

**PENGARUH PARTISIPASI PEJABAT STRUKTURAL DALAM PENYUSUNAN ANGGARAN
TERHADAP KESENJANGAN ANGGARAN
(Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten/Kota
di Propinsi Gorontalo)**

Oleh :

Siti Pratiwi Husain

Dosen FEB Universitas Negeri Gorontalo

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk: mengukur pengaruh partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. Survey dilakukan pada 182 pejabat struktural yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran.

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah *explanatory survey* yaitu penelitian dengan menggunakan populasi untuk menjelaskan hubungan variabel pada populasi tersebut. Periode waktu yang digunakan adalah *cross section* dimana data hanya sekali dikumpulkan dalam rangka menjawab pertanyaan penelitian.. Survey dilakukan pada 182 aparatur yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi pejabat structural dalam penyusunan anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Ketika para pimpinan SKPD level bawah (kepala bagian) diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

Kata kunci : Partisipasi Anggaran, dan Senjangan Anggaran.

A. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Anggaran merupakan alat utama pemerintah untuk melaksanakan semua kewajiban, janji dan kebijakannya dalam rencana-rencana nyata dan terintegrasi dalam hal tindakan yang harus diambil, hasil yang akan dicapai, biaya yang dibutuhkan dan sumber-sumber biaya tersebut. Kebijakan anggaran mengekspresikan komitmen pemerintah kepada warganya secara konkrit.

Dalam skala regional, pemerintah daerah merupakan organ yang krusial, pemerintah daerah terdiri dari berbagai lembaga yang dikenal dengan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Setiap SKPD terdiri dari banyak personel. Orang-orang yang ada dalam pemerintahan ini pun mendapat tantangan baru dengan munculnya kebijakan mengenai otonomi daerah. Khusus untuk menangani anggaran, salah satu prosedurnya adalah dengan menyusun anggaran dengan metode partisipatif, yaitu dengan melibatkan masing-masing SKPD untuk mengajukan anggaran, mempersiapkan anggaran dan melaksanakan penyusunan anggaran.

Dalam penyusunan anggaran, harus diperhatikan pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut. Pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut adalah pihak prinsipal (atasan) dan agen (bawahan). Dengan komunikasi yang baik dalam penyusunan anggaran, maka bawahan bisa mengetahui, apa sebenarnya yang diharapkan oleh atasan. Demikian juga sebaliknya atasan akan dapat mengetahui kendala-kendala yang terjadi pada bawahan menyangkut sistem penganggaran.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat memberikan kesempatan kepada manajer atau bawahan untuk ikut serta menentukan bagaimana anggaran akan disusun sesuai dengan sasaran anggaran pada bagian atau divisi masing-masing. Para bawahan dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran karena mereka mempunyai kecukupan informasi untuk memprediksi masa depan secara tepat, sehingga keterlibatan mereka mengurangi kecenderungan individu yang terlibat didalam proses penyusunan anggaran untuk melakukan kesenjangan anggaran. Namun selain adanya keuntungan dalam penerapan partisipasi anggaran terdapat juga kelemahan, dimana partisipasi dalam penganggaran memberikan kesempatan kepada bawahan untuk menentukan rencana anggarannya. Kesempatan ini dapat digunakan secara negatif sehingga dapat menimbulkan senjangan dalam anggaran.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran mendapat perhatian besar dari peneliti-peneliti akuntansi keperilakuan (*behavioral accounting*), karena dinilai memiliki konsekuensi terhadap sikap dan perilaku organisasi (Murray, 1990), terutama orang-orang yang terlibat langsung didalam proses penyusunan anggaran. Dimana keterlibatan manajer bawahan di dalam penyusunan anggaran belum tentu berimplikasi pada menurunannya kesenjangan anggaran, akan tetapi bisa memberikan peluang mereka untuk melakukan kesenjangan anggaran. Misalnya dalam penelitian yang dilakukan oleh Young (1985) bahwa kesenjangan anggaran terjadi ketika bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan informasi bias kepada atasan, padahal bawahan memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran organisasi. Informasi bias tersebut dilakukan dengan melaporkan prospek penerimaan yang lebih

rendah dan prospek biaya yang lebih tinggi, sehingga target anggaran lebih mudah dicapai. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa karena adanya keinginan untuk menghindari resiko, bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran.

Hasil penelitian yang telah dikemukakan sebelumnya dikaitkan dengan kondisi di lingkungan pemerintah Kabupaten dan Kota di Propinsi Gorontalo, maka kemungkinan besar ada indikasi terjadi kesenjangan anggaran, hal ini diperkuat dengan data realisasi dan anggaran pendapatan dan belanja daerah kabupaten/kota di Propinsi Gorontalo, sebagai berikut:

Tabel 1.1
Total Anggaran dan Realisasi APBD Kabupaten/kota di Propinsi Gorontalo Tahun Anggaran 2008
(dalam satuan rupiah)

	Uraian	Anggaran 2008	Realisasi 2008
Kabupaten Gorontalo	Pendapatan	437.377.695.690	459.950.985.048
	Belanja	500.863.000.344	473.019.642.139
Kota Gorontalo	Pendapatan	372.032.887.262	388.995.262.250
	Belanja	432.182.900.851	406.161.117.340
Kabupaten Boalemo	Pendapatan	345.590.646.200	350.336.329.855
	Belanja	432.182.900.851	406.161.117.340
Kabupaten Bone Bolango	Pendapatan	320.210.327.212	355.014.390.840
	Belanja	356.688.237.899	332.757.873.247
Kabupaten Pohuwato	Pendapatan	311.786.850.127	317.338.978.033
	Belanja	331.324.342.060	310.477.745.811

Dari Tabel 1.1 di atas dapat dilihat bahwa anggaran yang dianggarkan untuk pendapatan dilaporkan lebih kecil dari realisasi yang dilaporkan dan anggaran yang dianggarkan untuk belanja dilaporkan lebih besar dari realisasi yang dilaporkan, artinya bahwa kemungkinan dalam proses penyusunan anggaran, para pejabat struktural yang terlibat dalam penyusunan anggaran mengurangi dan melebihi jumlah anggaran dari yang seharusnya. Adapun menurut Hilton dalam Hermanto menyatakan tiga alasan utama manajer bawahan melakukan senjangan anggaran, yakni: a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus dimata atasan jika mereka mencapai anggarannya; b) kesenjangan anggaran selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika ada kejadian yang tidak terduga yang terjadi manajer tersebut dapat mencapai anggarannya; c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Berdasarkan masalah di atas maka peneliti merumuskan judul penelitian yaitu "Pengaruh Partisipasi Pejabat Struktural dalam Penyusunan Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran. (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten/Kota di Propinsi Gorontalo).

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian pada latar belakang, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Seberapa besar pengaruh partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran pada Satuan Kerja Perangkat daerah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo.

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka tujuan penelitian adalah:

1. Untuk menganalisis pengaruh partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran pada Satuan Kerja Perangkat daerah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo

1.4 Kegunaan Hasil Penelitian

Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap

1. Untuk memberikan masukan kepada Satuan Kerja Perangkat Daerah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo dalam memecahkan masalah terutama terkait dengan penganggaran.
2. Secara akademis hasil penelitian ini dapat menjadi bahan informasi bagi penelitian-penelitian berikutnya.

B. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Konsep Anggaran

2.1.1 Pengertian Anggaran

Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang disusun secara rinci, formal dan sistematis dari kegiatan yang akan dilakukan dalam ukuran kuantitatif, yang menunjukkan perolehan dan penggunaan sumber daya

suatu organisasi sebagai pedoman pelaksanaan kegiatan dalam jangka waktu tertentu (Anthony & Govindarajan, 2000).

Berkaitan dengan anggaran daerah, maka anggaran daerah merupakan rencana keuangan meliputi penerimaan dan pengeluaran daerah dalam satuan rupiah yang di susun menurut klasifikasi anggaran secara sistematis untuk satu periode akuntansi dan menjadi pedoman bagi segala tindakan yang akan dilaksanakan. Mardiasmo (2005) menyatakan bahwa anggaran sektor publik berisi tentang rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter atau suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas.

2.1.2 Fungsi Anggaran

Mardiasmo (2002) mengatakan bahwa anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama, yaitu:

1. Anggaran sebagai alat perencanaan (*planning tool*). 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. Mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang disusun.
 - c. Menentukan indikator kerja dan tingkat pencapaian strategi
2. Anggaran sebagai alat pengendalian (*control tool*). Sebagai alat pengendalian manajemen anggaran memberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik.
3. Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal (*fiscal tool*). Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi.
4. Anggaran sebagai alat politik. 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. Setiap unit kerja pemerintah terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Anggaran publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintahan dan sebagai alat komunikasi antar unit kerja dalam lingkungan eksekutif.
6. Anggaran sebagai alat penilaian kerja. Anggaran merupakan wujud komitmen dari eksekutif kepada pemberi wewenang (Legislatif). Kinerja eksekutif dinilai didasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran.
7. Anggaran sebagai alat motivasi (*motivation tool*). Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi.

2.1.3 Aspek Perilaku Dalam Penganggaran

Penganggaran merupakan penciptaan suatu rencana kegiatan yang dinyatakan dalam ukuran keuangan. Penganggaran memainkan peran penting di dalam perencanaan, pengendalian, dan pembuatan keputusan. Anggaran juga untuk meningkatkan koordinasi dan komunikasi. Ada tiga tahapan utama dalam proses penyusunan anggaran yaitu: a) penetapan tujuan, b) implementasi, dan c) pengendalian dan evaluasi kinerja. Anggaran dapat berhasil jika hanya orang bertanggungjawab mulai dari tahap penetapan tujuan hingga pengendalian dan evaluasinya. Untuk mendorong orang agar bertanggung jawab terhadap keseluruhan proses penyusunan anggaran tersebut, organisasi perlu memperhatikan aspek perilaku dalam anggaran. Aspek perilaku manajer dalam menyusun anggaran banyak mendapat perhatian dari pakar akuntansi manajemen maupun peneliti lain.

Hansen and Mowen (2006) menyatakan anggaran sering digunakan untuk menilai kinerja aktual manajer. Bonus, kenaikan gaji, dan promosi ditentukan oleh kemampuan manajer dalam melampaui target yang ditentukan. Karena status keuangan dan karier manajer dipertaruhkan, maka anggaran dapat memiliki pengaruh yang besar terhadap perilaku mereka.

Perilaku dalam penganggaran seperti ini, tidak saja membuat organisasi gagal mendorong karyawan melakukan usaha terbaiknya, lebih jauh lagi berakibat pemborosan dana anggaran. Manajer akan beranggapan, jika mereka tidak menghabiskan sejumlah dana belanja yang dianggarkan, maka anggaran belanja yang akan datang di turunkan.

2.2 Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran

Menurut Milani (1975) mengatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan cerminan perspektif manajer bawahan mengenai tingkat keterlibatan yang dialami bawahan dalam penyusunan anggaran, jenis pengambilan keputusan yang logis yang disediakannya oleh seorang atasan ketika anggaran

diperbaiki, frekuensi yang berkaitan dengan anggaran yang didiskusikan dan disetujui dengan atasannya, banyak pengaruh bawahan pada anggaran final dan kontribusi / sumbangan pemikirannya untuk anggaran.

Selanjutnya Brownell, (1982) menyatakan partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah suatu proses dimana individu terlibat didalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka. Partisipasi anggaran adalah keikutsertaan para manajer dalam proses penyusunan anggaran termasuk dalam pengambilan keputusan.

Manfaat yang diperoleh dari partisipasi anggaran adalah membuat para pelaksana anggaran lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran, sehingga partisipasi anggaran diharapkan menimbulkan efisiensi. Siegel & Marconi (1989) mengemukakan bahwa manfaat yang diperoleh pada saat penyusunan anggaran secara partisipatif, yaitu dapat meningkatkan kualitas komunikasi antar sesama manajer dan antara manajer dengan atasannya.

Menurut Hansen dan Mowen (2006) bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai tiga masalah potensial, yaitu:

1. Menetapkan standar terlalu tinggi atau terlalu rendah
Partisipasi anggaran memberikan peluang bagi penyusun untuk mempengaruhi penetapan anggaran. Penetapan anggaran cenderung akan menjadi tujuan individual manajer yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Beberapa manajer mungkin cenderung untuk mempersiapkan anggaran terlalu mudah atau terlalu ketat untuk dicapai. Penyusunan anggaran yang terlalu mudah dicapai maka seorang manajer dapat kehilangan minat dan kinerja bisa benar-benar menurun, demikian juga penyusunan anggaran yang terlalu ketat memastikan kegagalan untuk mencapai standar dan bisa membuat rasa frustrasi manajer yang kemudian akan mengarah pada kinerja yang menurun. Oleh karena itu penyusunan anggaran yang ideal adalah menetapkan target yang menantang akan tetapi dapat tercapai. Dalam artian bahwa adanya keselarasan antara target dan tujuan organisasi secara keseluruhan.
2. Membuat kesenjangan dalam anggaran
Partisipasi dalam penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan bagi manajer untuk membuat senjangan anggaran. Kesenjangan Anggaran muncul ketika seorang manajer dengan sengaja mengestimasi pendapatan yang terlalu rendah (*overestimate revenue*) dan mengestimasi biaya yang terlalu tinggi (*overestimate cost*). Setiap tindakan tersebut menyebabkan tingginya kemungkinan manajer memenuhi anggaran yang dibuat dan menurunkan risiko yang dihadapi. Oleh karena itu manajer puncak harus berhati-hati dalam meninjau anggaran yang diajukan oleh para manajer tingkat bawah. Siegel dan Marconi (1989) mengatakan bahwa proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah maka hal ini akan berdampak langsung terhadap perilaku manusia sehingga masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat menengah/bawah dalam penyusunan anggaran adalah penciptaan senjangan anggaran.
3. Partisipasi semu
Partisipasi semu ini muncul ketika manajer puncak menerapkan pengendalian total atas proses penganggaran, sehingga hanya mencari partisipasi palsu dari manajer tingkat bawah. Manajer puncak hanya mendapatkan persetujuan formal anggaran dari manajer tingkat bawah, bukan untuk mencari input sebenarnya. Partisipasi semu hanya semata-mata mencari dukungan manajer tingkat bawah dan menuntut sebagai simbol bagi bawahan untuk menjalankannya, hal ini justru mengabaikan keputusan kerja mereka yang pada akhirnya mendorong rendahnya komitmen mereka terhadap organisasi.

Selanjutnya Dunk (1993) mengatakan bahwa ada dua alasan mengapa partisipasi anggaran diperlukan, yakni:

1. Keterlibatan atasan dan bawahan dalam penganggaran mendorong pengendalian informasi yang tidak simetri dan ketidakpastian tugas
2. Melalui partisipasi anggaran, individu dapat mengurangi tekanan tugas dan mendapatkan kepuasan kerja, selanjutnya dapat mengurangi kesenjangan anggaran. Karena ketika mereka dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran maka secara psikologi mereka merasa dihargai sehingga timbul semangat dan motivasi kerja untuk melakukan sesuatu yang terbaik untuk kepentingan organisasi, misalnya tidak ada keinginan untuk melakukan kesenjangan.

2.3 Proses Penyusunan Anggaran Pemerintah Daerah

Ada tiga pendekatan yang lazim digunakan dalam menyusun anggaran. Pendekatan tersebut adalah (1) pendekatan dari atas ke bawah (*top down approach*), (2) pendekatan dari bawah ke atas (*bottom up approach*) dan (3) pendekatan partisipatif (*participative approach*). Pemilihan pendekatan menyusun anggaran sangat bergantung pada kondisi dan keinginan terhadap hasil yang ingin dicapai oleh organisasi.

Penyusunan anggaran dengan menggunakan pendekatan *top down*, dimulai dari manajemen puncak yang menetapkan kebijakan pokok organisasi dan memberikan pedoman bagi manajer yang menyusun

anggaran dalam membuat dan mengajukan rancangan anggaran pusat-pusat pertanggungjawaban. Pelaksanaan pendekatan *top down* selalu ditentukan dari manajemen puncak, dan manajer, pusat-pusat pertanggungjawaban hanya melaksanakan apa yang ditetapkan oleh manajemen puncak.

Penyusunan anggaran menggunakan pendekatan *bottom up*, pada pendekatan ini metode yang digunakan dalam mempersiapkan, merencanakan dan merumuskan anggaran dimulai dari para manajer yang menyusun usulan anggaran, kemudian diteruskan ke atas sampai pada manajemen puncak. Proses penilaian dan pengesahan menjadi sangat penting dalam pendekatan ini. Jika manajemen puncak akan mengubah jumlah yang tercantum dalam anggaran yang diusulkan dari manajemen yang menyusun anggaran, maka perubahan tersebut harus dapat meyakinkan manajer penyusun anggaran dengan alasan yang dapat diterima. Namun pada kenyataannya hal ini sulit untuk dilaksanakan, karena manajemen puncak merasa memiliki wewenang dan kekuasaan, sehingga setiap perubahan atas usulan anggaran menimbulkan rasa kesal bagi manajer yang menyusun anggaran.

Sedangkan penyusunan anggaran dengan pendekatan partisipatif adalah dengan menggabungkan kedua pendekatan *top down* dengan *bottom up*. Anggaran dengan pendekatan ini dimulai dari manajer menyiapkan *draft* pertama untuk anggaran di wilayah tanggung jawabnya berdasarkan panduan/pedoman yang telah dibuat oleh atasan. Selanjutnya, manajer puncak akan memeriksa dan mengkritisi anggaran yang diusulkan. Proses penyusunan anggaran dengan pendekatan gabungan lebih efektif dibandingkan dengan pendekatan *top down* ataupun *bottom up* (Anthony & Govindarajan, 2005).

Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) didasarkan pada kewenangan penyelenggaraan urusan pemerintahan yang terdiri dari urusan wajib dan urusan pilihan. Oleh karena itu, anggaran belanja daerah harus diprioritaskan untuk kewajiban pemerintah daerah (urusan wajib) sebagaimana ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan. Lebih lanjut, agar anggaran daerah memprioritaskan untuk urusan wajib maka disusunlah Plafon dan Prioritas Anggaran Sementara (PPAS) berdasarkan KUA yang telah disepakati oleh DPRD. Prioritas Anggaran Sementara selanjutnya disampaikan kepada DPRD untuk dapat disepakati menjadi Plafon dan Prioritas Anggaran (PPA).

KUA dan PPA yang telah disepakati selanjutnya digunakan sebagai pedoman dalam perencanaan operasional anggaran. Berdasarkan KUA dan PPA yang ditetapkan, pemerintah daerah melalui Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) menyusun rancangan APBD. Rancangan APBD pada dasarnya merupakan agregasi dari Rencana Kegiatan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA SKPD) yang ada di lingkungan pemerintah daerah. Usulan program, kegiatan dan anggaran SKPD merupakan bagian utama dari rancangan APBD dalam tahap perencanaan anggaran daerah.

KUA dan PPA menjadi bagian dari Surat Edaran kepala daerah berupa pedoman bagi satuan kerja perangkat daerah (SKPD) guna menyusun RKA SKPD. Penyusunan RKA SKPD yang dimaksud memuat rencana pendapatan, belanja untuk masing-masing program dan kegiatan menurut fungsi untuk tahun yang direncanakan, dirinci sampai dengan objek pendapatan, belanja dan pembiayaan serta prakiraan maju untuk tahun berikutnya.

Tim anggaran SKPD yang dipimpin oleh kepala SKPD selaku pengguna anggaran, menyusun RKA-SKPD tahun berikutnya dengan mengacu pada KUA dan PPAS yang telah disepakati dalam nota kesepakatan pemerintah dan DPRD. Dalam tahap ini manajemen terlibat dalam tim anggaran SKPD memiliki kesempatan untuk mempengaruhi alokasi anggaran. Apalagi dalam tahap perencanaan, SKPD juga berperan merumuskan Rencana Kerja (Renja) SKPD yang menjadi acuan pemerintah daerah dalam merumuskan RKP. Dalam tahap ini partisipasi anggaran dilaksanakan dan memungkinkan aparat menyusun anggaran tersebut untuk cenderung menciptakan senjangan dalam anggarannya.

RKA-SKPD kemudian disampaikan dan dibahas oleh TAPD bersama panitia anggaran DPRD guna merumuskan RAPBD. Setelah itu dilakukan pembahasan RAPBD oleh DPRD yang kemudian diparipurnakan untuk disahkan.

2.4 Kesenjangan Anggaran

Kesenjangan Anggaran dideskripsikan sebagai suatu perilaku yang disfungsional bahkan tidak jujur, karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan menyebabkan meningkatnya biaya organisasi (Steven, 2000). Menurut Dunk (1993) mengatakan bahwa Kesenjangan Anggaran merupakan suatu unsur kesengajaan yang dilakukan oleh manajer yang terlibat dalam penganggaran dengan memberikan usulan dan estimasi yang tidak sesuai dengan sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan dengan cara menurunkan estimasi pendapatan (*underestimate revenue*) yang sesungguhnya bisa dicapai dan menaikkan estimasi biaya (*overestimate cost*) yang dibutuhkan. Dimana manajer melakukan upaya ini untuk menyediakan batas keamanan dalam mencapai tujuan anggaran yang telah ditetapkan (Siegel dan Marconi, 1989).

Menurut Suhartono dan Solichin (2006) bahwa kondisi lingkungan yang tidak pasti, akan membuat individu untuk melakukan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan oleh individu tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Informasi yang diperoleh untuk memprediksi masa datang disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan merasa memiliki informasi yang lebih banyak

dibandingkan dengan atasannya sehingga memperbesar kemungkinan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Dapat disimpulkan bahwa Kesenjangan Anggaran merupakan suatu fenomena yang terjadi pada saat proses perencanaan anggaran, pada waktu seseorang diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam menyatakan target anggaran maka dia tidak akan membuat target sesuai kemampuan optimalnya, akan tetapi membuat anggaran yang mudah dicapai sehingga timbul senjangan.

Oleh karena Kesenjangan Anggaran terkait dengan sikap dan perilaku manusia, maka Dunk (1993) mengemukakan beberapa ciri-ciri terjadinya senjangan anggaran, yaitu:

1. Standar dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas
2. Anggaran secara mudah untuk diwujudkan
3. Terdapat batasan-batasan yang harus diperhatikan terutama batasan yang ditetapkan untuk biaya
4. Anggaran tidak menuntut hal-hal khusus
5. Anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi
6. Target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.

2.5 Kerangka Pemikiran

Pengadopsian praktik dan teknik manajemen dari sektor swasta ke sektor publik dengan tujuan memperbaiki penyelenggaraan sektor publik, harus diikuti dengan perubahan dalam akuntansi sektor publik. Tujuan perubahan ini untuk membantu peningkatan akuntabilitas dan transparansi serta perbaikan terhadap efektivitas dan efisiensi sektor publik. Perbaikan terhadap efektivitas dan efisiensi sektor publik tidak terlepas dari peran akuntansi manajemen sektor publik. Tujuan dari akuntansi manajemen sektor publik pada dasarnya tidak terlepas dari upaya untuk memperbaiki kinerja manajemen dan meningkatkan akuntabilitas intern yang berdampak pada masyarakat (Mardiasmo, 2005). Di dalam akuntansi manajemen sektor publik, anggaran sektor publik mendapat porsi yang cukup besar untuk dibahas, karena anggaran merupakan bagian yang terpenting dari akuntansi manajemen sektor publik.

Pendekatan partisipasi dalam proses penyusunan anggaran sangat diharapkan akan menghasilkan anggaran yang lebih baik, dimana kecenderungan manajer untuk melakukan senjangan anggaran akan semakin berkurang. Karena para manajer tingkat bawah mempunyai informasi yang lebih akurat daripada atasannya mengenai kondisi-kondisi lokal pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Penelitian ini didasarkan pada gagasan bahwa para manajer bawah (manajer pusat pertanggungjawaban) seringkali memiliki informasi yang lebih baik mengenai level anggaran yang diperlukan untuk mendukung pelaksanaan aktivitas-aktivitas unit organisasinya daripada atasannya (manajer puncak). Informasi yang dimiliki oleh manajer bawah disebut juga dengan informasi lokal (Dunk, 1993).

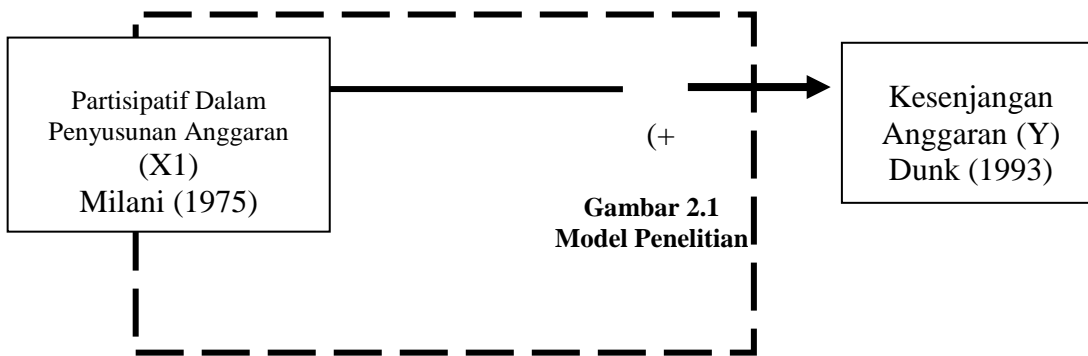
Para manajer bawahan akan berusaha untuk memberikan informasi lokal yang dimilikinya ke dalam usulan anggarannya untuk menjamin bahwa mereka memperoleh sumber-sumber yang mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya. Akan tetapi partisipasi anggaran memberikan kesempatan kepada manajer bawah dan menengah untuk memasukkan kepentingan pribadinya di atas kepentingan organisasi.

Jika penyusunan anggaran dihubungkan dengan evaluasi kinerja maka pimpinan level bawah akan termotivasi untuk memberikan informasi yang bias agar target-target yang dibebankan mudah dicapai (Kren dan Liao, 1988). Anggaran yang ditetapkan berdasarkan informasi bawahan yang bias menyebabkan besaran anggaran tidak sesuai dengan kinerja sesungguhnya dan selanjutnya dapat dikatakan bahwa anggaran tersebut memiliki senjangan (Stevens, 2000).

Menurut Hansen dan Mowen (2007), partisipasi anggaran memiliki potensi masalah yaitu memasukkan "slack" dalam anggaran atau seringkali disebut dengan mengamankan anggaran (*padding the budget*). Menurut Antle dan Eppen (1985) yang menyatakan bahwa perhatian utama penelitian-penelitian mengenai Kesenjangan Anggaran adalah pada partisipasi manajer menengah dan bawah yang berpotensi memunculkan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan oleh adanya kebijakan atasan yang menilai kinerja bawahan berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Bawahan akan cenderung memberikan informasi yang bias terhadap kondisi operasional organisasi dimasa mendatang, agar sasaran anggaran dapat mudah dicapai. Sehingga atasan akan memberikan penilaian yang baik kepada bawahan. Ini dilakukan karena dipengaruhi oleh kepentingan pribadi dan mereka berpendapat bahwa anggaran akan mudah dicapai dengan melakukan Kesenjangan Anggaran (Wartono, 1998).

Hipotesis yang ditetapkan untuk menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran mengacu pada pendapat bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan Kesenjangan Anggaran (Lowe Shaw, 1968; Lukka, 1988; Young, 1985 dan Nouri & Parker 1996). Argumen yang diajukan adalah bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan bawahan, bawahan cenderung berusaha agar anggaran yang mereka susun mudah dicapai, salah satu cara yang ditempuh adalah dengan melonggarkan anggaran atau menciptakan senjangan. Dengan demikian maka partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut di atas maka model dalam penelitian ini dibuat sebagai berikut:



2.6 Hipotesis

Berdasarkan rumusan masalah, kerangka pemikiran dan model penelitian yang telah diuraikan sebelumnya, maka hipotesis yang dapat diajukan dalam penelitian ini adalah:

1. Partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran pada Satuan Kerja Perangkat daerah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo.
2. Partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran pada Satuan Kerja Perangkat daerah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo.

C. METODE PENELITIAN

3.1 Metode yang Digunakan

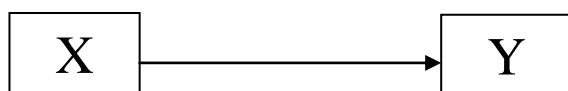
Berdasarkan tujuannya, penelitian ini dimaksudkan untuk memperoleh deskripsi mengenai pengaruh partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran terhadap kesenjangan anggaran pada Satuan Kerja Perangkat daerah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo. Sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai, penelitian ini merupakan penelitian bersifat deskriptif dan verifikatif.

Penelitian yang bersifat deskriptif bertujuan mendeskripsikan atau menguraikan secara tuntas dan jelas mengenai karakteristik permasalahan atau fenomena yang di hadapi. Sedangkan penelitian yang bersifat verifikatif yaitu suatu jenis penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antar variabel melalui suatu pengujian hipotesis. Untuk itu metode yang digunakan adalah *explanatory survey* yaitu penelitian dengan menggunakan populasi untuk menjelaskan hubungan variabel pada populasi tersebut.

1.2. Desain Penelitian, Variabel Penelitian dan Operasionalisasi Variabel

3.2.1 Desain Penelitian

Menurut Arikunto (2002:119) bahwa variabel yang mempengaruhi disebut variabel penyebab, variabel bebas atau *independent variable* (X), sedangkan variabel akibat disebut variabel tidak bebas, variabel terikat atau *dependent variable* (Y). Sebagai desain pada penelitian ini dikemukakan bahwa partisipasi anggaran merupakan variabel X mempunyai pengaruh terhadap Kesenjangan Anggaran sebagai variabel Y sesuai dengan hipotesis penelitian, sehingga dapat dirumuskan sebagai berikut:



Keterangan:

- X = Partisipasi Anggaran
- Y = Kesenjangan Anggaran

3.2.2 Variabel Penelitian

Untuk memudahkan dalam menguji hipotesis, maka ditetapkan variabel penelitian sebagai berikut:

- a. Variabel Independen atau variabel bebas (X) adalah Partisipasi Anggaran
- b. Variabel terikat (Y) dalam penelitian ini adalah Kesenjangan Anggaran

3.3. Unit Analisis, Populasi dan Sampel Penelitian

Unit analisis adalah satuan tertentu yang diperhitungkan sebagai subjek penelitian (Suharsimi Arikunto, 2002). Berdasarkan pengertian tersebut, maka unit analisis dalam penelitian ini adalah satuan kerja perangkat daerah (SKPD) pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo.

Populasi dalam penelitian ini adalah satuan kerja dalam hal ini badan, dan dinas yang ada di lingkungan pemerintah kabupaten / kota di Provinsi Gorontalo. Sampel adalah sebagian dari populasi atau wakil populasi yang diteliti (Arikunto, 2003). Sedangkan sampel penelitian adalah sebagian dari populasi yang diambil sebagai sumber data dan dapat mewakili seluruh populasi (Riduwan, 2008).

Populasi target dalam penelitian ini diambil secara *random*, jumlah populasi target secara keseluruhan adalah sebanyak 54 SKPD. Metode penarikan sampel yang digunakan adalah *probability sampling*. Teknik *simple random sampling* pada dasarnya merupakan metode penentuan ukuran sampel dimana setiap anggota populasi mempunyai peluang yang sama untuk dipilih menjadi anggota sampel (Harun Al-Rasyid, 1994:17).

Sasaran responden dalam penelitian ini dikaitkan dengan variabel yang diteliti adalah pejabat struktural setingkat kepala bagian/bidang dari badan dan dinas pada pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo. Pejabat struktural ini dipilih karena mereka memiliki peran dan wewenang dalam pelaksanaan aktivitas manajerial serta dengan pertimbangan bahwa merekalah yang representatif mewakili unit/bagian yang menjadi tanggung jawab mereka didalam proses penyusunan anggaran.

3.4. Sumber Data dan Teknik Pengumpulan Data

3.4.1. Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh dari dua sumber, yaitu:

1. Data primer, yaitu data yang diperoleh melalui: 1) observasi, yaitu mengadakan pengamatan langsung terhadap obyek yang diteliti, dan 2) penyebaran kuesioner kepada responden (pejabat struktural setingkat kepala bagian/bidang dari badan/dinas pada pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo.
2. Data sekunder, yaitu data yang diambil karena memiliki keterkaitan dengan variabel partisipasi anggaran, dan senjangan anggaran. Data ini diperoleh dari studi kepustakaan, data milik instansi dan informasi dari internet.

3.4.2. Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data pada penelitian ini menggunakan teknik survei yang dilakukan dengan menyebarkan kuesioner (angket) yang diisi langsung oleh responden. Kuesioner disertai surat pengantar dan petunjuk pengisian dan diantar langsung pada sekretariat kepala satuan kerja dari masing-masing satuan kerja. Dengan tujuan untuk mendapat tingkat respon dari responden yang diharapkan dapat diolah secara statistik dalam kurun waktu yang terbatas. Sebelum membahas lebih lanjut, data hasil penelitian terlebih dahulu diseleksi, seleksi data ini bermaksud untuk mengetahui apakah jumlah kuesioner yang disebarkan dapat dikumpulkan kembali dalam jumlah yang sama.

3.5. Uji Persyaratan Data

Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan instrumen yakni kuesioner, maka kesungguhan responden dalam menjawab pertanyaan-pertanyaan merupakan hal yang sangat penting dalam penelitian. Keabsahan atau kesahihan suatu hasil penelitian sangat ditentukan oleh alat ukur yang digunakan. Apabila alat ukur yang digunakan tidak valid dan atau tidak dapat dipercaya, maka hasil penelitian yang dilakukan tidak akan menggambarkan keadaan yang sesungguhnya. Untuk itu sesuai dengan standar pembuatan instrumen, bahwa sebelum instrumen digunakan sebagai alat uji penelitian, maka harus diujicobakan terlebih dahulu kepada sekurang-kurangnya 30 responden dalam rangka untuk mengetahui tingkat keandalan atau kepercayaan dalam penelitian ini (Sugiyono, 2008:272).

3.5.1. Uji Validitas

Uji validitas menunjukkan seberapa jauh suatu tes atau satu set dari operasi-operasi mengukur apa yang seharusnya di ukur (Jogiyanto,2008). Uji validitas penelitian ini menggunakan rumus korelasi *product moment* yang dikemukakan oleh Pearson. Keputusan pengujian validitas ditetapkan sebagai berikut: Angka korelasi yang diperoleh secara statistik dibandingkan dengan angka pada tabel korelasi nilai r . Bila $r_{hitung} > r_{tabel}$ maka berarti data tersebut signifikan (valid) dan layak digunakan dalam pengujian hipotesis penelitian. Dan sebaliknya bila $r_{hitung} < r_{tabel}$ berarti data tersebut tidak signifikan (tidak valid) dan tidak akan diikutsertakan dalam pengujian hipotesis penelitian. Kriteria yang digunakan untuk menyatakan suatu instrumen dianggap valid atau layak digunakan dalam pengujian hipotesis apabila koefisien korelasi lebih besar atau sama dengan 0,30.

3.5.2. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas data penelitian ini menggunakan metode (rumusan) koefisien *Alpha Cronbach's*. Nilai batas yang digunakan untuk derajat reliabilitas adalah *Cronbach's Alpha* (Sekaran 2006). Patokan yang umumnya telah diterima secara luas adalah bentuk indikator yang mendapat koefisien lebih besar dari 0,70

dinyatakan reliabilitas, walaupun angka tersebut bukanlah angka mati. Hal ini berarti, apabila penelitian yang dilakukan bersifat *eksplanatory*, maka nilai di bawah 0,70 sebenarnya masih dapat diterima, sepanjang masih disertai alasan-alasan empirik yang terlihat dalam proses eksplorasi.

3.6 Pengujian Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik yang mendasari penggunaan analisis regresi berhanda.

3.6.1 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi yang dianalisis mempunyai residu atau variabel pengganggu (*Disturbance error*) berdistribusi normal atau tidak. Uji normalitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Kolmogorov-Smirnov Test* dengan program SPSS, yaitu normal probabiliti plot (Imam Gozali, 2001). Mendeteksi apakah data berdistribusi normal atau tidak dapat diketahui dengan menggambarkan penyebaran data melalui sebuah grafik.

3.6.2 Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Jika variabel independen saling berkorelasi maka variabel-variabel ini tidak ortogonal. Variabel ortogonal adalah variabel independen yang nilai korelasi antar sesama variabel independen sama dengan nol.

3.6.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Jika varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastis. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Imam Gozali, 2006).

3.7 Analisis Regresi

Untuk pengujian hipotesis dalam penelitian ini, penulis akan menggunakan analisis secara statistik. Untuk dapat menguji hipotesis secara statistik maka terlebih dahulu dilakukan normalitas terhadap data hasil penelitian baik untuk variabel X maupun variabel Y. Oleh karena itu untuk dapat menguji hipotesis penelitian penulis menggunakan analisis regresi.

$$\hat{Y} = a + bX$$

di mana :

X	=	Partisipasi Anggaran
Y	=	Kesenjangan Anggaran
a	=	Nilai Konstanta
b	=	koefisien Regresi

Besarnya a dan b masing-masing dapat dihitung dengan bantuan rumus :

$$a = \frac{(\sum Y)(\sum X^2) - (\sum X)(\sum XY)}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}$$

$$b = \frac{n \sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}$$

(Sugiyono, 2007:261)

3.7.1 Pengujian Secara Keseluruhan

Setelah diperoleh model persamaan regresi taksiran maka langkah selanjutnya adalah melakukan pengujian signifikansi koefisien regresi secara bersama-sama (*Testing The Overall Significance of Regression*). Pengujian secara simultan dilakukan dengan menggunakan uji F. Langkah-langkah pengujiannya adalah sebagai berikut :

1. Hipotesis

$$H_0 : \beta_0 = \beta_1 = 0$$

$$H_1 : \text{Sekurang-kurangnya ada sebuah } \beta_i \neq 0$$

2. Taraf signifikansi (α) = 0,05
3. Statistik Uji

$$F = \frac{JK \text{ Regresi} / k}{JK \text{ Residu} / n - k - 1}$$

4. Kriteria pengujian :

Tolak H_0 jika $F_{hitung} > F_{\{\alpha; (k-1, n-k-1)\}}$ atau $p\text{-value} \leq \alpha$. Terima H_0 dalam hal lainnya.

3.7.2 Pengujian Secara Parsial

Untuk keperluan ini dilakukan pengujian koefisien regresi secara individual (*Testing Individual Regression Coefficient*).

