

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 *Agency Theory*

Agency Theory merupakan konsep teori untuk memulai penjelasan konsep kesenjangan anggaran (*budgetary slack*). Adanya konflik kepentingan antara agen (manajemen) dengan *principal* yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaki mempengaruhi praktik kesenjangan anggaran dalam perspektif *agency theory*. Latuheru (2005) telah menjelaskan bahwa teori keagenan ini membahas hubungan antara *principal* dengan agen. Dimana hubungan tersebut mencakup pula pelimpahan wewenang dalam pembuatan keputusan dari *principal* (pemilik perusahaan dan pemegang saham) kepada agen (manajemen) dengan tujuan agar manajemen memaksimalkan nilai perusahaan yang berarti menaikkan kesejahteraan para pemegang saham. Teori keagenan membahas bahwa suatu pihak tertentu (*principal*) akan melimpahkan pekerjaan kepada pihak lain (agen) sehingga inti dari hubungan tersebut merupakan pemisah antara kepemilikan dan pengendalian. Hal tersebut mampu menimbulkan adanya konflik kepentingan dimana pihak-pihak memiliki perbedaan dalam tindakan yang akan dilakukan baik oleh *principal* ataupun agen.

Eisenhardt (1989) dalam Darmawati (2005) berpendapat bahwa teori keagenan mampu mengatasi dua permasalahan dalam hubungan keagenan. Pertama, adalah masalah keagenan yang timbul ketika (a) adanya keinginan dan tujuan yang bertolak belakang antara *principal* dan agen, dan (b) kesulitan principal dalam memverifikasi apa yang sesungguhnya sedang dikerjakan manajemen. Kedua, permasalahan pembagian resiko akibat perbedaan sikap principal dan agen.

2.1.2 Konsep Dasar Anggaran

2.1.2.1 Definisi anggaran

Anggaran sebagai salah satu alat bantu manajemen memegang peranan penting karena dengan anggaran manajemen dapat merencanakan, mengatur dan mengevaluasi jalannya suatu kegiatan. Berikut penulis mengemukakan beberapa definisi anggaran yang dinyatakan oleh para ahli diantaranya:

Menurut M. Nafarin (2012:19) anggaran merupakan "...rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif untuk jangka waktu tertentu dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang."

Anggaran menurut Freeman dan Shoulder (2003) dalam Deddi dan Ayuningtyas (2010:69) anggaran merupakan "...the process of allocating scarce resources to unlimited demands, and a budget is a dollar-dollar cents plan of operation for a specific periode of time."

Rahayu dan Andry (2013:5) menyimpulkan bahwa anggaran "...merupakan alat bagi manajemen yang memegang peranan penting dalam sistem pengendalian manajemen sebuah perusahaan, terutama dalam proses perencanaan (*planning*) dan pengawasan (*controlling*). Anggaran merupakan rencana dari seluruh kegiatan perusahaan dalam jangka pendek yang dinyatakan dalam unit kuantitatif."

Dari definisi-definisi diatas dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan alat bagi manajemen untuk membuat rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi dalam suatu periode tertentu untuk memenuhi kebutuhan yang sifatnya tidak terbatas.

2.1.2.2 Manfaat 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 Nafarin (2013:19), anggaran mempunyai banyak manfaat antara lain:

1. Segala kegiatan dapat terarah pada pencapaian tujuan bersama.
2. Dapat dipergunakan sebagai alat menilai kelebihan dan kekurangan pegawai.
3. Dapat memotivasi pegawai.
4. Menimbulkan rasa tanggung jawab pada pegawai.
5. Menghindari pemborosan dan pembayaran yang kurang perlu.
6. Sumber daya seperti tenaga kerja, peralatan, dan dana yang dapat dimanfaatkan seefisien mungkin.

Manfaat anggaran menurut Hansen dan Mowen (2009:424) terjemahan Dewi Fitriyani dan Deny Arnos Kwary manfaat dari program penganggaran adalah "...Anggaran memaksa manajer untuk memikirkan dan merencanakan masa depan, menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan, menentukan tujuan dan sasaran, memperbaiki komunikasi dan koordinasi, dan dapat mengkoordinasikan aktivitas seluruh organisasi dengan cara mengintegrasikan rencana dari berbagai bagian dalam organisasi."

Manfaat-manfaat di atas menggambarkan bahwa anggaran menjadi motivasi, informasi, tolak ukur, dan alat komunikasi yang sangat penting dalam mencapai tujuan organisasi.

2.1.2.3 Fungsi Anggaran

Dalam upaya mencapai tujuan didirikannya perusahaan, organisasi perusahaan memiliki berbagai fungsi yang berkaitan dengan pencapaian tujuannya

tersebut. Maka anggaran sangat diperlukan dalam suatu perusahaan, berikut adalah beberapa fungsi anggaran.

