

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Pengembangan dan kemajuan organisasi di dalam lingkup pemerintahan sewajarnya merupakan suatu tanggung jawab bersama seluruh komponen yang terlibat di dalamnya. Setiap pihak harus saling mendukung satu dengan yang lain, sehingga terjadi suatu kesinergian dalam pencapaian visi dan misi serta tujuan dari pemerintahan tersebut. Salah satu unsur yang perlu diperhatikan untuk menjadi fokus bersama adalah menyangkut masalah anggaran. Anggaran memiliki posisi yang sangat vital dalam menjalankan suatu pemerintahan. Penyusunan anggaran pun kemudian akan memiliki karakteristik tersendiri, tergantung ruang lingkup operasional dan mekanisme pengelolaan serta pihak-pihak yang terkait di dalamnya.

Penganggaran merupakan suatu proses yang cukup rumit pada organisasi sektor publik, termasuk di antaranya 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. “Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Dalam hal ini anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program

yang dibiayai dengan uang publik” (Mardiasmo, 2002:61). Senada dengan A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:160), yakni;

Anggaran merupakan perencanaan manajerial untuk tindakan yang dinyatakan dalam istilah-istilah keuangan. Anggaran merupakan rencana laba jangka pendek yang komprehensif, yang membuat tujuan dan target manajemen dilaksanakan. Anggaran adalah alat manajerial yang memastikan pencapaian target organisasional dan memberikan pedoman yang rinci untuk operasi harian (A. Ikhsan & M. Ishak, 2005:160).

Proses penyusunan anggaran merupakan tahap yang paling menentukan dalam pengalokasian dana dan sumber daya. Adanya berbagai kepentingan dan kebutuhan serta terbatasnya dana yang tersedia memerlukan *mindset* yang mampu mentransformasikan arah dan kebijakan umum pemerintah daerah yang telah diformulasikan dalam bentuk program kerja dan strategi, baik strategi jangka panjang maupun jangka pendek.

Perencanaan dan penganggaran merupakan hal yang penting dari proses penentuan kebijakan dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan, sehingga *output* dari perencanaan adalah penganggaran. Berkaitan dengan kebijakan pembangunan daerah, Undang-undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional (SPPN) mengamanatkan bahwa, SPPN adalah satu kesatuan tata cara perencanaan pembangunan dalam jangka panjang, jangka menengah dan tahunan yang dilaksanakan oleh unsur penyelenggara negara dan masyarakat pada tingkat pusat maupun daerah. Seluruh aspirasi yang disampaikan dimuat dalam suatu aktivitas musyawarah perencanaan pembangunan, yang akan menghasilkan dokumen kebijakan pembangunan, seperti Rencana Pembangunan Jangka Panjang Daerah (RPJPD), Rencana

Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) serta Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD).

Pelaksanaan Otonomi Daerah tersebut diperkuat dengan dikeluarkannya Undang-Undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-undang No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dengan Pemerintah Daerah, disusul kemudian dengan munculnya peraturan lain yang lebih rinci. Misalnya saja, PP No. 20/2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah, PP No. 21/2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, PP No. 54/2005 tentang Pinjaman Daerah, PP No. 56/2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah, PP No. 57/2005 tentang Hibah Kepada Daerah, PP No. 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, PP No. 65/2005 tentang Pedoman Penyusunan dan Penerapan Standar Pelayanan Minimal, dan PP No. 72/2005 tentang Desa. Dari sekian peraturan tersebut dapat memberikan peluang bagi pemerintah daerah untuk menerapkan proses perencanaan dan penganggaran partisipatif, serta merupakan satu kesatuan yang tak dapat dipisahkan dengan pemerintah pusat dalam upaya meningkatkan daya guna dan hasil guna penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan masyarakat serta telah membuka jalan bagi pelaksanaan reformasi sektor publik di Indonesia.

