

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN AMBIGUITAS PERAN DAN ASIMETRI
INFORMASI SEBAGAI PEMODERASI**
(Studi Empiris Pada Pemerintah Kota Padang)

SKRIPSI

*Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Memperoleh
Gelara Sarjana Ekonomi Strata Satu*



Oleh:

LISA ARDILA

2008/02167

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2013**

HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di depan Tim Penguji Skripsi

Program Studi Akuntansi - Sektor Publik Fakultas Ekonomi

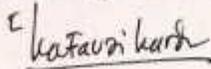
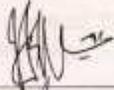
Universitas Negeri Padang

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN AMBIGUITAS PERAN DAN ASIMETRI
INFORMASI SEBAGAI PEMODERASI**
(Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kota Padang)

Nama : Lisa Ardila
BP/NIM : 2008/02167
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Januari 2013

Tim Penguji

No	Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1.	Ketua	: Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak	
2.	Sekretaris	: Herlina Helmy, SE, M.S, Ak	
3.	Anggota	: Salma Taqwa, SE, M.Si	
4.	Anggota	: Charoline Cheisvianny, SE, M.Ak	

ABSTRAK

Lisa Ardila : **Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Ambiguitas Peran dan Asimetri Informasi sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kota Padang). Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang.**

Pembimbing : **1. Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak**
2. Herlina Helmy, SE, M.S, Ak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji : 1) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, 2) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran sebagai pemoderasi, 3) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan asimetri informasi sebagai pemoderasi.

Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD Kota Padang. Pemilihan sampel dengan metode *purposive sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei dengan menyebarkan kuesioner kepada masing-masing Kepala SKPD, Kepala Subbagian keuangan, Kepala Bidang/Seksi pada setiap SKPD. Metode analisis yang digunakan adalah *moderated regression analysis*.

Hasil penelitian membuktikan bahwa 1) Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran dimana nilai signifikansi $0,046 < 0,05$ dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $-1,204 < 1,655$ (H_1 ditolak), 2) Ambiguitas peran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dimana nilai signifikansi $0,304 > 0,05$ dan nilai $t_{hitung} < t_{tabel}$ yaitu $1,033 < 1,655$ (H_2 ditolak), 3) Asimetri Informasi berpengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dimana nilai signifikansi $0,004 < 0,05$ dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $2,906 > 1,655$ (H_3 ditolak).

Dalam penelitian ini disarankan: 1) Bagi SKPD pemerintah kota Padang, hendaknya dapat meningkatkan komunikasi yang positif dengan atasannya dalam penyusunan anggaran, 2) Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya menggunakan metode wawancara langsung dengan responden, sehingga jawaban responden lebih mencerminkan jawaban yang sebenarnya, 3) Untuk peneliti selanjutnya yang tertarik untuk meneliti dengan judul yang sama peneliti menyarankan agar dapat menambahkan variabel lain seperti variabel kapasitas individu, kejelasan sasaran anggaran, penekanan anggaran, dan kecukupan anggaran karena dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 18,3%.

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur penulis sampaikan kehadirat Allah SWT, atas rahmat, ridho dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi yang berjudul “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Ambiguitas Peran dan Asimetri Informasi Sebagai Pemoderasi” (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kota Padang)”. Penulisan skripsi ini adalah untuk memenuhi persyaratan mendapatkan gelar Sarjana Ekonomi pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam penulisan skripsi ini penulis tidak terlepas dari hambatan dan rintangan. Namun demikian, atas bimbingan, bantuan, arahan, serta dukungan dari berbagai pihak maka penulis dapat menyelesaikan skripsi ini. Penulis mengucapkan terima kasih kepada Ibu Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak dan Ibu Herlina Helmy, SE, M.S, Ak selaku dosen pembimbing yang telah banyak menyediakan waktu dan pemikirannya dalam penyusunan skripsi ini.

Pada kesempatan ini, penulis juga ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Dekan dan Pembantu Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
3. Bapak dan Ibu Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, khususnya Program Studi Akuntansi serta karyawan yang telah membantu penulis selama menuntut ilmu di kampus ini.

4. Pimpinan SKPD Kota Padang yang telah memberikan izin penulis untuk melakukan penelitian ini.
5. Kedua orang tua dan adik yang selalu memberikan dukungan dan mendoakan agar penulis dapat mencapai apa yang dicita-citakan.
6. Teman-teman yang selalu memberikan bantuan dan dukungan kepada penulis dalam penulisan skripsi ini.

Dengan segala keterbatasan yang ada, penulis tetap berusaha untuk menyelesaikan penulisan skripsi ini dengan baik. Oleh karena itu, penulis mengharapkan kritik dan saran dari pembaca guna kesempurnaan skripsi ini. Akhir kata, penulis berharap semoga skripsi ini bermanfaat bagi kita semua.

Padang, Januari 2013

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	ix
DAFTAR LAMPIRAN	x
BAB I. PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Perumusan Masalah.....	10
C. Tujuan Penelitian.....	10
D. Manfaat Penelitian.....	11
BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS	11
A. Kajian Teori.....	11
1. Pendekatan Kontijensi.....	12
2. Anggaran di Sektor Publik	12
3. Senjangan Anggaran.....	24
4. Partisipasi Anggaran.....	28
5. Ambiguitas Peran.....	32

6. Asimetri Informasi.....	36
7. Penelitian Relevan.....	38
B. Pengembangan Hipotesis.....	41
C. Kerangka Konseptual.....	46
D. Hipotesis.....	48
BAB III. METODOLOGI PENELITIAN	49
A. Jenis Penelitian.....	49
B. Populasi, Sampel, dan Responden	49
C. Jenis Data dan Sumber Data	52
D. Teknik Pengumpulan Data	52
E. Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel.....	53
F. Instrumen Penelitian.....	54
G. Uji Instrumen.....	55
H. Hasil Uji Coba Instrumen.....	56
I. Uji Non-Response Bias	57
J. Uji Asumsi Klasik	58
K. Teknik Analisis Data	60
L. Uji Model.....	62
M. Uji Hipotesis.....	63
N. Definisi Operasional.....	63

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	65
A. Gambaran Umum Objek Penelitian.....	65
B. Demografi Responden	66
C. Deskripsi Variabel Penelitian	70
D. Statistik Deskriptif	76
E. Uji Validitas Dan Reliabilitas Penelitian.....	77
F. Uji <i>Non-Response Bias</i>	79
G. Hasil Uji Asumsi Klasik	80
H. Analisis Data	84
I. Pembahasan	88
BAB V. PENUTUP	95
A. Simpulan.....	95
B. Keterbatasan	95
C. Saran	96
DAFTAR PUSTAKA	98
LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Daftar Nama SKPD Pemerintah Kota Padang	51
2. Kisi-kisi instrumen penelitian	54
3. Nilai Cronbach's Alpha & Corrected Item-Total Correlation	57
4. Tingkat Pengembalian Kuesioner.....	66
5. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	66
6. Karakteristik Responden Berdasarkan Umur	67
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Masa Kerja	68
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir	68
9. Karakteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan	69
10. Distribusi Variabel Senjangan Anggaran.....	71
11. Distribusi Variabel Partisipasi Anggaran.....	72
12. Distribusi Variabel Ambiguitas Peran	73
13. Distribusi Variabel Asimetri Informasi.....	75
14. Statistik Deskriptif	76
15. Nilai Corrected Item-Total Correlation terkecil.....	77
16. Nilai Cronbach's Alpha.....	78
17. Pengujiann Non-Response Bias	80
18. Uji Normalitas Residual.....	81

19. Uji Multikolinearitas	82
20. Uji Heteroskedastisitas	83
21. Koefisien Determinasi	84
22. Uji F (F-test).....	84
23. Uji Hipotesis (t-test)	85

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Kerangka Konseptual	47

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Kuesioner Penelitian	100
2. Uji Validitas dan Reliabilitas Pilot Test	104
3. Uji Validitas dan Reliabilitas Penelitian	108
4. Uji Asumsi Klasik.....	112
5. Uji Model	114
6. Uji Hipotesis (t-test).....	114
7. Uji Non Response Bias.....	115

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Pemberlakuan Undang-undang Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah berakibat pada tuntutan bagi Pemerintah Daerah untuk meningkatkan kinerjanya dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Lahirnya otonomi merupakan perwujudan dari pergeseran sistem pemerintahan, yakni sistem sentralisasi menuju sistem desentralisasi untuk menciptakan efisiensi dan efektivitas pengelolaan sumber daya daerah dan meningkatkan kualitas pelayanan umum dan kesejahteraan masyarakat serta memberdayakan dan menciptakan ruang bagi masyarakat untuk berpartisipasi dalam perubahan sistem pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

Dalam proses pengelolaan keuangan pemerintah, anggaran merupakan salah satu masalah penting. Melalui anggaran, akan diketahui seberapa besar kemampuan pemerintah dalam melaksanakan berbagai urusan pemerintahan yang menjadi wewenangnya dan faktor-faktor apa saja yang mempengaruhinya. Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran keuangan. Indra (2010: 191) menginterpretasikan anggaran sebagai paket pernyataan menyangkut perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang.

Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politis. Jika pada sektor swasta anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, tetapi sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada masyarakat untuk dikritik, didiskusikan dan diberi masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2002: 61). Anggaran sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter yang menggunakan dana milik rakyat.

Dalam penyusunan anggaran dan pelaksanaan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas (*top level management*) sampai manajemen tingkat bawah (*lower level management*). Menurut Falikhatun (2007), masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat bawah/menengah dalam penyusunan anggaran adalah timbulnya senjangan anggaran (*budgetary slack*). Senjangan anggaran merupakan salah satu cara bawahan untuk melindungi dirinya dari risiko tidak tercapainya target anggaran.

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik (Anthony dan Govindarajan, 2005: 84). Menurut Arfan (2010: 241) senjangan anggaran merupakan selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar dan diperuntukkan bagi tugas tersebut. Dengan kata lain senjangan anggaran adalah penggelembungan anggaran. Senjangan anggaran biasanya dilakukan dengan

merendahkan pendapatan atau menaikkan biaya dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah dicapai (Merchant, 1981 dalam Falikhatun, 2007).

Eisenhardt (1989) dan Stevens (1998) dalam Fitri (2004) menyebutkan empat kondisi penting sehingga senjangan anggaran dapat terjadi. Pertama, terdapat informasi asimetri antara manajer tingkat bawah dengan atasan mereka. Kedua, kinerja manajer tidak pasti. Jika terdapat kepastian dalam kinerja, maka artinya atasan dapat menduga usaha manajer melalui output mereka, sehingga senjangan anggaran akan sulit dilakukan. Ketiga, manajer mempunyai kepentingan pribadi. Keempat, adanya konflik tujuan antara manajer tingkat bawah dengan atasan mereka.

Menurut Hilton (2003) dalam Supanto (2010) tiga alasan utama manajer melakukan senjangan anggaran yaitu: (a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya; (b) *budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya; (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Proses penganggaran pada umumnya mempunyai tiga pendekatan yaitu, pendekatan dari atas ke bawah (*top-down*) yang menyatakan eksekutif perusahaan menentukan jumlah anggaran dan kemudian menekankan jumlah tersebut pada tingkat-tingkat yang lebih bawah, kelemahan sistem ini dirasakan oleh manajer yang lebih rendah sebagai pemaksaan yang tidak realistis oleh orang-orang yang tidak langsung bersentuhan dengan aktivitas bisnis. Pendekatan kedua adalah pendekatan

dari bawah ke atas (*bottom up*), dimana manajer yang lebih rendah yang menentukan anggaran sehingga kelemahannya sering mengabaikan eksekutif. Pendekatan ketiga adalah partisipasi atau pendekatan menerima dan memberi, dengan manajer pada berbagai tingkatan berunding untuk mencapai anggaran yang memuaskan semua pihak (McLeod, 2004 dalam Dina, 2010). Pada saat ini sektor publik mulai menerapkan sistem penganggaran secara partisipasi yang dapat menanggulangi masalah yang diakibatkan dari dua pendekatan diatas.

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran (*budgetary slack*) dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999 dalam Falikhatun, 2007). Anthony dan Govindarajan (2005: 87) menyatakan bahwa partisipasi anggaran yaitu proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya sehingga anggaran dapat dicapai dengan mudah. Antle dan Eppen (1985) dalam Apriyandi (2011) menyatakan bahwa partisipasi anggaran yang diberikan untuk bawahan akan cenderung menghasilkan senjangan anggaran.

Partisipasi anggaran pada sektor publik terjadi ketika antara pihak eksekutif, legislatif, dan masyarakat bekerjasama dalam pembuatan anggaran. Anggaran dibuat oleh Kepala Daerah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian dan diusulkan kepada Kepala Daerah, dan setelah itu bersama-sama DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan Peraturan Daerah yang

berlaku. Proses penganggaran daerah dengan pendekatan kinerja dalam Kepmendagri memuat Pedoman Penyusunan Rancangan APBD yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja).

Partisipasi anggaran sebagai variabel yang banyak dihubungkan dengan senjangan anggaran ditemukan memiliki pengaruh yang tidak konsisten, misalnya Supanto (2010) menyatakan bahwa partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang negatif. Sedangkan hasil penelitian Falikhatun (2007) menyatakan sebaliknya, partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif. Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontijensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi dengan senjangan anggaran. Pengaruh partisipasi anggaran dan senjangan anggaran di pengaruhi oleh beberapa variabel pemoderasi diantaranya yaitu: ambiguitas peran dan asimetri informasi.

Ambiguitas peran adalah ketidakberadaan informasi yang memadai yang diperlukan seseorang agar dapat menyelesaikan perannya secara optimal (Marini, 2001). Menurut Febrisa (2012) ambiguitas peran adalah kurangnya pemahaman terhadap hak-hak dan kewajiban yang dimiliki seseorang untuk melakukan pekerjaan. Ambiguitas peran muncul ketika karyawan tidak mempunyai informasi atau pengetahuan yang cukup atau jelas untuk melaksanakan suatu pekerjaan (Novika, 2010). Ambiguitas peran juga muncul ketika ada harapan dari pihak lain (misalnya rekan kerja, atasan dan pelanggan) yang dipersepsikan tidak jelas.

Ketidakjelasan disini termasuk ketidakjelasan mengenai sampai sejauh mana otoritas kerja yang dimiliki (Singh, 1993 dalam Novika, 2010). Gordon (1996) dalam Anita (2003) menyatakan bahwa ambiguitas peran sering dialami para pegawai baru (pemula) yang tidak menerima orientasi pekerjaan karena kekurangan informasi yang lengkap tentang aktivitas dan tanggung jawab pekerjaan dan organisasi mereka.

Ambiguitas peran yang dialami seseorang akan dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Manajer level bawah dan menengah yang mengalami ambiguitas peran akan termotivasi untuk memberikan informasi yang bias pada saat keikutsertaannya dalam penyusunan anggaran (partisipasi anggaran), hal ini dilakukan agar kinerjanya tetap terlihat baik. Anggaran yang ditetapkan berdasarkan informasi bawahan yang bias menyebabkan besaran anggaran tidak sesuai dengan estimasi sesungguhnya dan dapat dikatakan bahwa anggaran tersebut memiliki senjangan. Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dikatakan bahwa pada saat ambiguitas peran tinggi maka partisipasi yang meningkat akan meningkatkan senjangan anggaran atau dengan kata lain ambiguitas peran memperkuat hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Penelitian sebelumnya dari Febi (2012) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran sebagai variabel pemoderasi pada perusahaan manufaktur skala menengah dan besar di Kota Padang. Variabel ambiguitas peran juga dijadikan sebagai variabel independen dalam penelitian Febrisa (2012) yang menguji pengaruh partisipasi anggaran, ambiguitas

peran dan sistem pengukuran kinerja terhadap senjangan anggaran (studi empiris pada BUMN dan BUMD di Kota Padang).

Falikhatun (2007) menyatakan bahwa asimetri informasi merupakan pemicu terjadinya senjangan anggaran. Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) mendefinisikan asimetri informasi sebagai suatu keadaan apabila informasi yang dimiliki bawahan melebihi informasi yang dimiliki atasannya termasuk informasi lokal maupun informasi pribadi. Anthony dan Govindarajan (2005: 270) menyatakan bahwa kondisi asimetri informasi muncul dalam teori keagenan (*agency theory*), yakni *principal* (atasan) memberikan wewenang kepada *agen* (bawahan) untuk mengatur perusahaan atau organisasi. Dalam teori keagenan salah satu pihak yang bertindak sebagai *prinsipal* membuat suatu kontrak dengan pihak lain yang bertindak sebagai *agen* dengan harapan bahwa *agen* akan melaksanakan pekerjaan seperti yang diinginkan *prinsipal*.

