

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN
TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN**
(Studi Empiris Pada Lembaga Fungsional Pemerintah Kabupaten Di
Madura)

Siti Fausiyah

Alumni Fakultas Ekonomi Universitas Trunojoyo

Abstraksi: Penelitian ini bertujuan untuk menguji bagaimana pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran pada lembaga fungsional pemerintah kabupaten di Madura. Penelitian ini mengambil responden pejabat eksekutif tiga dalam lembaga-lembaga fungsional pemerintah kabupaten Bangkalan, Sampang, Pamekasan, dan Sumenep yang terlibat dalam penyusunan anggaran.

Analisa terhadap 113 jawaban responden menghasilkan kesimpulan bahwa pada lembaga fungsional kabupaten di Madura, partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa bila partisipasi penyusunan anggaran meningkat maka senjangan anggaran juga meningkat, sedangkan bila partisipasi penyusunan anggaran menurun maka senjangan anggaran juga menurun. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran cukup tinggi, yaitu 62 %, akan tetapi besarnya partisipasi penyusunan anggaran pada lembaga fungsional pemerintah kabupaten di Madura tidak terlalu tinggi.

Kata Kunci: *senjangan anggaran, partisipasi penyusunan anggaran, lembaga fungsional pemerintah*

I. PENDAHULUAN

Latar Belakang

Anggaran (*budget*) merupakan komponen penting dalam perusahaan maupun lembaga lainnya termasuk lembaga pemerintah. Menurut Hansen dan Mowen (1999:348), anggaran adalah pernyataan resmi oleh manajemen tentang harapan manajemen mengenai pendapatan, biaya dan transaksi keuangan lain dalam jangka waktu tertentu untuk perusahaan yang menjadi tanggung jawabnya, sedangkan proses pembuatan anggaran disebut penganggaran.

Perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang tak terpisahkan dalam kegiatan manajemen perusahaan atau organisasi lain. Perencanaan melihat ke masa depan yaitu menentukan tindakan apa yang harus dilakukan untuk merealisasikan tujuan tertentu. Anggaran mempunyai fungsi perencanaan tersebut, dimana melalui anggaran, rencana masa depan

dituangkan kedalam satuan nominal, yang tertuang bersama-sama dengan program-program dan target yang telah ditentukan untuk dicapai di masa mendatang.

Pengendalian melihat kebelakang, yaitu dengan anggaran, perusahaan maupun lembaga lain termasuk lembaga pemerintah menjalankan tugasnya dengan mengacu kepada anggaran yang telah ditetapkan. Anggaran berfungsi sebagai koridor dalam menjalankan program-program dan kegiatan sehingga tidak menyimpang dari target, sasaran dan tujuan yang hendak dicapai dan telah ditetapkan sebelumnya.

Proses penyusunan anggaran atau penganggaran dibagi menjadi dua (Alim, 2002:626), yaitu:

1. Penganggaran partisipatif (*bottom up*): proses penyusunan anggaran yang memungkinkan manajer yang lebih bawah untuk berpartisipasi secara signifikan dalam pembentukan anggaran mereka.
2. Penganggaran *top down*: proses penyusunan anggaran yang tidak melibatkan bawahan secara signifikan.

Saat ini perusahaan maupun lembaga lain lebih menerapkan penganggaran partisipatif daripada penganggaran *top down*.

Salah satu konsep yang mendasari penelitian tentang penganggaran partisipatif dalam pengendalian organisasi adalah *agency theory*. Melalui konsep ini penganggaran partisipatif dianalisa pengaruhnya terhadap motivasi manajer dalam melakukan bias penganggaran (*slack anggaran*) (Kurniawan, 2002:309).

Terdapat pro kontra mengenai hasil penelitian penganggaran partisipatif yang dianalisa pengaruhnya terhadap senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Marchant (1985), dan Onsi (1973) dalam Rahman (2002:648) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988), dan Young (1985) dalam Rahman (2002:648) menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini senada dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rahman (2002), Sadat dan Nasir (2002), Ardhianti (2002)

Beberapa penelitian yang memiliki kesimpulan berbeda-beda tersebut mendorong peneliti untuk melakukan penelitian mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran dengan sasaran atau obyek organisasi sektor publik karena masih belum banyak dilakukan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji bagaimana pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran pada lembaga fungsional pemerintah kabupaten di Madura.

II. TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi penyusunan anggaran adalah proses dimana orang-orang yang kinerjanya terhadap suatu anggaran akan diukur, dilibatkan dalam proses penentuan anggaran itu. Dengan kata lain, partisipasi penyusunan anggaran

berarti keikutsertaan para pimpinan operasional dalam memutuskan bersama komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan yang akan dilakukan oleh para pimpinan operasional tersebut, dimana tiap-tiap individu tersebut benar-benar terlibat secara nyata dan dapat mengeluarkan ide secara spontan didalamnya (Wijaya, 2004:10).

Jadi partisipasi penyusunan anggaran mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan manajer dalam penganggaran dan pelaksanaannya untuk merealisasikan target yang ada dalam anggaran. Menurut Milani (1975), tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dan non partisipatif (Rahman, 2002:650).

Pada organisasi pemerintah kabupaten, lembaga-lembaga fungsional yang dimiliki terlibat dalam penyusunan anggaran. Hal ini dikarenakan lembaga-lembaga fungsional yang ada di bawah pemerintah kabupaten adalah pusat pertanggungjawaban yang memiliki informasi yang lebih rinci terkait dengan tanggungjawabnya dalam menjalankan aktivitas sesuai dengan lembaga atau unit masing-masing.

Didalam lembaga fungsional itu sendiri, pejabat-pejabat setingkat dibawah kepala, baik badan, dinas maupun kantor yang bila dianalogikan pada perusahaan swasta merupakan manajer tingkat menengah, memiliki peran yang sangat penting karena merekalah yang terlibat langsung pada peran teknis termasuk dalam fungsinya memberikan pelayanan kepada masyarakat. Oleh karena itu partisipasi dalam penyusunan anggaran sangat diperlukan dari mereka.

Senjangan Anggaran

Schiff dan Lewin (1970) dalam Kurniawan (2002:306), menyatakan bahwa *slack* anggaran merupakan upaya manajer untuk melakukan penyesuaian terhadap anggaran yang lebih didasarkan pada kepentingan pribadinya sendiri daripada didasarkan pada faktor-faktor nyata yang akan mempengaruhi pencapaian target anggaran. *Slack* anggaran umumnya berbentuk beban yang terlalu tinggi (*overstated expenses*), pendapatan yang terlalu rendah (*understated revenues*), dan estimasi kemampuan kinerja dibawah kemampuan sesungguhnya.

Senjangan anggaran dalam organisasi sektor publik, tidak terkecuali lembaga fungsional pemerintah kabupaten di Madura pun bisa terjadi karena hal-hal atau motivasi tertentu. Dalam penyusunan anggaran pendapatan, muncul kecenderungan untuk mengecilkan target pendapatan. Kecenderungan ini terjadi karena tidak ada acuan penyusunan anggaran pendapatan yang jelas. Biasanya acuan penyusunan anggaran pendapatan bukan berasal dari realisasi pendapatan tahun lalu tetapi berasal dari asumsi-asumsi anggaran pendapatan tahun lalu. Kecenderungan mengecilkan target pendapatan ini berkebalikan dengan kecenderungan membesarkan target anggaran belanja. Fenomena ini dapat dijelaskan dengan argumentasi bahwa target pendapatan yang dikecilkan akan menunjukkan prestasi daerah bila dalam realisasinya, pendapatan berhasil dihipunk melampaui target yang ditetapkan. Sedangkan dinaikannya target anggaran belanja, memberi kelonggaran untuk pelaksanaan anggaran yang sarat dengan praktik *mark-up* dan bentuk-bentuk korupsi lain (Fuady, dkk, 2002:48).

Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Senjangan Anggaran Dalam Prespektif *Agency Theory*

Argumen yang diikuti oleh *behavioral theory* selama ini adalah penganggaran partisipatif yang akan memotivasi manajer untuk mengungkapkan informasi privat dalam anggaran yang mereka susun. Argumen ini didasarkan pada asumsi bahwa partisipasi akan menyebabkan komunikasi positif dalam peran penganggaran partisipatif. Bertentangan dengan asumsi tersebut, menurut Kren (1997), *agency theory* tidak memasukkan peran berperilaku yang positif dalam penganggaran partisipatif (Kurniawan, 2002:306). Penelitian yang dilakukan umumnya menguji hubungan partisipasi dengan kesempatan untuk melakukan estimasi yang bias dalam penganggaran (*budget slack*).