Menurut Nafarin (2013:5), seluruh fungsi anggaran di dalam suatu organisasi dapat dikelompokkan ke dalam empat fungsi pokok, yaitu fungsi:

1. *Planning* (Perencanaan) di dalam fungsi ini ditetapkan tujuan jangka panjang, tujuan jangka pendek, sasaran yang ingin dicapai, strategi yang akan digunakan dan sebagainya. Dalam fungsi ini berkaitan dengan segala sesuatu yang ingin dihasilkan dan dicapai perusahaan di masa mendatang. termasuk di dalamnya menetapkan produk yang akan dihasilkan, bagaimana menghasilkannya, sumber daya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk tersebut, bagaimana memasarkan produk tersebut dan sebagainya.
2. *Organizing* (Pengorganisasian) setelah segala sesuatu yang ingin dihasilkan dan dicapai perusahaan di masa depan telah ditetapkan, maka perusahaan harus mencari sumber daya yang dibutuhkan untuk merealisasikan rencana yang telah tersebut. Dimulai dari upaya memperoleh bahan baku, mencari mesin yang dibutuhkan untuk mengelola bahan tersebut, bangunan yang dibutuhkan untuk mengelola produk tersebut, mencari tenaga kerja dengan kualifikasi yang dibutuhkan, mencari modal yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk yang direncanakan dan sebagainya.
3. *Actuating* (Menggerakkan) setelah sumber daya yang dibutuhkan diperoleh, maka tugas manajemen selanjutnya adalah mengarahkan dan mengelola setiap sumber daya yang telah dimiliki perusahaan tersebut agar dapat digunakan sesuai dengan fungsinya masing-masing. Setiap sumber daya yang ada harus dikerahkan, dikoordinasikan satu dengan lainnya agar dapat bekerja optimal untuk mencapai tujuan perusahaan.
4. *Controlling* (Pengendalian) setelah sumber daya yang dibutuhkan perusahaan diperoleh dan diarahkan untuk bekerja sesuai dengan fungsi masing-masing, maka langkah berikutnya adalah memastikan bahwa setiap sumber daya tersebut telah bekerja sesuai dengan rencana yang telah dibuat perusahaan untuk menjamin bahwa tujuan perusahaan secara umum dapat dicapai. Fungsi ini berkaitan erat dengan upaya untuk menjamin bahwa setiap sumber daya organisasi telah bekerja dengan efektif dan efisien.

Sedangkan menurut Sasongko dan Parulian (2015:3) kelompok fungsi anggaran yaitu:

1. Perencanaan Anggaran memberikan arahan bagi penyusunan tujuan dan kebijakan perusahaan.
2. Koordinasi Anggaran dapat mempermudah koordinasi antarbagian-bagian di dalam perusahaan.
3. Motivasi Anggaran membuat manajemen dapat menetapkan target-target tertentu yang harus dicapai oleh perusahaan.
4. Pengendalian Keberadaan anggaran di perusahaan memungkinkan manajemen untuk melakukan fungsi pengendalian atas aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan di dalam perusahaan.

Dari kedua definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa fungsi anggaran memiliki fungsi yang terkait dengan fungsi perencanaan, fungsi pengorganisasian, fungsi menggerakkan dan fungsi pengawasan

2.1.2.4 Jenis-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 Tendi Haruman dan Sri Rahayu (2009:6) anggaran dapat dikelompokkan menjadi beberapa jenis, sebagai berikut:

1. Berdasarkan ruang lingkup atau intensitas penyusunannya:

- a. Anggaran Parsial
- b. Anggaran Komprehensif
- 2. Berdasarkan fleksibilitasnya:
 - a. Anggaran Tetap
 - b. Anggaran Kontinyu
- 3. Berdasarkan periode waktu:
 - a. Anggaran Jangka Pendek
 - b. Anggaran Jangka Panjang

Adapun penjelasan dari jenis-jenis anggaran adalah sebagai berikut:

- 1. Berdasarkan ruang lingkup atau intensitas penyusunan:
 - a. Anggaran Parsial adalah anggaran yang ruang lingkungannya terbatas misalnya anggaran untuk bidang keuangan atau produksi saja.
 - b. Anggaran Komprehensif adalah anggaran dengan ruang lingkup menyeluruh, karena jenis kegiatan meliputi seluruh aktivitas perusahaan dibidang pemasaran, produksi, keuangan, personalia dan administrasi.
- 2. Berdasarkan Fleksibilitas:
 - a. Anggaran Tetap adalah anggaran yang disusun untuk periode waktu tertentu dengan volume yang sudah tertentu dan berdasarkan volume tersebut diperkirakan besarnya revenue, cost dan expense.
 - b. Anggaran Kontinyu adalah anggaran yang disusun untuk periode waktu tertentu dengan volume tertentu dan berdasarkan volume tersebut diperkirakan besarnya revenue, cost dan expense, namun secara periodik dilakukan penilaian kembali.
- 3. Berdasarkan periode waktu:
 - a. Anggaran Jangka Pendek adalah rencana kegiatan perusahaan secara rinci dalam satu tahun anggaran.
 - b. Anggaran Jangka Panjang adalah rencana kegiatan perusahaan dengan cakupan waktu yang panjang dengan penekanan pada pengembangan profil perusahaan pada masa yang akan datang. Anggaran jangka panjang mencerminkan perencanaan menyeluruh tentang kegiatan yang akan dilakukan dalam jangka panjang dan merupakan suatu kesatuan yang utuh dari rencana yang disusun untuk kegiatan setiap tahun.

Berdasarkan definisi dan penjelasan diatas, penulis dapat menyimpulkan bahwa jenis-jenis anggaran dapat dibedakan berdasarkan kelompoknya yaitu

berdasarkan ruang lingkup atau intensitas penyusunannya, berdasarkan fleksibilitasnya dan berdasarkan jangka waktu.