Menurut teori keagenan, *agen* mempunyai lebih banyak informasi tentang kinerja aktual, motivasi, dan tujuan yang ingin dicapai. Dengan terdapatnya asimetri informasi dan perbedaan tujuan antara *principal* dan *agen* maka bawahan dapat mengambil kesempatan dari partisipasi anggaran. Bawahan memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat anggaran relatif lebih mudah dicapai, sehingga terjadilah kesenjangan anggaran (yaitu dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan).

Penelitian sebelumnya yang menggunakan asimetri informasi sebagai variabel pemoderasi juga telah dilakukan oleh beberapa peneliti. Contohnya adalah penelitian

Falikhatun (2007) menguji interaksi informasi asimetri, budaya organisasi, dan group cohesiveness dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan budgetary slack. Hasil penelitiannya membuktikan bahwa informasi asimetri mempunyai pengaruh negatif tetapi signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan budgetary slack. Supanto (2010) yang meneliti pengaruh partisipasi penganggaran terhadap budgetary slack dengan informasi asimetri, motivasi, budaya organisasi sebagai pemoderasi. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa partisipasi anggaran dan informasi asimetri berpengaruh negatif dan signifikan pada senjangan anggaran.

Pada tahun 2011, di beberapa surat kabar diberitakan tentang anggaran pembelian laptop untuk 55 orang anggota DPRD Sumbar sebesar Rp960 juta atau sebesar lebih kurang Rp17,5 juta per unit yang dibeli dengan dana APBD Sumatera Barat. Melihat harga komputer dan laptop yang dijual dipasaran secara terbuka, berbagai jenis laptop canggih dari merek terkenal pun rata-rata hanya dijual dengan harga di bawah Rp10 juta per unit. Dengan anggaran Rp17,5 juta tentu sudah bisa dibeli laptop yang super canggih dan mewah (sumber <http://www.harianhaluan.com>).

Selain itu dari wawancara yang peneliti lakukan dengan kasubag keuangan salah satu SKPD pada Pemko Padang, diketahui bahwa SKPD tersebut menganggarkan pendapatan restribusi sebesar Rp900 juta pada tahun 2012, padahal estimasi terbaik mereka untuk pendapatan retribusi tersebut adalah Rp1 Milyar. Dari fenomena di atas, dapat dilihat bahwa terdapat indikasi terjadinya kesenjangan anggaran dalam menentukan besar anggaran.

Pada tahun 2012 ini, terjadi mutasi beberapa pejabat eselon II, III, dan IV di lingkungan Pemerintah Kota Padang. Pejabat yang dimutasi tidak memenuhi kompetensi memangku jabatan yang diamanahkan seperti pejabat yang berlatar belakang lingkungan dimutasikan untuk menangani pendidikan dan pejabat yang berlatar belakang peternakan dimutasikan untuk menangani pariwisata. Karena tidak memiliki latar belakang ilmu atau kompetensi yang pas, pejabat yang dimutasi itu tidak mengerti atau tidak tahu apa yang akan dikerjakan (sumber koran Padang Ekspres, 19 April 2012). Fenomena di atas mengindikasikan terjadinya ambiguitas peran pada Pemerintah Kota Padang. Hal ini disebabkan karena pejabat yang dimutasi tidak memiliki kompetensi untuk jabatannya yang baru, sehingga pejabat tersebut tidak memiliki pengetahuan yang cukup untuk melaksanakan pekerjaannya.

Penelitian ini mengacu pada penelitian Ayu (2010) dan Febi (2012). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu terletak pada sampel yang digunakan. Pada penelitian terdahulu, sampel yang digunakan untuk variabel ambiguitas peran adalah perusahaan manufaktur di Kota Padang dan sampel yang digunakan untuk variabel asimetri informasi adalah BUMN dan BUMD di Kota Padang. Sedangkan pada penelitian ini sampel yang digunakan adalah SKPD Kota Padang. Variabel pemoderasi yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu variabel ambiguitas peran dan asimetri informasi belum pernah sebelumnya diteliti di SKPD Kota Padang.

Berdasarkan uraian di atas yang menunjukkan terjadinya senjangan anggaran pada pemerintah daerah dan berdasarkan penelitian terdahulu yang masih

menunjukkan perbedaan pada hasilnya, maka penulis tertarik melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Ambiguitas Peran dan Asimetri Informasi Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris Pada Pemerintah Kota Padang)”**.

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan pada latar belakang masalah yang telah diuraikan, permasalahan pokok dalam penelitian ini dapat dirumuskan ke dalam beberapa pertanyaan berikut:

1. Sejahteramana partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran ?
2. Sejahteramana ambiguitas peran mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran ?
3. Sejahteramana asimetri informasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran ?

C. Tujuan Penelitian

Adapaun tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini yaitu untuk memperoleh bukti empiris mengenai:

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
2. Pengaruh ambiguitas peran terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran
3. Pengaruh asimetri informasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

D. Manfaat Penelitian

Manfaat yang diharapkan dalam penelitian ini, yaitu :

1. Bagi Peneliti dapat meningkatkan pengetahuan dan pemahaman peneliti tentang partisipasi anggaran dan senjangan anggaran yang dapat terjadi dalam penganggaran.
2. Bagi Akademisi dapat melakukan penelitian lebih dalam mengenai partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran dan asimetri informasi sebagai variabel moderating pada berbagai jenis perusahaan di Sumatera Barat serta dapat dijadikan bahan referensi dalam penelitian selanjutnya.
3. Bagi Pemerintah Daerah, hasil penelitian diharapkan dapat bermanfaat sebagai pertimbangan jajaran manajemen dalam pemerintahan untuk menciptakan anggaran yang efektif dan memberikan masukan dalam aktivitas perencanaan kegiatan pemerintahan.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Pendekatan kontijensi

Seperti telah diuraikan di atas, hasil penelitian sebelumnya mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran menunjukkan ketidakkonsistenan antara peneliti yang satu dengan peneliti yang lainnya, sehingga para peneliti berkesimpulan bahwa terdapat variabel lain yang mempengaruhi antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontijensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi dengan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Partisipasi anggaran dan senjangan anggaran (*budgetary slack*) di pengaruhi oleh beberapa variabel moderating diantaranya yaitu: ambiguitas peran dan asimetri informasi.

2. Anggaran di Sektor Publik

a. Pengertian Anggaran Sektor Publik

Anthony dan Govindarajan (2005: 73), menyatakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang

efektif dalam organisasi. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2002: 61).

Berdasarkan PP No. 71 tahun 2010 menyatakan bahwa anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan suatu alat penting dalam perencanaan yang dinyatakan dalam suatu ukuran tertentu untuk mencapai tujuan organisasi dalam kurun waktu yang relatif singkat.

b. Pentingnya Anggaran Sektor Publik

Dalam sebuah negara demokrasi, pemerintah mewakili kepentingan rakyat, uang yang dimiliki pemerintah adalah uang rakyat dan anggaran menunjukkan rencana pemerintah untuk membelanjakan uang rakyat tersebut. Anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan yaitu :

- a. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan 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

terbatas. Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya (*scarcity of resources*), pilihan (*choices*) dan *trade offs*.

- c. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada (Mardiasmo, 2002: 63).

c. Manfaat Anggaran Sektor Publik

Manfaat proses penganggaran menurut Garrison dan Noreen (2007: 5) sebagai berikut:

1. Anggaran merupakan alat komunikasi bagi rencana manajemen kepada seluruh organisasi.
2. Anggaran memaksa manajer untuk memikirkan dan merencanakan masa depan.
3. Proses penganggaran merupakan alat alokasi sumber daya pada berbagai bagian dari organisasi agar dapat digunakan seefektif mungkin.
4. Proses penganggaran dapat mengungkap adanya potensi masalah sebelum masalah itu terjadi.
5. Anggaran mengoordinasikan aktivitas seluruh organisasi dengan cara mengintegrasikan rencana dari berbagai bagian.
6. Anggaran menentukan tujuan dan sasaran yang dapat dijadikan tolak ukur untuk mengevaluasi kinerja selanjutnya.

d. Fungsi Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2002: 63-66) anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama, yakni:

1. Anggaran sebagai alat perencanaan (*Planning tool*)

Anggaran merupakan alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. 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 merencanakan alternatif sumber pembiayaannya
- c. Mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang telah disusun
- d. Menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi.

