

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS**

#### **2.1. Kajian Pustaka**

##### **2.1.1. Teori Agensi (*Agency Theory*)**

Teori agensi (*agency theory*) menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998 dalam Latuheru, 2005). Jika bawahan (*agent*) yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapat *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan senjangan anggaran.

##### **2.1.2. Pendekatan Kontijensi (*Contingency Approach*)**

Penerapan pendekatan kontijensi dalam menganalisis dan mendesain sistem pengendalian khususnya dalam bidang sistem akuntansi manajemen telah menarik

minat para peneliti. Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen melalui tindakan kontijesi bertujuan untuk melihat hubungan antara dua variabel.

### **2.1.3. Anggaran**

Suatu perusahaan, baik perusahaan berskala kecil, besar maupun juga dalam lembaga pemerintah perlu menetapkan tujuan dan sasaran. Tujuan dan sasaran tersebut akan dicapai apabila ditunjang oleh kebijakan-kebijakan yang terarah dan perencanaan matang. Perencanaan merupakan pedoman tentang kegiatan yang akan dilakukan dimasa yang akan datang. Perencanaan dirumuskan untuk menggambarkan apa yang ingin dicapai dan bagaimana mencapai tujuan tersebut. Perusahaan dan perencanaan yang digambarkan dalam angka-angka dan ukuran tertentu disebut dengan istilah anggaran (M. Nafarin, 2012:8).

Anggaran (budget) merupakan alat pengawasan dibidang keuangan yang digunakan oleh perusahaan yang berorientasi pada laba maupun non laba. Bagi suatu perusahaan, penyusunan anggaran merupakan alat yang dipakai untuk membantu aktivitas kegiatannya agar lebih terarah, misalnya untuk alat perencanaan, alat pengendalian dan lainnya. Dengan menggunakan data-data anggaran, maka perkembangan perusahaan akan dapat dipelajari dengan teliti dan berkesinambungan (M. Nafarin, 2012:10).

### 2.1.3.1. Pengertian Anggaran

Anggaran perusahaan yang disebut juga budget ini mempunyai definisi beranekaragam. Namun bila diamati dengan teliti, definisi ini mempunyai pengertian yang sama atau hampir sama untuk mendapatkan pengertian lebih jelas dan tepat mengenai anggaran. Di bawah ini penulis mengemukakan beberapa definisi anggaran yang dinyatakan oleh para ahli diantaranya adalah:

Menurut M. Nafarin (2012:19):

“Anggaran adalah rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif untuk jangka waktu tertentu dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang.”

Menurut Ida Bagus Agung Dharmanegara (2010:2):

“Anggaran merupakan suatu rencana yang disusun secara sistematis, yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam suatu unit (satuan) moneter dan berlaku untuk jangka waktu (periode) tertentu yang akan datang.”

Menurut Rudianto (2009:3):

“Anggaran adalah rencana kerja dimasa mendatang yang diwujudkan dalam bentuk kuantitatif, formal dan sistematis.”

Berdasarkan pengertian menurut beberapa ahli di atas dapat disimpulkan bahwa anggaran adalah rencana kerja dimasa mendatang yang pada umumnya berupa uang dan diwujudkan dalam bentuk kuantitatif, formal dan sistematis.

### **2.1.3.2. Tujuan Penyusunan Anggaran**

Anggaran merupakan alat dalam manajemen yang memberikan petunjuk mengenai beberapa perkiraan yang tersedia pada suatu saat dan untuk beberapa lama, tujuan penyusunan anggaran dalam setiap perusahaan pada dasarnya sama, yaitu merencanakan posisi anggaran untuk suatu periode tertentu yang akan datang.

Menurut M. Nafarin (2012:19) tujuan anggaran adalah sebagai berikut:

- “ 1. Untuk menyempurnakan rencana yang telah disusun karena dengan anggaran menjadi lebih jelas dan nyata terlihat.
2. Untuk merasionalkan sumber dana investasi dana agar dapat mencapai hasil yang maksimal.
3. Untuk menampung dan menganalisis serta memutuskan setiap usulan yang berkaitan dengan keuangan.
4. Untuk merinci jenis sumber dana yang dicari maupun jenis investasi dana, sehingga dapat mempermudah pengawasan.
5. Untuk mengkomunikasikan harapan manajemen kepada pihak-pihak yang terkait sehingga anggaran dimengerti, didukung dan dilaksanakan.
6. Untuk menyediakan alat pengukur dan mengendalikan kinerja individu dan kelompok, serta menyediakan informasi yang mendasari perlu tidaknya tindakan koreksi.”

Berdasarkan definisi diatas, penulis dapat menyimpulkan bahwa tujuan anggaran adalah untuk memberikan batasan atas jumlah dana yang dicari dan digunakan. Menyediakan rencana rinci mengenai aktivitas dengan maksud mengurangi ketidakpastian dan memberikan pengarahan yang jelas bagi individu dan kelompok dalam upaya mencapai tujuan perusahaan.

### 2.1.3.3. Manfaat dan Fungsi Anggaran

Menurut Dedi Nordiawan (2012:15) anggaran mempunyai banyak manfaat, antara lain:

- “1. Anggaran merupakan alat komunikasi internal yang menghubungkan departemen (divisi) yang satu dengan departemen (divisi) lainnya dalam organisasi maupun dengan manajemen puncak.
2. Anggaran menyediakan informasi tentang hasil kegiatan yang sesungguhnya dibandingkan dengan standar yang telah ditetapkan.
3. Anggaran sebagai alat pengendalian yang mengarah manajemen untuk menentukan bagian organisasi yang kuat dan lemah. Hal ini akan dapat mengarahkan manajemen untuk menentukan tindakan koreksi yang harus diambil.
4. Anggaran mempengaruhi dan memotivasi manajer dan karyawan untuk bekerja dengan konsisten, efektif dan efisien dalam kondisi kesesuaian tujuan perusahaan dengan tujuan karyawan.
5. Anggaran sebagai alat pengawasan yang baik, jika perusahaan sedang menyelesaikan suatu kegiatan, maka manajemen perusahaan dapat membandingkan pelaksanaan kegiatan dengan anggaran yang telah ditetapkan dalam perusahaan.”

