

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Anggaran (*Budget*)

2.1.1 Pengertian Anggaran

Anggaran merupakan perencanaan strategis perusahaan untuk memberikan arah dan panduan bagi manajer untuk menjalankan kegiatan dengan langkah-langkah strategis, sehingga setiap bagian dalam perusahaan terkoordinasi dan menjalankan strategi sesuai dan selaras dengan tujuan perusahaan. Mulyadi (2001:488) mendefinisikan anggaran (*budget*) sebagai “suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran yang lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun”. Anthony dan Govindarajan (2005:90) mendefinisikan anggaran “sebagai sebuah rencana keuangan, biasanya mencakup periode satu tahun dan merupakan alat-alat untuk perencanaan jangka pendek dan pengendalian dalam organisasi”. Hansen dan Mowen (2004:354) mendefinisikan anggaran sebagai “suatu rencana kuantitatif dalam bentuk moneter maupun nonmoneter yang digunakan untuk menerjemahkan tujuan dan strategi perusahaan dalam satuan operasional”.

Dalam hubungannya dengan anggaran, Horngren dan Foster (1982) menyatakan bahwa “*A budget is a quantitative expression of a plan of action and an aid to coordination and Implementation. Budget may be formated for the organization as a whole or for any sub unit*”. Kutipan tersebut menjelaskan anggaran adalah gambaran kuantitatif dari suatu rencana kegiatan dan merupakan alat bantu untuk koordinasi dan pelaksanaan. Anggaran dapat disusun secara menyeluruh atau untuk tiap unit organisasi.

Sementara Smith, Keith, dan Stehpens (1988), mengemukakan bahwa anggaran merupakan bagian integral dari suatu sistem yang membandingkan standar dengan kinerja sesungguhnya. Jadi dalam hal ini anggaran yang disusun dengan menggunakan norma standar merupakan alat pengendalian terhadap realisasi anggaran.

Oleh karena itu, dapat ditarik kesimpulan bahwa anggaran merupakan rencana kuantitatif dalam bentuk moneter dan nonmoneter sebagai alat koordinasi, komunikasi, perencanaan dan pengendalian laba dalam jangka waktu tertentu.

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan perencanaan yang terjadi pada jangka pendek secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter dan satuan ukuran lain untuk menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber daya organisasi sebagai alat manajemen untuk perencanaan, pengendalian serta penilaian kinerja manajemen dalam upaya mencapai tujuan organisasi.

Untuk meningkatkan efektivitas anggaran, suatu anggaran haruslah memperhatikan aspek perilaku manusia agar anggaran tersebut mampu memotivasi manajer pelaksana untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan dalam anggaran.

Pemahaman terhadap tujuan anggaran dan informasi tentang seberapa banyak tujuan anggaran memberi dasar bagi manajer untuk mengukur efisiensi, mengidentifikasi masalah, dan mengendalikan biaya.

Jones dan Pendlebury (2000) menjelaskan pengendalian anggaran berhubungan dengan upaya yang dilakukan agar pengeluaran aktual sejalan dengan jumlah yang dianggarkan dan bahwa tujuan dan tingkat aktivitas yang dicantumkan dalam anggaran tercapai.

Syakhroza (2002) mengatakan pencapaian target anggaran memainkan peranan penting karena anggaran menggambarkan standar efektivitas dan efisiensi. Anggaran menggambarkan standar efektivitas karena memuat suatu set keluaran yang diinginkan dan standar efisiensi karena anggaran memerinci masukan yang diperlukan untuk menghasilkan keluaran yang diinginkan.

2.1.2 Fungsi Anggaran

Menurut Garrison (2000:404) “Perusahaan tidak akan mencapai tingkat kesuksesan maksimal jika tidak menggunakan sistem penganggaran terkoordinasi”. Garrison (2000:404) menyatakan bahwa “fungsi anggaran adalah pengendalian dan perencanaan. Perencanaan mencakup pengembangan tujuan untuk masa depan, sedangkan pengendalian digunakan untuk menjamin bahwa seluruh fungsi manajemen dilaksanakan sesuai dengan perencanaan tujuan untuk masa depan, sedangkan pengendalian digunakan untuk menjamin bahwa seluruh fungsi manajemen dilaksanakan sesuai dengan perencanaan yang telah ditetapkan sebelumnya”.