2.2.1.5 Metode Penyusunan Anggaran

Penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan menggunakan berbagai metode, hal ini tergantung dari kebijakan dan ketetapan perusahaan yang menunjukkan siapa yang bertanggung jawab terhadap penyusunan anggaran perusahaan. Menurut Harahap (2008:20), metode yang dapat dipergunakan dalam penyusunan anggaran adalah sebagai berikut:

1. Otoriter atau *Top Down* dalam metode ini anggaran disusun dan ditetapkan sendiri oleh pimpinan dan anggaran ini dilaksanakan oleh bawahan tanpa adanya keterlibatan bawahan dan penyusunannya. Metode ini ada baiknya digunakan bila karyawan tidak mampu menyusun anggaran atau dianggap terlalu lama dan tidak tepat jika diserahkan kepada bawahannya. Hal ini bisa terjadi dalam perusahaan yang karyawannya tidak memiliki cukup keahlian untuk menyusun anggaran. Atasan bisa saja menggunakan jasa konsultan atau tim khusus untuk melaksanakan.
2. Demokrasi atau *Bottom Up* dalam metode ini, anggaran disusun berdasarkan hasil keputusan karyawan. Anggaran disusun mulai dari bawahan sampai atasan, dimana diserahkan sepenuhnya menyusun anggarann yang ditargetkan pada masa yang akan datang. Metode ini digunakan jika karyawan sudah memiliki kemampuan dalam menyusun anggaran dan tidak dikhawatirkan akan menimbulkan proses yang lama dan berlarut.

3. Campuran antara *Top Down* dan *Bottom Up* metode terakhir ini merupakan campuran dari kedua metode diatas, penyusunan anggaran dimulai dari atas dan selanjutnya diserahkan untuk dilengkapi dan dilanjutkan oleh karyawan bawahan. Jadi pedoman dari atasan atau pimpinan dan kemudian dijabarkan oleh bawahan sesuai dengan arahan dari atasan.

Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa yang bertanggung jawab atas penyusunan anggaran perusahaan tergantung dari kebijakan perusahaan tersebut.

2.1.3 Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

2.1.3.1 Pengertian Partisipasi

Ditinjau dari segi etimologis, kata partisipasi merupakan pinjaman dari bahasa Belanda “participatie” atau dari bahasa Inggris “Participation” (sukanto,1983). Dalam bahasa Latin disebut “Participatio” yang berasal dari kata kerja “Partipare” yang berarti ikut serta, sehingga partisipasi mengandung pengertian aktif yaitu adanya kegiatan atau aktivitas.

I Nyoman Sumaryadi (2010: 46) menyatakan bahwa partisipasi: “...berarti peran serta seseorang atau kelompok masyarakat dalam proses pembangunan baik dalam bentuk pernyataan maupun dalam bentuk kegiatan dengan memberi masukan pikiran, tenaga, waktu, keahlian, modal dan atau materi, serta ikut memanfaatkan dan menikmati hasil-hasil pembangunan.”

Menurut Davis dan Newstrom (2004) partisipasi merupakan "...keterlibatan mental dan emosional orang-orang dalam situasi kelompok. Dan mendorong mereka untuk memberikan suatu kontribusi demi tujuan kelompok, dan juga berbagai tanggung jawab dalam pencapaian tujuan."

Menurut Nafarin (2015:11), anggaran merupakan "...rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif untuk jangka waktu tertentu dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang, tetapi dapat juga dinyatakan dalam satuan barang/jasa"

Dari definisi-definisi diatas dapat disimpulkan bahwa partisipasi adalah peran serta seseorang atau kelompok dalam bentuk kegiatan untuk tercapainya tujuan suatu kegiatan.

2.1.3.2 Partisipasi Anggaran

Keberhasilan suatu organisasi dapat dilihat dari bagaimana cara pembuatan anggaran itu sendiri. Anggaran merupakan perencanaan dalam bentuk finansial, agar tujuan organisasi dapat dicapai dengan baik, maka dalam penyusunan anggaran harus melibatkan para manajer dalam tanggungjawab pengendalian biaya untuk estimasi anggaran mereka sendiri.

Menurut Hansen/Mowen yang diterjemahkan oleh Deny Arnos Kwary (2013:223) partisipasi anggaran merupakan "...pendekatan penganggaran yang memungkinkan para manajer yang akan bertanggungjawab atas kinerja anggaran,

untuk berpartisipasi dalam pengembangan anggaran, partisipasi anggaran mengkomunikasikan rasa tanggung jawab kepada para manajer tingkat bawah dan mendorong kreativitas.”

Garrison et al. (2013:385) terjemahan Kartika Dewi mengartikan partisipasi anggaran yaitu “...anggaran yang disusun dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari seluruh manajer pada segala tingkatan”

Rahayu dan Andry (2013:11) berpendapat bahwa penganggaran partisipatif merupakan “...proses penyusunan anggaran yang melibatkan seluruh karyawan (manajer pada semua tingkatan) dalam organisasi. Di dalam penganggaran partisipatif melibatkan dan adanya pengaruh individu dalam proses penyusunan anggaran.”

Dari definisi-definisi diatas dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran adalah proses penyusunan anggaran dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari segala tingkatan.

2.1.3.3 Manfaat dan Kelebihan Partisipasi Penyusunan Anggaran

A. Manfaat Partisipasi Anggaran

Salah satu dari manfaat partisipasi yang berhasil adalah bahwa partisipan menjadi terlibat secara emosi dan bukan hanya sekedar tugas dalam pekerjaan mereka. Partisipasi dapat meningkatkan moral dan mendorong inisiatif yang lebih besar pada semua tingkatan manajemen. Partisipasi yang berarti juga meningkatkan rasa kesatuan kelompok, yang pada gilirannya cenderung untuk meningkatkan kerja sama antar anggota kelompok dalam penetapan tujuan. Tujuan organisasi yang dibantu penetapannya oleh orang-orang tersebut kemudian akan dipandang sebagai tujuan

yang selaras dengan tujuan pribadi mereka. Proses ini disebut dengan internalisasi tujuan. Kurangnya internalisasi tujuan dapat menimbulkan konflik antar tujuan pribadi individual dan tujuan yang terkait dengan karyawan. Karena tujuan dan kebutuhan pribadi biasanya mendominasi tujuan organisasi, kurangnya internalisasi tujuan dapat dihubungkan dengan penurunan dalam moral dan produktivitas. Ketika orang menginternalisasi dan menerima tujuan organisasi, dan ketika terdapat tingkat kesatuan kelompok yang tinggi, maka persyaratan untuk efisiensi yang maksimal dalam pencapaian tujuan akan tercapai (Ikhsan dan Ishak, 2005).

