

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN
SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Daerah di Kota Padang)**

SKRIPSI

*Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Memperoleh
Gelar Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*



OLEH :

RICI MELIA
73372/2006

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2012**

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

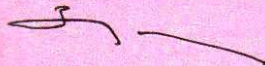
**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN
SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Studi Empiris Pada Instansi Pemerintah Daerah Di Kota Padang)**

Nama : Rici Melia
NIM/BP : 73372/2006
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi
Universitas : Universitas Negeri Padang

Padang, Januari 2012

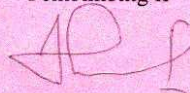
Disetujui Oleh :

Pembimbing I



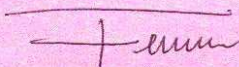
Drs. Syamwil, M.Pd
NIP.19590820 198703 1 001

Pembimbing II



Henri Agustin, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19771123 200312 1 003

Mengetahui
Ketua Program Studi Akuntansi



Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

ABSTRAK

Rici Melia. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Daerah di Kota Padang). Skripsi. Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang, 2012.

**Pembimbing : 1. Drs. Syamwil. M. Pd
2. Henri Agustin, SE, M.Sc.Ak**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji: 1) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. 2) Pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD di Kota Padang yang tersebar di 45 SKPD. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei dengan menyebarkan kuesioner kepada masing-masing SKPD, Kepala Sub Bagian Keuangan dan Staf subbagian Keuangan pada setiap SKPD. Analisis yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis*.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa: 1) Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, nilai signifikansi $0,000 < 0,05$ nilai $t_{hitung} < t_{tabel}$ yaitu $-5,252 < 1,6666$ dan koefisien β $-2,338$ (H_1 diterima). 2) Ketidakpastian lingkungan tidak memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $6,352 > 1,6666$ koefisien β $0,067$ (H_2 ditolak).

Dalam penelitian ini disarankan: 1) Untuk peneliti berikutnya, sebaiknya menambahkan variabel bebas lainnya atau menambah variabel pemoderasi atau variabel intervening seperti variabel budaya organisasi, motivasi, karakteristik kejelasan sasaran anggaran, gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi. 2) Bagi instansi pemerintah Kota Padang hendaknya meningkatkan partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran agar senjangan anggaran dalam sektor pemerintahan dapat diminimalisir.

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, karena dengan rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Pemoderasi”. Skripsi ini merupakan salah satu syarat memperoleh 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 secara khusus mengucapkan terima kasih kepada Bapak Drs.Syamwil.M.Pd dan Bapak Henri Agustin SE,M.Sc.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. Bapak dan Ibu 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. Bapak dan Ibu Staf Tata Usaha dan Perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang telah membantu dalam kelancaran Administrasi dan perolehan buku-buku penunjang skripsi.
5. Bapak dan Ibu Kepala Sub Bagian pada masing-masing SKPD di Lingkungan Pemko Padang yang telah membantu penulis memberikan data penelitian.
6. Orang tua penulis (Marnalis dan Roslaini) yang selalu memberikan perhatian, kasih sayang, doa tulus ikhlas serta dukungan kepada penulis.
7. Kakak-kakak dan Adik-adik serta seluruh keluarga besar penulis atas kasih sayang dan bantuan moril dan materil.
8. Teman-teman di Fakultas Ekonomi yang banyak memberikan saran, bantuan dan dorongan dalam penyusunan skripsi ini, terutama teman-teman Program Studi Akuntansi Angkatan 2006.
9. Dan semua pihak yang telah membantu penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

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 2012

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	ix
DAFTAR LAMPIRAN	x
BAB I. PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Identifikasi Masalah	7
C. Pembatasan Masalah	8
D. Perumusan Masalah	8
E. Tujuan Penelitian	8
F. Manfaat Penelitian	9
BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS	
A. Kajian Teori	10
1. Teori Kontijensi	10
2. Senjangan Anggaran	11
3. Partisipasi Anggaran	14
4. Ketidakpastian Lingkungan	23

B. Kajian Riset Sebelumnya	25
C. Pengembangan Hipotesis	32
1. Hubungan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran.....	32
2. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran.....	34
D. Kerangka Konseptual	35

BAB III. METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian	38
B. Populasi dan Sampel	38
C. Jenis dan Sumber Data	41
D. Metode Pengumpulan Data	41
E. Variabel Penelitian	42
F. Instrumen Penelitian	42
G. Uji Instrumen	44
H. Hasil Uji Coba Instrumen.....	46
I. Uji Asumsi Klasik	48
J. Teknik Analisis Data	49
K. Definisi Operasional	54

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Objek Penelitian	56
B. Demografi Responden.....	57

C. Deskripsi Variabel Penelitian	61
D. Statistik Deskriptif	65
E. Uji Validitas dan Reabilitas Instrumen	66
F. Uji Asumsi Klasik	69
G. Hasil Penelitian	72
H. Uji Hipotesis	76
I. Pembahasan.....	77

BAB V. PENUTUP

A. Simpulan	81
B. Keterbatasan dan Saran Penelitian.....	81

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Kajian Riset Sebelumnya	29
2. Daftar Sampel dan Responden	39
3. Kisi-Kisi Instrumen Penelitian	43
4. Nilai KMO and Bartlett's Test Instrumen	47
5. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Instrumen	48
6. Tingkat Pengembalian Kuesioner	57
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	57
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir	58
9. Karakteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan	59
10. Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja.....	60
11. Distribusi Frekuensi Variabel Senjangan anggaran	61
12. Distribusi Frekuensi Variabel Partisipasi Anggaran	62
13. Distribusi Frekuensi Variabel Ketidakpastian Lingkungan	64
14. Statistik Deskriptif	66
15. Nilai KMO and Bartlett's Test Penelitian	67
16. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Penelitian	68
17. Uji Normalitas Residual	70
18. Uji Multikolinearitas	71
19. Uji Heterokedastisitas	72
20. Uji F Hitung	73

21. Koefisien Determinasi.....	73
22. Koefisien Regresi.....	74

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Kerangka Konseptual	37

DAFTAR LAMPIRAN

1. Kuesioner Penelitian.
2. Hasil Uji Coba Instrumen.
3. Hasil Uji Validitas dan Realibilitas Data Penelitian.
4. Statistik Deskriptif.
5. Uji Asumsi Klasik (Uji Normalitas, Multikolinearitas, dan Heterokedastisitas).
6. Uji Model (Uji F dan Uji Koefisien Determinasi).
7. Uji Hipotesis (Uji t-test).
8. Rekomendasi Izin Penelitian dari Kantor Kesatuan Bangsa Politik dan Perlindungan Masyarakat Kota Padang.

