

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan

Teori keagenan merupakan konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara principal (atasan) dan agen (bawahan). Pihak principal adalah pihak yang memberikan mandate kepada pihak lain, yaitu agen, untuk melakukan semua kegiatan atas nama principal dalam kapasitasnya sebagai pengambil keputusan (Jensen dan Smith, 1984) dalam (Puspitha, 2017). Pada instansi pemerintah daerah hubungan antara principal dan agen adalah agen melakukan fungsi-fungsi: perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan terkait dengan anggaran daerah sedangkan principal berperan dalam melaksanakan fungsi pengawasan (Hasanah dan Suartana, 2014).

Anthony Govindajaran (2005:269) dalam (Puspitha, 2017) mengemukakan bahwa teori keagenan menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenang kepada bawahan untuk melakukan suatu otoritas atau tugas dalam membuat keputusan. Jika bawahan berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran memiliki informasi khusus mengenai kondisi lokal perusahaan akan memungkinkan bawahan memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan organisasi.

Menurut Eisenhard (1989) dalam (Puspitha, 2017) Teori keagenan dilandasi oleh asumsi-asumsi yaitu: pertama, asumsi tentang sifat manusia. Asumsi sifat manusia menekankan bahwa manusia memiliki sifat mementingkan diri sendiri, memiliki keterbatasan rasional, dan tidak menyukai risiko; kedua asumsi keorganisasian. Asumsi keorganisasian adalah adanya konflik antara anggota organisasi, efisiensi sebagai kriteria efektivitas, dan adanya asimetris informasi antara principal dan agen; dan ketiga, asumsi informasi. Asumsi informasi adalah bahwa informasi sebagai komoditas yang bisa diperjual belikan. Adanya tiga asumsi tersebut mengakibatkan manusia bisa bertindak lebih mementingkan kepentingan pribadi dari pada kepentingan organisasi.

Kesempatan tersebut umumnya digunakan oleh para penyusun anggaran untuk melakukan tindakan manipulasi dalam anggaran untuk mempermudah tercapainya target anggaran dengan cara menciptakan senjangan anggaran. Selain itu, senjangan anggaran juga dapat timbul ketika kinerja agen dinilai dari tingkat pencapaian target anggaran.

2.1.2 Anggaran

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, serta disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode. Anggaran pemerintah merupakan dokumen formal hasil kesepakatan antara eksekutif dan legislatif tentang belanja yang ditetapkan untuk melaksanakan kegiatan pemerintah dan pendapatan yang diharapkan untuk menutup keperluan belanja tersebut atau pembiayaan yang diperlukan bila diperkirakan akan terjadi defisit atau surplus. Dengan demikian, anggaran mengkoordinasikan aktivitas belanja pemerintah dan memberi landasan bagi upaya perolehan pendapatan dan pembiayaan oleh pemerintah untuk suatu periode tertentu yang biasanya mencakup periode tahunan. Namun, tidak tertutup kemungkinan disiapkannya anggaran untuk jangka waktu lebih atau kurang dari satu tahun. Dengan demikian, fungsi anggaran di lingkungan pemerintah mempunyai pengaruh penting dalam akuntansi dan pelaporan keuangan, antara lain karena:

1. Anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik.
2. Anggaran merupakan target fiskal yang menggambarkan keseimbangan antara belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang diinginkan.
3. Anggaran menjadi landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum.
4. Anggaran memberi landasan penilaian kinerja pemerintah.
5. Hasil pelaksanaan anggaran dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik.

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. Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang dipresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang.”

Sedangkan, Halim (2013:22) 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”.

2.1.2.1 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.

2.1.2.2 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 dewanlegislatif 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

2.1.2.3 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).

2.1.2.4 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.

2.1.2.5 Siklus Anggaran Sektor Publik

Siklus anggaran adalah masa atau jangka waktu mulai saat anggaran disusun sampai dengan saat perhitungan anggaran disahkan dengan undang-undang. Menurut Mardiasmo (2018:87-89) siklus anggaran meliputi empat tahap, yaitu:

1. Tahap Persiapan Anggaran (*budget preparation*)
 Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasartaksiran pendapatan yang tersedia. Terkait dengan masalah tersebut, yang perludiperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, hendaknya terlebihdahulu dilakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat. Selain itu, harusdisadari adanya masalah yang cukup berbahaya jika anggaran pendapatandiestimasi pada saat bersamaan dengan pembuatan keputusan tentang anggaran pengeluaran.
2. Tahap Ratifikasi Anggaran (*budget ratification*)
 Pada tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untukmenjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislatif.
3. Tahap Pelaksanaan Anggaran (*budget implementation*)
 Dalam tahap pelaksanaan anggaran ini, hal terpenting yang harusdiperhatikan manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem

informasi kuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam hal ini bertanggung jawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan bahkan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya.