Partisipasi yang berarti juga berkaitan dengan penurunan tekanan dan kegelisahan yang berkaitan dengan anggaran. Hal ini disebabkan karena orang yang berpartisipasi dalam penetapan tujuan mengetahui bahwa tujuan tersebut wajar dan dapat dicapai. Partisipasi juga dapat menurunkan ketidakadilan yang dipandang ada dalam alokasi sumber daya organisasi antara subunit organisasi, serta reaksi negatif yang dihasilkan dari persepsi semacam itu. Manajer yang terlibat dalam penetapan tujuan akan memiliki pemahaman yang lebih baik mengenai mengapa sumber daya dialokasikan dengan cara demikian. Melalui proses negosiasi dan banyak diskusi anggaran yang terjadi dalam rapat, manajer akan menyadari masalah dari rekan-rekannya di unit organisasi lainnya dan memiliki pemahaman yang lebih baik atas saling ketergantungan antar departemen. Dengan demikian, banyak masalah potensial yang berkaitan dengan anggaran dapat dihindari (Ikhsan dan Ishak, 2005).

B. Kelebihan Partisipasi anggaran

Garrison et al. (2013:384) terjemahan Kartika Dewi menyatakan kelebihan partisipasi anggaran 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 muncul.

Anthony dan Govindarajan (2005:93) terjemahan Harry Slamet menyatakan bahwa penganggaran partisipatif memiliki dua keunggulan, yaitu:

1. Tujuan anggaran akan dapat lebih mudah diterima apabila anggaran tersebut berada dibawah pengawasan manajer.
2. Penganggaran partisipatif menghasilkan pertukaran informasi yang efektif antara pembuatan anggaran dan pelaksanaan anggaran yang dekat dengan produk dan pasar.

2.1.3.4 Kekurangan Partisipasi Penyusunan Anggaran

Menurut Hansen/Mowen (2013:448) ada tiga potensi masalah yang menjadi kelemahan dalam partisipasi penyusunan anggaran yaitu:

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

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 standard an membuat manajer frustrasi. Triknya adalah membuat para manajer dalam anggaran partisipatif menetapkan tujuan yang tinggi, tetapi dapat dicapai.

Kolonggaran anggaran atau menutup anggaran 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 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 terjai 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.

2.1.3.5 Faktor-Faktor Partisipasi Anggaran

Faktor-faktor dominan Menurut Mardiasmo (2009:69) yang terdapat dalam proses penyusunan anggaran:

1. Tujuan dan target yang hendak dicapai.
2. Ketersedian sumber daya (faktor-faktor produksi yang dimiliki pemerintah)
3. Waktu yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan target anggaran
4. Faktor-faktor lain yang mempengaruhi anggaran, seperti munculnya peraturan pemerintah yang baru, flekuensi pasar, perubahan sosial dan politik, bencana alam, dan sebagainya.

Terdapat lima faktor yang dapat digunakan untuk mengukur partisipasi anggaran yang dikemukakan oleh Milani (1975) dalam Wibowo dan Kristian Tri Adi (2015) yaitu:

1. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran
Keikutsertaan merupakan keterlibatan para manajer dalam proses penyusunan anggaran, keterlibatan yang dimaksud dinyatakan dengan hak untuk mengajukan usulan anggaran. Para manajer yang ikut serta dan berpartisipasi aktif dalam proses penyusunan anggaran akan merasa bahwa tujuan anggaran merupakan tujuan bersama yang harus dicapai.
2. Kepuasan yang dirasakan dalam penyusunan anggaran
Kepuasan merupakan kesesuaian hasil yang dirasakan para manajer setelah dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran dan perasaan yang dimiliki manajer terhadap terlaksananya anggaran yang sudah ditetapkan secara partisipatif. Kepuasan yang dirasakan manajer dalam proses penyusunan anggaran, akan memberikan dampak positif terhadap perilaku manajer yang bersangkutan.
3. Kebutuhan memberikan pendapat
Kebutuhan merupakan adanya peranan atau pentingnya partisipasi dari para manajer dalam proses penyusunan anggaran. Dalam proses penyusunan anggaran mengacu kepada ada tidaknya kesempatan bagi para manajer untuk mengemukakan pendapat atau mengajukan usulan anggaran, jika ada mereka merasa bahwa perusahaan membutuhkan pandangan dan pendapat mereka. Hal ini juga menunjukkan ada tidaknya kemauan dari atasan untuk memberi kesempatan bagi para manajer untuk berpartisipasi secara aktif.
4. Kerelaan dalam memberikan pendapat
Kerelaan merupakan kemauan atau inisiatif dari para manajer untuk berpartisipasi secara aktif dalam proses penyusunan anggaran.

Kerelaan dapat berupa inisiatif para manajer untuk mengajukan usulan anggaran tanpa diminta sebelumnya oleh atasan.

5. **Besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran final**
Besarnya pengaruh dalam hal ini menunjukkan seberapa besar peran dan kontribusi yang diberikan para manajer terhadap keputusan anggaran final. Pengaruh dalam proses penyusunan anggaran dinyatakan dengan hak para manajer untuk setuju atau menolak anggaran yang ditetapkan.

