

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Penelitian Sebelumnya

Penelitian – penelitian terdahulu yang terkait dengan penelitian ini diantaranya adalah penelitian yang dilakukan oleh Karsam (2013) mengenai Pengaruh Partisipasi dalam Penganggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderating dan Dampaknya terhadap Kinerja Manajerial (Studi pada Yayasan Pendidikan dan Koperasi di Provinsi Banten, Indonesia) menyatakan bahwa terdapat *Budgetary Slack* dalam anggaran Yayasan Pendidikan dan Koperasi di Provinsi Banten. Kasus ini diduga karena informasi asimetri diantara atasan dan bawahan serta adanya *adverse selection*, dimana manajer dan orang-orang dalam mengetahui prospek *agency* dan juga karena moral buruk manajer yang bertindak tanpa sepengetahuan pemegang saham dan pemilik perusahaan. Hasil analisis data menunjukkan bahwa tingkat informasi asimetri dalam hubungan antara penganggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* adalah untuk meningkatkan efektivitas anggaran, manajemen harus menyerahkan otoritas, mengevaluasi, dan memastikan bahwa tim penyusunan anggaran telah mempertimbangkan secara menyeluruh informasi asimetri, serta kinerja manajerial diukur dengan perencanaan dan penganggaran.

Kemudian penelitian yang dilakukan Aprila dan Hidayani (2012) tentang pengaruh partisipasi anggaran, informasi asimetri, tekanan anggaran dan komitmen organisasi terhadap *budgetary slack* di SKPD Pemerintah Kota Bengkulu menunjukkan bahwa awal hipotesis penelitian ditolak karena partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*. Hal ini menunjukkan

bahwa partisipasi anggaran yang lebih tinggi di Pemerintah Kota Bengkulu, *budgetary slack* juga akan meningkat.

Sedangkan penelitian yang dilakukan Trisianto dan Ridwan (2014) mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan asimetri informasi dan tekanan anggaran sebagai variabel moderating menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Sedangkan asimetri informasi mampu memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*. Sedangkan tekanan anggaran mampu memperlemah partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*. Semakin tinggi partisipasi anggaran yang dimoderasi oleh tekanan anggaran maka semakin rendah pula kecenderungan terciptanya *budgetary slack*.

Kemudian Sujana, 2009. Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *budgetary slack* pada hotel-hotel berbintang di Kota Denpasar. Penekanan anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *budgetary slack* pada hotel-hotel berbintang di Kota Denpasar. Komitmen organisasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *budgetary slack* pada hotel-hotel berbintang di Kota Denpasar. Asimetri informasi berpengaruh secara signifikan terhadap *budgetary slack* pada hotel-hotel berbintang di Kota Denpasar dan ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *budgetary slack* pada hotel-hotel berbintang di Kota Denpasar.

Djasuli dan Fadilah. 2011. Hasil analisis data dalam penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang positif dan

signifikan terhadap *budgetary slack*, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan *budgetary slack* di SKPD Bangkalan. Informasi asimetri merupakan variabel yang memoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Informasi asimetri membuat pegawai lebih berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk meningkatkan kesenjangan anggaran. Budaya organisasi bukan merupakan variabel pemoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Di SKPD Bangkalan tipe budaya yang paling dominan adalah budaya birokratis, ditandai dengan lingkungan yang terstruktur, teratur, tertib, berurutan dan memiliki regulasi yang jelas. *Group cohesiveness* merupakan variabel pemoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* di SKPD Bangkalan. Dalam kaitannya dengan *budgetary slack*, proses pengambilan keputusan tergantung pada keselarasan sikap kelompok terhadap tujuan formal dan tujuan organisasi. Jika sikap tersebut menguntungkan dan tingkat kohesivitas tinggi, maka efisiensi dan efektifitas pengambilan keputusan juga tinggi, maka tingkat efisiensi dan efektivitas akan menurun. Motivasi merupakan variabel yang memoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Jadi motivasi yang tinggi dapat meningkatkan *budgetary slack*.

2.2 Landasan Teori

2.2.1. Teori Keagenan

Teori keagenan (*agency theory*) merupakan landasan teori dalam penelitian ini, karena dapat menjelaskan konsep corporate governance. Menurut Jensen dan Meckling (1976), teori keagenan adalah konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen, yaitu antara dua atau lebih individu,

kelompok atau organisasi. Pihak prinsipal adalah pihak yang mengambil keputusan dan memberikan mandat kepada pihak lain (agen), untuk melakukan semua kegiatan atas nama prinsipal. Inti dari teori ini adalah kontrak kerja yang didesain dengan tepat untuk menyelaraskan kepentingan antara prinsipal dengan agen (Sinkey, 1992; Supanto, 2010).

