PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KECUKUPAN ANGGARAN SEBAGAI ARIABEL MODERATING

(Studi Empiris pada SKPD Kota Payakumbuh)

SKRIPSI

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Memperoleh

Gelar Sarjana Ekonomi Strata Satu

Oleh :

ARYNDA ELZA
2007/88931

PROGRAM STUDI AKUNTANSI

FAKULTAS EKONOMI

UNIVERSITAS NEGERI PADANG

2012

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KECUKUPAN ANGGARAN SEBAGAI VARIABEL MODERATING
(Studi Empiris pada SKPD Kota Payakumbuh)

NAMA	: ARYNDA ELZA
BP/NIM	: 2007/88931
PROGRAM STUDI	: AKUNTANSI
KEAHLIAN	: AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK
FAKULTAS	: EKONOMI

Padang, 17 Juli 2012

Disetujui Oleh :

Pembimbing I,	Pembimbing II,
Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak	Herlina Helmy, SE, M.S, Ak
NIP. 19710522 200003 2 001	NIP. 19800327 200501 2 002

Mengetahui,
Ketua program Studi Akuntansi

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

HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

Dinyatakan lulus setelah dipertahankan di depan Tim Penguji Skripsi Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang

Judul	**:Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Kecukupan Anggaran Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD Kota Payakumbuh). Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang.**
Nama	**: Arynda Elza**
TM/NIM	**: 2007/88931**
Prog. Studi	**: Akuntansi**
Fakultas	**: Ekonomi**

Padang, 17 Juli 2012

Tim Penguji

		Nama	**Tanda Tangan**
1. Ketua	**:**	**Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak**	**1. .....**
2. Sekretaris	**:**	**Herlina Helmy, SE, M.S, Ak**	**2. .....**
3. Anggota	**:**	**Deviani, SE, M.Si, Ak**	**3. .....**
4. Anggota	**:**	**Charoline Cheisviyanny, SE, M. Ak**	**4. .....**

Surat Pernyataan

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama	: Arynda Elza
NIM/Thn.Masuk	: 88931/2007
Tempat/Tgl Lahir	: Bukittinggi/11 September 1989
Program Studi	: Akuntansi
Konsentrasi	: Sektor Publik
Fakultas	: Ekonomi
Alamat	: Jl. Seram No. 1C, Ulak Karang, Padang
No. Hp/Telpon	: 085263733732
Judul Skripsi	: Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Kecukupan Anggaran sebagai Variabel Pemoderasi *(Studi Empiris pada SKPD Kota Payakumbuh)*

Dengan ini menyatakan bahwa:

1. Karya tulis atau skripsi saya ini, adalah asli dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar akademik (Sarjana), baik di UNP maupun di Perguruan Tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini murni gagasan, rumusan dan pemikiran saya sendiri tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan dari tim pembimbing.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat orang lain yang telah ditulis atau dipublikasikan kecuali secara eksplisit dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis atau skripsi ini sah apabila telah ditandatangani asli oleh tim pembimbinh, tim penguji dan ketua program studi.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila kemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidak benaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima Sanksi Akademik berupa pencabutan gelar akademik yang telah diperoleh karna karya tulis atau skripsi ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di perguruan Tinggi.

Padang, 17 Juli 2012

Yang menyatakan

METERAI TEMPEL B4B4AABF190432597 ENAM RIBU RUPIAH 6000 DJP

Arynda Elza

NIM: 88931

ABSTRAK

Arynda Elza : Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Kecukupan Anggaran sebagai variabel Moderating (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Payakumbuh). Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang, 2012.

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

Penelitian ini bertujuan untuk menguji: 1) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, 2) Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran, 3) Pengaruh kecukupan anggaran terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, 4) Pengaruh kecukupan anggaran terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran.

Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD Kota Payakumbuh. Pemilihan sampel dengan metode *total sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei dengan menyebarkan kuesioner kepada masing-masing Kepala Bagian Perencanaan dan Staf Bagian Perencanaan pada setiap SKPD. Metode analisis yang digunakan adalah *moderated regression analysis*.

Hasil penelitian membuktikan bahwa 1) Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, 2) Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, 3) Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat kecukupan anggaran tinggi, 4) Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat kecukupan anggaran tinggi.

Dalam penelitian ini disarankan: 1) Bagi peneliti berikutnya yang tertarik untuk meneliti judul yang sama sebaiknya menambahkan variabel lain seperti variabel budaya organisasi dan ketidakpastian lingkungan, 2) Bagi instansi pemerintah kota Payakumbuh sebaiknya memperhatikan variabel kecukupan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran untuk mengurangi adanya senjangan anggaran atau membatasi penciptaan senjangan anggaran dalam porsi tertentu untuk kebaikan pemerintah daerah.

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdullilah penulis ucapkan kehadirat Allah SWT, karena dengan rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul "Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Kecukupan Anggaran sebagai Variabel Moderating". 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 Ibuk Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak dan Ibuk Herlina Helmy, SE,Ak, 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. Bapak 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 Kepala Bagian pada masing-masing SKPD di Lingkungan Pemko Payakumbuh yang telah membantu penulis memberikan data penelitian.
5. Kedua orangtua (Ayahanda Jufrizal dan Ibunda Elmi Maifa) yang selalu memberikan perhatian, kasih sayang, doa tulus ikhlas serta dukungan kepada penulis.
6. Ayahku Tasli Mardi, Ibu Elsi Novia serta adik- adikku yang selalu memberikan dukungan dan semangat selama kuliah dan dalam penyusunan skripsi ini.
7. Teman-teman di Fakultas Ekonomi yang banyak memberikan saran, bantuan dan dorongan dalam penyusunan skripsi ini, terutama teman-teman Program Studi Akuntansi Angkatan 2007.
8. 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, Juli 2012

Penulis

DAFTAR ISI

Halaman

ABSTRAK i

KATA PENGANTAR ii

DAFTAR ISI iv

DAFTAR TABEL vii

DAFTAR GAMBAR viii

DAFTAR LAMPIRAN x

BAB I. PENDAHULUAN 1

A.Latar Belakang Masalah 1

B.Identifikasi Masalah 11

C.Pembatasan Masalah 11

D.Perumusan Masalah 12

E.Tujuan Penelitian 12

F.Manfaat Penelitian 13

BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS 14

A.Kajian Teori 14

1.Pendekatan Kontijensi 14

2.Penganggaran Sektor Publik..... 15

3.Senjangan Anggaran 29

4.Partisipasi Anggaran 31

5.Kejelasan Sasaran Anggaran..... 34

6.Kecukupan Anggaran..... 37

B.Penelitian Yang Relevan 38

C.Pengembangan Hipotesis 40

D.Kerangka Konseptual 47

E.Hipotesis 50

BAB III. METODE PENELITIAN 51

A.Jenis Penelitian 51

B.Populasi Dan Sampel 51

C.Jenis dan Sumber Data 53

D.Teknik Pengumpulan Data 55

E.Variabel Penelitian 56

F.Instrumen Penelitian 57

G. Uji Instrumen 58

H.Hasil Uji Coba Instrumen 60

I.Model dan Teknik Analisis Data 61

J.Definisi Operasional 66

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN 68

A. Gambaran Umum Objek Penelitian 68

B. Demografi Responden 69

C. Deskripsi Variabel Penelitian 73

D. Uji Validitas Dan Reabilitas Instrumen 78

E. Model dan Teknik Analisis 79

F. Pembahasan 90

BAB V. PENUTUP 100

A. Simpulan 100

B. Keterbatasan dan Saran Penelitian 101

DAFTAR PUSTAKA 103

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel **Halaman**

1. Daftar Nama SPKD Pemerintah Kota Payakumbuh 53
2. Kisi-kisi Instrumen Penelitian 57
3. Nilai *Cronbach's Alpha* & *Corrected Item Total Correlation* 61
4. Tingkat Pengembalian Kuesioner..... 69
5. Karekteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin 70
6. Karekteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir 70
7. Karekteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan 72
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja 73
9. Distribusi Frekuensi Variabel Senjangan Anggaran..... 74
10. Distribusi Frekuensi Variabel Partisipasi Anggaran..... 75
11. Distribusi Frekuensi Kejelasan Sasaran Anggaran 76
12. Distribusi Frekuensi Kecukupan Anggaran 77
13. Nilai *Corrected Item Total Correlation* Terkecil 78
14. Nilai *Cronbach's Alpha* Penelitian 79
15. Uji Model 80
16. Uji Normalitas Residual 83
17. Uji Multikolinearitas 84