4. Tahap Pelaporan dan Evaluasi Anggaran

Tahap ini terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan tahap *budget reporting and evaluation* tidak akan menemui banyak masalah.

2.1.2.6 Pendekatan Penyusunan Anggaran

Secara garis besar, menurut Mardiasmo (2011:63) 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.

2.1.2.7 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:

1. Senjangan Anggaran
2. Keterlibatan Manajemen senior

3. 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), dan Savitri dan Sawitri (2014).
2. Penekanan anggaran replikasi dari peneliti terdahulu yaitu Erina dan Wayan Suartana (2016), Yeandrawita (2015), Damayanti (2013), Savitri dan Sawitri (2014).
3. Kejelasan sasaran anggaran replikasi dari peneliti terdahulu yaitu Erina dan Wayan Suartana (2016), Putri dan I.G.A.M. Asri Dwija Putri (2016).

2.1.2.7.1 Senjangan Anggaran

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 atau *Budgetary Slack* dapat diartikan sebagai “proses penganggaran yang ditemukan adanya distorsi secara sengaja dengan menurunkan pendapatan yang dianggarkan dan meningkatkan biaya yang dianggarkan.” (Suartana, 2010:137), sedangkan Menurut Anthony dan Govindarajan, (2006:85) 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 (2009:448) dalam (Silviana Agustami dan Dina Arfan, 2015) menyatakan bahwa “senjangan anggaran muncul ketika seorang manajer memperkirakan pendapatan rendah atau meningkatkan biaya dengan sengaja”.

Senjangan anggaran (*budgetary slack*) merupakan perbedaan laporan anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang tidak sesuai dengan entitas terbaik dari suatu organisasi. Apabila terjadinya suatu keadaan senjangan anggaran,

dimana bawahan akan cenderung mengajukan anggaran yang merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya yang dibandingkan dengan entitas terbaik yang diajukan, sehingga target akan lebih mudah dicapai (Lestiana, 2016).

Terciptanya senjangan anggaran dalam sebuah organisasi dikarenakan seringkali anggaran digunakan sebagai alat untuk mengukur kinerja karyawan. Dunk (1993) dalam (Sosrowanito, 2016) juga berpendapat bahwa perilaku bawahan melakukan senjangan anggaran dipengaruhi oleh kebijakan atasan yang menilai kinerja bawahan berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Senjangan anggaran dapat dengan mudah terjadi apabila informasi yang dimiliki bawahan lebih banyak daripada informasi yang dimiliki atasan mengenai suatu pusat pertanggungjawaban. Dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran merupakan suatu fenomena yang dapat terjadi saat proses penyusunan anggaran, ketika seseorang diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam menyatakan target anggaran maka ia tidak akan membuat target sesuai kemampuan optimalnya, melainkan membuat anggaran yang mudah dicapai sehingga timbullah senjangan anggaran (Puspitha, 2017).