Menurut Eisenhard (1989) dalam Arifah (2012), ada tiga asumsi mengenai teori keagenan, yaitu: 1) asumsi tentang sifat manusia, yaitu sifat manusia yang mengutamakan kepentingan sendiri, keterbatasan rasionalitas atau daya pikir terhadap persepsi masa depan, dan cenderung untuk menghindari risiko; 2) asumsi tentang keorganisasian, adalah konflik antar anggota organisasi, efisiensi, dan asimetri informasi yang terjadi antara prinsipal dan agen; dan 3) asumsi tentang informasi, adalah informasi dianggap sebagai barang komoditi yang dapat diperjualbelikan. Berdasarkan ketiga asumsi tersebut manusia akan bertindak opportunistik, yaitu mengutamakan kepentingan pribadi daripada kepentingan organisasi. Agen akan termotivasi untuk meningkatkan kompensasi dan jenjang karir di masa mendatang, sedangkan prinsipal termotivasi untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitasnya. Konflik kepentingan antara agen dan prinsipal akan terus meningkat, karena prinsipal tidak dapat memonitor kegiatan agen setiap hari. Sebaliknya, agen memiliki lebih banyak informasi penting mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan organisasinya secara keseluruhan. Hal inilah yang menimbulkan asimetri informasi yaitu ketidakseimbangan informasi antara prinsipal dan agen.

2.2.2 Teori Kontijensi

Teori kontijensi digunakan sebagai teori pendukung dalam penelitian ini, karena mengasumsi berbagai pola perilaku pemimpin (atau ciri) yang dibutuhkan dalam berbagai situasi bagi efektivitas kepemimpinan. Pendekatan kontijensi dalam perilaku organisasi adalah lingkungan yang berbeda menyebabkan adanya perilaku yang berbeda pula. Teori kontijensi memotivasi adanya analisis situasi sebelum diambil tindakan dan menghilangkan perilaku yang biasa dilakukan berdasarkan asumsi tentang keprilakuan. Sehingga, teori kontijensi dapat digunakan untuk semua pengetahuan yang mutakhir tentang organisasi dengan cara yang paling tepat, karena tindakan yang tepat bergantung pada variabel situasional (Davis dan Newstrom, 1985).

Penelitian-penelitian terdahulu tentang anggaran yang mengadopsi teori kontijensi, seperti: Young (1985), Dunk (1993), Minan (2005), Hafisah (2005), Latuheru (2005), Sari (2006), Utomo (2006), Ikhsan dan Ane (2007), Falikhatun (2007). Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007), menyatakan bahwa hasil penelitian-penelitian terdahulu yang tidak konsisten dapat direkonsiliasikan melalui pendekatan kontijensi (*contingency approach*). Selain itu, pendekatan kontijensi dapat digunakan untuk mengevaluasi ketidakpastian berbagai faktor yang mempengaruhi efektifitas penganggaran daerah. Faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini adalah asimetri informasi dan tekanan anggaran.

Young (1985) menggunakan asimetri informasi sebagai faktor kontijensi bahwa asimetri informasi antara prinsipal dan agen yang berpartisipasi dalam penganggaran dapat menyebabkan terjadinya *budgetary slack*. Hal ini berbeda

dengan Dunk (1993) bahwa asimetri informasi dapat memperlemah hubungan anggaran partisipatif dengan budgetary slack.

Anggraeni (2008) menggunakan tekanan anggaran dalam memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada budgetary slack. Hasilnya menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran yang dimoderasi oleh tekanan anggaran maka semakin tinggi pula kecenderungan terciptanya *budget slack*.

2.2.3. Anggaran

2.2.3.1. Pengertian Anggaran

Terdapat banyak definisi tentang anggaran yang dikemukakan oleh para penulis akuntansi manajemen, tetapi pada hakekatnya memiliki persamaan pengertian, yaitu suatu rencana terperinci yang tertulis mengenai kegiatan – kegiatan yang akan dilaksanakan oleh suatu organisasi selama jangka waktu tertentu. Anggaran sebagaimana yang biasa kita kenal, merupakan pedoman kerja dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi dimasa yang akan datang.

Garrison dan Nooren (2000:342) mendefinisikan anggaran sebagai rencana terperinci yang menggambarkan perolehan dan pemakaian keuangan dan sumber daya lain dalam periode tertentu. Sementara itu menurut Mulyadi (2001:486) anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter standart dan satuan ukuran yang lain dalam suatu periode tertentu, biasanya mencakup jangka waktu satu tahun. Sedangkan menurut Mardiasmo (2009:62) berpendapat bahwa anggaran publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter atau dalam bentuk sederhana. Anggaran publik

merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas.