Praktik senjangan dalam prespektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen (manajemen) dengan *principle* yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaknya. *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 Rahman (2002:649).

Penelitian yang bertujuan untuk menguji pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara keterlibatan kerja (variabel independen) dengan senjangan anggaran, dan untuk mengetahui variabel manakah yang lebih berpengaruh terhadap senjangan anggaran, telah dilakukan oleh Rahman (2002). Hasil penelitiannya adalah bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran secara signifikan mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran. Peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Sebaliknya penurunan komitmen organisasi dapat berakibat pada terjadinya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja secara signifikan mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran. Peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang memiliki keterlibatan kerja yang tinggi.

Penelitian yang dilakukan oleh Ardhiyanti (2002) bertujuan untuk menjelaskan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran dengan menggunakan komitmen organisasi sebagai variabel moderating pada BUMN-BUMN di Surabaya. Dari penelitiannya dibuktikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap senjangan anggaran pada BUMN-BUMN di Surabaya. Hal ini berarti bahwa bila partisipasi penyusunan anggaran naik maka senjangan anggaran naik dan bila partisipasi penyusunan anggaran turun maka senjangan anggaranpun turun.

Penelitian Amrul dan Nasir (2002) bertujuan untuk menguji kembali hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran dengan menggunakan gaya kepemimpinan dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating. Populasi yang dipilih dalam penelitian adalah perusahaan obat-obatan yang terdapat di Indonesia. Sampelnya adalah manajer yang ikut serta dan bertanggungjawab dalam proses penyusunan anggaran bagi departemen atau divisi yang dipimpinnya.

Hasil penelitiannya adalah bahwa partisipasi penyusunan anggaran yang tinggi akan meningkatkan senjangan anggaran, kombinasi antara partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian lingkungan yang tinggi dapat menurunkan senjangan anggaran, dan begitu pula bila kombinasi antara partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian lingkungan yang rendah akan meningkatkan senjangan anggaran, dan kesesuaian antara gaya kepemimpinan baik orientasi hubungan maupun tugas dengan partisipasi penyusunan anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan argument dan bukti empiris diatas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah: Partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

III. METODE PENELITIAN

Desain penelitian

Desain penelitian ini adalah survei. Metode pengambilan data menggunakan survei langsung. Level penelitian adalah eksplanatif yaitu menjelaskan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. Data penelitian yang dibutuhkan adalah data primer dalam bentuk persepsi responden. Instrument yang digunakan adalah kuesioner.

Sampel (responden)

Sampel (responden) dalam penelitian ini adalah pejabat ekselon tiga (kabid, kabag, kasubdin, kasubbag, kasubbid, dan kasi) yang diambil dengan teknik sampling *cluster*, yaitu populasi dibagi dalam kelompok berdasarkan area (Bangkalan, Sampang, Pamekasan, dan Sumenep), kemudian dipilih lima lembaga (Dinas Perindustrian dan Perdagangan, Dinas Pendapatan Daerah, badan Perencanaan Pengembangan Daerah, Badan Kesatuan Kebangsaan, dan Kantor Infokom), dan dari lembaga tersebut responden berasal.

Pengumpulan data dilakukan mulai tanggal 29 April sampai 14 Juni 2005. Dari 135 lembar kuesioner yang disebarkan kembali kepada peneliti sebanyak 113 lembar, kuesioner tersebutlah yang dianalisa lebih lanjut.

Definisi Operasional Variabel

1. Variabel independen adalah partisipasi penyusunan anggaran, yaitu sejauh mana keterlibatan manajer dalam proses penyusunan anggaran pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpin. Pengukurannya dilakukan dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang terdiri dari lima pertanyaan dengan pengukuran menggunakan skala likert yang skornya satu sampai lima.
2. Variabel dependen adalah senjangan anggaran, yaitu tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produksinya ketika diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Pengukurannya dilakukan dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Onsi (1973) yang terdiri dari empat pertanyaan dengan menggunakan pengukuran skala likert yang skornya satu sampai lima.

