

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Kajian Pustaka ini berisikan teori-teori serta konsep yang diperoleh dari generalisasi hasil-hasil penelitian terdahulu yang dapat dijadikan landasan teori berupa premis terkait mengenai Partisipasi Anggaran, *Budget Emphasis*, dan *Budgetary Slack*. Hal ini didasarkan pengertian kajian pustaka menurut Endang Purwoastuti dan Elisabeth Siwi Walyani (2014:57):

“Kajian pustaka berisi teori-teori yang relevan dengan masalah penelitian. Pada bagian ini dilakukan pengkajian mengenai konsep dan teori yang digunakan berdasarkan literatur yang tersedia, terutama dari artikel-artikel yang dipublikasikan dalam berbagai jurnal ilmiah. Kajian pustaka berfungsi membangun konsep atau teori yang menjadi dasar studi dalam penelitian”.

2.1.1 Partisipasi Anggaran

Pencapaian suatu organisasi baik sektor publik maupun swasta dapat dilihat dari bagaimana proses dari penyusunan anggaran itu sendiri. Anggaran adalah bentuk finansial dalam sebuah perencanaan maka dari itu dalam penyusunan anggaran agar tujuan organisasi dicapai dengan baik, maka individu yang diberikan wewenang untuk menyusun anggaran harus ikut serta didalam proses penyusunan anggaran tersebut.

2.1.1.1 Pengertian Partisipasi Anggaran

Menurut M. Nafarin (2012:11) pengertian partisipasi penyusunan anggaran adalah sebagai berikut;

“Partisipasi penyusunan anggaran adalah tingkat seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu di dalam menentukan dan menyusun anggaran yang ada di dalam divisi atau bagiannya, baik secara periodik maupun tahunan.”

Senada dengan pernyataan diatas, menurut Sri Rahayu dan Andry Arifian (2013:11) partisipasi penyusunan anggaran merupakan proses penyusunan anggaran yang melibatkan seluruh karyawan (manajer pada semua tingkatan) dalam organisasi.

Adapun hal yang sama menurut Nurrasyid (2015) berpendapat bahwa pengertian partisipasi anggaran sebagai berikut:

“Partisipasi anggaran merupakan seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu dalam proses penyusunan anggaran dengan adanya partisipasi anggaran maka dapat terjadi keselarasan tujuan organisasi.”

Adapun menurut Heny Kusniawati dan Ibnu Abni Lahaya (2017) bahwa pengertian partisipasi anggaran sebagai berikut:

“Partisipasi anggaran merupakan kesempatan seorang bawahan untuk ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran pada suatu organisasi.”

Berdasarkan pengertian-pengertian diatas maka dapat dikatakan bahwa partisipasi anggaran adalah keterlibatan individu dalam proses penyusunan anggaran dari tingkat bawah sampai atas, guna selaras dengan tujuan organisasi yang ada.

2.1.1.2 Manfaat Partisipasi Anggaran

Menurut Hansen and Mowen (2013:225) manfaat dari partisipasi anggaran adalah sebagai berikut:

“Anggaran partisipatif mengkomunikasikan, mendorong kreativitas serta meningkatkan tanggungjawab dan tantangan manajer level bawah dan mencegah yang mengarah pada tingkat kinerja yang lebih tinggi. Keikutsertaan para manajer level menengah dan bawah dalam penentuan anggaran akan mendapatkan keputusan yang lebih realistis sehingga tercipta kesesuaian tujuan perusahaan yang lebih besar.”

Partisipasi anggaran menuntut adanya kerjasama untuk pada penyusunan anggaran. Karena manajemen atas biasanya kurang mengetahui operasi secara terperinci dalam sehari-hari sehingga membutuhkan informasi data anggaran terperinci dari bawahannya. Namun pada kenyataannya manajer atas memiliki sudut pandang yang strategis secara keseluruhan dalam proses pembuatan anggaran secara umum.

2.1.1.3 Kelebihan Partisipasi Penyusunan Anggaran

Menurut Garrison et al terjemahan Kartika Dewi (2013:384) menyatakan kelebihan anggaran partisipatif adalah sebagai berikut:

- 1) Setiap orang pada tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak.
- 2) Estimasi anggaran yang dibuat oleh manajer lini depan seringkali lebih akurat dan andal dibandingkan dengan estimasi yang dibuat oleh manajer puncak yang kurang memiliki pengetahuan mendalam mengenai pasar dan operasi sehari-hari.
- 3) Timbul motivasi yang lebih tinggi lagi bila individu berpartisipasi dalam menentukan tujuan mereka sendiri, dibandingkan bila tujuan tersebut ditetapkan dari atas. Anggaran yang ditetapkan sendiri menciptakan adanya komitmen.