Siegel dan Marconi (1989:115) menyebutkan bahwa anggaran memiliki beberapa fungsi yaitu :

1. Anggaran merupakan hasil akhir dari proses perencanaan perusahaan sebagai hasil dari perundingan antara anggota organisasi yang dominan, yang menunjukkan persetujuan organisasi mengenai tujuan-tujuan operasi untuk masa depan .
2. Anggaran merupakan *blueprint* bagi perusahaan untuk bertindak yang menggambarkan prioritas manajemen dalam mengalokasikan sumber daya, dan menunjukkan bagaimana bagian organisasi diharapkan bekerja dalam mencapai keseluruhan tujuan perusahaan.

3. Anggaran bertindak sebagai alat komunikasi internal yang menghubungkan berbagai departemen atau antar divisi dalam organisasi dan dengan manajemen puncak.
4. Anggaran bertindak sebagai standar untuk melakukan evaluasi.
5. Anggaran sebagai alat pengendali yang memungkinkan manajemen menunjukan area dimana perusahaan kuat dan lemah.
6. Anggaran berusaha mempengaruhi dan memotivasi manajer untuk bertindak efektif dan efisien.

2.1.3 Manfaat Anggaran

Anggaran Memiliki manfaat agar dapat melaksanakan aktifitasnya dengan baik, lazimnya perusahaan akan mendasarkan kegiatan-kegiatan operasionalnya pada anggaran yang telah disusunnya, karena anggaran mempunyai beberapa manfaat yang dapat membantu manajemen dalam mengelola usahanya.

Menurut Smith, Keith, dan Stephens (1988), anggaran memberikan manfaat sebagai berikut:

1. *Better planning*, karena anggaran dapat memberikan gambaran bagi manajemen mengenai besarnya laba yang akan didapat dan menggambarkan sumberdaya mana yang diperlukan untuk dapat mencapai laba tersebut.
2. *Control of performance*, karena melalui anggaran akan memungkinkan para manajer tingkat atas melakukan evaluasi terhadap kinerja para manajer yang lebih rendah, untuk mengukur sejauh mana mereka mampu mencapai sesuai yang ditargetkan dalam anggaran.

3. *Coordination and Communication*, anggaran keseluruhan perlu dikomunikasikan dan dikoordinasikan kepada manajer unit, sehingga dapat dimengerti dan diterima. Manajer unit harus berkoordinasi dengan unit lain untuk dapat mencapai tujuan organisasi maupun unit yang menjadi wewenang dan tanggungjawabnya.
4. *Motivation*, mendorong setiap anggota organisasi untuk mencapai tujuan perusahaan.

Dengan adanya manfaat yang melekat pada anggaran tersebut, maka bagi perusahaan yang menggunakan anggaran akan memiliki beberapa kelebihan dibanding perusahaan yang tidak menggunakannya. Menurut Sweeny dan Raclin (1993), beberapa kelebihan yang dimiliki perusahaan menggunakan anggaran adalah:

1. Mempunyai alat analitik yang akurat dan tepat waktu
2. Mempunyai kemampuan untuk memprediksi kinerja.
3. Manajemen dibantu untuk mengalokasikan berbagai sumberdaya.
4. Mempunyai kemampuan untuk mengendalikan kinerja.
5. Mendapat peringatan dini yang berasal dari prediksinya
6. Mampu melihat peringatan yang lebih dini akan kehadiran berbagai peluang maupun ancaman.
7. Mampu menggunakan kinerja masa lalunya sebagai petunjuk atau pengetahuan.
8. Mempunyai format yang dapat dimengerti, yang akan membawa konsensus dan dukungan untuk anggaran tahunan (*annual budget*).

2.1.4 Penyusunan Anggaran

2.1.4.1 Pendekatan Dalam Penyusunan Anggaran

Anthony dan Govindarajan (2005:86) menyatakan bahwa “terdapat dua pendekatan utama dalam penyusunan anggaran, yaitu pendekatan dari atas ke bawah (*top down approach*) dan pendekatan dari bawah ke atas (*bottom up approach*). Pendekatan lain merupakan gabungan dari kedua pendekatan tersebut, yaitu pendekatan partisipasi.

Pada pendekatan dari atas ke bawah, anggaran yang harus dilaksanakan oleh manajer pusat pertanggungjawaban ditetapkan oleh manajemen puncak. Keuntungan pendekatan ini antara lain adalah proses anggaran yang membutuhkan waktu yang lebih hemat, dukungan kuat dari manajemen puncak dalam pengembangan anggaran serta prosesnya menjadi lebih mudah dikendalikan oleh manajemen puncak.

