

Studi atas Senjangan Anggaran pada Beberapa SKPD di Indonesia

Rahmawati R.¹

¹ Program Studi Akuntansi, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Amkop Makassar

ABSTRACT

The purpose of this study was to determine budgetary participation by using budgetary slack. Budgetary slack is one of the tools that can be used by public sector management in managing the organization as a tool for planning and controlling organizational activities. This research method is qualitative research using literature study. The data was obtained from secondary data, namely literature in the form of scientific articles which became the material as well as the data source. The test results show that participation in budgeting does not trigger slack in the budget. However, if budget participation is influenced by the budgetary participation variable, and moderated by the asymmetric emphasis on information, it will have a significant positive effect on budgetary slack.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui partisipasi anggaran dengan menggunakan senjangan anggaran. Senjangan anggaran merupakan salah satu alat yang dapat digunakan oleh manajemen sektor publik dalam mengelola organisasi sebagai alat perencanaan dan pengendalian kegiatan organisasi. Metode penelitian ini yaitu penelitian kualitatif dengan menggunakan studi literatur. Data diperoleh dari data sekunder yaitu literatur berupa artikel ilmiah yang menjadi bahan sekaligus sumber data. Hasil uji menunjukkan partisipasi dalam penyusunan anggaran ternyata tidak memicu senjangan pada anggaran. Tetapi, jika partisipasi anggaran dipengaruhi oleh variabel partisipasi anggaran, dan dimoderasi oleh penekanan asimetris informasi akan berpengaruh positif signifikan terhadap budgetary slack.

Keywords:

Budget Participation; Budgetary Slack.

* Corresponding Author at Program Studi Akuntansi, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Amkop Makassar, Jl. Meranti No. 1 Panakkukang, Makassar 90222 South Sulawesi, Indonesia.
E-mail address: rarastieamkop@gmail.com (author#1)

1. Pendahuluan

Satuan kerja Perangkat Daerah (SKPD) adalah salah satu organisasi di sektor publik, dimana pada sektor ini hal yang paling diprioritaskan adalah agar dapat memberikan pelayanan public yang baik untuk masyarakat dengan sumber daya yang ada. Tuntutan masyarakat terkait pelaksanaan pelayanan public yang transparan oleh organisasi sector public semakin meningkat dan menjadi fenomena yang terjadi saat ini di beberapa daerah di Indonesia. Oleh karena itu pengelolaan pelayanan public yang cermat dan strategis serta kebijakan yang tepat sangat diperlukan pelayanan publik yang baik untuk masyarakat dengan sumber daya yang ada. Tuntutan masyarakat terkait pelaksanaan pelayanan publik yang transparan oleh organisasi sektor publik semakin meningkat dan menjadi fenomena yang terjadi saat ini di beberapa daerah di Indonesia.

Oleh karena itu pengelolaan pelayanan publik yang cermat dan strategi serta kebijakan yang tepat sangat diperlukan. Senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah salah satu alat yang dapat digunakan dapat digunakan oleh manajemen organisasi ke sektor publik dalam mengelola organisasi, yaitu sebagai alat untuk perencanaan dan pengendalian kegiatan organisasi. Perlu diketahui bahwa tidak hanya organisasi sektor swasta saja yang harus memiliki strategi dalam mengontrol sumber daya tetapi organisasi publik seperti SKPD juga harus memiliki strategi yang sama agar sumber daya yang dimiliki dapat digunakan secara efektif, efisien dan optimal. Dengan demikian, kegiatan-kegiatan SKPD dapat berjalan dengan baik sehingga tujuan pemerintah dapat tercapai.

Pada organisasi sektor publik, pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan prestasi yang kemudian dapat meningkatkan efektivitas adalah partisipasi anggaran. Partisipasi ini mendorong atasan dalam organisasi tersebut untuk meningkatkan prestasinya dan bekerja lebih keras karena menganggap ketercapaian target organisasi adalah tanggung jawabnya secara pribadi. Tidak hanya mendorong atasan untuk meningkatkan prestasinya saja dengan adanya pendekatan partisipasi anggaran ini bawahan dapat bekerja berkesempatan ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran pada organisasi. Bahkan menurut Nurra syid (2015:20), partisipasi anggaran dapat memberikuasaan seseorang bawahan untuk mencipatakan slack atau senjangan dalam kondisi paling ideal sekalipun.

Beberapa penelitian yang telah dilakukan memberikan kesimpulan bahwa partisipasi anggaran memberikan pengaruh terhadap senjangan anggaran di SKPD dengan bermacam-macam moderasi seperti asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan dan penekanan anggaran. Keberbedaan hasil penelitian juga ditunjukkan karena pengaruh perbedaan objek yang diteliti. Hal ini menjadi studi yang menarik mengingat SKPD yang sangat mempengaruhi penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) memiliki perubahan-perubahan dan keberbedaan di tiap daerah di Indonesia sesuai dengan otonomi daerah dalam Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah. Perubahan ini mengacu pada peningkatan keterlibatan pihak dalam penyusunan anggaran daerah dengan kepala daerah sebagai atasan dan SKPD yang berada dibawahnya sehingga partisipasi akan penyusunan anggaran akan meningkat.

Pengkajian terkait pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*) yang memiliki keberbedaan hasil ini, menarik perhatian penulis untuk melakukan penelitian dengan studi literatur penelitian-penelitian yang sudah dilakukan dengan

tujuan untuk mengetahui keberpengaruhan partisipasi anggaran terhadap ssejangan anggaran (*budgetary slack*) di beberapa SKP D di Indonesia.

2. Literature Review

2.1. Partisipasi Anggaran

Partisipasi Anggaran Menurut Halim (2002:41), keterlibatan masyarakat telah menjadi suatu kebutuhan dalam mewujudkan pemerintahan yang benar-benar berpihak kepada rakyat. Pemerintahan yang jauh dari rakyat akan mengarahkan kekuasaan pada bentuk yang absolut dan otoritarian. Menurut Garrison dan Noreen (2000 :346) anggaran partisipasi atau selfimposed budget adalah anggaran yang dibuat dengan kerja sama dan partisipasi penuh dari manajer dari semua tingkatan dalam pembuatan estimasi anggaran. Partisipasi anggaran dapat dipandang sebagai suatu proses memberikan kesempatan kepada bawahan atau pelaksana anggaran untuk terlibat aktif dalam penyusunan anggaran.

Menurut Garrison dan Noreen (2000 :347) partisipasi anggaran mempunyai beberapa keunggulan yaitu:

1. Setiap orang pada semua tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak.
2. Orang yang berkaitan langsung dengan suatu aktivitas mempunyai kedudukan yang penting dalam pembuatan estimasi anggaran. Dengan demikian, etimasi anggaran yang dibuat cenderung lebih akurat.
3. Orang lebih cenderung berusaha untuk mencapai anggaran yang melibatkan orang tersebut dalam penyusunannya. Sebaliknya, orang kurang terdorong untuk mencapai anggaran yang dibuat dan diberikan oleh atasan tanpa melibatkan dirinya.
4. Suatu anggaran partisipasi mempunyai sistem kendali sendiri yang unik sehingga jika mereka tidak dapat mencapai anggaran maka yang harus mereka salahkan adalah diri mereka sendiri. Di sisi lain, jika anggaran dibuat dari atas maka mereka akan selalu berdalih bahwa anggarannya tidak masuk akal atau tidak realistis untuk diterapkan dan dicapai.

Karakteristik Partisipasi Anggaran Menurut Milani, karakteristik partisipasi anggaran meliputi:

1. Sejauh mana anggaran dipengaruhi oleh keterlibatan para manajer.
2. Alasan-alasan pihak manajer saat merevisi anggaran.
3. Keinginan memberikan pendapat atau usulan kepada pihak manajer tanpa diminta.
4. Sejauh mana manajer mempunyai pengaruh dalam anggaran akhir.
5. Pentingnya bawahan berkontribusi terhadap anggaran.
6. Seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran sedang disusun

Tujuan Partisipasi Anggaran Menurut Parker dan Kyj (2008) dalam Lavarda dan Almeida (2013:75), tujuan partisipasi anggaran :

1. Mempromosikan hubungan yang terbuka dan komunikatif dengan bawahan (Teori Kepemimpinan).
2. Memiliki akses informasi pribadi tentang kekuatan bawahan (Teori Keagenan).
3. Menyampaikan rasa keadilan dan kewajiban ketika anggaran digunakan untuk mengevaluasi bawahan (Teori Keadilan Organisasi)

2.2. Budgetary Slack

Budgetary Slack adalah suatu tindakan yang dilakukan individu dengan meng-underestimate pendapatan dan meng-overestimate biaya pada saat penyusunan anggaran. Budgetary Slack telah banyak dipelajari dengan perspektif yang berbeda dalam akuntansi manajemen dan akuntansi perilaku. 17 Maiga (2005) menyatakan bahwa kesenjangan anggaran (budgetary slack) didefinisikan sebagai akibat dari anggaran partisipatif yang menimbulkan overstated expenses yaitu beban yang sengaja dilebihkan, dan understated revenues yaitu pendapatan yang sengaja direndahkan ataupun underestimated performance capabilities yaitu kemampuan kinerja yang sengaja direndahkan. Definisi ini juga diperkuat Young (1985:831), "budgetary slack is the amount by which subordinate understate his productive capability when given chance to select work standard against which his performance will be evaluated". Artinya bahwa ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya, bawahan cenderung mengecilkkan kapabilitas produktifnya.

Anggaran diharapkan menjadi kerangka kerja untuk menentukan prestasi dan kinerja karyawan. Lebih luas lagi anggaran dapat mencerminkan kesuksesan karyawan pada tugas yang diberikan kepadanya. Oleh karena itu, anggaran dapat menjadi suatu pertimbangan, melalui perbandingan antara prestasi yang sebenarnya atau yang telah ditetapkan dalam anggaran (Suartana, 2010:138). Slack anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan. Manajer menciptakan slack dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya yang lebih tinggi. Yang tahu slack atau tidak adalah si pembuat anggaran (Suartana, 2010:138).

Karyawan merasakan tekanan dari anggaran yang ketat, kegelisahan dari laporan kinerja yang buruk, dan kegembiraan atau puas karena memenuhi anggaran. Kinerja dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran, meskipun pada organisasi sektor publik misalnya pemerintah efisiensi mempunyai makna yang berbeda dibandingkan sektor 18 korporat. Pada organisasi pemerintahan penyerapan anggaran yang tinggi justru baik, asalkan sasarannya benar (efektivitas). Penyerapan anggaran akan mendongkrak ekonomi (Suartana, 2010:139).

2.3. Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah

Anggaran Sektor Publik Menurut Haryanto, Sahmuddin, dan Arifuddin (2007:86) anggaran berasal dari kata budget (Inggris), sebelumnya dari kata bougette (Perancis) yang berarti "sebuah tas kecil". Anggaran dalam arti luas meliputi jangka waktu anggaran direncanakan, dilaksanakan, dan dipertanggungjawabkan. Anggaran dalam waktu sempit meliputi rencana penerimaan dan pengeluaran dalam satu tahun saja. Penganggaran (budgeting) merupakan aktivitas mengalokasikan sumber daya keuangan yang terbatas untuk pembiayaan belanja organisasi yang cenderung tidak terbatas. Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metoda untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi (Mardiasmo, 2005:61). Dari pengertian di atas anggaran merupakan kumpulan rencana kerja yang berisi program-program kerja yang akan direalisasikan di masa yang akan datang dan diukur dalam satuan moneter untuk jangka waktu satu periode atau satu tahun. Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang dipresentasikan 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. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang (Mardiasmo, 2005:62). Menurut Mardiasmo (2005:63) 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 (*choice*) dan *trade offs*. 3) Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggungjawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga yang ada.

SKPD Pemerintah SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah) merupakan pusat pertanggungjawaban yang dipimpin oleh kepala satuan kerja dan bertanggung jawab atas entitasnya, misalnya: dinas kesehatan, dinas pendidikan, dinas pemuda dan olahraga dan lainnya. Kumorotomo (2005:103), mengungkapkan kinerja organisasi publik adalah hasil akhir (*output*) organisasi yang sesuai dengan tujuan organisasi, transparan dalam pertanggungjawaban, efisien, sesuai dengan kehendak pengguna jasa organisasi, visi dan misi organisasi, berkualitas, adil, serta diselenggarakan dengan sarana dan prasarana yang memadai. Mahsun (2006:198), mengungkapkan bahwa: pengukuran kinerja pemerintah daerah diarahkan pada masing-masing satuan kerja yang telah diberi wewenang mengelola sumber daya sebagaimana bidangnya. Setiap satuan kerja adalah pusat pertanggungjawaban yang memiliki keunikan sendiri-sendiri. Dengan demikian perumuan indikator kinerja tidak bisa seragam untuk diterapkan pada semua Satuan Kerja yang ada. Namun demikian, dengan pengukuran kinerja setiap satuan kerja ini harus tetap dimulai dari pengidentifikasian visi, misi, falsafah, kebijakan, tujuan, sasaran, program, anggaran serta tugas dan fungsi yang telah ditetapkan. Bastian (2006:267), indikator kinerja adalah ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan, dengan memperhitungkan indikator masukan (*input*).

Laporan kinerja sebaiknya dilengkapi dengan informasi umpan balik kepada manajer atau atasan mengenai pencapaian kerjanya. Informasi umpan balik ini bukan merupakan akhir suatu proses yang berkesinambungan (*continous process*), karena informasi umpan balik tersebut digunakan sebagai masukan untuk perencanaan. Karyawan memiliki keinginan untuk mendapatkan umpan balik. Begitu juga dengan manajer yang menjalankan organisasi dengan baik akan menindaklanjuti penetapan tujuan dengan program umpan balik untuk memberikan landasan yang rasional untuk penyesuaian dan perbaikan. Umpan balik yang buruk atau tidak mencukupi adalah penyebab utama dari prestasi yang tidak efisien. Umpan balik memiliki dua fungsi bagi orang-orang yang menerimanya, yang pertama berkaitan dengan instruksi dan kedua adalah berkaitan dengan motivasi. Umpan balik memberikan instruksi pada saat memperjelas peran atau melakukan sesuatu yang baru. Sebagai contoh, seorang asisten akuntan mungkin disarankan untuk menangani pemasukan modal dari pada suatu item pengeluarannya. Di sisi lain, umpan balik memotivasi pada saat terdapat penghargaan atau menjanjikan suatu penghargaan.

Umpan balik merupakan variabel motivasi yang penting untuk diketahui para anggota organisasi. Jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil dari usahanya, berarti mereka tidak punya dasar

untuk menentukan usahanya sukses atau gagal. Dengan demikian tidak akan mendorong anggota organisasi untuk meningkatkan prestasinya. Kemungkinan lain para anggota organisasi akan merasa tidak puas. Hasil penelitian Steers (1975), Kim dan Hammer (1976), menunjukkan adanya hubungan yang positif dan signifikan antara umpan balik dan prestasi kerja. (Hasan Sakti dan M.Lian, 1994:79) Umpan balik merupakan salah satu persyaratan yang cukup penting dalam proses pengendalian pelaksanaan suatu kegiatan. Umpan balik juga dapat mendorong motivasi pelaksanaan anggaran berikutnya, umpan balik anggaran dapat menunjukkan sejauh mana sasaran anggaran telah dicapai. Apabila pelaksana anggaran tidak mengetahui hasil usahanya, maka tidak akan memiliki pegangan dalam menilai sesuai atau tidaknya suatu pekerjaan yang sedang dilakukan dengan kriteria yang ditetapkan. Dengan umpan balik anggaran maka dapat menimbulkan motivasi untuk mencapai prestasi yang tinggi.

Dengan tingginya budgetary slack akan mengakibatkan dua kemungkinan yaitu penambahan dana di luar rencana anggaran semula atau tetap sesuai dengan rencana anggaran dana yang ditetapkan tetapi menurunkan kinerja pelaksana anggaran. Di dalam penyusunan anggaran keterlibatan bawahan sangat diperlukan, berdasarkan Agency Theory bawahan akan membuat target anggaran yang lebih mudah dicapai, dengan cara membuat target anggaran yang rendah pada sisi pendapatan dan mengajukan biaya yang lebih (Maskun, 2009). Diperkuat oleh pendapat bahwa Ikhsan dan La Ane (2007) dan Aprila dan Hidayani (2012), partisipasi anggaran dalam sektor publik akan menciptakan budgetary slack. Penelitian lain mengatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap budgetary slack, ketika para pimpinan SKPD level bawah (kepala bagian) diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran (Husain, 2011).

Hipotesis yang ditetapkan untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran 21 terhadap budgetary slack, peneliti mengacu pada pendapat bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan budgetary slack pada sektor swasta yaitu (Young, 1985; Falikhatun, 2007; Kartika, 2010; Karsam, 2013). Diperkuat oleh pendapat bahwa Ikhsan dan La Ane (2007) dan Aprila dan Hidayani (2012), partisipasi anggaran dalam sektor publik akan menciptakan budgetary slack. Argumen yang diajukan adalah semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan, bawahan cenderung berusaha agar anggaran yang mereka susun mudah dicapai, salah satu cara yang ditempuh adalah dengan melonggarkan anggaran atau menciptakan budgetary slack. H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap budgetary slack.

2.3.2 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Budgetary Slack dengan Pertimbangan Etika sebagai Variabel Moderasi.

Budgetary slack seringkali digambarkan sebagai suatu perilaku yang disfungsional bahkan tidak jujur, karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan dapat meningkatkan biaya organisasi (Stevens, 1996, 2000) dalam Yuhertiana (2005). Dari sudut pandang etika, budgetary slack sebagai sesuatu yang positif (etis) atau negatif (non-etis). Apabila individu menganggap budgetary slack sebagai sesuatu yang tidak etis, maka semakin rendah kecenderungan untuk menciptakan budgetary slack. Begitu pula sebaliknya, apabila individu menganggap budgetary slack sebagai sesuatu yang etis maka semakin tinggi kecenderungan untuk menciptakan budgetary slack. Hal itu sejalan dengan pemikiran Douglas & Wier 22 (2000) bahwa budgetary slack can also be viewed as an ethical issue dalam (Yuhertiana, 2005).

3. Metode, Data, and Analisis

3.1. Jenis dan Teknik Pengumpulan Data

Jenis penelitian ini adalah penelitian kualitatif. Dalam penelitian ini menerapkan, metode library research menguji dan menganalisis literature yang berkaitan dengan penelitian yakni pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (*Budgetary Slack*) pada beberapa SKPD di Indonesia, serta menemukan solusi atas permasalahan yang terjadi di lapangan.

Dalam usaha untuk memperoleh data beserta keterangan yang lengkap dalam penelitian ini, maka penulis menggunakan metode pengumpulan data sebagai berikut:

1. Pengumpulan data berupa Jurnal ilmiah
2. Dokumentasi, dilakukan terhadap arsip yang berhubungan dengan teori.

3.2. Teknik Analisis

Uji koefisien determinasi dilakukan untuk mengetahui seberapa besar variabel endogen secara simultan mampu menjelaskan variabel eksogen. Semakin tinggi nilai R² berarti semakin baik model prediksi dari model penelitian yang diajukan. Uji koefisien determinasi (R²) dilakukan untuk menentukan dan memprediksi seberapa besar atau penting kontribusi pengaruh yang diberikan oleh variabel independen secara bersama – sama terhadap variabel dependen. Nilai koefisien determinasi yaitu antara 0 dan 1. Jika nilai mendekati 1, artinya variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variabel dependen. Namun, jika nilai R² semakin kecil, artinya kemampuan variabel – variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen cukup terbatas (Ghozali, 2016).

Menurut Chin (1998), nilai R-Square dikategorikan kuat jika lebih dari 0,67, moderat jika lebih dari 0,33 tetapi lebih rendah dari 0,67, dan lemah jika lebih dari 0,19 tetapi lebih rendah dari 0,33. Verifikasi data ini dengan menggunakan bantuan analisis program SPSS 23.

4. Hasil dan Pembahasan

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap (*budgetary slack*) pada SKPD Kota Samarinda

Penelitian yang dilakukan oleh Kusniawati dan Lahaya (2017) ini memperoleh hasil analisis program SPSS 23 bahwa uji koefisien determinasi (R²) yang diperoleh adalah 0,126 yang berarti bahwa *budgetary slack* dipengaruhi oleh variabel partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi sebesar 12,6%. Dan dari hasil uji f diperoleh sebesar 5,201 dengan signifikansi $0,002 < 0,05$ yang berarti bahwa partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi secara bersama-sama berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack* SKPD Kota Samarinda. Meskipun begitu, hasil pengujian secara parsial, menunjukkan hasil bahwa variabel partisipasi anggaran memiliki pengaruh negative namun tidak signifikan terhadap *budgetary slack*. Sedangkan variabel penekanan anggaran dan asimetri

informasi memiliki pengaruh positif signifikan terhadap budgetary slack. Secara bersamaan, ketiga variabel independen berpengaruh terhadap budgetary slack hanya sebesar 12,6%, yang artinya bahwa masih terdapat pengaruh dari variabel lain yang belum termasuk dalam model penelitian yakni sebesar 87,4%.

2. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap (budgetary slack) pada SKPD Kabupaten Serang.

Penelitian yang dilakukan oleh Fatmawati dan Widyaningsih (2014) ini memperoleh hasil reliabilitas variabel partisipasi anggaran memiliki nilai Cronbach's Alpha sebesar 0,817 yang berarti bahwa variabel partisipasi anggaran tersebut reliabel. Untuk kemudian pada hasil analisis uji statistik t untuk pengujian hipotesis diperoleh thitung sebesar 9,130 dan ttable sebesar 1,977, sehingga $t_{hitung} > t_{table}$ yang berarti bahwa hipotesis yang diajukan diterima, yaitu partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap selisih anggaran (budgetary slack) di SKPD Kabupaten Serang.

3. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap (budgetary slack) pada SKPD Kabupaten Maros

Penelitian yang dilakukan oleh Rahim (2017) tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap selisih anggaran (budgetary slack) di 27 SKPD yang terdapat di Kabupaten Maros Provinsi Sulawesi Selatan, memperoleh hasil analisis regresi variabel partisipasi anggaran sebesar 0,521 dengan p value sebesar 0,000 dan R Square sebesar 0,194. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran mampu mempengaruhi selisih anggaran (budgetary slack) di 27 SKPD Kabupaten Maros Sulawesi Selatan sebesar 19,4% dan sisanya yakni 80,6% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum termasuk dalam model penelitian.

Pengaruh partisipasi anggaran terhadap selisih anggaran (budgetary slack) pada tiga SKPD

Dari ketiga penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap selisih anggaran (budgetary slack) yang telah dilakukan, terlihat bahwa pada penelitian Kusniawati dan Lahaya (2017), partisipasi dalam penyusunan anggaran ternyata tidak memicu selisih pada anggaran. Walaupun begitu, jika partisipasi anggaran dimoderasi oleh penekanan anggaran dan asimetri informasi, hal ini akan mempengaruhi selisih anggaran (budgetary slack). Faktor yang menyebabkan terjadinya fenomena ini di 36 SKPD Kota Samarinda adalah karena rendahnya konflik kepentingan antara atasan dan bawahan sehingga keselarasan antara tujuan pegawai dan SKPD yang tinggi. Perlu diketahui bahwa di Kota Samarinda terjadi reformasi

penganggaran terhadap manajemen keuangan daerah sejak diberlakukannya otonomidaerah tahun 2004. Reformasi ini adalah perubahan dari sistem anggaran tradisional menjadi sistem berbasis kinerja.

Berlakunya sistem anggaran berbasis kinerja ini memang sangat mempengaruhi konflik kepentingan antara bawahan dan atasan dalam organisasi sektor publik seperti di SKPD Kiota Samairinda. Dalam sistem organisasi SKPD, anggaran disusun oleh eksekutif sebagai agen dan disahkan oleh legislatif sebagai prinsipal. Seharusnya hal tersebut memperbesar peluang konflik kepentingan, tetapi dalam SKPD skala kota, struktur organisasi terdesentralisasi sehingga antara atasan dan bawahan memiliki tanggung jawab pada masing-masing bagiannya. Dengan demikian, antara pendapatan dan biaya dapat ditekan sehingga secara partial partisipasi anggaran tidak mempengaruhi selisih anggaran (*budgetary slack*). Berbeda dengan SKPD skala kabupaten seperti pada penelitian Fatmawati dan Widyaningsih (2014) dengan objek penelitiannya adalah SKPD Kabupaten Serang dimana terdapat 55 SKPD. Tanpa moderasi variabel selisih anggaran (*budgetary slack*), komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan, secara parsial partisipasi anggaran dapat berpengaruh terhadap selisih anggaran (*budgetary slack*).

Partisipasi yang tinggi dari 55 SKPD Kabupaten Serang dalam proses penyusunan anggaran akan meningkatkan selisih anggaran (*budgetary slack*) dalam lingkup pemerintahan Kabupaten Serang. Jika dibandingkan dengan Kota, skala kabupaten memang lebih kompleks karena lebih banyak memiliki Badan (Badan, Dinas dan Kantor) serta Kecamatan. Hal ini jelas mempengaruhi konflik kepentingan selama mewujudkan tujuan otonomidaerah. Pada proses penyusunan mungkin tidak menjadi masalah besar karena prosedur-prosedur jelas sudah diinformasikan sesuai dengan jenis dan kepentingan SKPD, namun berbeda jika pada proses pengesahan dan tanggung jawab anggaran. Menurut Mardiasmo (2002:61), pada sektor publik, anggaran harus diidiskusikan untuk mendapatkan masukan karena anggaran tersebut merupakan instrument akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

Penyusunan anggaran di SKPD sebagai sektor publik ini berperan penting dalam mengestimasi pendapatan dan belanja pemerintah daerah dimana anggaran ini berperan dalam alokasi dana dan operasional sumber daya yang ada di daerah tersebut. Semakin luas jangkauan layanan publik suatu organisasi sektor publik, maka peluang kendala dalam pelayanan publik juga akan besar dan berakibat pada pengalokasian anggaran daerah yang tidak sesuai kebutuhan dan skala prioritas masyarakat. Jika dihubungkan dengan fenomena di Kabupaten Serang yang memiliki skala SKPD lebih banyak, sudah tentu partisipasi dalam penyusunan anggaran ini menjadi

penting dan memengaruhi senjangan. Sama halnya dengan penelitian Rahim (2017), dimana pada penelitian ini obyek yang digunakan adalah SKPD skala Kabupaten. ditemukan hasil yang sama bahwa partisipasi anggaran berpengaruh pada senjangan anggaran (budgetary slack).

Keberbedaan hasil penelitian diatas menunjukkan bahwa hal yang dapat menyebabkan berpengaruh tidaknya partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (budgetary Slack) adalah tergantung pada senjangan antara bawahan dan atasan. Bagaimana keikutsertaan dalam penyusunan anggaran, bagaimana kemampuan atasan dan bawahan memberikan pendapat dalam penyusunan anggaran tersebut, bagaimana frekuensi atasan dalam meminta pendapat ketika anggaran disusun, dan apa saja kontribusi baik bawahan maupun atasan dalam penyusunan anggaran. Oleh karena itu, pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (budgetary slack) SKPD akan berbeda sesuai dengan skala SKPD itu sendiri, semakin banyak Badan, Dinas dan Kantor yang bertindak sebagai pelaku organisasi sektor publik dalam suatu daerah, akan semakin berpeluang menciptakan senjangan. Dan partisipasi mereka sebagai bawahan dalam pemerintahan daerah sangat berpengaruh pada manajemen keuangan daerah. Adapun keberbedaan individu dalam masing-masing SKPD juga dapat memberi pengaruh terhadap peningkatan atau penurunan senjangan. Kembali pada teori senjangan anggaran (Budgetary Slack) dimana senjangan ini terbentuk dari perbedaan sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran.

Terkadang dalam organisasi baik sektor swasta maupun sektor publik, individu yang ada didalamnya lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja hanya pada batas pekerjaannya dan tidak mau menerima masukan atau saran yang berkaitan dengan manajemen keuangan atau anggaran dalam organisasinya. Meskipun begitu, terdapat pula individu yang bekerja keras demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya sebagai anggota atau bagian dari organisasi.

Individu dalam konteks tersebut berlaku untuk bawahan maupun atasan. Adapun pada SKPD skala Kota memiliki hasil senjangan yang rendah sehingga senjangan anggaran (Budgetary Slack) tidak dipengaruhi oleh partisipasi anggaran, bisa disebabkan karena jenis individu dalam SKPD Kota Samarinda adalah individu yang berkomitmen dan berusaha menjaga hubungannya dengan kepala daerah, berusaha mengamankan pekerjaan dan jabatan atau posisinya di pemerintahan. Sedangkan pada SKPD skala Kabupaten, terdapat kemungkinan bahwa tidak individu berkomitmen dan berusaha menjaga hubungan dengan kepala daerah, walaupun terdapat beberapa individu yang memilih sikap demikian.

Luasnya skala SKPD Kabupaten turut meluaskan skala prioritas dan mempengaruhi kualitas pelayanan publik (terhadap masyarakat). Terlalu banyaknya individu yang ada dalam organisasi sektor publik skala Kabupaten juga dapat menjadi faktor penyebab timbulnya selisih anggaran. Tidak hanya analisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap selisih anggaran (budgetary slack) secara parsial, penulis juga menganalisis pengaruh partisipasi anggaran berpengaruh pada selisih anggaran (budgetary slack) jika menggunakan variabel moderating. Pada penelitian Fatmawati dan Widyaningsih (2014), komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan bertindak sebagai variabel moderating. Pada penelitian Rahim (2017) yang bertindak sebagai variabel moderasi adalah asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan dan penekanan anggaran. Sedangkan pada penelitian Kusniawati dan Lahaya (2017) tidak menggunakan variabel moderasi, tetapi tetap melakukan pengujian secara bersamaan terhadap 3 variabel independen (partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi) terhadap variabel dependen (selisih anggaran). Jika hasil secara uji parsial menunjukkan perbedaan hasil bahwa di SKPD skala Kota partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap selisih anggaran (budgetary slack) dan jika di SKPD skala Kabupaten menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap selisih anggaran (budgetary slack), hasil uji variabel secara bersama-sama menunjukkan perbedaan.

Pada penelitian Rahim (2017), ketidakpastian lingkungan dan asimetri informasi memang tidak mampu menjadi variabel moderating antara partisipasi anggaran dengan selisih anggaran (budgetary slack), tetapi variabel penekanan anggaran dapat memoderasi. Sejalan dengan penelitian Fatmawati dan Widyaningsih (2014) yang juga memperoleh hasil bahwa ketidakpastian lingkungan tidak dapat memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap selisih anggaran (budgetary slack). Dalam SKPD skala Kabupaten seperti dalam penelitian Rahim (2017) di Kabupaten Maros dan penelitian Fatmawati dan Widyaningsih (2014) di Kabupaten Serang, pegawai akan semakin mengenal secara teknis pekerjaannya, mereka juga memiliki pemahaman lebih baik mengenai apa yang dapat dan akan dicapai karena pembagian tanggung jawab yang jelas. mereka konsisten terhadap target kinerjanya. Karena pemahaman inilah, asimetri informasi dianggap tidak memoderasi antara partisipasi anggaran dengan selisih anggaran (budgetary slack).

Sama halnya dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating. Pada penelitian Fatmawati dan Widyaningsih (2014) juga menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak memperkuat partisipasi anggaran dalam menciptakan selisih (slack). Komitmen individu masih memiliki kemungkinan pada awalnya untuk menciptakan selisih, tetapi tidak untuk komitmen organisasi yang notabene terbentuk dari keyakinan organisasi terhadap nilai dan

pencapaiannisasaran (goal) yang kemudian harus diikuti individu dalam organisasi tersebut sehingga memberi kesan bahwa sifat dari komitmen organisasi adalahwimemiksa. Dalam keadaan dan kondisi tertentu, individu masih mungkin meikutimlkomitmen organisasi. Tetapi tidak dapat menutup peluang mereka melakukan pekerjaan dengan rsifatrdan komitmen yang diiliki sendiri.Apakah mementingkanjdiri sendiri atau bekerja demi kepentinganjorganisasi.

Berbeda dengan variabelmasimetri informasi, ketidakpastianrlingkungan dan komitmen orgianisasi. Pada penelitian Rahim (201i7) menunjukkan hasil bahwa penekanananggaran dapat memoderasi. Penekanan anggaran, dengan skala pelayanan publik yang lebih luas dibandingkan dengan SKiPD skalai Kota, penekanan anggaran jelas dapat memoderasi senjangan anggaran (budgetaryslack). Moderasi dalam hal ini adalah mempengaruhi secaransignifikansi negatif yang berarti bahwa jika semakin tinggi penekanan anggaran, maka senjangananggaran (budgetary slack) akan semakin rendah. Dengan penekanan anggaran oleh atasan, mampu menurunkan kemungkinan terjadinyajsenjangan (Slack) karena pengawasan oleh atasan terhadap penyusunan anggaran oleh bawahan dapat dilakukan lebih baik sehingga menghindarkan peluang bawahan melakukan keisalahanyiang dapat mengakibatkan budgetaryslack.

5. Kesimpulan

Berdasarkanialisis data, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut: (1) Secara parsial keberpengaruhan partisipasi anggaran terhadap senjangananggaran (*Budgetary Slack*) tergantung pada skala objek. Pada objek SKPD skala Kabupaten, parsial partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran (*Budgetary Slack*). Tetapi pada SKPD skala Kota, partisipasifanggaran tidak mempengaruhi senjangan anggaran (*Budgietary Slaick*). (2) Secara bersamaa-sama denganjvaiabel moderasi yaitu penekanananggaran, partisipasi anggaranmkberpengaruh terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*). Tetapi untuk variabel asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan dan komitmenmorgainisasi, menunjukkan bahiwa tidaik daipat memodierasi pengiaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*).

Referensi

- Abdul Halim, 2007. Seri Bunga Rampai: Akuntansi dan Pengelolaan Keuangan Daerah, Yogyakarta, UPP STIM YKPN.
- Douglas, P. C., and Wier, B. (2000). Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics*, 28, 267-277.

- Fatmawati, I Widyaniningsih, A. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran: Komitmen Organisasi dan ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Moderating. *Jurnal iRiset Akuntansi dan Keuangan Voil* 2(2). p, 3138-3151.
- Garrison, Ray H., Norren, Eric W. 2000. *Managerial Accounting*, Terjemahan Budi Susanto, Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Haryanto; Sahmuddin; Arifuddin. 2007. *Akuntansi Sektor Publik*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Kusniawati, H., Lahiaya, I. A. 2017. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi terhadap Budgetary Slack Pada SKiPD Kiotaf Samariinda. *Jurnal Akuntabel Vol* 14(2). p, 144-156.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : Penerbit Andi.
- Mardiasmo.(2005). *Akuntansi Sektor Publik : Penentuan harga pelayanan publik*, Yogyakarta.
- Maskun, A., 2009, Analisis Faktor Etika, Budaya Birokrasi, Tekanan Sosial, dan Kapasitas Individu terhadap Budgetary Slack (Senjangan Anggaran) (Kajian Perilaku Eksekutif dalam Proses Penyusunan Anggaran di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur). *Jurnal Aplikasi Manajemen*, 7(1), Hlm. 162-172.
- Nurirasyid, N. 2015. Pengaruh Budgetary Partisipasi, Information Asymetry, Budget Empihasis, Jobm Relevant Information terhadap Budgetary Slack (Studi Empiris pada SiMA di Tangerang). Skripsi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Raihim, M. R. 2017. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan dan Penekanan Anggaran sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi Aktual (JAiA) Voil* 1(1). p, 241-249.
- Suartana, I. W. 2010. *Akuntansi Keperilakuan Teori dan Implementasi*. Yogyakarta: C.V Andi Offset.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Pendidikan (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R & D)*. Bandung: Penerbit Alfabeta. Undang-Undang No 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.