Mengacu kepada bagaimana konsep penganggaran itu sendiri dalam konteks organisasi pemerintahan serta bagaimana kaitannya dengan berbagai peraturan dan kebijakan yang ada khususnya dalam kaitannya dengan otonomi daerah yang kemudian identik dengan desentralisasi fiskal, maka anggaran di Pemerintah Daerah perlu dipahami secara terintegrasi. Hal ini kemudian perlu

ditinjau dari sudut pandang keseluruhan proses dan hal-hal yang menjadi faktor-faktor yang berpengaruh. Anggaran yang dipahami sebagai suatu alat perencanaan dimana di dalamnya mengandung rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai.

Konsep otonomi daerah yang memunculkan wacana *good governance* yang kemudian memfokuskan kajian pengelolaan keuangan daerah terhadap kebijakan di bidang perencanaan dan penganggaran daerah sebagaimana yang dilakukan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan pada Tahun 2004. Kondisi ini juga menjadi acuan bagi Pemerintah Kota Bandung untuk menetapkan rancangan Kebijakan Umum Anggaran (KUA). Kebijakan umum peningkatan pendapatan pada tahun anggaran 2006 diarahkan kepada optimalisasi pendapatan daerah melalui upaya penggalian potensi pajak dan retribusi daerah yang dilakukan baik secara intensifikasi maupun ekstensifikasi serta diupayakan efisiensi dan efektivitas pengawasan dan pengendalian pengelolaan sumber-sumber pendapatan daerah. Sedangkan prioritas kebijakan belanja tidak akan terlepas dari agenda prioritas pembangunan yang tertuang dalam Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) yaitu melaksanakan 17 (tujuh belas) agenda prioritas pembangunan dengan memerhatikan kesesuaian dengan enam misi pembangunan dalam Rencana Strategi Kota Bandung 2004-2008.

Kebijakan-kebijakan yang dilakukan oleh Pemerintah Kota Bandung terkait dengan perencanaan dan penganggaran dalam realisasinya berdasarkan laporan hasil pemeriksaan keuangan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan

Bandung pada tanggal 4 Juni 2007 dapat dicermati berikut ini, khususnya pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Pemerintah Kota Bandung Tahun 2006.

Tabel 1.1
Komposisi Pendapatan Pemerintah Kota Bandung
Tahun 2006
(dalam Satuan Rupiah)

No.	Uraian	Tahun Anggaran 2006		
		Anggaran	Realisasi	%
1.	Pendapatan Asli Daerah (PAD)	238.305.532.000,00	253.882.919.542,87	106,54
2.	Dana Perimbangan	1.068.682.798.000,00	1.139.910.819.397,00	106,67
3.	Lain-lain Pendapatan yang Sah	2.749.000.000,00	3.917.875.476,00	142,52
	Jumlah	1.309.737.330.000,00	1.397.711.614.415,87	106,72

Sumber: Laporan audit BPK, Juni 2007 (diolah kembali)

Berdasarkan audit BPK tersebut, laporan Realisasi APBD tahun 2006, menunjukkan bahwa pendapatan daerah sebesar Rp 1.397.711.614.415,87 atau 106,72 % dari target pendapatan tahun 2006 sebesar Rp 1.309.737.330.000,00. Apabila dibandingkan dengan realisasi pendapatan tahun 2005, yakni sebesar Rp 1.123.097.156.370,00 (sekitar 104 %) dari target anggaran pada tahun tersebut sebesar Rp 1.079.903.453.821,00. Pada tahun 2004 anggaran pendapatan sebesar Rp 1.082.065.896.924,00 dan terealisasi sebesar 103,39 %, atau sebesar Rp 1.118.708.297.839,75 (audit BPK, Juni 2005).

Perbandingan antara anggaran pendapatan dan realisasinya berdasarkan data tersebut, cenderung terlihat baik karena realisasi anggaran pendapatan selalu di atas 100 %. Namun, apabila dicermati lebih lanjut, terlihat bahwa estimasi terhadap anggaran pendapatan tersebut cenderung selalu rendah. Bahkan cenderung estimasi anggaran di tahun berikutnya, tidak memperhatikan realisasi anggaran tahun sebelumnya. Hal ini mengakibatkan terciptanya suatu proyeksi

yang mengarah kepada sebuah kesenjangan (*slack*) dalam suatu pencapaian tujuan dan optimalisasi sebuah kinerja yang diharapkan.