Sedangkan kelemahannya adalah kurangnya komitmen dari para pelaksana anggaran tersebut. Pendekatan ini biasanya diterapkan pada organisasi yang memiliki struktur tersentralisasi. Dalam pendekatan dari bawah ke atas, para manajer pusat pertanggungjawaban sebagai pelaksana anggaran mengajukan usul untuk ditelaah dan di negoisasikan dengan manajemen puncak.

Keuntungan pendekatan ini bahwa partisipasi terlalu sering menimbulkan konflik dan akan memakan waktu yang panjang dalam prosesnya. Bila yang diusulkan para manajer pusat pertanggung jawaban tidak dikendalikan secara seksama oleh manajemen puncak, maka target anggaran mungkin tidak sesuai dengan tujuan organisasi secara keseluruhan.

Pendekatan partisipasi adalah gabungan dari pendekatan *top down* dan pendekatan *bottom up*. Pendekatan ini dianggap pendekatan yang paling efektif karena kerjasama dan interaksi antara manajemen puncak dengan manajemen pusat pertanggungjawaban dalam menyusun anggaran akan

menghasilkan anggaran yang benar-benar mendapat dukungan dari kedua belah pihak sehingga diharapkan ada komitmen yang kuat untuk melaksanakannya.

Anggaran disusun oleh setiap manajer pusat pertanggungjawaban yang ada dengan berpedoman pada tujuan, strategi dan kebijakan pokok yang telah ditetapkan. Kelemahan pendekatan *top down* dan *bottom up* dapat dikurangi sehingga bawahan akan merasa dirinya diperhitungkan dan efektivitas pelaksanaan yang lebih terjamin

2.2 Akuntansi Pertanggungjawaban (*Responsibility Accounting*)

Dalam suatu perusahaan umumnya memiliki tiga tingkatan manajemen, yaitu tingkat atas, tingkat menengah, dan manajemen tingkat bawah. Untuk melaksanakan aktivitasnya, masing-masing manajer pada tiap tingkatan memerlukan informasi yang akan digunakan untuk membantu tugas-tugas perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan di berbagai bidang. Untuk tujuan tersebut, akuntansi manajemen dapat mengatasi masalah ini.

Untuk melihat seberapa jauh kinerja yang telah dicapai oleh manajer, dapat dilihat dari berbagai laporan atau informasi akuntansi yang disajikan perusahaan, diantaranya adalah informasi akuntansi manajemen. Informasi akuntansi manajemen adalah informasi yang dibutuhkan oleh para manajer (*internal users*) sebagai informasi dalam proses pengambilan keputusan untuk unit organisasi yang dipimpinnya. Dalam upaya pencapaian prestasi ini, informasi akuntansi manajemen, terutama informasi akuntansi pertanggung jawaban (*Responsibility Accounting Information*) memegang peranan sangat penting. Informasi akuntansi pertanggung jawaban ini terutama sangat diperlukan dalam penyusunan dan pengendalian anggaran. Dalam akuntansi pertanggung jawaban, informasi selalu dihubungkan dengan wewenang yang dimiliki oleh setiap manajer pada unit organisasinya yang disebut pusat pertanggung jawaban (*Responsibility*

Centers). Informasi akuntansi pertanggung jawaban, di samping diperlukan untuk penyusunan anggaran, selain itu dapat bermanfaat untuk penyusunan anggaran untuk penilaian kinerja para manajer.

Akuntansi manajemen adalah bidang akuntansi yang secara khusus memberikan informasi kepada manajer suatu organisasi yang digunakan untuk pengambilan keputusan internal.

Menurut Mulyadi (2001) informasi dapat digolongkan berdasarkan tiga hal yaitu :

3. Informasi akuntansi penuh selalu dihubungkan dengan objek informasi yang berupa satuan usaha, produk, departemen, atau aktivitas oleh karena itu informasi ini berguna untuk menjawab atas pertanyaan “berapa biaya yang telah dikeluarkan untuk sesuatu”, dan untuk penentuan harga jual.
4. Informasi akuntansi differential berguna dalam hal pengambilan keputusan mengenai pemilihan alternatif tindakan yang terbaik diantara alternatif yang tersedia.
5. Informasi akuntansi pertanggungjawaban ini selalu dihubungkan dengan manajer yang bertanggung jawab atas pusat pertanggung jawaban tertentu. Informasi ini merupakan dasar untuk menganalisis kinerja manajer dan sekaligus untuk memotivasi para manajer dalam melaksanakan rencana mereka yang dituangkan dalam anggaran mereka masing-masing.