Prosedur Dan Metode Analisis

Tahapan-tahapan analisis yang dilalui dalam penelitian ini adalah:

a. Uji Validitas dan Reliabilitas

Pengujian validitas data dilakukan dengan menghitung korelasi antara skor tiap-tiap item pertanyaan dengan skor total menggunakan rumus teknik korelasi *product moment* yang dikemukakan oleh Pearson (Arikunto,1998:161).

Rumusnya adalah sebagai berikut:

Dimana:

r_{xy} = validitas instrumen

N = jumlah responden

$\sum XY$ = jumlah skor jawaban dikali dengan skor total

X = jumlah skor jawaban

Y = jumlah skor total

Apabila r hitung $>$ r tabel, maka data valid dan bila r hitung $<$ r tabel, maka data tidak valid, dimana $df=N-1$. Penghitungan dengan menggunakan rumus tersebut dilakukan dengan alat excel.

Tabel 1

Hasil uji validitas partisipasi penyusunan anggaran

Pertanyaan	r hitung	Tanda	r tabel	keterangan
Pertanyaan nomor 1	0,6378	>	0,1548	Valid
Pertanyaan nomor 2	0,6421	>	0,1548	Valid
Pertanyaan nomor 3	0,6749	>	0,1548	Valid
Pertanyaan nomor 4	0,5060	>	0,1548	Valid
Pertanyaan nomor 5	0,6905	>	0,1548	Valid

Tabel 2

Hasil Uji Validitas senjangan Anggaran

Pertanyaan	Nilai r hitung	Tanda	Nilai r tabel	Keterangan
Pertanyaan nomor 1	0,6242	>	0,1548	Valid
Pertanyaan nomor 2	0,4714	>	0,1548	Valid
Pertanyaan nomor 3	0,7914	>	0,1548	Valid
Pertanyaan nomor 4	0,8406	>	0,1548	Valid

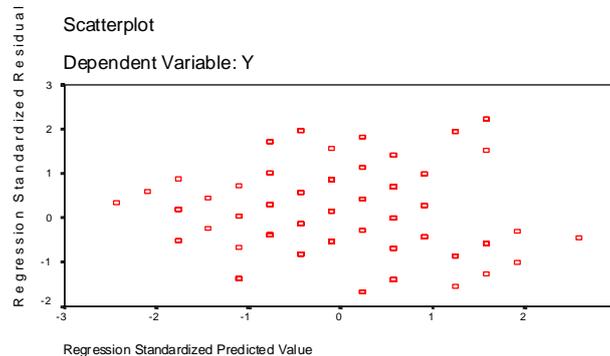
Pengujian reliabilitas data dilakukan dengan menggunakan analisa cronbach alpha dengan alat spss, dimana apabila $\alpha >$ standart item alpha, maka data reliabel dan bila $\alpha <$ standart item alpha, maka data tidak reliabel.

Tabel 3
Hasil Uji ReliabilitasPartisipasi Penyusunan Anggaran dan Senjangan Anggaran

Variabel	Alpha	Tanda	Standar Item Alpha	Keterangan
1. Partisipasi penyusunan anggaran	0,6456	>	0,6331	Reliabel
2. Senjangan anggaran	0,6413	>	0,6270	Reliabel

b. Uji Heteroskedastisitas dan Normalitas Data

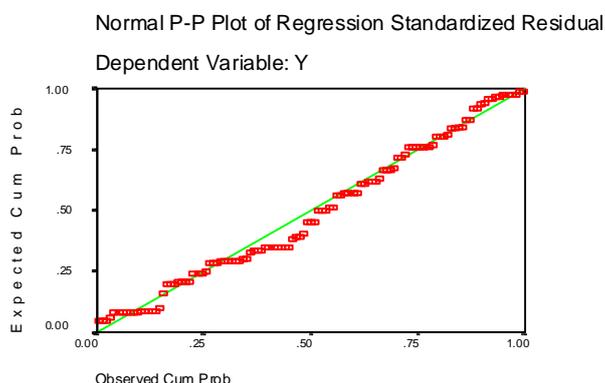
Pengujian heteroskedastisitas penting bila peneliti ingin melakukan generalisasi untuk hasil penelitian dari kelompok terpisah yang berasal dari satu populasi. Deteksi heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara *standardized residual* dan *standardized predicted value*. Dasar analisisnya adalah: (1) Jika titik-titik yang ada membentuk suatu pola yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit), maka terjadi heteroskedastisitas, dan (2) Jika tidak ada pola yang jelas, titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka pada sumbu y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas (Poerwati,2002:745). Hasil uji heteroskedastisitas dapat dilihat pada grafik *scatterplot* antara *standardized residual* dan *standardized predicted value* berikut ini:



Dari grafik diatas dapat dilihat bahwa titik-titik menyebar secara acak serta tersebar baik diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu y. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model layak dipakai untuk menganalisa data.

Uji normalitas data digunakan untuk mengetahui kenormalan distribusi atau sebaran data .Normalitas data dideteksi dengan melihat penyebaran titik (data) pada sumbu diagonal grafik normal plot. Jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal.

Hasil uji normalitas dapat dilihat dari grafik normal plot berikut ini:



Dari grafik normal plot dapat dilihat bahwa titik-titik menyebar disekitar garis diagonal serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa data memenuhi normalitas model regresi layak untuk menganalisis data.

c. Uji Kelinieran

Hasil pengujian kelinieran atau ada tidaknya hubungan linier antara partisipasi penyusunan anggaran dan senjangan anggaran dengan menggunakan spss menunjukkan bahwa $F_{hitung} = 181,243$ sedangkan $F_{tabel} = 3,93$, karena $F_{hitung} > F_{tabel}$, maka dapat disimpulkan bahwa terdapat hubungan linier antara partisipasi penyusunan anggaran. Hal ini juga dapat dilihat dari nilai signifikansinya yang besarnya 0,000.

d. Uji Hipotesis

Untuk menguji hipotesis yang diajukan, maka peneliti akan menggunakan uji regresi linier dengan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = a + bx$$

Dimana:

a = konstanta (nilai y apabila x = 0)

b = koefisien regresi (kenaikan atau penurunan taksiran nilai y, apabila x berubah satu unit)

y = variabel dependen, yaitu senjangan anggaran

x = variabel independen, yaitu partisipasi penyusunan anggaran

Alat yang digunakan dalam pengujian hipotesis adalah spss, dimana:

Ho: partisipasi penyusunan anggaran tidak berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran

H1: partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran

Ho diterima bila $t_{hitung} < t_{tabel}$ dan Ho ditolak bila $t_{hitung} > t_{tabel}$.

Hasil Uji Hipotesis dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4
Rangkuman Hasil Uji Hipotesis

Variabel	Koefisien regresi	Standar error	t hitung	Signifikansi
1.konstanta	1,051	0,748	1,405	0,163
2.Partisipasi Penyusunan Anggaran	0,608	0,045	13,463	0,000

R = 0,62
F = 181,243

Sig = 0,000
n = 113

Dari tabel tersebut dapat diketahui bahwa persamaan regresi adalah:
 $Y = 1,051 + 0,608 x$

Persamaan regresi tersebut berarti bahwa apabila nilai $x = 0$, maka $y = 1,051$ dan bila x berubah 1 unit maka nilai y akan berubah sebesar 1,659

Pada taraf signifikansi 5%, nilai t hitung partisipasi penyusunan anggaran adalah 13,463 dan t tabel adalah 1,6585. karena t hitung $>$ t tabel, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Dengan demikian, partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Hal ini juga bisa dilihat dari nilai $\text{sig} = 0,000$ yang lebih kecil dari taraf signifikansi 5%.selain itu, nilai $R^2 = 0,62$ menunjukkan besarnya pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran adalah sebesar 62%, sedangkan sisanya dipengaruhi oleh variabel lain. Tanda positif pada variabel partisipasi penyusunan anggaran menunjukkan arah yang searah, artinya bila partisipasi penyusunan anggaran naik, maka senjangan anggaran naik dan bila partisipasi penyusunan anggaran turun maka senjangan anggaran turun.

IV. PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan, dapat diketahui bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh terhadap senjangan anggaran pada lembaga fungsional pemerintah kabupaten di Madura. Pengaruh yang dimiliki adalah pengaruh positif, hal ini berarti bahwa bila partisipasi penyusunan anggaran meningkat maka senjangan anggaran juga meningkat dan bila partisipasi penyusunan anggaran turun maka senjangan anggaran juga turun.

Hasil analisis tersebut menunjukkan bahwa terjadi perilaku negatif akibat adanya kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Dalam penyusunan anggaran pendapatan, misalnya, muncul kecenderungan untuk mengecilkan target pendapatan. Menurut Fuady, dkk (2002:48), kecenderungan ini terjadi karena tidak ada acuan penyusunan anggaran pendapatan yang jelas. Biasanya acuan penyusunan anggaran pendapatan bukan berasal dari realisasi pendapatan tahun lalu tetapi berasal dari asumsi-asumsi anggaran pendapatan tahun lalu. Selain itu, perilaku mengecilkan target anggaran pendapatan ini bisa disebabkan oleh anggapan pejabat penyusun anggaran bahwa kinerja mereka akan terlihat lebih baik apabila mampu

melebihi target pendapatan yang telah ditetapkan, sehingga pengecilan target anggaran pendapatan adalah jalan untuk mencapainya. Penyebab lain perilaku tersebut adalah pejabat tersebut ingin berjaga-jaga atas ketidakpastian kondisi yang akan terjadi, hal ini juga terkait dengan penilaian atas kinerjanya dalam pencapaian target pendapatan.

Perilaku mengecilkan target pendapatan berkebalikan dengan kecenderungan membesarkan target anggaran belanja. Hal ini dapat terjadi karena keinginan untuk berjaga-jaga atas ketidakpastian kondisi yang akan terjadi, adanya kebiasaan pemotongan proyeksi anggaran belanja oleh atasan yang menyebabkan ditinggikannya target anggaran belanja sebelum dilakukan pemotongan, dan untuk memberikan kelonggaran untuk pelaksanaan anggaran yang sarat dengan praktik *mark up* dan bentuk-bentuk korupsi lain.

Seharusnya partisipasi penyusunan anggaran berdampak positif bagi organisasi yaitu meningkatnya kinerja organisasi. Hal ini dikarenakan adanya keselarasan tujuan antara individu dan organisasi (*goal congruence*) yang diwujudkan dengan pendekatan anggaran partisipatif. Menurut Hart, Wilson dan Keers (2002) dalam Wijaya (2002:12), hal tersebut dapat dijelaskan dengan argumen-argumen berikut: (1) Partisipasi dari individu penyusun anggaran membuat manajemen memperoleh semua keahlian dan pengetahuan dari individu-individu tersebut, (2) Keterlibatan dalam penyusunan anggaran meningkatkan self esteem dan memenuhi kebutuhan akan aktualisasi diri, dan (3) Keterlibatan staf secara aktif mendorong perilaku yang positif terhadap anggaran dan meningkatkan motivasi untuk memenuhi target anggaran. Tugas menjadi lebih menantang dan staf merasa bertanggungjawab terhadap hasil mereka.

Aspek perilaku dalam penganggaran partisipatif dapat bernilai positif yaitu meningkatnya kinerja dan dapat bernilai negatif, salah satunya dapat menyebabkan terjadinya senjangan anggaran. Senjangan anggaran dapat dihilangkan bila manajer puncak menentukan target anggaran yang mudah dicapai namun manfaat yang diperoleh dari metode partisipatif jauh melebihi yang harus dikeluarkan untuk menghilangkan senjangan anggaran.

Menurut Hansen dan Mowen (1993:374), manajer puncak harus memeriksa anggaran yang diusulkan bawahan secara seksama serta memberikan masukan yang dibutuhkan agar timbulnya *slack* anggaran dapat diminimalkan. Menurut Hilton, organisasi dapat mengatasi permasalahan ini dengan: (1) Organisasi harus berhenti beranggapan bahwa anggaran merupakan alat evaluasi yang negatif, (2) Manajer diberi insentif tidak hanya karena mereka dapat mencapai anggaran, namun juga karena mereka telah memberikan proyeksi yang akurat. Hal ini dapat dilakukan dengan meminta manajer untuk menjustifikasi proyeksi mereka dan dengan memberikan *reward* bagi manajer yang secara konsisten telah memberikan estimasi yang akurat (Ardhianti, 2002:15)

Hasil analisis ini memperkuat hasil penelitian yang dilakukan oleh Rahman (2002) pada perusahaan manufaktur yang berada pada kawasan Pulau Batam, penelitian yang dilakukan oleh Ardhianti (2002) pada BUMN-BUMN di Surabaya serta penelitian yang dilakukan oleh Amrul dan Nasir (2002) pada perusahaan obat-obatan di Indonesia. Hasil pengujian hipotesis mereka menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap senjangan anggaran.

V. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Kesimpulan

Dari analisa yang telah dilakukan dapat disimpulkan bahwa pada lembaga fungsional kabupaten di Madura, partisipasi penyusunan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa apabila partisipasi penyusunan anggaran meningkat maka senjangan juga meningkat begitu pula sebaliknya apabila partisipasi penyusunan anggaran menurun maka senjangan anggaran juga menurun. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran cukup tinggi, yaitu 62%, akan tetapi besarnya partisipasi penyusunan anggaran maupun senjangan anggaran pada lembaga fungsional pemerintah kabupaten di Madura tidak terlalu tinggi, hal ini dapat dilihat dari nilai rata-rata yang lebih tinggi sedikit saja dibandingkan dengan nilai tengahnya.

Keterbatasan

Keterbatasan yang terdapat dalam penelitian ini adalah kurangnya variabel independen dan tidak terdapat variabel perantara, sehingga hasil penelitian kurang luas.

Saran

Saran yang dapat diberikan adalah:

1. Bagi lembaga fungsional pemerintah kabupaten di Madura
Diharapkan pada pimpinan lembaga fungsional pemerintah kabupaten di Madura lebih meningkatkan pengawasan terhadap penyusunan anggaran karena kemungkinan terjadinya senjangan anggaran cukup tinggi. Untuk mengurangi terjadinya senjangan anggaran, *reward* yang diberikan seharusnya tidak hanya berdasarkan tingkat pencapaian target anggaran, tetapi juga berdasarkan keakuratan dalam pembuatan anggaran.
2. Bagi penelitian selanjutnya
Untuk penelitian selanjutnya, dapat menambahkan variabel lain dan dapat menggunakan pendekatan lain sehingga memperluas hasil penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

- Alim, Nizarul Muhammad. 2002. *Pengaruh Ketidakpastian Stratejik dan Revisi Anggaran: Pendekatan Kontinjensi*. Simposium Nasional Akuntansi V. Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Pendidik
- Ardhianti, Indira. 2002. *Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada BUMN-BUMN di Surabaya)*. Skripsi. Universitas Airlangga
- Direktorat Pengelolaan Keuangan Daerah, Direktorat Jenderal Otoda, Depdagri. 2002. *Kepmen Dagri No.29 Tahun 2002 tentang Pedoman pengurusan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah dan penyusunan perhitungan APBD, pelaksanaan tata usaha keuangan daerah dan penyusunan perhitungan APBD*. Jakarta: ABDI Sentosa

- Fuady, Helmy Ahmad,dkk. 2002. *Memahami Anggaran Publik*. Idea Press
- Halim, Abdul Tjahyono Achmad, dan Husein Fachri Muhammad. 1998. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Edisi Pertama, Yogyakarta: UPP AMP YKPN
- Hansen, R Don, dan Mowen. M Maryanne. 1999. *Akuntansi Manajemen jilid I*, Terjemahan Hermawan. A Ancella. Erlangga
- Kurniawan, Heni Christophorus. 2002. *Konsep Penganggaran Partisipatif dalam Pengendalian Organisasi*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis, Dian Ekonomi Volume VII No.2.September. halaman 297-309. Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi Yogyakarta
- Nasir, Moch dan S Amrul Sadat. 2002. *Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Senjangan anggaran*. Simposium Nasional Akuntansi V. Ikatan Akuntansi Kompartemen Akuntan Pendidik
- Poerwati, Thahjaning.2002. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial: Budaya Organisasi Dan Motivasi Sebagai Variabel Moderating*. Simposium Nasional Akuntansi. Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik
- Rahman, Abdul Firdaus. 2002. *Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Oraganisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kawasan Industri Batam)*. Simposium Nasional Akuntansi V. Ikatan Nasional Akuntansi Kompartemen Akuntan Pendidik
- Suharsimi, Arikunto.1998.*Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktek*. Rineka Cipta
- Wijaya, Puspa Danang. 2004. *Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Informasi terhadap Kinerja Eksekutif Publik di Pemkot Surabaya*. Skripsi. Universitas Airlangga