

BAB II

TELAAH PUSTAKA

2.1. Tinjauan Teoritis

2.1.1. Manajemen Keuangan Daerah

Menurut Halim (2004: 18), Keuangan Daerah dapat diartikan sebagai "semua hak dan kewajiban pemerintah yang dapat dinilai dengan uang, demikian pula segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan kekayaan daerah yang lebih tinggi serta pihak-pihak lain sesuai peraturan perundangan yang berlaku".

Ruang lingkup keuangan daerah terdiri dari keuangan daerah yang dikelola langsung dan kekayaan daerah yang dipisahkan. Keuangan Daerah yang dikelola langsung adalah APBD dan barang-barang inventaris milik daerah. Sedangkan keuangan daerah yang dipisahkan meliputi Badan Usaha Milik (BUMD).

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia nomor 77 tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah, dimuat pedoman teknis pengelolaan keuangan daerah yang meliputi APBD, penyusunan rancangan APBD, penetapan APBD, pelaksanaan dan penatausahaan, laporan realisasi semester pertamaa APBD dan perubahan APBD, akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah daerah, penyusunan rancangan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD, kekayaan dan utang daerah, Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), informasi keuangan daerah serta pembinaan dan pengawasan.

Komponen kedua APBD adalah belanja daerah. Sesuai Peraturan Pemerintah nomor 12 tahun 2019, belanja daerah adalah pengeluaran daerah yang tidak

diterima kembali oleh daerah dan diakui sebagai pengurang ekuitas dalam 1 (satu) tahun anggaran. Belanja daerah terdiri dari belanja operasi, belanja modal, belanja tidak terduga dan belanja transfer. Belanja operasi merupakan pengeluaran anggaran untuk kegiatan sehari-hari yang memberikan manfaat jangka pendek. Belanja operasi terdiri dari belanja pegawai, belanja barang dan jasa, belanja bunga, belanja subsidi, belanja hibah dan belanja bantuan sosial. Belanja modal merupakan belanja dalam rangka pengadaan aset tetap dan aset lainnya. Belanja tidak terduga digunakan pada saat keadaan darurat termasuk keperluan mendesak yang tidak dapat diprediksi sebelumnya. Belanja transfer dapat diuraikan menjadi 2 (dua) jenis yaitu belanja bagi hasil dan belanja bantuan keuangan. Adapun pembiayaan daerah merupakan penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali.

2.1.2. Anggaran

Mulyadi (2010:488) menyatakan Anggaran adalah suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun.

Menurut Mardiasmo (2018:75), mengungkapkan bahwa 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. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Sedangkan, Halim (2012:22) mengartikan “Anggaran yaitu rencana kegiatan yang

diwujudkan dalam bentuk finansial, meliputi usulan pengeluaran yang diperkirakan untuk suatu periode waktu, serta usulan cara-cara memenuhi pengeluaran tersebut”

2.1.1.1 Unsur-Unsur Anggaran

Dalam anggaran terdapat unsur-unsur yang melekat padanya. Menurut Gitosudarmo dan Najmudin (2003:3-4) unsur-unsur yang melekat pada anggaran adalah sebagai berikut:

1. Rencana

Merupakan suatu penentuan terlebih dahulu atau penentuan di muka, tentang suatu aktivitas atau kegiatan yang dilakukan di waktu yang akan datang alasan yang mendorong untuk menyusun rencana, antara lain:

- a. Waktu yang akan datang penuh ketidakpastian
- b. Waktu yang akan datang penuh dengan berbagai alternatif
- c. Rencana sebagai pedoman, alat koordinasi dan pengawasan

2. Meliputi seluruh kegiatan perusahaan

Anggaran mencakup semua kegiatan yang akan dilakukan oleh semua bagian yang ada dalam perusahaan, seperti kegiatan dibidang produksi, pemasaran, keuangan, personalia dan administrasi umum.

3. Dinyatakan dalam satuan moneter

Anggaran dinyatakan dalam satuan yang dapat dengan mudah diterapkan pada berbagai kegiatan perusahaan yang beraneka ragam, yaitu satuan keuangan. Namun, sebelum dinyatakan dalam satuan keuangan pada setiap bagian aktivitas yang ada diukur dengan satuan sendiri yang sesuai. Misalnya, pembelian material diukur dengan satuan kg, perencanaan tenaga kerja diukur

dengan Jam Kerja Langsung (JKL), pemeliharaan mesin diukur dengan Jam Kerja Mesin (JKM), dan lain- lain. Setelah itu baru dinyatakan dengan satuan keuangan.

4. Menyangkut waktu yang akan datang

Anggaran disusun dan berlaku untuk periode yang akan datang. Periode anggaran yang lazim digunakan adalah dalam jangka panjang atau jangka pendek.

2.1.1.2 Karakteristik Anggaran

Menurut Bastian (2010:81) Anggaran sektor publik mempunyai karakteristik sebagai berikut:

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 penyusun anggaran.
5. Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

2.1.1.3 Prinsip Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2018:83), prinsip anggaran sebagai berikut:

1. Otorisasi oleh Legislatif. Anggaran publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif 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 legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien, dan efektif.
5. Periodik. Anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan maupun multi tahunan.
6. Akurat. Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan 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. Dipublikasi. Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas

2.1.1.4 Fungsi-fungsi Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2018:78-83) mengidentifikasi beberapa fungsi anggaran dalam manajemen sektor publik adalah sebagai berikut

1. Alat perencanaan

Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan, dan berapa hasil yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut. Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan untuk:

- a. Merumuskan tujuan serta sasaran kebijakan agar sesuai dengan visi dan misi yang ditetapkan,
- b. Merencanakan berbagai program dan kegiatan untuk mencapai tujuan organisasi serta alternatif pembiayaannya,
- c. Mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang telah disusun,
- d. Menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi.

2. Alat pengendalian

Anggaran sebagai instrumen pengendalian digunakan untuk menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar (*overspending*), terlalu rendah (*underspending*), salah sasaran (*missappropriation*), atau adanya penggunaan yang tidak semestinya (*misspending*). Anggaran merupakan alat untuk mengawasi kondisi keuangan dan pelaksanaan operasional program atau kegiatan pemerintah. Sebagai alat pengendalian manajerial, anggaran sektor publik digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah mempunyai uang yang

cukup untuk memenuhi kewajibannya. Pengendalian anggaran sektor publik dapat dilakukan dengan empat cara, yaitu:

- a. Membandingkan kinerja aktual dengan kinerja yang dianggarkan,
- b. Menghitung selisih anggaran,
- c. Menemukan penyebab yang dapat dikendalikan dan tidak dapat dikendalikan atas suatu varians,
- d. Merevisi standar biaya atau target anggaran untuk tahun berikutnya.

3. Alat kebijakan fiskal

Melalui anggaran organisasi sektor publik dapat menentukan arah atas kebijakan tertentu. Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah, digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui anggaran sektor publik dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi dan estimasi ekonomi.