Informasi akuntansi pertanggungjawaban seharusnya diterapkan dalam perusahaan yang di organisasikan ke dalam pusat-pusat pertanggungjawaban, sehingga para manajer yang diberi wewenang untuk menjalankan aktivitas unit-unit usaha yang dipimpinnya mempunyai kewajiban untuk mempertanggung jawabkan semua aktivitas yang telah dilakukan kepada tingkatan manajer yang lebih tinggi.

Sehubungan dengan pusat-pusat pertanggungjawaban ini, Mulyadi (2001) membedakan ke dalam empat tipe sebagai berikut :

1. Pusat biaya (*cost centers*), yaitu unit organisasi yang menggunakan ukuran akuntansi berupa biaya untuk mengukur kinerjanya.
2. Pusat pendapatan (*revenue centers*), yaitu unit organisasi yang menggunakan ukuran akuntansi berupa pendapatan untuk mengukur kinerjanya
3. Pusat laba (*profit centers*), yaitu unit organisasi yang menggunakan ukuran akuntansi berupa laba untuk mengukur kinerjanya.
4. Pusat investasi (*investment centers*), yaitu unit organisasi yang menggunakan ukuran akuntansi bukan hanya laba, tetapi juga investasi yang dipergunakan untuk menghasilkan laba tersebut.

Pengertian efektivitas menurut Supriyono(1989 : 27), yaitu :

“Efektivitas adalah hubungan antara keluaran pusat pertanggung jawaban dengan tujuan”.Sedangkan menurut Anthony,Dearden, dan Bedford yang di alih bahasakan oleh Agus Maulana (1992:203) adalah sebagai berikut :

“Efektivitas merupakan salah satu aspek penilaian prestasi manajemen dalam mengelola perusahaan. Efektivitas selalu berkaitan dengan tujuan perusahaan. Suatu pusat pertanggung jawaban atau unit organisasi dapat dikatakan efektif sejalan dengan kontribusi yang diberikan dalam pencapaian tujuan perusahaan.”

Artinya, semakin besar kontribusi keluaran suatu unit organisasi terhadap pencapaian tujuan perusahaan, semakin efektif pula kegiatan unit organisasi tersebut. Karena sasaran maupun keluaran dari suatu unit kerja seringkali sulit sekali dikuantifikasikan, maka pengukuran efektif sulit pula untuk ditetapkan secara terinci. Oleh karena itu, sering kali tingkat efektivitas digambarkan dalam besaran yang kualitatif saja.

2.3 Penganggaran Partisipatif (*Participative Budgeting*)

Menurut Robbins (2003:179) “Partisipasi merupakan suatu konsep dimana bawahan ikut terlibat dalam pengambilan keputusan sampai tingkat tertentu bersama atasannya”. Sementara Brownell (1982a) dalam Supomo dan Indriantoro (1998) menyatakan bahwa “partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan proses dimana individu terlibat dalam penyusunan target anggaran, lalu individu tersebut dievaluasi kinerjanya dan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran”.

Menurut Kennis (1979) “Pada penyusunan dengan menggunakan pendekatan partisipasi, informasi anggaran yang didapat oleh manajemen puncak, digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial fungsional dan mendistribusikan penghargaan dan hukuman”. Sehingga, sampai sedemikian pentingnya anggaran partisipasi dalam memainkan peran untuk meningkatkan sikap dan kinerja manajerial. “Penggunaan anggaran untuk pengendalian, evaluasi kerja, komunikasi, dan koordinasi menyiratkan untuk membawa banyak dimensi perilaku” (Hansen dan Mowen, 2000: 714).

Inti dari partisipasi anggaran adalah diperlukan kerjasama antara seluruh tingkatan organisasi. Manajer puncak biasanya kurang mengetahui bagian sehari-hari, sehingga harus mengandalkan informasi anggaran yang lebih rinci dari bawahannya. Dari sisi lain, manajer puncak mempunyai perspektif yang lebih luas atas perusahaan secara keseluruhan yang sangat vital dalam pembuatan anggaran secara umum. Menurut Garrison dan Noreen (2000:409) “Setiap tingkatan tanggung jawab dalam suatu organisasi harus memberikan masukan terbaik sesuai dengan bidangnya dalam suatu sistem kerjasama penyusunan anggaran”.