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Reformasi yang dimulai beberapa tahun lalu di Indonesia telah mengubah beberapa aspek kehidupan. Perubahan aspek reformasi yang paling dominan adalah aspek pemerintahan. Tuntutan atas perubahan organisasi publik baik secara individu ataupun anggota kelompok sangat diharapkan. Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang pemerintah daerah yang direvisi menjadi Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 25 tentang Perimbangan Keuangan antara pemerintah pusat dan daerah yang direvisi menjadi UU Nomor 33 Tahun 2004, menjadi tonggak awal dari otonomi daerah.

Pemerintah daerah menyelenggarakan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangannya yang merupakan limpahan dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. Pemberlakuan otonomi daerah merupakan salah satu bentuk perwujudan dari reformasi keuangan negara dan daerah. Otonomi daerah memiliki implikasi terhadap penyelenggaraan pemerintah yang harus berorientasi pada peningkatan kesejahteraan masyarakat dengan selalu memperhatikan kepentingan dan aspirasi yang tumbuh dalam masyarakat. Perubahan paradigma ini membawa konsekuensi bagi pemerintah.

Perubahan yang harus dilakukan adalah pendekatan dalam penganggaran. Peran penting anggaran dalam organisasi sektor publik berasal dari kegunaannya dalam menentukan estimasi pendapatan atau jumlah tagihan atas jasa yang diberikan (Nordiawan, 2008). Anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya ke dalam kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas. Pengertian tersebut mengungkapkan peran strategis anggaran dalam pengelolaan kekayaan sebuah organisasi sektor publik. Organisasi sektor publik tentunya berkeinginan memberikan pelayanan maksimal kepada masyarakat, tetapi seringkali terkendala oleh terbatasnya sumber daya yang dimiliki (Freeman dalam Nordiawan, 2008).

Penganggaran merupakan suatu proses yang sangat penting pada organisasi sektor publik, termasuk diantaranya pemerintah daerah. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta. Pada sektor swasta anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik dan didiskusikan untuk mendapat masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dari uang publik. Penganggaran sektor publik terkait dalam proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter (Mardiasmo, 2005).

Pentingnya fungsi anggaran pada organisasi pemerintah daerah seringkali menjadikan anggaran sebagai pengukur kinerja organisasi pemerintah daerah. Penekanan anggaran seperti ini dapat menimbulkan senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2005). Tiga alasan utama pimpinan organisasi 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) Senjangan anggaran 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 (Falikhatun, 2007).

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut (Mulyadi, 2001). Partisipasi anggaran adalah sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para anggota organisasi dalam mencapai tujuan dan kerjasama untuk mencapai satu rencana. Partisipasi penganggaran dapat meningkatkan atau menurunkan senjangan anggaran. Pendukung partisipasi akan menciptakan senjangan mengemukakan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan bawahan dalam penganggaran cenderung mendorong bawahan menciptakan senjangan. Kelompok

yang tidak mendukung pendapat itu menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan yang ditandai dengan komunikasi positif antara para pimpinan organisasi (Amelia dan Komang, 2009).

Kasus tentang anggaran pembelian laptop untuk 55 orang anggota DPRD Sumbar sebesar lebih kurang Rp 17,5 juta/unit atau total sebesar Rp 960 juta yang akan diambil dari 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 Rp 10 juta/unit. Dengan anggaran Rp 17,5 juta tentu sudah bisa dibeli laptop yang super canggih dan mewah. (Sumber <http://www.harianhaluan.com>). Hal ini merupakan indikasi adanya senjangan anggaran pada APBD Sumbar 2011 untuk pos pengadaan laptop bagi anggota DPRD Sumbar.

Hasil penelitian-penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian yang dilakukan Yuwono (1999), Iwan (2007), Belianus (2005) dan Supanto (2010) menunjukkan bahwa partisipasi dalam anggaran mengurangi jumlah senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi dalam anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap *budgetary slack*, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat senjangan anggaran. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Falikhatun (2007), Vitha (2009), dan Edfan (2002), menunjukkan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif.