18. Uji Heterokedastisitas 85

19. Uji F Hitung 86

20. Koefisien Determinasi 87

DAFTAR GAMBAR

Gambar **Halaman**

1. Struktur Pengelolaan Keuangan Daerah…….. 22

2. Struktur Pengelolaan Keuangan SKPD…… 24

3. Kerangka Konseptual …….. 49

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Menurut Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 Pemerintahan daerah dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan otonomi daerah, perlu memperhatikan hubungan antar susunan pemerintahan dan antar pemerintahan daerah, potensi dan keanekaragaman daerah. Aspek hubungan wewenang memperhatikan kekhususan dan keanekaragaman daerah dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia. Aspek hubungan keuangan, pelayanan umum, pemanfaatan sumber daya alam dan sumber daya lainnya dilaksanakan secara adil dan selaras, hal ini agar tidak terjadi kesenjangan dalam anggaran. Disamping itu, perlu diperhatikan pula peluang dan tantangan dalam persaingan global dengan memanfaatkan perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi. Agar mampu menjalankan perannya tersebut, daerah diberikan kewenangan yang seluas-luasnya disertai dengan pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan pemerintahan negara. 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, 2006). 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, 2006).

Penganggaran merupakan suatu proses yang sangat penting pada organisasi sektor publik, termasuk di antaranya 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).

Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah. Untuk menghasilkan sebuah anggaran yang efektif, manajer membutuhkan kemampuan untuk memprediksi masa depan, dengan mempertimbangkan berbagai faktor, seperti faktor partisipasi, lingkungan perusahaan, ketersediaan

informasi, budaya organisasi, komitmen karyawan terhadap organisasi, dan lain sebagainya. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel, 1989 dalam Ikhsan, 2007), terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Masalah yang sering muncul pada saat manajer tingkat bawah dan menengah berpartisipasi dalam penyusunan anggaran adalah terciptanya kesenjangan anggaran (Falikhatun, 2007). Anthony dan Govindarajan (2007) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut.

Menurut Suartana (2010) senjangan anggaran (*budgetary slack*) dapat diartikan sebagai perbedaan antara jumlah anggaran yang dinyatakan dan estimasi terbaik yang secara jujur diprediksikan. Hal ini disebabkan oleh informasi yang diperoleh untuk memprediksi masa datang disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Senjangan anggaran terjadi dikarenakan manajer menetapkan pendapatan lebih rendah dan biaya yang lebih tinggi dibandingkan dengan estimasi yang seharusnya menjadi target organisasi tersebut . Pihak yang mengetahui adanya senjangan anggaran atau tidaknya adalah si pembuat anggaran itu sendiri.

Hilton yang dikutip oleh Falikhatun (2007) menyatakan tiga alasan utama manajer melakukan *budgetary slack*, yaitu: a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus oleh atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya, b) *budgetary slack* selalu digunakan

untuk mengatasi kondisi tidak pasti, dan c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya. Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapian anggaran.

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi karyawan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999 dalam Supanto, 2010). 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. Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 yang direvisi menjadi Permendagri Nomor 59 Tahun 2007 bahwa anggaran dan pendapatan belanja daerah (APBD) adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Dalam hal ini anggaran dibuat oleh pemerintah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian yang akan diusulkan kepada kepala daerah dan kemudian secara bersama-sama dengan DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan peraturan daerah. Proses penganggaran dalam Permendagri memuat pedoman

penyusunan rancangan APBD yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja).

Partisipasi anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan prestasi/kinerja yang pada akhirnya dapat meningkatkan efektivitas suatu organisasi. Adanya partisipasi mendorong setiap pimpinan untuk meningkatkan prestasinya dan bekerja lebih keras dan menganggap bahwa target organisasi merupakan target pribadinya (Bambang, 2002). Sehingga dengan adanya partisipasi, pengaruh dan kontribusi pimpinan dalam proses penyusunan anggaran dapat menimbulkan rasa tanggungjawab untuk memenuhi target atau sasaran yang telah ditetapkan (Zimmermann dalam Alim, 2008).

Karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, partisipasi penganggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran (Amelia dan Komang, 2008). Sebagian ahli mengemukakan bahwa kelompok yang menendukung bahwa partisipasi akan menciptakan senjangan anggaran mengemukakan 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.

Dari hasil penelitian terdahulu terdapat ketidakkonsistenan antara peneliti satu dengan yang lainnya. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985) dan Onsi (1973) dalam

Latuheru (2005) yang berpendapat bahwa partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang negatif, yaitu partisipasi yang ditandai dengan komunikasi positif antara para manajer dapat mengurangi kesenjangan anggaran. Selanjutnya penelitian Supanto (2010) yang meneliti pada Politeknik Negeri Semarang, yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif terhadap *budgetary slack,* maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat senjangan anggaran. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988) dan Young (1985) dalam Ikhsan (2007), menunjukkan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif. Selanjutnya penelitian Asriningati (2006), yang meneliti pada perguruan tinggi swasta di Daerah Istimewa Yogyakarta juga menunjukkan hubungan yang positif antara partisipasi dengan senjangan anggaran yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan kesenjangan anggaran.

Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi dengan senjangan anggaran (*budgetary slack).* 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. Dalam penelitian ini pengaruh partisipasi

penganggaran dan senjangan anggaran dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran dan kecukupan anggaran sebagai variabel moderating.

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Menurut Kenis (1979)dalam Andarias (2009), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung-jawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

Suhartono, (2006). Pengaruh kejelasan sasaran anggaran Terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah Daerah Dengan komitmen organisasi sebagai pemoderasi. Kesimpulan penelitian ini adalah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

Kecukupan anggaran yaitu tingkatan dimana seseorang merasa bahwa sumber-sumber anggarannya cukup atau memadai untuk memenuhi syarat-syarat dalam bidang pekerjaannya, dimana para bawahan memiliki informasi yang berpengaruh dalam hal tingkatan dukungan anggaran yang dikehendaki untuk menyelesaikan tugas-tugas dalam bidang pekerjaan mereka (Nouri dan Parker (1998)). Keberhasilan individu maupun organisasi tergantung pada

keadaan dimana bawahan dapat menerima dukungan anggaran yang memadai. Kecukupan anggaran adalah tingkat persepsi individu masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban bahwa sumber-sumber yang dianggarkan untuk unit organisasinya mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas yang diperlukan untuk mencapai tujuan-tujuannya (Young, 1998; Nouri & Parker, 1998).

Hal ini menegaskan anggaran yang memiliki kecukupan yang baik akan meningkatkan dan memperlihatkan adanya partisipasi yang baik karena partisipasi anggaran melibatkan manjer-manajer dalam penyusunan anggaran sehingga dana yang diperlukan sesuai dengan sasaran. Hal ini akan diperkuat apabila kecukupan anggaran itu memenuhi syarat-syarat dalam pekerjaan suatu kegiatan yang nantinya akan menurunkan kesenjangan anggaran. Selain itu, kecukupan anggaran yang mensyaratkan pembiayaan sesuai dengan pekerjaan telah dibendung dalam partisipasi anggaran, namun dalam partisipasi anggaran pihak-pihak yang berkepentingan mengajukan pendapat tetapi belum tentu memberikan anggaran yang cukup. Oleh karena itu, dengan adanya anggaran yang cukup akan memperlihatkan adanya partisipasi yang baik dalam penurunan kesenjangan anggaran.

Sementara untuk kecukupan anggaran yang dipergunakan untuk memperkuat atau memperlemah hubungan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dapat penulis jelaskan bahwa dengan semakin jelasnya sasaran anggaran cenderung akan menurunkan senjangan anggaran dan ini terjadi jika kondisi lingkungan pasti, dimana diharapkan dengan

kejelasan sasaran anggaran ditambah dengan kecukupaan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran namun sebaliknya jika tidak jelasnya sasaran anggaran dan kondisi lingkungan tidak pasti cenderung akan meningkatkan senjangan anggaran meski kejelasan sasaran anggaran dapat diketahui dengan pasti terhadap senjangan anggaran.

Sehingga informasi yang diperoleh untuk memprediksi masa depan disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan merasa memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan atasannya akan memperbesar kemungkinan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Jadi dapat disimpulkan partispasi anggaran dan kejelasan anggaran terhadap senjangan anggaran memiliki dua asumsi yaitu dapat meningkatkan atau menurunkan senjangan anggaran baik jika dimoderasi oleh kecukupan anggaran maka topik ini perlu untuk dikaji lebih lanjut, guna mengetahui apa yang terjadi jika variabel-variabel ini dipertanyakan pada kota Payakumbuh.

Adapun fenomena yang terjadi yang berkaitan dengan senjangan anggaran adalah pada Pemerintah Kota Payakumbuh mengusulkan belanja daerah tahun 2011 berubah dari 382 miliar rupiah menjadi 425,5 miliar rupiah. Padahal apabila dibandingkan dengan APBD tahun 2010, banyak terdapat kelebihan dana untuk belanja tersebut dengan belanja daerah yang kurang dari 382 miliar rupiah. Perubahan belanja daerah dari 382 miliar rupiah menjadi

425,5 miliar rupiah berpotensi menimbulkan inefisiensi atau pemborosan (Padang Ekspres, Rabu/12 Oktober 2011). Implikasinya, semakin tinggi kecendrungan organisasi pemerintah untuk melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*), semakin tinggi pula kecendrungan terjadinya inefisiensi anggaran.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Ikhsan dan La Ane, 2007. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan Anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi. Dalam penelitian Ikhsan dan La Ane (2007) menggunakan lima pemoderasi yaitu gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategik, kecukupan anggaran. Sementara dalam penelitian ini hanya menggunakan satu varianbel pemoderasi yaitu kecukupan anggaran, dimana pada penelitian sebelumnya kejelasan sasaran anggaran belum pernah dimoderasi oleh kecukupan anggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian ini lebih memfokuskan pada organisasi sektor publik yaitu Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) karena penelitian tentang senjangan anggaran di lingkungan pemerintahan belum banyak dilakukan. Pentingnya fungsi anggaran pada organisasi pemerintah daerah seringkali menjadikan anggaran sebagai pengukur kinerja organisasi pemerintah daerah. Penekanan anggaran seperti ini dapat menimbulkan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian pada latar belakang di atas serta perbedaan hasil yang diperoleh dari hasil penelitian sebelumnya, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul : “**Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan**

Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Kecukupan Anggaran Sebagai Variabel Moderating Di Pemerintahan Kota Payakumbuh".

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka beberapa masalah yang dapat diteliti dalam penelitian ini diidentifikasi sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
2. Sejauhmana pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran?
3. Sejauhmana kecukupan anggaran berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran?
4. Sejauhmana kecukupan anggaran berpengaruh terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran?

C. Pembatasan Masalah

Agar lebih jelas dan terarah, maka penulis perlu membatasi masalah yang akan dibahas dan diteliti. Berdasarkan latar belakang masalah dan identifikasi masalah di atas, maka pembatasan masalahnya adalah pengaruh partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan kecukupan anggaran sebagai variabel pemoderasi.

D. Perumusan Masalah

Dari pembahasan di atas, peneliti merumuskan masalah yang akan diteliti sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
2. Sejauhmana pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran?
3. Sejauhmana kecukupan anggaran berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran?
4. Sejauhmana kecukupan anggaran berpengaruh terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran?

E. Tujuan Penelitian

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

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
2. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran.
3. Pengaruh kecukupan anggaran terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
4. Pengaruh kecukupan anggaran terhadap hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran

F. Manfaat Penelitian

Kegunaan dari penelitian ini adalah:

1. Peneliti

   Sebagai bahan masukan bagi penulis menambah khasanah ilmu pengetahuan dan mengembangkan wawasan dalam bidang akuntansi manajemen dan keuangan daerah khususnya tentang partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kecukupan anggaran dan implikasikan terhadap senjangan anggaran.

2. Bagi Pemerintah Kota Payakumbuh

   Sebagai bahan masukan bagi Pemerintah Kota Payakumbuh didalam menyikapi fenomena yang berkembang sehubungan dengan partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kecukupan anggaran dan senjangan anggaran.

3. Peneliti Lanjutan

   Sebagai bahan masukan penelitian bagi peneliti-peneliti lain di dalam mengembangkan dan memperluas penelitian.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Pendekatan Kontijensi

Dalam peneltian ini faktor kontijensi digunakan untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Karena dari penelitian-penelitian sebelumnya menyatakan hasil yang bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat kedua hubungan tersebut. Dalam kontijensi terdapat variabel yang dapat berperan sebagai faktor moderating atau faktor intervening yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Ghozali (2002) menjelaskan bahwa faktor moderating yaitu faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel. Sedangkan faktor intervening adalah faktor atau variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya. Faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu kecukupan anggaran. Faktor tersebut akan bertindak sebagai variabel pemoderasi dalam hubungannya dengan partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran.

2. Penganggaran Sektor Publik

Penganggaran dalam organisasi sektor publik menurut Mardiasmo (2002) merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politik. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta yang relatif kecil nuansa politisnya. 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, didiskusikan dan diberi masukan.

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Proses penganggaran sektor publik dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategik telah selesai dilakukan.

Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa aspek-aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi: a) aspek perencanaan, b) aspek pengendalian, c) aspek akuntabilitas publik.

a. Pengertian Anggaran Sektor Publik

Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana,

anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang (Mardiasmo**,** 2002). Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang. Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan :

1) Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja)
2) Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).

b. Fungsi Anggaran Sektor Publik

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

1) Anggaran Sebagai Alat Perencanaan (*Planning Tool*)
2) Anggaran Sebagai Alat Pengendalian (*Control Tool*)
3) Anggaran Sebagai Alat Kebijakan Fiskal (*Fiscal Tool*)
4) Anggaran Sebagai Alat Politik (*Political Tool*)
5) Anggaran Sebagai alat Koordinasi dan Komunikasi (*Coordination and Communication Tool*)
6) Anggaran Sebagai Alat Penilaian Kinerja *(Performance measurement Tool)*

7) Anggaran Sebagai Alat Motivasi (*Motivation Tool*)
8) Anggaran Sebagai Alat untuk Menciptakan Ruang Publik (*Publik Sphere*)

c. Prinsip-prinsip Anggaran Sektor Publik

Prinsip-prinsip anggaran sektor publik menurut Mardiasmo (2002) 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 msyarakat luas.

d. Proses Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah

Berdasarkan Permendagri No.13 tahun 2006, subproses dalam penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) sebagai berikut:

1) Penyusunan kebijakan umum APBD

Berdasarkan pasal 83, Kepala Daerah menyusun rancangan Kebijakan Umum Anggaran (KUA) berdasarkan Rencana Kerja Pembangunan Daerah (RKPD) dan pedoman penyusunan APBD yang ditetapkan Menteri Dalam Negeri setiap tahun. Pedoman penyusunan APBD antara lain:

a) Pokok-pokok kebijakan yang memuat sinkronisasi kebijakan pemerintah dengan pemerintah daerah.

b) Prinsip dan kebijakan penyusunan APBD tahun anggaran bersangkutan.

c) Teknis penyusunan APBD.

d) Hal-hal khusus lainnya

Dalam menyusun rancangan KUA sebagaimana dimaksud Pasal 83, Kepala Daerah dibantu oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) yang dipimpin oleh Sekretaris Daerah, dan rancangan KUA yang telah disusun disampaikan oleh Sekretaris Daerah selaku koordinator pengelola keuangan daerah kepada Kepala Daerah.

2) Penyusunan prioritas dan plafon anggaran sementara

Berdasarkan pasal 87, perumusan 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 pemerintah daerah.

Rancangan PPAS disusun dengan tahapan sebagai berikut:

a) Menentukan skala prioritas untuk urusan wajib dan urusan pilihan.

b) Menentukan urutan program untuk masing-masing urusan.

c) Menyusun plafon anggaran sementara untuk masing-masing program.

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

Berdasarkan pasal 89, rancangan surat edaran Kepala Daerah tentang pedoman penyusunan RKA SKPD mencakup:

a) Prioritas dan Plafon Anggaran (PPA) yang dialokasikan untuk setiap program SKPD berikut rencana pendapatan dan pembiayaan.
b) Sinkronisasi program dan kegiatan antar SKPD dengan kinerja SKPD berkenaan sesuai dengan standar pelayanan minimal yang ditetapkan.
c) Batas waktu penyampaian RKA-SKPD kepada PPKD.
d) Hal-hal lainnya yang perlu mendapatkan perhatian dari SKPD terkait dengan prinsip-prinsip peningkatan efisiensi, efektifitas, tranparansi dan akuntabilitas penyusunan anggaran dalam rangka pencapaian prestasi kerja.
e) Dokumen sebagai lampiran meliputi KUA, PPA, kode rekening APBD, format RKA-SKPD, analisis standar belanja dan standar satuan harga.

4) Penyusunan rencana kerja dan anggaran SKPD

Dalam pemerintahan daerah, anggaran disusun menggunakan RKA (Rencana Kerja Anggaran), yang mana RKA merupakan dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi program dan kegiatan

SKPD serta anggaran yang diperlukan untuk melaksanakannya. RKA disusun dengan menggunakan beberapa pendekatan yaitu:

a) Pendekatan kerangka pengeluaran jangka menengah

Dilakukan dengan menyusun prakiraan maju, yang berisi perkiraan kebutuhan anggaran untuk program dan kegiatan yang direncanakan dalam tahun anggran berikutnya dari tahun anggaran yang direncanakan.

b) Pendekatan penganggaran terpadu

Dilakukan dengan memadukan seluruh proses perencanaan dan penganggaran pendapatan, belanja dan pembiayaaan di lingkungan SKPD untuk menghasilkan dokumen rencana kerja dan anggaran.

c) Pendekatan penganggran berdasarkan prestasi kerja

Dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dengan keluaran yang diharapkan dari kegiatan dan hasil serta manfaat yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut.

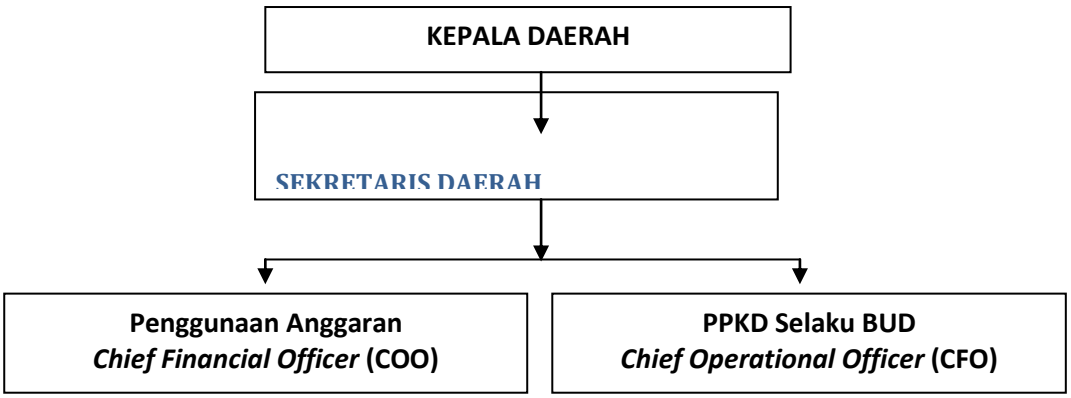
5) Evaluasi rancangan peraturan daerah APBD

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

Struktur pemerintahan pada umumnya diperlukan untuk melindungi dan melayani kebutuhan warga negaranya. Pada

pemerintahan demokrasi, struktur pemerintahan berdasarkan sistem *check and balances,* yang dilakukan dengan pemisahan fungsi eksekutif (pengusul seperti gubernur, bupati, dan walikota), legislatif (pengesah), dan yudukatif. Kesuksesan suatu pemerintahan tidak ditentukan dari jumlah laba yang maksimal, tapi diukur dari mutu pelayanan dan efisiensi dalam penggunaan anggaran.

Adapun struktur dari pengelolaan keuangan daerah ini menurut Suhanda (2007) adalah:



Gambar 1
Struktur Pengelolaan Keuangan Daerah

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006, kekuasaan pengelolaan keuangan daerah disebut juga dengan kepala daerah. Kepala daerah merupakan pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan. Dimana kepala daerah ini melimpahkan sebagian/seluruh wewenangnya pada:

1) Sekretaris daerah selaku koordinator pengelola keuangan daerah, dimana tugas dari sekretaris daerah koordinasi yaitu:
   a) Penyusunan dan pelaksanaan kebijakan pengelolaan APBD
   b) Penyusunan dan pelaksanaan kebijakan pengelolaan barang daerah
   c) Penyusunan rancangan APBD dan rancangan perubahan APBD
   d) Penyusunan Raperda APBD, perubahan APBD, dan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD
   e) Tugas-tugas pejabat perencana daerah, PPKD, dan pejabat pengawas keuangan daerah dan
   f) Penyusunan laporan keuangan daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.
2) Kepala SKPD selaku PPKD, tugasnya adalah sebagai kasir, pengawas keuangan, dan manajer keuangan dimana hanya berwenang melaksanakan penerimaan dan pengeluaran daerah tanpa berhak menilai kebenaran penerimaan dan pengeluaran tersebut. Adapun tugas dari PPKD ini selaku BUD adalah:
   a) Menyusun kebijakan dan pedoman pelaksanaan APBD
   b) Mengesahkan DPA-SKPD
   c) Melakukan pengendalian pelaksanaan APBD
   d) Memberikan petunjuk teknis pelaksanaan sistem penerimaan dan pengeluaran kas daerah