Berkaitan dengan anggaran, partisipasi berarti suatu proses yang individu-individu di dalamnya terlibat dan mempunyai pengaruh atas penyusunan anggaran, yang kinerjanya akan di evaluasi, dan mungkin dihargai atas dasar pencapaian anggaran mereka (**Brownell dan Hirst, 1986**). Keuntungan berperan serta adalah :

1. Dapat meningkatkan tantangan dan rasa tanggung jawab
2. Menambah kemungkinan tujuan atau sasaran anggaran dapat dicapai . (Lau dan Lim, 2000; Moreno, 2005).

Penganggaran partisipatif (*participative budgeting*), jika di kaitkan dengan teori motivasi dapat menunjukkan bahwa hasil terbaik akan dapat dicapai apabila organisasi dapat mengoptimalkan aktualisasi diri (*self actualization*), dan pengakuan atas pribadi (*self esteem*) dari para anggota organisasi (Charpentier,1988). Suatu pendekatan yang bertujuan untuk mempertemukan tujuan organisasi dengan tujuan anggota organisasi yaitu teknik manajemen partisipatif.

2.3.1 Manfaat penganggaran partisipatif

Penerapan partisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan manfaat antara lain (Siegel dan Marconi, 1989):

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

Kemudian dikemukakan, meskipun partisipasi mempunyai banyak manfaat akan tetapi apabila tidak dilakukan secara hati-hati, partisipasi akan membawa berbagai masalah. Masalah yang akan timbul adalah sebagai berikut :

1. Kemungkinan manajer akan membentuk *slack*. Yaitu merupakan selisih (perbedaan) sumberdaya yang sebenarnya diperlukan dalam proses yang efisien, dengan jumlah lebih besar yang ditambahkan pada kegiatan tersebut.
2. *Pseudo Partisipation* (Partisipasi semu) yang mempunyai arti bahwa perusahaan menggunakan partisipasi dalam partisipasi penganggaran padahal sebenarnya tidak. Dalam hal ini bawahan terpaksa menyatakan persetujuan terhadap keputusan yang akan diterapkan karena perusahaan membutuhkan persetujuan mereka (Argyris, 1952 dalam Supomo dan Indriantoro, 1998).
3. Status dan pengaruh di dalam organisasi mengurangi efektivitas partisipasi. Hal ini disebabkan biasanya orang yang mempunyai kedudukan yang lebih tinggi akan mempunyai pengaruh yang dalam penetapan sasaran.

2.4 Komitmen Terhadap Tujuan Anggaran (*Budget Goal Commitment*)

Menurut Edwin A Locke, 1981 (dalam Chong dan Chong, 2002) komitmen pada tujuan anggaran adalah tekad yang kuat untuk berusaha mencapai tujuan anggaran dan terus menerus berusaha mencapainya sepanjang waktu. Komitmen pada tujuan merupakan tingkat komitmen individu untuk mencapai tujuan tertentu. Individu yang memiliki komitmen tinggi pada tujuan anggarannya akan selalu meningkatkan usahanya untuk mencapai tujuan tersebut, sehingga akan berdampak pada kinerjanya. Namun sebaliknya, individu yang tidak memiliki komitmen terhadap tujuan anggaran tidak akan peduli terhadap pencapaian anggaran tersebut, sehingga akan berakibat pada tingkat kinerja yang lebih rendah.

Locke et al., 1981 (dalam Chong dan Chong, 2002) mendefinisikan komitmen terhadap tujuan anggaran adalah sebagai tekad yang kuat untuk berusaha mencapai tujuan-tujuan anggaran dan terus-menerus berusaha mencapainya sepanjang waktu. Hal ini juga dapat diartikan bahwa komitmen terhadap tujuan anggaran merupakan dorongan dalam diri individu untuk melakukan sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi melalui internalisasi tujuan-tujuan anggaran (**Wentzel, 2002**).

Konsep dan pengukuran komitmen terhadap tujuan anggaran merupakan aspek kunci dan *goal setting* (pencapaian tujuan). Kekuatan hubungan antara komitmen dan kinerja didasarkan pada sejumlah perbedaan dalam komitmen. Kategori utama dalam menetapkan komitmen adalah faktor eksternal (otoritas, *external reward*), dan faktor internal (*expectancy*, *internal reward*).

