

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN,
PENEKANAN ANGGARAN DAN
ASIMETRI INFORMASI
TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN
PADA INSTANSI PEMERINTAH DAERAH
(Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang)**



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomi
Universitas Diponegoro

Disusun oleh :

DINA NUR AFIANI
NIM. C2C307017

**FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2010**

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Dina Nur Afiani
Nomor Induk Mahasiswa : C2C307017
Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi
Judul Skripsi :PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN,
PENEKANAN ANGGARAN DAN ASIMETRI
INFORMASI TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN PADA INSTANSI PEMERINTAH
DAERAH (Studi Pada pemerintah Daerah
Kabupaten Semarang)
Dosen Pembimbing : Prof. DR. H. M. Syafruddin, M.Si. Akt.

Semarang, 2010

Dosen Pembimbing,

(Prof. DR. H. M. Syafruddin, M.Si. Akt.)
NIP. 131764486

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Mahasiswa : Dina Nur Afiani
Nomor Induk Mahasiswa : C2C307017
Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi
Judul Skripsi : **PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN,
PENEKANAN ANGGARAN DAN ASIMETRI
INFORMASI TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN PADA INSTANSI PEMERINTAH
DAERAH (Studi Pada pemerintah Daerah
Kabupaten Semarang)**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal2010

Tim Penguji :

1. Prof. DR. M. Syafruddin, M.Si Akt.
2. Puji Harto, SE M.Si Akt.
3. Drs. Abdul Muid, M.Si Akt.

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Dina Nur Afiani, menyatakan bahwa skripsi dengan judul : PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN, PENEKANAN ANGGARAN DAN ASIMETRI INFORMASI TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN PADA INSTANSI PEMERINTAH DAERAH (Studi Pada Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang), adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin, tiru atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik disengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri ini. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang,

2010

Yang membuat pernyataan,

(Dina Nur Afiani)
NIM : C2C307017

ABSTRACT

This study aims to examine the influence between budgetary participation, budget emphasis and information asymmetry to budgetary slack at governmental institution of Semarang Regency. Questioner is used to collecting data. While responder is consisted by the structural functionary in governmental institution of Semarang Regency which is participation in budgetary process.

Linear regression formula is used in this study, where each variable is interacted to another to get information about the influence of independent variable and moderating variables to dependent variable . Z-score transformation yield t value equal to 2.559 with 0.012 as significant. Significant value which is smaller than 0.05 was indicated that variables in this research have significant interaction.

Early hypothesis is accepted. Because, budgetary participation having an effect on budgetary slack and there are positive interaction between dependent and independent variables. If budgetary participation, budget emphasis and information asymmetry were high budgetary slack also high.

Keywords :budgetary participation, budget emphasis, information asymmetry and budgetary slack.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi terhadap senjangan anggaran pada instansi pemerintah Kabupaten Semarang. Penelitian ini menggunakan kuesioner dalam pengumpulan datanya. Sedangkan respondennya terdiri atas pejabat struktural di instansi/satuan kerja di lingkungan pemerintah Kabupaten Semarang yang tentunya terlibat dalam proses penyusunan anggaran.

Rumus yang digunakan dalam perhitungan penelitian ini adalah regresi linear dimana masing-masing variabel saling diinteraksikan untuk mengetahui pengaruh variabel independen dan moderating terhadap variabel dependen. Pengujian yang dilakukan dengan transformasi *z-score* ini menghasilkan nilai t sebesar 2,559 dengan signifikansi 0,012. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 inilah yang menunjukkan bahwa variabel-variabel dalam penelitian memiliki pengaruh yang signifikan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa hipotesis di awal penelitian diterima karena partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dan hal tersebut juga berlaku pada interaksi antara variabel bebas dan variabel terikat. Ketika, partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi tinggi maka senjangan anggaran juga akan tinggi.

Kata kunci : partisipasi anggaran, penekanan anggaran, asimetri informasi, senjangan anggaran.

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

Siapapun yang bertakwa kepada Alloh SWT. maka dia akan memberikan jalan keluar (Q.S. Ath- Thalaq: 2-3)

Kami (Alloh) pasti akan menguji kamu, hingga nyata dan terbukti mana yang pejuang dan mana yang sabar dari kamu (Q.S. Muhammad: 31)

Belajar tanpa pikiran adalah pekerjaan yang merugikan dan pikiran tanpa belajar adalah berbahaya

Persembahan untuk :

1. Ibu dan Bapak
2. Guru-guruku
3. Mas Wisnu
4. Teman-teman akuntansi
seperjuangan
5. Kabupaten Semarangku
6. Almamaterku

KATA PENGANTAR

Puji syukur, Alhamdulillah kehadirat Alloh SWT. dengan kehendak, rahmat, ridho dan petunjukNya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul **PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN, PENEKANAN ANGGARAN DAN ASIMETRI INFORMASI TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN PADA INSTANSI PEMERINTAH KABUPATEN SEMARANG** sebagai syarat kelulusan.

Penulis menyadari bahwa dalam penulisan skripsi ini tidak lepas dari bantuan berbagai pihak, oleh karena itu penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada :

1. Ibu, Bapak tercinta atas doa restu, dukungan moral dan materiil
2. DR. H. Moch. Chabachib, M.Si. Akt, Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro
3. Daljono, SE. M.Si. Akt, Dosen wali akuntansi S1 Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro
4. Prof. DR. H. Much. Syafruddin, M.Si. Akt, Dosen pembimbing, terima kasih atas bimbingan dan saran yang diberikan
5. Seluruh Bapak/Ibu dosen Fakultas Ekonomi atas ilmunya
6. Adik dan seluruh keluarga besarku atas doa dan dukungannya
7. Mas Wisnu atas segala kesabaran, kata yang menenangkan, pengertian, semangat dan doanya
8. Teman-teman seperjuangan akuntansi S1 2007 khususnya Arum, Idha, Iput, Mb. Elly, Mb. Rini, Tinta, Dwi dan Lina

9. Semua guru dan dosenku dari TK sampai DIII atas seluruh ilmu dan kesabaran
10. Staf Tata Usaha Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro atas bantuan administrasinya
11. Para pejabat struktural di lingkungan Kabupaten Semarang atas kesediaannya sebagai responden
12. Seluruh rekan di Sekretariat DPRD Kabupaten Semarang dan PDAM Kabupaten Semarang atas dukungan moral dan semangatnya
13. Serta semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu, terima kasih untuk kerja sama, pengalaman, bantuan dan doanya

Semoga tulisan ini dapat menjadi referensi bagi mahasiswa Universitas Diponegoro dan bahan masukan bagi instansi di lingkungan Pemerintahan Kabupaten Semarang serta memberikan manfaat bagi semua pihak yang membutuhkan.

Semarang,

2010

Penulis

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI	iv
<i>ABSTRACT</i>	v
ABSTRAK.....	vi
MOTTO DAN PERSEMBAHAN	vii
KATA PENGANTAR	viii
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiv
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang	2
1.2 Rumusan Masalah	6
1.3 Tujuan dan Kegunaan Penelitian	6
1.4 Sistematika Penulisan	7
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	9
2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu	9
2.1.1 Landasan Teori.....	9
2.1.1.1 Senjangan Anggaran	10
2.1.1.2 Anggaran.....	13
2.1.1.3 Partisipasi Anggaran	23
2.1.1.4 Penganggaran Sektor Publik.....	27
2.1.1.5 Penekanan Anggaran	38
2.1.1.6 Asimetri Informasi	40
2.1.2 Penelitian Terdahulu	41
2.2 Kerangka Pemikiran.....	43
2.3 Hipotesis	46
BAB III METODE PENELITIAN	48
3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel	48
3.1.1 Variabel Independen	48
3.1.2 Variabel Dependen.....	48
3.1.3 Variabel Moderating	49
3.2 Populasi dan Sampel	49
3.3 Jenis dan Sumber Data.....	50
3.4 Metode Pengumpulan Data.....	51
3.5 Metode Analisis Data.....	51
3.5.1 Statistik Deskriptif	51
3.5.2 Uji Kualitas Data.....	51
3.5.3 Uji Asumsi Klasik.....	53
3.5.4 Analisis Regresi	54

BAB IV HASIL DAN ANALISIS	56
4.1 Deskripsi Objek Penelitian	56
4.2 Analisis Data	59
4.2.1 Uji Non Response Bias	59
4.2.2 Uji Kualitas Data.....	60
4.2.2 Statistik Deskriptif	63
4.2.3 Uji Asumsi Klasik.....	67
4.2.4 Model Regresi dan Pengujian Hipotesis	72
4.3 Interpretasi Hasil	77
BAB VPENUTUP	81
5.1 Simpulan	81
5.2 Keterbatasan.....	82
5.3 Saran	82
DAFTAR PUSTAKA	
LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel 4.1 Jenis Kelamin dan Umur Responden	57
Tabel 4.2 Tingkat Pendidikan dan Masa Kerja Responden	58
Tabel 4.3 Uji Non Response Bias	59
Tabel 4.4 Hasil Pengujian Validitas.....	61
Tabel 4.5 Hasil Pengujian Reliabilitas.....	62
Tabel 4.6 Deskripsi Variabel	63
Tabel 4.7 Hasil Pengujian Multikolinearitas	68
Tabel 4.8 Hasil Pengujian Multikolinearitas – Transformasi z-score.....	69
Tabel 4.9 Hasil Pengujian Normalitas – <i>Kolmogorov Smirnov</i>	70
Tabel 4.10 Hasil Pengujian Heteroskedastisitas – <i>uji Glejser</i>	72
Tabel 4.11 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran..	73
Tabel 4.12 Koefisien Determinasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran	73
Tabel 4.13 <i>Goodness of Fit Model</i>	75
Tabel 4.14 Koefisien Determinasi	75
Tabel 4.15 Hasil Uji Interaksi	76

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran Penelitian.....	44
Gambar 4.1 Uji Normalitas Data	70
Gambar 4.2 Uji Heteroskedastosis.....	71

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran A Kuesioner
- Lampiran B Surat Ijin Penelitian
- Lampiran C Tabulasi Data
- Lampiran D Hasil Analisis Data

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Pemberlakuan UU No.32 tahun 2004 tentang pemerintahan daerah memberikan dampak perubahan pada sistem pemerintahan yang mulanya menganut pola pertanggungjawaban terpusat beralih menjadi pola desentralisasi, dimana daerah diberikan kewenangan luas untuk mengelola dan bertanggung jawab secara nyata atas potensi daerah yang dimiliki. Kewenangan luas tersebut tidak berlaku untuk urusan pemerintahan yang oleh undang-undang ditentukan menjadi urusan pemerintah, meliputi politik luar negeri, pertahanan, keamanan, yustisi, moneter dan fiskal nasional serta agama. Dengan adanya sistem otonomi daerah tersebut, mengakibatkan pergeseran orientasi pemerintah dari *command and control* menjadi berorientasi pada tuntutan dan kebutuhan publik.

Salah satu tujuan diberlakukannya otonomi daerah di Indonesia dimaksudkan sebagai strategi untuk memperkuat perekonomian daerah dalam rangka memperkuat perekonomian nasional untuk menghadapi era perdagangan bebas. Tujuan otonomi daerah akan terealisasi apabila segenap lapisan melaksanakannya dengan sungguh-sungguh. Langkah awal untuk merealisasikan keberhasilan tersebut dapat dilakukan dengan perwujudan reformasi sektor publik. Dimensi reformasi sektor publik tersebut tidak hanya sekedar perubahan format lembaga akan tetapi mencakup

pembaharuan alat-alat yang digunakan untuk mendukung berjalannya lembaga-lembaga publik tersebut secara ekonomis, efisien, efektif, transparan dan akuntabel sehingga cita-cita reformasi yaitu menciptakan *good governance* benar-benar tercapai (Mardiasmo, 2004.b).

Reformasi sektor publik berarti juga adanya reformasi keuangan daerah. Reformasi keuangan daerah dalam pelaksanaannya akan berdampak juga terhadap reformasi anggaran (*budgeting reform*) yang meliputi proses penyusunan, pengesahan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran. Jika pada mulanya, pertanggungjawaban Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) propinsi memerlukan pengesahan Menteri Dalam Negeri dan APBD kabupaten/kota dengan pengesahan Gubernur, maka saat ini pertanggungjawaban APBD hanya memerlukan pengesahan dari Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) melalui Peraturan Daerah (Perda) (Mardiasmo, 2004.b).

Anggaran tidak hanya penting bagi perusahaan swasta tetapi juga penting dalam pelaksanaan program-program pemerintah. Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politis. Jika pada sektor swasta anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, tetapi sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada masyarakat untuk dikritik, didiskusikan dan diberi masukan. Anggaran sektor publik merupakan

instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2004.a).

Anggaran dalam pemerintahan merupakan dokumen/kontrak politik antara pemerintah dan DPRD untuk masa yang akan datang (Mardiasmo, 2004.a). Dalam teori agensi dapat dirumuskan pemerintah sebagai agen dan masyarakat dalam hal ini diwakili oleh DPRD diartikan sebagai *principal*. Adanya hubungan agen dan *principal* tersebut diharapkan dapat memudahkan proses pengawasan anggaran agar tidak terjadi perilaku perilaku yang disfungsional, karena anggaran dalam pemerintahan merupakan wujud pembangunan untuk mencapai kesejahteraan masyarakat.

Penyusunan anggaran dalam pemerintahan harus benar-benar memfokuskan tujuannya untuk kesejahteraan masyarakat bukan hanya untuk mewujudkan kepentingan pribadi atau golongan semata. Untuk itulah diperlukan informasi yang benar-benar akurat dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah, jangan sampai usulan-usulan yang telah disampaikan oleh masyarakat tidak terakomodasi dalam anggaran. Karena lokal informasi merupakan salah satu contoh asimetri informasi yang timbul apabila bawahan mempunyai informasi yang sesuai dalam proses pengambilan keputusan anggaran (Baiman dan Evans, 1983; Coughlan dan Schmidt 1985; Penno 1984) dalam Dunk (1993).

Anggaran yang baik adalah anggaran yang tidak terlalu rendah dan tidak terlalu tinggi. Anggaran ideal merupakan anggaran yang menantang tetapi dapat dicapai, sehingga akan selalu terjadi kemajuan dalam

pembangunan masyarakat. Penekanan anggaran (*budget emphasis*) dalam pemerintah daerah merupakan salah satu faktor yang dapat memungkinkan untuk memicu terjadinya senjangan anggaran. Apabila beban daerah terlalu tinggi sedangkan pendapatannya hanya biasa-biasa saja maka kemungkinan terjadinya senjangan menjadi sangat tinggi.

Penelitian mengenai hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan telah banyak dilakukan. Misalnya Dunk (1993), meneliti pengaruh asimetri informasi dan *budget emphasis* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Dalam hipotesisnya Dunk (1993) menyatakan bahwa tidak ada interaksi antara partisipasi anggaran, asimetri informasi dan penekanan anggaran yang berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Sedangkan, simpulan yang diperoleh dalam penelitiannya menyatakan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran tergantung pada asimetri informasi dan penekanan anggaran.

Ramdeen *et.al* (2006) meneliti pengaruh partisipasi anggaran, *budget emphasis* dan asimetri informasi terhadap senjangan anggaran, hasilnya terjadi hubungan negatif diantara variabel-variabel tersebut. Hasil penelitian tersebut berbeda dengan hipotesis yang dikemukakan, dalam hipotesisnya Ramdeen *et. al* (2006) menyatakan adanya hubungan positif antara partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi yang dapat mempengaruhi senjangan anggaran. Dengan kata lain, indikasi dalam hipotesis tersebut dapat dinyatakan apabila partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi tinggi akan menghasilkan pula tingginya

anggaran (berbanding lurus), akan tetapi hasil yang diperoleh berdasarkan penelitian adalah sebaliknya yaitu berbanding terbalik terhadap hipotesis yang dikemukakan.

Anggraeni (2008) yang melakukan penelitian yang sama seperti Dunk dan Ramdeen *et.al.* Dalam penelitian yang dilakukan Anggraeni subyek penelitiannya adalah PT Jasa Raharja Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil yang diperoleh dalam penelitian tersebut sedikit berbeda dengan yang dikemukakan Dunk maupun Ramdeen *et.al.* Hasil tersebut menyatakan bahwa hubungan partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran berpengaruh pada terjadinya senjangan anggaran, sedangkan asimetri informasi tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Proses penyusunan anggaran di Kabupaten Semarang melibatkan banyak partisipasi baik dari unsur pemerintah, legislatif maupun masyarakat. Penyusunan anggaran terdiri dari beberapa tahapan mulai dari penetapan skala prioritas program dan kegiatan, Musyawarah Rencana Pembangunan (Musrenbang), tahap penyusunan anggaran dari masing-masing dinas/instansi, penelitian oleh tim anggaran pemerintah daerah (TAPD), pembahasan oleh legislatif dan diakhiri penetapannya oleh legislatif bersama pemerintah daerah.

Berbagai proses yang perlu dilalui dalam penyusunan anggaran di Kabupaten Semarang tersebut melibatkan partisipasi dalam penyusunannya, penekanan anggaran pada tahap penetapan skala prioritas program dan kemungkinan munculnya asimetri informasi pada tahap penelitian dan

pembahasan. Proses yang demikian dan penelitian terdahulu masih menunjukkan perbedaan pada hasilnya yang menjadi dasar latar belakang penulisan penelitian ini, maka penulis tertarik melakukan penelitian replikasi mengenai pengaruh hubungan antara partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi terhadap senjangan anggaran dengan membedakan subyek penelitian yaitu pada instansi pemerintah daerah di Kabupaten Semarang.

1.2 Rumusan Masalah

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah partisipasi anggaran akan berpengaruh terhadap senjangan anggaran ?
2. Apakah penekanan anggaran sebagai variabel moderating berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran ?
3. Apakah asimetri informasi sebagai variabel moderating berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran ?

1.3 Tujuan dan Manfaat Penelitian

Penelitian pengaruh partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran pada pemerintah daerah bertujuan :

1. Untuk menguji apakah partisipasi anggaran akan berpengaruh terhadap senjangan anggaran
2. Untuk menguji apakah penekanan anggaran sebagai variabel moderating berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran
3. Untuk menguji apakah asimetri informasi sebagai variabel moderating berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran

Sedangkan manfaat yang diharapkan dalam penelitian ini, yaitu :

1. Manfaat Praktis

Hasil penelitian diharapkan dapat digunakan sebagai pertimbangan jajaran manajemen dalam pemerintahan untuk menciptakan anggaran yang efektif dan memberikan masukan dalam aktivitas perencanaan kegiatan pemerintahan

2. Manfaat Bagi Peneliti

Diharapkan dapat memberikan kontribusi ilmu pengetahuan terutama yang berkaitan dengan akuntansi manajemen serta memperkuat penelitian terdahulu. Selain itu juga menjadi tambahan pengetahuan antara teori dengan terapan praktis dalam akuntansi sektor publik.

1.4 Sistematika Penulisan

BAB I : PENDAHULUAN

Terdiri atas latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan dan manfaat penelitian serta sistematika penulisan

BAB II : TELAAH PUSTAKA

Bab ini berisi landasan teori dan penelitian terdahulu, kerangka pemikiran serta hipotesis

BAB III : METODE PENELITIAN

Bab ini terdiri atas variabel penelitian dan definisi operasional variabel, populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data serta metode analisis

BAB IV : HASIL DAN ANALISIS

Terdiri atas deskripsi objek penelitian, analisis data dan interpretasi hasil

BAB V : PENUTUP

Bab ini berisi simpulan, keterbatasan dan saran

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

BAB II

TELAAH PUSTAKA

2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu

2.1.1 Landasan Teori

Teori keagenan menjelaskan cara terbaik untuk mengorganisir hubungan antara *principal* dalam menentukan pekerjaan pihak lain (agen) (Eisenhardt, 1989) dalam Ramdeen *et.al* (2006). Teori keagenan tersebut menyatakan bahwa dibawah kondisi ketidaklengkapan informasi dan ketidakpastian, dimana terdapat sifat terbaik dalam pengaturan bisnis akan timbul dua masalah dalam keagenan yaitu : *moral hazard* dan pilihan kurang menguntungkan. Pilihan kurang menguntungkan merupakan kondisi dimana *principal* tidak dapat mengetahui dengan pasti bahwa agen secara tepat menggunakan kemampuannya dalam melaksanakan pekerjaannya dibandingkan dengan imbalan yang diterimanya. Sedangkan, *moral hazard* merupakan kondisi dimana *principal* tidak yakin bahwa agen bekerja dengan usaha maksimalnya (Eisenhardt, 1989) dalam Ramdeen *et.al* (2006).

Teori keagenan telah digunakan untuk menjelaskan perilaku senjangan dalam proses anggaran. Teori keagenan memfokuskan bagaimana cara membuat desain kontrak insentif yang dapat digunakan untuk memaksimalkan laba dihubungkan dengan : asimetri informasi antara agen dan *principal*, kesesuaian pendapatan pribadi oleh agen, dan

dan ketidakpastian lingkungan yang berakibat pada hasil keputusan agen (Choudhury, 1985) dalam Ramdeen *et.al* (2006). Senjangan dapat terjadi ketika manager ikut serta dalam pemakaian hadiah diluar gaji secara berlebihan atau kecenderungan untuk menyusutkannya. Senjangan barangkali ”menyusutkan” perilaku dari agen (Baiman, 1982) dalam Ramdeen *et.al* (2006).

Teori keagenan mendukung empat variabel utama dalam studi ini. Senjangan anggaran merupakan variabel terikat. Interaksi variabel bebas (partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi) dievaluasi dampaknya terhadap senjangan anggaran (Ramdeen *et.al*, 2006).

2.1.1.1 Senjangan Anggaran

Anggaran digunakan oleh perusahaan untuk pengawasan dan perencanaan kegiatan operasinya. Oleh karena itu, anggaran merupakan alat penting manajemen dalam meramalkan kondisi bisnis dimasa yang akan datang (Onsi, 1973) dalam Ramdeen *et.al* (2006). Terdapat dua alasan untuk ketidaktepatan dalam anggaran. Alasan pertama dapat disebabkan oleh kesalahan, alasan yang lain karena penyusunannya (Young, 1985) dalam Ramdeen *et.al* (2006). Cyert & March (1964) mendefinisikan senjangan organisasional sebagai perbedaan antara ketersediaan sumber daya dalam perusahaan dengan sumber daya yang dibutuhkan untuk mengelola organisasi.

Onsi (1973) menyatakan bahwa senjangan anggaran menggambarkan salah satu jumlah sumber daya tambahan yang sengaja dibangun manajer dalam anggarannya atau berarti dengan sengaja mengecilkan kemampuan produktifnya. Schiff & Lewin (1970) mengindikasikan, manajer dapat menciptakan senjangan anggaran dengan memperkecil pendapatan dan membebankan biaya menjadi lebih tinggi.

Senjangan anggaran tidak selalu merugikan tetapi dalam kejadian tertentu dapat juga memberikan keuntungan. Schiff & Lewin (1968) dalam Ramdeen *et.al* (2006) menemukan bahwa manajemen dapat dan bisa menciptakan senjangan anggaran untuk mencapai anggaran yang harus dicapai dan untuk mengamankan sumber daya untuk kepentingan dan tujuan mereka dimasa yang akan datang. Schiff & Lewin juga menyatakan bahwa adanya senjangan merupakan hal yang umum bagi para manajer, baik manajer dalam perusahaan yang berorientasi laba maupun nirlaba, yang sudah stabil maupun yang sedang berkembang. Mereka menyiratkan bahwa senjangan merupakan alat bagi manajemen untuk memenuhi keuntungan pribadinya yang tercakup dalam anggaran.

Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik (Anthony dan Govindarajan, 2006). Young (1985) dalam Darlis (2002) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya.

Senjangan anggaran merupakan langkah pembuat anggaran untuk mencapai target yang lebih mudah dicapai padahal kapasitas sesungguhnya masih jauh lebih tinggi. Banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Oleh karena itu, anggaran yang dihasilkan adalah target yang lebih mudah bagi mereka untuk dicapai.

Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktik senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen (manajemen) dan *principal* yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya (Latuheru, 2005).

Agency theory menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998) dalam Latuheru. Jika bawahan (*agent*) yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, akan memungkinkan bawahan memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan

didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

2.1.1.2 Anggaran

2.1.1.2.1 Pengertian Anggaran

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial (Bastian, 2006). Anthony dan Govindarajan (2006) menyatakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi.

Definisi anggaran menurut Mulyadi (1999) yaitu, anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif, yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran yang lain, yang mencakup jangka waktu satu tahun. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan suatu alat penting dalam perencanaan yang dinyatakan dalam satu ukuran tertentu untuk mencapai tujuan organisasi dalam kurun waktu yang relatif singkat.

2.1.1.2.2 Fungsi Anggaran

Banyak ahli mengemukakan mengenai fungsi dari anggaran. Secara umum anggaran merupakan rencana jangka pendek atau panjang yang disusun oleh perusahaan. Menurut Supriyono (2000) banyak perusahaan menerapkan sistem anggaran dalam kegiatan operasionalnya karena anggaran memiliki beberapa fungsi sebagai berikut :

1. Fungsi Perencanaan

Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan jangka pendek dan kesanggupan manajer pusat pertanggungjawaban untuk melaksanakan program, atau bagian dari program dalam jangka pendek umumnya satu tahun.

2. Fungsi Koordinasi

Anggaran berfungsi sebagai alat mengkoordinasikan rencana dan tindakan bernagai unit atau segmen yang ada dalam organisasi agar dapat bekerja secara selaras kearah pencapaian tujuan.

3. Fungsi Komunikasi

Dalam penyusunan anggaran, berbagai unit dan tingkatan organisasi berkomunikasi dan berperan dalam proses anggaran. Selanjutnya setiap orang yang bertanggung jawab terhadap anggaran harus dinilai mengenai prestasinya melalui laporan pengendalian produk.

4. Fungsi Motivasi

Anggaran berfungsi sebagai alat memotivasi para pelaksana didalam melaksanakan tugas-tugas atau mencapai tujuan.

5. Fungsi Pengendalian

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian, karena anggaran yang telah disetujui merupakan komitmen dari para pelaksana yang ikut berperan serta dalam penyusunan anggaran tersebut.

6. Fungsi Pendidikan

Anggaran berfungsi juga sebagai alat untuk mendidik para manajer mengenai bagaimana bekerja secara terperinci pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya dan sekaligus menghubungkan dengan pusat pertanggungjawaban lain didalam organisasi yang bersangkutan.

Sedangkan menurut Anthony dan Govindarajan (2006) anggaran operasi mempunyai fungsi sebagai berikut :

1. Untuk menyesuaikan rencana strategis
2. Untuk membantu mengkoordinasikan aktivitas dari beberapa bagian organisasi

3. Untuk menugaskan tanggung jawab kepada manajer, untuk mengotorisasi jumlah yang berwenang yang mereka gunakan, dan untuk menginformasikan kepada mereka mengenai kinerja yang diharapkan dari mereka
4. Untuk memperoleh komitmen yang merupakan dasar untuk mengevaluasi kinerja aktual manajer.

2.1.1.2.3 Karakteristik Anggaran

Untuk memperoleh konsep yang lebih jelas mengenai anggaran, berikut karakteristik anggaran yang dikemukakan Mulyadi (1999):

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan selain keuangan
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu satu tahun
3. Anggaran berisi komitmen atas kesanggupan manajemen yang berarti bahwa para manajer setuju untuk menerima tanggung jawab untuk mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran
4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusun anggaran
5. Sekali disetujui, anggaran hanya dapat diubah di bawah kondisi tertentu
6. Secara berkala, kinerja keuangan sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran dan selisihnya dianalisis dan dijelaskan.

2.1.1.2.4 Manfaat dan Tujuan Anggaran

Anggaran diperlukan karena memiliki tujuan dan manfaat. Anggaran merupakan alat manajemen yang bermanfaat bagi manajemen dalam melaksanakan dan mengendalikan organisasi agar tujuan organisasi tercapai secara efektif dan efisien. Berikut tujuan dan manfaat anggaran menurut Nafarin (2000) :

Terdapat beberapa tujuan disusunnya anggaran, antara lain :

1. Digunakan sebagai landasan yuridis formal dalam memilih sumber dan investasi dana
2. Mengadakan pembatasan jumlah dana yang dicari dan digunakan
3. Merinci jenis sumber dana yang dicari maupun jenis investasi dana, sehingga dapat mempermudah pengawasan
4. Merasionalkan sumber dan investasi dana agar dapat mencapai hasil yang maksimal
5. Menyempurnakan rencana yang telah disusun karena dengan anggaran menjadi lebih jelas dan nyata terlihat
6. Menampung dan menganalisis serta memutuskan setiap usulan yang berkaitan dengan keuangan.

Sedangkan manfaat dari anggaran, yaitu :

1. Semua kegiatan dapat mengarah pada pencapaian tujuan bersama
2. Dapat digunakan sebagai alat untuk menilai kelebihan atau kekurangan karyawan
3. Dapat memotivasi karyawan

4. Menimbulkan tanggung jawab tertentu pada pegawai
5. Menghindari pemborosan dan pembayaran yang kurang perlu
6. Sumber daya seperti tenaga kerja, peralatan dan dana dapat dimanfaatkan seefisien mungkin
7. Alat pendidikan bagi para manajer.

2.1.1.2.5 Keunggulan dan Kelemahan Anggaran

Anggaran dihasilkan oleh proses penyusunan anggaran. Pemakaian anggaran memberikan beberapa keunggulan pada organisasi atau unit organisasi yang memakainya, yaitu :

1. Menyediakan suatu pendekatan disiplin untuk menyelesaikan masalah
2. Menyediakan cara-cara untuk memformalisasikan usaha perencanaan
3. Menutup kemacetan potensial sebelum kemacetan itu terjadi
4. Membantu manajemen membuat studi awal terhadap masalah-masalah yang dihadapi suatu organisasi dan membiasakan manajemen untuk mempelajari dengan seksama suatu masalah sebelum diputuskan
5. Mengembangkan iklim “sadar laba” dalam perusahaan, mendorong sikap kesadaran pentingnya biaya dan memaksimalkan pemanfaatan sumber-sumber perusahaan

6. Membantu mengkoordinasikan dan mengintegrasikan penyusunan rencana operasi berbagai bagian yang ada pada organisasi sehingga keputusan akhir dan rencana-rencana tersebut dapat diintegrasikan dan komprehensif
7. Memberikan kesempatan pada organisasi untuk meninjau kembali secara sistematis terhadap kebijaksanaan dan pedoman dasar yang sudah ditentukan
8. Mengkoordinasikan, menghubungkan dan membantu mengarahkan investasi dan semua usaha-usaha organisasi ke saluran yang paling menguntungkan
9. Mendorong suatu standar prestasi tinggi dengan membangkitkan semangat bersaing yang sehat, menimbulkan persaingan yang berguna dan menyediakan perangsang untuk pelaksanaan yang lebih efektif
10. Menyediakan tujuan atau sasaran yang merupakan alat pengukur atau standar untuk mengukur prestasi dan ukuran pertimbangan manajemen dan sikap eksklusif secara individual.

(Supriyono, 2000).

Meskipun anggaran memiliki banyak keunggulan, namun anggaran juga memiliki beberapa kelemahan, yaitu :

1. Anggaran dibuat berdasarkan taksiran dan anggapan, sehingga mengandung unsur ketidakpastian

2. Menyusun anggaran yang cermat memerlukan waktu, uang dan tenaga yang tidak sedikit, sehingga tidak semua perusahaan mampu menyusun anggaran yang lengkap dan akurat
3. Bagi pihak yang merasa dipaksa untuk melakukan penyusunan anggaran dapat mengakibatkan mereka menggerutu dan menentang, sehingga anggaran tidak akan efektif.

(Nafarin, 2000).

2.1.1.2.6 Proses Penyusunan Anggaran

Penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran setiap manajer dalam melaksanakan program atau bagian dari program. Penyusunan anggaran memerlukan kerjasama para manajer dari berbagai jenjang organisasi. Untuk menghasilkan anggaran yang dapat berfungsi sebagai alat perencanaan dan sekaligus sebagai alat pengendalian, penyusunan anggaran memerlukan persyaratan tertentu (Mulyadi, 1999).

Penyusunan anggaran menurut Anthony dan Govindarajan (2006) perlu melibatkan departemen anggaran yang memiliki fungsi sebagai berikut :

1. Menerbitkan prosedur dan formulir untuk penyusunan anggaran
2. Mengkoordinasikan dan menerbitkan setiap tahunnya asumsi-asumsi dasar tingkat korporat yang akan menjadi dasar untuk anggaran (misalnya: asumsi-asumsi mengenai perekonomian)

3. Memastikan bahwa informasi disampaikan dengan semestinya antarunit organisasi yang saling terkait
4. Memberikan bantuan bagi pembuat anggaran dalam penyusunan anggaran mereka
5. Menganalisis anggaran yang diajukan dan memberikan rekomendasi, pertama kepada pembuat anggaran dan kemudian kepada manajemen senior
6. Menangani proses pembuatan revisi anggaran selama tahun tersebut
7. Mengkoordinasikan pekerjaan dari departemen anggaran di eselon-eselon yang lebih rendah (misalnya: unit bisnis dari departemen anggaran)
8. Menganalisis kinerja yang dilaporkan terhadap anggaran, menginterpretasikan hasilnya, dan membuat laporan ringkasan untuk manajemen senior.

Dalam penyusunan anggaran diperlukan suatu unit organisasi yang mengkoordinasikan berbagai jenis usulan anggaran dari berbagai pusat pertanggungjawaban. Unit organisasi tersebut dikenal dengan komite anggaran. Komite anggaran melaksanakan suatu peranan yang penting. Komite tersebut meninjau dan menyesuaikan masing-masing anggaran. Biasanya, komite anggaran juga harus menyetujui revisi anggaran besar yang dibuat selama tahun tersebut (Anthony dan Govindarajan, 2006).

Salah satu pertimbangan utama dalam penyusunan anggaran adalah prosedur untuk merevisi anggaran setelah disetujui. Jelasnya, jika dapat direvisi sesuai dengan keinginan pembuat anggaran, maka tidak ada gunanya meninjau dan menyetujui anggaran di awal. Di lain pihak, jika asumsi anggaran ternyata tidak realistis sehingga perbandingan angka aktual terhadap anggaran adalah tidak berarti, maka revisi anggaran mungkin diinginkan. Ada dua jenis umum revisi anggaran :

1. Prosedur yang memungkinkan pemutakhiran anggaran secara sistematis (misalnya: kuartalan)
2. Prosedur yang memungkinkan adanya revisi dalam keadaan tertentu

Bisa dikatakan, revisi anggaran harus dijustifikasi berdasarkan perubahan kondisi yang signifikan dari yang ada ketika anggaran yang asli disetujui (Anthony dan Govindarajan, 2006). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa penyusunan anggaran merupakan proses yang tidak dapat berdiri sendiri karena memerlukan kerja sama dari berbagai bagian dan diperlukan departemen khusus dalam penyusunannya. Penyusunan anggaran juga memerlukan pertimbangan yang matang agar dalam perjalanannya tidak diperlukan proses revisi anggaran karena pertimbangan yang kurang matang pada saat penyusunan awal.

2.1.1.3 Partisipasi Anggaran

Teori keagenan telah digunakan untuk menjelaskan partisipasi anggaran. Magee (1980) menjelaskan bahwa, hasil yang diharapkan *principal* dapat ditingkatkan dengan akses informasi terhadap agen sebelum proses persiapan anggaran. Melalui partisipasi dalam proses persiapan anggaran, *principal* akan memperoleh kesempatan mendapatkan informasi dari agen yang dapat dikomunikasikan dan lebih akurat berupa lokal informasi yang nantinya akan digunakan sebagai standar yang dapat memberikan keuntungan dalam pengukuran kinerjanya nanti (Magee, 1980; Baiman, 1982; Baiman & Evans, 1983).

Partisipasi agen dalam proses penganggaran kemungkinan memberikan akses local informasi dari agen kepada *principal*, dan asimetri informasi kemungkinan memunculkan peningkatan senjangan yang tinggi sehubungan dengan proses penganggaran tersebut (Ramdeen, *et.al*, 2006). Partisipasi anggaran berarti adanya pengaruh manajer tingkat bawah dalam proses perencanaan dan pengambilan keputusan bersama dengan atasannya yang berkaitan dengan area tanggung jawab atasannya (Milani, 1975) dalam Ramdeen, *et.al* (2006).

Brownell & Mc.Innes (1986) menyatakan bahwa manajer tingkat bawah berusaha bersiasat untuk melakukan senjangan jika mereka memiliki harapan untuk memperoleh keuntungan yang lebih dalam

proses partisipasi anggaran, dan mengharapkan penghargaan yang seharusnya diperoleh agen dalam pencapaian anggarannya. Manajer melakukan senjangan dalam anggarannya dengan tujuan untuk melindungi keuntungan pribadinya dan hal tersebut merupakan perilaku yang rasional (Lowe & Shaw, 1968).

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

Penelitian telah menunjukkan bahwa partisipasi anggaran (yaitu proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran) mempunyai dampak positif terhadap motivasi manajerial karena dua alasan :

1. Kemungkinan ada penerimaan yang lebih besar atas cita-cita anggaran jika anggaran dipandang berada dalam kendali pribadi manajer, dibandingkan bila dipaksakan secara eksternal. Hal ini mengarah kepada komitmen pribadi yang lebih besar untuk mencapai cita-cita tersebut
2. Hasil penyusunan anggaran partisipatif adalah pertukaran informasi yang efektif. Besar anggaran yang telah disetujui merupakan hasil dari keahlian dan pengetahuan pribadi dari pembuat anggaran, yang paling dekat dengan lingkungan produk/pasar. Lebih lanjut lagi, pembuat anggaran mempunyai pemahaman yang lebih jelas mengenai pekerjaan mereka melalui interaksi dengan atasan selama fase peninjauan dan persetujuan

Penyusunan anggaran partisipatif adalah sangat menguntungkan untuk pusat tanggung jawab yang beroperasi dalam lingkungan yang dinamis dan tidak pasti karena manajer yang bertanggung jawab atas pusat tanggung jawab semacam itu kemungkinan besar memiliki informasi terbaik mengenai variabel yang mempengaruhi pendapatan dan beban mereka (Anthony dan Govindarajan, 2006).

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua orang pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat keputusan tersebut. Partisipasi dalam penyusunan anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa

datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran. Tingkat partisipasi *operating managers* akan mendorong moral kerja yang tinggi dan inisiatif para manajer. Moral kerja yang tinggi merupakan kepuasan seseorang terhadap pekerjaan, atasan dan rekan sekerjanya. Moral kerja ditentukan oleh seberapa besar seseorang mengidentifikasi dirinya sebagai bagian dari organisasi (Mulyadi, 1999).

Berdasarkan uraian-uraian di atas dapat ditarik suatu simpulan bahwa partisipasi anggaran merupakan keikutsertaan baerbagi pihak yang berkepentingan dengan anggaran untuk bersama-sama mengambil peran guna menentukan dan mencapai anggaran yang merupakan suatu cerminan tujuan organisasi.

Anggaran partisipatif selain memiliki beberapa dampak positif juga memiliki tiga potensial masalah, yaitu :

1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah
2. Membuat kelonggaran dalam anggaran (sering disebut sebagai menutupi anggaran)
3. Partisipasi semu

(Mowen, 2006).

2.1.1.4 Penganggaran Sektor Publik

2.1.1.4.1 Pengertian Anggaran Sektor Publik

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2004.a). Anggaran publik akan berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter (Bastian, 2006). Dapat disimpulkan bahwa penganggaran sektor publik berarti proses pelaksanaan program-program dalam bentuk pendapatan dan belanja yang dinyatakan dengan satuan moneter dan didanai dengan uang masyarakat.

Anggaran sektor publik dibuat untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat, seperti listrik, air bersih, kualitas kesehatan, pendidikan dan sebagainya agar terjamin secara layak. Tingkat kesejahteraan masyarakat dipengaruhi oleh keputusan yang diambil oleh pemerintah melalui anggaran yang mereka buat. Anggaran merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi. Untuk itu, anggaran sektor publik harus mencakup aspek perencanaan, aspek pengendalian dan aspek akuntabilitas publik (Mardiasmo, 2004.a).

2.1.1.4.2 Pentingnya Anggaran Sektor Publik

Dalam sebuah negara demokrasi, pemerintah mewakili kepentingan rakyat, uang yang dimiliki pemerintah adalah uang rakyat dan anggaran menunjukkan rencana pemerintah untuk membelanjakan uang rakyat tersebut. Anggaran merupakan alat ekonomi terpenting yang dimiliki pemerintah untuk mengarahkan perkembangan sosial dan ekonomi, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Untuk itulah anggaran sektor publik harus memenuhi kriteria berikut :

1. Merefleksikan perubahan prioritas kebutuhan dan keinginan masyarakat
2. Menentukan penerimaan dan pengeluaran departemen-departemen pemerintah, pemerintah propinsi atau pemerintah daerah.

Keputusan anggaran yang dibuat pemerintah daerah dan propinsi seharusnya merefleksikan prioritas pemerintah daerah atau pemerintah propinsi dengan baik. Anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan yaitu :

1. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat
2. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran diperlukan karena

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

3. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada.

(Mardiasmo, 2004.a).

2.1.1.4.3 Fungsi Anggaran Sektor Publik

Anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama yaitu:

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

Anggaran merupakan alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan dan berapa hasil yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut. Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan untuk :

- a. Merumuskan tujuan serta sasaran kebijakan agar sesuai dengan visi dan misi yang ditetapkan
- b. Merencanakan berbagai program dan kegiatan untuk mencapai tujuan organisasi serta merencanakan alternatif sumber pembiayaannya

- c. Mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang telah disusun
 - d. Menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi.
2. Anggaran sebagai alat pengendalian (*Control tool*)

Sebagai alat pengendalian manajerial, anggaran sektor publik digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah mempunyai uang yang cukup untuk memenuhi kewajibannya. Selain itu, anggaran digunakan untuk memberi informasi dan meyakinkan legislatif bahwa pemerintah bekerja secara efisien, tanpa ada korupsi dan pemborosan. Pengendalian anggaran publik dapat dilakukan melalui cara sebagai berikut :

- a. Membandingkan kinerja aktual dengan kinerja yang dianggarkan
 - b. Menghitung selisih anggaran
 - c. Menemukan penyebab yang dapat dikendalikan dan tidak dapat dikendalikan atas suatu varians
 - d. Merevisi standar biaya atau atrget anggaran untuk tahun berikutnya.
3. Anggaran sebagai alat kebijaksanaan fiskal (*Fiscal tool*)

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

prediksi dan estimasi ekonomi. Anggaran dapat digunakan untuk mendorong, memfasilitasi dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.

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

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

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

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

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

Anggaran merupakan wujud komitmen dari budget holder (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai

berdasarkan berapa yang berhasil ia capai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan.

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

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

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

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

(Mardiasmo.a, 2004).

2.1.1.4.4 Jenis-Jenis Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2004.a) Anggaran sektor publik dibagi menjadi dua, yaitu:

1. Anggaran operasional

Anggaran operasional digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari-hari dalam menjalankan pemerintahan. Pengeluaran pemerintah yang dapat dikategorikan dalam anggaran operasional

adalah belanja rutin. Belanja rutin (*recurrent expenditure*) adalah pengeluaran yang manfaatnya hanya untuk satu tahun anggaran dan tidak dapat menambah aset atau kekayaan bagi pemerintah. Secara umum, pengeluaran yang masuk kategori anggaran operasional antara lain; belanja administrasi umum dan belanja operasi dan pemeliharaan.

2. Anggaran modal

Anggaran modal menunjukkan rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabot dan sebagainya. Pengeluaran modal yang besar biasanya dilakukan dengan menggunakan pinjaman. Belanja investasi/modal adalah pengeluaran yang manfaatnya cenderung melebihi satu tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan pemerintah dan selanjutnya akan menambah anggaran rutin untuk biaya operasional dan pemeliharaannya.

2.1.1.4.5 Prinsip-Prinsip Anggaran Sektor Publik

Prinsip-prinsip anggaran sektor publik 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 komprehensif

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 multitalunan

6. Akurat

Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (*hidden reserve*) yang dapat dijadikan sebagai kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya *underestimate* pendapatan dan *overestimate* pengeluaran

7. Jelas

Anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat dan tidak membingungkan

8. Diketahui publik

Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

(Mardiasmo, 2004.a).

2.1.1.4.6 Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik

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

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

Sedangkan faktor dominan yang terdapat dalam proses penganggaran adalah :

1. Tujuan dan target yang hendak dicapai
2. Ketersediaan sumber daya (faktor-faktor produksi yang dimiliki pemerintah)
3. Waktu yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan dan target
4. Faktor-faktor lain yang mempengaruhi anggaran, seperti munculnya peraturan pemerintah yang baru, fluktuasi pasar, perubahan sosial dan politik, bencana alam dan sebagainya.

Penyusunan anggaran sektor publik pada dasarnya tidak berbeda jauh dengan sektor swasta. Penyusunan anggaran sektor publik terdiri atas empat tahapan yaitu :

1. Tahap persiapan anggaran

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Terkait dengan masalah tersebut, yang perlu diperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran hendaknya terlebih dahulu dilakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat.

Di Indonesia, proses perencanaan APBD dengan paradigma baru menekankan pada pendekatan *bottom up planning* dengan tetap mengacu pada arah kebijakan pembangunan pemerintah pusat. Arah kebijakan pembangunan pemerintah pusat tertuang dalam dokumen perencanaan berupa program Pembangunan Nasional (PROPENAS), Rencana Strategis (RENSTRA) dan Rencana Pembangunan Tahunan (REPETA).

Sementara itu, ditingkat daerah (Propinsi dan kabupaten/kota) berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah No.108 tahun 2000 pemerintah daerah disyaratkan untuk membuat dokumen perencanaan daerah yang terdiri atas RENSTRADA, yang isinya diupayakan tidak menyimpang dari PROPENAS dan RENSTRA pemerintah pusat. Rincian RENSTRADA untuk setiap tahunnya akan digunakan sebagai masukan dalam penyusunan REPETADA dan APBD.

2. Tahap ratifikasi

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

3. Tahap implementasi (*Budget Implementation*)

Setelah anggaran disetujui oleh legislatif, tahap berikutnya adalah pelaksanaan anggaran. Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem (informasi) akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam hal ini bertanggung jawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati dan bahkan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya. Sistem akuntansi yang baik meliputi pula dibuatnya sistem pengendalian intern yang memadai.

4. Tahap pelaporan dan evaluasi

Tahap persiapan, ratifikasi dan implementasi anggaran terkait dengan aspek operasional anggaran, sedangkan tahap pelaporan dan evaluasi terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan tahap *budget reporting and evaluation* tidak akan menemui banyak masalah.

2.1.1.5 Penekanan Anggaran

Menurut Merchant (dalam Ramdeen et.al, 2006) karena para manajer dipaksa mencapai tujuan yang mereka anggar ada suatu kemungkinan mereka menciptakan senjangan anggaran. Penekanan anggaran biasanya diciptakan oleh para supervisor/pengawas (Hofstede, 1968) dalam Ramdeen (2006). Apabila terjadi penekanan untuk pencapaian anggaran, kecenderungan yang biasanya akan terjadi adalah meletakkannya dalam anggaran perusahaan (Lowe & Shaw, 1968).

Alasan utama manajer tingkat bawah berusaha melakukan senjangan adalah untuk meningkatkan kesempatan memperoleh penghasilan yang lebih apabila penghargaan yang diberikan ditandai dengan pencapaian anggaran, maka mereka akan cenderung membangun senjangan dalam anggarannya melalui proses partisipasi (Lowe & Shaw, 1968; Schiff & Lewin, 1968; Waller, 1988).

Meskipun, penekanan anggaran dalam evaluasi kinerja memungkinkan terjadinya senjangan anggaran (Baiman & Lewis, 1989) dalam Ramdeen, *et.al* (2006).

Anggaran yang ideal adalah anggaran yang menantang tetapi dapat dicapai. Dalam istilah statistik, hal ini dapat diartikan bahwa seorang manajer yang berkinerja dengan cukup baik mempunyai kesempatan paling tidak 50% untuk mencapai jumlah anggaran. Merchant dan Manzoni, dalam studi lapangan atas manajer unit bisnis menyimpulkan dapat dicapainya anggaran unit bisnis dalam praktik biasanya lebih tinggi dari 50%. Ada beberapa alasan mengapa manajemen senior menyetujui anggaran yang dapat dicapai untuk unit bisnis, yaitu :

1. Jika target anggaran terlampau sulit, manajer termotivasi untuk mengambil tindakan-tindakan jangka pendek yang mungkin tidak sesuai dengan kepentingan jangka panjang perusahaan. Target laba yang dapat dicapai adalah salah satu cara untuk meminimalkan tindakan yang disfungsi ini.
2. Target anggaran yang dapat dicapai mengurangi motivasi para manajer untuk terlibat dalam manipulasi data untuk memenuhi anggaran
3. Jika anggaran laba unit bisnis mencerminkan target yang dapat dicapai, manajemen senior pada akhirnya dapat mengungkapkan target laba ke analisis sekuritas, pemegang saham dan pihak-pihak

eksternal lainnya dengan perkiraan yang wajar bahwa hal tersebut adalah benar

4. Anggaran laba yang sulit dicapai biasanya mengimplikasikan target penjualan yang terlalu optimis. Hal ini dapat mengarah pada komitmen yang berlebihan atas sumber daya guna mempersiapkan diri untuk aktivitas penjualan yang lebih tinggi.
5. Ketika manajer unit bisnis mampu mencapai dan melebihi target mereka, ada suasana kemenangan dan sikap positif dalam perusahaan.

(Anthony dan Govindarajan, 2006).

2.1.1.6 Asimetri Informasi

Teori keagenan menunjukkan bahwa asimetri informasi mungkin dapat merubah tingkat partisipasi menuju terjadinya senjangan anggaran. Asimetri informasi muncul ketika agen memiliki informasi yang dapat berpengaruh terhadap pengambilan keputusan antara agen dan principal (Baiman & Evans, 1983; Penno, 1984; Coughlan & Schmidt, 1985). Magee (1980) dalam Dunk (1993) menyatakan bahwa, hasil yang diharapkan seorang atasan dapat ditingkatkan dengan akses terhadap informasi pribadi bawahan.

Atasan mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih daripada bawahan mengenai unit tanggung jawab bawahan, maupun sebaliknya. Bila kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan kepada bawahan mengenai pencapaian target

anggaran yang menurut bawahan terlalu tinggi. Namun bila kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai. Keadaan dimana salah satu pihak mempunyai pengetahuan lebih daripada yang lainnya terhadap sesuatu hal disebut asimetri informasi.

Baiman (1982), Chow *et.al* (1988), Blanchard & Chow (1983) dan Waller (1988) menyatakan bahwa di beberapa organisasi, bawahan memiliki informasi lebih akurat yang dapat mempengaruhi pengukuran kinerja dibandingkan atasannya. Baiman dan Evans (1983) menyarankan agar bawahan yang memiliki informasi pribadi mengenai perusahaan ikut berpartisipasi sesuai dengan sistem pengendalian manajemen dengan menyampaikan atau meyertakan informasi pribadinya untuk dipadukan dengan standar anggaran perusahaan dalam rangka penetapan kinerja perusahaan.

2.1.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan berbagai variabel moderating telah banyak dilakukan. Dunk (1993) misalnya, dalam penelitiannya *the effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack* Dunk mengajukan hipotesis bahwa tidak ada interaksi antara partisipasi anggaran, asimetri informasi dan penekanan anggaran yang mempengaruhi senjangan anggaran. Akan tetapi hasil yang

diperoleh menunjukkan adanya hubungan antara partisipasi dengan senjangan justru tergantung pada informasi asimetri dan penekanan anggaran.

Ramdeen *et.al* (2006) mengadakan penelitian untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi terhadap senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini mengatakan bahwa terdapat interaksi positif antara partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi terhadap senjangan anggaran. Akan tetapi, hasil dalam penelitian Ramdeen *et.al* menunjukkan interaksi yang sebaliknya yaitu hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran yang bergantung pada penekanan anggaran dengan asimetri informasi memiliki hubungan negatif.

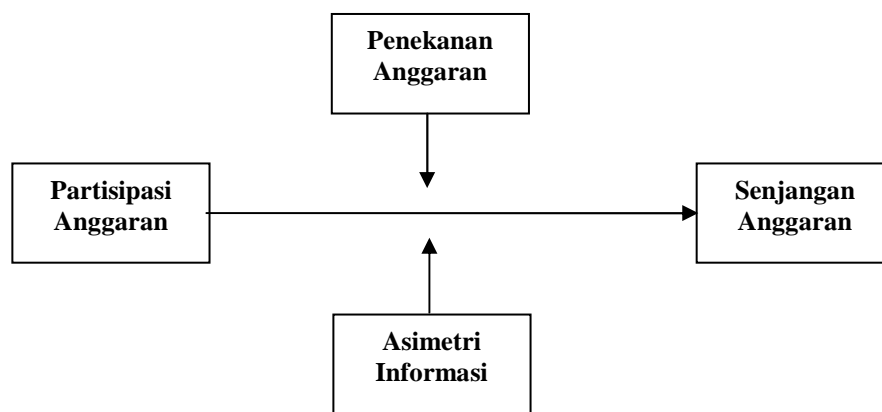
Anggraeni (2008) juga melakukan penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran, *information asymmetry* dan *budget emphasis* terhadap *slack* anggaran. Dalam hipotesisnya disebutkan bahwa masing-masing variabel independen dan moderating berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Sedangkan hasil penelitiannya menyatakan senjangan anggaran hanya dipengaruhi oleh partisipasi anggaran dan *budget emphasis* sedangkan *information asymmetry* tidak berpengaruh karena karyawan pada subyek penelitian tidak menutupi informasi pribadi yang dimilikinya.

2.2 Kerangka Pemikiran

Anggaran merupakan suatu alat penting dalam perencanaan, dengan adanya anggaran seluruh program dapat lebih mudah diawasi dan dikendalikan. Pengawasan dengan menggunakan anggaran menjadi lebih mudah karena setiap bagian telah memiliki rencana program yang akan dilaksanakan dengan sejumlah dana yang dianggarkan. Jika terdapat penyimpangan akan dengan mudah ditemukan dengan membandingkan antara jumlah aktual dengan yang dianggarkan.

Penyusunan anggaran melibatkan berbagai lapisan manajemen, hal tersebut dilakukan agar partisipasi yang diberikan dalam penyusunan anggaran dapat memberikan ketepatan dalam pelaksanaannya nanti. Partisipasi dalam penyusunan anggaran diperlukan dengan harapan manajemen lapisan bawah dapat memberikan informasi yang sesuai untuk tercapainya suatu tujuan, sehingga anggaran tidak hanya dibuat oleh manajemen atas yang mungkin akan sulit dilaksanakan karena tidak sesuai dengan kemampuan yang sesungguhnya. Akan tetapi, partisipasi anggaran jangan sampai menimbulkan adanya senjangan anggaran, karena manajemen menengah atau bawah ingin mengejar bonus sehingga anggaran yang dibuat sangat mudah untuk dicapai.

Hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran tidak dapat serta merta diketahui tanpa melibatkan variabel lain. Penekanan anggaran dan asimetri informasi diperlukan untuk lebih mengetahui hubungan tersebut. Hubungan-hubungan tersebut dapat dilihat dalam kerangka berpikir sebagai berikut :



Gambar 2.1 : Kerangka Pemikiran Penelitian

2.3 Hipotesis

Baiman dan Lewis (1989) dalam Ramdeen *et.al* (2006) menyatakan bahwa penekanan anggaran dalam evaluasi kinerja dapat mendorong terciptanya senjangan anggaran. Alasan utama manager bawah menciptakan senjangan dalam anggarannya tidak lain adalah untuk menciptakan kesempatan bagi mereka untuk meningkatkan imbalan yang akan mereka peroleh, jika manager bawah merasa bahwa penghargaan yang mereka terima didasarkan atas pencapaian anggaran maka, mereka akan menciptakan senjangan anggaran ketika dalam proses partisipasi

(Lowe & Shaw, 1968; Schiff & Lewin, 1968, 1970; Waller, 1988) dalam Ramdeen *et.al* (2006).

Penelitian yang dilakukan oleh Anggareni (2008) mengenai pengaruh partisipasi, *budget emphasis* dan *information assymetry* terhadap *slack* anggaran menyatakan bahwa *budget emphasis* dan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *slack* anggaran, sedangkan asimetri informasi tidak berpengaruh. Para manajer bawah, jika mereka menginginkan adanya rangsangan senjangan dalam anggaran mereka, maka mereka harus ikut serta dalam proses penyusunan anggaran (Lukka, 1988) dalam Ramdeen, *et.al* (2006).

Menurut Baiman (1982) dalam Darlis (2002), bawahan yang berpartisipasi akan terdorong untuk membantu atasan dengan memberikan informasi yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun lebih akurat. Menurutnya, bawahan yang mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal akan melaporkan informasi tersebut kepada atasan. Individu yang berkomitmen tinggi akan mendahulukan kepentingan organisasi (Pinder, 1984) serta berusaha agar organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 1998).

Christensen (1982) dan Baiman & Lewis (1989) dalam Ramdeen, *et.al* (2006) berasumsi bahwa manajer bawah berusaha melakukan senjangan dalam anggarannya jika asimetri informasi dan penekanan anggarannya tinggi. Akan tetapi, Penno (1984) dan Waller (1988) menerangkan bahwa jika penekanan anggaran tinggi dan asimetri

informasi rendah, agen akan memiliki keinginan untuk mengembangkan senjangan, tetapi tidak memberikan jaminan keamanan terhadap anggarannya.

Manajer tingkat bawah yang mengaharapkan mendapat keuntungan melalui senjangan anggaran mereka, maka mereka harus meningkatkan partisipasinya dalam proses penyusunan anggaran (Lukka, 1988). Jika partisipasi rendah, kesempatan bagi manajer bawah untuk menciptakan senjangan dalam anggarannya sangat kecil dengan mengabaikan penyajian penekanan anggaran dan asimetri informasi. Dari uraian di atas, penulis mengajukan hipotesis :

H₁ : Adanya pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

H₂ : Adanya interaksi positif antara partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi yang berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Jika partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi tinggi maka senjangan anggaran juga akan tinggi.