e) Melaksanakan pemungutan pajak daerah

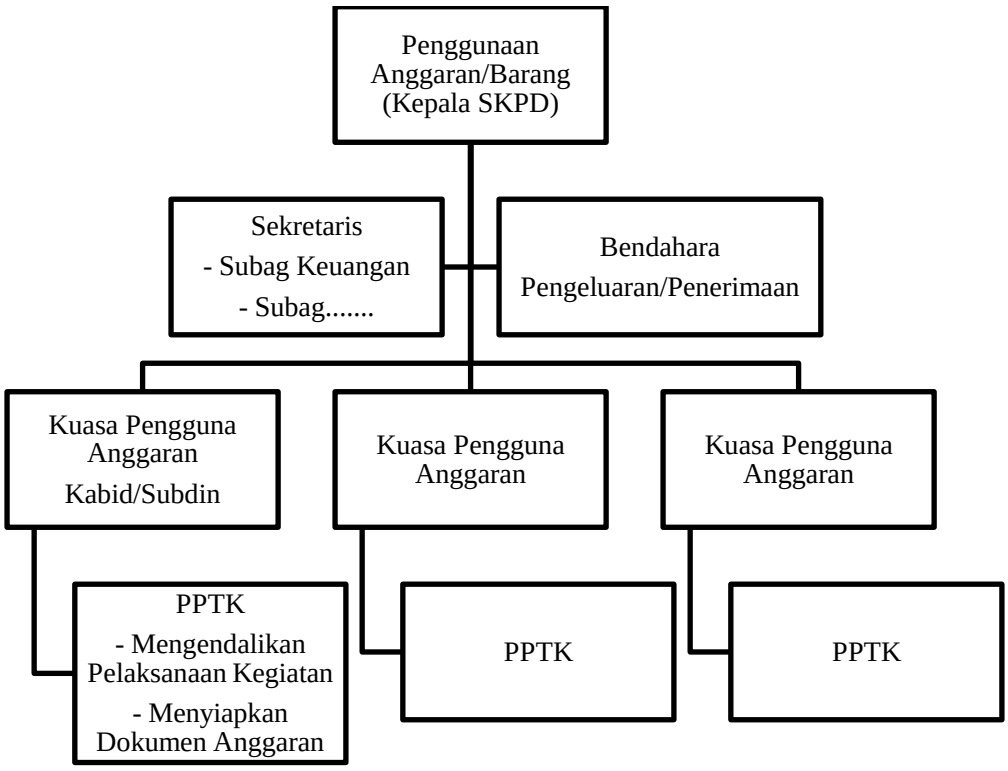
f) Menetapkan SPD

g) Melaksanakan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan daerah

h) Menyajikan informasi keuangan daerah

i) Melaksanaan kebijakan dan pedoman pengelolaan serta penghapusan barang milik daerah

Struktur pengelolaan Keuangan SKPD dapat juga dilihat pada gambar di bawah ini:



Gambar 2
Struktur Pengelolaan Keuangan SKPD

1) Pengguna/kuasa pengguna anggaran

Pengguna/kuasa pengguna anggaran dalam hal ini adalah kepala SKPD yang bertanggungg jawab terhadap aggaran yang dikelola untuk mendukung kerja pengguna anggaran dalam pengelolaan keuangan. Kepla SKPD dapat melimpahkan sebagian kewenangannya kepada kepala unit kerja pada SKPD selaku kuasa pengguna anggaran/pengguna barang, yang ditetapkan berdasarkan tingkatan daerah, besaran SKPD, besaran SKPD, besaran jumlah yang dikelola, beban kerja, lokasi, kompetensi dan pertimbangan objektif lainnya.

Selanjutnya kepala SKPD menetapkan pejabat penatausahaan keuangan SKPD, dan atas usul PPKD kepala daerah mengangkat bendahara penerimaan untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendpatan padda SKPD.

2) Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan SKPD (PPTK)

PPTK bertaggung jawab kepada pejabat pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran. PPTK memiliki tugas diantaranya:

a) Mengendalikan pelaksanaan kegiatan
b) Melaporkan perkembangan pelaksanaan kegiatan
c) Menyiapkan dokumen anggaran atas beban pengeluaran pelaksanaan kegiatan.

3) Pejabat Penatausahaan Keuangan SKPD

Tugas dari pejabat penatausahaan keuangan SKPD adalah:

a) Meneliti kelengkapan SPP-LS yang diajukan oleh PPTK
b) Meneliti kelengkapan SPP-UP, SPP-GU dan SPP-TU yang diajukan oleh bendahara pengeluaran
c) Menyiapkan SPM
d) Menyiapkan laporan keuangan SKPD

4) Bendahara Penerimaan da Bendahara Pengeluaran

Bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran secara fungsional bertanggungjawab atas pelaksanaan tugasnya kepada PPKD selaku BUD. Bendahara penerimaan atau bendahara pengeluaran dalam melaksanakan tugas kebendaharaan pada satuan kerja dalam SKPD, dapat dibantu oleh pembantu bendahara sesuai dengan kebutuhan dan sesuai dengan keputusan kepala SKPD.

e. Prinsip-prinsip Pokok Dalam Siklus Anggaran

Prinsip-prinsip pokok siklus anggaran perlu diketahui dan dikuasai dengan baik oleh penyelenggara pemerintahan. Pada dasarnya prinsip-prinsip dan mekanisme penganggaran relatif tidak berbeda antara sektor swasta dengan sektor publik. Dalam Mardiasmo (2002) siklus anggaran meliputi empat tahap 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. Terikat dengan masalah tersebut, yang perlu diperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, hendaknya 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 cukup berat. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *managerial skill* yang memadai namun juga harus memiliki *political skill, salesmanship* dan *coalition building* yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang tinggi dari eksekutif sangat penting dalam tahap ini. 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 (I*mplementation*)

Setelah anggaran disetujui oleh legislatif, tahap berikut 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 bertanggungjawab 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 (R*eporting and Evaluation*)

Tahap terakhir dari siklus anggaran adalah pelaporan dan evaluasi anggaran. 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 tahan *budget reporting and evaluation* tidak akan menemui banyak masalah.

3. Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

Anthony dan Govindarajan (2007) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Kecenderungan ini disebut juga dengan senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan kemampuan terbaik organisasi.

Menurut Young (1985) yang dikutip dalam Darlis (2002), senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Manajer menciptakan *slack* dengan mengestimasikan pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi. Manajer melakukan hal ini agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja manajer terlihat baik. Falikhatun (2007) mengemukakan, *slack* anggaran terjadi jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya.

Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *budgetary slack* karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Upaya ini dilakukan dengan

menentukan pendapatan terlalu rendah (*understated*) dan biaya terlalu tinggi (*overstated*). Menurut Falikhatun (2007) ada 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.

Permasalahan menyangkut senjangan anggaran terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuat keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran dan kepemimpinan yang tidak selektif. Permasalahan ini sering di identifikasi dengan anggaran pemerintah. Dalam perencanaan anggaran, pemerintah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas untuk mempertanggung jawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka tujuan serta pencapaian sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Berdasarkan uraian diatas ada tiga indikator dalam *budgetary slack* yaitu:

a) Standar anggaran
b) Target anggaran
c) Sasaran anggaran

4. Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah bentuk pengikutsertaan komponen-komponen masyarakat dalam mengambil kebijakan publik, perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan (Mardiasmo, 2002). 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.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007) suatu proses anggaran bisa bersifat dari ”atas-ke-bawah” atau dari “bawah-ke-atas”. Dengan penyusunan anggaran dari atas-ke-bawah, manajemen senior menetapkan anggaran bagi tingkat yang lebih rendah. Dengan penyusunan anggaran dari bawah-ke-atas, manajer di tingkat yang lebih rendah berpartisipasi dalam menentukan besarnya anggaran. Penyusunan anggaran yang efektif menggabungkan kedua pendekatan tersebut.