2.2.3.2 Manfaat Anggaran

Anggaran menjadi aspek penting dalam suatu organisasi karena anggaran memiliki sejumlah besar manfaat, dimana manfaat anggaran utama menurut Munandar (2009:10) adalah sebagai berikut :

1. Sebagai Pedoman Kerja

Anggaran berfungsi sebagai pedoman kerja dan memberikan arah sekaligus harus memberikan target-target yang harus dicapai oleh kegiatan-kegiatan perusahaan di waktu yang akan datang.

2. Sebagai Alat Pengkoordinasi Kerja

Anggaran berfungsi sebagai alat pengkoordinasi kerja agar semua bagian-bagian yang terdapat di dalam perusahaan harus dapat saling menunjang saling bekerja sama dengan manajemen untuk menuju sasaran yang telah ditetapkan, dengan demikian kelancaran jalannya perusahaan akan lebih terjamin.

3. Sebagai Alat Pengawasan Kerja

Anggaran berfungsi pula sebagai tolak ukur sebagai alat pembanding untuk menilai (evaluasi) realisasi kegiatan perusahaan nanti dengan membandingkan antara apa yang tertuang dalam anggaran dengan apa yang dicapai untuk realisasi kerja perusahaan, dapat dilihat apakah kerap sukses bekerja dan perbandingan tersebut dapat pula diketahui sebab-sebab penyimpangan antara anggaran dan realisasinya sehingga dapat diketahui kelemahan dan kekuatan

yang dimiliki perusahaan. Hal ini berguna untuk menyusun rencana (budget) selanjutnya secara lebih matang dan lebih akurat.

2.2.3.3 Jenis Anggaran

Jenis – jenis anggaran antara lain sebagai berikut :

a. Anggaran Operasional

Anggaran operasional adalah anggaran yang digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari – hari dalam menjalankan pemerintahan. Pengeluaran yang masuk kategori anggaran operasional antara lain adalah belanja rutin, belanja administrasi umum dan belanja operasi dan pemeliharaan.

b. Anggaran Modal / Investasi

Anggaran modal adalah pengeluaran yang manfaatnya cenderung melebihi satu tahun anggaran dan akan menambah asset atau kekayaan pemerintah, dan selanjutnya akan menambah anggaran rutin untuk biaya operasional dan pemeliharaannya.

2.2.3.4 Fungsi Anggaran

Anggaran mempunyai fungsi sebagai berikut yaitu *planning*, *coordinating*, dan *controlling*.

1. Dalam bidang perencanaan a) Mendasarkan kegiatan pada penyelidikan studi dan penelitian. Dengan kata lain, penganggaran bermanfaat untuk membantu manajemen meneliti, mempelajari masalah – masalah yang berhubungan dengan kegiatan – kegiatan yang dilakukannya; b) Mengerahkan seluruh tenaga dalam perusahaan untuk menentukan arah / kegiatan yang paling menguntungkan. Anggaran yang disusun untuk jangka panjang dengan

schedule teratur akan sangat membantu dalam mengarahkan secara tepat tenaga – tenaga; c) Untuk membantu atau menunjang kebijaksanaan perusahaan; d) Menentukan tujuan – tujuan perusahaan. Anggaran dapat membantu manajemen dalam memilih tujuan yang akan dilaksanakan atau tidak; e) Membantu menstabilkan kesempatan kerja yang tersedia. Perencanaan kebutuhan tenaga kerja yang baik akan mengakibatkan dapat dihindarkannya kelebihan dan kekurangan tenaga kerja; f) Mengakibatkan pemakaian alat – alat fisik secara lebih efektif. Disusunnya perencanaan yang terperinci, dapat dihindarkan biaya – biaya yang timbul karena kapasitas berlebihan;

2. Dalam bidang koordinasi a) Membantu mengkoordinasikan faktor manusia dengan perusahaan. Penyusunan rencana yang terperinci membantu manajer mengatasi masalah itu, sehingga ia kembali merasa adanya hubungan antara kemampuannya dengan perusahaan yang dipimpinnya; b) Menghubungkan aktivitas perusahaan dengan trend dalam dunia usaha. Dengan disusunnya anggaran, dapat dinilai apakah rencana tersebut sesuai dengan keadaan dunia usaha yang akan dihadapi; c) Menempatkan penggunaan modal pada saluran yang menguntungkan, dalam arti seimbang dengan program perusahaan; d) Untuk mengetahui kelemahan – kelemahan dalam organisasi;
3. Dalam bidang pengawasan a) Untuk mengawasi kegiatan – kegiatan dan pengeluaran – pengeluaran. Kegiatan tersebut tidak hanya direncanakan saja, tetapi didalam pelaksanaannya harus diadakan pengawasan agar seperti yang direncanakan; b) Untuk pencegahan secara umum pemborosan – pemborosan,

misalnya dengan cara kontrol terhadap pelaksanaan, sebetulnya ini adalah tujuan paling umum dari penyusunan anggaran (Adi dan Asri, 2003:50).