2. Anggaran sebagai alat pengendalian (*Control tool*)

Sebagai alat pengendalian manajerial, anggaran sektor publik digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah mempunyai uang yang cukup untuk memenuhi kewajibannya. Selain itu, anggaran digunakan untuk memberi informasi dan meyakinkan legislatif bahwa pemerintah bekerja secara efisien,

tanpa ada korupsi dan pemborosan. Pengendalian anggaran publik dapat dilakukan melalui cara sebagai berikut :

- 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 atrget anggaran untuk tahun berikutnya.

3. Anggaran sebagai alat kebijaksanaan fiskal (*Fiscal tool*)

Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui anggaran publik tersebut dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi. Anggaran dapat digunakan untuk mendorong, memfasilitasi dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.

4. Anggaran sebagai alat politik (*Political tool*)

Anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tersebut. Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu.

5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi (*Coordination and Communication tool*)

Anggaran publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintahan. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi.

6. Anggaran sebagai alat penilaian kinerja (*Performance measurement tool*)

Anggaran merupakan wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan berapa yang berhasil ia capai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan.

7. Anggaran sebagai alat motivasi (*Motivation tool*)

Anggaran digunakan sebagai alat untuk memotivasi para manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Anggaran hendaknya jangan terlalu tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, namun juga jangan terlalu rendah sehingga terlalu mudah untuk dicapai.

8. Anggaran sebagai alat untuk menciptakan ruang publik (*Public Sphere*)

Anggaran publik tidak boleh diabaikan oleh kabinet, birokrat dan DPR/DPRD. Masyarakat, LSM, perguruan tinggi dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran sektor publik.

e. Jenis-Jenis Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2002: 66), anggaran sektor publik dibagi menjadi dua yaitu:

1. Anggaran operasional

Anggaran operasional digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari-hari dalam menjalankan pemerintahan. Pengeluaran pemerintah yang dapat dikategorikan dalam anggaran operasional adalah belanja rutin. Belanja rutin (*recurrent expenditure*) adalah pengeluaran yang manfaatnya hanya untuk satu tahun anggaran dan tidak dapat menambah aset atau kekayaan bagi pemerintah. Secara umum, pengeluaran yang masuk kategori anggaran operasional antara lain; belanja administrasi umum dan belanja operasi dan pemeliharaan.

2. Anggaran modal

Anggaran modal 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.

f. Prinsip-Prinsip Anggaran Sektor Publik

Prinsip-prinsip anggaran sektor publik menurut Mardiasmo (2002: 67) meliputi:

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 kognitif.

3. Keutuhan anggaran

Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (*general fund*).

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 kantong-kantong pemborosan dan

inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya *underestimate* pendapatan dan *overestimate* pengeluaran.

7. Jelas

Anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami, dan tidak membingungkan.

8. Diketahui Publik

Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

g. Karakteristik Anggaran

Untuk memperoleh konsep yang lebih jelas mengenai anggaran, berikut karakteristik anggaran yang dikemukakan Indra (2010: 192).

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan nonkeuangan.
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu tertentu, yaitu satu atau beberapa tahun.
3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang ditetapkan.
4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak berwenang yang lebih tinggi dari penyusun anggaran.
5. Anggaran yang telah disusun hanya dapat diubah di bawah kondisi tertentu.

h. Tujuan Penyusunan Anggaran Sektor Publik

Penyusunan dan pelaksanaan anggaran tahunan merupakan rangkaian proses anggaran. Proses penyusunan anggaran mempunyai empat tujuan, yaitu :

1. Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antar bagian dalam lingkungan pemerintah
2. Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik melalui proses pemrioritasan
3. Memungkinkan bagi pemerintah untuk memenuhi prioritas belanja
4. Meningkatkan transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas. (Mardiasmo, 2002: 68)

i. Proses Penyusunan Anggaran

Menurut Dedi (2007: 43), subproses dalam penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah sebagai berikut:

a) Penyusunan kebijakan umum APBD

Proses penyusunan kebijakan umum APBD merupakan bagian yang tak terpisahkan dari proses perencanaan.

b) Penyusunan prioritas dan plafon anggaran sementara (PPAS)

PPAS merupakan dokumen yang berisi seluruh program kerja yang akan dijalankan tiap urusan pada tahun anggaran, dimana program kerja tersebut diberi prioritas sesuai dengan visi, misi, dan strategi pemerintah daerah.

c) Penyiapan surat edaran Kepala Daerah tentang pedoman penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) SKPD

Surat edaran tentang pedoman penyusunan RKA SKPD merupakan dokumen yang sangat penting bagi SKPD sebelum menyusun RKA.

d) Penyusunan rencana kerja dan anggaran SKPD

RKA SKPD adalah dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi rencana pendapatan, rencana belanja program dan kegiatan SKPD, serta rencana pembiayaan sebagai dasar penyusunan APBD.

e) Penyiapan rancangan peraturan daerah APBD

Dokumen sumber utama dalam penyiapan rancangan peraturan daerah APBD adalah RKA SKPD.

f) Evaluasi rancangan peraturan daerah APBD

Kepala daerah menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang APBD yang telah disetujui bersama DPRD dan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD kepada Gubernur untuk di evaluasi.

Proses penganggaran pada umumnya mempunyai tiga pendekatan yaitu, pendekatan dari atas ke bawah (*top-down*) yang menyatakan eksekutif perusahaan menentukan jumlah anggaran dan kemudian menekankan jumlah tersebut pada tingkat-tingkat yang lebih bawah, kelemahan sistem ini dirasakan oleh manajer yang lebih rendah sebagai pemaksaan yang tidak realistis oleh orang-orang yang tidak langsung bersentuhan dengan aktivitas bisnis. Pendekatan kedua adalah pendekatan dari bawah ke atas (*bottom up*), dimana manajer yang lebih rendah yang menentukan anggaran sehingga kelemahannya sering mengabaikan eksekutif. Pendekatan ketiga adalah partisipasi atau pendekatan menerima dan memberi, dengan manajer pada berbagai tingkatan berunding untuk mencapai anggaran yang memuaskan semua pihak (McLeod, 2004 dalam Dina, 2010).

j. Prinsip-Prinsip Pokok Dalam Siklus Anggaran

Penyusunan anggaran sektor publik pada dasarnya tidak berbeda jauh dengan sektor swasta. Dalam Mardiasmo (2002: 70) siklus anggaran meliputi empat tahapan yang terdiri atas :

1. Tahap persiapan anggaran (preparation)
2. Tahap ratifikasi (approval/ratification)
3. Tahap implementasi (implementation)
4. Tahap pelaporan dan evaluasi (reporting and evaluation)

1. Tahap persiapan anggaran (preparation)

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Terkait dengan masalah tersebut, yang perlu diperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, hendaknya terlebih dahulu dilakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat. Selain itu, harus disadari adanya masalah yang cukup berbahaya jika anggaran pendapatan diestimasi pada saat bersamaan dengan pembuatan keputusan tentang anggaran pengeluaran.

2. Tahap ratifikasi (approval/ratification)

Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan berat. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *managerial skill* namun juga harus mempunyai *political skill*, *salesmanship* dan *coalition building* yang memadai. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan

argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislatif.

3. Tahap implementasi (*Implementation*)

Setelah anggaran disetujui oleh legislatif, tahap berikutnya adalah pelaksanaan anggaran. Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem (informasi) akuntansi 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. Sistem akuntansi yang baik meliputi pula dibuatnya sistem pengendalian intern yang memadai.

4. Tahap pelaporan dan evaluasi (*Reporting and Evaluation*)

Tahap persiapan, ratifikasi dan implementasi anggaran terkait dengan aspek operasional anggaran, sedangkan tahap pelaporan dan evaluasi 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.

3. Senjangan anggaran

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik (Anthony dan Govindarajan, 2005: 84). Menurut Arfan (2010: 241)

senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar dan diperuntukkan bagi tugas tersebut. Jadi, dapat diambil kesimpulan bahwa senjangan anggaran merupakan perbedaan/selisih antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran.