Dari uraian di atas menunjukkan bahwa hasil penelitian para peneliti sebelumnya masih saling bertentangan. Masih belum dapat disimpulkan apakah partisipasi menyebabkan senjangan anggaran atau sebaliknya partisipasi dapat mengurangi senjangan anggaran. Hasil yang berlawanan ini mendorong peneliti untuk meneliti kembali hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dengan mengusulkan variabel pemoderasi lain yang mungkin mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Govindarajan (2005) mengemukakan untuk menyelesaikan perbedaan berbagai hasil penelitian tersebut bisa dilakukan dengan pendekatan kontigensi (*Contingency Approach*). Pemakaian pendekatan kontigensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor moderating atau intervening yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Govindarajan (2005) mengelompokkan pendekatan kontigensi yang mempengaruhi partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran ke dalam lima variabel yaitu: motivasi, komitmen, struktur organisasi, ketidakpastian lingkungan dan strategi. Dalam penelitian ini variabel kontigensi yang diadopsi untuk meneliti hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran adalah ketidakpastian lingkungan seperti yang dipakai dalam penelitian Yuwono (1999), Falikhatun (2007), Vitha (2009), Edfan (2002), dan Iwan (2007). Faktor kontigensi ketidakpastian lingkungan dalam penelitian ini berfungsi sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Iwan (2007) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai volatilitas lingkungan. Volatilitas lingkungan adalah perubahan atau variabilitas dalam lingkungan eksternal organisasi. Ketidakpastian lingkungan didefinisikan sebagai gambaran situasi di luar organisasi yang mempengaruhi perilaku organisasi dalam menjalankan aktivitasnya. Latar belakang dipilihnya variabel ketidakpastian lingkungan di dalam penelitian ini adalah karena salah satu tujuan utama organisasi sektor publik adalah untuk melayani kepentingan masyarakat. Untuk mencapai tujuan tersebut organisasi pemerintah harus melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan karena pada saat lingkungan yang relatif stabil individu mampu untuk menganalisis informasi-informasi di luar instansi. Dimana informasi tersebut akan dapat mendukung atasan dalam penyusunan anggaran. Sehingga langkah-langkah yang akan diambil dalam penyusunan anggaran dapat direncanakan lebih akurat (Yuwono, 1999).

Kemampuan memprediksi keadaan dimasa yang akan datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah dapat juga terjadi pada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Informasi pribadi yang dimiliki bawahan dapat digunakan untuk membantu penyusunan anggaran agar lebih akurat karena bawahan mampu mengatasi ketidakpastian di wilayah tanggung jawabnya dan dapat digunakan untuk memprediksi kejadian dimasa mendatang. Informasi tersebut akan mendukung atasan dalam penyusunan anggaran. Namun sebaliknya, jika bawahan tidak dapat memberikan informasi tersebut kepada atasannya karena ada pertimbangan kepentingan pribadinya. Dalam kondisi tersebut, bawahan melakukan

senjangan anggaran. Hal ini memungkinkan karena bawahan mampu memprediksi prospek masa depan dan dapat memperkirakan langkah-langkah yang harus dilakukan sehingga dapat digunakan untuk melakukan senjangan anggaran dalam melaporkan perkiraan yang bias (Duncan, 1972 dalam Edfan, 2002).

Berdasarkan uraian pada latar belakang di atas, serta perbedaan hasil yang diperoleh dari beberapa penelitian terdahulu maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Pemoderasi ”**.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang diuraikan diatas maka dapat diidentifikasi permasalahan dalam penelitian ini antara lain:

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja.
2. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
3. Pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
4. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi.
5. Pengaruh budaya organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

C. Pembatasan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang masalah dan identifikasi masalah diatas, maka peneliti membatasi masalah penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi.

D. Perumusan Masalah

Berdasarkan identifikasi masalah yang telah diuraikan diatas dan sesuai dengan judul yang peneliti kemukakan maka perumusan masalah penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran?
2. Apakah ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran?

E. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris mengenai:

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
2. Pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

F. Manfaat Penelitian

Adapun manfaat dari penelitian ini adalah:

1. Bagi peneliti:

Menambah pengetahuan serta memahami tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi dan sebagai syarat untuk mendapatkan gelar sarjana.

2. Bagi pengembangan ilmu pengetahuan:

- a. Menambah pengetahuan tentang pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
- b. Sebagai sumbangan ilmiah dalam khasanah ilmu pengetahuan, khusus dalam bidang akuntansi dan sebagai bahan informasi awal bagi peneliti selanjutnya dalam menguji permasalahan yang sama.

3. Bagi pemerintah daerah

Dengan penelitian ini maka diharapkan pemerintah daerah dapat mengambil manfaat setidaknya dapat digunakan untuk justifikasi dalam perencanaan dan evaluasi khususnya sistem penganggaran dan pengendalian di sektor publik.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Pendekatan Kontigensi

Beberapa hasil penelitian yang menguji hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran tidak konsisten atau saling bertentangan satu peneliti dengan peneliti lainnya sebagian peneliti menyatakan bahwa dengan adanya partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran (Yuwono, 1999). Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan peneliti lain (Dunk 1993 dan Falikhatun 2007) mendapatkan bukti empiris bahwa partisipasi anggaran justru menyebabkan pimpinan organisasi yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran.

Govindarajan (2005) mengemukakan untuk menyelesaikan perbedaan berbagai hasil penelitian tersebut bisa dilakukan dengan pendekatan kontigensi (*Contingency Approach*). Pemakaian pendekatan kontigensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor moderating atau intervening yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Govindarajan (2005) menelaah beberapa hasil penelitian yang menemukan pengaruh kondisional sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran ke dalam lima variabel yaitu:

motivasi, komitmen, struktur organisasi, ketidakpastian lingkungan dan strategi. Dalam penelitian ini variabel kongensi yang diadopsi untuk meneliti hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran adalah ketidakpastian lingkungan seperti yang dipakai dalam penelitian Yuwono (1999), Falikhatun (2007), Vitha (2009), Edfan (2002), dan Iwan (2007). Faktor kontigensi ketidakpastian lingkungan dalam penelitian ini berfungsi sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

2. Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai (Amelia dan Komang, 2009).

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi anggaran. Dalam Edfan (2002), menyatakan bahwa bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Senjangan anggaran juga didefinisikan sebagai suatu perilaku yang disfungsi dan tidak jujur karena bawahan berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan menyebabkan meningkatnya biaya organisasi

(Steven, 1996 dan 2000, dalam Falikhatun). Ketika pimpinan organisasi menciptakan senjangan sebenarnya mereka hanya memanfaatkan posisi keunggulan pengetahuan mereka tentang kondisi instansi tempat mereka bekerja, untuk mencapai target kinerja masa depan yang sengaja direndahkan (Lukka, 1998 dalam Retna 2008).