4. Alat politik

Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tertentu. Anggaran tidak sekedar masalah teknik, melainkan diperlukan keterampilan berpolitik, membangun koalisi, keahlian bernegosiasi, dan pemahaman tentang manajemen keuangan sektor publik yang memadai oleh para manajer publik. Oleh karena itu, kegagalan dalam melaksanakan anggaran akan dapat menjatuhkan kepemimpinan dan kredibilitas pemerintah.

5. Alat koordinasi dan komunikasi

Melalui dokumen anggaran yang komprehensif, sebuah bagian atau unit kerja atau departemen yang merupakan sub-organisasi dapat mengetahui apa yang harus dilakukan dan apa yang akan dilakukan oleh bagian/unit kerja lainnya. Oleh karena itu, anggaran dapat digunakan sebagai alat koordinasi dan komunikasi antara dan seluruh bagian dalam pemerintahan.

6. Alat penilaian kinerja

Kinerja eksekutif dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran, efektivitas dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan berapa hasil yang dicapai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan. Anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja.

7. Alat motivasi

Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar dapat bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang ditetapkan. Agar dapat memotivasi pegawai, anggaran hendaknya bersifat *challenging*.

8. Alat menciptakan ruang publik

Fungsi ini hanya berlaku pada organisasi sektor publik, karena pada organisasi swasta anggaran merupakan dokumen rahasia yang tertutup untuk publik. Masyarakat dan elemen masyarakat lainnya nonpemerintah, seperti LSM, Perguruan Tinggi, Organisasi Keagamaan, dan organisasi masyarakat lainnya, harus terlibat dalam proses penganggaran publik. Keterlibatan mereka

dapat bersifat langsung dan tidak langsung. Keterlibatan langsung masyarakat dalam proses penganggaran dapat dilakukan mulai dari proses penyusunan perencanaan pembangunan maupun rencana 24 kerja pemerintah (daerah), sedangkan keterlibatan secara tidak langsung dapat melalui perwakilan mereka di lembaga legislatif (DPR/DPRD).

2.1.1.5 Jenis-Jenis Anggaran Sektor Publik

Mardiasmo (2018:82-83) juga mengatakan bahwa anggaran sektor publik dapat dibagi berdasarkan jenisnya yaitu

1. Anggaran operasional

Anggaran ini digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari-hari dalam menjalankan pemerintahan. Pengeluaran pemerintah yang dikategorikan dalam anggaran operasional adalah belanja rutin. 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 berulang-ulang pada setiap tahunnya.

2. Anggaran modal

Anggaran ini menunjukkan rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabot, dan sebagainya. Pengeluaran modal yang besar biasanya dilakukan dengan menggunakan pinjaman. Belanja investasi/modal adalah pengeluaran yang manfaatnya cenderung melebihi satu tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan pemerintah, dan selanjutnya akan menambah anggaran rutin untuk biaya operasional dan pemeliharaannya.

2.1.1.6 Pendekatan Penyusunan Anggaran

Secara garis besar, menurut Mardiasmo (2018:63) pendekatan dalam penyusunan anggaran dibagi menjadi 3 kelompok, yaitu:

1. *Top down approach* (bersifat dari atas-ke-bawah)

Dalam penyusunan anggaran ini, manajemen senior menetapkan anggaran bagi tingkat yang lebih rendah sehingga pelaksana anggaran hanya melakukan apa saja yang telah disusun. Tapi pendekatan ini jarang berhasil karena mengarah kepada kurangnya komitmen dari sisi pembuat anggaran dan hal ini membahayakan keberhasilan rencana anggaran.

2. *Bottom up approach* (bersifat dari bawah-ke-atas)

Pada *bottom up approach*, anggaran sepenuhnya disusun oleh bawahan dan selanjutnya diserahkan atasan untuk mendapatkan pengesahan. Dalam pendekatan ini, manajer tingkat yang lebih rendah berpartisipasi dalam menentukan besarnya anggaran. Pendekatan dari bawah ke atas dapat menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran, tetapi apabila tidak dikendalikan dengan hati-hati dapat menghasilkan jumlah yang sangat mudah atau yang tidak sesuai dengan tujuan keseluruhan perusahaan.

3. Kombinasi *top down* dan *bottom up*

Kombinasi antara kedua pendekatan inilah yang paling efektif. Pendekatan ini menekankan perlunya interaksi antara atasan dan bawahan secara bersama sama menetapkan anggaran yang terbaik bagi perusahaan.

2.1.1.7 Aspek Perilaku Penganggaran Sektor Publik

Menurut Mahmudi (2016), Anggaran dapat mempengaruhi perilaku pimpinan dan pegawai yang berperan sebagai pelaksana anggaran. Aspek perilaku dalam anggaran dapat mempengaruhi kinerja anggaran. Beberapa aspek perilaku dalam penganggaran sektor publik antara lain adalah senjangan anggaran (*budgetary slack*), keterlibatan manajemen senior serta partisipasi anggaran.

Selain dari ketiga aspek perilaku diatas terdapat beberapa aspek lainnya yang merupakan replika dari peneliti terdahulu, antara lain:

1. Asimetris informasi replikasi dari peneliti terdahulu yaitu Yeandrawita (2015), Maharani dan Putu Agus Ardiana (2015)
2. Penekanan anggaran replikasi dari peneliti terdahulu yaitu Erina dan Wayan Suartana (2016), Yeandrawita (2015)
3. Ketidakpastian Lingkungan replikasi dari peneliti terdahulu yaitu Tun Huseno (2017) dan Putu Ayu Regita Naraswari dkk (2019)
4. Kompleksitas Tugas replikasi dari peneliti terdahulu yaitu Eriska Yulianti (2014) dan Yeandrawita (2015)

2.1.3. *Budgetary Slack*

Senjang menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia berarti tidak simetris atau tidak sama bagian di kiri dan yang di kanan (tentang ukiran dan sebagainya); genjang; berlainan sekali; berbeda; ada (terdapat) jurang pemisah. Persenjangan berarti perbedaan, dan kesenjangan berarti perihal (yang bersifat, berciri) senjang; ketidakseimbangan; ketidaksemetrisan; jurang pemisah.

Senjangan anggaran (*budgetary slack*) dapat diartikan sebagai perbedaan antara jumlah anggaran yang dinyatakan dan diestimasi terbaik yang secara jujur diprediksikan. Senjangan anggaran terjadi dikarenakan manajer menetapkan pendapatan lebih rendah dan biaya yang lebih tinggi dibandingkan dengan estimasi yang seharusnya menjadi target organisasi tersebut. Estimasi adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan. Pihak yang mengetahui adanya senjangan atau tidaknya anggaran adalah pembuatan anggaran itu sendiri (Suartana, 2010:137), sedangkan Menurut Anthony dan Govindarajan dalam (Sosrowinoto, 2016) “*Budgetary slack* adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi”, dan menurut Hansen dan Mowen dalam (Silviana Agustami dan Dina Arfan, 2015) menyatakan bahwa “senjangan anggaran muncul ketika seorang manajer memperkirakan pendapatan rendah atau meningkatkan biaya dengan sengaja”.