Tabel 1.2
Komposisi Belanja Pemerintah Kota Bandung
Tahun 2006
(dalam Satuan Rupiah)

No.	Uraian	Tahun Anggaran 2006		
		Anggaran	Realisasi	%
1.	Belanja Aparatur	501.865.348.000,00	451.776.153.891,00	90,02
2.	Belanja Publik	688.137.309.000,00	638.944.236.879,00	92,85
3.	Belanja Bagi Hasil dan Bantuan Keuangan	180.034.037.000,00	175.098.544.418,00	97,26
4.	Belanja Tidak Tersangka	5.154.500.000,00	228.266.850,00	4,43
	Jumlah	1.375.191.194.000,00	1.266.047.202.038,00	92,06

Sumber: Laporan audit BPK, Juni 2007 (diolah kembali)

Mencermati anggaran dan realisasi belanja, juga mengalami kecenderungan yang sama dengan anggaran pendapatan. Hanya saja anggaran belanja berbanding terbalik dengan anggaran pendapatan. Bila di anggaran pendapatan estimasinya cenderung rendah, sebaliknya di anggaran belanja cenderung selalu tinggi. Target anggaran belanja pada tahun 2006 sebesar Rp 1.375.191.194.000,00 dengan realisasi sebesar Rp 1.266.047.202.038,00 atau 92,06 %. Demikian juga halnya dengan tahun 2005, anggaran belanjanya sebesar Rp 1.157.011.927.060,00 serta realisasinya sebesar Rp 1.096.592.281.596,30. Sedangkan di tahun 2004, anggaran belanja sebesar Rp 1.046.425.772.243,00 dan realisasinya sebesar Rp 977.473.375.688,70.

Tabel 1.3
Komposisi Pembiayaan Pemerintah Kota Bandung
Tahun 2006
(dalam Satuan Rupiah)

No.	Uraian	Tahun Anggaran 2006		
		Anggaran	Realisasi	%
1.	Pembiayaan Penerimaan	89.682.606.690,93	87.339.660.690,93	97,39
2.	Pembiayaan Pengeluaran	24.228.742.690,93	219.004.073.068,80	903,9
	Jumlah	65.453.864.000,00	(131.664.412.377,87)	201,16

Sumber: Laporan audit BPK, Juni 2007 (diolah kembali)

Demikian juga dengan anggaran pembiayaan, pada pembiayaan penerimaan diestimasikan tinggi sedangkan pembiayaan pengeluaran diestimasikan lebih rendah. Pembiayaan penerimaan pada tahun 2006 dianggarkan sebesar Rp 89.682.606.690,93 sedangkan realisasinya sekitar 97,39 % atau sebesar Rp 87.339.660.690,93 serta realisasi pembiayaan pengeluaran sebesar Rp 219.004.073.068,80 (903,59 %) dari anggaran yang hanya sebesar Rp 24.228.742.690,93. Demikian juga pada tahun 2005, anggaran pembiayaan penerimaan sebesar Rp 135.970.287.049,30 dengan realisasi sebesar Rp 118.470.287.049,30 serta anggaran pembiayaan pengeluaran sebesar Rp 58.861.813.810,30 yang terealisasi sebesar Rp 144.975.161.851,00. Pada tahun 2004, pembiayaan penerimaan dianggarkan sebesar Rp 30.224.920.319,00 dan terealisasi sebesar Rp 23.868.000.624,18 serta anggaran pembiayaan pengeluaran sebesar Rp 65.900.000.000,00 dengan realisasi sebesar Rp 165.102.922.775,23. Data ini semakin menegaskan adanya suatu keadaan yang mengarah kepada terjadinya suatu kesenjangan (*slack*) dalam penyusunan anggaran di Pemerintah Kota Bandung.

