976), Kenis (1979) dan Merchant (1981) membuktikan adanya pengaruh positif antara partisipasi dengan motivasi, tetapi terdapat ketidakkonsisten antara penelitian tersebut dalam pendekatan untuk mengukur motivasi dan mereka tidak menggunakan teori pengharapan untuk melihat pengaruh dari partisipasi terhadap motivasi. Alasan-alasan tersebut membuat peneliti merumuskan hipotesis tersebut.

H1 : Partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajer.

Hipotesis kedua didasarkan pada alasan bahwa Bukti sehubungan dengan pengaruh positif motivasi terhadap kinerja telah diteliti dan dimuat dalam literatur akuntansi oleh Ferris (1977) dan Rockness (1977). Tetapi sebagian besar penelitian mengenai pengaruh motivasi terhadap kinerja dimuat dalam literatur

prilaku organisasi seperti penelitian Mitchant (1981) dan Brownell (1982) menyatakan terdapat hubungan positif dan signifikan antara partisipasi dan kinerja. Alasan-alasan tersebut membuat peneliti merumuskan hipotesis tersebut.

H2 : Motivasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajer.

Hipotesis ketiga didasarkan pada alasan bahwa Brownel dalam penelitiannya pada tahun 1981 untuk membuktikan adanya hubungan yang positif antara partisipasi dengan kinerja, memasukkan *Locus of Control* sebagai variabel moderat. Dari penelitiannya diperoleh adanya hubungan positif antara partisipasi dengan kinerja, sedangkan *Locus of Control* walaupun mempunyai pengaruh positif tetapi ternyata tidak signifikan pengaruhnya.

Di Indonesia penelitian mengenai anggaran partisipatif pengaruhnya terhadap kinerja dan kepuasan kerja telah dilakukan oleh Nur Indriantoro (1993). Penelitian tersebut memasukan *Locus of Control* sebagai variabel moderat dengan mengambil sampel 185 manajer yang bekerja di 70 perusahaan yang terdaftar di Bursa efek Jakarta. Hasil penelitian menyatakan bahwa penganggaran partisipatif di Indonesia berpengaruh positif terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

Hasil yang sama juga ditemukan oleh M. J.H. Widodo (1994), tetapi dengan studi yang lebih spesifik dan lebih sempit lingkupnya yaitu hanya mengambil subyek manajer-manajer yang bekerja di Rumah Sakit Pondok Indah Jakarta. Ia menemukan bahwa penganggaran partisipasi berpengaruh positif dan cukup signifikan terhadap kinerja dan kepuasan kerja.

Studi Yuliani Raharjo, tentang hubungan penganggaran partisipatif, motivasi dan kinerja manajerial, yang mengambil sampel 36 manajer di PT.

Djarum Kudus, memperoleh hasil terdapat hubungan positif antara partisipasi dan kinerja manajerial. Tetapi hubungan partisipasi dalam menyusun anggaran dengan kinerja tidak dapat dijelaskan oleh pengaruh tidak langsung motivasi. Alasan-alasan tersebut membuat peneliti merumuskan hipotesis tersebut.

H3 : Partisipasi dalam penyusunan anggaran dan motivasi secara serentak berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajer.