

BAB II KAJIAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian ini merupakan pengembangan dari berbagai penelitian sebelumnya, Riansah (2013), Suhartono dan Solichin (2006) dan Sujana (2010). Suhartono dan Solichin (2006), melakukan penelitian tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pomedasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Selain itu, komitmen organisasi berperan sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran instansi pemerintah daerah.

Riansah (2013), melakukan penelitian tentang Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Kecukupan Anggaran sebagai variabel Moderating. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran, Interaksi antara partisipasi anggaran dan asimetri informasi tidak berpengaruh secara individual terhadap senjangan anggaran, dan Interaksi antara partisipasi anggaran dan kecukupan anggaran tidak berpengaruh secara individual terhadap senjangan anggaran.

Sujana (2010), melakukan penelitian tentang Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi,

dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap *Budgetary slack* Pada Hotel-hotel berbintang Di Kota Denpasar. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Penekanan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap *budgetary slack*. Hal ini disebabkan oleh adanya pengukuran kinerja bawahan berbasis anggaran dalam suatu organisasi tidak selalu mendorong bawahan melakukan *slack*. Bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan cara meningkatkan *performance* sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang ditargetkan sebelumnya.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Anggaran

2.2.1.1 Pengertian Anggaran

Anggaran adalah suatu rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang (perencanaan keuangan) untuk mewujudkan perolehan dan penggunaan sumber-sumber suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun. Dalam proses penyusunan anggaran manajer pusat pertanggungjawaban berperan serta dalam menyusun usulan anggaran serta mengadakan negosiasi dengan manajer di atasnya yang memberikan peran kepadanya. (Mulyadi, 1989:90).

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Dalam organisasi sektor publik pada umumnya, penganggaran

merupakan suatu proses politik. Proses penganggaran dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategis telah selesai dilakukan. (Bastian, 2006:39).

Menurut Siregar dan Siregar (1995:38),Anggaran adalah jumlah rupiah yang direncanakan untuk aktivitas yang dilakukan pada periode waktu tertentu. Dalam sektor pemerintahan, anggaran memainkan peranan penting dalam perencanaan, pengendalian dan evaluasi.

Adapun penjelasan tentang anggaran menurut (Gunawan, 2003) dalam (Putra, 2013:5), anggaran merupakan kata benda, yaitu hasil yang diperoleh setelah menyelesaikan tugas perencanaan yang menunjukkan suatu proses, sejak dari tahap persiapan yang diperlukan, penyusunan rencana, pengumpulan berbagai data dan informasi yang perlu dan akhirnya tahap pengawasan.

Berdasarkan dari beberapa definisi anggaran di atas, maka dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan suatu alat penting dalam perencanaan dan pengendalian manajemen yang dinyatakan dalam satu ukuran finansial tertentu untuk mencapai tujuan organisasi dalam kurun waktu yang relatif singkat. Atau dapat pula dikatakan anggaran sebagai rencana operasi organisasi yang disusun dalam kurun waktu tertentu sebagai komitmen dalam mencapai tujuan dari organisasi.

2.2.1.2 Karakteristik Anggaran

Menurut Anthony dan Govindarajan (2006:73) dalam Riansah (2013:15), menyatakan bahwa anggaran memiliki karakteristik-karakteristik sebagai berikut :

1. Anggaran mengestimasi potensi laba dari unit bisnis tersebut.

2. Dinyatakan dalam istilah moneter, walaupun jumlah moneter mungkin didukung dengan jumlah non-moneter (contoh: unit yang terjual).
3. Umumnya meliputi waktu selama satu tahun. Dalam bisnis-bisnis yang sangat dipengaruhi oleh faktor-faktor musiman, mungkin ada dua anggaran pertahun, misalnya perusahaan busana biasanya memiliki anggaran musim gugur dan anggaran musim semi.
4. Merupakan komitmen manajemen, manajer setuju untuk menerima tanggung jawab atas pencapaian tujuan-tujuan anggaran.
5. Usulan anggaran ditinjau dan disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi wewenangnya dari pembuat anggaran.
6. Setelah setuju, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi-kondisi tertentu.
7. Secara berkala, kinerja keuangan aktual dibandingkan dengan anggaran, dan varians dianalisis serta dijelaskan.