Seperti yang diungkapkan A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:176) bahwa munculnya “*budgetary slack* ketika pendapatan diestimasi lebih rendah dan biaya diestimasi lebih tinggi atau menyatakan terlalu tinggi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output”. Terkait dengan anggaran Pemerintah Kota Bandung tahun 2006 dan tahun-tahun sebelumnya, meskipun dalam realisasinya mengalami surplus, namun dalam pengestimasian pendapatan dan biaya cenderung terjadi *slack*. Hal ini menurut Young (dalam Latuheru, 2005:75) ‘...dikatakan sebagai suatu tindakan yang dilakukan untuk mengecilkan kapabilitas produktif ketika pegawai diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya’.

Sebagaimana tujuan pelaksanaan otonomi daerah seperti yang dipaparkan dalam Undang-Undang maupun Peraturan Pemerintah yang mengatur pelaksanaan Otonomi tersebut, yakni agar terjadi suatu reformasi sektor publik di Indonesia. Reformasi disini mengarah kepada bagaimana kemandirian pemerintahan daerah dalam penciptaan suatu *good governance*. Penekanan yang perlu diperhatikan menurut penulis adalah pada pengelolaan sumber daya dan masalah finansial. Pada umumnya hal ini masih sangat jauh dari harapan. Seperti dalam penelitian Setiaji dan Hari Adi (2007:18) bahwa “setelah otonomi terjadi penurunan peran (*share*) PAD terhadap total belanja daerah jika dibandingkan dengan era sebelum otonomi yang menyebabkan naiknya tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat”.

Terkait dengan pelaksanaan otonomi daerah di Pemerintah Kota Bandung hal-hal tersebut perlu untuk diperhatikan lebih lanjut. Terutama dalam hal

keuangan (APBD Kota Bandung) perlu pengelolaan yang baik. Penyusunan APBD perlu mendapat perhatian yang lebih, terkait dengan bagaimana anggaran tersebut dapat memaksimalkan sumber daya yang ada serta dapat menjadi pemacu kinerja oleh setiap pihak yang terlibat di dalamnya. Sebagaimana dalam laporan realisasi APBD Kota Bandung, dari tahun ke tahun pengestimasi pendapatan cenderung belum optimal dimana diharapkan dapat memacu peningkatan pemanfaatan sumber daya yang ada. Di lain pihak, biaya yang diestimasi cenderung selalu tinggi sehingga belum memacu pihak-pihak pengguna atau pelaksana anggaran untuk meningkatkan efektifitas dan efisiensi.

Hasil penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan positif, yakni semakin tingginya tingkat partisipasi mengakibatkan terjadinya peningkatan *budgetary slack* (Felikhatun, 2007:17; Ikhsan & Ane, 2007:24). Selain itu, Latuheru (2005:77) juga mengemukakan bahwa “komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, sekaligus menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran dipengaruhi oleh *variable moderating*”.

Mengacu kepada hasil penelitian terdahulu tersebut, melalui penelitian ini penulis mencoba menguji kembali bagaimana keterkaitan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack* dengan melakukan pendekatan kontingensi yang melibatkan faktor lain yang juga berpengaruh seperti yang dilakukan oleh Felikhatun (2007:3) serta Ikhsan dan Ane (2007:3). Selain itu, berdasarkan pertimbangan dari penulis, dengan adanya penelitian ini diharapkan dapat melihat

bagaimana kondisi penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) oleh pihak yang terkait dalam struktural Pemerintah Kota Bandung selama ini. Keterlibatan pihak terkait tersebut perlu mendapat perhatian mengenai bagaimana kecenderungannya dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya dan hal-hal yang ikut mempengaruhinya.

1.2. Rumusan Masalah

Penelitian ini disamping menguji kembali hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*, juga didekati dengan faktor kontingensi dengan memasukkan variabel mediasi seperti yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya dalam menguji hubungan tersebut. Penelitian ini menggunakan variabel gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi dalam menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*.