2.1.4 Budget Emphasis

2.1.4.1 Pengertian 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."

Triana, Yuliusman, dan Putra (2012) mengemukakan penekanan anggaran (*budget emphasis*) sebagai "...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) menyatakan budget emphasis sebagai "...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.

2.1.4.2 Alasan Manajemen Menyetujui Anggaran

Anggaran yang ideal adalah anggaran yang menantang tetapi dapat dicapai. Dalam istilah statistik, hal ini dapat diartikan bahwa seorang manajer yang berkinerja dengan cukup baik mempunyai kesempatan paling tidak 50% untuk mencapai jumlah anggaran. Merchant dan Manzoni, dalam studi lapangan atas manajer unit bisnis menyimpulkan dapat dicapainya anggaran unit bisnis dalam praktik biasanya lebih tinggi dari 50%. Ada beberapa alasan menurut (Anthony dan Govindarajan; 2006:17)

mengapa manajemen senior menyetujui anggaran yang dapat dicapai untuk unit bisnis, yaitu:

1. Jika target anggaran terlampau sulit, manajer termotivasi untuk mengambil tindakan-tindakan jangka pendek yang mungkin tidak sesuai dengan kepentingan jangka panjang perusahaan. Target laba yang dapat dicapai adalah salah satu cara untuk meminimalkan tindakan yang disfungsi ini.
2. Target anggaran yang dapat dicapai mengurangi motivasi para manajer untuk terlibat dalam manipulasi data untuk memenuhi anggaran.
3. Jika anggaran laba unit bisnis mencerminkan target yang dapat dicapai, manajemen senior pada akhirnya dapat mengungkapkan target laba ke analisis sekuritas, pemegang saham dan pihak-pihak eksternal lainnya dengan perkiraan yang wajar bahwa hal tersebut adalah benar.
4. Anggaran laba yang sulit dicapai biasanya mengimplikasikan target penjualan yang terlalu optimis. Hal ini dapat mengarah pada komitmen yang berlebihan atas sumber daya guna mempersiapkan diri untuk aktivitas penjualan yang lebih tinggi.
5. Ketika manajer unit bisnis mampu mencapai dan melebihi target mereka, ada suasana kemenangan dan sikap positif dalam perusahaan.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa alasan manajer senior menyetujui anggaran karena manajer termotivasi untuk mengambil tindakan-tindakan jangka pendek jika target anggaran terlampau sulit, manajemen senior pada akhirnya dapat mengungkapkan target laba jika target dapat dicapai, anggaran laba mengimplikasikan target penjualan yang terlalu optimis, dan ada suasana kemenangan dan sikap positif dalam perusahaan jika manajer mencapai dan melebihi target anggaran.

2.1.4.3 Faktor-Faktor *Budget Emphasis*

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.”

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

1. Penilaian Kinerja
 - a. Anggaran sebagai alat pengawasan kinerja.
 - b. Anggaran sebagai alat ukur kinerja.
 - c. Anggaran ditetapkan menuntut kinerja untuk mencapai target anggaran.
 - d. Anggaran yang ditetapkan meningkatkan kinerja.
2. Pencapaian Anggaran
 - a. Mendapatkan reward (penghargaan) dari atasan ketika target anggaran tercapai.
 - b. Terdapat kompensasi (bonus) ketika target anggaran tercapai.

2.1.5 *Locus of Control*

2.1.5.1 Pengertian *Locus of Control*

Julian Rotter pada tahun 1966 dalam Maya Triana, dkk (2012) menyatakan *locus of control* merupakan “...seseorang memiliki suatu keyakinan mengenai penyebab kesuksesan dan kegagalan yang dialaminya terjadi karena adanya factor internal atau faktor eksternal.”

Menurut Ghufron dan Risnawita (2012, p.65) menyatakan bahwa *locus of control* merupakan "...salah satu faktor yang sangat menentukan perilaku individu. Orang yang mempunyai *internal locus of control* mempunyai keyakinan bahwa apa yang terjadi pada dirinya, kegagalan-kegagalan, keberhasilan-keberhasilannya disebabkan oleh dirinya sendiri sedangkan orang yang mempunyai *external locus of control* mempunyai anggapan bahwa faktor-faktor yang ada di luar dirinya akan mempengaruhi apa yang terjadi dalam kehidupannya, seperti kesempatan, nasib dan keberuntungan."

Rotter (1966) menjelaskan bahwa locus of control ialah "...*proposed that there are two dimension of locus of control internal and external. Individuals with an internal locus of control believe that they can influence the outcome of events in the world. They accept that they are responsible for their behavior, appraise situation rationally, and choose a course of action that will have fevourable consequences. By contrast, individuals who have an external locus of control believe that their fate is under the control of some external agent (e.g., fate, luck, authority figures).*"

Wahyuningsih dan Rini (2013:276), menyatakan *locus of control* sebagai "... salah satu variabel yang sering kali dikaitkan dengan self-esteem (penghargaan diri), kepuasan diri, dan etika kerja atau kinerja."

Berdasarkan pengertian diatas, penulis dapat menyimpulkan bahwa *locus of control* merupakan kendali individu baik berupa internal maupun eksternal atas suatu situasi yang akan dihadapi.

2.1.5.2 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi *Locus of Control* Internal dan Eksternal

Usia merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi berkembangnya *locus of control*, karena *locus of control* terbentuk sejak masa kanak-kanak dan semakin dewasa, seseorang akan menjadi semakin internal (Schultz & Schultz, 2005). Serin & Sahin (2010) menyatakan *bahwa locus of control* setiap orang bisa berbeda dilihat dari jenis kelamin dan status sosio-ekonomi. Orang-orang dengan status sosio-ekonomi rendah cenderung mengembangkan *locus of control* eksternal dan sebaliknya untuk orang-orang yang status sosio-ekonominya tinggi.