Untuk memperoleh konsep yang lebih jelas mengenai anggaran, berikut karakteristik anggaran yang dikemukakan Mulyadi (1999) dalam Afiani:2010, yaitu :

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan selain keuangan.
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu satu tahun.
3. Anggaran berisi komitmen atas 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 penyusun anggaran.

5. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah di bawah kondisi tertentu.
6. Secara berkala, kinerja keuangan sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran dan selisihnya dianalisis dan dijelaskan.

Anthony dan Govindarajan (2003:1) penyelenggaraan anggaran biasanya meliputi waktu satu tahun dan menyatakan pemasukan dan pengeluaran selama satu tahun itu. Anggaran mempunyai karakteristik sebagai berikut :

- a. Anggaran memperkirakan keuntungan yang potensial dari unit perusahaan.
- b. Dinyatakan dalam istilah moneter, walaupun jumlah moneter mungkin didukung dengan jumlah non-moneter (contoh: unit yang terjual atau diproduksi).
- c. Biasanya meliputi waktu selama satu tahun.
- d. Merupakan perjanjian manajemen, bahwa manajer setuju untuk bertanggung jawab untuk pencapaian tujuan dari anggaran.
- e. Usulan anggaran diperiksa dan disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi dari pembuat anggaran.
- f. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat di ubah dalam kondisi tertentu.
- g. Secara berkala kinerja keuangan aktual dibandingkan dengan anggaran dan perbedaannya dianalisis dan dijelaskan.

2.2.1.3 Tujuan dan Manfaat Anggaran

Anggaran diperlukan karena memiliki tujuan dan manfaat. Anggaran merupakan alat manajemen yang bermanfaat bagi manajemen dalam melaksanakan dan mengendalikan organisasi agar tujuan organisasi tercapai secara efektif dan efisien. Terdapat beberapa tujuan disusunnya anggaran, antara lain :

1. Digunakan sebagai landasan yuridis formal dalam memilih sumber dan investasi dana.
2. Mengadakan pembatasan jumlah dana yang dicari dan digunakan
3. Merinci jenis sumber dana yang dicari maupun jenis investasi dana, sehingga dapat mempermudah pengawasan.
4. Merasionalkan sumber dan investasi dana agar dapat mencapai hasil yang maksimal.
5. Menyempurnakan rencana yang telah disusun karena dengan anggaran menjadi lebih jelas dan nyata terlihat.
6. Menampung dan menganalisis serta memutuskan setiap usul yang berkaitan dengan keuangan.

Sedangkan manfaat dari anggaran (Nafarin, 2009:19) dalam (Armaeni 2012:26), yaitu:

1. Semua kegiatan dapat mengarah pada pencapaian tujuan bersama.
2. Dapat digunakan sebagai alat untuk menilai kelebihan atau kekurangan karyawan.
3. Dapat memotivasi karyawan.
4. Menimbulkan tanggung jawab tertentu pada karyawan.
5. Menghindari pemborosan dan pembayaran yang kurang perlu.
6. Sumber daya dapat dimanfaatkan seefisien mungkin.
7. Alat pendidikan bagi para manajer.

2.2.1.4 Fungsi Anggaran

Menurut Mulyadi (1989:91) banyak perusahaan menerapkan sistem anggaran dalam kegiatan operasionalnya karena anggaran memiliki beberapa fungsi sebagai berikut :

a. Fungsi Perencanaan

Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan jangka pendek dan merupakan kesanggupan manajer pusat pertanggungjawaban untuk melaksanakan program, atau bagian dari program dalam jangka pendek, umumnya satu tahun.

b. Fungsi Koordinasi

Anggaran berfungsi sebagai alat mengkoordinasikan rencana dan tindakan berbagai unit atau segmen yang ada dalam organisasi agar dapat bekerja secara selaras kearah pencapaian tujuan. Perlu diketahui bahwa koordinasi harus diusahakan, jadi tidak dapat diharapkan berjalan secara otomatis karena setiap individu di dalam organisasi mempunyai kepentingan dan persepsi yang berbeda terhadap tujuan organisasi.

c. Fungsi Komunikasi

Dalam penyusunan anggaran, berbagai unit dan tingkatan organisasi berkomunikasi dan berperan dalam proses anggaran. Selanjutnya setiap orang yang bertanggung jawab terhadap anggaran harus dinilai mengenai prestasinya melalui laporan pengendalian periodik.

d. Fungsi Motivasi

Anggaran berfungsi sebagai alat untuk memotivasi para pelaksana didalam melaksanakan tugas-tugas atau mencapai tujuan. Memotivasi para pelaksana

dapat di dorong dengan pemberian insentif dalam bentuk hadiah berupa uang, penghargaan dan sebagainya kepada mereka yang mencapai prestasi.

e. Fungsi Pengendalian dan Evaluasi

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian kegiatan karena anggaran yang sudah disetujui merupakan komitmen dari para pelaksana yang ikut berperan serta dalam penyusunan anggaran tersebut.

f. Fungsi Pendidikan

Anggaran berfungsi juga sebagai alat untuk mendidik para manajer mengenai bagaimana bekerja secara terperinci pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya dan sekaligus menghubungkan dengan pusat pertanggungjawaban lain didalam organisasi yang bersangkutan.

2.2.2 Anggaran Sektor Publik

2.2.2.1 Pengertian Anggaran Sektor Publik

Menurut *National Committee on Governmental Accounting (NCGA)*, saat ini *Governmental Accounting Standarts Board (GASB)*, definisi anggaran (*budget*) sebagai berikut : “ *Rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu.*” (Bastian, 2006:164).

Anggaran sektor publik menjadi instrumen kebijakan untuk mencapai tujuan organisasi. Mardiasmo (2009:62) mendefinisikan anggaran sektor publik sebagai:“Anggaran sektor publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen

yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas”.

Menurut Nafarin (2004:12) dalam Wardani(2014:3) mengemukakan bahwa anggaran adalah suatu rencana keuangan priodikyang disusun berdasarkan program yang telah disahkan. Anggaran merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif dan umumnya dinyatakan dengan satuan uang untuk jangka waktu tertentu.

Dan menurut Nordiawan (2006:48) “Bagi organisasi sektor publik seperti pemerintah, anggaran tidak hanya sebuah rencana tahunan tetapi juga merupakan bentuk akuntabilitas atas pengelolaan dana publik yang dibebankan kepadanya”.

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

2.2.2.2 Jenis-jenis Anggaran Sektor Publik

2.2.2.2.1 Anggaran Operasional

Anggaran Operasional (*current budget*) digunakan untuk merencanakan kebutuhan dalam menjalankan operasi sehari-hari dalam kurun waktu satu tahun. Anggaran operasional ini sering juga dikelompokkan sebagai pengeluaran pendapatan (*revenue expenditure*), yaitu jenis pengeluaran yang bersifat rutin dan jumlahnya kecil serta tidak menambah fungsi suatu aset. (Nordiawan, 2009:50). Belanja rutin adalah pengeluaran yang manfaatnya hanya untuk satu tahun anggaran dan tidak dapat menambah aset atau kekayaan bagi pemerintah. Disebut “rutin” karena sifat pengeluaran tersebut buerulang-ulang ada setiap tahun.

2.2.2.2 Anggaran Modal / Investasi

Anggaran modal (capital budget) menunjukkan rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabot dan sebagainya. Belanja investasi / modal adalah pengeluaran yang manfaatnya cenderung melebihi satu tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan organisasi sektor publik, yang selanjutnya akan menambah anggaran rutin untuk biaya operasional dan pemeliharaan. (Nordiawan, 2009:50).

2.2.2.3 Fungsi dan Tujuan Sektor Publik

Menurut Bastian(2006:164), anggaran berfungsi sebagai berikut :

1. Anggaran merupakan hasil akhir proses penyusunan rencana kerja.
2. Anggaran merupakan cetak biru aktivitas yang akan dilaksanakan di masa mendatang.
3. Anggaran sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit kerja dan mekanisme kerja antara atasan dan bawahan.
4. Anggaran sebagai alat pengendalian unit kerja.
5. Anggaran sebagai alat motivasi dan persuasi tindakan efektif dan efisien dalam pencapaian visi organisasi.
6. Anggaran merupakan instrumen politik.
7. Anggaran merupakan instrumen kebijakan fiskal.

Menurut Deddi Nordiawan (2009:48), dalam ruang lingkup akuntansi, anggaran berada dalam lingkup akuntansi manajemen. Beberapa fungsi anggaran dalam manajemen organisasi sektor publik, antara lain :

1. Anggaran Sebagai Alat Perencanaan (*Planning Tool*).

Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan, dan hasil apa yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut. Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan juga untuk merumuskan tujuan dan sasaran kebijakan agar sesuai dengan visi misi, merencanakan program dan kegiatan serta alternatif sumber pembiayaannya, mengalokasikan dana pada program yang telah disusun, menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi.

2. Anggaran Sebagai Alat Pengendalian (*Control Tool*)

Anggaran memberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggung jawabkan kepada publik. Tanpa anggaran, pemerintah tidak dapat mengendalikan pemborosan-pemborosan pengeluaran. Anggaran sebagai instrumen kontrol digunakan untuk menghindari adanya *over spending*, *underspending* dan salah sasaran (*misappropriation*) dalam alokasi pada bidang yang bukan prioritas.

3. Anggaran Merupakan Alat Kebijakan Fiskal (*Fiscal Tool*)

Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi karena melalui anggaran tersebut dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah sehingga dapat dilakukan prediksi dan estimasi ekonomi. Anggaran juga bermanfaat untuk mendorong, memfasilitasi, dan mengkoordinasi kegiatan ekonomi masyarakat untuk mempercepat ekonomi.

4. Anggaran Merupakan Alat Politik (*Political Fiscal*)

Anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tersebut. Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen 27 eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu.

5. Anggaran Sebagai Alat Koordinasi Dan Komunikasi (*Coordination And Communication Tool*)

Anggaran publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintahan, sehingga mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi serta berfungsi sebagai alat komunikasi antar unit kerja dalam lingkungan eksekutif dan dikomunikasikan ke seluruh bagian untuk dilaksanakan.

6. Anggaran Merupakan Alat Penilaian Kinerja (*Performance Measurement Tool*)

Anggaran merupakan wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Anggaran berfungsi sebagai alat pengendali dan penilaian kinerja yang efektif.

7. Anggaran Sebagai Alat Motivasi (*Motivation Tool*)

Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam pencapaian target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Penetapan target anggaran hendaknya jangan terlalu tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, namun tidak juga terlalu rendah sehingga terlalu mudah dicapai.

Tujuan anggaran sektor publik dirumuskan sebagai alat akuntabilitas, alat manajemen dan instrumen kebijakan ekonomi, proses akhir penyusunan anggaran merupakan hasil persetujuan politik, sehingga tujuan pengeluaran sebaiknya disetujui oleh para legislator dan pihak unit kerja pemerintah akan menjadi pelaksana pengelolaan dana dan program (Bastian. 2006:166).

2.2.2.4 Proses Penyusunan Sektor Publik

Menurut Mardiasmo(2009:68), Proses penyusunan dan pelaksanaan anggaran tahunan merupakan rangkaian proses anggaran. Proses penyusunan anggaran mempunyai empat tujuan, yaitu :

1. Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antarbagian dalam lingkungan pemerintah.
2. Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik melalui proses pemrioritasan.
3. Memungkinkan bagi pemerintah untuk memenuhi prioritas belanja.
4. Meningkatkan transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Sedangkan faktor dominan yang terdapat dalam proses penganggaran (Mardiasmo, 2009:69) adalah :

1. Tujuan dan target yang hendak dicapai
2. Ketersediaan sumber daya (faktor-faktor produksi yang dimiliki pemerintah)
3. Waktu yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan dan target

4. Faktor-faktor lain yang mempengaruhi anggaran, seperti munculnya peraturan pemerintah yang baru, fluktuasi pasar, perubahan sosial dan politik, bencana alam dan sebagainya.

Pembuatan anggaran adalah suatu proses yang berkelanjutan. Pada organisasi sektor publik, pembuatan anggaran umumnya melewati lima tahapan, yaitu : (Nordiawan, 2009:52).

- a. Tahap Persiapan Anggaran

Pada tahap persiapan anggaran, bagian anggaran menyiapkan format anggaran yang akan di pakai. Kemudian masing-masing unit di pemerintahan mengajukan anggaran yang selanjutnya akan dikonsolidasikan oleh bagian anggaran. Setelah ditelaah dan diadakan dengar pendapat ke semua unit, anggaran ini akan disetujui oleh kepala pemerintahan.