Berdasarkan uraian di atas maka identifikasi masalah yang dapat menjadi rumusan masalah adalah:

1. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*
2. Apakah pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dimoderasi oleh gaya kepemimpinan
3. Apakah pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dimoderasi oleh komitmen organisasi

1.3. Maksud dan Tujuan Penelitian

1.3.1. Maksud Penelitian

Maksud penelitian ini adalah memberikan gambaran mengenai bagaimana organisasi Pemerintahan Kota Bandung memahami peranan gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi dalam memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

1.3.2. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan dari penelitian ini adalah adalah:

1. Untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*
2. Untuk mengetahui apakah gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*
3. Untuk mengetahui apakah komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*

1.4. Kegunaan Penelitian

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi setiap pihak yang terkait dengan penelitian ini, diantaranya:

1. Secara Praktis

Melalui penelitian ini diharapkan dapat memberi masukan bagi Pemerintah Kota Bandung dalam rangka penyusunan anggaran dan hal-hal yang terkait di dalamnya. Bagi penulis sendiri, melalui penelitian ini memberikan kesempatan untuk menambah pengetahuan dan pengalaman terutama terkait

dengan partisipasi anggaran dan hubungannya dengan *budgetary slack* serta hal-hal yang ada di dalamnya.

2. Secara Akademis

Diharapkan melalui hasil penelitian ini dapat memperkaya keilmuan akuntansi terutama dalam bidang sektor publik, akuntansi keperilakuan, dan akuntansi manajemen terkait dengan hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Diharapkan juga hasil dari penelitian ini dapat dijadikan acuan untuk penelitian selanjutnya.

1.5. Kerangka Pemikiran, Asumsi, dan Hipotesis

1.5.1. Kerangka Pemikiran

Kompleksitas suatu pengendalian manajemen dalam sebuah perusahaan di masa sekarang ini dipandang sebagai sebuah tantangan yang memerlukan strategi dan mekanisme yang tepat. Dalam kaitannya dengan hal tersebut, menurut Schief et al. (dalam Ikhsan & Ane, 2007:2) anggaran dipandang sebagai ‘suatu elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien’.

Dalam perencanaan menyeluruh (*total business planning*) yang merupakan bagian dari proses manajemen suatu perusahaan, harus dilaksanakan dalam empat tahap (Mulyadi, 2001:488), yaitu: (1) penetapan filosofi dan misi, (2) penetapan tujuan (*goal*) dan strategi, (3) penyusunan program (*programming*), dan (4) penyusunan anggaran (*budgeting*). Dalam tahap tersebut, penyusunan anggaran merupakan poses akhir dari rangkaian tersebut. Hal ini memperjelas bagaimana

anggaran menjadi begitu penting dalam suatu sistem pengendalian manajemen.

Adapun pengertian anggaran menurut A. Ikhsan dan M. Ishak:

Anggaran merupakan perencanaan manajerial untuk tindakan yang dinyatakan dalam istilah-istilah keuangan, merupakan rencana laba jangka pendek yang komprehensif, yang membuat tujuan dan target manajemen dilaksanakan, serta merupakan alat manajerial yang memastikan pencapaian target organisasional dan memberikan pedoman yang rinci untuk operasi harian (A. Ikhsan & M. Ishak, 2005:160).

Sehubungan dengan pengertian tersebut, lebih lanjut disampaikan A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:159) bahwa:

Penyusunan anggaran adalah suatu tugas yang bersifat teknis. Kata-kata seperti *keuangan*, *angka*, dan *estimasi* muncul ketika seseorang berpikir mengenai “anggaran”. Tetapi, dibalik seluruh citra teknis yang berkaitan dengan anggaran, terdapat manusia. Manusialah yang menyusun anggaran dan manusia juga yang harus hidup dengan anggaran tersebut.