- 4) Seorang manajer yang tidak dapat memenuhi anggaran yang ditetapkan dari atas selalu dapat berkata bahwa anggaran tersebut tidak realistis dan tidak mungkin untuk dicapai. Dengan anggaran yang ditetapkan sendiri, alasan semacam ini tidak akan timbul.

Menurut Anthony dan Govindaradjan alih bahasa F. X.Kurniawan Tjakrawala dan Krista (2005:93) menyatakan bahwa penganggaran partisipatif memiliki dua keunggulan, yaitu:

- 1) Tujuan anggaran akan dapat lebih mudah diterima apabila anggaran tersebut berada dibawah pengawasan manajer.
- 2) Penganggaran partisipatif menghasilkan pertukaran informasi yang efektif antara pembuatan anggaran dan pelaksanaan anggaran yang dekat dengan produk dan pasar.

Berdasarkan penjelasan diatas manfaat partisipasi yang berhasil salah satunya yaitu bahwa partisipan menjadi ikut serta secara emosional dan bukan hanya dalam tugas pekerjaan mereka namun partisipasi dapat meningkatkan moral serta mendorong inisiatif lebih besar di semua tingkatan manajemen. Partisipasi yang berarti juga meningkatkan rasa dalam kesatuan dalam organisasi, yang pada gilirannya cenderung untuk meningkatkan kerja sama antar anggota organisasi dalam penetapan tujuan.

2.1.1.4 Kekurangan Partisipasi Penyusunan Anggaran

Menurut Hansen dan Mowen diterjemahan Deny Arnos Kwarya (2013:448) ada tiga potensi masalah yang menjadi kelemahan dalam partisipasi anggaran yaitu:

- 1) Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.
- 2) Membuat kelonggaran dalam membuat anggaran (sering disebut sebagai menutup anggaran).
- 3) Partisipasi semu (*Pseudoparticipation*)

Berdasarkan penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa kelemahan partisipasi anggaran, yaitu: menetapkan standar yang terlalu tinggi/rendah, membuat kelonggaran dalam anggaran dan partisipasi semu.

2.1.1.5 Indikator Partisipasi 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.

Menurut Soobaroyen (2005) bahwa indikator partisipasi anggaran dapat dilihat sebagai berikut:

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

Indikator yang dikemukakan menurut Kadek Nike Krisnayanti, dkk (2017) tentang partisipasi anggaran yaitu:

- 1) Keikutserataan ketika anggaran disusun
- 2) Kemampuan memberikan pendapat dalam penyusunan anggran
- 3) Frekuensi memberikan pendapat/usulan tentang anggaran kepada atasan
- 4) Memiliki pengaruh atas anggaran final
- 5) Kontribusi dalam penyusunan anggaran

Berdasarkan indikator diatas, maka ditarik kesimpulan indikator yang akan digunakan dalam penelitian yaitu keikutsertaan dalam penyusunan anggaran, kepuasan yang dirasakan dalam penyusunan anggaran, kebutuhan memberikan pendapat, kerelaan dalam memberikan pendapat, besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran final dan seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran disusun.

2.1.2 Penekanan Anggaran (*Budget Emphasis*)

Penekanan anggaran (*budget emphasis*) diperkirakan sebagai salah satu faktor yang dapat memicu timbulnya *budgetary slack*. Menurut Sri Dewi Anggadini (2013) dalam Gistnie Zainul Qurn dan Sri Dewi Anggadini (2020:88) pengambilan keputusan pimpinan organisasi bisa diperoleh melalui informasi. Informasi ini digunakan oleh pihak manajer untuk mengetahui kinerjanya seperti yang dikemukakan oleh Ely Suhayati dan Sri Dewi Anggadini (2014:5). Hal ini terjadi apabila penilaian kinerja bawahan ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan cara membuat anggaran yang mudah untuk ia capai.

2.1.2.1 Pengertian Penekanan Anggaran (*Budget Emphasis*)

Menurut Triana,dkk (2012) bahwa pengertian penekanan anggaran (*budget emphasis*) sebagai berikut:

“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*) sebagai berikut;

“Penekanan anggaran yaitu 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.”

Hal yang sama diungkapkan menurut Kusniawati dan Lahaya (2017) bahwa pengertian penekanan anggaran (*budget emphasis*) sebagai berikut:

“Penekanan anggaran (*Budget Emphasis*) yaitu penekanan dari atasan kepada seorang bawahan atas anggaran yang digunakan sebagai tolak ukur kinerjanya. Dimana seorang bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan cara membuat target anggaran mudah dicapai sehingga seorang bawahan dapat menerima reward dan kompensasi atas tercapainya kinerja dalam suatu organisasi tersebut.”

Berdasarkan pengertian-pengertian diatas maka dapat dikatakan bahwa penekanan anggaran (*budget emphasis*) adalah desakan yang diberikan oleh atasan kepada bawahan, dimana bawahan akan diberikan *reward* jika kinerja telah tercapai namun akan diberikan sanksi (*punishment*) jika tidak tercapai.

2.1.2.2 Faktor-Faktor Penekanan Anggaran (*Budget Emphasis*)

Faktor penekanan anggaran (*budget emphasis*) dapat menimbulkan senjangan anggaran menurut Suartana (2010:138) sebagai berikut:

“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.”

2.1.2. 3 Indikator Penekanan Anggaran (*Budget Emphasis*)

Menurut Anggasta dan Murtini (2014:517) 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.

2.1.3 Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

2.1.3.1 Pengertian Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

Menurut Suartana (2010:138) pengertian senjangan anggaran (*budgetary slack*) sebagai berikut:

“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”.

Hal serupa diungkapkan menurut Tiwi Maitri Arista dan Efrizal Syofyan (2019) definisi senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah sebagai berikut:

“*Budgetary slack* adalah suatu tindakan dimana agen melebihi kemampuan produktif dengan mengistimaskan pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi ketika disuruh memilih standar kerja agar anggaran yang sudah buat dapat terealisasi.”

Hal yang sama menurut Anthony dan Govindarajan definisi senjangan anggaran (*budgetary slack*) Alih Bahasa F. X.Kurniawan Tjakrawala dan Krista (2005:85) sebagai berikut:

“Senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan. Hal ini dilakukan dengan menentukan penerimaan yang lebih rendah dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi dari kemampuan yang sesungguhnya, tujuannya agar target dapat mudah dicapai bawahan.”

Berdasarkan pengertian-pengertian diatas maka dapat dikatakan bahwa senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang telah ditetapkan atau dianggarkan dengan jumlah estimasi terbaik yang telah ditentukan perusahaan sebelumnya.

2.1.3.2 Karakteristik Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

Menurut Dunk (1993:401) yang dikutip oleh Karsam (2013) mengungkapkan beberapa ciri terjadinya senjangan anggaran (*budgetary slack*) yaitu:

- 1) Standar dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas.
- 2) Anggaran secara mudah untuk diwujudkan.
- 3) Tidak terdapatnya batasan-batasan yang harus diperhatikan terutama batasan yang ditetapkan untuk biaya.
- 4) Anggaran tidak menuntut hal khusus.
- 5) Anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi.
- 6) Target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.

2.1.3.3 Indikator Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

Indikator dari senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah sebagai berikut menurut Netra dan Damayanthi (2017: 1420):

- 1) Standar anggaran;
- 2) Pelaksanaan anggaran;
- 3) Anggaran yang cermat;

Menurut Dunk (1973) dalam Alfebrino (2013), untuk mengukur tingkat senjangan anggaran (*budgetary slack*). Indikator-indikator tersebut adalah:

- 1) Standar yang ditetapkan dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas.

- 2) Target anggaran yang ditetapkan secara mudah dapat diwujudkan.
- 3) Kemampuan untuk memonitor pengeluaran atau biaya-biaya.
- 4) Tidak terdapat tuntutan khusus yang diharapkan.
- 5) Standar anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi.
- 6) Target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.

Berdasarkan indikator diatas, maka indikator senjangan anggaran (*budgetary slack*) yang akan digunakan dalam penelitian yaitu, standar yang ditetapkan dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas, target anggaran yang ditetapkan secara mudah dapat diwujudkan, kemampuan untuk memonitor pengeluaran atau biaya-biaya, tidak terdapat tuntutan khusus yang diharapkan, standar anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi, dan target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.

2.2 Kerangka Pemikiran

Keberhasilan suatu organisasi publik maupun swasta dapat dilihat dari bagaimana proses pembuatan anggaran itu sendiri, karena anggaran merupakan perencanaan bentuk finansial dimasa yang akan datang, maka dari itu partisipasi anggaran diperlukan dengan harapan manajer tingkat bawah dapat memberikan informasi yang melebihi informasi yang dimiliki oleh manajer tingkat atas perihal standar yang akan ditetapkan, sehingga anggaran menjadi lebih realistis untuk dicapai sebab manajer tingkat bawah mengetahui kondisi lapangan. Namun dampak negatif dari adanya partisipasi anggaran seperti yang diungkapkan oleh Aliati Mukaromah dan Dhini Suryandari (2015) memberikan peluang bagi manajer tingkat bawah dan menengah untuk melonggarkan anggaran atau sengaja menciptakan *slack*, agar anggaran yang mereka susun mudah dicapai ,maka dari

itu variabel partisipasi anggaran salah satu faktor penyebab pengaruh timbulnya *budgetary slack* .