Pimpinan organisasi mungkin diuntungkan dengan senjangan anggaran, senjangan anggaran melindungi mereka dari kemungkinan tidak terduga dan meningkatkan probabilitas pencapaian target anggaran, sehingga meningkatkan kemungkinan memperoleh evaluasi yang menguntungkan yaitu yang berhubungan dengan penghargaan (*reward*) terhadap kinerja. Senjangan anggaran dimaksudkan untuk mengantisipasi ketidakpastian masa depan khususnya dalam instansi yang memperlakukan anggaran sebagai suatu komitmen pimpinan organisasi kepada instansi dan menggunakan anggaran sebagai alat utama mengevaluasi kinerja pimpinan organisasi. *Slack* dapat meningkatkan kesempatan membuat anggaran, mengurangi resiko intervensi pimpinan atau menurunkan resiko pencatatan (Merchant, 1990 dalam Falikhatun 2007).

Young (1985) dalam Edfan (2002), menyimpulkan dalam penelitiannya bahwa terjadinya senjangan anggaran disebabkan karena bawahan tidak ingin menghadapi resiko. Dengan melakukan senjangan anggaran diharapkan sasaran anggaran dapat mudah dicapai dan resiko kegagalan dapat diperkecil. Sedangkan Dunk (1993) dalam Edfan (2002),

berpendapat bahwa perilaku bawahan melakukan senjangan anggaran dipengaruhi oleh kebijakan atasan yang menilai kinerja bawahan berdasarkan pencapaian sasaran anggaran.

Masalah yang berkaitan dengan anggaran adalah kecendrungan bawahan menyetujui pengeluaran secara tidak bijaksana mendekati akhir tahun anggaran, karena apabila terjadi kelebihan untuk cadangan anggaran kita maka ini merupakan suatu masalah. Pemecahan masalah ini sering ditemukan dalam bidang kebijakan pegawai yang lebih terbuka dan luwes dan tindakan pimpinan organisasi dalam persepsi manajemen yang lebih rendah, sub-sub unit bagian harus sedapat mungkin dihimbau untuk menghemat dan mengembalikan dana yang tidak dibutuhkan dan pada saat yang bersamaan diyakini baik melalui kebijakan maupun tindakan bahwa cadangan biaya untuk kegiatan mereka selanjutnya tidak dipengaruhi oleh tindakan yang menguntungkan sebelumnya. Persetujuan anggaran selanjutnya harus dinilai atas dasar proposal program baru dan kebutuhan yang diperlihatkan dan bukannya atas dasar tingkat pengeluaran sebelumnya (Welsch et al, 2004 dalam Retna, 2008).

Menurut Edfan (2002) kondisi lingkungan yang tidak pasti, akan membuat individu untuk melakukan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan, informasi yang telah diperoleh untuk memprediksi masa datang disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan merasa memiliki informasi yang lebih banyak dibanding dengan atasannya sehingga memperbesar kemungkinan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran.

3. Partisipasi Anggaran

a. Defenisi Anggaran

Anggaran merupakan kata benda, yaitu hasil yang diperoleh setelah menyelesaikan tugas perencanaan, yang menunjukkan suatu proses, sejak dari tahap persiapan yang diperlukan, penyusunan rencana, pengumpulan berbagai data dan informasi yang perlu dan akhirnya tahap pengawasan (Adisaputro, 2003).

Anggaran dapat juga dikatakan sebagai pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dalam ukuran *financial*. Penyusunan anggaran dalam organisasi sektor publik terutama pemerintah merupakan sebuah proses yang cukup rumit dan mengandung muatan politis. Menurut Freeman (2003) dalam Dedi (2008), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimiliki pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocating resources to unlimited demands*).

Indra (2006) mengemukakan anggaran sektor publik memiliki karakteristik-karakteristik sebagai berikut:

- 1) Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan non keuangan.
- 2) Anggaran umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu atau beberapa tahun.

- 3) Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang ditetapkan.
- 4) Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih dari penyusunan anggaran.
- 5) Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

b. Fungsi Anggaran

Anggaran memiliki fungsi yang sama dengan tujuan organisasi yaitu sebagai perencanaan, pengkoordinasian dan sebagai fungsi pengendalian. Untuk itu anggaran dapat mengontrol aktivitas unit kerja organisasi sesuai dengan apa yang dianggarkan.

Menurut Dedi (2008), beberapa fungsi anggaran sektor publik dalam manajemen sektor publik adalah:

1. Anggaran sebagai alat perencanaan.

Dengan adanya anggaran, organisasi tahu apa yang harus dilakukan dan ke arah mana kebijakan akan dibuat.

2. Anggaran sebagai alat pengendalian.

Dengan adanya anggaran, organisasi sektor publik dapat menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar (*overspending*) atau adanya penggunaan data yang tidak semestinya (*misspending*).

3. Anggaran sebagai alat penilaian kerja

Anggaran adalah suatu ukuran yang bisa menjadi patokan apakah suatu bagian/ unit kerja telah memenuhi target, baik berupa terlaksananya aktivitas maupun terpenuhinya efisiensi biaya.

4. Anggaran sebagai alat motivasi

Anggaran dapat digunakan sebagai alat komunikasi dengan menjadikan nilai-nilai nominal yang tercantum sebagai target pencapaian.

5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi

Melalui dokumen anggaran yang komprehensif, sebuah bagian, unit kerja atau departemen yang merupakan suborganisasi dapat mengetahui apa yang harus dilakukan dan juga apa yang akan dilakukan oleh bagian/ unit kerja lainnya.

6. Anggaran sebagai alat kebijakan

Melalui anggaran, organisasi sektor publik dapat menentukan arah atas kebijakan tertentu. Contohnya adalah apa yang dilakukan pemerintah dalam hal kebijakan fiskal, apakah memberlakukan kebijakan fiskal ketat atau longgar dengan mengatur besarnya pengeluaran yang direncanakan.

7. Anggaran sebagai alat politik

Dalam organisasi sektor publik, komitmen pengelola dalam melaksanakan program-program yang telah dijanjikan dapat dilihat melalui anggaran.

c. Proses Penyusunan Anggaran

Penyusunan anggaran pada suatu instansi biasanya melibatkan seluruh bagian yang ada pada instansi tersebut, akan tetapi bisa juga disusun hanya oleh pimpinan organisasi hal ini tergantung pada kebijakan yang dianut dalam instansi. Proses penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan metoda *top down* (metoda dari atas ke bawah) dan *bottom up* (metoda dari bawah ke atas). Pada proses penganggaran *top-down*, pimpinan organisasi menyusun anggaran untuk organisasi secara keseluruhan, termasuk untuk bawahan. Masukan atau input yang diperlukan untuk menyusun anggaran hanya datang dari pemimpin tertinggi, pendekatan ini menghemat waktu dan mendapat dukungan dari pimpinan organisasi tetapi kepala masing-masing sub bagian dan bawahan tidak dapat bekerjasama sepenuhnya karena kontribusi mereka diabaikan.

Sedangkan *bottom up* adalah proses penganggaran berdasarkan tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya dan anggaran disusun setelah tujuan selesai disusun. *Bottom up* ini disusun dengan mengikutsertakan bawahan dari semua tingkat untuk berpartisipasi, walaupun membutuhkan waktu yang banyak tetapi anggaran yang di hasilkan lebih diterima tiap anggota organisasi. Dalam organisasi pemerintah daerah pendekatan penyusunan anggaran *bottom up* ini dengan mengikutsertakan masyarakat dalam proses perencanaannya (Blocher dan Thomas, 2000).

Proses penganggaran yang efektif, biasanya merupakan kombinasi dari pendekatan penganggaran *top-down* dengan pendekatan *bottom-up*. Pendekatan *top down dan bottom up approach* yaitu penyusunan anggaran dimulai dari pimpinan tertinggi kemudian dijabarkan oleh pegawai atau bawahan, berarti anggaran berdasarkan pedoman dari pimpinan kemudian dilanjutkan oleh bawahan. Pada saat sekarang ini pemerintah daerah cenderung menggunakan pendekatan *bottom-up* yaitu memperhatikan aspirasi masyarakat dalam proses perencanaan dan penyusunan rencana anggaran. Proses penganggaran biasanya meliputi pembentukan komite anggaran, menentukan periode anggaran, spesifikasi pedoman anggaran, penyusunan usulan anggaran awal/dasar (*initial budget*), negosiasi anggaran, review, persetujuan, dan revisi anggaran (Blocher dalam Vitha, 2009).

Proses penyusunan anggaran pada organisasi sektor publik menurut Dedi (2008) yaitu:

1. Penyusunan Rencana Anggaran.

Tahap penyusunan anggaran adalah tahapan pertama dari proses penganggaran. Pada tahap ini, biasanya rencana anggaran disusun oleh pihak eksekutif yang nantinya akan melaksanakan anggaran tersebut. Anggaran yang disusun dalam tahapan ini dimaksudkan untuk dilaksanakan pada periode anggaran berikutnya. Oleh sebab itu, jadwal waktu yang disediakan untuk penyusunan anggaran harus dibuat

sedemikian rupa sehingga anggaran diperkirakan akan siap dilaksanakan sebelum periode anggaran berikutnya dimulai.

2. Persetujuan Legislatif.

Anggaran diajukan ke lembaga legislatif untuk mendapatkan persetujuan. Dalam hal ini, lembaga legislative (terutama komite anggaran) akan mengadakan pembahasan guna memperoleh pertimbangan-pertimbangan untuk menyetujui atau menolak anggaran tersebut.

3. Pelaksanaan Anggaran.

Pada tahapan ini, anggaran yang telah disetujui pada tahapan sebelumnya mulai dilaksanakan oleh pihak eksekutif organisasi atau pelaksana anggaran lainnya.

4. Pelaporan dan Audit.

Tahap terakhir dari proses penganggaran adalah menyangkut masalah pelaporan dan audit atas anggaran yang telah dilaksanakan. Pada tahap ini, realisasi anggaran akan dilaporkan dan diperbandingkan secara periodik dengan anggaran yang telah disetujui sebelumnya. Adanya perbedaan antara anggaran dan realisasinya harus dijelaskan penyebabnya. Laporan tersebut kemudian diaudit untuk memastikan bahwa laporan telah dibuat secara benar. Laporan anggaran dan hasil audit atas laporan tersebut merupakan bahan informasi dalam penyusunan anggaran untuk periode berikutnya.

Sedangkan subproses dalam penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) menurut Dedi (2008) sebagai berikut:

1) Penyusunan Kebijakan Umum APBD.

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

2) Penyusunan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara.

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 Pemda.

3) Penyiapan Surat Edaran Kepala Daerah Tentang Pedoman Penyusunan RKA SKPD.

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

4) 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. RKA SKPD disusun dengan berpedoman pada Surat Edaran Kepala Daerah tentang Pedoman Penyusunan RKA SKPD.

5) Penyiapan Rancangan Peraturan Daerah APBD.

Dokumen sumber utama dalam penyiapan Raperda APBD adalah RKA SKPD. Oleh karenanya harus dipastikan bahwa setiap RKA SKPD telah disusun sesuai dengan pedoman dan ketentuan yang berlaku.

6) Evaluasi Rancangan Peraturan Daerah APBD.