Berdasarkan hal tersebut, dapat dilihat begitu jelas keterkaitan antara keberadaan manusia dalam proses penyusunan anggaran dengan anggaran itu sendiri. Anggaran memiliki dampak terhadap perilaku manusia demikian juga sebaliknya. Seperti disampaikan A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:159) bahwa “aspek berperilaku dari penganggaran mengacu pada perilaku manusia yang didorong ketika manusia mencoba untuk hidup dengan anggaran...kemudian dapat menjelaskan kepada orang-orang mengenai apa yang diharapkan dari mereka dan kapan hal tersebut sudah dilakukan”.

Dalam kaitannya dengan hal tersebut, Brownell (dalam Fitri, 2004:527) menyatakan bahwa ‘proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran tersebut dimaksudkan sebagai partisipasi penganggaran’.

Berdasarkan pengertian tersebut jika dikaitkan dengan salah satu fungsi anggaran yang diuraikan oleh A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:160) bahwa “anggaran merupakan hasil dari proses perencanaan perusahaan. Sebagai hasil negosiasi antar anggota organisasi yang dominan, anggaran mencerminkan konsensus organisasional mengenai tujuan operasi untuk masa depan”, maka itu berarti apa yang disampaikan oleh Kurniawan (2002:299) bahwa “faktor penting dalam upaya untuk merealisasikan rencana-rencana dalam anggaran sangat dipengaruhi oleh partisipasi bawahan” hal ini merupakan salah satu perspektif yang mendasari anggaran dalam konsep penganggaran partisipatif (partisipasi anggaran). Lebih lanjut dikatakan oleh Kurniawan, “bawahan harus diberi kesempatan berpartisipasi dalam berbagai keputusan organisasi terutama yang berpengaruh langsung pada mereka. Salah satunya adalah proses penganggaran karena mereka harus merealisasikan hal tersebut dan kinerja mereka diukur berdasarkan keberhasilan untuk merealisasikannya”.

Sistem yang diterapkan melalui partisipasi anggaran ini dinilai oleh Murray (dalam J. Sumarno, 2005:586) mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi. Konsekuensi ini tentu akan memberikan manfaat yang baik apabila dapat dilaksanakan dengan baik pula. A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:175) menguraikan manfaat dari partisipasi ini sebagai berikut:

1. Partisipasi dapat meningkatkan moral dan mendorong inisiatif yang lebih besar pada semua tingkat manajemen
2. Meningkatkan rasa kesatuan kelompok, yang pada gilirannya cenderung untuk meningkatkan kerjasama antar anggota kelompok dalam penetapan tujuan
3. Menurunkan tekanan dan kegelisahan yang berkaitan dengan anggaran

4. Menurunkan ketidakadilan yang dipandang ada dalam alokasi sumber daya organisasi antara subunit organisasi, serta reaksi negatif yang dihasilkan dari persepsi semacam itu.

Selain manfaat tersebut di atas, pelaksanaan sistem ini mengalami beberapa permasalahan. Utomo (dalam Ompusunggu & Bawono, 2006:2) mengemukakan bahwa 'apabila partisipasi anggaran tidak dilaksanakan dengan baik dapat mendorong bawahan/pelaksana melakukan senjangan anggaran'. Lebih lanjut disampaikan Hansen dan Mowen (1999:373) yang menguraikan permasalahan yang ditimbulkan dari partisipasi anggaran tersebut yaitu:

1. Penerapan standard yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.

Penetapan standard anggaran cenderung akan menjadi tujuan individual manajer dalam situasi penganggaran partisipatif. Sehingga dengan penetapan target anggaran yang terlalu mudah ataupun terlalu sulit akan menyebabkan turunnya kinerja. Bila target mudah dicapai maka manajer mungkin akan kehilangan semangat dan kinerjanya akan menurun. Dan apabila target anggaran terlalu sulit untuk dicapai, kegagalan pencapaian standard tersebut akan menyebabkan frustrasi dan mendorong ke arah prestasi kerja yang buruk.

2. Masuknya senjangan (*slack*) dalam anggaran

Partisipasi dalam penyusunan anggaran menciptakan kesempatan bagi manajer untuk menciptakan senjangan (*slack*) anggaran. Senjangan dalam jumlah yang besar dapat merugikan perusahaan, sebab sumber daya yang ada mungkin tidak dapat digunakan secara produktif karena telah terikat di tempat yang sebenarnya tidak membutuhkannya.