Senjangan anggaran biasanya dilakukan dengan merendahkan pendapatan atau menaikkan biaya dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah dicapai (Merchant, 1981 dalam Falikhatun, 2007). Hal ini dimaksudkan untuk memudahkan mereka dalam merealisasikan anggaran tersebut, sehingga ketika dilakukan pengukuran terhadap kinerja mereka, peluang untuk memperoleh penilaian kinerja yang bagus menjadi lebih besar. Anggaran dikatakan mengandung suatu senjangan apabila para manajer menyusun target anggaran lebih rendah dari pada peramalan masa depan, sehingga anggaran menjadi lebih mudah dicapai. Sebaliknya suatu anggaran mengandung sedikit senjangan apabila probabilitas pencapaiannya rendah (Merchant dan Manzoni, 1989 dalam Febrisa, 2012).

Menurut Hilton (2003) dalam Supanto (2010), tiga alasan utama manajer melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*): (a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya; (b) *budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi

manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya; (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Dalam keadaan terjadinya *budgetary slack* bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dari estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai. Dengan demikian masukan dari level bawah harus dievaluasi secara hati-hati karena ada tendensi untuk memasukkan kepentingan pribadi atau divisi dalam penyiapan anggaran. Biaya cenderung diperbesar karena mereka berasumsi bahwa pada level atas juga akan dipangkas dan target yang akan dicapai tidak akan sulit Herman (2006: 28).

Schiff & Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa adanya senjangan anggaran merupakan hal yang umum bagi para manajer, baik manajer dalam perusahaan yang berorientasi laba maupun nirlaba, yang sudah stabil maupun yang sedang berkembang. Mereka menyiratkan bahwa senjangan merupakan alat bagi manajemen untuk memenuhi keuntungan pribadinya yang tercakup dalam anggaran. Praktek senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara *agen* dan *principal* yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaknya. Dengan melakukan senjangan anggaran diharapkan sasaran anggaran dapat mudah dicapai dan risiko kegagalan dapat diperkecil.

Eisenhardt (1989) dan Stevens (1998) dalam Fitri (2004), menyatakan ada empat kondisi penting yang dapat menyebabkan terjadinya senjangan anggaran yaitu:

1. Terdapat informasi asimetri antara manajemen tingkat bawah dengan atasan
2. kinerja manajer tidak pasti
3. manajer mempunyai kepentingan pribadi
4. konflik kepentingan antara manajer tingkat bawah dengan atasan

Senjangan anggaran dapat diukur melalui beberapa indikator yang dikutip dari Dunk (1993) dalam Arynda (2012). Adapun indikatornya adalah sebagai berikut:

1. Standar anggaran

Perilaku senjangan anggaran timbul ketika atasan memberi kesempatan kepada bawahan dalam bentuk partisipasi, untuk menentukan standar anggaran pada kinerjanya.

2. Sasaran anggaran

Perilaku senjangan anggaran dipengaruhi oleh kebijakan atasan yang menilai kinerja bawahannya berdasarkan pencapaian sasaran anggaran.

3. Pencapaian target 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.

4. Partisipasi Anggaran

a. Pengertian Partisipasi Anggaran

Anthony dan Govindarajan (2005: 87) menyatakan bahwa partisipasi anggaran yaitu proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran. Menurut Arfan (2010: 238) partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak dimana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya. Berdasarkan definisi-definisi di atas dapat ditarik suatu simpulan 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.

Anthony dan Govindarajan (2005: 88) menjelaskan bahwa:

“Manajemen harus berpartisipasi dalam peninjauan dan persetujuan anggaran, dan persetujuan tidak hanya sebagai stempel. Tanpa partisipasi aktif mereka dalam proses persetujuan akan ada godaan besar bagi pembuat anggaran untuk “bermain-main” dengan sistem tersebut, yaitu beberapa manajer akan menyerahkan anggaran yang mudah dicapai (*budgetary slack*) atau anggaran yang berisi kelonggaran yang berlebihan untuk kontijensi yang mungkin”.

Partisipasi anggaran sektor publik memberikan kesempatan kepada atasan/pemegang kuasa anggaran dan bawahan/pelaksana anggaran untuk mengkomunikasikan rencana kegiatan selama beberapa periode kedepan, namun yang perlu menjadi catatan adalah masalah keterbukaan bawahan/pelaksana anggaran kepada atasan/pemegang kuasa anggaran, mengenai informasi yang dimiliki belum tentu terjadi selama proses partisipasi.

Milani (1975) dalam Iva (2011) mengemukakan bahwa partisipasi anggaran merupakan cerminan perspektif manajer bawahan mengenai tingkat keterlibatan yang dialami bawahan dalam penyusunan anggaran, jenis pengambilan keputusan yang logis yang disediakan oleh seorang atasan ketika anggaran diperbaiki, frekuensi yang berkaitan dengan anggaran yang didiskusikan dan disetujui dengan atasannya, banyak pengaruh bawahan pada anggaran final dan kontribusi/ sumbangan pemikirannya untuk anggaran.

b. Manfaat Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

Menurut Garrison dan Noreen (2007: 9), sejumlah keunggulan yang biasanya diungkapkan atas anggaran partisipatif adalah:

- a. Setiap orang pada semua tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak.
- b. Estimasi anggaran yang dibuat oleh manajer lini depan sering kali lebih akurat dan andal dibandingkan dengan estimasi yang dibuat oleh manajer puncak yang kurang memiliki pengetahuan mendalam mengenai pasar dan operasi harian.

- c. Timbul motivasi yang lebih tinggi bila individu berpartisipasi dalam menentukan tujuan mereka sendiri, dibandingkan bila tujuan tersebut ditetapkan dari atas.
- d. 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.

Welsch et al dalam Falikhatun (2007) mengemukakan dengan adanya partisipasi anggaran dari manajer tingkat menengah dan tingkat bawah dalam proses pembuatan anggaran, mempunyai dampak yang bermanfaat paling tidak dalam dua hal. Pertama, proses partisipasi mengurangi informasi asimetri dalam organisasi, dengan demikian memungkinkan manajemen tingkat manajemen tingkat atas mendapatkan informasi mengenai masalah lingkungan dan teknologi, dari manajer tingkat bawah yang memiliki pengetahuan khusus. Kedua, proses partisipasi dapat menghasilkan komitmen yang lebih besar dari manajemen tingkat bawah untuk melaksanakan rencana anggaran dan memenuhi anggaran.

Siegel dan Marconi (1989) dalam Febrisa (2012) menyatakan bahwa partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dapat memberikan manfaat antara lain:

- a) Orang yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran tidak saja menjadi *task involved* namun juga *ego involved* dalam melaksanakan pekerjaan mereka.

- b) Keikutsertaan seseorang akan meningkatkan rasa kebersamaan dalam kelompok karena dapat meningkatkan kerjasama antar anggota kelompok di dalam penetapan sasaran mereka, selain itu dapat mengurangi rasa tertekan akibat adanya anggaran.
- c) Mengurangi rasa ketidaksamaan dalam mengalokasikan sumber daya yang ada di antara divisi-divisi yang ada dalam organisasi.

c. Kelemahan Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

Menurut Hansen dan Mowen (2009: 448) anggaran partisipatif memiliki tiga potensi masalah yaitu :

1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah.

Tujuan yang dianggarkan cenderung menjadi tujuan manajer saat partisipasi dimungkinkan, membuat kesalahan semacam ini dalam menyiapkan anggaran dapat mengakibatkan penurunan tingkat kinerja. Jika terlalu mudah dicapai, seorang manajer bisa kehilangan minat dan kinerjanya bisa jadi benar-benar turun.

2. Membuat kelonggaran dalam anggaran

Hal tersebut muncul ketika seorang manajer memperkirakan pendapatan rendah atau meninggikan biaya dengan sengaja. Pendekatan mana pun akan meningkatkan kemungkinan manajer untuk mencapai anggaran anggaran dan tentunya akan menurunkan risiko yang akan dihadapi manajer.

3. Partisipasi semu.

Manajemen puncak hanya mendapatkan persetujuan formal anggaran dari para manajer tingkat bawah, bukan untuk mencari input sebenarnya. Akibatnya, tidak satu pun manfaat keprilakuan dari partisipasi yang akan didapat.

d. Indikator Partisipasi Penyusunan Anggaran

Berdasarkan teori yang dikemukakan oleh Milani (1975) dalam Iva (2011), indikator dalam partisipasi penyusunan anggaran terdiri dari:

1. Keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran
2. Alasan yang logis oleh atasan dalam melakukan revisi anggaran
3. Mengajak atasan untuk mendiskusikan anggaran yang diusulkan
4. Pengaruh usulan bawahan yang tercermin dalam usulan final
5. Menilai kontribusi bawahan terhadap anggaran
6. Frekuensi bawahan dimintai usulan ketika anggaran sedang disusun.

5. Ambiguitas Peran

Menurut Marini (2001), ambiguitas peran adalah ketidakberadaan informasi yang memadai yang diperlukan seseorang agar dapat menyelesaikan perannya secara optimal. Gordon (1996) dalam Novika (2010) menyatakan bahwa ambiguitas peran sering dialami para pegawai baru (pemula) yang tidak menerima orientasi pekerjaan karena kekurangan informasi yang lengkap tentang aktivitas dan tanggung jawab pekerjaan dan organisasi mereka.

Ambiguitas peran menurut Luthans (2001: 473) terjadi ketika individu tidak memperoleh kejelasan mengenai tugas-tugas dari pekerjaannya atau lebih umum

dikatakan “tidak tahu apa yang seharusnya dilakukan“. Robbins (2001) menyatakan bahwa ambiguitas peran muncul ketika peran yang diharapkan (*role expectation*) tidak secara jelas dimengerti dan seseorang tidak yakin pada apa yang dia lakukan.

Bamber, et al (1989) dalam Dwi (2008) 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:

1. Ameen et al. (1995) dalam Dwi (2008) mengemukakan bahwa 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.
2. Ambiguitas peran muncul ketika karyawan tidak mempunyai informasi atau pengetahuan yang cukup atau jelas untuk melaksanakan suatu pekerjaan (Novika, 2010).
3. 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 (Babin dan boks, 1998 dalam Anita, 2003).
4. 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 (Dwi, 2008).

5. Siguaw et al. (1994) dalam Ardhimas (2012) mengatakan bahwa *job description* yang tidak ditulis atau dijelaskan dengan rinci, perintah-perintah yang tidak lengkap dari atasan, dan tidak adanya pengalaman memberikan kontribusi terhadap ambiguitas peran.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa ambiguitas peran dapat timbul pada lingkungan kerja saat seorang pegawai tidak mendapat informasi yang cukup mengenai peran yang seharusnya mereka lakukan. Ambiguitas peran tersebut dapat dieliminir antara lain dengan (1) memperkirakan hasil (outcomes) atau tanggapan yang timbul dari suatu tindakan perilaku. (2) adanya kejelasan terhadap syarat-syarat perilaku dapat membantu menjadi pedoman perilaku (Rizzo, et al, 1970 dalam Ardhimas, 2012).

Seseorang dapat dikatakan berada dalam ambiguitas peran apabila ia menunjukkan ciri-ciri antara lain sebagai berikut (Nimran, 2004: 101):

1. Tidak jelas benar apa tujuan peran yang dia mainkan
2. Tidak jelas kepada siapa ia bertanggung jawab dan siapa yang melapor kepadanya
3. Tidak cukup wewenang untuk melaksanakan tanggung jawabnya
4. Tidak mengerti sepenuhnya apa yang diharapkan kepadanya
5. Tidak memahami benar peranan daripada pekerjaannya dalam rangka mencapai tujuan secara keseluruhan.

Mondy, Sharplin, dan Premeaux (1990: 491- 492) dalam Febrisa (2012) menyarankan supaya pemegang peran mengetahui 6 (enam) tipe dasar informasi, sehingga dapat mengurangi kemungkinan terjadinya ambiguitas peran yaitu:

1. Pemegang peran harus tahu apa yang diharapkan oleh orang lain.

2. Pemegang peran harus tahu aktivitas yang seharusnya mereka lakukan dan hubungan interpersonal yang harus mereka tunjukkan untuk memenuhi harapan orang lain.
3. Pemegang peran harus mengetahui konsekuensi dari pelaksanaan aktivitas atau interaksi dengan orang lain dalam hal tertentu.
4. Pemegang peran harus mengetahui macam-macam tingkah laku atau sikap yang akan diterima baik sebagai imbalan maupun hukuman.
5. Pemegang peran harus menemukan tipe-tipe dari imbalan dan hukuman yang akan diberikan dan mengukur kemungkinan mereka (karyawan) menerimanya.
6. Pemegang peran harus mengetahui tingkah laku atau sikap yang akan memuaskan atau mengecewakan kebutuhan individu.

Dalam penelitian ini, variabel ambiguitas peran diukur dengan menggunakan skala pengukuran yang dikembangkan oleh Rizzo, House, dan Lirtzman (1970) yang kemudian dimodifikasi oleh Lidya (2009). Indikator yang membentuk ambiguitas peran adalah:

1. Wewenang yang dimiliki
2. Rencana dan tujuan pekerjaan
3. Alokasi waktu kerja
4. Tanggung jawab yang dimiliki
5. Harapan
6. Kejelasan tugas

6. Asimetri Informasi

Informasi asimetri dapat diartikan sebagai keadaan dimana bawahan memiliki banyak informasi mengenai perusahaan atau instansi tempatnya bekerja dibanding dengan atasannya (Dunk, 1993 dalam Fitri, 2004). Atau dengan kata lain terdapatnya ketidakseimbangan antara informasi yang dimiliki bawahan dengan informasi yang dimiliki atasan, dimana bawahan mempunyai informasi lebih banyak dari pada informasi yang dimiliki atasan. Hal ini disebabkan karena adanya perbedaan pandangan dan kepentingan antara bawahan dan atasan.

Asimetri informasi yaitu kondisi di mana atasan (*principal*) tidak memiliki cukup informasi dibanding dengan bawahan (*agent*) atau sebaliknya. Bila atasan atau manajemen puncak memiliki lebih banyak informasi dibanding bawahan atau manajer pusat pertanggungjawaban, maka akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan kepada bawahan tentang pencapaian target anggaran yang kemungkinan sangat sulit dicapai oleh bawahan. Bila bawahan memiliki lebih banyak informasi dibanding atasan maka bawahan cenderung membuat target yang lebih rendah dari target tertinggi yang bisa dicapai. Perbedaan informasi inilah yang disebut sebagai asimetri informasi (Dina, 2010).

Anthony dan Govindarajan (2005: 270) menyatakan bahwa kondisi asimetri informasi muncul dalam teori keagenan (*agency theory*), yakni *principal* (atasan) memberikan wewenang kepada *agen* (bawahan) untuk mengatur perusahaan atau organisasi. Menurut teori keagenan, agen mempunyai lebih banyak informasi tentang kinerja aktual, motivasi, dan tujuan yang ingin dicapai.

Teori keagenan menunjukkan bahwa asimetri informasi mungkin dapat merubah tingkat partisipasi menuju terjadinya senjangan anggaran. Asimetri informasi muncul ketika agen memiliki informasi yang dapat berpengaruh terhadap pengambilan keputusan antara *agen* dan *principal*.

Filosofi teori keagenan (*agency theory*) tercermin dalam hubungan antara Pemerintah Daerah dan masyarakat dalam hal ini diwakili oleh DPRD, hubungan antara Kepala Daerah dengan Sekretaris Daerah dan Kepala SKPD, dan hubungan antara Kepala SKPD dengan Staf SKPD. Dalam kerangka teori agensi, dalam hal hubungan antara Pemerintah Daerah dengan DPRD, Pemerintah Daerah bertindak sebagai *principal* dan DPRD sebagai *agen*. Dalam hubungan antara Kepala Daerah dengan Sekretaris Daerah dan Kepala SKPD, Kepala Daerah bertindak sebagai *principal* dan pihak yang menerima wewenang sebagai *agen* yang akan melaporkan pelaksanaan tugasnya kepada Kepala Daerah. Dan dalam hubungan antara Kepala SKPD dengan Staf SKPD, Kepala SKPD bertindak sebagai *principal* dan Staf SKPD sebagai *agen*.

Dunk (1993) dalam Dina (2010) menyatakan bahwa hasil yang diharapkan seorang atasan dapat ditingkatkan dengan akses terhadap informasi pribadi bawahan. Atasan mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih dari pada bawahan mengenai unit tanggung jawab bawahan, maupun sebaliknya. Bila kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan kepada bawahan mengenai pencapaian target anggaran yang menurut

bawahan terlalu tinggi. Namun bila kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai.