Anthony dan Govindarajan (2007) menyatakan bahwa partisipasi anggaran (yaitu, proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai

pengaruh dalam penentuan besar anggaran) mempunyai dampak yang positif terhadap motivasi manajerial karena dua alasan:

a. Kemungkinan ada penerimaan yang lebih besar atas cita-cita anggaran jika anggaran dipandang berada dalam kendali pribadi manajer, dibandingkan bila dipaksakan secara eksternal. Hai ini akan mengarah pada komitmen pribadi yang lebih besar untuk mencapai cita-cita tersebut.
b. Hasil penyusunan anggaran partisipatif adalah pertukaran informasi yang efektif, sehingga mengurangi asimetri informasi.

Sementara Kenis (1979) dalam Asriningati (2006) mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan mereka memiliki pengaruh dalam menentukan pencapaian sasaran anggaran di pusat pertanggung-jawabannya.

Dari definisi di atas dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran adalah suatu proses penyusunan anggaran yang melibatkan para manajer dan bawahan dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya dalam suatu organisasi. Adanya keterlibatan, pengaruh dan kontribusi dari manajer lebih bawah dalam proses penyusunan anggaran dapat menimbulkan rasa tanggung jawab untuk memenuhi target atau sasaran yang telah ditentukan.

Penyusunan anggaran partisipatif sangat menguntungkan untuk perusahaan yang beroperasi dalam lingkungan yang dinamis dan tidak

pasti karena manajer yang bertanggung jawab kemungkinan besar memiliki informasi terbaik mengenai variabel yang mempengaruhi pendapatan dan beban mereka. Partisipasi aktif dalam penyusunan anggaran akan membawa pengaruh positif pada perilaku individu-individu yang berpartisipasi.

Disamping itu, partisipasi juga memberikan dampak yang positif yaitu dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dapat dicapai. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara efektif untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap pusat pertanggung jawaban dengan tujuan organisasi secara umum. Onsi (1973) dalam Asriningati (2006) juga berpendapat bahwa partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif, karena dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi.

Siegel dan Marconi (1989) 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.

Berdasarkan uraian diatas terdapat beberapa indikator dalam partisipasi penyusunan anggaran yaitu:

a) Pengaruh terhadap penetapan anggaran
b) Seringnya atasan meminta pendapat atau usulan saat anggaran disusun
c) Keputusan dalam penetapan anggaran

5. Kejelasan Sasaran Anggaran

Anggaran pemerintah daerah yang tertuang dalam APBD adalah rencana kerja keuangan tahunan pemerintah daerah dalam 1 (satu) tahun yang disusun secara jelas dan spesifik, dan merupakan desain teknis pelaksanaan strategi untuk mencapai tujuan daerah. Anggaran harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan. Anggaran harus dapat menyajikan informasi yang jelas mengenai tujuan, sasaran, hasil, dan manfaat yang diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan yang dianggarkan. Sehingga perencanaan anggaran daerah harus mengambarkan sasaran kinerja yang jelas.

Menurut Kenis (1979) dalam Andarias (2009) kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut.

Oleh sebab itu sasaran anggaran pemerintah daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik, dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab untuk melaksanakannya.

Kenis (1979) dalam Andarias (2009) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif dari pada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki sehingga berimplikasi pada peningkatan kinerja. Kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku pegawai. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksanaan anggaran menjadi bingung dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksanaan anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan.

Andarias (2009) menyatakan bahwa anggaran tidak hanya sebagai alat perencanaan, pengendalian biaya, dan pendapatan dalam pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi, sisi lain anggaran juga merupakan alat bagi manajerial SKPD untuk mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kinerja, dan motivasi bawahannya. Jones dan Pendlebury (2000) dalam Andarias (2009) mengatakan anggaran seharusnya bisa memotivasi secara optimal terhadap pegawai, begitu juga Mardiasmo (2009) mengatakan anggaran merupakan alat motivasi bagi pegawai.

Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategi Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah

(Propeda). Kejelasan sasaran anggaran menurut Kenis (1979) dalam Samuel (2008) disebutkan sebagai gambaran luasnya sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, dan dimengerti oleh siapa saja yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut.

Untuk mengetahui kejelasan sasaran anggaran yang dibuatnya dan mereka merasa puas bahwa anggaran yang dibuatnya adalah bermanfaat bagi kepentingan masyarakat. Standar anggaran atau sasaran anggaran yang ditetapkan haruslah jelas dan dapat dipahami serta diterima para manajer bawahan. Para manajer yang terlibat aktif dalam penggangaran cenderung menerima kejelasan sasaran anggaran yang ditetapkan dan bersikap positif terhadap anggaran dan ke arah sasaran yang jelas.

Locke dan Latham (1984) dalam Samuel (2008) menyatakan bahwa sasaran adalah apa yang hendak dicapai oleh karyawan. Jadi, kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih efektif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran yang tidak jelas.

Menurut Steers & Porter (1976) dalam samuel (2008) bahwa dalam menentukan sasaran anggaran mempunyai karateristik utama yaitu:

a. Sasaran harus spesifik bukannya samar-samar.
b. Sasaran harus menantang namun dapat dicapai.

Berdasarkan uraian diatas terdapat beberapa indikator dalam partisipasi penyusunan anggaran yaitu:

a) Kejelasan sasaran
b) Konsekuensi kejelasan anggaran

c) Mudah dimengerti

d) Ketidakjelasan sasaran anggaran.

6. Kecukupan Anggaran

Kecukupan anggaran yaitu tingkatan dimana seseorang merasa bahwa sumber-sumber anggarannya cukup atau memadai untuk memenuhi syarat-syarat dalam bidang pekerjaannya, dimana para bawahan memiliki informasi yang berpengaruh dalam hal tingkatan dukungan anggaran yang dikehendaki untuk menyelesaikan tugas-tugas dalam bidang pekerjaan mereka (Nouri dan Parker (1998)). Keberhasilan individu maupun organisasi tergantung pada keadaan dimana bawahan dapat menerima dukungan anggaran yang memadai.

Kecukupan anggaran adalah tingkat persepsi individu masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban bahwa sumber-sumber yang dianggarkan untuk unit organisasinya mencukupi untuk melaksanakan aktifitas-aktifitas yang diperlukan untuk mencapai tujuan-tujuannya (Young, 1998; Nouri & Parker, 1998). Selanjutnya kecukupan anggaran mengarah pada kinerja manajer pusat pertanggung jawaban yang lebih tinggi (Peter, et al, 1980, Blumberg & Pringle, 1982).

Kecukupan anggaran diukur dengan menggunakan instrument daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Nouri dan Parker (1998). Instrumen tersebut berusaha untuk menentukan apakah individu mempunyai persepsi bahwaa sumber-sumber anggarannya mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya. Daftar pertanyaan tersebut

terdiri dari tiga pertanyaan. Pertanyaan-pertanyaan tersebut adalah mengenai : 1) apakah anggaran manajer tersebut memungkinkannya untuk melaksanakan apa yang diharapkannya, 2) apakah dengan menggunakan anggarannya, manajer tersebut dapat mencapai apa yang diharapkannya, dan 3) apakah manajer tersebut percaya bahwa ia dapat mencapai apa yang diharapkan dengan menggunakan anggarannya.

B. Penelitian Relevan

Penelitian Asriningati (2006) menguji pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Penelitian ini merupakan studi kasus pada perguruan tinggi swasta di daerah DI Yogyakarta. Hasil penelitian menunjukkan hubungan yang positif signifikan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan juga hubungan positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Veronica (2008) menguji partisipasi pengganggaran, penekanan anggaran komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap *slack* anggaran. Populasi dalam penelitian ini adalah para penyusun anggaran BPR di Kabupaten Bandung. Berdasarkan hasil analisis data dalam penelitian disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan kompleksitas tugas, baik secara simultan maupun parsial, berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Bandung.