2.2.3.5 Prinsip – prinsip Anggaran

1. Otorisasi oleh legislative

Anggaran public harus mendapatkan otorisasi dari legislative terlebih dahulu sebelum eksekutif dapat membelanjakan anggaran tersebut;

2. Komprehensif

Anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu, adanya dana non-budgetair pada dasarnya menyalahi prinsip anggaran yang bersifat komprehensif;

3. Keutuhan anggaran

Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum;

4. Nondiscretionary Appropriation

Jumlah yang disetujui oleh dewan legislative harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien, dan efektif.

5. Periodik

Anggaran merupakan suatu proses yang periodik , dan bersifat tahunan maupun multi tahunan.

6. Akurat

Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukan cadangan yang tersembunyi (*hidden reserve*) yang dapat dijadikan sebagai kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya underestimate pendapatan dan overestimate pengeluaran.

7. Jelas

Anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat, dan tidak membingungkan.

8. Diketahui publik

Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

2.2.3.6 Karakteristik Anggaran

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan selain keuangan;
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu atau beberapa tahun;
3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang ditetapkan;
4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusunan anggaran; Karakteristik yang baik adalah: a) Berdasarkan program; b) Berdasarkan pusat pertanggung jawaban (pusat biaya, pusat laba dan pusat investasi); c) Sebagai alat perencanaan.
5. Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

2.2.3.7 Pendekatan Anggaran

Pendekatan penganggaran sektor publik dibedakan menjadi dua bagian, yaitu pendekatan fungsional dan pendekatan pengambilan keputusan.

1. Pendekatan fungsional

Pendekatan fungsional dilakukan dengan penerapan penyaluran anggaran terhadap kegiatan fungsional organisasi/lembaga dengan tujuan untuk mengoptimalkan berbagai aktifitas lembaga sekaligus mengintegrasikan

berbagai program melalui proses penyesuaian. Penyesuaian ini dapat dilakukan melalui evaluasi dan analisis keuangan secara berurutan. Penyesuaian dapat dikatakan efektif apabila mampu menyeimbangkan berbagai permintaan di dalam pemerintahan, baik dari organisasi sektor swasta dan sektor publik, dan strategi pencapaian tujuan yang telah ditetapkan. Sehingga bobot pengukuran prestasi penyusunan anggaran akan dikaitkan program dan kapabilitas pendanaan yang telah dijamin tersedia.

2. Pendekatan pengambilan keputusan

Pendekatan pengambilan keputusan didasarkan karena anggaran disusun melalui pengambilan keputusan terhadap kehidupan dan tujuan organisasi. Pengambilan keputusan itu sendiri merupakan proses gabungan dari bagian – bagian yakni disiplin ekonomi, ilmu politik, psikologi, dan administrasi publik. Akibatnya keputusan anggaran merupakan seni. Tarik ulur merupakan konsep dan praktis dan konteks anggaran dan manajemen keuangan global dilakukan untuk mencapai titik optimal. Pengambilan keputusan anggaran dapat dibedakan menjadi rasional dan penyesuaian /bertahap. Pendekatan rasional didasari pada pemikiran ekonomi tradisional, sedangkan konsep penyesuaian/bertahap diterapkan ke arah pendekatan pemerintah yang demokratis.

2.2.3.8 Kelemahan – kelemahan Anggaran

Adi dan Asri (2003;53) menyatakan bahwa ada beberapa kelemahan yang membatasi anggaran, kelemahan tersebut antara lain :

1. Dalam menyusun anggaran, penaksiran yang dipakai belum tentu tepat dengan keadaan yang sebenarnya.

2. Sering kali keadaan yang digunakan sebagai dasar penyusunan anggaran mengalami perkembangan yang jauh berbeda daripada yang direncanakan. Rencana tersebut baru berhasil apabila dilaksanakan sungguh – sungguh.
3. Karena penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, maka secara potensial dapat menimbulkan persoalan-persoalan hubungan kerja yang dapat menghambat proses pelaksanaan anggaran.
4. Kondisi yang terjadi tidak selalu 100% sama dengan apa yang diramalkan sebelumnya, karena itu anggaran perlu memiliki sifat yang luwes.

2.2.4. Partisipasi Penganggaran

Partisipasi penganggaran didefinisikan sebagai keterlibatan manajer – manajer pusat pertanggungjawaban dalam penyusunan anggaran. Partisipasi anggaran akan mengakibatkan para manajer untuk menentukan perencanaan yang strategis untuk perusahaan dimasa yang akan datang, (Govindarajan, 1986).