Menurut Dunk (1993) dalam Dinni (2008), indikator asimetri informasi adalah sebagai berikut:

1. Bawahan mengetahui lebih baik mengenai informasi pada pusat pertanggungjawabannya dibanding dengan atasannya
2. Bawahan mengetahui lebih baik apa yang bisa dicapai oleh pusat pertanggung-jawabannya

7. Penelitian Relevan

Penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan berbagai variabel pemoderasi telah banyak dilakukan. Penelitian terdahulu dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

Falikhatun (2007), menguji pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan variabel pemoderasi Interaksi informasi asimetri, budaya organisasi, dan *group cohesiveness*. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh individu (eksekutif) di Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) yang masuk dalam kategori *middle management level* se Jawa Tengah dan mempunyai masa jabatan paling sedikit satu tahun. Untuk menguji hipotesis digunakan *single regression* dan *multiple regression*. Hasil penelitian ini mengidentifikasi beberapa hal yaitu: (1) partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*. (2) informasi asimetris mempunyai pengaruh negatif tapi signifikan terhadap hubungan

partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*. (3) budaya organisasi tidak mempunyai pengaruh terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*. (4) *group cohesiveness* yang tinggi mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*.

Penelitian Apriyandi (2011) menguji pengaruh informasi asimetri terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan *budgetary slack*. Hasilnya menunjukkan bahwa terdapat pengaruh signifikan antara anggaran partisipatif dengan *budgetary slack* dengan arah negatif dan informasi asimetri memoderasi hubungan antara anggaran partisipatif dengan *budgetary slack*. Penelitian ini dilakukan di Pemerintah Daerah Kabupaten Wajo dengan sampel yaitu Dinas Pengelolaan Keuangan Daerah (DPKD), BAPPEDA, Dinas Tata Ruang dan Pemukiman, Dinas Pemuda dan Olahraga, Dinas Budaya dan Pariwisata.

Penelitian Fitri (2004) menguji pengaruh informasi asimetri, partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi terhadap timbulnya senjangan anggaran (Studi empiris pada universitas swasta di Kota Bandung). Hasilnya informasi asimetri, partisipasi penganggaran, dan komitmen organisasi secara bersama-sama (simultan) berpengaruh signifikan terhadap timbulnya senjangan anggaran. Informasi asimetri tidak berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, sedangkan partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Ayu (2010) menguji pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan asimetri informasi dan komitmen organisasi

sebagai variabel pemoderasi studi empiris pada BUMN di Kota Padang. Populasi dalam penelitian ini adalah kantor cabang BUMN di Kota Padang. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap kesenjangan anggaran, asimetri informasi tidak memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran, komitmen organisasi tidak memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran.

Penelitian Febrisa (2012) menguji pengaruh partisipasi anggaran, ambiguitas peran dan sistem pengukuran kinerja terhadap senjangan anggaran. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh badan usaha baik itu Badan Usaha Milik Negara (BUMN) maupun Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) yang ada di provinsi Sumatera Barat. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, Ambiguitas peran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, dan sistem pengukuran kinerja tidak berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Febi (2012) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran sebagai variabel pemoderasi pada perusahaan manufaktur skala menengah dan besar di Kota Padang. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran, ambiguitas memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

B. Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran. Pada saat ini organisasi sektor publik mulai menerapkan sistem penganggaran secara partisipasi. Melalui sistem ini, bawahan/pelaksana anggaran dilibatkan dalam penyusunan anggaran yang menyangkut subbagiannya sehingga tercapai kesepakatan antara atasan/pemegang kuasa anggaran dan bawahan/pelaksana anggaran mengenai anggaran tersebut. Antle dan Eppen (1985) dalam Apriyandi (2011) mengemukakan bahwa partisipasi anggaran yang diberikan untuk bawahan akan cenderung menghasilkan senjangan anggaran. Teori ini sejalan dengan hasil penelitian Falikhatun (2007) yang membuktikan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

Partisipasi yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan dan sebaliknya ketika partisipasi rendah harapan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran dibatasi sehingga senjangan anggaran juga rendah (Edfan, 2002). Penelitian Young (1985) dalam Edfan (2002), menyimpulkan bahwa terjadinya senjangan anggaran disebabkan karena bawahan tidak ingin menghadapi risiko. Dengan melakukan senjangan anggaran manajer berharap sasaran dapat mudah dicapai dan menurunkan risiko kegagalan mencapai target anggaran.

Berdasarkan penjelasan di atas, peneliti menduga bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena manajer tingkat bawah yang mengharapkan mendapatkan keuntungan dalam proses penyusunan anggaran akan melakukan senjangan anggaran dengan memberikan informasi yang bias tentang pusat pertanggungjawabannya. Manajer tingkat bawah melakukan senjangan anggaran dengan cenderung untuk menganggarkan pendapatan lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Senjangan anggaran dilakukan manajer tingkat bawah dengan tujuan agar dapat memudahkan mereka dalam mencapai target-target anggaran yang menjadi lingkup tanggung jawabnya, sehingga dapat mengamankan kepentingan pribadi mereka ketika dilakukan evaluasi kinerja. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 1.

2. Hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran sebagai pemoderasi

Ambiguitas peran atau ketidakjelasan peran adalah ketidakberadaan informasi yang memadai yang diperlukan seseorang agar dapat menyelesaikan perannya secara optimal (Marini, 2001). Seseorang yang mengalami ambiguitas peran tidak memperoleh kejelasan mengenai tugas-tugas dari pekerjaannya karena *job description* yang tidak ditulis atau dijelaskan secara rinci, kurangnya pengetahuan orang tersebut untuk melaksanakan perannya, tidak adanya pengalaman, dan ketidakpastian pengawasan oleh atasan, sehingga orang yang mengalami ambiguitas peran tersebut harus menebak dan memprediksi sendiri

setiap tindakannya. Ameen, et al (1995) dalam Dwi (2008) ambiguitas peran dapat terjadi jika organisasi tersebut mengalami perubahan struktur dan perubahan peraturan kepegawaian, yang menyebabkan timbulnya masalah-masalah seperti tuntutan dan tekanan atas pekerjaan yang lebih.

Jika keterlibatan manajer level bawah dan menengah dalam penyusunan anggaran dihubungkan dengan evaluasi kinerja maka manajer level bawah dan menengah yang mengalami ambiguitas peran akan termotivasi untuk memberikan informasi yang bias agar kinerjanya tetap terlihat baik. Anggaran yang ditetapkan berdasarkan informasi bawahan yang bias menyebabkan besaran anggaran tidak sesuai dengan estimasi sesungguhnya dan dapat dikatakan bahwa anggaran tersebut cenderung memiliki senjangan.

Febi (2012) meneliti pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran sebagai variabel pemoderasi pada perusahaan manufaktur skala menengah dan besar di Kota Padang. Dalam pengembangan hipotesisnya dinyatakan bahwa ketika manajer diberi kesempatan untuk ikut serta menyusun anggaran (partisipasi anggaran) maka akan dapat mengurangi ambiguitas peran, dan dengan meningkatnya partisipasi dalam penyusunan anggaran maka senjangan anggaran juga akan meningkat, sehingga hipotesisnya adalah partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, pengaruh itu akan semakin kuat ketika terjadi ambiguitas peran.

Dalam penelitian ini hipotesis yang ditetapkan untuk menguji apakah ambiguitas peran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan

anggaran mengacu pada hasil penelitian Febrisa (2012) yang menyatakan bahwa ambiguitas peran yang dialami seseorang akan dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Dari hasil penelitian ini, peneliti menduga bahwa pada saat ambiguitas peran tinggi maka partisipasi yang meningkat akan meningkatkan senjangan anggaran atau dengan kata lain ambiguitas peran memperkuat hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 2, partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika terjadi ambiguitas peran.

3. Hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan asimetri informasi sebagai pemoderasi

Falikhatun (2007) menyatakan bahwa asimetri informasi merupakan pemicu terjadinya senjangan anggaran. Apriyandi (2011) juga meneliti pengaruh informasi asimetri terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan *budgetary slack*. Hasil penelitiannya membuktikan bahwa informasi asimetri berpengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan *budgetary slack*.