Selain itu variabel penekanan pada anggaran (*budget emphasis*) berpengaruh pada terjadinya *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 untuk dicapai. Penekanan anggaran (*budget emphasis*) merupakan variabel yang dapat menimbulkan senjangan anggaran.

Partisipasi anggaran memberikan wewenang kepada manajer tingkat bawah untuk menetapkan atau menentukan jumlah anggaran. Kewenangan ini yang akan memicu terjadi *budgetary slack* karena wewenang ini dapat disalahgunakan oleh manajer tingkat bawah agar target anggaran mudah dituju. Pernyataan ini didukung oleh konsep teori *agency* yang diungkapkan oleh Nhazib Alqais Junjuran dan Agung Yulianto (2019) yaitu adalah konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen, yaitu antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi. Dalam hal ini *principal* memberikan wewenang kepada agen dalam proses penyusunan anggaran. Agen yang mempunyai wewenang atas jumlah anggaran diasumsikan akan melakukan *slack* untuk mempermudah target anggaran dan menghindari sanksi atau teguran apabila target anggaran tidak tercapai.

Menurut Baldrice Siregar (2013:149) teori serupa keterkaitan antara partisipasi anggaran dengan selisihan anggaran (*budgetary slack*) sebagai berikut:

“Pada saat menyusun anggaran, dikarenakan manajer tingkat bawah yang menyusun anggaran maka memungkinkan tujuan anggaran diinternalisasi menjadi tujuan pribadi manajer sehingga terjadi keselarasan antara tujuan pribadi manajer dan tujuan perusahaan, selain itu partisipasi anggaran dapat menimbulkan dua masalah yang harus diperhatikan seperti slack anggaran dan partisipasi semu.”

Konsep-konsep di atas didukung oleh hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Nyoman Sancita Karma Resen (2014) serta Tiwi Maitri Arista dan Efrizal Syofyan (2019) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dalam proses penyusunan anggaran dapat menimbulkan *budgetary slack*. Hal senada diungkapkan oleh Luh Putu Windiani, Edy Sujana dan I Nyoman Putra Yasa (2018) dimana terdapat pengaruh positif antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap potensi timbulnya *budgetary slack*.

Penekanan anggaran (*budget emphasis*) mengakibatkan manajer tingkat bawah menjadi tegang dalam pengelolaan anggaran, dan pada akhirnya akan membuat bawahan melakukan berbagai tindakan yang disfungsi guna menghindari tekanan yang berlebih dalam penyusunan anggaran serta untuk meningkatkan penilaian kinerja yang baik dengan harapan akan memperoleh bonus atau reward dari hasil kinerjanya dan itu tertuang dalam potensi timbulnya selisihan anggaran (*budgetary slack*).

Adapun teori menurut Suartana (2010:138) adanya keterkaitan antara *budget emphasis* (penekanan anggaran) dengan senjangan anggaran sebagai berikut:

“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.”

Adapun konsep yang sama, menurut M.Irfan (2016) dimana pengukuran kinerja berdasarkan anggaran yang telah disusun membuat bawahan akan berusaha mendapatkan *variance* yang menguntungkan dengan menciptakan *slack*, antara lain dengan merendahkan penghasilan dan meninggikan biaya pada saat penyusunan anggaran.

Konsep-konsep diatas terkait *budget emphasis* dan *budgetary slack* didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Nyoman Sancita Karma Resen (2014) menunjukkan kesimpulan bahwa *budget emphasis* berpengaruh terhadap *budgetary slack* hasil yang sama diperoleh oleh Ravika Permata Hati (2019) yang menyatakan bahwa *budget emphasis* berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*.

Maka, kerangka pemikiran pada penelitian ini akan menjelaskan mengenai adanya implementasi partisipasi anggaran, penekanan anggaran (*budget emphasis*) dan senjangan anggaran (*budgetary slack*).

2.3 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2015:64) definisi hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan.

Berdasarkan kerangka pemikiran teoritis yang telah diuraikan diatas, maka penulis berasumsi mengambil hipotesis deskriptif sebagai berikut:

H1: Implementasi Partisipasi Anggaran pada PT. XYZ belum optimal

H2: Implementasi *Budget Emphasis* pada PT. XYZ belum optimal

H3: Implementasi *Budgetary Slack* pada PT. XYZ belum optimal.