3. Partisipasi semu

Hal ini terjadi bila manajer puncak memegang kendali total atas proses penganggaran dan pada saat yang sama juga mencari dukungan partisipasi bawahannya. Manajer puncak hanya berusaha untuk mendapatkan penerimaan formal dari bawahannya atas anggaran yang disusun, bukannya mencari masukan bagi penyusunan anggaran. Partisipasi semu ini menyebabkan tidak diperolehnya efek-efek positif perilaku manajer yang diharapkan dari adanya penerapan partisipasi dalam penyusunan anggaran.

Menurut Mulyadi (2001:513) partisipasi dalam penyusunan anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran. Partisipasi dalam penyusunan anggaran juga berarti tidak hanya memerintah manajer bawahan untuk melaksanakan tindakan sesuai anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya oleh atasan, tetapi mengajak manajer bawahan ikut terlibat dalam penyusunan anggaran (Hamfri Djajadikerta, 2008:17). Sedangkan pengertian *budgetary slack* sebagaimana diungkapkan oleh Anthony dan Govindarajan (dalam Felikhatun, 2007:5-6) adalah 'perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi'. Demikian juga dalam A. Ikhsan dan M. Ishak (2005:176) yang mendefinisikan *budgetary slack* sebagai selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi sumber tersebut.

Berdasarkan uraian di atas dapat terlihat bahwa penerapan partisipasi penyusunan anggaran dapat menimbulkan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Dalam banyak penelitian mengenai *budgetary slack* (senjangan anggaran) ditemukan hasil yang belum konsisten. Bahkan mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

Arfan Ikshan dan La Ane (2007:24) menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*. Diindikasikan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. Lebih lanjut disampaikan bahwa partisipasi yang dilakukan bukan partisipasi yang sebenarnya karena digunakan secara negatif (untuk tujuan pribadi) sehingga menimbulkan konsekuensi disfungsi bagi organisasi yang berakibat timbulnya senjangan anggaran.

Peneliti yang lain yakni Falikhatun (2007:17) menyatakan hal yang senada, bahwa partisipasi penganggaran dalam organisasi sektor publik (utamanya RSUD) akan meningkatkan adanya *Budgetary Slack*. Sedangkan Lathuru (2005:76) menyatakan bahwa peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

Oleh karena terdapat perbedaan dalam beberapa penelitian tersebut mengenai bagaimana hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran (*budgetary slack*), maka dalam pengujian dua variabel tersebut dipergunakan pendekatan-pendekatan lain, seperti yang disarankan Anthony dan

Govindarajan (dalam Latuheru, 2005:73; Ikhsan & Ane, 2007:15) yakni penggunaan pendekatan kontingensi. Pendekatan kontingensi ini diperlukan untuk melihat hubungan antara variabel-variabel kontekstual dengan desain system akuntansi manajemen dan untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara dua variabel dengan menggunakan variabel kontekstual sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan variabel gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi dalam menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran (*budgetary slack*).

Sebuah proses perencanaan atau penyusunan anggaran sangat terkait dengan beberapa faktor yang muncul di lingkungan kerja dimana perencanaan tersebut terjadi. Dalam konteks suatu organisasi hal ini harus terus diarahkan kepada sebuah usaha untuk mencapai tujuan dari organisasi tersebut. Salah satu faktor tersebut menurut A. Iksan dan M. Ishak (2005:167) adalah gaya kepemimpinan. Decoster dan Fertakis, 1968 (dalam Wahyudin Nor, 2007:4) mengatakan bahwa kepemimpinan yang efektif harus memberikan pengarahan terhadap usaha-usaha dalam mencapai tujuan organisasi. Lebih lanjut disampaikan oleh Luthans (2002:575) bahwa gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi.