Komitmen konsepnya lebih *inclusive* karena mengacu pada cara seseorang dalam menetapkan tujuan. **Klein, et al., (1999)** mengemukakan, konsekuensi utama *goal commitment* adalah memoderasi hubungan antara *goal difficulty* dan kinerja. Artinya, kinerja yang tinggi hanya dapat dicapai apabila *goal commitment* dan *goal difficulty* tinggi. Tujuan atau sasaran-sasaran yang sulit tidak akan menghasilkan kinerja yang tinggi, jika *goal commitment* rendah. Namun juga sebaliknya, tingkat komitmen yang tinggi untuk tujuan yang mudah (*easy goal*) juga akan gagal menghasilkan kinerja yang tinggi. Beberapa studi juga menunjukkan bahwa tidak adanya komitmen terhadap sasaran akan mengakibatkan *outcome* negatif, seperti pembatasan *output* atau karyawan yang menentang terhadap perubahan (Locke dan Latham, 1990).

2.5 Kinerja Manajer (*Manager Performance*)

2.5.1 Kinerja Manajer Pusat Laba

Menurut Tim Penyusun Kamus Besar Bahasa Indonesia (1995), Kinerja dapat diartikan sebagai sesuatu yang dicapai, prestasi yang diperlihatkan atau kemampuan kerja yang ditunjukkan. Sementara menurut Suyadi (1999), kinerja (*performance*) adalah hasil kerja yang dapat dicapai seseorang atau sekelompok orang dalam suatu organisasi, sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab masing-masing dalam upaya mencapai tujuan organisasi, sedangkan manajer adalah orang yang ditugasi untuk mengelola tugas pada suatu pekerjaan tertentu.

Dalam menilai prestasi suatu kegiatan, harus berdasarkan pengetahuan tentang siapa yang akan dinilai dan diperlakukan sebagai apa pada unit kegiatan tersebut. Unit kegiatan inilah yang disebut sebagai pusat pertanggung jawaban. Untuk melihat sampai seberapa jauh suatu pusat pertanggung jawaban telah mencapai sasaran, dapat diketahui dari laporan prestasi suatu pusat pertanggung jawaban. Hasil kerja suatu pusat pertanggung jawaban dikatakan berhasil apabila sasaran yang tertuang dalam anggaran bagiannya bisa tercapai, sebaliknya dinilai kurang berhasil apabila sasaran yang tertuang dalam anggarannya tidak tercapai. Hasil perbandingan ini mungkin menimbulkan suatu perbedaan (penyimpangan). Penyimpangan yang signifikan (material) selanjutnya perlu dianalisis, untuk diketahui faktor-faktor apa yang menyebabkan terjadinya penyimpangan tersebut. Dengan diketahuinya faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan, akan memudahkan pimpinan perusahaan untuk melakukan tindakan koreksi, agar penyimpangan dari anggaran ini bisa dihilangkan atau minimal bisa dikurangi, adanya tindakan koreksi ini sangat penting untuk menghindarkan adanya pemborosan dan mendorong para manajer untuk meningkatkan prestasinya.

Sebagaimana dikemukakan dalam latar belakang penelitian, manajer yang menjadi objek penilaian kinerja adalah Manajer Kantor Wilayah Perum Pegadaian sebagai manajer pusat pertanggungjawaban pusat laba. Sebagai manajer pusat laba, maka manajer tersebut mempunyai tanggung jawab terhadap tingkat laba yang akan dicapai. Karena laba adalah selisih antara pendapatan dengan biaya, maka manajer pusat pertanggungjawaban ini diukur kinerjanya dari dua aspek yaitu aspek biaya dan aspek pendapatan. Dengan demikian pengertian kinerja manajer dalam penelitian ini adalah sejauh mana tingkat keberhasilan yang mampu dicapai manajer dalam mengendalikan biaya dan kemampuannya dalam merealisasikan pendapatan pada unit organisasi yang menjadi tanggungjawabnya.