Dari beberapa definisi tersebut maka dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah suatu *gap* yang dilakukan oleh pegawai dalam penganggaran partisipatif dengan memberikan usulan dan estimasi anggaran belanja yang berlebihan tidak sesuai dengan kapasitas dan kemampuan yang dimiliki. Senjangan anggaran ini dilakukan oleh pegawai dengan cara merendahkan pendapatan yang bisa dicapai, meninggikan jumlah biaya yang dibutuhkan, ataupun dengan meninggikan masukan yang dibutuhkan untuk menghasilkan jumlah keluaran yang diinginkan.

2.1.2.1 Tujuan Senjangan Anggaran

Pernyataan Whitton dalam Reno Pratama (2013) mengenai tiga alasan pokok manajer melakukan senjangan anggaran adalah:

1. Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya;
2. *Slack* anggaran selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui atau mencapai anggarannya;
3. Pengalokasian sumber daya akan dilakukan berdasarkan proyeksi anggaran biaya, sehingga senjangan anggaran membuatnya fleksibel.

Akibat terjadinya senjangan (*slack*) anggaran ini bisa sangat tidak menguntungkan bagi perusahaan, yaitu motivasi yang dimiliki oleh manajer pelaksana anggaran sangat minim atau bahkan tidak ada sama sekali. Mereka akan menghasilkan produktivitas yang rendah di bawah tingkat optimalnya. Namun sebaliknya apabila anggaran tersebut sangat sulit dicapai, hal ini menyebabkan terjadinya tekanan yang dirasakan oleh manajer bawahan sehingga mereka kehilangan semangat untuk bekerja.

Anggaran yang terlalu ketat atau longgar yang menyebabkan senjangan (*slack*) yang berlebihan akan menyebabkan sikap manajer yang negatif dan sangat tidak menguntungkan bagi organisasi. Sehingga harus diperhatikan bahwa anggaran akhir yang disahkan akan menguntungkan semua pihak.

2.1.2.2 Dimensi Senjangan Anggaran

Pada dasarnya tidak terdapat indikator-indikator yang sangat jelas mengenai senjangan (*slack*) anggaran, Karena hal tersebut sangat berkaitan dengan sikap dan perilaku manusia. Dalam penelitian ini penulis merujuk pada indikator-indikator yang digunakan oleh Alan S Dunk (1993) dalam Sari (2019):

1. Perbedaan antara jumlah anggaran dengan estimasi terbaik.

Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan. dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target mudah dicapai.

2. Target atau sasaran anggaran.

Bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran, dengan target anggaran yang rendah dan biaya yang dianggarkan juga tinggi menyebabkan seorang manajer dapat dengan mudah mencapai anggaran yang telah disetujui sebelumnya.

3. Kondisi lingkungan.

Kondisi lingkungan juga sangat mempengaruhi budgetary slack diantaranya dengan sengaja melakukan perbuatan tersebut dapat suatu timbal balik seperti gaji, promosi, dan bonus dari organisasi karena anggaran yang dibuat dapat dicapai. Budgetary slack dapat dilakukan manajer karena dianggap perlu untuk

menyelamatkan anggaran dengan melakukan penyesuaian dengan bawahan. Oleh karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, partisipasi penganggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

2.1.4. Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh kedua pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat keputusan tersebut. Partisipasi dalam penyusunan anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama komitmen anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa yang akan datang yang ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran (Mulyadi) dalam Reno Pratama (2013). Keterlibatan bawahan dalam proses penyusunan anggaran ini disebut sebagai penganggaran partisipatif.

Definisi partisipasi anggaran menurut Hansen dan Mowen yang dialibahasakan oleh Denny Arnos (2009:448), Partisipasi anggaran adalah suatu keadaan yang memungkinkan para manajer tingkat bawah untuk turut serta dalam pembuatan anggaran bukan hanya membebankan anggaran kepada manajer tingkat bawah. Partisipasi penyusunan anggaran menurut Ida Bagus Astika (2016) adalah Proses pengambilan keputusan bersama dalam penyusunan anggaran oleh dua bagian atau lebih pihak dimana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya, dengan kata lain pekerja dan manajer tingkat bawah memiliki suara dalam prosesnya.

Berdasarkan uraian-uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa partisipasi anggaran merupakan keikutsertaan berbagai pihak yang berkepentingan dengan anggaran untuk bersama-sama mengambil peran guna menentukan dan mencapai anggaran yang merupakan suatu cerminan tujuan organisasi.

Penggunaan partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran diharapkan membawa dampak positif bagi organisasi dan peningkatan motivasi manajerial. Menurut Garisson yang dialihbahasakan oleh Nuri Hinduan dan Edward Tanujaya (2007:381) keunggulan anggaran partisipatif adalah sebagai berikut:

1. Setiap orang pada semua tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak.
2. Perkiraan anggaran disiapkan oleh manajer level bawah yang lebih akurat dan dapat diandalkan dari perkiraan yang disiapkan oleh manajer level atas yang memiliki pengetahuan kurang detail mengenai pasa dan operasi sehari-hari.
3. Motivasi pada umumnya lebih tinggi ketika individu berpartisipasi dalam menetapkan tujuan mereka sendiri daripada ketika tujuan yang dipakai dipaksakan dari atasan
4. Manajer yang tidak mampu memenuhi anggaran yang dipaksakan oleh atasan akan selalu mengatakan bahwa anggaran tidak realistis dan mustahil untuk dicapai.

Meskipun partisipasi anggaran memiliki banyak keunggulan namun partisipasi anggaran juga memiliki beberapa kelemahan. Menurut Hansen dan Mowen yang dialihbahasakan oleh Denny Arnos (2009:48) ada tiga masalah yang timbul dan menjadi kelemahan dalam partisipasi penganggaran antara lain:

1. Pembuatan standar yang terlalu tinggi atau rendah, sejak yang dianggarkan menjadi tujuan manajer.
2. *Slack* anggaran, adalah perbedaan antara jumlah sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk menyelesaikan tugas secara efisien dengan jumlah yang diajukan oleh manajer yang bersangkutan untuk mengerjakan tugas yang sama.
3. *Pseudoparticipation*, atau partisipasi semu yang mempunyai arti bahwa perusahaan menggunakan partisipasi dalam penyusunan anggarannya padahal sebenarnya tidak. Dalam hal ini bawahan terpaksa menyatakan persetujuan terhadap keputusan yang akan diterapkan karena perusahaan membutuhkan persetujuan mereka.

Berdasarkan beberapa pendapat tersebut maka dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran memiliki beberapa potensi kelemahan yang dapat dilakukan oleh bawahan untuk menciptakan anggaran yang terlalu mudah untuk dicapai, menciptakan kelonggaran anggaran yang dapat menimbulkan *slack* pada anggaran dan adanya partisipasi semu dari para bawahan dalam proses penyusunan anggaran.