Penelitian Falikhatun (2007) yang menguji Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan variabel pemoderasi ketidakpastian lingkungan dan kohesivitas kelompok. Populasi dalam penelitian adalah BUMD di Jawa Tengah. Berdasarkan hasil penelitian diperoleh Partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*, dan ketidakpastian lingkungan yang tinggi mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack.*

Penelitian Darlis (2002) meneliti tentang 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 melakuka senjangan anggaran.

Penelitian Arfan Ikhsan dan La Ane (2007) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi. Variabel tersebut adalah gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategik dan kecukupan anggaran. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur

yang berada pada Kawasan Industri Medan (KIM). Adapun yang dijadikan sampel adalah adalah pimpinan yang ikut serta dan bertanggungjawab dalam proses penyusunan anggaran bagi departemen atau divisi yang dipimpinnya. Hasil penelitian ini menunjukan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Suhartono (2006), Pengaruh kejelasan sasaran anggaran Terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah Daerah Dengan komitmen organisasi sebagai pemoderasi. Kesimpulan penelitian ini adalah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Selain itu, komitmen organisasi berperan sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran instansi pemerintah daerah.

C. Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Para peneliti menemukan bahwa senjangan anggaran (*budgetaery slack)* dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Siegel dan Marconi (1989) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimiliki kepada atasannya, sehingga

atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi.

Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini sejalan dengan pendapat Onsi (1973) dalam Ikhsan (2007) yang mengatakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi mengarah pada komunikasi positif. Hasil penelitian Supanto juga menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap budgetary slack, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat kesenjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan di atas, peneliti menduga bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, karena partisipasi yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran, hal ini terjadi karena tingkat partisipasi pegawai dipengaruhi oleh beberapa perilaku pegawai yang aktif dalam memberikan opini dan pemikirannya dalam mencapai tujuan perusahaan, sehingga kesenjangan anggaran dapat ditekan demi kepentingan instansi.

2. Hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Menurut Kenis (1979)dalam Andarias (2009), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana

tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung-jawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

Kenis (1979) dalam Andarias (2009) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas. Locke (1968) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki.

Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Locke (1968) dalam Kenis (1979) mengatakan kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan

pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan kondisi lingkungan yang tidak pasti.

Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Berdasarkan penjelasan di atas, peneliti menduga bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, karena kejelasan sasaran yang jelas dalam proses penyusunan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran, sehingga bawahan dan atasan dapat bertindak sesuka hati dalam melakukan kegiatan yang telah ditetapkan karena telah ada kejelasan anggaran yang cukup jelas dalam melakukan kegiatan.

3. Hubungan Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Kecukupan Anggaran Sebagai Variabel Moderating.

Dalam penelitian Nouri dan Parker (1998) menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan prestasi kerja baik secara langsung maupun tidak langsung melalui kecukupan anggaran. Dalam teori agensi dan beberapa studi dalam bidang akuntansi memperlihatkan bahwa para bawahan lebih mempunyai informasi yang akurat mengenai lokal dibandingkan atasan mereka. Dengan partisipasi dalam penyusunan anggaran, bawahan akan memberikan informasi mengenai tingkatan sumber-sumber anggaran yang memadai.

Hal ini menegaskan anggaran yang memiliki kecukupan yang baik akan meningkatkan dan memperlihatkan adanya partisipasi yang baik karena partisipasi anggaran melibatkan manjer-manajer dalam penyusunan anggaran sehingga dana yang diperlukan sesuai dengan sasaran. Hal ini akan diperkuat apabila kecukupan anggaran itu memenuhi syarat-syarat dalam pekerjaan suatu kegiatan yang nantinya akan menurunkan kesenjangan anggaran. Selain itu, kecukupan anggaran yang mensyaratkan pembiayaan sesuai dengan pekerjaan telah dibendung dalam partisipasi anggaran, namun dalam partisipasi anggaran pihak-pihak yang berkepentingan pendapat tetapi belum tentu memberikan anggaran yang cukup. Oleh karena itu, dengan adanya anggaran yang cukup akan memperlihatkan adanya partisipasi yang baik dalam penurunan kesenjangan anggaran.

4. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Kecukupan Anggaran Sebagai Variabel Moderating.

Menurut Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran

dinyatakan secara jelas. Locke (1968) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki.

Menurut Darlis (2000), kondisi lingkungan yang tidak pasti, akan membuat individu untuk melakukan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan, individu tersebut tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Hal ini disebabkan, informasi yang diperoleh untuk memprediksi masa datang disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan merasa memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan atasannya sehingga memperbesar kemungkinan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Sementara untuk kecukupan anggaran yang dipergunakan untuk memperkuat atau memperlemah hubungan antara kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dapat penulis jelaskan bahwa dengan semakin jelasnya sasaran anggaran cenderung akan menurunkan senjangan anggaran dan ini terjadi jika kondisi lingkungan pasti, dimana diharapkan dengan kejelasan sasaran anggaran ditambah dengan kecukupaan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran namun sebaliknya jika tidak jelasnya sasaran anggaran dan kondisi lingkungan tidak pasti cenderung

akan meningkatkan senjangan anggaran meski kejelasan sasaran anggaran dapat diketahui dengan pasti terhadap senjangan anggaran.

Sehingga informasi yang diperoleh untuk memprediksi masa depan disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan merasa memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan atasannya akan memperbesar kemungkinan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Namun dengan adanya Kecukupan anggaran yaitu tingkatan dimana seseorang merasa bahwa sumber-sumber anggarannya cukup atau memadai untuk memenuhi syarat-syarat dalam bidang pekerjaanya.

Hal ini menegaskan dengan adanya kecukupan anggaran dan informasi yang dimiliki seluruh elemen akan tertuang dalam menghasilkan suatu anggaran yang baik, pembiayaan dan syarat-syarat lain untuk melakukan suatu pekerjaan akan lebih pasti diketahui, hal ini akan memperkuat hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dimana anggaran yang memiliki persyaratan yang cukup untuk menjalankan suatu kegiatan pasti akan meningkatkan kejelasan sasaran anggaran sehingga senjangan anggaran akan menurun.

D. Kerangka Konseptual

Senjangan anggaran dapat diartikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan yaitu ketika membuat anggaran penerimaan (*revenue*) lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran (*expenditure*) lebih tinggi daripada estimasi sesungguhnya. Manajer dapat menciptakan senjangan anggaran ini dengan menurunkan estimasi penerimaan, menaikkan estimasi biaya atau menaikkan estimasi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi satu unit output. Senjangan dalam anggaran diciptakan dengan tujuan agar anggaran dapat dicapai dengan mudah. Hal ini dikarenakan kinerja manajer akan dinilai berdasarkan pencapaiannya terhadap target anggaran.

Partisipasi anggaran adalah tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan berpengaruh dalam menentukan pencapaian tujuan anggaran di pusat-pusat pertanggungjawabannya. Partisipasi anggaran terutama dilakukan oleh manajer tingkat menengah yang memegang pusat-pusat pertanggungjawaban dengan menekankan pada keikutsertaan mereka dalam proses penyusunan dan penentuan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Dengan dilibatkannya manajer dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggran, karena para manajer yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran bisa menurunkan target-target anggaran yang menjadi tanggungjawabnya sehingga dapat mengamankan kepentingan pribadi ketika nanti dilakukan evaluasi atas kinerja mereka.