Menurut M. Nafarin (2012:20) manfaat anggaran antara lain:

- “1. Semua kegiatan dapat mengarah pada pencapaian tujuan bersama.
2. Dapat digunakan sebagai alat menilai kelebihan dan kekurangan karyawan.
3. Dapat memotivasi karyawan.
4. Menimbulkan tanggungjawab tertentu pada karyawan.
5. Menghindari pemborosan dan pembayaran yang kurang perlu.
6. Sumber daya (seperti tenaga kerja, peralatan dan dana) dapat dimanfaatkan seefisien mungkin.
7. Alat pendidikan bagi para manajer.”

Fungsi anggaran menurut M. Nafarin (2012:65) adalah sebagai berikut:

“ 1. Fungsi Perencanaan

Fungsi perencanaan merupakan salah satu fungsi manajemen dan sebagai dasar pelaksanaan fungsi manajemen lainnya. Memberikan pengertian berikut: “Perencanaan meliputi tindakan memilih dan menghubungkan fakta-fakta dan membuat serta menggunakan asumsi-asumsi mengenai masa yang akan datang dalam hal memvisualisasi serta merumuskan aktivitas-aktivitas yang diusulkan dan dianggap perlu untuk mencapai hasil yang diinginkan.

2. Fungsi Pengawasan

Anggaran merupakan salah satu cara mengadakan pengawasan dalam perusahaan. Pengawasan itu merupakan usaha-usaha yang ditempuh agar rencana yang telah disusun sebelumnya dapat dicapai. Pengawasan adalah mengevaluasi prestasi kerja dan tindakan perbaikan apabila perlu. Tujuan pengawasan bukanlah untuk mencari kesalahan akan tetapi untuk mencegah dan memperbaiki kesalahan.

3. Fungsi Koordinasi

Fungsi ini menuntut adanya keselarasan tindakan bekerja dari setiap individu atau bagian dalam perusahaan untuk mencapai tujuan. Untuk menciptakan adanya koordinasi diperlukan perencanaan yang baik, yang dapat menunjukkan keselarasan rencana antara satu bagian dengan bagian lain. anggaran dipakai sebagai alat koordinasi untuk seluruh bagian yang ada dalam perusahaan, karena semua kegiatan yang saling berkaitan sudah diatur dengan baik.

4. Fungsi Pedoman Kerja

Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang disusun sistematis dan dinyatakan dalam unit moneter. Lazimnya penyusunan anggaran berdasarkan pengalaman masa lalu dan taksiran-taksiran pada masa yang akan datang, maka ini dapat menjadi pedoman kerja bagi setiap bagian dalam perusahaan untuk menjalankan kegiatannya.”

Dari beberapa manfaat dan fungsi anggaran di atas dapat disimpulkan bahwa anggaran menentukan tujuan dan sasaran yang dapat dijadikan tolak ukur untuk mengevaluasi kinerja selanjutnya, selain itu anggaran juga memiliki manfaat dan fungsi sebagai alat pengendalian dan perencanaan dalam perusahaan,

karena dengan menggunakan anggaran maka perusahaan dapat merencanakan masa depan perusahaan.

#### **2.1.3.4. Jenis Anggaran**

Sebagai alat bantu manajemen, anggaran perusahaan mempunyai lingkup yang luas. Seluruh kegiatan yang ada dalam perusahaan akan terkait dengan anggaran perusahaan tersebut. Dalam menyusun anggaran pengelompokan anggaran sangatlah penting. Dengan pengelompokan anggaran maka akan lebih mudah dalam menyusun jenis anggaran yang diinginkan sesuai dengan keperluan.

Menurut M. Nafarin (2012:22) anggaran dapat dikelompokkan dari beberapa sudut pandang yaitu:

- “ 1. Menurut dasar penyusunan
  - a. Anggaran variabel, yaitu anggaran yang disusun berdasarkan interval (kisar) kapasitas (aktivitas) tertentu dan pada intinya merupakan suatu seri anggaran yang dapat disesuaikan pada tingkat-tingkat aktivitas (kegiatan) yang berbeda. Anggaran variabel disebut juga anggaran fleksibel.
  - b. Anggaran tetap, yaitu anggaran yang disusun berdasarkan suatu tingkat kapasitas tertentu. Anggaran tetap disebut juga anggaran statis.
2. Menurut cara penyusunan
  - a. Anggaran periodik, adalah anggaran yang disusun untuk satu periode tertentu, pada umumnya dalam periode satu tahun yang disusun setiap periode anggaran.
  - b. Anggaran kontinyu, adalah anggaran yang dibuat untuk mengadakan perbaikan anggaran yang pernah dibuat.
3. Menurut jangka waktu
  - a. Anggaran jangka pendek (anggaran taktis) adalah anggaran yang dibuat dengan jangka waktu paling lama sampai satu tahun.