- b. Tahap Persetujuan Lembaga Legeslatif (*Legislative Enactment*)

Anggaran diajukan ke lembaga legeslatif untuk mendapatkan persetujuan. Dalam hal ini, lembaga legeslatif (terutama komite anggaran) akan mengadakan pembahasan guna memperoleh pertimbangan-pertimbangan untuk menyetujui atau menolak anggaran tersebut. Selain itu, akan diadakan juga dengar pendapat (*public hearing*) sebelum nantinya lembaga legeslatif menyetujui atau menolaknya.

- c. Tahap Administrasi

Setelah anggaran disahkan, pelaksanaan anggaran dimulai baik pengumpulan pendapatan yang ditargetkan maupun pelaksanaan belanja yang telah direncanakan. Bersamaan dengan tahap pelaksanaan ini dilakukan pula proses

adminstrasi anggaran yang meliputi pencatatan pendapatan dan belanja yang terjadi.

d. Tahap Pelaporan dan Evaluasi

Pada akhir periode atau pada waktu-waktu tertentu yang ditetapkan dilakukan pelaporan sebagai bagian yang tak terpisahkan dari proses akuntansi yang telah berlangsung selama proses pelaksanaan.

e. Tahap Pemeriksaan (*Post audit*)

Laporan yang diberikan atas pelaksanaan anggaran kemudian diperiksa (diaudit) oleh sebuah lembaga pemeriksa independen. Hasil pemeriksaan akan menjadi masukan atau umpan balik (*flesback*) untuk proses penyusunan pada periode berikutnya.

Prinsip penyusunan anggaran (APBD/APBN) di Indonesia pada umumnya sama (Bastian, 2001:81) dalam (Riansah 2013:31) yakni:

1. Prinsip anggaran yang berimbang dan dinamis, yang harus mencerminkan keseimbangan antara penerimaan dan pengeluaran;
2. Prinsip disiplin anggaran. Setiap dinas Instansi/Dinas/Lembaga/Satuan Kerja hendaknya menggunakan secara efisien, tepat guna serta tepat waktu dalam mempertanggungjawabkannya;
3. Prinsip kemandirian, dengan mengupayakan peningkatan sumber-sumber pendapatan sesuai dengan potensi dalam rangka mengurangi ketergantungan kepada organisasi lain, dalam hal ini adalah desentralisasi melalui otonomi daerah pemerintah pusat kepada pemerintah daerah;
4. Prinsip prioritas dalam pembangunan daerah.

5. Prinsip efisiensi dan efektifitas anggaran, dengan menyediakan pembiayaan dan penghematan yang mengarah pada skala prioritas.

2.2.3 Kejelasan Sasaran Anggaran

Menurut Kennis (1979) dalam (Bulan 2011:3), kejelasan sasaran anggaran yaitu menggambarkan tujuan anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya. Arah dan kebijakan umum APBD pada dasarnya memuat informasi mengenai tujuan dan sasaran yang akan dicapai oleh daerah yang bersangkutan dalam tahun anggaran tertentu. Tujuan dan sasaran APBD harus disesuaikan dengan lima kriteria sebagai berikut:

1. Spesifik, Sasaran yang ingin dicapai harus dirumuskan secara spesifik dan jelas, tidak menimbulkan interpretasi yang bermacam-macam. Sasaran tersebut harus memberikan kepada unit kerja dalam merumuskan strategi atau tindakan terbaiknya.
2. Terukur, sasaran harus menyatakan dalam satuan ukuran tertentu sehingga memudahkan penilaian tingkat pencapaiannya.
3. Menantang tapi realistis, sasaran harus menantang untuk dicapai, namun tetap realistis dan masih memungkinkan untuk dicapai.
4. Berorientasi pada hasil akhir, sasaran harus difokuskan pada hasil atau pengaruh akhir yang akan dicapai, bukan pada proses atau cara mencapainya.
5. Memiliki batas waktu, sasaran sebaiknya menentukan secara jelas kapan hasil atau pengaruh akhir yang ditetapkan tersebut akan dicapai.

Kenis (1979) dalam (Putra, 2013:6) mengatakan kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidak jelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan.

Menurut Locke dan Lathan (1984) dalam (Putra, 2013:6) menyatakan bahwa sasaran adalah apa yang hendak dicapai oleh karyawan. Jadi kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih efektif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran yang tidak jelas.