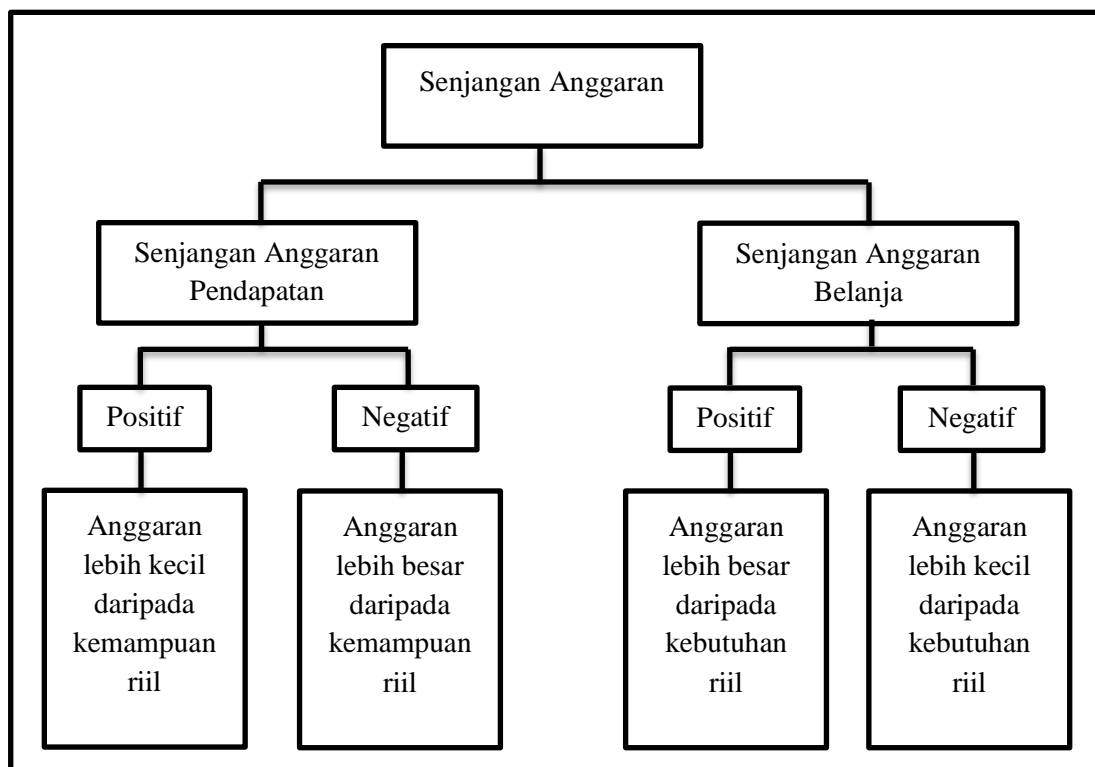
Permasalahan yang sering terjadi di pemerintah yakni ketika bawahan atau setiap kepala unit dinas pemerintah tersebut menetapkan anggaran berbeda dari pada penggunaannya, artinya dimana anggaran yang dibuat atau ditetapkan lebih besar dari pada pengeluaran atau mengusulkan suatu kegiatan yang tidak menjadi prioritas utama perilaku mengusulkan kegiatan yang memiliki peluang untuk mendapatkan keuntungan pribadi (*lucrative opportunities*) yang besar, mengalokasikan komponen belanja yang tidak penting dalam suatu kegiatan, mengusulkan jumlah belanja yang terlalu besar untuk komponen belanja dan anggaran setiap kegiatan, dan memperbesar anggaran untuk kegiatan yang sulit diukur hasilnya (Halim dan Syam Kusufi, 2014:59).

Menurut Mahmudi (2016:80), mengungkapkan bahwa:

“Senjangan anggaran merupakan selisih antara jumlah yang dianggarkan dengan kemampuan atau kebutuhan riil yang dimiliki pengguna anggaran. Senjangan anggaran bisa positif dan negative. Senjangan anggaran positif terjadi apabila jumlah anggaran pendapatan lebih kecil daripada kemampuan riil yang dimiliki pengguna anggaran untuk menghasilkan pendapatan atau anggaran belanja lebih besar daripada kebutuhan riil

belanja yang diperlukan unit kerja. Senjangan anggaran negative terjadi apabila jumlah anggaran pendapatan lebih besar daripada kemampuan riil yang dimiliki pengguna anggaran untuk menghasilkan pendapatan atau anggaran lebih kecil daripada kebutuhan riil belanja yang diperlukan unit kerja”.

Terdapat beberapa motivasi dilakukannya senjangan anggaran. Motivasi dilakukannya senjangan anggaran positif antara lain untuk mendapatkan penghargaan, bonus, insentif, dan kemudahan dalam mencapai target anggaran. Sedangkan motivasi dilakukannya senjangan anggaran negative antara lain agar dianggap pajlawan, suka tantangan, dan arena tekanan atasan atau tekanan politik dari dewan.



Sumber: Mahmudi (2016:81)

Gambar 2.1
Senjangan Anggaran

2.1.2.7.2 Partisipasi Anggaran

Proses dimana individu-individu terlibat di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran, yang kinerjanya akan dievaluasi dan

kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka (Brownell, 1982) dalam (Puspitha,2017).

Menurut Mahmudi (2016:80) definisi partisipasi dalam penyusunan anggaran yaitu:

“Pelibatan staf dan manajer dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi anggaran dapat meningkatkan motivasi dan tanggungjawab staf dan manajer terhadap pencapaian target anggaran. Sebaliknya anggaran yang tidak partisipasi dapat berdampak negative terhadap motivasi dan komitmen pelaksana anggaran untuk mencapai target anggaran.”

Partisipasi anggaran sektor publik menunjukkan pada luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh pusat pertanggungjawaban anggaran mereka. Partisipasi pada anggaran sektor publik terjadi ketika antara pihak eksekutif, legislatif, dan masyarakat bekerja sama dalam pembuatan rencana anggaran.

Manfaat dari partisipasi dalam penyusunan anggaran menurut Mahmudi (2016:175) adalah:

1. Partisipan menjadi terlibat secara emosi dan bukan hanya secara tugas dalam pekerjaan mereka. Partisipasi dapat meningkatkan moral dan mendorong inisiatif yang lebih besar pada semua tingkatan manajemen.
2. Partisipasi juga berarti meningkatkan rasa kesatuan kelompok, yang pada gilirannya cenderung meningkatkan kerja sama antaranggota kelompok dalam penetapan tujuan. Tujuan organisasi yang dibantu penetapannya oleh orang-orang tersebut, kemudian akan dipandang sebagai tujuan yang selaras dengan tujuan pribadi mereka.
3. Partisipasi berarti juga berkaitan dengan penurunan tekanan dan kegelisahan yang berkaitan dengan anggaran. Hal ini disebabkan orang yang berpartisipasi dalam penetapan tujuan mengetahui bahwa tujuan tersebut wajar dan dapat dicapai.
4. Partisipasi juga dapat menurunkan ketidakadilan yang dipandang ada dalam alokasi sumber daya organisasi antara subunit organisasi, serta reaksi negatif yang dihasilkan dari persepsi semacam itu. Manajer yang terlibat dalam penetapan tujuan akan memiliki pemahaman yang lebih baik mengenai penyebab sumber daya dialokasikan dengan cara demikian.
5. Melalui proses negosiasi dan banyak diskusi anggaran yang terjadi dalam rapat, manajer akan menyadari masalah dari rekan-rekannya di unit organisasi lainnya dan memiliki pemahaman yang lebih baik atas saling ketergantungan antar-departemen. Dengan demikian, banyak masalah potensial yang berkaitan dengan anggaran dapat dihindari.

Mahmudi (2016:176) juga menjelaskan bahwa anggaran partisipatif mempunyai tiga potensi masalah, yaitu:

1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.
Jika anggaran dibuat terlalu tinggi atau ketat akan menurunkan kinerja manajer, sebaliknya jika anggaran dibuat terlalu mudah akan menurunkan minat dan tantangan bagi manajer sehingga berakibat terhadap penurunan kinerja manajer.
2. Membuat kelonggaran dalam anggaran (*budgetary slack*).
Budgetary slack muncul ketika seorang manajer dengan sengaja memperkirakan pendapatan terlalu rendah atau memperkirakan biaya terlalu tinggi.
3. Partisipasi semu (*pseudo participation*).
Pseudo participation terjadi pada perusahaan yang tidak sungguh-sungguh dalam menerapkan partisipasi. Manajer tingkat bawah terpaksa menyatakan persetujuan terhadap keputusan yang ditetapkan oleh manajemen puncak karena perusahaan memerlukan persetujuan mereka. Hal ini akan mengakibatkan banyak sekali permasalahan perilaku, antara lain: meningkatnya rasa ketegangan bawahan, dan timbulnya perpecahan antara manajemen puncak dengan bawahan, seperti rasa saling curiga. Partisipasi semu akan terjadi kalau semakin banyak orang yang duduk dalam komite anggaran.

Selain itu, menurut Mahmudi (2016:176) partisipasi manajer dapat dilihat dari beberapa aspek, yaitu:

1. Keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran.
2. Wewenang manajer dalam penyusunan anggaran dan berlakunya anggaran.
3. Keterlibatan manajer dalam pengawasan proses penyusunan anggaran.
4. Keterlibatan manajer dalam tujuan pelaksanaan anggaran pada bidang yang dipimpin. Proses penyusunan anggaran akan menetapkan siapa yang akan berperan dalam melaksanakan sebagian kegiatan pencapaian sasaran anggaran dan ditetapkan pula sumber daya yang disediakan bagi pemegang peran tersebut untuk memungkinkan melaksanakan perannya. Peran tersebut menuntut manajer untuk bisa mengarahkan bawahan agar bekerja dengan maksimal guna mencapai tujuan yang ditetapkan.

2.1.2.7.3 Asimetris Informasi

Anthony dan Govindarajan (2006:270) dalam (Sosrowinoto, 2016) menyatakan bahwa;

“Asimetri informasi muncul dalam situasi ketika pemilik/atasan tidak memiliki informasi yang mencukupi mengenai kinerja agen/bawahan, sehingga pemilik/atasan tidak dapat menentukan secara pasti bagaimana

usaha agen memberikan kontribusi pada hasil aktual perusahaan. Atasan mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih daripada bawahan mengenai unit tanggung jawab bawahan, maupun sebaliknya.”

Informasi asimetri merupakan suatu keadaan dimana salah satu pihak bawahan memiliki pengetahuan yang lebih dari atasan mengenai unit tanggung jawab bawahan, atau sebaliknya atasan memiliki pengetahuan yang lebih dari bawahan mengenai unit tanggung jawab bawahan. Apabila kemungkinan yang pertama terjadi maka bawahan akan menyatakan target yang ditentukan lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai. Namun, bila kemungkinan kedua yang terjadi, akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan kepada bawahan mengenai pencapaian target anggaran yang menurut bawahan target tersebut terlalu tinggi. Informasi asimetri adalah suatu keadaan yang terjadi jika informasi yang dimiliki bawahan mengenai unit yang menjadi tanggung jawabnya lebih baik daripada informasi mengenai hal tersebut yang dimiliki oleh atasannya (Dunk, 1993) dalam (Puspitha, 2017).

Menurut Dunk (1993) dalam (Puspitha, 2017). Asimetri informasi diukur dengan beberapa faktor, yaitu:

1. Informasi yang dimiliki bawahan dibandingkan dengan atasan
2. Hubungan input-output yang ada dalam operasi internal
3. Kinerja potensial
4. Teknis pekerjaan
5. Mampu menilai dampak potensial
6. Pencapaian bidang kegiatan

2.1.2.7.4 Penekanan Anggaran

Anggaran merupakan salah satu alat perencanaan sekaligus sebagai alat pengendalian organisasi. Sebagai alat perencanaan, anggaran dapat dipakai untuk merencanakan berbagai aktivitas suatu pusat pertanggungjawaban, agar pelaksanaan aktivitasnya sesuai dengan rel yang telah digariskan. Sedang anggaran dapat berfungsi sebagai alat untuk pengendalian, ketika anggaran tersebut dapat dipakai sebagai tolok ukur kinerja pusat pertanggungjawaban (Savitri dan Sawitri, 2014).

Penekanan anggaran (*budget emphasis*) merupakan sebuah desakan dari atasan kepada bawahan untuk melaksanakan anggaran dengan baik dan mencapai target anggaran (Jaya, 2013). Menurut Mardiasmo (2018:56) “Bawahan yang telah mencapai targetnya biasanya akan diberikan *reward* dan kompensasi, sedangkan bawahan yang tidak mencapai targetnya akan diberikan sanksi”. Bilamana dalam perusahaan terdapat keadaan, yaitu anggaran merupakan satu faktor yang paling dominan dalam mengukur kinerja bawahan, inilah yang dinamakan penekanan anggaran. 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. Seringkali perusahaan menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja manajemen. Anggaran dapat pula berfungsi sebagai alat pengendalian bila mana anggaran digunakan sebagai tolok 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. Ketika anggaran digunakan sebagai pengukur kinerja bawahan dalam suatu organisasi, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya adengan dua kemungkinan: pertama, meningkatkan kinerja 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 *slack*. Penekanan seperti ini dapat memungkinkan timbulnya senjangan yang bertujuan meningkatkan prospek kompensasi (Mulyani dan Rahman, 2012).

2.1.2.7.5 Kejelasan Sasaran Anggaran

Proses anggaran seharusnya diawali dengan penetapan tujuan, target dan kebijakan. Proses panjang dari penentuan tujuan kepelaksanaan anggaran seringkali melewati tahap yang melelahkan, sehingga perhatian terhadap tahap penilaian dan evaluasi sering diabaikan. Kondisi inilah yang nampaknya secara praktis sering terjadi (Bastian, 2010:74)

Menurut Pratiwy (2013) dalam (Harnoko,2018) mengungkapkan bahwa :

Salah satu karakteristik sistem penganggaran adalah kejelasan sasaran anggaran yang menunjukkan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan dengan jelas dan spesifik agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Sasaran anggaran yang jelas ini tentunya akan membantu aparat pelaksana anggaran untuk mencapai target realisasi anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Sasaran anggaran yang jelas juga akan mempermudah SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah) untuk menyusun target anggaran. Kemudian, target-target anggaran yang disusun akan disesuaikan dengan sasaran yang ingin dicapai pemerintah daerah.

Penentuan sasaran anggaran secara spesifik akan membuat suatu organisasi menjadi lebih produktif dibandingkan jika tidak ada penentuan sasaran. Hal tersebut akan mendorong karyawan untuk dapat melakukan kinerja yang terbaik. Kesenjangan anggaran merupakan tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produktifnya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerjanya. Hal ini menyebabkan perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi.

Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan membuat aparat pemerintah memahami tujuan dan sasaran yang akan dicapai sehingga akan ikut meningkatkan kinerja aparat pemerintah itu sendiri. Kejelasan sasaran anggaran akan membantu pegawai untuk mencapai kinerja yang diharapkan, dimana dengan mengetahui sasaran anggaran maka tingkat kinerja dapat tercapai. Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya (Sukmalinda, 2013) dalam (Harnoko,2018).

Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategik Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggarannya. Selanjutnya, target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan anggaran yang ingin dicapai organisasi. Arah dan kebijakan umum APBD pada dasarnya mengandung informasi mengenai tujuan dan sasaran yang ingin dicapai oleh daerah yang bersangkutan dalam tahun

anggaran tertentu (Bulan, 2011) dalam (Harnoko, 2018) Menurut Abdullah (2003) dalam (Harnoko, 2018) Tujuan dan sasaran APBD harus disesuaikan dengan lima kriteria sebagai berikut:

1) Spesifik

Sasaran yang ingin dicapai harus dirumuskan secara spesifik dan jelas, agar tidak menimbulkan interpretasi yang bermacam-macam. Sasaran tersebut harus memberikan gambaran yang jelas kepada unit kerja dalam merumuskan strategi atau tindakan terbaiknya.

2) Terukur

Sasaran hendaknya dinyatakan dalam satuan ukuran tertentu sehingga memudahkan proses penilaian tingkat pencapaian sasaran tersebut.

3) Menantang tapi realistis

Sasaran harus menantang untuk dicapai, namun tetap realistis dan masih memungkinkan untuk dicapai oleh pihak-pihak yang berkaitan atau unit kerja.

4) Berorientasi pada hasil akhir

Sasaran harus difokuskan pada hasil atau pengaruh akhir yang akan dicapai, bukan pada proses atau cara mencapainya.

5) Memiliki batas waktu

Sasaran sebaiknya menentukan secara jelas kapan hasil atau pengaruh akhir yang telah ditetapkan tersebut akan dicapai atau harus dapat dicapai.

2.2 Penelitian Terdahulu

Berikut ini merupakan tabel mengenai ringkasan penelitian terdahulu:

Tabel 2.1.
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan/ Persamaan
1.	Erina Dan Suartana (2016)	Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Senjangan Anggaran	- Partisipasi Penganggaran (X1) - Penekanan Anggaran(X2) - Kapasitas Individu(X3) - Kejelasan Sasaran Anggaran(X4) - Senjangan Anggaran(Y)	1. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran (H1 dan H2 diterima). 2. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kapasitas individu dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran (H3 dan H4 diterima).	Persamaan: - Partisipasi Penganggaran (X1) - Penekanan Anggaran(X2) - Kejelasan Sasaran Anggaran (X4) - Senjangan Anggaran (Y) Perbedaan: - Kapasitas Individu(X3)
2.	Yeandrawita (2015)	Pengaruh partisipasi anggaran, informasi asimetri, kompleksitas tugas, dan penekanan	- Partisipasi Anggaran(X1) - Asimetri Informasi(X2) - Kompleksitas Tugas(X3) - Penekanan Anggaran(X4)	Partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Sedangkan informasi	Persamaan: - Partisipasi Anggaran (X1) - Asimetri Informasi(X2) - Penekanan Anggaran(X4)

		anggaran terhadap senjangan anggaran pada instansi pemerintah daerah (survey pada SKPD Pemerintah Kabupaten Bengkalis	- Senjangan Anggaran(Y)	asimetri, kompleksitas tugas, dan penekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran	- Senjangan Anggaran(Y) Perbedaan: - Kompleksitas Tugas(X3)
3.	Maharani dan Ardiana (2015)	Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Dan Budaya Organisasi Pada Senjangan Anggaran (studi kasus pada koperasi simpan pinjam di Kabupaten Badung	- Partisipasi Penganggaran (X1) - Asimetri Informasi(X2) - Budaya Organisasi (X3) - Senjangan Anggaran(Y)	1. Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran pada koperasi simpan pinjam di Kabupaten Badung 2. Asimetri informasi berpengaruh positif pada senjangan anggaran pada koperasi simpan pinjam di kabupaten Badung 3. Budaya organisasi tidak berpengaruh pada senjangan anggaran pada koperasi simpan pinjam di Kabupaten Badung.	Persamaan: - Partisipasi Penganggaran (X1) - Asimetri Informasi(X2) - Senjangan Anggaran (Y) Perbedaan: - Budaya Organisasi (X3)
4.	Damayanti (2013)	Pengaruh partisipasi anggaran, komitmen	-Partisipasi Anggaran (X1) -Komitmen Organisasi	Partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan	Persamaan: -Partisipasi Anggaran (X1) -Penekanan

		organisasi, dan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Daerah Kabupaten Situbondo	(X2) -Penekanan Anggaran (X3) -Senjangan Anggaran (Y)	penekanan anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran	Anggaran (X3) -Senjangan Anggaran (Y) Perbedaan: -Komitmen Organisasi (X2)
5.	Cikaputri dan Putri (2016)	Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Karakter Personal, Dan Information Asymmetry Pada Senjangan Anggaran	-Kejelasan Sasaran Anggaran (X1) -Karakter Personal (X2) -Information Asymmetry (X3) -Senjangan Anggaran (Y)	1. Kejelasan Sasaran Anggaran dan Karakter Personal berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran 2. Information Asymmetry berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran	Persamaan: -Kejelasan Sasaran Anggaran (X1) -Senjangan Anggaran (Y) Perbedaan: -Karakter Personal (X2) -Information Asymmetry (X3)
6.	Agustami dan Arfan (2015)	56pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasional Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada BUMN yang berkantor pusat di Kota Bandung)	-Partisipasi Anggaran (X1) -Komitmen Organisasi (X2) -Senjangan Anggaran (Y)	1. Terdapat pengaruh positif antara variabel partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. 2. Komitmen organisasional berpengaruh negatif pada partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan	Persamaan: -Partisipasi Anggaran (X1) -Senjangan Anggaran (Y) Perbedaan: -Komitmen Organisasi (X2)

				anggaran	
7.	Savitri dan Sawitri (2014)	Pengaruh partisipasi anggaran, penekanan anggaran, dan informasi asimetris terhadap timbulnya kesenjangan anggaran	-Partisipasi Anggaran (X1) -Penekanan Anggaran (X2) -Informasi Asimetris (X3) -Kesenjangan Anggaran (Y)	Partisipasi anggaran, penekanan anggaran, dan informasi asimetris berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran	Beda objek dan tahun penelitian

Sumber : Data yang diolah, 2019

Erina dan Suartana (2016) melakukan penelitian tentang pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, sedangkan kapasitas individu dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Yeandrawita (2015) melakukan penelitian tentang pengaruh partisipasi anggaran, informasi asimetri, kompleksitas tugas, dan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran pada instansi pemerintah daerah (survey pada SKPD Pemerintah Kabupaten Bengkalis). Hasil penelitian partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran, sedangkan informasi asimetri, kompleksitas tugas, dan penekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Maharani dan Ardiana (2015) melakukan penelitian tentang pengaruh partisipasi penganggaran, asimetri informasi, dan budaya organisasi pada

senjangan anggaran (studi kasus pada koperasi simpan pinjam di Kabupaten Badung). Hasil penelitian menunjukkan partisipasi penganggaran dan asimetri informasi berpengaruh positif pada senjangan anggaran pada koperasi simpan pinjam di kabupaten badung, sedangkan budaya organisasi tidak berpengaruh pada senjangan anggaran pada koperasi simpan pinjam di kabupaten badung.

Damayanti (2013) melakukan penelitian tentang pengaruh partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD pemerintah daerah Kabupaten Situbondo. Hasil penelitian menunjukkan partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan penekanan anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.

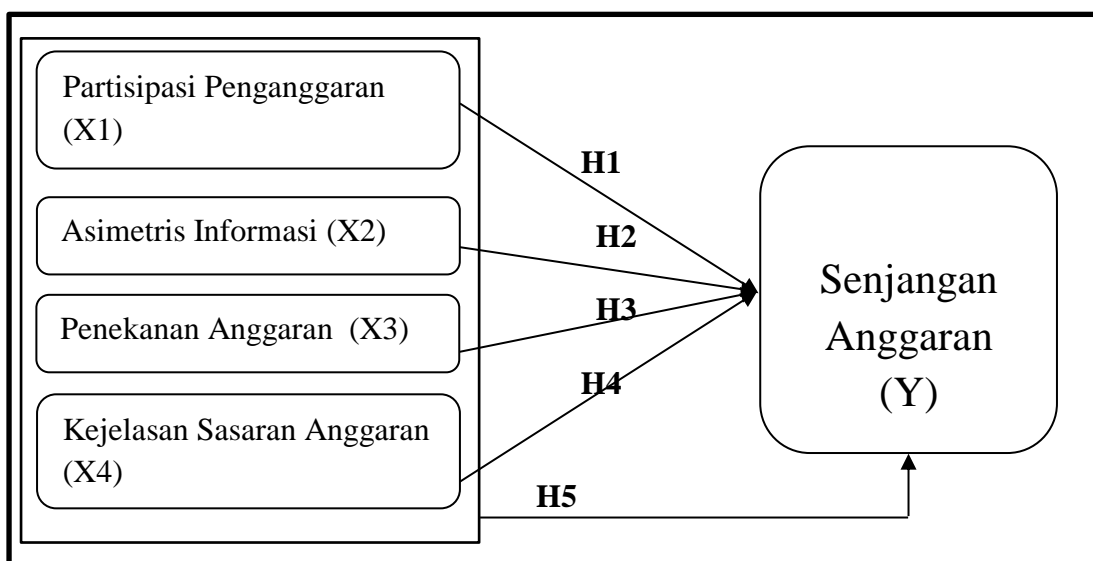
Cikaputri dan Putri (2016) melakukan penelitian tentang pengaruh kejelasan sasaran anggaran, karakter personal, dan information asymmetry pada senjangan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan pengaruh kejelasan sasaran anggaran, karakter personal, berpengaruh negative terhadap senjangan anggaran, dan information asymmetry berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Agustami dan Arfan (2015) melakukan penelitian tentang pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasional sebagai variabel moderating (studi empiris pada BUMN yang berkantor pusat di Kota Bandung). Hasil penelitian menunjukkan terdapat pengaruh positif antara variabel partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. Komitmen organisasional berpengaruh negatif pada partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Savitri dan Sawitri (2014) melakukan penelitian tentang pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan dalam hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran (studi empiris pada PT. Jamu Jago Semarang). Hasil penelitian menunjukkan partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran pada perusahaan PT. Jamu Jago Banyumanik Semarang, sedangkan komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

2.3 Kerangka Pemikiran

Menurut Sugiyono (2017: 117), “kerangka pemikiran merupakan konsep yang menggambarkan hubungan antara teori dengan berbagai faktor yang teridentifikasi sebagai masalah riset”. Berikut ini adalah kerangka pemikiran yang digunakan dalam penelitian ini;



Sumber : Data yang diolah, 2019

Gambar 2.2
Bagan Kerangka Pemikiran

Berdasarkan gambar di atas, peranan kerangka pemikiran dalam penelitian ini sangat penting untuk menggambarkan secara tepat objek yang akan diteliti dan untuk menganalisis sejauh mana kekuatan variabel independen yaitu partisipasi anggaran, asimetris informasi, penekanan anggaran, dan kejelasan sasaran anggaran, secara parsial maupun simultan mempengaruhi senjangan anggaran pada OPD Kota Palembang.

2.4 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2013:96), “Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan”.

Berdasarkan rumusan masalah yang telah dijelaskan, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H₁ : Partisipasi Anggaran berpengaruh parsial terhadap Senjangan Anggaran di OPD Kota Palembang.
- H₂ : Asimetris Informasi berpengaruh parsial terhadap Senjangan Anggaran di OPD Kota Palembang.
- H₃ : Penekanan Anggaran berpengaruh parsial terhadap Senjangan Anggaran di OPD Kota Palembang.
- H₄ : Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh parsial Senjangan Anggaran di OPD Kota Palembang.
- H₅ : Partisipasi Anggaran, Asimetris Informasi, Penekanan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh simultan terhadap Senjangan Anggaran di OPD Kota Palembang