Menurut Kenis (1979), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung-jawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

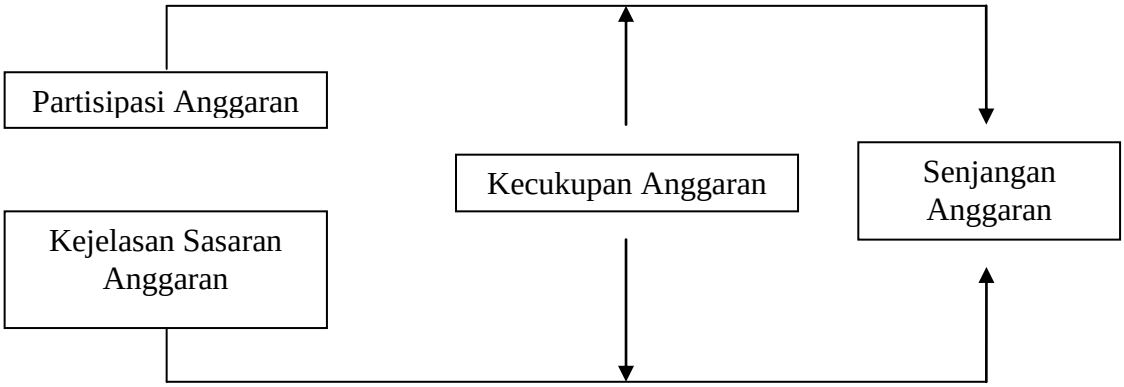
Kecukupan anggaran yaitu tingkatan dimana seseorang merasa bahwa sumber-sumber anggarannya cukup atau memadai untuk memenuhi syarat-sayarat dalam bidang pekerjaannya, dimana para bawahan memiliki informasi yang berpengaruh dalam hal tingkatan dukungan anggaran yang dikehendaki untuk menyelesaikan tugas-tugas dalam bidang pekerjaan mereka (Nouri dan Parker (1998)).

Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Sesuai dengan agency theory, bawahan akan membuat target yang lebih mudah untuk dicapai dengan cara membuat target anggaran yang lebih rendah pada sisi pendapatan, dan membuat ajuan biaya yang lebih tinggi pada sisi biaya. Perbedaaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan ini disebut senjangan anggaran.

Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Hal ini akan

berpengaruh terhadap penurunan senjangan anggaran. Dalam penelitian Nouri dan Parker (1998) menemukan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai hubungan positif dengan kecukupan anggaran dan secara tidak langsung mempengaruhi huubngan partisipasi penyusunan anggaran.

Berdasarkan analogi teoritis dan tinjauan terhadap beberapa hasil penelitian terkait dengan pengaruh partisipasi anggaran, dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan kecukupan anggaran sebagai variabel moderating, maka hubungan variabel penelitian dalam penelitian ini digambarkan melalui diagram kerangka konseptual berikut ini



Gambar 1
Kerangka Konseptual

E. Hipotesis

Berdasarkan perumusan masalah, tinjauan pustaka, tinjauan penelitian dan kerangka konseptual sebagaimana diuraikan dimuka, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah :

H_1: Partisipasi anggaran mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran

H_2: Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran

H_3: Partisipasi anggaran mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika kecukupan anggaran tinggi

H_4: Kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika kecukupan anggaran tinggi

BAB V

PENUTUP

A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat sejauh mana pengaruh patisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan kecukupan anggaran 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 Payakumbuh.
2. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pada satuan kerja perangkat daerah kota Payakumbuh.
3. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat kecukupan anggaran tinggi pada satuan kerja perangkat daerah kota Payakumbuh.
4. Kejelasan sasaran anggran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat kecukupan anggaran tinggi pada satuan kerja perangkat daerah kota Payakumbuh.

B. Keterbatasan dan Saran Penelitian

Seperti kebanyakan penelitian lainnya, peneliti ini memiliki beberapa keterbatasan:

1. Data penelitian yang berasal dari responden yang disampaikan secara tertulis dengan bentuk kuesioner mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian. Karena persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya dan akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara.
2. Responden yang digunakan dalam penelitian ini kurang tepat.
3. Dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 48,8%. Sedangkan 51,2% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti. Sehingga variabel penelitian yang digunakan menjelaskan pengaruh partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan kecukupan anggaran sebagai variabel pemoderasi.

Berdasarkan keterbatasan yang telah diuraikan di atas, maka penulis mencoba untuk memberikan saran-saran sebagai berikut:

1. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa kecukupan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Oleh karena itu ada baiknya pemerintah daerah dalam hal ini satuan kerja perangkat daerah kota Payakumbuh memperhatikan variabel kecukupan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran untuk mengurangi adanya senjangan

anggaran atau membatasi penciptaan senjangan anggaran dalam porsi tertentu untuk kebaikan pemerintah daerah.

2. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survei lapangan dan wawancara untuk menilai sejauhmana pengaruh antar variabel.
3. Bagi peneliti selanjutnya disarankan agar dapat memilih responden yang tepat dalam melakukan penelitian ini.
4. Bagi peneliti lain yang tertarik untuk meneliti judul yang sama, maka peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan dan menggunakan variabel pemoderasi lain seperti budaya organisasi dan ketidakpastian lingkungan.

DAFTAR PUSTAKA

Andarias, Bangun. 2009. Pengaruh Partisipasi Dalam Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Struktur Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal Sebagai Variabel Pemoderasi. *Tesis*. USU: Medan

Annissarahma, Dinni. 2008. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Budget Emphasis Dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya Slack Anggaran. Skripsi, UniversitasIslam Indonesia, Yogyakarta.

Anthony, R. N. dan Govindarajan, 2007. Sistem Pengendalian Manajemen, Edisi 1, Buku 2, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.

Asriningati. 2006. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran. Skripsi, Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta.

Bastian, Indra . 2006. Akuntansi Sektor Publik : Suatu Pengantar. Jakarta; Erlangga.

Edfan, Darlis. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran, Jurnal Riset dan Akuntansi Indonesia, Vol.5, No.1.

Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah se-Jawa Tengah). Simposium Nasional Akuntansi X.

Ghozali, Imam. 2007. Aplikasi Analisis Multivariate. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

Hansen Dan Mowen. 2001. "Akuntansi Manajemen". Salemba Empat. Jakarta.

Ikhsan, Arfan. 2007. Pengaruh Partisipasi Angagaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. Simposium Nasional Akuntansi X.

Merchant, K.A. 1981. "The Design of Corporate Budgeting System : Influences on

Mulyadi. 2001. Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa. Yogyakarta: Salemba Empat. 14

Munandar. 2001. Budgeting. BPFE. UGM. Edisi 1.

Nouri, H. dan R. J. Parker. 1996. "The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. Behavioral" Research In Accounting. Vol 8. 74-90.

Rahman, Firdaus Abdul. 2002. Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Keterlibatan Kerja Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. Simposium Nasional Akuntansi V.

Schieff, M., dan A. Y. Lewin, 1970. "The Impact of People Budgets". The Accounting Review 45. April pp. 259-268.

Sekaran, Uma. 2006. Research Methods for Business (Metode Penelitian untuk Bisnis). Edisi 4.

Stoner, J Edwar Freman. 2000. Manajemen. Jilid 2 Terjemahan Alexander Sindom. Jakarta: Prehallindo.

Supanto. 2010. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary Slack dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasisebagai Pemoderasi. Tesis. Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro.

Venusita, Lintang. 2006. Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi. Universitas Widya Kartika. Surabaya.

Young S. M, 1985. "Participate Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Asymetric Information on Budgetary Slack". Journal of Accounting Research. Autum 23: pp: 829-842.

Yuwono, I b. 1999. "Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran". Jurnal Bisnis dan Akuntansi. Vol. 1:37-55.