- b. Anggaran jangka panjang (anggaran strategis) adalah anggaran yang dibuat dalam jangka waktu lebih dari satu tahun.
4. Menurut bidangnya, anggaran terdiri dari anggaran operasional dan anggaran keuangan. Kedua anggaran ini bila dipadukan disebut anggaran indeks atau *master budget*. Anggaran indeks yang mengkonsolidasikan rencana keseluruhan perusahaan untuk jangka pendek, biasanya disusun atas dasar tahunan, anggaran tahunan dipecah lagi menjadi anggaran triwulan dan anggaran triwulan dipecah lagi menjadi anggaran bulanan.
    - a. Anggaran operasional adalah anggaran untuk menyusun anggaran rugi laba.
    - b. Anggaran keuangan adalah anggaran untuk menyusun anggaran neraca.
  5. Menurut kemampuan usaha
    - a. Anggaran komprehensif merupakan ringkasan dari berbagai macam anggaran yang disusun secara lengkap. Anggaran komprehensif merupakan perpaduan dari anggaran operasional dan anggaran keuangan yang disusun secara lengkap.
    - b. Anggaran parsial, adalah anggaran yang disusun tidak secara lengkap, anggaran yang hanya menyusun bagian anggaran tertentu saja.
  6. Menurut fungsinya
    - a. *Appropriation budget*, adalah anggaran yang diperuntukan bagi tujuan tertentu dan tidak boleh digunakan untuk manfaat lain.
    - b. *Performance budget*, adalah anggaran yang disusun berdasarkan fungsi aktivitas yang dilakukan dalam perusahaan untuk menilai apakah biaya atau beban yang dikeluarkan oleh masing-masing aktivitas tidak melampaui batas.”

Berdasarkan penjelasan diatas dapat penulis simpulkan bahwa jenis-jenis anggaran dapat dibedakan berdasarkan kelompoknya yaitu berdasarkan penyusunan, jangka waktu, bidang, kemampuan dan fungsinya.

### 2.1.3.5. Karakteristik Penyusunan Anggaran

Anggaran harus disusun secara benar dan sistematis penyusunan anggaran yang telah mengikuti prosedur yang benar tidak menjamin anggaran itu pasti berhasil. Anggaran juga memiliki karakteristik-karakteristik tertentu.

Menurut Dedi Ismatullah (2010:16) karakteristik anggaran secara umum adalah sebagai berikut:

- “1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan selain keuangan.
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu satu tahun.
3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen yang berarti bahwa para manajer setuju untuk menerima tanggungjawab untuk mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran.
4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusunan anggaran.
5. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah dibawah kondisi tertentu.”

Menurut Dedi Ismatullah (2010:16) selain karakteristik secara umum diatas terdapat juga karakteristik anggaran yang baik yaitu:

- “1. Anggaran disusun berdasarkan program.
2. Anggaran disusun berdasarkan karakteristik pusat pertanggung jawaban yang dibentuk dalam organisasi perusahaan.
3. Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan dan alat pengendalian.”

Menurut Mulyadi (2010:230) karakteristik anggaran sebagai berikut:

- “1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan lain keuangan.
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu satu tahun.

3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen, yang berarti bahwa para manajer setuju untuk menerima tanggungjawab untuk mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran.
4. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah dibawah kondisi tertentu.
5. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusunan anggaran.
6. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah dibawah kondisi tertentu.”

Dari definisi diatas penulis menyimpulkan bahwa karakteristik anggaran tidak lebih dari sekedar perkiraan, yang setiap manajer tidak memiliki komitmen untuk mencapai sasaran anggaran, tetapi dalam situasi penyusunan anggaran manajer menengah dan bawah sebagai penyusun anggaran tidak akan memiliki persepsi yang jelas mengenai sasaran anggaran dan menerima alokasi sumber daya yang menurut persepsi mereka tidak memadai untuk mencapai sasaran anggaran.

#### **2.1.3.6. Kelemahan Anggaran**

Anggaran disamping mempunyai banyak manfaat, namun juga mempunyai beberapa kelemahan. Berikut kelemahan anggaran menurut M. Nafarin (2012:28):

- “1. Anggaran dibuat berdasarkan taksiran dan anggapan sehingga mengandung unsur ketidakpastian.
2. Menyusun anggaran yang cermat memerlukan waktu, uang dan tenaga yang tidak sedikit sehingga tidak semua perusahaan mampu menyusun anggaran secara lengkap (komprehensif) dan akurat.
3. Bagi pihak yang merasa dipaksa untuk melaksanakan anggaran dapat mengakibatkan mereka menentang sehingga anggaran tidak akan efektif.”

Jadi dapat disimpulkan bahwa anggaran tidak selamanya dapat memberikan manfaat yang benar-benar, karena anggaran yang telah direncanakan belum tentu benar sesuai dengan apa yang telah direncanakan. Namun anggaran bisa saja meleset dari kenyataan yang terjadi. karena anggaran hanya merupakan rencana, dan rencana tersebut baru berhasil apabila dilaksanakan dengan sungguh-sungguh.

#### **2.1.4. Anggaran Sektor Publik**

##### **2.1.4.1. Pengertian Anggaran Sektor Publik**

Sektor publik merupakan suatu wadah pemerintah untuk menghasilkan barang dan pelayanan publik untuk memenuhi kebutuhan publik dengan mengutamakan kesejahteraan masyarakat. Dalam menjalankan segala aktivitasnya sektor publik menyusun seluruh kegiatan dalam program kerja dalam sebuah anggaran.

Pengertian anggaran sektor publik menurut Indra Bastian (2013:69) adalah sebagai berikut:

“Anggaran sektor publik adalah rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter.”

Mardiasmo (2009:15) menyatakan bahwa:

“Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program dan dibiayai dengan uang publik.”

Dapat disimpulkan bahwa anggaran sektor publik berarti proses pelaksanaan program-program dalam bentuk pendapatan dan belanja yang dinyatakan dalam satuan moneter dan didanai dengan uang masyarakat.