Menurut Browneel dalam Coryanata (2004;619) partisipasi penyusunan anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh seseorang dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi merupakan perilaku, pekerjaan, dan aktivitas yang dilakukan oleh manajer selama aktivitas berlangsung. Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan ciri penyusunan anggaran yang menekankan kepada partisipasi manajer setiap pusat pertanggungjawaban dalam proses penyusunan dan penentuan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya.

2.2.5. Penyusunan Anggaran

2.2.5.1. Pengertian Penyusunan Anggaran

Munandar (2001;16) mengemukakan bahwa proses penyusunan anggaran adalah suatu proses kegiatan yang menghasilkan anggaran tersebut sebagai hasil kerja, kegiatan yang berkaitan dengan pelaksanaan fungsi anggaran, yaitu fungsi – fungsi pedoman kerja, alat pengkoordinasian kerja dan alat pengawasan kerja.

Secara lebih terperinci Munandar (2001 : 16) menjelaskan proses kegiatan yang tercakup dalam anggaran sebagai berikut :

1. Pengumpulan data dan informasi yang diperlukan untuk menyusun anggaran.
2. Pengelolaan dan penganalisaan data dan informasi tersebut untuk mengadakan taksiran-taksiran dalam rangka menyusun anggaran.
3. Menyusun anggaran serta meyajikannya secara teratur dan sistematis .
4. Pengkoordinasian pelaksanaan anggaran.
5. Pengumpulan data dan informasi untuk keperluan pengawasan kerja.
6. Pengolahan dan penganalisaan data tersebut untuk mengadakan interpretasi dan memperoleh kesimpulan-kesimpulan dalam rangka mengadakan penilaian terhadap kerja yang telah dilaksanakan.

2.2.5.2. Penyusunan Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2002:62) anggaran sektor publik adalah rencana kegiatan yang dipresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter atau dalam bentuk sederhana. Sedangkan Moh. Mahsun, Firma dan Heribertus (2011:65) berpendapat bahwa anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas yang berisi tentang besarnya belanja yang harus dikeluarkan untuk membiayai program dan aktivitas yang direncanakan serta cara untuk mendapatkan dana untuk membiayai program dan aktivitas

tersebut. Proses penyusunan anggaran sektor publik dikelompokkan menjadi empat tahap yaitu :

1. Tahap persiapan anggaran

Informasi akuntansi manajemen berperan dalam tahap penetapan sasaran sebagai alat pengirim pesan. Proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran para atasan dalam mencapai sasaran yang telah dirumuskan untuk dapat melaksanakan perannya masing – masing, proses penyusunan anggaran mengalokasikan sumber daya kepada manajer yang diberi peran, sehingga tiap – tiap manajer menjadi jelas peran yang dipikulnya dalam mencapai sasaran yang diterapkan dalam anggaran.

2. Tahap ratifikasi

Tahap ratifikasi merupakan tahap pengesahan anggaran. 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 memiliki political skill, salesmanship, dan coalition building yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang memadai dari pimpinan 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 pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah sistem akuntansi, sistem informasi

akuntansi, dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam tahap ini bertanggungjawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk melakukan perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya. Sistem akuntansi yang baik meliputi sistem pengendalian intern yang memadai.

4. Tahap Pelaporan dan Evaluasi Anggaran

Tahap ini adalah tahap akhir dalam siklus penganggaran. Pada tahap ini anggaran dipertanggungjawabkan dalam bentuk laporan dan dievaluasi pelaksanaannya.

2.2.5.3 Persyaratan Penyusunan Anggaran

Menurut Adi dan Asri (2003;7) dalam menyusun anggaran perlu diperhatikan beberapa syarat yaitu :

1. Anggaran harus realistis, yang artinya sangat mungkin untuk dicapai tidak boleh terlalu optimistis dan tidak boleh terlalu pesemis;
2. Luwes, artinya tidak kaku sehingga terdapat peluang untuk disesuaikan dengan keadaan apabila terjadi perubahan;
3. Kontinyu, artinya bahwa anggaran perusahaan memerlukan perhatian secara terus menerus dan bukan merupakan suatu usaha yang bersifat insidental.

2.2.5.4 Tujuan Penyusunan Anggaran

Anggaran disusun untuk membantu para pimpinan dalam pembuatan perencanaan dan pengendalian, dari aspek perencanaan dengan menggunakan anggaran berguna dalam penggunaan dana yang tersedia seefisien mungkin. Anggaran

sebagai alat manajemen akan bermanfaat jika disusun dengan baik sehingga manajemen menggunakan sebaik mungkin untuk tujuan unit organisasi.