Menurut Fiedler, 1978; dan Chandra, 1978 yang dikutip oleh Muslimah 1998 (dalam J. Sumarno, 2005:589) efektifitas partisipasi sangat dipengaruhi oleh

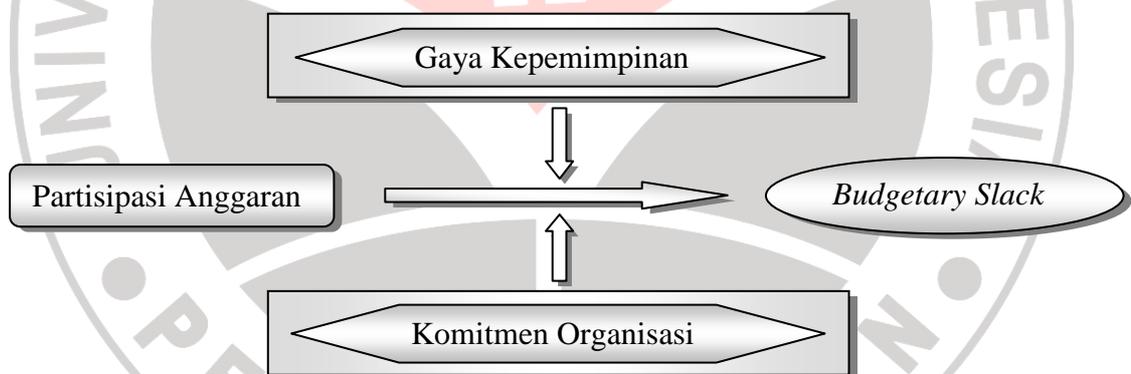
gaya kepemimpinan manajemen. Ikhsan dan Ane (2007:24-25) menemukan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan selisih anggaran.

Menurut Mowday et al. 1979 (dalam Latuheru, 2005:76) 'Peningkatan atau penurunan *budgetary slack* tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasi yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya'. Lebih lanjut disampaikan bahwa 'komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi'. Senada dengan yang disampaikan Porter et al., 1974 (dalam J. Sumarno, 2005:588) bahwa 'Manager yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi'.

Dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya *budgetary slack* dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya *budgetary slack* apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar. Bahkan, bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi.

Dari hasil penelitian Nouri dan Parker 1996 (dalam Henrika & Mardiasmo, 2002:107) dapat disimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat memengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan *budgetary slack*. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan *budgetary slack*. Sebaliknya bila komitmen bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan *budgetary slack* agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya nanti keberhasilan sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan.

Dalam alur penelitian ini penulis menggambarkan bagan konsep pemikiran sebagai berikut:



Gambar 1.1
Bagan Kerangka Pemikiran

1.5.2. Asumsi

Asumsi digunakan sebagai dasar pegangan terhadap masalah yang akan diteliti. Asumsi ini diperlukan untuk memperkuat permasalahan, membantu penulis dalam menjelaskan penetapan objek penelitian, wilayah pengambilan data,

dan instrumen pengambilan data (Riduwan, 2007:33). Adapun asumsi-asumsi dalam penelitian ini yakni:

1. Pemerintah Kota Bandung merupakan Organisasi Sektor Publik yang bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks dan *turbulence* (suatu kondisi yang tidak dapat dikendalikan). Faktor ekonomi, sosial, budaya, dan historis dianggap tidak mempengaruhi.
2. Segala kebijakan dan/atau perubahan sosial politik yang terjadi dianggap tidak mempengaruhi.
3. Pemerintah Kota Bandung telah menerapkan partisipasi dalam penyusunan anggaran.

1.5.3. Hipotesis

Hipotesis adalah jawaban atau kesimpulan yang bersifat sementara yang diajukan penulis terhadap permasalahan penelitian sebelum terbukti melalui hasil penelitian. Menurut Sugiyono (2008:93) “hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian”. Berdasarkan latar belakang masalah, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

1. Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan *budgetary slack*
2. Gaya kepemimpinan dapat menguatkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*
3. Komitmen organisasi dapat menguatkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*