Anthony dan Govindarajan (2005: 270) menyatakan bahwa kondisi asimetri informasi muncul dalam teori keagenan (*agency theory*), yakni *principal* (atasan) memberikan wewenang kepada *agen* (bawahan) untuk mengatur perusahaan. Filosofi teori keagenan (*agency theory*) tercermin dalam hubungan antara Pemerintah Daerah (*principal*) dan masyarakat dalam hal ini diwakili oleh

DPRD (*agen*), hubungan antara Kepala Daerah (*principal*) dengan Sekretaris Daerah dan Kepala SKPD (*agen*), dan hubungan antara Kepala SKPD (*principal*) dengan Staf SKPD (*agen*).

Pada teori keagenan salah satu pihak yang bertindak sebagai *principal* membuat suatu kontrak dengan pihak lain yang bertindak sebagai *agen* dengan harapan bahwa *agen* akan melaksanakan pekerjaan seperti yang diinginkan *principal*. Menurut teori keagenan, *agen* mempunyai lebih banyak informasi tentang kinerja aktual, motivasi, dan tujuan yang ingin dicapai. Teori keagenan menunjukkan bahwa asimetri informasi mungkin dapat merubah tingkat partisipasi menuju terjadinya senjangan anggaran. Asimetri informasi muncul ketika *agen* memiliki informasi yang dapat berpengaruh terhadap pengambilan keputusan antara *agen* dan *principal* (Baiman & Evans, 1983 dalam Dina, 2010).

Bagi tujuan perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Namun, karena informasi bawahan lebih baik dari pada atasan (asimetri), maka bawahan mengambil kesempatan dari partisipasi anggaran dengan memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi yang mereka miliki dengan membuat anggaran yang mudah dicapai, sehingga terjadilah senjangan anggaran yaitu dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan (Schiff and Lewin, 1970 dalam Falikhatun, 2007).

Hal ini dikuatkan lagi oleh penelitian Pope (1984) dalam Falikhatun (2007) yang menyatakan bahwa dalam partisipasi anggaran, bawahan dapat menyembunyikan sebagian dari informasi pribadi mereka yang dapat

menyebabkan *budgetary slack*. Berdasarkan penjelasan di atas peneliti menduga bahwa asimetri informasi memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 3, Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika terjadi asimetri informasi.

C. Kerangka Konseptual

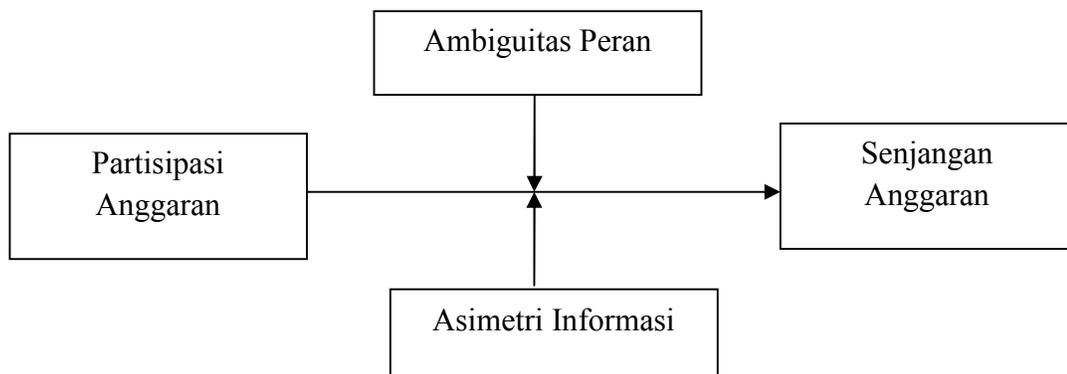
Setiap organisasi termasuk Pemerintah Daerah dalam melaksanakan tugas, mutlak mempunyai rencana-rencana yang disusun dan dijadikan sebagai pedoman dalam pelaksanaan tugas negara. Sejalan dengan tugas yang diemban tersebut, Pemerintah Daerah merumuskan berbagai program kerja dalam bentuk anggaran. Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial.

Anggaran yang digunakan sebagai kriteria evaluasi kinerja menimbulkan ketegangan sehingga menimbulkan dampak positif dan negatif pada organisasi. Dampak positif penilaian kinerja berdasarkan anggaran adalah meningkatnya kinerja manajerial, sedangkan dampak negatif dari penilaian kinerja berdasarkan pencapaian anggaran adalah timbulnya tekanan. Bentuk tekanan itu dapat mendorong manajer untuk melakukan senjangan anggaran.

Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara jumlah anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik. Senjangan anggaran salah satunya disebabkan karena adanya partisipasi bawahan dalam

penyusunan anggaran. Manajer tingkat bawah yang terlibat dalam penyusunan anggaran akan memberikan informasi yang bias mengenai pusat pertanggungjawabannya dengan merendahkan pendapatan atau menaikkan biaya dari yang seharusnya karena manajer tersebut mengharapkan mendapatkan keuntungan dari keikutsertaannya dalam penyusunan anggaran. Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan anggaran dan sebaliknya ketika partisipasi rendah harapan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran dibatasi sehingga senjangan anggaran juga rendah.

Hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran tidak dapat serta merta diketahui tanpa melibatkan variabel lain. Dalam penelitian ini untuk lebih mengetahui hubungan tersebut digunakan variabel pemoderasi yaitu ambiguitas peran dan asimetri informasi. Hubungan-hubungan tersebut dapat dilihat dalam kerangka berpikir sebagai berikut:



Gambar 2.1 : Kerangka Konseptual

D. Hipotesis

Berdasarkan kajian teoritis dan kerangka konseptual yang dipaparkan di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini yaitu :

- H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran
- H2 : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika terjadi ambiguitas peran
- H3 : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika terjadi asimetri informasi.

BAB V PENUTUP

A. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat seberapa besar pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran dan asimetri informasi sebagai pemoderasi. Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa :

1. Partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran.
2. Partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran sebagai pemoderasi.
3. Partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran dengan asimetri informasi sebagai pemoderasi.

B. Keterbatasan

Meskipun penelitian ini telah selesai dilaksanakan, tetapi penelitian ini masih memiliki kelemahan-kelemahan sebagai berikut :

1. Dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan hanya dapat menjelaskan sebesar 18,3 %. Sedangkan 81,7% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti.
2. Penyebaran kuesioner pada beberapa SKPD masih memiliki kendala dalam prosedur perizinan dan pengisian kuesioner. Hal tersebut menyebabkan data yang diolah kurang optimal, untuk penelitian selanjutnya diharapkan

responden yang dituju dapat melakukan pengisian kuesioner yang disebarkan.

3. Data penelitian yang berasal dari responden yang disampaikan secara tertulis dalam bentuk kuesioner akan mempengaruhi hasil penelitian. Karena persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya (subjektif) dan akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara langsung dengan responden.
4. Waktu penelitian yang dilakukan pada akhir tahun mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian, karena banyaknya kesibukan responden seperti menyusun anggaran untuk satuan kerja masing-masing dan kesibukan responden dalam menyiapkan laporan keuangan tahunan akan mempengaruhi kondisi pegawai dalam menjawab kuesioner yang diberikan. Tetapi hasil akan berbeda apabila dilakukan pada saat responden tidak terlalu sibuk.

C. Saran

Berdasarkan pembahasan dan kesimpulan yang diuraikan di atas, maka penulis mencoba untuk memberikan saran-saran sebagai berikut :

1. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Untuk lebih meminimalisir kecenderungan aparat dalam melakukan senjangan anggaran, masukan dari aparat harus dievaluasi secara hati-hati oleh manajer level atas dan diharapkan aparat dapat meningkatkan komunikasi yang positif dengan atasannya.

2. Untuk penelitian selanjutnya, dapat dilakukan dengan metode lain untuk mendapatkan data yang lengkap, misalnya dengan melakukan wawancara secara langsung dengan responden dalam pengisian kuesioner sehingga jawaban responden lebih mencerminkan jawaban yang sebenarnya. Selain itu, untuk mengurangi respon bias dengan cara membuat bahasa kuesioner yang lebih jelas atau bahkan memodifikasi kuesioner yang dipakai pada penelitian terdahulu, sehingga lebih mudah dipahami oleh responden serta lebih mengena pada apa yang akan diteliti.
3. Bagi peneliti lain yang tertarik untuk meneliti judul yang sama, maka peneliti menyarankan agar dapat menambahkan variabel lain seperti variabel kapasitas individu, kejelasan sasaran anggaran, ketidakpastian lingkungan, penekanan anggaran, dan kecukupan anggaran.