Latar belakang dan lingkungan keluarga juga berperan dalam pembentukan *locus of control*. Anak yang tidak memiliki *role model* laki-laki dalam keluarganya dan anak yang tidak tinggal bersama keluarganya cenderung mengembangkan *locus of control* eksternal. Pola asuh orang tua yang tidak otoriter, suportif, disiplin, dan menekankan *reinforcement* positif memungkinkan anak untuk membentuk *locus of control* internal pada dirinya (Schultz & Schultz, 2005).

Weiner (1974) mengajukan empat unsur yang dapat menentukan keberhasilan dan kegagalan seseorang dalam mencapai prestasi. Unsur tersebut adalah:

1. Kemampuan
2. Usaha
3. Kesulitan Tugas
4. Nasib

2.1.5.3 Karakteristik *Locus of Control*

Menurut Crider (2003) perbedaan karakteristik antara *locus of control* internal dan eksternal adalah sebagai berikut:

1. Locus of control internal
 - a. Suka bekerja keras.
 - b. Memiliki inisiatif yang tinggi.
 - c. Selalu berusaha untuk menemukan pemecahan masalah.
 - d. Selalu mencoba untuk berfikir seefektif mungkin.
 - e. Selalu mempunyai persepsi bahwa usaha harus dilakukan jika ingin berhasil.
2. Locus of control eksternal
 - a. Kurang memiliki inisiatif.
 - b. Mudah menyerah, kurang suka berusaha karena mereka percaya bahwa faktor luarlah yang mengontrol.
 - c. Kurang mencari informasi.
 - d. Mempunyai harapan bahwa ada sedikit korelasi antara usaha dan kesuksesan.
 - e. Lebih mudah dipengaruhi dan tergantung pada petunjuk orang lain.

Pengukuran variabel *locus of control* diukur dengan menggunakan dimensi yang dikembangkan dari studi Rotter (1996) dalam Chi Hsinkuang et al. (2010). *Locus of control* terbagi menjadi *locus of control* internal dan eksternal.

1. *External locus of control*

Persepsi atau pandangan individu terhadap sumber-sumber diluar dirinya yang mengontrol kejadian hidupnya, seperti nasib, keberuntungan, kekuasaan atasan, dan lingkungan sekitar. Indikatornya ialah:

- a. Kegagalan yang dialami individu karena ketidakmujuran.
 - b. Perencanaan jauh ke depan pekerjaan yang sia-sia.
 - c. Kejadian yang dialami dalam hidup ditentukan oleh orang yang berkuasa.
 - d. Kesuksesan individu karena faktor nasib.
2. *Internal locus of control*

Persepsi atau pandangan individual terhadap kemampuan menentukan nasib sendiri, indikatornya adalah:

- a. Segala yang dicapai individu hasil dari usaha sendiri.
- b. Menjadi pimpinan karena kemampuan sendiri.
- c. Keberhasilan individu karena kerja keras.

- d. Segala yang diperoleh individu bukan karena keberuntungan.
- e. Kemampuan individu dalam menentukan kejadian dalam hidup.
- f. Kehidupan individu ditentukan oleh tindakannya.
- g. Kegagalan yang dialami individu akibat perbuatan sendiri.

2.1.6 *Budgetary Slack*

2.1.6.1 Pengertian *Budgetary Slack*

Menurut Dunk (1993) menyatakan bahwa *budgetary slack* adalah “...*defined as the expressincorporation of budget amounts that make it easier to attain.*”

Anthony dan Govindarajan (2007) dalam Hapsari (2015) menyatakan kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) merupakan “...perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari suatu organisasi atau perusahaan tertentu.”

Dunk (1993) dalam Alfebrino (2013), menyatakan senjangan anggaran merupakan “...perbedaan atau selisih antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran.”

Berdasarkan pengertian diatas, penulis dapat menyimpulkan bahwa *budgetary slack* merupakan perbedaan antara jumlah anggaran yang telah dianggarkan dengan jumlah stimasi yang telah ditentukan perusahaan.

2.1.6.2 Alasan-Alasan Melakukan *Budgetary Slack*

Menurut 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:

1. Kesenjangan anggaran akan membuat kinerja seolah-olah terlihat baik dimata pimpinan jika mereka dapat mencapai target anggaran.
2. Kesenjangan anggaran digunakan untuk mengatasi ketidakpastian memprediksi masa yang akan datang.
3. Pengalokasian sumber daya akan dilakukan berdasarkan proyeksi anggaran biaya, sehingga adanya kesenjangan membuat lebih fleksibel.

2.1.6.3 Karakteristik *Budgetary Slack*

Menurut Dunk (dalam Karsam, 2013) karakteristik budgetary slack antara lain:

1. Standar dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas.
2. Anggaran secara mudah untuk diwujudkan.
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 ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.