2.2.6. Budgetary Slack

Budgetary slack adalah perbedaan antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran. *Budgetary slack* dapat pula diartikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan yaitu ketika membuat anggaran penerimaan lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran yang lebih tinggi daripada estimasi sesungguhnya (Dinni: 2008) dalam Sugiwardani (2012). Hasen dan Mowen (2000:373) dalam Sugiwardani (2012) yang mengurai mengenai tiga permasalahan yang timbul dari partisipasi anggaran. Salah satunya adalah masuknya senjangan (*slack*) kedalam anggaran. Sedangkan menurut Ikhsan dan Ishak (2005:176) *budgetary slack* adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi tugas tersebut. Manajer menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah, mengestimasi biaya lebih tinggi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output.

Dalam proses partisipasi anggaran, *budgetary slack* merupakan ketidaksesuaian antara penggunaan dana yang lebih besar dari anggaran yang telah direncanakan sebelumnya. Dengan tingginya *budgetary slack* akan mengakibatkan dua kemungkinan yaitu penambahan dana di luar rencana

anggaran semula atau tetap sesuai dengan rencana anggaran dana yang ditetapkan tetapi menurunkan kinerja pelaksana anggaran. Di dalam penyusunan anggaran keterlibatan bawahan sangat diperlukan, berdasarkan *Agency Theory* bawahan akan membuat target anggaran yang lebih mudah dicapai, dengan cara membuat target anggaran yang rendah pada sisi pendapatan dan mengajukan biaya yang lebih (Maskun, 2008).

2.2.7. Asimetri Informasi

2.2.7.1. Pengertian Asimetri Informasi

Asimetris informasi adalah perbedaan informasi yang dimiliki antara manajer tingkat bawah atau menengah dengan manajemen di atasnya dalam penyusunan anggaran. Atasan atau pemegang kuasa anggaran mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih dari pada bawahan atau pelaksana anggaran mengenai unit tanggung jawab bawahan atau pelaksana anggaran ataupun sebaliknya. Kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan atau pemegang kuasa anggaran kepada bawahan atau pelaksana anggaran terlalu tinggi. Kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan atau pelaksana anggaran akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai (Dinni: 2008) dalam Sugiwardani (2012).

Menurut Dunk (1993 dalam Apriyandi, 2011) *Information asymmetry exists only when subordinates' information exceeds that of their superiors.* Artinya informasi asimetri terjadi ketika bawahan memiliki informasi lebih dibanding atasan mengenai suatu unit organisasi atau pusat pertanggungjawaban bawahan. Informasi asimetri timbul dalam teori keagenan yaitu teori yang menjelaskan hubungan antara prinsipal dan agen yang diungkapkan oleh Jensen

Meckling (1976 dalam Apriyandi, 2011). Dalam teori keagenan salah satu pihak yang bertindak sebagai prinsipal membuat suatu kontrak dengan pihak lain yang bertindak sebagai agen dengan harapan bahwa agen akan melaksanakan pekerjaan seperti yang diinginkan prinsipal. Menurut teori keagenan, agen mempunyai lebih banyak informasi tentang kinerja aktual, motivasi, dan tujuan yang ingin dicapai.

2.2.7.2. Faktor Pendorong Asimetri Informasi

Kondisi bawahan memiliki informasi lebih dibandingkan atasan memungkinkan tidak semua informasi yang dimiliki bawahan disampaikan kepada atasan meskipun telah dilakukan proses partisipasi dalam penyusunan anggaran (Ompusunggu dan Bawono, 2006). Pendapat tersebut menjelaskan bahwa adanya informasi lebih yang dimiliki bawahan mendorong bawahan untuk mengesampingkan keadaan aktual terutama apabila hal tersebut berkaitan dengan penilaian kerja.

2.2.7.3. Indikator Asimetri Informasi

Menurut Dunk (1993) asimetri informasi diukur dengan beberapa indikator yaitu:

1) Informasi yang dimiliki bawahan dibandingkan dengan atasan

Perbedaan informasi yang dimiliki manajer atas dengan bawah merupakan tanda terjadinya asimetri informasi. Pada keadaan ini, manajer tingkat bawah seringkali memiliki informasi yang lebih akurat mengenai tanggung jawabnya dibandingkan dengan manajer atas.

2) Hubungan input-output yang ada dalam operasi internal

Manajer tingkat bawah lebih memahami jumlah pendapatan dan biaya kegiatan operasi unit dalam unit pertanggungjawaban yang mereka kelola.

3) Kinerja potensial

Manajer tingkat bawah dapat memperkirakan kinerja potensial unit tanggung jawabnya secara akurat, karena mereka terlibat secara langsung dalam proses kegiatan unit tersebut dibandingkan manajer tingkat atas yang tidak terlibat langsung dalam proses tersebut.