Indikator yang dapat digunakan untuk mengukur partisipasi anggaran menurut Milani (1975) dalam Maharani (2014) yaitu sebagai berikut:

1. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran.
2. Kepuasan yang dirasakan dalam penyusunan anggaran.
3. Kebutuhan memberikan pendapat.
4. Kerelaan dalam memberikan pendapat.
5. Usulan pada proses penyusunan anggaran terhadap penetapan anggaran final.
6. Seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran disusun.

Soobaroyen dalam Sakti (2017) menyebutkan bahwa partisipasi anggaran dapat dilihat dari indikator yaitu:

1. Keikutsertaan penyusunan anggaran
2. Besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran
3. Kebutuhan memberikan pendapat

2.1.5. Budget Emphasis

Penekanan anggaran (*budget emphasis*) diperkirakan sebagai salah satu faktor yang dapat memicu timbulnya *budgetary slack*. Menurut Triana,dkk (2012) bahwa pengertian penekanan anggaran (*budget emphasis*) merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik dimana karyawan dirangsang dengan adanya suatu reward jika perencanaan anggaran tercapai dan adanya suatu penalty apabila perencanaan anggaran tidak tercapai.

Serupa dengan pengertian diatas, menurut Asak (2014) pengertian penekanan anggaran (*budget emphasis*) adalah 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-pengertian diatas maka dapat dikatakan bahwa penekanan anggaran (*budget emphasis*) adalah desakan dari atasan kepada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik.

Faktor penekanan anggaran (*budget emphasis*) dapat menimbulkan senjangan anggaran menurut Suartana (2010:138) adalah Seringkali perusahaan menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja manajemen, karena itu yang tersedia. Penekanan anggaran seperti ini dapat memungkinkan timbulnya kesenjangan anggaran.

Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong bawahan untuk menciptakan slack dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi kedepannya.

Menurut Anggasta dan Murtini (2014) indikator-indikator yang mengukur tingkat penekanan anggaran (*budget emphasis*) 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.

Sedangkan indikator penekanan anggaran (*budget emphasis*) menurut Hopwood (1972) dalam Anissarahma (2008), sebagai berikut:

1. Besarnya penghasilan yang diperoleh
2. Kemampuan terhadap usaha yang dicurahkan untuk pekerjaan
3. Kesungguhan dalam memperhatikan kualitas
4. Kemampuan dalam mencapai target anggaran
5. Kemampuan menjalin target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran hubungan yang baik dengan atasan/bawahan
6. Efisiensi dalam menjalankan operasi unit

7. Kemampuan dalam menyikapi pekerjaan
8. Kemampuan dalam bersosialisasi dengan kelompok staf

Berdasarkan indikator diatas, maka indikator penekanan anggaran (*budget emphasis*) yang akan digunakan dalam penelitian yaitu, anggaran sebagai alat pengawasan kinerja, anggaran sebagai alat ukur kinerja, anggaran ditetapkan menuntut kinerja untuk mencapai target anggaran, Anggaran yang ditetapkan meningkatkan kinerja, Mendapatkan *reward* (penghargaan) dari atasan ketika target anggaran tercapai dan kompensasi (bonus) ketika target anggaran tercapai.

2.1.6. Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan menurut Richard L. Daft (2010:94) “Ketidakpastian lingkungan yaitu bahwa manajer tidak mempunyai informasi yang cukup mengenai faktor- faktor lingkungan untuk dapat memahami dan memperkirakan kebutuhan dan perubahan lingkungan.

Sedangkan menurut Akhmad dan M. Jauhar (2013:187) mengemukakan ketidakpastian lingkungan merupakan keadaan dimana organisasi (atau pimpinannya) tidak mempunyai informasi yang cukup mengenai keadaan lingkungannya, sehingga akan menyebabkan timbulnya kesulitan dalam memperkirakan perubahan-perubahan lingkungan yang akan terjadi, ketidakpastian ini menyebabkan tindakan-tindakan yang akan diambil oleh organisasi mempunyai risiko kegagalan yang tinggi.

Ketidakpastian lingkungan dapat diartikan sebagai persepsi pegawai tentang lingkungan yang dihadapi dan mempengaruhi di tempat pegawai bekerja. Disamping mengalami komitmen organisasi, pegawai juga mengalami

ketidakpastian yang muncul dari lingkungan kerja (Duncan 1972; Gregson, Wendell dan Aono 1994; Otley dan Pierce 1995). Ferris (1977) menyatakan bahwa “konsep ketidakpastian tidak berkaitan dengan lingkungan fisik, tetapi dengan pengetahuan dan persepsi individu akan lingkungannya”.

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Seseorang mengalami ketidakpastian karena merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi keadaan pada masa yang akan datang. Bagi suatu organisasi, sumber utama ketidakpastian berasal dari lingkungan yang meliputi pesaing, konsumen, pemasok, regulator, dan teknologi yang dibutuhkan (Kren dan Kerr, 1993; Wartono, 1998 dalam Asriningati, 2006). Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa ketika persepsi ketidakpastian lingkungan tinggi, organisasi mungkin membutuhkan tambahan informasi untuk mengantisipasi kompleksitas lingkungan.

Indikator untuk mengukur variabel ketidakpastian lingkungan (Adelia, 2015) adalah sebagai berikut:

1. Ketidakpastian Keadaan (state uncertainty)

Jika seseorang merasa bahwa lingkungan tersebut tidak dapat diprediksi, artinya seseorang tidak paham bagaimana komponen lingkungan akan mengalami perubahan. Seorang manajer dapat merasa tidak pasti terhadap tindakan apa yang harus dilakukan dalam menghadapi dinamika perubahan lingkungan yang relevan, seperti perubahan teknologi, budaya dan lain sebagainya.

2. Ketidakpastian Pengaruh (effect uncertainty)

Berkaitan dengan ketidakmampuan seseorang untuk memprediksi pengaruh lingkungan. Ketidakpastian pengaruh ini meliputi sifat, kedalaman, dan waktu. Seseorang tersebut berada dalam ketidakpastian pengaruh, bila ia merasa tidak pasti terhadap bagaimana suatu peristiwa berpengaruh terhadap sifat, seberapa jauh peristiwa tersebut berpengaruh (kedalaman) dan kapan pengaruh tersebut akan sampai pada organisasi (waktu). Ketidakpastian pengaruh atas peristiwa yang terjadi pada masa mendatang akan menjadi lebih menonjol jika ketidakpastian keadaan lingkungan sangat tinggi di masa yang akan datang.

3. Ketidakpastian Respon (response uncertainty)

Adalah usaha untuk memahami pilihan respon apa yang tersedia bagi organisasi dan manfaat dari tiap-tiap respon yang akan dilakukan. Dengan demikian, ketidakpastian respon didefinisikan sebagai ketiadaan pengetahuan tentang pilihan respon dan ketidakmampuan untuk memprediksi konsekuensi yang mungkin timbul sebagai akibat pilihan respon.

2.1.7. Kompleksitas Tugas

Bawahan selalu dihadapkan dengan tugas-tugas yang banyak, berbeda beda dan saling terkait satu dengan yang lainnya. Kompleksitas tugas merupakan tugas yang kompleks dan rumit. Sehingga membuat para pimpinan kita harus meningkatkan kemampuan daya pikir dan kesabaran dalam menghadapi masalah-masalah dalam tugas tersebut.

Menurut Iskandar dan Zuraidah (2011) mendefinisikan “Complex task are ambiguously defined and difficult to measure objectively” atau dapat didefinisikan

bahwa kompleksitas tugas adalah tugas yang membingungkan dan tidak mempunyai tolak ukur secara objektif.

Sedangkan menurut penelitian Jamilah dkk (2007) menyimpulkan bahwa kompleksitas muncul dari ambiguitas dan struktur yang lemah, baik dalam tugas-tugas utama maupun tugas-tugas lain yang terlibat, sehingga kompleksitas secara relatif lebih tinggi untuk tugas-tugas yang “kusut atau rumit” dan tidak jelas. Untuk tugas-tugas yang membingungkan dan tidak terstruktur, akibatnya adalah alternatif-alternatif yang ada tidak dapat diidentifikasi dan output-nya tidak dapat diprediksi.

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa kompleksitas tugas adalah tingkat kesulitan pegawai dalam melaksanakan tugas yang diakibatkan oleh pemberian tugas yang tidak sesuai dengan tugas pokok dan fungsi dan atau kerumitan tugas itu sendiri untuk mencapai suatu target kinerja.

Menurut Iskandar dan Zuraidah (2011) mengemukakan bahwa kompleksitas tugas dalam pengauditan dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu :

1. Banyaknya informasi yang tidak relevan dalam artian informasi informasi tersebut tidak konsisten dengan kejadian yang akan diprediksikan.
2. Adanya ambiguitas yang tinggi, yaitu beragamnya outcome (hasil) yang diharapkan dari kegiatan pengauditan

Indikator kompleksitas tugas menurut Boynton dalam Dayanara Pintasari, (2015):

1. Tingkat kesulitan suatu tugas, dikaitkan dengan banyaknya informasi mengenai tugas tersebut.

2. Kejelasan informasi dan struktur tugas.
3. Banyaknya informasi yang tidak konsisten serta kurang relevan.
4. Tingginya tingkat ketidakjelasan akan informasi, serta beragam outcome yang diterapkan oleh klien dari kegiatan pengauditan.

2.1.8. Asimetri Informasi

Menurut Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) informasi asimetri merupakan perbedaan apabila informasi yang dimiliki oleh bawahan melebihi informasi yang dimiliki oleh atasannya, termasuk informasi lokal maupun pribadi.

Menurut Suartana (2010:139) konsep asimetri informasi dalam penganggaran terjadi ketika atasan mungkin mempunyai pengetahuan dan wawasan yang lebih daripada bawahan ataupun sebaliknya. Bila kemungkinan pertama yang terjadi maka akan muncul tuntutan atau motivasi yang lebih besar dari atasan kepada bawahan terlalu tinggi. Namun, bila kemungkinan kedua yang terjadi maka bawahan akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai.

Dalam hal penganggaran, pemegang kuasa anggaran mungkin memiliki pengetahuan lebih daripada pelaksana anggaran mengenai pertanggungjawaban, ataupun sebaliknya. Menurut Utomo dalam Christine dan Agustina (2010) keadaan dimana salah satu pihak mempunyai pengetahuan lebih daripada yang lainnya terhadap suatu hal disebut asimetri informasi.

Berdasarkan beberapa pendapat tersebut maka dapat disimpulkan bahwa asimetri informasi merupakan suatu kondisi dimana bawahan memiliki pengetahuan lebih daripada atasan ataupun sebaliknya.

Menurut Dunk dalam Hariningtyas (2014) asimetri informasi memiliki beberapa indikator yaitu:

1. Informasi yang dimiliki bawahan dibandingkan dengan atasan.

Asimetri informasi ditandai dengan perbedaan informasi yang dimiliki manajer atas dengan manajer bawah. Manajer bawah seringkali memiliki informasi yang lebih banyak mengenai unit tanggungjawabnya daripada manajer atas. Hal tersebut karena manajer bawah terlibat langsung dalam pengoperasian unit tanggungjawab yang di bawahinya.

2. Kinerja potensial

Karena manajer bawah terlibat langsung dalam proses pengoperasian unit tanggungjawabnya maka manajer bawah dapat memperkirakan kinerja potensial unit tanggungjawabnya lebih baik daripada manajer atas yang tidak terlibat langsung.

3. Teknis pekerjaan

Anggota organisasi yang telah banyak mengetahui hal-hal yang terjadi di lapangan akan jauh lebih mudah mengerjakannya, karena ia tahu bagaimana langkah-langkah yang harus diambil.

2.2. Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

No	Peneliti Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1	<u>Elfi Rahmiati, 2013</u>	Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi	Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, Asimetri informasi tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, Partisipasi anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap senjangan anggaran
2	Eriska Yulianti (2014)	Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Komitmen Organisasi, Kompleksitas Tugas Terhadap Senjangan Anggaran Pada BUMN di Kota Padang	Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, Komitmen Organisasi berpengaruh tidak signifikan terhadap senjangan anggaran, Kompleksitas Tugas berpengaruh tidak signifikan terhadap senjangan anggaran.
3	Evi Octavia & Nyayu Rizma (2014)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Job Relevant Information (Jri) Terhadap Informasi Asimetris	Partisipasi Anggaran dan Job Relevant Information berpengaruh tidak signifikan terhadap Informasi Asimetris

No	Peneliti Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
4	Fauzan, Eliada Herwiyanti (2015)	Efek Mediasi Informasi Asimetris dan Moderasi Locus of Control pada Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran terhadap <i>Budgetary Slack</i>	Partisipasi Anggaran berpengaruh negatif & signifikan terhadap Informasi Asimetris, Penekanan anggaran berpengaruh positif & signifikan terhadap informasi asimetris, Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> , Penekanan anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> , Informasi asimetris berpengaruh positif & signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> , Informasi asimetris memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap <i>budgetary slack</i> , Informasi asimetris tidak mampu memediasi pengaruh penekanan anggaran terhadap <i>budgetary slack</i> , Locus of control memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap <i>budgetary slack</i> dan Locus of control memoderasi pengaruh penekanan anggaran terhadap <i>budgetary slack</i> .

No	Peneliti Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
5	Yeandrawita (2015)	Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Kompleksitas Tugas Dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Pada Instansi Pemerintah Daerah (Survei Pada SKPD Pemerintah Kabupaten Bengkalis)	Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran, Informasi asimetri berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran, Kompleksitas tugas berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran, Penekanan anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran
6	Ni Putu Dewik Erina, Wayan Suartana 2016	Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Senjangan Anggaran	Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, Penekanan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap senjangan anggaran, Kapasitas individu berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran
7	Elma Octavia Pradita, Haryanto (2017)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri	Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap asimetri informasi, Asimetri informasi berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Dan Terdapat pengaruh

No	Peneliti Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
		Informasi Sebagai Variabel Intervening	tidak langsung dari partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran melalui asimetri informasi.
8	Heny Kusniawati, Ibnu Abni Lahaya2 (2017)	Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi terhadap <i>Budgetary Slack</i> pada SKPD Kota Samarinda	Partisipasi anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> , Penekanan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> , Asimetri informasi berpengaruh tidak signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> .
9	Tun Huseno (2017)	Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Senjangan Anggaran Pemerintah Provinsi Sumatera Barat	Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan terhadap Senjangan Anggaran, Komitmen Organisasi berpengaruh signifikan terhadap senjangan Anggaran, Ketidakpastian Lingkungan berpengaruh tidak signifikan terhadap senjangan Anggaran, Partisipasi anggaran, komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan secara simultan berpengaruh terhadap senjangan anggaran
10	Elsa Meirina,	Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris Dan	Partisipasi berpengaruh tidak signifikan terhadap slack anggaran, informasi asimetri berpengaruh

No	Peneliti Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
	Afdalludin (2018)	<i>Budget Emphasis</i> Terhadap Slack Anggaran	signifikan terhadap slack anggaran, <i>budget emphasis</i> berpengaruh tidan signifikan terhadap slack anggaran
11	Fernanda Evindiana, Rita Andini, Mariska Ariesta Putri (2018)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Sebagai Variabel Intervening	Partisipasi Anggaran berpengaruh positif dan Signifikan terhadap Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran berpengaruh tidak Signifikan terhadap Asimetri Informasi, Partisipasi Anggaran berpengaruh tidak Signifikan terhadap Senjangan Anggaran, Penekanan Anggaran berpengaruh tidak Signifikan terhadap Senjangan Anggaran, Asimetri Informasi berpengaruh tidak Signifikan terhadap Senjangan Anggaran, Asimetri Informasi Memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, Asimetri Informasi Memediasi pengaruh penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran

No	Peneliti Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
12	Putu Ayu Regita Naraswari, I Made Sukartha (2019)	Pengaruh Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan pada Senjangan Anggaran	Asimetri Informasi berpengaruh positif & signifikan pada senjangan anggaran, Penekanan anggaran berpengaruh positif & signifikan pada senjangan anggaran, Komitmen organisasi berpengaruh negatif & signifikan pada senjangan anggaran, Ketidakpastian Lingkungan berpengaruh positif & signifikan pada Senjangan Anggaran
13	Dwi Lina Nur Wiyastuti, Indra Prasetyo, C. Sri Hartati (2021)	Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Sebagai Variabel Intervening Pada Rumah Sakit Sumberglagah Mojokerto	Partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap asimetri informasi, Penekanan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap asimetri informasi, Partisipasi anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap senjangan anggaran, Penekanan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran, Partisipasi anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap senjangan anggaran melalui asimetri informasi, Penekanan anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap senjangan anggaran melalui asimetri

No	Peneliti Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
			informasi dan Asimetri informasi berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis

Keberhasilan suatu organisasi baik itu organisasi publik maupun swasta dapat dilihat dari proses penganggaran itu sendiri, karena anggaran merupakan perencanaan Bentuk finansial dimasa yang akan datang, oleh karena itu partisipasi anggaran diperlukan dengan tujuan para pegawai dapat memberikan informasi yang melebihi informasi yang dimiliki oleh atasan sehingga anggaran menjadi lebih realistis untuk dicapai karena pegawailah yang mengetahui kondisi lapangan. Dampak negatif dari adanya partisipasi anggaran seperti yang diungkapkan oleh Elfi Rahmiati (2013) memberi peluang kepada pegawai melonggarkan anggaran atau sengaja menciptakan slack.

Variabel *budget emphasis* juga berpengaruh pada *budgetary slack*, hal ini dapat terjadi apabila penilaian kinerja tingkah bawahan ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka tingkat bawahan akan terus berupaya dalam meningkatkan kinerjanya dengan proses pembuatan anggaran yang mudah untuk dicapai. Penekanan anggaran (*budget emphasis*) merupakan variabel yang dapat menimbulkan senjangan anggaran.

Selain itu Kondisi lingkungan yang berubah secara cepat dan dinamis menyebabkan terjadinya keterbatasan informasi yang diterima untuk memprediksi

masa depan. Keterbatasan informasi untuk memprediksi masa depan inilah yang menyebabkan terjadinya senjangan atau *slack*. Begitu pula dengan kompleksitas tugas, ketika atasan memberikan tugas yang membingungkan atau yang berat untuk mengejar target sasaran juga dapat berpotensi menimbulkan senjangan anggaran (*budgetary slack*). *Budgetary slack* juga bisa diakibatkan oleh informasi yang berbeda, dimana pegawai memiliki informasi yang melebihi atasan akan tetapi dengan sengaja pegawai tidak memberikan informasi secara utuh sehingga dalam proses penyusunan anggaran terjadi senjangan.

Perencanaan kegiatan dalam bentuk anggaran dibuat menggunakan informasi yang tersedia, sehingga anggaran yang disusun secara partisipatif berpotensi menghasilkan informasi yang bias. Hal ini sesuai dengan pernyataan Fernanda Evindiana dkk (2018) bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap asimetri informasi. Dimana semakin banyak partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran maka akan semakin bias informasi mengenai komponen dalam anggaran.

Budget Emphasis muncul karena anggaran dijadikan tolak ukur kinerja eksekutif selaku agen sebagai pertanggungjawaban kepada legislatif selaku prinsipal, akibatnya agen yang memiliki informasi detil dari pelaksanaan anggaran cenderung tidak memberikan seluruh informasinya kepada prinsipal, hal ini dilakukan agar agen dapat dengan leluasa mengusulkan target anggaran. Hal tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dwi Lina Nur Wiyastuti, dkk (2021) bahwa *Budget Emphasis* berpengaruh signifikan positif terhadap Asimetri Informasi.

Asimetri informasi dalam proses penyusunan anggaran dapat terjadi ketika bawahan/penyusun anggaran memiliki informasi yang lebih relevan dalam proses pengambilan keputusan terkait penyusunan anggaran yang mana informasi tersebut tidak dimiliki oleh atasan (Evans, Hannan, Krishnan, & Moser, 2001; Kren & Liao, 1988). Akibat adanya ketidakseimbangan informasi ini akan menimbulkan senjangan anggaran.

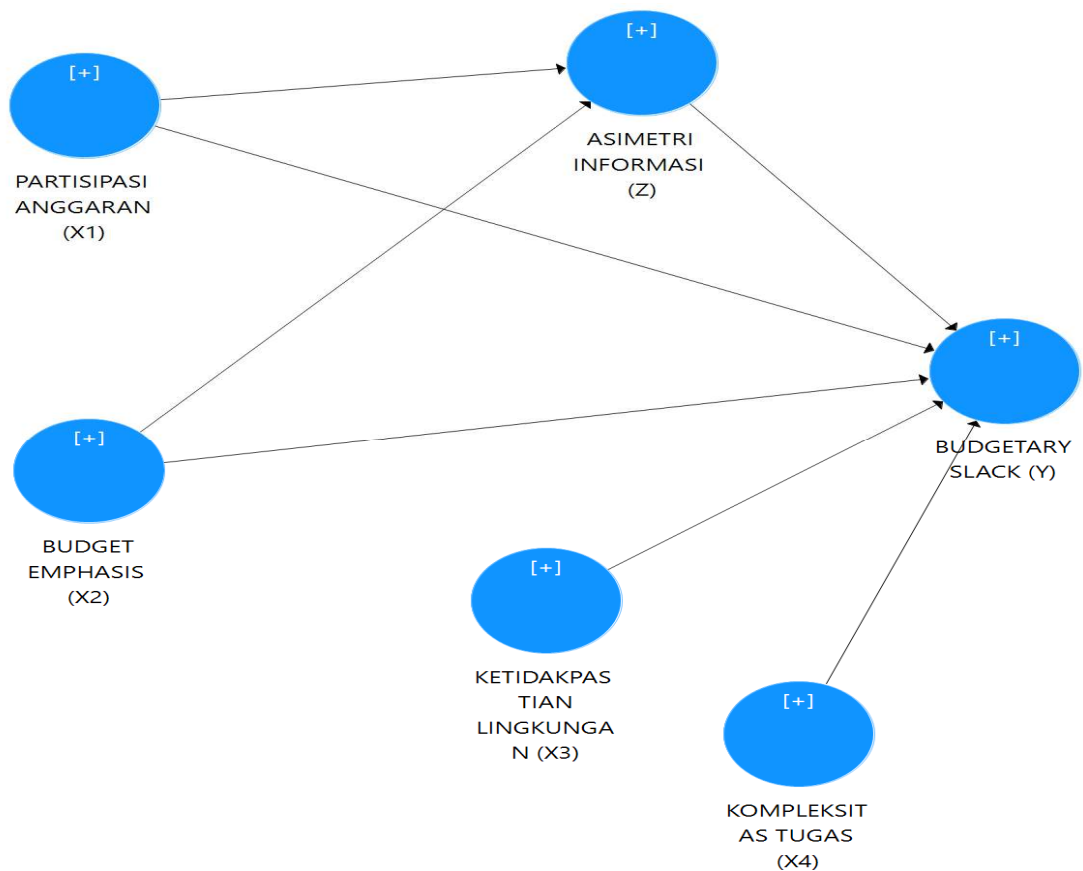
Dalam menyusun anggaran, pihak penyusun anggaran adalah pihak yang diasumsikan memiliki informasi yang lebih baik dibandingkan dengan atasan karena penyusun terlibat langsung dalam lingkungan organisasi dan melakukan pekerjaan yang bersifat teknis. Ketika pegawai memiliki informasi yang lebih baik dibandingkan atasan, pegawai memiliki kecenderungan untuk bertindak oportunistis. Bawahan akan memiliki kecenderungan untuk menyimpan informasi yang dimiliki dan tidak menyusun anggaran sesuai dengan keadaan yang dimiliki organisasi atau dengan kata lain menciptakan senjangan anggaran. Oleh karena itu dengan partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran yang memiliki informasi atau pengetahuan yang kurang akurat maka akan berdampak terjadinya *budgetary slack*.

Menurut Shields dan Young (1993) ketika insentif diberikan atas dasar pencapaian anggaran, bawahan cenderung menggunakan informasi pribadi yang dimilikinya untuk meningkatkan kinerja. Hal ini berdampak pada perilaku bawahan untuk tidak memberikan seluruh informasi yang dimilikinya pada proses penganggaran. Perspektif ini menggambarkan bahwa penekanan anggaran akan

meningkatkan informasi asimetris antara bawahan dan atasan yang kemudian berdampak pada anggaran yang ditargetkan tidak sesuai.

Berdasarkan penjelasan maka dibuat kerangka pikir untuk menggambarkan secara tepat objek yang diteliti dan menganalisa sejauh mana variabel independent yaitu partisipasi anggaran, *budget emphasis*, ketidakpastian lingkungan dan kompleksitas tugas berpengaruh terhadap variabel dependen yaitu *budgetary slack* melalui variabel mediasi yaitu asimetri informasi.

Gambar 2.1 Kerangka Pikir Penelitian



Berdasarkan gambar diatas dapat dilihat bahwa variabel independent Partisipasi Anggaran (X1), *Budget Emphasis* (X2), Ketidakpastian Lingkungan (X3), dan Kompleksitas Tugas (X4) sedangkan Asimetri Informasi (Z) sebagai variabel Mediasi. Sementara itu *Budgetary Slack* (Y) selaku variabel dependen.

2.3.1. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Partisipasi anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para pegawai dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawab untuk mencapai tujuan dan sasaran organisasi perangkat daerah. Jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan, maka akan menimbulkan senjangan, Anthony dan Govindaradjan (2005:87) menyatakan bahwa partisipasi anggaran adalah proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran. Munawar (2006), menyatakan dalam instansi pemerintah daerah apabila didukung oleh partisipasi karyawan dalam penyusunan anggaran maka senjangan anggaran dapat dihindari dalam pelaksanaannya.

Pendapat tersebut didukung oleh hasil penelitian Elfi Rahmiati, 2013 yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap munculnya *budgetary slack*. Semakin banyak pegawai yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran maka dapat mengurangi tingkat kesenjangan anggaran yang terjadi.

2.3.2. Pengaruh *Budget Emphasis* terhadap *Budgetary Slack*

Budget emphasis merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika tidak mencapai target anggaran dan kompensasi jika mampu mencapai target anggaran. Motivasi utama para pegawai dalam melakukan senjangan anggaran adalah untuk meningkatkan kesempatan mendapatkan penghargaan dan kompensasi atau bonus dari atasannya. Ketika para agen mengetahui bahwa pemberian *rewards* atau kompensasi dari prinsipal tergantung dari tingkat pencapaian anggarannya, mereka mungkin akan mencoba untuk menciptakan kesenjangan ketika ia diberikan kesempatan untuk ikut merumuskan anggaran tersebut (Lowe dan Shaw, 1968).

Penelitian yang dilakukan oleh Putu Ayu Regita Naraswari dkk (2019) *Budget Emphasis* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Budgetary Slack*, dimana semakin besar *Budget Emphasis* maka semakin besar pula *Budgetary Slack*.

2.3.3. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap *Budgetary Slack*

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian antara kondisi organisasi dengan lingkungan (Wijayanthi & Widanaputra, 2013). Kondisi lingkungan yang berubah secara cepat dan dinamis menyebabkan terjadinya keterbatasan informasi yang diterima untuk memprediksi masa depan. Keterbatasan informasi untuk memprediksi masa depan inilah yang menyebabkan terjadinya senjangan atau *slack*. Ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan meningkatkan terjadinya senjangan anggaran, sebaliknya ketidakpastian lingkungan yang rendah akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Penelitian sebelumnya oleh Naraswari

& Sukartha (2019) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif dengan senjangan anggaran.

2.3.4. Pengaruh Kompleksitas Tugas terhadap *Budgetary Slack*.

Menurut Widiastuti (2006) dalam penelitian Veronica dan Ayu (2008). Kompleksitas tugas dapat didefinisikan sebagai tugas yang tidak terstruktur, membingungkan, dan sulit. Individu dengan tugas kompleks cenderung akan menciptakan senjangan anggaran dimana dalam penyusunan anggaran akan dilakukan perencanaan yang tinggi. Sebaliknya, jika individu tidak menghadapi tugas kompleks, individu tersebut akan lebih realistis dalam penyusunan anggaran. Hal tersebut sesuai dengan penelitian terdahulu oleh Yeandrawita (2015) bahwa Kompleksitas Tugas berpengaruh positif dan signifikan terhadap Senjangan Anggaran.

2.3.5. Pengaruh Partisipasi Asimetri Informasi terhadap *Budgetary Slack*.

Dalam menyusun anggaran, pihak penyusun anggaran adalah pihak yang diasumsikan memiliki informasi yang lebih baik dibandingkan dengan atasan karena penyusun terlibat langsung dalam lingkungan organisasi dan melakukan pekerjaan yang bersifat teknis. Ketika pihak pegawai memiliki informasi yang lebih baik dibandingkan atasan, maka pegawai memiliki kecenderungan untuk bertindak oportunistis. Bawahan akan memiliki kecenderungan untuk menyimpan informasi yang dimiliki dan tidak menyusun anggaran sesuai dengan kebutuhan sesungguhnya yang dimiliki organisasi atau dengan kata lain menciptakan senjangan anggaran. Begitu pula sebaliknya, ketika asimetri informasi dalam suatu

organisasi berkurang maka atasan akan lebih memperoleh informasi yang dapat digunakan untuk mengawasi bawahan dalam menyusun anggaran.

Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Elma Octavia Pradita & Haryanto (2017) yang menyatakan bahwa Asimetri Informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Senjangan Anggaran dimana semakin berkurangnya asimetri informasi yang terjadi pada SKPD maka semakin berkurang pula senjangan anggaran yang terjadi. Begitu juga sebaliknya, semakin tinggi asimetri informasi yang terjadi pada SKPD maka semakin tinggi pula senjangan anggaran yang terjadi.

2.3.6. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Asimetri Informasi

Anggaran dibuat menggunakan informasi yang tersedia dan didasarkan pada penilaian atasan disemua tingkatan organisasi. Anggaran yang disusun secara partisipatif dimana manajer tingkat bawah ikut serta dalam penyusunan anggaran menyebabkan informasi mengenai komponen dalam anggaran lebih diketahui oleh manajemen tingkat bawah. Masalah akan muncul bila atasan memberikan informasi yang dibutuhkan secara bias.

Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Fernanda Evindiana dkk (2018) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap asimetri informasi. Dimana semakin banyak partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran maka akan semakin bias informasi mengenai komponen dalam anggaran.

2.3.7. Pengaruh *Budget Emphasis* terhadap Asimetri Informasi.

Dalam konteks agency theory *Budget Emphasis* muncul karena anggaran dijadikan tolak ukur kinerja eksekutif selaku agen sebagai pertanggungjawaban kepada legislatif selaku prinsipal, akibatnya agen yang memiliki informasi detil dari pelaksanaan anggaran cenderung tidak memberikan seluruh informasinya kepada prinsipal, hal ini dilakukan agar agen dapat dengan leluasa mengusulkan target anggaran yang menurut perkiraan agen sudah pasti dapat tercapai. Hal tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dwi Lina Nur Wiyastuti, dkk (2021) bahwa *Budget Emphasis* berpengaruh signifikan positif terhadap Asimetri Informasi.

2.3.8. Asimetri Informasi memediasi pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Menurut Shields dan Young (1993) sudut pandang *agency* menunjukkan partisipasi digunakan oleh atasan untuk belajar dan mendapatkan informasi dari lingkungan di sekitarnya untuk meningkatkan akurasi keputusan alokasi sumber daya dan desain kontrak insentif bawahan agar lebih optimal. Sedangkan Kren dan Maiga (2007) menyatakan bahwa partisipasi anggaran memiliki fungsi informasi dimana bawahan dapat mengumpulkan, menukar, dan menyebarkan informasi pekerjaan yang relevan untuk memfasilitasi proses pengambilan keputusan dan untuk mengomunikasikan informasi pribadi kepada para pembuat keputusan organisasi. Oleh karena itu dengan partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran yang memiliki informasi atau pengetahuan yang akurat maka akan mengurangi senjangan anggaran.

2.3.9. Asimetri Informasi memediasi pengaruh *Budget Emphasis* terhadap *Budgetary Slack*

Hansen dan Mowen (2007) menyatakan bahwa anggaran lebih sering digunakan untuk menilai kinerja manager. Insentif (bonus, kenaikan gaji dan promosi) diberikan atas dasar kemampuan manager untuk mencapai target anggarannya. Sehingga untuk mendapatkan bonus, kenaikan gaji dan promosi, bawahan akan ditekan untuk mencapai target anggaran. Selanjutnya Hansen dan Mowen (2007) mengatakan bahwa situasi tersebut memberikan dampak perilaku yang signifikan pada proses penganggaran. Menurut Shields dan Young (1993) ketika insentif diberikan atas dasar pencapaian anggaran, bawahan cenderung menggunakan informasi pribadi yang dimilikinya untuk meningkatkan kinerja. Hal ini berdampak pada perilaku bawahan untuk tidak memberikan seluruh informasi yang dimilikinya pada proses penganggaran. Perspektif ini menggambarkan bahwa penekanan anggaran akan meningkatkan informasi asimetris antara bawahan dan atasan yang kemudian berdampak pada anggaran yang ditargetkan tidak sesuai.

2.4. Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya maka dalam penelitian ini, rumusan hipotesis penelitian yang diajukan penulis adalah sebagai berikut:

1. Partisipasi Anggaran, *Budget Emphasis*, Ketidakpastian Lingkungan, Asimetri Informasi, Kompleksitas Tugas dan *Budgetary Slack* pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang Cukup Baik

2. Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack* pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.
3. *Budget Emphasis* berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack* pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.
4. Ketidakpastian Lingkungan berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack* pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.
5. Kompleksitas Tugas berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack* pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.
6. Asimetri Informasi berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack* pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.
7. Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan terhadap Asimetri informasi pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.
8. *Budget Emphasis* berpengaruh signifikan terhadap Asimetri Informasi pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.
9. Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack* melalui Asimetri Informasi sebagai variabel mediasi pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.
10. *Budget Emphasis* berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack* melalui Asimetri Informasi sebagai variabel mediasi pada Dinas Kearsipan dan Perpustakaan Kota Kupang.