Kepala daerah menyampaikan Raperda tentang APBD yang telah disetujui bersama DPRD dan rancangan peraturan Kepala daerah tentang penjabaran APBD kepada Gubernur untuk dievaluasi.

d. Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah bentuk pengikutsertaan komponen-komponen masyarakat dalam mengambil kebijakan publik, perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan (Mardiasmo, 2004). Partisipasi anggaran menunjukkan pada luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggungjawaban anggaran mereka.

Sedangkan menurut Amstrong (1990) partisipasi adalah keterlibatan pemimpin dan pekerja secara bersama-sama dalam membuat keputusan mengenai hal-hal yang menyangkut kepentingan bersama. Partisipasi pimpinan dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana pimpinan dinilai kinerjanya, serta keterlibatan pimpinan dalam mengkondisikan anggotanya.

Definisi partisipasi anggaran menurut Brownell dalam Sumarno (2005), adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran. Partisipasi penganggaran adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell dalam Falikhatun 2007).

Sedangkan Wartono dalam Widiastuti (2006), mendefinisikan partisipasi penganggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan 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.

Keterlibatan (partisipasi) berbagai pihak dalam membuat keputusan dapat terjadi dalam penyusunan anggaran. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para pimpinan di bawahnya akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan bersungguh-sungguh dalam tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut serta terlibat dalam penyusunannya (Milani dalam Edfan, 2002).

4. Ketidakpastian Lingkungan

Iwan (2007) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai volatilitas lingkungan. Volatilitas lingkungan adalah perubahan atau variabilitas dalam lingkungan eksternal organisasi. Ketidakpastian lingkungan didefinisikan sebagai gambaran situasi di luar instansi yang mempengaruhi perilaku organisasi dalam menjalankan aktivitasnya.

Duncan (1972) dalam Eka delviana (2004) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai keterbatasan individu dalam menilai probabilitas gagal atau berhasil keputusan dibuat. Kemampuan untuk memprediksi keadaan dimasa yang akan datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan dapat terjadi pada partisipasi pimpinan organisasi dan bawahan dalam menyusun anggaran agar anggaran yang di inginkan lebih akurat.

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap lingkungan. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah (Miliken 1987 dalam Yuwono 1999). Sebaliknya, Duncan, 1972 dalam Yuwono, 1999 menyatakan bahwa dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (lingkungan yang relatif stabil), individu dapat memprediksi keadaan sehingga langkah-langkah yang akan diambil dapat direncanakan dengan lebih akurat.

Jadi ketidakpastian lingkungan yang rendah dimana lingkungan relatif stabil, individu dapat memprediksi keadaan mendatang dan mengambil keputusan secara lebih akurat. Sebaliknya, ketidakpastian yang tinggi menyebabkan sulitnya prediksi mendatang sehingga tidak ada informasi akurat untuk menciptakan keputusan yang tepat (Duncan dalam Edfan, 2002). Sedangkan menurut Edfan (2002) ketidakpastian lingkungan merupakan kondisi lingkungan yang tidak pasti yang akan membuat individu untuk melakukan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan, individu tersebut tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Suatu organisasi hidup di tengah-tengah lingkungannya sehingga organisasi tersebut harus berinteraksi dengan lingkungannya.

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah (Miliken, 1978). Kemampuan memprediksi keadaan di masa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah dapat juga terjadi pada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Kemampuan menganalisis informasi tersebut akan dapat mendukung atasan dalam penyusunan anggaran jika bawahan bersedia memberikan informasi kepada atasannya. Dalam kondisi tersebut, bawahan tidak dapat melakukan senjangan anggaran.

B. Kajian Riset Sebelumnya

Penelitian Iwan (2007), yang meneliti tentang pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran, membuktikan bahwa partisipasi anggaran secara partial memiliki pengaruh yang negatif signifikan terhadap senjangan anggaran, komitmen organisasi secara parsial memiliki pengaruh yang negatif terhadap senjangan anggaran, ketidakpastian lingkungan secara parsial memiliki pengaruh yang positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

Kemudian penelitian oleh Nouri dan Parker (1996) dapat disimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran. Sebaliknya bila komitmen bawahan rendah maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan dan dia dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya nanti keberhasilan mencapai sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan.

Penelitian oleh Yuwono (1999) yang meneliti tentang pengaruh komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil dari penelitian ini yaitu partisipasi bawahan dalam anggaran akan menurunkan tingkat senjangan anggaran, sedangkan hubungan antara komitmen organisasi dengan senjangan anggaran menunjukkan hubungan yang tidak signifikan. Untuk interaksi antara

partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dimoderasi oleh komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran. Interaksi antara tingkat partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran dalam kondisi ketidakpastian yang rendah.

Supanto (2010) menguji tentang analisis pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan informasi asimetri, motivasi, budaya organisasi sebagai pemoderasi. Sampel pada penelitian ini adalah seluruh pejabat atau pegawai yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran pada Politeknik Negeri Semarang. Hasil penelitian ini menunjukkan menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap *budgetary slack*, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat kesenjangan anggaran.

Penelitian oleh Ehrmann (2006) meneliti pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai pemoderasi, dimana dapat disimpulkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah. Dan komitmen organisasi berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran instansi pemerintah daerah.

Selanjutnya penelitian oleh Edfan (2002), yang meneliti analisis pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara

partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Dapat disimpulkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran mempengaruhi individu melakukan senjangan anggaran, semakin besar komitmen organisasi menyebabkan semakin menurun keinginan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran, dan ketidakpastian lingkungan baik internal maupun eksternal perusahaan tidak signifikan mempengaruhi individu dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.

Falikhatun (2007) menguji pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan variabel pemoderasi ketidakpastian lingkungan dan kohesivitas kelompok, membuktikan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran, dan ketidakpastian lingkungan yang tinggi mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga dapat disimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan bukan merupakan variabel yang memoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran.

Kemudian penelitian oleh Amalia dan Komang (2009), yang meneliti tentang pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan kompleksitas tugas terhadap senjangan anggaran pada BPR di Kabupaten Bandung. Dapat disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan kompleksitas tugas baik secara simultan maupun parsial berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Penelitian

Belianus (2005), yang meneliti pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating, menunjukkan hasil komitmen organisasi mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Selanjutnya penelitian oleh Vitha (2009) meneliti tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating pada perusahaan gas Negara (Persero) Tbk, Jawa Bagian barat, dimana hasilnya menunjukkan pengaruh positif yang berarti semakin tinggi partisipasi, maka akan semakin tinggi juga senjangan anggaran, dan antara variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran memiliki hubungan yang positif tetapi tidak signifikan. Kajian riset tersebut diatas dapat digambarkan dalam tabel 1 berikut :

Tabel 1.
Kajian Riset Sebelumnya

No	Peneliti	Judul	Sampel	Hasil
1	Alan S. Dunk (1993)	<i>The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack</i>		Partisipasi anggaran memiliki pengaruh yang signifikan dan positif terhadap senjangan anggaran. Asimetri informasi memiliki pengaruh yang signifikan dan positif terhadap senjangan anggaran. <i>Budget emphasis</i> memiliki pengaruh yang signifikan terhadap <i>slack anggaran</i> .
2	Nouri dan Parker (1996)	<i>The Effect of Organizational Commitment and Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack.</i>		Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran.
3	Ivan Budi Yuwono (1999)	Pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran	Eksekutif manajer perusahaan di Indonesia	Partisipasi menurunkan senjangan anggaran, komitmen organisasi menunjukkan hubungan yang tidak signifikan dengan senjangan anggaran. Untuk interaksi antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dimoderasi oleh komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran. Interaksi antara tingkat

				partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran dalam kondisi ketidakpastian yang rendah.
4	Ehrmann (2006)	Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai pemoderasi	Menejer tingkat atas, menengah dan bawah pemerintah daerah istimewa Yogyakarta	Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah. Dan komitmen organisasi berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran instansi pemerintah daerah.
5	Falikhatun (2007)	Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap <i>budgetary slack</i> dengan variabel pemoderasi ketidakpastian lingkungan dan kohesivitas kelompok.	BUMD di Jawa Tengah	Partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran, dan ketidakpastian lingkungan yang tinggi mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan <i>budgetary slack</i> .
6	Amelia Veronica dan Komang Ayu (2009)	Pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan	BPR di kota Bandung	Partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas baik secara simultan maupun parsial berpengaruh terhadap senjangan

		kompleksitas tugas terhadap senjangan anggaran pada BPR kota Bandung		anggaran.
7	Belianus Patria Latuheru (2005)	Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating,	100 perusahaan manufaktur pada kawasan industri Maluku	Komitmen organisasi mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
8	Vitha Chiristina (2009)	Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating.	Perusahaan gas Negara (Persero) Tbk, Jawa Bagian barat.	Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran menunjukkan pengaruh positif dan antara variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran memiliki hubungan yang positif tetapi tidak signifikan.
9	Edfan Darlis (2002)	Analisis pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.	Menejer menengah di 120 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ.	Komitmen organisasi menyebabkan semakin menurun keinginan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran, dan ketidakpastian lingkungan baik internal maupun eksternal perusahaan tidak signifikan mempengaruhi

				individu dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.
10	Iwan (2007)	Pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran.	Manajer perusahaan manufaktur di kota Yogyakarta.	Partisipasi anggaran, dan ketidakpastian lingkungan secara parsial memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan secara parsial memiliki pengaruh yang positif terhadap senjangan anggaran. Untuk interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi secara parsial memiliki pengaruh yang negatif terhadap senjangan anggaran.

C. Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran (*budgetary slack*) dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Hasil penelitian Yuwono (1999), membuktikan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negative terhadap senjangan anggaran. Hal tersebut didukung oleh hasil penelitian Iwan (2007) yang memperkuat argumen bahwa partisipasi

cenderung mengurangi tingkat senjangan anggaran. Sejalan dengan itu Belianus (2005), menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang negatif dengan pencapaian tujuan organisasi.

Sedangkan Munawar (2006), menyatakan dalam instansi pemerintah daerah apabila didukung oleh partisipasi karyawan dalam penyusunan anggaran maka senjangan anggaran dapat dihindari dalam pelaksanaannya. Hasil penelitian Supanto menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap *budgetary slack*, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat senjangan anggaran. Hal ini didukung oleh Baiman (1982) yang memperkuat argumen bahwa partisipasi cenderung mengurangi *budgetary slack*.

Partisipasi penyusunan anggaran dalam instansi pemerintah daerah adalah untuk memungkinkan terjadinya komunikasi antara bawahan dengan atasan melalui informasi yang ada. Berdasarkan penjelasan diatas, peneliti menduga bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran karena partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena tingkat partisipasi pegawai dipengaruhi oleh beberapa perilaku pegawai yang aktif dalam memberikan opini atau sumbangan pemikiran, mengoreksi apabila ada hal-hal yang tidak logis yang tidak sesuai dengan anggaran sehingga anggaran bisa digunakan tepat sasaran.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran yaitu partisipasi dapat menurunkan tingkat senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis sebagai berikut :

H₁ : Partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

2. Hubungan ketidakpastian lingkungan, partisipasi anggaran, dan senjangan anggaran.

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, sedangkan hubungan menjadi negatif dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, akan mampu menciptakan senjangan anggaran karena ia tidak mampu mengatasi ketidakpastian lingkungan dan tidak mampu memprediksi masa mendatang. Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan semakin mudah untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit pula menciptakan senjangan anggaran (Govindarajan, 2005).