Pada dasarnya tidak terdapat dimensi dan indikator yang sangat jelas mengenai senjangan (*slack*) anggaran, Karena hal tersebut sangat berkaitan dengan

sikap dan perilaku manusia. Dalam penelitian ini penulis merujuk pada dimensi dan indikator yang digunakan oleh Dunk (1993) dalam Alfebrino (2013) untuk mengukur tingkat senjangan (*slack*) anggaran diantaranya yaitu:

1. Pencapaian Target Anggaran
 - a) Ada tidaknya tuntutan khusus dalam anggaran
 - b) Tingkat kesulitan target umum yang ditetapkan dalam anggaran
 - c) Kemampuan dalam mencapai target anggaran

2. Kegunaan Sasaran Anggaran
 - a) Memonitor pengeluaran
 - b) Mendorong produktivitas yang tinggi
 - c) Mendorong pihak manajemen untuk meningkatkan efisiensi dalam pusat pertanggungjawaban

Penekanan dalam anggaran yang ketat akan menyangkut pengendalian atas biaya yang mengurangi kesempatan dari bawahan untuk menciptakan senjangan (*slack*) anggaran. Adanya penekanan dalam penciptaan target anggaran yang ketat dan pengendalian atas biaya yang rendah menandakan atasan kurang mempunyai komitmen yang kuat untuk menggunakan sistem pengendalian akuntansi untuk meraih tujuan organisasi. Sebaliknya apabila pengendalian atas keakuratan dan target anggaran yang ketat menjadi hal terpenting bagi atasan, maka akan menciptakan situasi yang menyebabkan atasan cenderung memandang senjangan (*slack*) anggaran sebagai suatu yang merugikan dan melakukan tindakan insentif untuk mencegah

terjadinya senjangan (*slack*). Ketika semua atribut pengendalian berjalan dengan baik maka akan menyebabkan bawahan sulit untuk menciptakan senjangan anggaran.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Budgetary Slack

Partisipasi anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Siegel dan Marconi (1989) dalam Falikhatun (2007) bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimilikinya kepada atasannya, sehingga atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Partisipasi merupakan cara efektif menyelaraskan tujuan pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara menyeluruh. Partisipasi bawahan akan meningkatkan kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, inisiatif untuk menyumbangkan ide dan keputusan yang dihasilkan dapat diterima. Jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan, maka akan menimbulkan *slack* (senjangan).

Partisipasi seluruh tingkat manajemen mulai dari proses penyusunan anggaran sampai dengan pelaksanaan anggaran dapat memberikan pengaruh positif dalam

mencapai tujuan organisasi (Arifin W, 2012). Tingkat keterlibatan dan penagruh bawahan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan anggaran partisipasif dan non partisipasif. Partisipasi dalam penyusunan anggaran memungkinkan manajer (sebagai bawahan) untuk melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang dapat dicapai (Syam dan Djalil, 2006).

Terjadinya senjangan anggaran dalam partisipasi anggaran dikarenakan kontribusi bawahan (agen) yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran. Perilaku ini dapat dijelaskan dengan teori keagenan, yang menjelaskan fenomena yang terjadi, ketika atasan (prinsipal) mendelegasikan kepada bawahan (agen) untuk bertanggungjawab melakukan suatu tugas dan membuat keputusan. Agen diberikan wewenang untuk terlibat dalam proses partisipasi anggaran. Keterlibatan bawahan (agen) dalam partisipasi anggaran akan memungkinkan manajer mempunyai informasi terkait organisasi. Senjangan anggaran timbul karena manajer yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan informasi yang bias kepada atasan (prinsipal), padahal bawahan (agen) memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran organisasi. Bawahan (agent) menciptakan senjangan dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan beban lebih tinggi agar target anggaran dapat dicapai. Sehingga partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran akan memicu bawahan melakukan tindakan yang ingin dicapai yaitu dengan menciptakan senjangan anggaran (Afiani ,2010).

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).

Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Siegel dan Marconi (1989) dalam Falikhatun (2007), Arifin W (2012), Syam dan Djalil (2006), Afiani (2010), Triana, Yuliusman, dan Putra (2012) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*.

2.2.2 Pengaruh Budget Emphasis terhadap Budgetary Slack

Budget emphasis berpengaruh terhadap *budgetary slack* karena adanya pengukuran kinerja manajer berbasis anggaran dalam suatu organisasi. Schiff dan Lewin (dalam Falikhatun, 2008) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *slack* anggaran dipengaruhi oleh keinginan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Keberhasilan dalam pelaksanaan anggaran akan menunjukkan kinerja yang bagus untuk mereka, sehingga mereka akan memperoleh penghasilan yang lebih, promosi, naik jabatan, atau penghargaan lainnya. Oleh karena itu, para manajer akan memastikan anggarannya berada dalam tingkat yang mudah untuk dicapai salah satu caranya adalah memasukkan *slack* dalam anggarannya.

Terdapat perilaku negatif maupun positif yang mungkin timbul sebagai akibat dari anggaran. Perilaku positif yang timbul karena manajer merasa termotivasi oleh anggaran yang digunakan sebagai dasar penilaian kinerja sehingga mereka semakin meningkatkan kinerjanya. Perilaku negatif yang mungkin timbul adalah munculnya anggapan bahwa anggaran sering kali dipandang sebagai alat tekanan manajer puncak kepada bawahan. Ketika manajemen puncak berusaha melakukan penekanan terhadap anggaran yang telah ada (*budget emphasis*), manajer tingkat menengah dan bawah akan cenderung menciptakan *slack* dalam anggaran guna meningkatkan kemungkinan untuk memenuhi atau melampaui standar kinerja (M. Faruq, 2013).

Menurut Merchant (dalam Ramdeen et.al, 2006) karena para manajer dipaksa mencapai tujuan yang mereka anggar 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).

Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Schif dan Lewin dalam Falikhatun, (2008), M. Faruq (2013), Hofstede, (1968) dalam Ramdeen (2006), Savitri dan Sawitri, (2014) Adi dan Mardiasmo (2002), Triana, Yuliusman, dan Putra, (2012) yang menunjukkan bahwa *budget emphasis* berpengaruh terhadap *budgetary slack*.