Untuk menjamin bahwa anggaran yang telah ditetapkan tersebut dilaksanakan dengan baik dan sesuai dengan tujuan organisasi, maka perlu diterapkan pengendalian. Pengendalian intern adalah proses yang dirancang untuk memberikan kepastian yang layak mengenai pencapaian tujuan manajemen tentang reliabilitas pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (Arens, 2006:412) dalam Primayoni, Adiputra dan Sujana (2014).

2.2.4Partisipasi Anggaran

Proses persiapan anggaran yang efektif adalah menggabungkan kedua pendekatan tersebut. Pembuat anggaran mempersiapkan draf pertama dari anggaran untuk pembagian daerah pertanggungjawab, yang merupakan dari bawah ke atas, tetapi mereka melakukannya dengan garis panduan yang dibuat oleh atasan yang merupakan dari atas ke bawah (Anthony dan Govindarajan, 2003 : 13-14).

Partisipasi pembuatan anggaran sangat menguntungkan untuk pemusatan tanggung jawab dalam pelaksanaan secara dinamis dan dalam lingkungan yang tidak pasti karena manajer yang bertugas pada pemusatan tanggung jawab memungkinkan untuk mempunyai informasi terbaik tentang variabel yang dapat mempengaruhi pemasukan dan pengeluaran mereka (Anthony dan Govindarajan, 2003:14).

Proses penganggaran pada umumnya mempunyai tiga pendekatan yaitu, pendekatan dari atas ke bawah (*top-down*) yang menyatakan eksekutif perusahaan menentukan jumlah anggaran dan kemudian menekankan jumlah tersebut pada tingkat-tingkat yang lebih bawah, kelemahan sistem ini dirasakan oleh manajer yang lebih rendah sebagai pemaksaan yang tidak realistis oleh orang-orang yang tidak langsung bersentuhan dengan aktivitas bisnis. Pendekatan kedua adalah bawah-atas (*bottom up*), dimana manajer yang lebih rendah yang menentukan anggaran sehingga kelemahannya sering mengabaikan eksekutif. Sistem ketiga adalah partisipasi atau pendekatan menerima dan memberi, dengan manajer pada berbagai tingkat berunding untuk mencapai anggaran yang memuaskan semua pihak (Anthony dan Govindarajan, 2003:13).

Warindrani (2006:99) dalam Armaeni (2012:37), menjelaskan tentang adanya tiga potensi masalah yang dapat ditimbulkan dari partisipasi anggaran, yaitu:

1. Menetapkan standar atau target yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.
2. Timbulnya anggaran *slack*.
3. Adanya partisipasi semu.

Oleh karena itu, atasan harus berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, baik dalam tahap persiapan, tahap pengesahan dan tahap implementasi. Anthony dan Govindarajan yang diterjemahkan oleh Tjakrawala (2005:88) dalam Armaeni (2012:16) menjelaskan bahwa:

“Manajemen harus berpartisipasi dalam peninjauan dan persetujuan anggaran, dan persetujuan tidak hanya sebagai stempel. Tanpa partisipasi aktif mereka dalam proses persetujuan, akan ada godaan besar bagi pembuat anggaran untuk “bermain-main” dengan sistem tersebut, yaitu beberapa manajer akan menyerahkan anggaran yang mudah dicapai (*budgetary slack*) atau anggaran yang berisi kelonggaran yang berlebihan untuk kontijensi yang mungkin”.

Partisipasi anggaran juga memiliki dampak positif yaitu dengan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak hanya dari atasan tetapi bawahanpun turut dilibatkan dalam proses penyusunannya karena pertukaran informasi yang efektif akan meningkatkan pemahaman yang lebih jelas mengenai pekerjaan yang dilakukan. Akan tetapi partisipasi dalam penganggaran juga menimbulkan dampak negatif salah satunya adalah adanya partisipasi palsu/semudari manajer tingkat bawah hanya untuk mendapatkan persetujuan formal dari atasan sehingga partisipasi yang diharapkan tidak tercapai.

2.2.5 Penekanan Anggaran

Penekanan anggaran merupakan variabel yang dapat menimbulkan *budgetary slack* dengan argumentasi untuk meningkatkan kompensasi. *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 (Sujana, 2010:4).

Salah satu bentuk dari penekanan anggaran adalah bonus yang diberikan kepada bawahan ketika target anggaran tercapai. Dengan kompensasi tersebut memungkinkan timbulnya *budgetary slack*, dimana bawahan menciptakan anggaran yang mudah dicapai untuk mendapatkan bonus ketika target anggaran tercapai. Gorisson, Noreen, dan Brewer yang diterjemahkan oleh Nuri dan Edward (2007:12) dalam Armaeni (2012:42) yang menjelaskan tentang dampak kompensasi atas target anggaran, yaitu:

“Sering kali, bonus yang didasarkan pada pencapaian dan kelebihan anggaran merupakan elemen penting dari kompensasi manajemen. Pada umumnya, bonus tidak dibayarkan kecuali jika anggaran terpenuhi. Sering kali bonus meningkat jika target anggaran terlampaui, namun bonus tersebut umumnya dibatasi pada tingkatan tertentu. karena adanya alasan yang jelas tersebut, para manajer yang memiliki program bonus seperti itu atau yang kinerjanya dievaluasi berdasarkan upaya pencapaian target yang sangat mungkin dicapai ketimbang anggaran yang longgar. Dan akhirnya, anggaran yang sangat mungkin dicapai bisa mengakibatkan perilaku yang kurang disukai pada akhir periode anggaran yang dilakukan oleh manajer yang bermaksud untuk mendapatkan bonus mereka”.

Anggaran yang baik adalah anggaran yang tidak terlalu rendah dan tidak terlalu tinggi. Anggaran ideal merupakan anggaran yang menantang tetapi dapat dicapai, sehingga akan selalu terjadi kemajuan dalam pembangunan masyarakat. Penekanan anggaran (*budget emphasis*) dalam pemerintah daerah merupakan salah satu faktor yang dapat memungkinkan untuk memicu terjadinya senjangan anggaran. Apabila beban daerah terlalu tinggi sedangkan pendapatannya hanya biasa-biasa saja maka kemungkinan terjadinya senjangan menjadi sangat tinggi. Ada beberapa alasan mengapa manajemen senior menyetujui anggaran yang dapat dicapai untuk unit bisnis, (dalam Afiani : 2010) yaitu :

1. Jika target anggaran terlampaui sulit, manajer termotivasi untuk mengambil tindakan-tindakan jangka pendek yang mungkin tidak sesuai dengan kepentingan jangka panjang perusahaan. Target 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.

2.2.6 Budgetary Slack

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi (Anthony dan Govindarajan, 1998) dalam Suhartono dan Solichin (2006). Dalam keadaan terjadinya *budgetary slack* bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dari estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai. Dengan demikian masukan dari level bawah harus dievaluasi secara hati-hati karena ada tendensi untuk memasukkan kepentingan pribadi atau divisi dalam penyiapan anggaran. Biaya cenderung diperbesar karena mereka berasumsi bahwa pada level atas juga akan dipangkas dan target yang akan dicapai tidak akan sulit (Herman, 2006: 28) dalam Armaeni (2012:36).

Dalam Afiani (2010), senjangan anggaran tidak selalu merugikan tetapi dalam kejadian tertentu dapat juga memberikan keuntungan. Schiff & Lewin (1968) dalam Ramdeen *et.al* (2006) menemukan bahwa manajemen dapat dan bisa menciptakan senjangan anggaran untuk mencapai anggaran yang harus dicapai dan untuk mengamankan sumber daya untuk kepentingan dan tujuan mereka dimasa yang akan datang.

Dalam Wardani (2014:7) Senjangan anggaran dapat terjadi oleh beberapa alasan. Ada tiga alasan manajer ataupun karyawan melakukan senjangan anggaran, yaitu :

- a. Senjangan anggaran akan membuat kinerja seolah terlihat lebih baik di mata pimpinan jika mereka dapat mencapai target anggaran.
- b. Senjangan anggaran sering digunakan untuk mengatasi ketidakpastian memprediksi masa yang akan datang.
- c. Pengalokasian sumberdaya akan dilakukan berdasarkan proyeksi anggaran biaya, sehingga senjangan membuatnya fleksibel.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran merupakan perbedaan antara anggaran yang telah direncanakan dengan pelaksanaan sesungguhnya yang umumnya sengaja dilakukan untuk kepentingan pribadi dari pelaksana anggaran tersebut.

2.3 Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui lebih jelas lagi hasil penelitian Suhartono dan Solichin (2006), melakukan penelitian tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemediasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah.

Dari penelitian di atas maka hipotesis yang di ajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H1 : Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh negatif terhadap Senjangan Anggaran.