Berdasarkan uraian di atas, maka persamaan hipotesis dirumuskan sebagai berikut :

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1X_2 + b_5X_1X_3 + b_6X_2X_3 + b_7X_1X_2X_3 + \varepsilon$$

Dimana :

Y = senjangan anggaran

X₁ = partisipasi anggaran

X_2	= penekanan anggaran
X_3	= asimetri informasi
X_1X_2	= interaksi antara partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran
X_1X_3	= interaksi antara partisipasi anggaran dengan asimetri informasi
X_2X_3	= interaksi antara partisipasi anggaran dengan asimetri informasi
$X_1X_2X_3$	= interaksi antara partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran dan asimetri informasi
b_0	= <i>intercept</i>
$b_1 - b_7$	= koefisien regresi
ε	= <i>residual error</i>

BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel-variabel yang akan diuji dalam penelitian ini terdiri atas tiga variabel, yaitu partisipasi anggaran sebagai variabel independen, senjangan anggaran sebagai variabel dependen dan penekanan anggaran serta asimetri informasi sebagai variabel moderating. Variabel-variabel yang diteliti adalah :

3.1.1 Variabel Independen

Variabel independen dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran, yaitu tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan berpengaruh dalam menentukan pencapaian tujuan anggaran di pusat pertanggungjawabannya (Kenis, 1979) dalam Darlis (2002). Untuk mengukur partisipasi anggaran digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) dengan enam pertanyaan yang berskala 1 sampai 7 dimana satu menyatakan sangat tidak setuju dan tujuh menyatakan sangat setuju.

3.1.2 Variabel Dependen

Senjangan anggaran merupakan variabel dependen dalam penelitian ini. Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985) dalam Darlis (2002). Item-

item yang dipakai dalam pengukuran senjangan anggaran mengacu pada daftar pertanyaan yang telah digunakan Dunk (1993) yang terdiri atas enam pertanyaan dengan skor masing-masing 1 sampai 7. Skor 1 menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan skor 7 menunjukkan jawaban sangat setuju.

3.1.3 Variabel Moderating

Penekanan anggaran dan asimetri informasi dalam penelitian ini merupakan variabel moderating. Penekanan anggaran merupakan suatu kecenderungan yang terjadi untuk mencapai keberhasilan anggaran dengan cara termudah (Lowe & Shaw, 1968). Sedangkan asimetri informasi menurut Baiman (1982) adalah informasi akurat yang lebih dimiliki oleh bawahannya dibandingkan atasannya yang dapat mempengaruhi pengukuran kinerja. Pengukuran untuk penekanan anggaran akan menggunakan instrumen yang dikembangkan Hopwood (1972) dengan delapan item pertanyaan dengan skala Likert 1 sampai 7. Jawaban skor 1 menunjukkan sangat tidak penting dan jawaban skor 7 menunjukkan sangat penting. Sedangkan variabel asimetri informasi akan diukur dengan pendekatan instrumen Dunk (1993) dimana terdapat enam item pertanyaan, dengan 7 skala Likert.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah Pemerintah Kabupaten Semarang, sedangkan sampel penelitiannya adalah kepala seksi, kepala sub bagian, kepala bagian dan kepala dinas yang

terlibat dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran di Pemerintah Kabupaten Semarang. Kabupaten Semarang memiliki 16 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berupa Dinas atau Instansi, 6 SKPD berupa badan, 5 SKPD sebagai kantor, 19 kecamatan dan 27 kelurahan. Sedangkan pejabat eselon (kepala dinas/instansi, kepala bagian/bidang, kepala sub.bagian/seksi) yang terlibat dalam penyusunan anggaran sebanyak 879 orang. Metode pemilihan sampel menggunakan *purposive sampling* karena sampel yang dipilih hanya yang berkaitan dengan proses penyusunan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran. Sampel yang digunakan dari total 30 SKPD, 19 kecamatan dan 27 kelurahan tersebut hanya sebanyak 18 SKPD dan 3 kecamatan dengan jumlah pejabat eselon sebanyak 165 orang, alasannya adalah SKPD yang diambil sudah mewakili berbagai tipe SKPD yang ada.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Sumber data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah data primer berupa jawaban responden terhadap item-item pertanyaan yang terdapat dalam empat instrumen penelitian, yaitu partisipasi anggaran, senjangan anggaran, penekanan anggaran dan komitmen organisasi. Berdasarkan jawaban yang terdapat dalam kuesioner akan diperoleh data yang menggambarkan sikap dan keterlibatan responden selama penyusunan anggaran. Jenis data dalam penelitian ini berupa jenis data subyek yang diperoleh berupa opini, sikap, pengalaman dan karakteristik dari responden yang menjadi subyek penelitian.

3.4 Metode Pengumpulan Data

Metode yang akan digunakan untuk pengumpulan data pada penelitian ini adalah metode survey, dimana data penelitian disebarkan dengan menggunakan kuesioner yang diserahkan kepada kepala seksi, kepala sub bagian, kepala bagian dan kepala dinas instansi pemerintah Kabupaten Semarang

3.5 Metode Analisis

3.5.1 Statistik Deskriptif

Statistik ini bertujuan untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden yang menunjukkan tingkat pendidikan, lamanya bekerja dan usia responden. Sedangkan untuk memberikan deskriptif tentang karakter variabel-variabel penelitian digunakan tabel distribusi yang menunjukkan mean, median, kisaran dan deviasi standar.

3.5.2 Uji Kualitas Data

3.5.2.1 Uji Validitas

Uji validitas dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui sejauh mana ketepatan dan kecermatan suatu alat ukur dalam menentukan fungsi pengukurannya. Pendekatan yang dilakukan dengan menghitung korelasi antara skor masing-masing butir pertanyaan dengan skor total yang diteliti menggunakan teknik korelasi product moment dari Pearson correlations. Paerson correlation dikatakan

positif dan signifikan pada level 0,05. Formula yang akan digunakan untuk mengukur uji validitas yaitu :

$$r_{xy} = \frac{\sum xy - \frac{\sum(x) \sum(y)}{n}}{\left(\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n} \right) \left(\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n} \right)}$$

dimana r_{xy} = koefisien korelasi antara responden dan kriteria

x = skor pada tes

y = kriteria

3.5.2.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menentukan tingkat kepercayaan minimal yang dapat diberikan terhadap kesungguhan jawaban yang diterima. Uji reliabilitas instrumen penelitian dilakukan dengan melihat konsistensi koefisien *Cronbach alpha* untuk semua variabel. Menurut Nunnaly (1978) dalam Ghozali (2002), instrumen penelitian dikatakan handal (*reliable*) jika *Cronbach alpha* lebih dari 0,6. Berikut rumus untuk pengujian reliabilitas :

$$\alpha = \left[\frac{k}{k-1} \right] \left[\frac{1 - \sum sj^2}{sx^2} \right]$$

dimana α = koefisien korelasi alpha

k = banyaknya belahan tes

sj² = belahan j (j = 1,2,3)

sx² = skor tes

3.5.3 Uji Asumsi Klasik

3.5.3.1 Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk mengetahui apakah dalam model regresi, variabel-variabelnya memiliki distribusi normal. Data yang terdistribusi normal akan memperkecil kemungkinan terjadinya bias. Pengujian normalitas dilakukan dengan uji statistik *One sample Kolmogorov Smirnov*. Jika hasil *One sample Kolmogorov Smirnov* diatas tingkat kepercayaan 5% atau 0,05 menunjukkan pola distribusi normal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. Akan tetapi, jika hasil *One sample Kolmogorov Smirnov* dibawah tingkat kepercayaan 5% tidak menunjukkan pola distribusi normal maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

3.5.3.2 Uji Heteroskedastisitas

Salah satu cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya masalah heteroskedastisitas adalah dengan melakukan uji Glejser. Uji Glejser dilakukan dengan cara meregres nilai absolute residual terhadap variable independen. Jika variabel independent signifikan secara statistic mempengaruhi variabel dependen, maka ada indikasi terjadi heteroskedastisitas.

3.5.3.3 Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Pada model regresi yang lebih baik seharusnya tidak terjadi korelasi antar variabel independen. Pengujian multikolinieritas dilakukan dengan menggunakan nilai *tolerance* dan VIF.

3.5.4 Analisis Regresi

Menurut Gujarati dalam Ghozali (2005) analisis regresi merupakan studi mengenai ketergantungan variabel dependen (terikat) dengan salah satu atau lebih variabel independen (bebas) dengan tujuan untuk mengestimasi dan/atau memprediksi rata-rata populasi atau nilai rata-rata variabel dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui.

Ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai aktual dapat diukur dari *goodness of fitnya*. Secara statistik, setidaknya dapat diukur dari nilai koefisiensi determinasi (R^2), nilai statistik F dan nilai statistik t. Perhitungan statistik disebut signifikan secara statistik apabila nilai uji statistiknya berada dalam daerah kritis (daerah dimana H_0 ditolak) (Ghozali, 2005).

Uji interaksi atau sering disebut dengan *Moderated Regression Analysis (MRA)* merupakan aplikasi khusus regresi berganda linear dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (Ghozali, 2005). Pengujian interaksi inilah yang digunakan untuk menguji hubungan antara

partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dimana penekanan anggaran dan asimetri informasi digunakan sebagai variabel moderating.