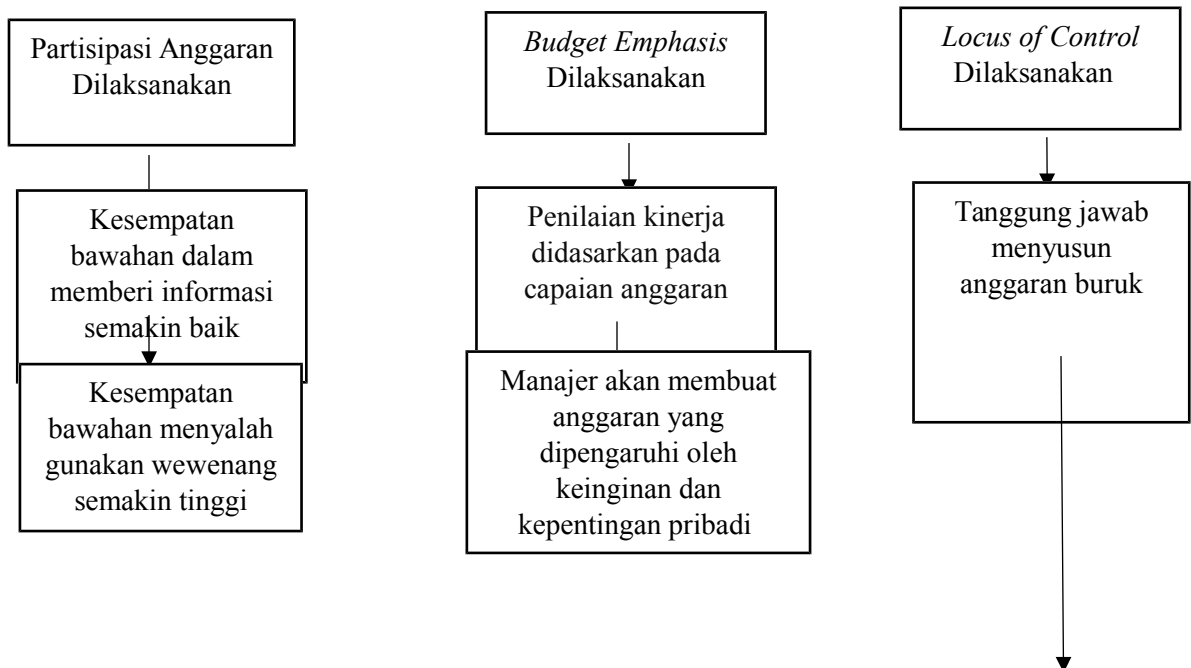
2.2.3 Pengaruh Locus of Control terhadap *Budgetray Slack*

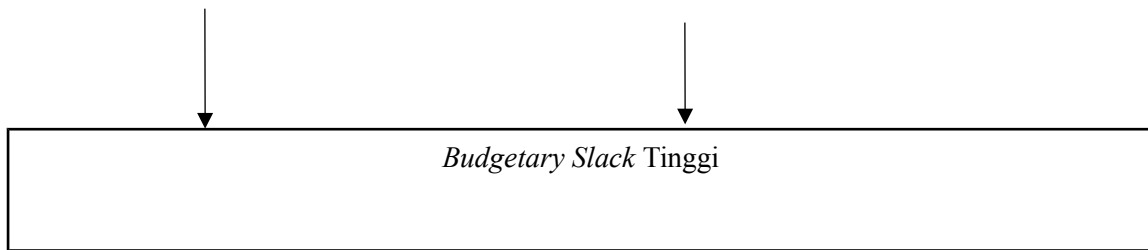
Tsui dan Gul (1996) dalam Putu Novia, dkk (2015) menyatakan jika orang tersebut tidak memiliki keyakinan atau *locus of control* yang baik dalam dirinya, hal ini dapat menimbulkan indikasi gagalnya partisipasi anggaran yang pada gilirannya akan berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga berakibat timbulnya senjangan anggaran.

Salah satu pendekatan untuk menekan senjangan anggaran adalah dengan mengendalikan tingkat ketidakpastian yang memfokuskan perhatian pada cara pandang individu tentang faktor- faktor yang secara sistimatis menjadi penentu

kesuksesan maupun kegagalan. Selanjutnya, tindakan manajer akan dimotivasi oleh seberapa jauh mereka dapat mempengaruhi faktor pengendali dalam organisasi (*locus of control*). Bila Manager berpandangan bahwa faktor penentu tersebut berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka manajer akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Sebaliknya, bila manager berpandangan bahwa faktor pengendali tersebut berada diluar kendali organisasi (*eksternal locus of control*), maka manajer akan merasa tidak berdaya untuk menggerakkan organisasi mencapai sasaran yang ingin dicapai dalam anggaran. Dengan demikian, manajer akan termotivasi untuk menciptakan senjangan anggaran serta tindakan penyimpangan lainnya untuk memungkinkan tercapainya sasaran organisasi (Dunk dan Nouri, 1998 dalam Asmawati, 2010).

Hal ini sejalan dengan hasil penelitian, Robbin dan Judge (2008), Tsui dan Gul (1996) dalam Putu Novia, dkk (2015), dan Dunk dan Nouri, 1998 dalam Asmawati, (2010) yang menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh terhadap *budgetary slack*.





2.1 Gambar Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2015:64): “hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan.”

Berdasarkan teori yang telah diuraikan diatas maka penulis mengajukan hipotesis, sebagai berikut:

H₁ = Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack*

H₂ = *Budget Emphasis* berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack*

H₃ = *Locus of Control* berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack*

H₄ = Partisipasi anggaran, *budget emphasis*, dan *locus of control* berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack*