

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Jensen dan Mecking dalam Amertadewi dan Dwirandra (2013) menjelaskan teori keagenan merupakan kontrak antara satu orang atau lebih antara *principal* dan *agent*, dimana *agent* tersebut diberi wewenang untuk bertanggung jawab melaksanakan tugas. Menurut Supanto dalam Asak (2014) inti dari teori keagenan ini adalah kontak kerja yang didesain dengan tepat untuk menyelaraskan kepentingan antara *principal* dan *agent*. Teori keagenan terjadi pada saat atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas untuk membuat suatu keputusan.

Hubungan antara atasan dan bawahan ini yang dapat mengarah pada kondisi dimana masing-masing memiliki kepentingan yang berbeda terhadap organisasi Brownell dan Mc.Innes dalam Amertadewi dan Dwirandra (2013) menyatakan bahwa agen akan berusaha melakukan senjangan anggaran jika ingin memperoleh keuntungan dan penghargaan yang seharusnya didapatkan atas keberhasilannya mencapai anggaran. Perbedaan tersebut yang menyebabkan terciptanya suatu senjangan anggaran.

Dalam pemerintahan sektor publik, pemerintah pusat sebagai *principal* pemberi amanah berupa kewenangan untuk melakukan otonomi yang luas kepada masing-masing daerah kota atau kabupaten untuk mengelola daerahnya masing-masing, selanjutnya pemerintah daerah sebagai *agent* wajib menyajikan serta melaporkannya.

2. Pendekatan Kontijensi

Menurut Otley dalam Nengsy, *et al.* (2013), teori kontijensi menyatakan bahwa tidak ada rancangan dan penggunaan sistem penendalian yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi organisasi, namun sebuah sistem pengendalian tertentu hanya efektif untuk situasi atau organisasi tertentu. Pendekatan kontijensi bertujuan untuk melihat hubungan antara variabel-variabel kontijensi dengan desain sistem akuntansi manajemen dan untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara dua variabel (hubungan variabel independen dan dependen (Nengsy, *et al.* 2013).

Dalam penelitian ini faktor kontijensi digunakan untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hal itu dikarenakan hasil dari penelitian-penelitian sebelumnya masih bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Oleh karena itu, perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain untuk melihat kedua hubungan tersebut. Faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu ambiguitas peran dan penekanan anggaran.

3. Anggaran

Menurut Mardiasmo dalam Rizanty (2015), anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metoda untuk mempersiapkan suatu anggaran.

APBD menurut pasal 8 UU No.17 tahun 2003 tentang keuangan negara dikelola berdasarkan prestasi kerja atau anggaran kinerja, yang berarti program kerja dan kegiatan yang dilaksanakan dengan menggunakan APBD harus dirumuskan secara jelas dan terukur apa *output* serta *incomenya*.

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Anggaran sektor publik merupakan hal yang penting karena beberapa alasan, yaitu:

- a. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial, ekonomi, menjamin keseimbangan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
- b. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada sifatnya terbatas.
- c. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggungjawab terhadap rakyat.

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri No.13 tahun 2006 tentang pedoman pengelolaan keuangan daerah struktur APBD terdiri dari:

a. Pendapatan Daerah

Meliputi semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah, yang menambah ekuitas dana lancar, yang merupakan hak daerah dalam satu anggaran yang tidak perlu dibayar kembali oleh daerah.

b. Belanja Daerah

Meliputi semua pengeluaran dan rekening kas umum daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar, yang merupakan kewajiban daerah dalam satu tahun anggaran yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh daerah.

c. Pembiayaan Daerah

Meliputi semua penerimaan yang perlu dibayar kembali atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya.

4. Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan oleh dua pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat keputusan. Sedangkan partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawab penyusun anggaran yang

memungkinkan bawahan untuk ikut bekerja sama menentukan rencana (Dwisariasih, 2013).

Partisipasi anggaran menunjukkan luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggung jawaban anggaran mereka. Selain memberikan dampak positif kenaikan kinerja manajer, penyusunan anggaran partisipatif juga memberikan dampak yang positif lain yaitu dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dapat dicapai (Sinaga, 2013).

Proses penyusunan anggaran pemerintahan daerah sesuai dengan Undang-Undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, melibatkan dua pihak yakni pihak eksekutif (pemerintah daerah) dan legislatif (DPRD) melalui sebuah tim anggaran. Proses penganggaran pada organisasi publik, manajer meminta jumlah anggaran (jumlah ini ditentukan oleh manajer unit) untuk unit mereka dari manajemen puncak organisasi atau organisasi pemerintah lainnya.

Murray dalam Asak (2014) menyatakan bahwa partisipasi dari bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi yang selanjutnya akan mempengaruhi kinerja dari anggota.

Menurut Milani dalam Miyati (2014) karakteristik partisipasi anggaran meliputi:

- a. Sejauh mana anggaran dipengaruhi oleh keterlibatan para manajer.
- b. Alasan-alasan pihak manajer saat melakukan revisi anggaran.
- c. Keinginan memberikan pendapat atau usulan kepada pihak manajer tanpa diminta.
- d. Sejauh mana manajer mempunyai pengaruh dalam anggaran akhir.
- e. Pentingnya bawahan berkontribusi terhadap anggaran.
- f. Seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran sedang disusun.

Partisipasi mempunyai tiga masalah potensial, yaitu :

1) Menetapkan Standar Terlalu Tinggi Atau Rendah

Standar anggaran yang terlalu tinggi dapat menyebabkan frustrasi bagi para manajer, sedangkan standar anggaran yang terlalu mudah dicapai dapat menyebabkan kinerja para manajer menurun.

2) Membuat Kesenjangan Anggaran

Kesenjangan anggaran terjadi ketika seorang manajer dengan sengaja merendahkan pendapatan dan melebihkan biaya dalam mengajukan anggaran. Hal ini bertujuan untuk memudahkan para manajer dalam mencapai target anggaran.

3) Partisipasi Semu (*Pseudoparticipation*)

Partisipasi semu adalah perilaku disfungsional dari manajer (atasan) yang tidak menggunakan partisipasi anggaran dalam praktiknya.

5. Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik perusahaan yaitu ketika membuat anggaran penerimaan lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran lebih tinggi dari estimasi yang sesungguhnya (Govindarajan dalam Sinaga 2012).

Menurut Stede, senjangan anggaran adalah sumber daya dan pengupayaan aktivitas yang tidak dapat dijustifikasi dengan mudah dalam bentuk kontribusinya pada tujuan organisasi Menurut Anthony dan Govindarajan dalam Febrian (2014) Senjangan Anggaran dapat diartikan perbedaan antara jumlah anggaran dan jumlah estimasi terbaik. Berdasarkan berbagai macam definisi diatas, senjangan anggaran merupakan selisih antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran.

Menurut Supanto dalam Ardila (2013) terdapat tiga alasan utama manajer melakukan senjangan anggaran :

- a. Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya.
- b. Senjangan anggaran digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika terjadi suatu kejadian yang tidak terduga, atau terjadi karena manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya.
- c. Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Menurut Anthony dan Govindarajan dalam Triana *et al.* (2012) senjangan anggaran pada umumnya dilakukan dengan meninggikan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah dicapai.

6. Ambiguitas Peran

Ambiguitas peran adalah ketidakberadaan informasi yang memadai yang diperlukan seseorang agar dapat menyelesaikan perannya secara optimal (Marini dalam Ardila, 2013). Menurut Dwi dalam Ardila (2013) menyatakan bahwa faktor yang berhubungan dengan ambiguitas peran meliputi koordinasi arus kerja, pelanggaran dalam rantai komando, deskripsi jabatan, dan kecukupan arus komunikasi. Ambiguitas peran disebabkan oleh beberapa hal sebagai berikut:

- a. Ambiguitas peran dapat terjadi pada organisasi jika organisasi tersebut mengalami perubahan struktur dan perubahan peraturan

kepegawaian, yang menyebabkan timbulnya masalah-masalah seperti tuntutan dan tekanan atas pekerjaan yang lebih baik (Dwi dalam Ardila, 2013).

- b. Menurut Novika dalam Ardila (2013), ambiguitas peran muncul ketika karyawan tidak mempunyai informasi atau pengetahuan yang cukup atau jelas untuk melaksanakan suatu pekerjaan.
- c. Ambiguitas peran muncul disebabkan karena komunikasi yang buruk antara karyawan dengan atasan atau dengan rekan kerjanya, kurangnya pengawasan dari pihak manajemen, dan program pelatihan yang buruk (Anita dalam Ardila, 2013).
- d. Dwi dalam Ardila (2013) menyatakan bahwa ambiguitas peran disebabkan karena banyaknya tuntutan pekerjaan, tekanan waktu dalam tugas, dan ketidakpastian pengawasan oleh atasan yang mengakibatkan karyawan harus menebak dan memprediksikan sendiri setiap tindakannya.
- e. Ambiguitas disebabkan karena terdapatnya *job description* yang tidak ditulis atau dijelaskan dengan rinci, perintah- perintah yang tidak lengkap dari atasan, dan tidak adanya pengalaman (Ardhimas dalam Ardila, 2013)

7. Penekanan Anggaran

Menurut Asak (2015), Penekanan Anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik. Pengukuran kinerja berdasarkan anggaran yang telah disusun

membuat bawahan akan berusaha memperoleh *variance* yang menguntungkan dengan menciptakan senjangan anggaran, antara lain dengan merendahkan penghasilan dan meninggikan biaya pada saat penyusunan anggaran.

Menurut Anggraeni dalam Apriantini *et al.* (2015), menyatakan senjangan anggaran hanya dipengaruhi oleh partisipasi anggaran dan budget emphasis. Menurut Irfan *et al.* (2016), penekanan anggaran yang diterapkan memicu terjadinya upaya manajer melakukan senjangan agar anggaran yang telah disusun di unit masing-masing mudah dicapai antara lain dengan cara melonggarkan anggaran. Manajer berusaha memperoleh perbedaan yang menguntungkan dengan cara menciptakan senjangan anggaran untuk mencapai target anggaran.

B. Hipotesis

1. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Penganggaran partisipatif adalah suatu proses dimana individu - individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran. Adanya partisipasi anggaran memiliki pengaruh terhadap timbulnya senjangan anggaran. Menurut Anthony dan Govindarajan dalam Dwisariasih (2013), senjangan anggaran mencerminkan adanya perbedaan antara jumlah anggaran yang sengaja disusun oleh manajer dengan jumlah estimasi terbaik.

Hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran sudah pernah dilakukan sebelumnya. Penelitian oleh Dewi dan Yasa

(2013), Triana *et al.* (2012), Dwisariasih (2013), Febrian (2014) menyatakan bahwa bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap terjadinya senjangan anggaran. Terjadinya senjangan anggaran dalam partisipasi anggaran dikarenakan adanya kontribusi bawahan yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran.

Jika bawahan ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, memungkinkan bawahan (*agent*) akan memberikan informasi yang bias kepada atasan (*principal*) mereka. Bawahan menciptakan senjangan anggaran dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan beban lebih tinggi agar target mudah untuk dicapai. Sehingga adanya partisipasi bawahan didalam pembuatan anggaran akan memicu bawahan melakukan tindakan yang ingin dicapai yaitu dengan melakukan senjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka peneliti menduga bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Artinya, semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran, maka kemungkinan akan terciptanya senjangan anggaran semakin besar. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 1.

H_1 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

2. Pengaruh Ambiguitas Peran, Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Menurut Marini dalam Ardila (2013) ambiguitas peran adalah ketidakberadaan informasi yang memadai yang diperlukan seseorang agar dapat menyelesaikan perannya secara optimal. Ambiguitas peran ini terjadi jika seseorang tidak memahami secara pasti dan jelas apa tugas yang harus dikerjakan, minimnya pengalaman yang dimiliki, atau juga diakibatkan oleh tidak adanya pengetahuan atas peran yang semestinya dijalankan.

Pada penelitian yang dilakukan Ardila (2013) yang menyatakan bahwa ambiguitas peran tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hal tersebut bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Febi (2012) yang menemukan hasil bahwa ambiguitas peran memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian tersebut menunjukkan adanya ambiguitas peran juga menjadi salah satu penyebab timbulnya senjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka peneliti menduga bahwa ambiguitas peran memperkuat hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya, adanya partisipasi anggaran dan ambiguitas peran yang tinggi akan menciptakan senjangan anggaran karena orang tersebut tidak mampu melaksanakan tugasnya di masa mendatang dengan baik akibat dari kurangnya pemahaman atas tugas

atau tanggungjawab yang diberikan kepadanya. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 2.

H₂: Ambiguitas peran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

3. Pengaruh Penekanan Anggaran, Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Penekanan anggaran merupakan salah satu kendala di dalam penyusunan anggaran. Penekanan anggaran adalah suatu sistem penilaian kinerja para manajer yang didasarkan pada tingkat ketercapaian anggaran. Keterlibatan dalam proses penyusunan anggaran berperan penting karena anggaran berfungsi untuk memotivasi karyawan dan manajer dengan memberikan mereka target untuk mencapai tujuan. Menurut Gamal dalam Irfan *et al.* (2016), jika penilaian kinerja seseorang karyawan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan cenderung melakukan senjangan anggaran ketika dalam proses partisipasi dengan penekanan anggaran. Penekanan anggaran ini akan mendorong para manajer untuk merumuskan anggaran yang mudah untuk dicapainya ketika diberikan kesempatan untuk ikut serta dalam proses perumusan anggaran.

Penelitian yang dilakukan oleh Apriantini *et al.* (2014) menemukan hasil bahwa penekanan anggaran memoderasi (memperkuat) hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian tersebut menunjukkan adanya penekanan anggaran juga menjadi salah

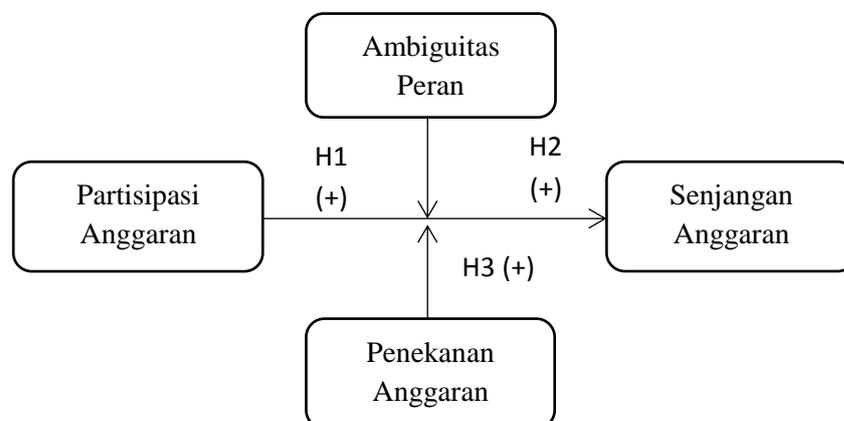
satu penyebab timbulnya senjangan anggaran. Pada penelitian yang dilakukan Tristiano (2014) mendapatkan hasil bahwa penekanan anggaran memoderasi (memperlemah) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Asak (2014) mendapatkan hasil bahwa penekanan anggaran tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka peneliti menduga bahwa penekanan anggaran memperkuat hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 3.

H₃: Penekanan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

C. Model Penelitian

Berdasarkan landasan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka sebagai acuan untuk merumuskan hipotesis maka model penelitian ini sebagai berikut:



Gambar 2.1