#### **2.1.4.2. Fungsi dan Prinsip Anggaran Sektor Publik**

Pemerintah menggunakan anggaran sebagai alat untuk merancang program kerja atau langkah-langkah yang akan dilakukan setiap aktivitas dapat terarah dan terkontrol dengan baik. Anggaran menjadi kendali dan tolak ukur untuk setiap aktivitas yang dilakukan. *National Committee on Governmental Accounting (NCGA)* yang dikutip oleh Tendi Haruman (2010:11), mengemukakan bahwa anggaran sektor publik memiliki beberapa fungsi utama yaitu sebagai berikut:

- “1. Anggaran merupakan hasil akhir proses penyusunan rencana kerja.
2. Anggaran merupakan cetak biru aktivitas yang akan dilaksanakan dimasa mendatang.
3. Anggaran sebagai alat komunikasi interen yang menghubungkan berbagai unit kerja dan mekanisme kerja antara atasan dan bawahan.
4. Anggaran sebagai alat pengendali unit kerja.
5. Anggaran merupakan alat motivasi dan persuasi tindakan efektif dan efisien dalam mencapai visi organisasi.
6. Anggaran merupakan instrument politik.

7. Anggaran merupakan instrument kebijakan fiskal.”

Prinsip-prinsip anggaran sektor publik menurut Mardiasmo (2009:67)

meliputi:

- “1. Otorisasi oleh legislatif, yaitu anggaran publik harus mendapat otorisasi dari legislatif terlebih dahulu sebelum eksekutif dapat membelanjakan anggaran tersebut.
2. Komprehensif, yaitu anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah.
3. Keutuhan anggaran, yaitu semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (*general fund*).
4. Nondiscretionary appropriation, yaitu jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efektif dan efisien.
5. Periodik, yaitu anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan maupun multi-tahunan.
6. Akurat, yaitu estimasi anggaran hendaknya tidak memasukan cadangan yang tersembunyi yang dapat dijadikan sebagai kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya underestimate pendapatan dan overestimate pengeluaran.
7. Jelas, yaitu anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat dan tidak membingungkan.
8. Diketahui publik, yaitu anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.”

Dari beberapa fungsi dan prinsip anggaran sektor publik diatas dapat penulis simpulkan bahwa anggaran sektor publik merupakan hasil akhir dari proses penyusunan rencana kerja selain itu anggaran sektor publik juga menjadi suatu alat komunikasi interen dan pengendali unit kerja. Dan prinsip anggaran sektor publik yaitu haruslah terotorisasi, komprehensif, utuh, termanfaatkan, periodik, akurat, jelas dan diketahui publik.

### 2.1.4.3. Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2009:70) proses penyusunan anggaran sektor publik mempunyai prinsip-prinsip pokok sebagai berikut:

“ 1. Tahap persiapan anggaran

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

2. Tahap ratifikasi

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

3. Tahap pelaksanaan anggaran

Dalam tahap ini yang paling penting adalah yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem informasi akuntansi dan sistem pengendalian manajemen.

4. Tahap pelaporan dan evaluasi

Tahap pelaporan dan evaluasi terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan tahap pelaporan dan evaluasi tidak akan menemukan banyak masalah.”

## **2.1.5. Senjangan Anggaran**

### **2.1.5.1. Pengertian Senjangan Anggaran**

Pengertian senjangan anggaran menurut Suartana (2010:137) adalah sebagai berikut:

*“Budgetary slack adalah proses penganggaran yang ditemukan adanya distorsi secara sengaja dengan menurunkan pendapatan yang dianggarkan dan meningkatkan biaya yang dianggarkan.”*

Menurut Baldric Siregar (2013:168), pengertian senjangan anggaran adalah sebagai berikut:

*“Slack anggaran adalah jumlah kekurangan pendapatan dan kelebihan biaya yang sengaja dimasukkan ke dalam anggaran sehingga manajer tingkat menengah dan bawah lebih mudah mencapai tujuan anggaran.”*

Berdasarkan penjelasan diatas, dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran yaitu suatu tindakan manager yang disengaja dengan merendahkan atau meninggikan biaya yang dimasukkan ke anggaran dengan tujuan agar manager bisa dengan mudah mencapai tujuan anggaran.

Persoalan-persoalan senjangan anggaran terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuat keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran dan kepemimpinan yang tidak selektif (Apriyandi, 2011:3). Senjangan anggaran biasanya dilakukan dengan meninggikan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah dicapai manager menciptakan kesenjangan dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah,

mengestimasi biaya lebih tinggi atau menyatakan terlalu tinggi jumlah *input* yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit *output*.

#### **2.1.5.2. Karakteristik Senjangan Anggaran**

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

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

#### **2.1.5.3. Alasan melakukan Senjangan Anggaran**

Menurut Hermanto (2003) dalam Falikhatun (2007:2) alasan manajer dalam melakukan senjangan anggaran adalah:

- “ 1. Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus dimata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya.
2. Senjangan anggaran selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya.
3. Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.”

Menurut Hilton, *et. al.* dalam Siti Pratiwi Husein (2011:107), alasan manajer menciptakan senjangan dalam proses penganggaran yaitu:

“Kesenjangan anggaran akan membuat kinerja seolah-olah terlihat baik dimata pimpinan jika mereka dapat mencapai target anggaran.

1. Kesenjangan anggaran digunakan untuk mengatasi ketidakpastian memprediksi masa yang akan datang.
2. Pengalokasian sumber daya akan dilakukan berdasarkan proyeksi anggaran biaya, sehingga adanya kesenjangan membuat lebih fleksibel.”

#### **2.1.5.4. Dimensi Senjangan Anggaran**

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

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

## 2.1.6. Partisipasi Anggaran

### 2.1.6.1. Pengertian Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran merupakan salah satu pendekatan *bottom-up* dalam proses penyusunan anggaran, dimana aliran data anggaran dalam suatu sistem partisipatif berawal dari tingkat tanggungjawab yang lebih rendah kepada tingkat yang bertanggungjawab yang lebih tinggi. Setiap orang yang mempunyai tanggungjawab atas pengendalian biaya/pendapatan harus menyusun estimasi anggarannya dan menyerahkannya kepada tingkat manajemen yang paling tinggi. Estimasi tersebut kemudian ditinjau ulang dan dikonsolidasikan dalam gerakannya ke arah tingkat manajemen yang lebih tinggi (Garrison *et al.*, 2013:384).

Pengertian anggaran partisipatif menurut Garrison *et al.* (2013:385) yang diterjemahkan oleh Kartika Dewi adalah sebagai berikut:

“Anggaran partisipatif merupakan anggaran yang disusun dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari seluruh manajer pada segala tingkatan.”

Pengertian partisipasi anggaran menurut Hansen and Mowen (2013:223) yang diterjemahkan oleh Deny Arnos Kwary adalah sebagai berikut:

“Partisipasi anggaran adalah pendekatan penganggaran yang memungkinkan para manajer yang akan bertanggungjawab atas kinerja anggaran, untuk berpartisipasi dalam pengembangan anggaran, partisipasi anggaran mengkomunikasikan rasa tanggungjawab kepada para manajer tingkat bawah dan mendorong kreativitas.”

Menurut Sri Rahayu dan Andry Arifian (2013:11), pengertian partisipasi penyusunan anggaran adalah sebagai berikut:

“Proses penyusunan anggaran yang melibatkan seluruh karyawan (manajer pada semua tingkatan) dalam organisasi.”

Menurut M. Nafarin (2012:11), definisi partisipasi penyusunan anggaran adalah sebagai berikut:

“Partisipasi penyusunan anggaran adalah tingkat seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu di dalam menentukan dan menyusun anggaran yang ada di dalam divisi atau bagiannya, baik secara periodik maupun tahunan.”

Berdasarkan pengertian di atas, penulis menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran adalah adanya keikutsertaan para manajer dan bawahan secara komunikatif dalam proses penyusunan anggaran, dimana informasi yang dibutuhkan para manajer dapat diberikan oleh para bawahan secara aktual sehingga manajer dapat mengambil keputusan yang baik dalam suatu anggaran tanpa mementingkan kepentingan manajer saja tapi juga bawahan dan mencakup perusahaan secara keseluruhan.

#### **2.1.6.2. Manfaat Partisipasi Anggaran**

Menurut Hansen and Mowen (2013:225) yang diterjemahkan oleh Deny Arnos Kwary manfaat dari partisipasi anggaran adalah sebagai berikut:

“Anggaran partisipatif mengkomunikasikan, mendorong kreativitas serta meningkatkan tanggungjawab dan tantangan manajer level bawah dan mencegah yang mengarah pada tingkat kinerja yang lebih tinggi. Keikutsertaan para manajer level menengah dan bawah dalam penentuan anggaran akan mendapatkan keputusan yang lebih realistis sehingga tercipta kesesuaian tujuan perusahaan yang lebih besar.”

Partisipasi anggaran pada intinya menuntut adanya kerjasama untuk menyusun anggaran. Karena manajemen puncak biasanya kurang mengetahui operasi secara terperinci sehari-hari sehingga membutuhkan data anggaran terperinci dari bawahannya. Di sisi lain, manajer puncak mempunyai perspektif strategis secara menyeluruh dalam pembuatan anggaran secara umum.

### **2.1.6.3. Dimensi Partisipasi Anggaran**

Soobaroyen (2005) dalam Reno Pratama (2013) mengatakan bahwa dimensi partisipasi anggaran bisa dilihat dari karakteristik partisipasi anggaran yaitu keterlibatan manajer dan atasan dalam proses penyusunan anggaran. Pada dasarnya tidak terdapat indikator-indikator yang sangat jelas mengenai partisipasi anggaran, karena hal tersebut sangat berkaitan dengan sikap dan perilaku manusia. Dalam penelitian ini penulis merujuk pada indikator-indikator yang digunakan oleh Soobaroyen (2005) dalam Reno Pratama (2013) untuk mengukur partisipasi anggaran. Indikator-indikator tersebut adalah:

- “ 1. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran.
2. Kontribusi dalam penyusunan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya.
3. Pengaruh manajer dalam penentuan jumlah anggaran final yang menjadi tanggungjawabnya.
4. Alasan atasan dalam merevisi anggaran yang disusun atau diusulkan manajer.
5. Frekuensi manajer untuk mendiskusikan anggaran yang diusulkan kepada atasan.
6. Frekuensi atasan meminta pendapat atau usulan manajer ketika menyusun anggaran.”

#### 2.1.6.4. Keunggulan Partisipasi Anggaran

Garrison *et al.* (2013:384) yang diterjemahkan oleh Kartika Dewi menyatakan keunggulan anggaran partisipatif adalah sebagai berikut:

- “1. Setiap orang pada tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak.
2. Estimasi anggaran yang dibuat oleh manajer lini depan sering kali lebih akurat dan andal dibandingkan dengan estimasi yang dibuat oleh manajer puncak yang kurang memiliki pengetahuan mendalam mengenai pasar dan operasi sehari-hari.
3. Timbul motivasi yang lebih tinggi bila individu berpartisipasi dalam menentukan tujuan mereka sendiri, dibandingkan bila tujuan tersebut ditetapkan dari atas. Anggaran yang ditetapkan sendiri menciptakan adanya komitmen.
4. Seorang manajer yang tidak dapat memenuhi anggaran yang ditetapkan dari atas selalu dapat berkata bahwa anggaran tersebut tidak realistis dan tidak mungkin untuk dicapai. Dengan anggaran yang ditetapkan sendiri, alasan semacam ini tidak akan timbul.”

#### 2.1.6.5. Kelemahan Partisipasi Anggaran

Menurut Hansen and Mowen (2013:448) yang diterjemahkan oleh Deny Arnos Kwary ada tiga potensi masalah yang menjadi kelemahan dalam partisipasi anggaran yaitu:

- “1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.
2. Membuat kelonggaran dalam anggaran (sering disebut sebagai menutup anggaran).
3. Partisipasi semu (*pseudoparticipation*).”