2.3.2 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Penelitian terdahulu oleh Riansah (2013), melakukan penelitian tentang Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Kecukupan Anggaran sebagai variabel Moderating. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran, Interaksi antara partisipasi anggaran dan asimetri informasi tidak berpengaruh secara individual terhadap senjangan anggaran, dan Interaksi antara partisipasi anggaran dan kecukupan anggaran tidak berpengaruh secara individual terhadap senjangan anggaran.

Dari penelitian di atas maka hipotesis yang di ajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H2 : Terdapat pengaruh yang signifikan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack* instansi pemerintah daerah.

2.3.3 Pengaruh Penekanan Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Penelitian terdahulu oleh Sujana (2010), melakukan penelitian tentang Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap *Budgetary slack* Pada Hotel-hotel berbintang Di Kota Denpasar. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Penekanan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap *budgetary slack*. Hal ini disebabkan oleh adanya pengukuran kinerja bawahan berbasis anggaran dalam suatu organisasi tidak selalu mendorong bawahan melakukan *slack*. Bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan cara meningkatkan *performance*

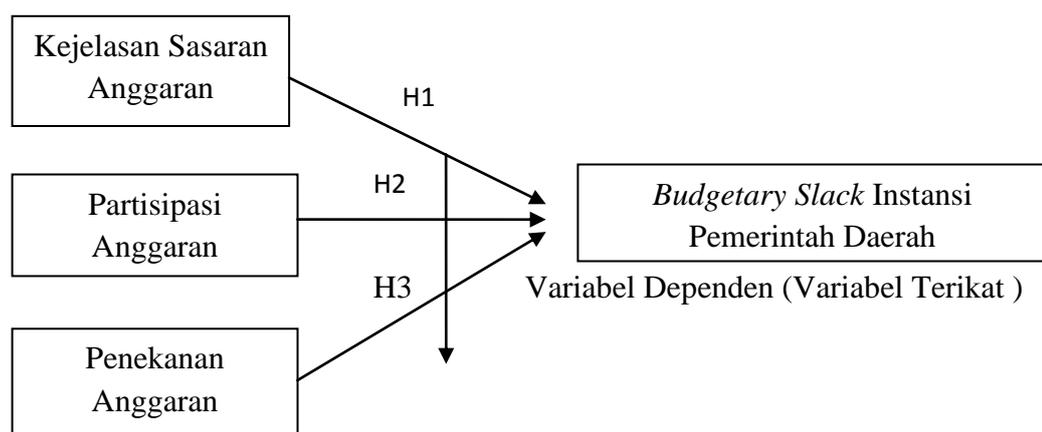
sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang ditargetkan sebelumnya.

Dari penelitian di atas maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H3 : Terdapat pengaruh secara signifikan antara penekanan anggaran terhadap *budgetary slack*.

2.4 Kerangka Konsep

Kerangka konsep adalah kerangka hubungan antara konsep-konsep yang ingin diamati atau diukur melalui penelitian-penelitian yang akan dilakukan. Kejelasan sasaran anggaran dengan *Budgetary Slack* tidak dapat serta merta diketahui tanpa melibatkan variabel lain, partisipasi anggaran dan Penekanan anggaran diperlukan untuk lebih mengetahui hubungan tersebut. Hubungan-hubungan tersebut dapat dilihat dalam kerangka konsep sebagai berikut :



Variabel Independen(variable Bebas)

Gambar 2.1

Kerangka Konsep

Keterangan :

Berdasarkan kerangka teori di atas menunjukkan bahwa variabel independen (x) masing-masing berpengaruh terhadap variabel dependen (Y), ataupun variabel independen (x) adalah : Kejelasan Sasaran Anggaran (X1), Partisipasi Anggaran (X2), dan Penekanan Anggaran (X3). Sedangkan variabel dependennya (Y) adalah *Budetary Slack*(Y). Analisa yang digunakan untuk menguji secara empiris pengaruh dari variabel independen terhadap variabel dependen adalah analisis regresi berganda karena Analisis regresi berganda hubungan secara linear antara variabel independen (X) dengan variabel dependen (Y). Analisis ini untuk mengetahui arah hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen apakah positif atau negatif dan untuk memprediksi nilai dari variabel dependen apabila nilai variabel independen mengalami kenaikan atau penurunan.