Pengukuran dilakukan dengan cara membandingkan angka-angka hasil realisasi dengan angka-angka yang digunakan sebagai patokan. Pada umumnya yang digunakan sebagai angka-angka patokan adalah angka-angka anggaran. Dari hasil perbandingan tersebut, dapat ditentukan kemungkinan terjadinya penyimpangan. Manajemen tidak hanya ingin mengetahui berapa jumlah selisih antara realisasi dengan angka patokan, tetapi yang lebih penting lagi adalah mengapa selisih tersebut terjadi. Hal ini penting untuk diketahui, karena selisih yang timbul sebagai hasil dari perbandingan tersebut belum secara otomatis menunjukkan baik atau buruknya kinerja manajer yang bertanggung jawab atas terjadinya selisih tersebut.

Kinerja manajer pusat laba juga dapat dilakukan dengan cara menghubungkan antara besarnya laba yang dicapai dengan investasi yang digunakan untuk menghasilkan laba tersebut, sehingga menghasilkan tingkat kembalian investasi (*return on investment*).

Dalam penelitian ini, penilaian dengan menggunakan ukuran tersebut tidak dapat dilakukan karena kinerja manajer Kantor Wilayah Perum Pegadaian tidak diberi tanggung jawab untuk mengelola aktiva pada unit organisasi yang dipimpinnya

2.5.2 Pengukuran Kinerja

Semakin besar suatu perusahaan, untuk menjalankan aktivitasnya tidak mungkin mengawasi sendiri segala aktivitas perusahaan secara keseluruhan, oleh karena itu manajemen puncak mendelegasikan sebagian wewenangnya kepada manajer yang lebih rendah. Dengan adanya pendelegasian wewenang tersebut, manajemen puncak perlu mengendalikan, memotivasi, dan mengevaluasi segala aktivitas yang dilakukan oleh manajer bawahan tersebut. Evaluasi kinerja manajer diperlukan untuk memotivasi manajer dan menentukan penghargaan bagi manajer yang berprestasi dalam mencapai tujuan perusahaan.

Dalam menilai prestasi suatu kegiatan, harus berdasarkan pengetahuan tentang siapa yang akan dinilai dan diperlakukan sebagai apa pada unit kegiatan tersebut. Unit kegiatan inilah yang disebut sebagai pusat pertanggung jawaban. Untuk melihat sampai seberapa jauh suatu pusat pertanggung jawaban telah mencapai sasaran, dapat diketahui dari laporan prestasi suatu pusat pertanggung jawaban. Hasil kerja suatu pusat pertanggung jawaban dikatakan berhasil apabila sasaran yang tertuang dalam anggaran bagiannya bisa tercapai, sebaliknya dinilai kurang berhasil apabila sasaran yang tertuang dalam anggarannya tidak tercapai. Hasil perbandingan ini mungkin menimbulkan suatu perbedaan (penyimpangan). Penyimpangan yang signifikan (*material*) selanjutnya perlu dianalisis, untuk diketahui faktor-faktor apa yang menyebabkan terjadinya penyimpangan tersebut. Dengan diketahuinya faktor yang menyebabkan terjadinya penyimpangan, akan memudahkan pimpinan perusahaan untuk melakukan tindakan koreksi, agar penyimpangan dari anggaran ini bisa dihilangkan atau minimal bisa dikurangi, adanya tindakan koreksi ini sangat penting untuk menghindarkan adanya pemborosan dan mendorong para manajer untuk meningkatkan prestasinya.

Sehubungan penilaian kinerja ini, Siegel dan Marconi (1989), mengemukakan :

“Performance evaluation is the periodic assessment of the operational effectiveness of an organization, its subunits, and its personel in light of predetermined goals, standarts, and criteria. Since organizations are run by people, performance evaluation is in reality the evaluation of people’s behavior in the roles assigned to them in the organization”.

Kutipan diatas menjelaskan, penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Karena organisasi pada dasarnya dijalankan oleh manusia, maka penilaian kinerja sesungguhnya merupakan penilaian atas perilaku manusia dalam melaksanakan peran yang mereka mainkan di dalam organisasi. Oleh karena itu, sistem pengukuran yang tepat untuk menilai kinerja manajer sangat tergantung pada tujuan itu sendiri. Sistem penilaian yang efektif adalah yang dapat memudahkan manajemen untuk melaksanakan proses pengendalian, dan memberikan motivasi kepada para manajer untuk meningkatkan prestasi mereka. Dasar yang dicapai untuk merencanakan sistem pengukuran haruslah disesuaikan dengan unit organisasi atau pusat pertanggungjawaban yang akan dinilai prestasinya, karena masing-masing pusat pertanggungjawaban pada dasarnya mempunyai tolak ukur penilaian yang berbeda-beda.