Sebaliknya, Duncan, 1972 dalam Yuwono, 1999 menyatakan bahwa dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (lingkungan yang relatif stabil),

individu dapat memprediksi keadaan sehingga langkah-langkah yang akan diambil dapat direncanakan dengan lebih akurat. Kemampuan memprediksi keadaan di masa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah dapat juga terjadi pada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Kemampuan menganalisis informasi tersebut akan dapat mendukung atasan dalam penyusunan anggaran jika bawahan bersedia memberikan informasi kepada atasannya. Dalam kondisi tersebut, bawahan tidak dapat melakukan senjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan diatas, peneliti menduga bahwa ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Maka diusulkan hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, Pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika Ketidakpastian lingkungan yang rendah.

D. Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual dimaksud sebagai konsep untuk menjelaskan, mengungkapkan dan menunjukkan keterkaitan antara variabel yang akan diteliti yaitu pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi.

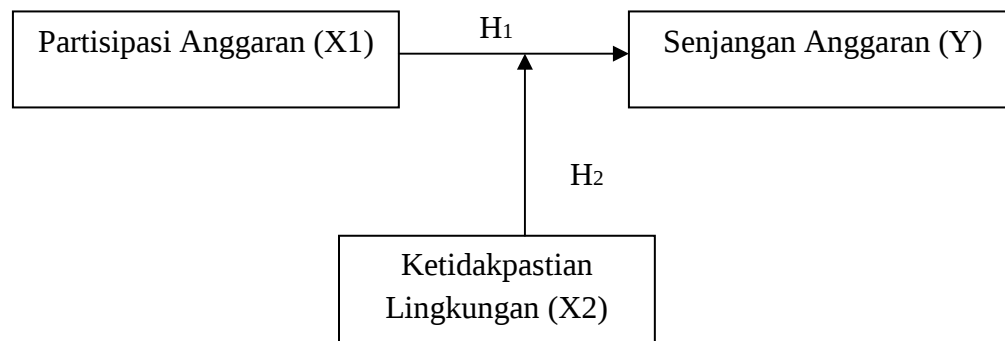
Senjangan anggaran merupakan perbedaan jumlah anggaran yang diajukan bawahan dengan jumlah estimasi terbaik dari organisasi. Senjangan

anggaran biasanya dilakukan dengan melaporkan penerimaan yang lebih rendah dan biaya yang lebih tinggi dari pada kemampuan yang sesungguhnya. Senjangan anggaran dapat terjadi karena disengaja terjadi oleh karyawan atau pegawai. Senjangan anggaran yang terjadi karena disengaja disebabkan oleh kepentingan dari sekelompok atau golongan tertentu untuk kepentingan pribadi. Individu yang mengutamakan kepentingan pribadi dalam organisasi akan mengakibatkan semakin besarnya kemungkinan terjadinya senjangan anggaran.

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi senjangan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran dalam instansi pemerintah daerah adalah untuk memungkinkan terjadinya komunikasi antara bawahan dengan atasan melalui informasi yang ada. Partisipasi yang tinggi dapat menurunkan terjadinya senjangan anggaran, karena pegawai atau anggota organisasi yang berpartisipasi akan memiliki informasi yang cukup mengenai organisasi, dengan informasi yang dimiliki pegawai tersebut ia dapat membantu proses penyusunan anggaran. Sebaliknya, pegawai dapat melakukan senjangan anggaran dengan menyusun rencana anggaran tidak sesuai dengan kemampuan organisasi sesungguhnya, misalnya dengan menyusun rencana penerimaan lebih rendah dan rencana belanja lebih tinggi dari yang seharusnya bisa terjadi.

Jika didukung oleh ketidakpastian lingkungan yang rendah maka akan menurunkan terjadinya senjangan anggaran. Ketidakpastian lingkungan didefinisikan sebagai situasi di luar perusahaan yang mempengaruhi perilaku organisasi dalam menjalankan aktivitasnya.

Untuk lebih menyederhanakan kerangka pemikiran tersebut, maka dibuatlah kerangka konseptual sebagai berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Konseptual

BAB V

PENUTUP

A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat sejauh mana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi. Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang.
2. Ketidakpastian lingkungan tidak memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang.

B. Keterbatasan dan Saran Penelitian

Meskipun peneliti telah berusaha merancang dan mengembangkan penelitian sedemikian rupa, namun masih terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yang masih perlu direvisi penelitian selanjutnya antara lain:

1. Berdasarkan model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 54,50%,. Sedangkan 45,50% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti. Sehingga variabel penelitian yang digunakan kurang dapat menjelaskan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi.

2. Data penelitian yang berasal dari responden yang disampaikan secara tertulis melalui kuesioner mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian karena persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sesungguhnya, akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara.
3. Responden dalam penelitian ini adalah Kasubag Keuangan dan staf bagian keuangan, sehingga jawaban dari responden belum sepenuhnya dapat mencerminkan keadaan yang sesungguhnya, akan berbeda apabila data yang diperoleh jika respondennya adalah bagian perencanaan dan penganggaran.

Berdasarkan keterbatasan yang melekat pada penelitian ini, maka saran dari penelitian ini, yaitu:

1. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Oleh karena itu ada baiknya pemerintah daerah dalam hal ini satuan kerja perangkat daerah kota Padang memperhatikan variabel partisipasi anggaran untuk mengurangi adanya senjangan anggaran atau membatasi penciptaan senjangan anggaran dalam porsi tertentu untuk kebaikan pemerintah daerah.
2. Peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan dan menggunakan variabel pemoderasi atau variabel intervening lain seperti budaya organisasi, kohesivitas kelompok, gaya kepemimpinan, karakteristik kejelasan sasaran anggaran, dan komitmen organisasi.
3. Untuk peneliti selanjutnya, sebaiknya respondennya adalah bagian perencanaan dan penganggaran di masing-masing SKPD.