Tujuan yang dianggarkan cenderung menjadi tujuan manajer saat partisipasi anggaran dimungkinkan, membuat kesalahan semacam ini dalam menyiapkan anggaran dapat mengakibatkan penurunan tingkat kerja. Partisipasi

yang terlalu ketat dapat memastikan kegagalan dalam pencapaian standar dan membuat manajer frustrasi. Triknya adalah membuat para manajer dalam anggaran partisipatif menetapkan tujuan yang tinggi, tetapi dapat dicapai.

Senjangan anggaran atau menutup anggaran (*padding the budget*) muncul ketika seorang manajer memperkirakan pendapatan rendah atau meninggikan biaya dengan sengaja. Manajemen puncak harus berhati-hati dalam meninjau anggaran yang diajukan para manajer tingkat bawah dan menyediakan input data untuk menurunkan kelonggaran dalam anggaran.

Partisipasi semu merupakan partisipasi palsu dari para manajer tingkat bawah atas proses penganggaran yang sudah ditetapkan jumlahnya oleh manajemen puncak. Manajemen puncak hanya mendapatkan persetujuan formal anggaran dari para manajer tingkat bawah bukan untuk mencari input sebenarnya, akibatnya tidak satu pun manfaat keperilakuan dari partisipasi yang akan didapat.

Masalah-masalah tersebut harus menjadi perhatian bagi manajemen perusahaan agar kemungkinan untuk terjadi dapat diminimalisir. Penetapan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah dapat diatasi dengan mengajak para manajer berpartisipasi dalam menentukan target anggaran yang tinggi tetapi realistis untuk dicapai. Manajer puncak harus memeriksa kembali anggaran yang diusulkan bawahannya secara seksama serta memberikan masukan bila dibutuhkan.

### 2.1.7. *Budget Emphasis*

Penekanan anggaran (*budget emphasis*) dianggap sebagai salah satu faktor yang memicu timbulnya senjangan anggaran. Hal tersebut bisa terjadi apabila penilaian kinerja bawahan ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan cara membuat anggaran yang mudah untuk ia capai.

Penekanan anggaran merupakan variabel yang dapat menimbulkan senjangan anggaran. Sujana (2010) menjelaskan bahwa:

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

Faktor penekanan anggaran (*budget emphasis*) dapat menimbulkan senjangan anggaran juga dikemukakan oleh Suartana (2010:138), bahwa:

“Seringkali perusahaan menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja manajemen, karena itu yang tersedia. Penekanan anggaran seperti ini dapat memungkinkan timbulnya kesenjangan anggaran. Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong bawahan untuk menciptakan *slack* dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi kedepannya.”

Menurut Anggasta dan Murtini (2014:517):

“Penekanan anggaran terjadi ketika anggaran digunakan sebagai tolak ukur kinerja dan alat pengendalian. Penekanan anggaran dapat diukur dengan beberapa indikator, yaitu: anggaran sebagai alat pengendali (pengawasan) kinerja, anggaran sebagai tolak ukur kinerja, anggaran

ditetapkan menuntut kinerja untuk mencapai target anggaran, anggaran yang ditetapkan meningkatkan kinerja, mendapatkan *reward* dari atasan ketika target anggaran tercapai, dan terdapat kompensasi ketika target anggaran tercapai.”

Menurut Armaeni (2012), ketika sebuah organisasi menggunakan anggaran sebagai tolak ukur kinerja, maka bawahan akan meningkatkan kinerjanya dengan dua cara, yaitu:

- “1. Meningkatkan *performance*, sehingga terealisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang telah dianggarkan.
2. Cara membuat anggaran mudah untuk dicapai atau dengan kata lain melonggarkan anggaran dengan satu cara, misalnya dengan merendahkan target pendapatan dan meninggikan biaya perusahaan, sehingga anggaran tersebut mudah untuk dicapai, dalam hal ini akan menimbulkan *budgetary slack*.”

#### **2.1.7.1. Pengertian *Budget Emphasis***

Triana, Yuliusman, dan Putra (2012) mengemukakan pengertian penekanan anggaran (*budget emphasis*) sebagai berikut:

“Penekanan anggaran (*budget emphasis*) merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik dimana karyawan dirangsang dengan adanya suatu *reward* jika perencanaan anggaran tercapai dan adanya suatu *penalty* apabila perencanaan anggaran tidak tercapai.”

Asak (2014) mengemukakan pengertian penekanan anggaran (*budget emphasis*) sebagai berikut:

“Desakan yang diberikan atasan kepada bawahan untuk menjalankan anggaran yang telah disusun, seperti kompensasi bila mampu melebihi target anggaran dan sanksi bila target anggaran tidak tercapai.”

Berdasarkan pengertian diatas, penulis dapat menyimpulkan bahwa penekanan anggaran (*budget emphasis*) adalah desakan dari atasan kepada bawahan untuk menjalankan anggaran yang telah disusun dimana kinerja karyawan ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran, seperti mendapatkan kompensasi jika perencanaan anggaran tercapai dan sanksi apabila perencanaan anggaran tidak tercapai.

#### **2.1.7.2. Dimensi *Budget Emphasis***

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

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

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

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

### 2.1.8. Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

NO	PENELITI	JUDUL	VARIABEL	HASIL
1	Muhammad Nazmudin Nurrasyid (Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah)	Pengaruh <i>Budgetary Participation, Information Asymmetry, Budget Emphasis, dan Job Relevant Information Terhadap Budgetary Slack</i>	Bebas: <i>Budgetary Participation, Information Asymmetry, Budget Emphasis, Job Relevant Information</i> Terikat: <i>Budgetary Slack</i>	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa: (1) <i>Budgetary participation</i> berpengaruh signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> . (2) <i>Information asymmetry, budget emphasis, dan job relevant information</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> . (3) <i>Budgetary participation, information asymmetry, budget emphasis, dan job relevant information</i> berpengaruh secara simultan dan signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> .