Pada Perum Pegadaian, dalam rangka peningkatan efisiensi dan produktivitas perusahaan serta etos kerja karyawan, maka dilakukan penilaian kinerja bagi setiap individu/karyawan. Dengan dilaksanakan penilaian kinerja bagi karyawan ini mempunyai maksud adalah untuk menghargai para pegawai yang telah berprestasi pada jabatannya, dan juga untuk memberikan dorongan agar dapat meningkatkan kinerjanya pada masa yang akan datang. Sedangkan bagi perusahaan penilaian kinerja ini bertujuan untuk memberikan kompensasi finansial berdasarkan tinggi

rendahnya prestasi yang diperoleh karyawan yang bersangkutan. Disamping itu sebagai bahan pertimbangan karir pegawai yang bersangkutan (Markus, 2004).

2.6 Tinjauan Penelitian Sebelumnya

Penganggaran partisipatif mendapat perhatian yang besar dari penelitian aspek perilaku dalam akuntansi (*behavioral accounting*), karena dinilai memiliki konsekuensi terhadap sikap dan perilaku organisasi (Murray, 1990). Brownell (1986) menyebutkan dua alasan, yaitu: 1. partisipasi dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja organisasi; dan 2. berbagai penelitian yang menguji hubungan antara partisipasi dengan kinerja hasilnya masih bertentangan.

Penelitian yang dilakukan Peter Brownell dan Morris McInnes (1986) menemukan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif pada kinerja di antara *middle level* manajer pada tiga perusahaan manufaktur. Selanjutnya penelitian Lokman Mia (1989), Peter Brownell dan Kenneth A Merchant (1990) menyebutkan bahwa penganggaran partisipatif mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajer.

Penelitian yang dilakukan Dennis Murray (1990) dengan memasukan variabel *intervening* (antara) komitmen pada tujuan anggaran, menemukan bukti bahwa partisipasi berpengaruh positif terhadap komitmen pada tujuan anggaran dan kinerja manajer.

Penelitian **Ferdinand A Gul, et al., (1995)** yang berjudul *Decentralization as a Moderating Factor in Budgetary Participation Performance Relationship*, menemukan bukti bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajer pada tingkat desentralisasi yang tinggi. Selanjutnya penelitian Nur Indriantoro (1995) yang berjudul *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with locus of control and cultural dimensions as moderating variable*, dengan demikian hasilnya adalah

anggaran partisipatif tidak berpengaruh secara signifikan, namun memiliki pengaruh terhadap *job performance*.

Penelitian yang dilakukan Nouri dan Parker (1998) yang menguji pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajer menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajer.

Penelitian yang dilakukan oleh Michael D, Shields et al., (2000) pada senior *executive* divisi *automobile* di Jepang menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja manajer. Vincent K Chong dan Kar Ming Chong (2002) yang menguji pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajer dengan memasukkan variabel *intervening* komitmen pada tujuan anggaran dan *job relevant information*, mendapatkan hasil bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap komitmen pada tujuan anggaran dan kinerja manajer.

Penelitian Kristin Wentzel (2002) dengan judul *The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Manager's Performance in Budget Setting*, pada rumah sakit urban yang melakukan restrukturisasi anggaran, menemukan hasil bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajer. Sementara penelitian Riza, Reni, Yenti (2003); Windu Mulyasari dan Slamet Sugiri (2004) dengan judul yang sama tetapi dengan setting perusahaan manufaktur di Indonesia, memperoleh hasil bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap komitmen pada tujuan dan kinerja manajer.

Yusfahningrum dan Imam Ghozali (2005) melakukan pengujian pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajer dengan memasukkan variabel *intervening* (antara), memperoleh hasil partisipasi berpengaruh positif terhadap komitmen pada tujuan anggaran tetapi tidak signifikan, sedangkan penganggaran partisipatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajer.

Frisilia Wihasfina Hafiz (2007) melakukan penelitian dengan judul penelitian pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial dan memperoleh hasil penelitian bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Penelitian ini juga menemukan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Komitmen pada tujuan anggaran menunjukkan komitmen individu untuk mencapai tujuan anggaran. Dengan demikian, individu yang memiliki komitmen tinggi terhadap sasaran anggarannya akan selalu meningkatkan usahanya untuk mencapai sasaran tersebut, sehingga akan berdampak pada kinerjanya.