4) Teknis pekerjaan

Manajer tingkat bawah lebih mengetahui bagaimana cara unit tanggung jawabnya untuk mencapai tujuan daripada manajer atas.

5) Mampu menilai dampak potensial

Manajer tingkat bawah dapat menilai risiko yang mungkin terjadi pada unit tanggung jawabnya secara akurat karena terlibat langsung dalam proses pengoperasian.

6) Pencapaian bidang kegiatan

Manajer bawah lebih mengetahui bagaimana unit tanggung jawabnya dapat memenuhi pencapaian atas perencanaan yang sudah ditetapkan.

2.2.8. Tekanan Anggaran

Budget emphasis (penekanan anggaran) adalah pemberian reward atau penilaian kinerja bagi para manajer menengah ke bawah berdasarkan pada pencapaian target anggaran atau apabila pimpinan mempersepsikan bahwa kinerja dan penghargaannya dinilai berdasarkan pada target anggaran yang dicapai (Dunk, 1993 dalam Husnatarina dan Nor, 2007).

Bilamana suatu organisasi menggunakan anggaran sebagai salah satu tolak ukur kinerja, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan dua

cara yaitu yang pertama, meningkatkan *performance*, sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang telah dianggarkan. Sedang cara yang kedua adalah dengan membuat anggaran mudah untuk dicapai atau dengan kata lain melonggarkan anggaran dengan suatu cara, misalnya dengan merendahkan target dan meninggikan biaya, sehingga anggaran tersebut mudah untuk dicapai.

2.3 Hipotesis Penelitian

2.3.1 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Penyusunan anggaran berbasis kinerja adalah penganggaran yang dilakukan oleh manajer tingkat bawah, anggaran ini dapat mengukur kinerja pegawai tingkat bawah. Penyusunan ini melibatkan manajer tingkat bawah, karena dianggap sebagai orang yang mengetahui situasi yang sebenarnya di lapangan. Cara tersebut dianggap dapat lebih akurat karena manajer tingkat bawah dianggap lebih memahami kondisi perusahaan yang sesungguhnya. Sayangnya anggaran partisipatif dapat menimbulkan senjangan anggaran apabila manajer tingkat atas tidak berperan aktif dalam penyusunan anggaran, hal tersebut mendorong manajer tingkat bawah melakukan standar anggaran yang mudah mereka capai.

Tahap perencanaan anggaran daerah sering menimbulkan *budgetary slack*, karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat. Hal ini konsisten dengan hasil penelitian Nor (2007), Falikhatun (2007), Ikhsan (2007), Nasution (2011), dan Selvi Hidayani (2012), yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi semakin meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa bawahan memberikan informasi yang bias dalam

penyusunan anggaran, sehingga mengurangi keakuratan dalam penyusunan anggaran.

Berdasarkan hasil argumentasi dan hasil riset terdahulu maka peneliti mengusulkan hipotesis sebagai berikut :

H₁ : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*.

2.3.2 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderasi

Berdasarkan teori keagenan, manusia akan bertindak *opportunistic* yaitu mengutamakan kepentingan pribadi daripada kepentingan organisasi. Agen akan termotivasi untuk meningkatkan kompensasi di masa mendatang guna meningkatkan kinerjanya, sedangkan *principal* termotivasi untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitasnya. Prinsipal tidak dapat memonitor kegiatan agen setiap hari. Sebaliknya, agen mengetahui informasi penting mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan organisasinya secara keseluruhan. Hal inilah yang menimbulkan asimetri informasi yaitu ketidakseimbangan informasi antara prinsipal dan agen.

Asimetri informasi yang terjadi antara prinsipal dan agen yang berpartisipasi dalam penganggaran dapat menimbulkan *budgetary slack*. Karena, kinerja yang dinilai dari tingkat pencapaian anggaran menjadi motivasi agen untuk melakukan asimetri informasi untuk memudahkan pencapaian anggaran. Dapat disimpulkan bahwa asimetri informasi diindikasikan akan memperkuat hubungan antara anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack*. Semakin tinggi

asimetri informasi yang ada, maka akan semakin tinggi juga *budgetary slack* yang terjadi.

Teori ini didukung oleh Young (1985), Utomo (2006), Djasuli dan Fadilah (2011) bahwa interaksi anggaran partisipatif dan asimetri informasi berpengaruh positif dan signifikan pada *budgetary slack*.

Berdasarkan uraian di atas peneliti mengusulkan hipotesis :

H₂ : Asimetri informasi memoderasi hubungan antara anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack*.