NO	PENELITI	JUDUL	VARIABEL	HASIL
2	Nurainun Bangun, Kurniati W. Andani, Wenny Sugianto (Universitas Tarumanagara)	Pengaruh <i>Budgetary Participation, Information Asymmetry, Budget Emphasis</i> , dan <i>Self Esteem</i> Terhadap <i>Budgetary Slack</i>	Bebas: Pengaruh <i>Budgetary Participation, Information Asymmetry, Budget Emphasis, Self Esteem</i> Terikat: <i>Budgetary Slack</i>	Berdasarkan pengujian hipotesis yang telah dilakukan, maka diperoleh hasil bahwa <i>budgetary participation</i> memiliki pengaruh yang signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> . <i>Information asymmetry</i> tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> . <i>Budget emphasis</i> memiliki pengaruh yang signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> dan menunjukkan hubungan positif. <i>Self esteem</i> memiliki pengaruh yang signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> dan menunjukkan hubungan positif. Pengujian berpengaruh

NO	PENELITI	JUDUL	VARIABEL	HASIL
				secara bersama-sama menunjukkan bahwa <i>budgetary participation</i> , <i>information asymmetry</i> , <i>budget emphasis</i> , dan <i>self esteem</i> secara bersama-sama memiliki pengaruh yang signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> .
3	Agum Arthaswadaya (Universitas Negeri Yogyakarta)	Pengaruh Asimetri Informasi Terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan <i>Self Esteem</i> sebagai Variabel Pemoderasi	Bebas: Asimetri Informasi Terikat: <i>Budgetary Slack</i> Moderasi: <i>Self Esteem</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: (1) Tingkatan asimetri informasi berpengaruh terhadap <i>budgetary slack</i> . (2) <i>Self esteem</i> berpengaruh pada hubungan asimetri informasi terhadap <i>budgetary slack</i> .
4	Paingga Rukmana DB (Universitas Negeri Padang)	Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Asimetri Informasi Terhadap Timbulnya <i>Budget Slack</i>	Bebas: Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi Terikat: <i>Budget Slack</i>	Hasil pengujian menunjukkan bahwa: (1) Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap <i>budget slack</i> . (2) Asimetri informasi berpengaruh signifikan positif

NO	PENELITI	JUDUL	VARIABEL	HASIL
				terhadap <i>budget slack</i> .
5	Miyati (Universitas Negeri Yogyakarta)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan Pertimbangan Etika sebagai Variabel Moderasi	Bebas: Partisipasi Anggaran Terikat: <i>Budgetary Slack</i> Moderasi: Pertimbangan Etika	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: (1) Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> . (2) Interaksi antara partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika tidak berpengaruh secara individual terhadap <i>budgetary slack</i> , dan pertimbangan etika bukan merupakan variabel moderating.
6	I Gusti Agung Ayu Surya Cinitya Ardanari, I Nyoman Wijana Asmara Putra (Universitas Udayana)	Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, <i>Self Esteem</i> , dan <i>Budget Emphasis</i> Pada <i>Budgetary Slack</i>	Bebas: Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, <i>Self Esteem</i> Terikat: <i>Budgetary Slack</i> Moderasi: <i>Budget Emphasis</i>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan <i>self esteem</i> berpengaruh negatif terhadap <i>budgetary slack</i> , sedangkan asimetri informasi berpengaruh positif terhadap <i>budgetary slack</i> .

NO	PENELITI	JUDUL	VARIABEL	HASIL
				Selain itu, <i>budget emphasis</i> juga mampu memoderasi hubungan partisipasi anggaran, asimetri informasi, dan <i>self esteem</i> terhadap <i>budgetary slack</i> , dimana <i>budget emphasis</i> memperlemah pengaruh partisipasi anggaran, asimetri informasi, dan <i>self esteem</i> terhadap <i>budgetary slack</i> .

## 2.2. Kerangka Pemikiran

### 2.2.1. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

*The quality of a budget depends highly on the process of how such budget is composed. A budget can be composed either by superiors or by a staff who perform the budget, known as the participative budgeting. In this budgeting system, managers actively participate in composing their own budget. The management process of states finance started by composing a budget. Mardiasmo (2002) states that the form of state's autonomy is carried out through the use of resources economically and efficiently to achieve public accountability. To*

*achieve this, a proper budget is required as an early step in managing existing resource. Operationally, a budget is composed by executives who will then ask for approval from the legislative members. This budget will be used as a basis to evaluate the performance of executive members after comparing with the budget realization. The budget is composed by staff in each task force (i.e. SKPD). This budget is the basis to evaluate the performance of SKPD in the next year (i.e. the year of budget realization). In this condition, it is possible for employees to perform budgetary slack to make the realization easier (budget absorption) (Widanaputra and Mimba, 2014).*

Terdapat perilaku-perilaku manusia yang mungkin timbul sebagai akibat dari partisipasi anggaran. Perilaku yang positif dapat berupa peningkatan kinerja manajer karena termotivasi oleh anggaran yang digunakan sebagai dasar penilaian kinerja mereka. Perilaku negatif yang mungkin timbul adalah kecenderungan manajer untuk menciptakan *slack* dalam anggaran (Triana, Yuliusman, dan Putra, 2012).

Baldric Siregar (2013:149) menyatakan keterkaitan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran sebagai berikut:

“Pada saat menyusun anggaran, dikarenakan manajer tingkat bawah yang menyusun anggaran maka memungkinkan tujuan anggaran diinternalisasi menjadi tujuan pribadi manajer sehingga terjadi keselarasan antara tujuan pribadi manajer dan tujuan perusahaan, selain itu partisipasi anggaran dapat menimbulkan dua masalah yang harus diperhatikan seperti slack anggaran dan partisipasi semu.”

Hal serupa juga dinyatakan oleh Hansen dan Mowen (2012:448) yang diterjemahkan oleh Deny Arnos Kwary:

“Masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat bawah/menengah dalam menyusun anggaran (partisipasi anggaran) adalah penciptaan senjangan anggaran. senjangan anggaran (*budgetary slack*) timbul bila manajer sengaja menetapkan terlalu rendah pendapatan atau menetapkan terlalu besar biaya”

### **2.2.2. Pengaruh *Budget Emphasis* Terhadap Senjangan Anggaran**

Menurut Merchant (dalam Ramdeen et.al, 2006) karena para manajer dipaksa mencapai tujuan yang mereka anggaran ada suatu kemungkinan mereka menciptakan senjangan anggaran. Penekanan anggaran biasanya diciptakan oleh para supervisor/pengawas (Hofstede, 1968) dalam Ramdeen (2006). Apabila terjadi penekanan untuk pencapaian anggaran, kecenderungan yang biasanya akan terjadi adalah meletakkannya dalam anggaran perusahaan (Lowe & Shaw, 1968). Pada umumnya, bonus tidak dibayarkan kecuali jika anggaran untuk dicapai atau dengan kata lain melonggarkan anggaran dengan suatu cara, misalnya dengan merendahkan target pendapatan dan meninggikan biaya perusahaan, sehingga anggaran tersebut mudah untuk dicapai, dalam hal ini akan menimbulkan *budgetary slack* (Savitri dan Sawitri, 2014).

Adi dan Mardiasmo (2002) mengatakan bahwa anggaran memiliki fungsi sebagai alat penilaian kinerja. Penilaian kinerja seseorang ditentukan berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran dimana bawahan dirangsang dengan adanya suatu *reward* jika perencanaan anggaran tercapai, dan sanksi apabila

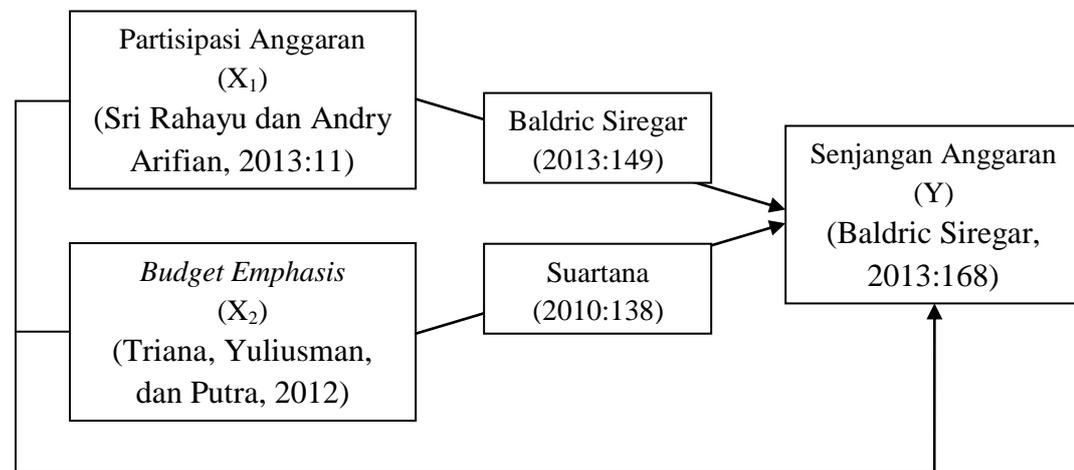
perencanaan anggaran tidak tercapai. Adanya penekanan anggaran (*budget emphasis*) seperti itu akan mendorong bawahan untuk menciptakan *slack* dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi dan menghindari sanksi (Triana, Yuliusman, dan Putra, 2012).

Merchant (dalam Ramdeen, Santos, dan Chatfield, 2007:4) mengungkapkan bahwa: “*Since managers were pressured to achieve their budget goals, there is a likelihood that they would create budgetary slack.*” Penjelasan ini dilanjutkan oleh Hofstede (dalam Ramdeen, Santos, dan Chatfield, 2007:4) bahwa: “*This pressure, applied from supervisors, was budget emphasis.*” Berdasarkan pengertian tersebut dapat dijelaskan bahwa *budget emphasis* merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran. Para manajer yang tidak mampu mencapai target anggaran akan menghadapi kemungkinan kehilangan bonus tahunan atau pada titik yang paling ekstrim akan kehilangan pekerjaan. Dalam keadaan seperti ini para manajer akan mencari cara untuk melindungi diri dari risiko tidak tercapainya target anggaran. Salah satu cara perlindungan diri tersebut adalah dengan menciptakan *budgetary slack* (Bangun, Andani, dan Sugianto, 2012).

Adapun teori dari Suartana (2010:138) yang menyatakan adanya keterkaitan antara *budget emphasis* (penekanan anggaran) dengan senjangan anggaran sebagai berikut:

“Seringkali perusahaan menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja manajemen, karena itu yang tersedia. Penekanan anggaran seperti ini dapat memungkinkan timbulnya kesenjangan anggaran. Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong bawahan untuk menciptakan *slack* dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi kedepannya.”

Berdasarkan uraian di atas, maka model kerangka pemikiran dalam



penelitian ini adalah sebagai berikut:

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**

### 2.3. Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut. Maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

- H<sub>1</sub> : Terdapat Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran.
- H<sub>2</sub> : Terdapat Pengaruh *Budget Emphasis* terhadap Senjangan Anggaran.
- H<sub>3</sub> : Terdapat Pengaruh Partisipasi Anggaran dan *Budget Emphasis* terhadap Senjangan Anggaran.