2.3.3 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Tekanan Anggaran sebagai Variabel Moderasi

Dalam fungsinya sebagai alat perencanaan, anggaran dapat digunakan untuk merencanakan berbagai aktivitas suatu pusat pertanggungjawaban agar dalam pelaksanaan aktivitasnya sesuai dengan apa yang telah digariskan. Anggaran dapat pula berfungsi sebagai alat pengendalian bilamana anggaran digunakan sebagai tolak ukur kinerja suatu pusat pertanggungjawaban. Jika dalam suatu organisasi anggaran merupakan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan, maka kondisi ini dinamakan penekanan anggaran atau *budget emphasis*.

Ketika anggaran digunakan sebagai pengukur kinerja bawahan dalam suatu organisasi, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan dua kemungkinan. Pertama, meningkatkan *performance* sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang ditargetkan sebelumnya. Kedua, melonggarkan anggaran pada saat penyusunan anggaran tersebut. Dengan

melonggarkan anggaran manajer pusat pertanggungjawaban dikatakan melakukan upaya *budgetary slack*. Dengan demikian, apabila penilaian kinerja sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan akan terdorong untuk menciptakan *budgetary slack*.

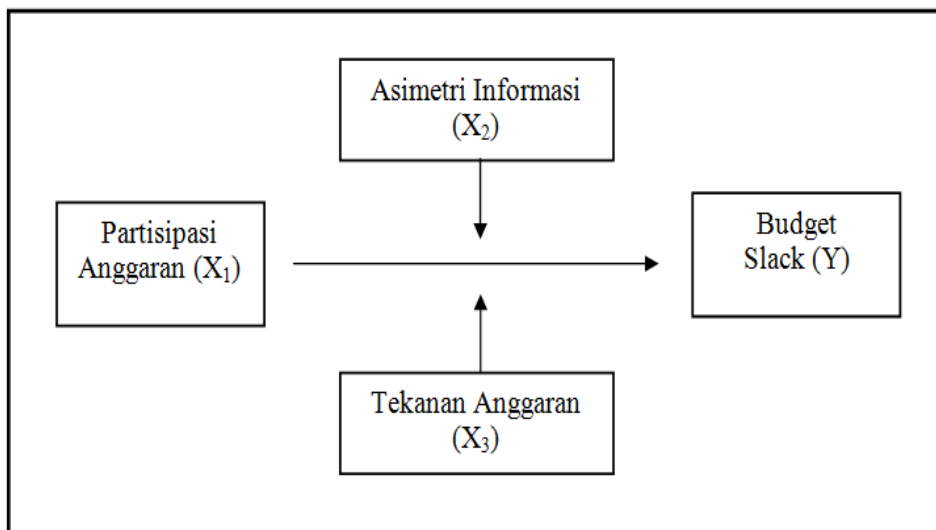
Hal sesuai dengan pendapat dari Anggraeni (2008) yang membuktikan penekanan anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*.

Berdasarkan uraian di atas peneliti mengusulkan hipotesis :

H₃ : *budget emphasis* memoderasi hubungan antara anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack*.

2.4 Kerangka Konseptual

Berdasarkan uraian di atas dapat dibuat kerangka konseptual sebagai berikut :



Gambar 2.1 Kerangka Konseptual

Penjelasan :

Berdasarkan rerangka berpikir di atas menunjukkan bahwa mendeskripsikan pengaruh variabel independen yaitu penganggaran partisipatif

pada budgetary slack sebagai variabel dependen dengan asimetri informasi dan penekanan anggaran sebagai variabel moderasi.

Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap selisih anggaran dapat diperkuat dan diperlemah asimetri informasi dan budget emphasis. Asimetri informasi pada organisasi ditandai dengan bentuk perbedaan informasi antara atasan dengan bawahan. Dimana bawahan melebih-lebihkan kebutuhan sumber daya mereka atau mengecilkan kemampuan kerja mereka. Sehingga, interaksi antara anggaran partisipatif dengan asimetri informasi dapat menyebabkan terjadinya budgetary slack.

Variabel kontigensi lainnya adalah budget emphasis. Tekanan anggaran merupakan pemberian reward atau penilaian kinerja bagi bagi para manajer menengah ke bawah berdasarkan pada pencapaian target anggaran. Melalui keterlibatan para bawahan dalam proses penyusunan anggaran, maka para bawahan akan memikul tanggung jawab pribadi yang lebih besar sebagai konsekuensinya. Dengan kata lain partisipasi anggaran meningkatkan kesadaran akuntabilitas anggaran. Target anggaran yang ditetapkan bersama nantinya akan dijadikan sebagai dasar atas evaluasi kinerja mereka. Sehingga keterlibatan mereka dalam proses penyusunan anggaran akan meningkatkan budget emphasis (penekanan anggaran) dalam organisasi tersebut.