1. Taraf signifikansi $\alpha = 0.05$
2. Statistik Uji :

$$t_1 = \frac{\hat{\beta}_1}{Se_{\hat{\beta}}}$$

Kriteria Uji : Tolak H_0 jika nilai $|t_{hitung}| \geq t_{tabel}$ atau $p\text{-value} \leq \alpha/2$ (uji 2 pihak) terima dalam hal lainnya. Kriteria keputusan yang diambil untuk penerimaan dan penolakan H_0 untuk pengujian berada di pihak kanan:

Jika nilai $t_{hitung} >$ nilai t_{tabel} maka H_0 ditolak

Jika nilai $t_{hitung} <$ nilai t_{tabel} maka H_0 diterima

Kriteria keputusan yang diambil untuk penerimaan dan penolakan H_0 untuk pengujian berada di pihak kiri (Sudjana, 245-246; 2005):

Jika nilai $t_{hitung} \leq$ nilai $-t_{tabel}$ maka H_0 ditolak

Jika nilai $t_{hitung} >$ nilai $-t_{tabel}$ maka H_0 diterima

3.7.3 Koefisien determinasi

Perhitungan koefisien determinasi dilakukan untuk mengetahui berapa besar proporsi variasi dari variabel independen (X) secara bersama-sama atau simultan dalam mempengaruhi variabel dependen (Y). Koefisien determinasi dapat diperoleh dalam jumlah kuadrat regresi dan jumlah kuadrat total dengan menggunakan rumus:

$$R^2 = \frac{JK_R}{JK_t}$$

Keterangan:

R^2 adalah koefisien determinasi

JK_R adalah jumlah kuadrat regresi (*explained sum of square*)

JK_t adalah jumlah total kuadrat (*total sum of square*)

Nilai R^2 berada antara 0 dan 1. Semakin mendekati nilai 1 atau 100%, maka semakin besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Wilayah Penelitian

Gorontalo menjadi provinsi sejak tanggal 16 Februari 2001 berdasarkan Undang-Undang No. 38 Tahun 2000, dimana Provinsi Gorontalo adalah hasil pemekaran dari Provinsi Sulawesi Utara. Pada awalnya Provinsi Gorontalo hanya terdiri dari dua kabupaten dan satu kota. Namun sejak tahun 2007 Provinsi Gorontalo telah berkembang lima kabupaten kota dan satu kota. Dapat dilihat pada Tabel 4.1

Tabel 4.1

Kabupaten dan Kota di Wilayah Provinsi Gorontalo

Kabupaten / Kota	Ibukota
Kota Gorontalo	Gorontalo
Kabupaten Gorontalo	Limboto
Kabupaten Boalemo	Tilamuta
Kabupaten Pohuwato	Marisa
Kabupaten Bone Bolango	Suwawa

Struktur organisasi pemerintahan Kabupaten/Kota di Provinsi Gorontalo terdiri dari Bupati / Walikota sebagai Kepala Daerah dan Wakil Bupati/Walikota sebagai wakil kepala daerah yang dibantu oleh Sekretariat daerah dan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Berkaitan dengan pelaksanaan teknis penggunaan anggaran diberikan kepada SKPD. Untuk evaluasi kegiatan teknis diberikan wewenang kepada Badan/dinas/unit kerja yang berkaitan dengan tugas dan fungsi masing-masing.

4.2 Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian

4.2.1 Hasil Uji Validitas

4.2.1.1 Validitas Variabel Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran (X)

Variabel Partisipasi Anggaran (X) diukur dengan 6 item pertanyaan sebagai indikator. Hasil perhitungan mengenai uji validitas Variabel Partisipasi Pejabat Struktural dalam Penyusunan Anggaran (X), yakni X1: 0,803; X2: 0,892; X3: 0,850; X4: 0,766; X5: 0,823; X6: 0,807.

Hasil pengujian validitas item kuesioner Partisipasi pejabat dalam penyusunan Anggaran (X) menunjukkan bahwa seluruh item pernyataan dalam setiap variabel memiliki nilai korelasi di atas 0,3 sebagai nilai batas suatu item kuesioner penelitian dikatakan dapat digunakan (dapat diterima) berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan.

4.2.1.2 Validitas Variabel Kesenjangan Anggaran (Y)

Variabel Kesenjangan Anggaran (Y) diukur dengan 6 item pertanyaan sebagai indikator. Hasil perhitungan mengenai uji validitas Variabel Kesenjangan Anggaran(Y), yakni Y1: 0,358; Y2: 0,482; Y3: 0,496; Y4: 0,470; Y5: 0,366; Y6: 0,470. Tabel 4.3 menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan (6 item) yang digunakan dalam instrumen Kesenjangan Anggaran memiliki nilai korelasi lebih nilai batas suatu item kuesioner penelitian dikatakan dapat digunakan (dapat diterima) yaitu 0,3.

4.2.2 Hasil Uji Reliabilitas

Setelah diperoleh hasil item kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini valid, maka dilanjutkan dengan uji realibilitas. Berdasarkan hasil perhitungan reliabilitas di atas, maka diperoleh hasil sebagai berikut: Hasil koefisien reliabilitas untuk variabel Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran (X) diperoleh sebesar 0,904, dan koefisien reliabilitas untuk variabel Kesenjangan Anggaran (Y) diperoleh sebesar 0,774. Maka berdasarkan perhitungan diperoleh data variabel penelitian reliabel dan dapat digunakan untuk penelitian.

4.3 Pengujian Asumsi Klasik

4.3.1 Uji Normalitas

Pengujian normalitas residu/error term dilakukan untuk memenuhi asumsi regresi yang mensyaratkan residu/error term nilai taksiran model regresi harus berdistribusi normal. Pada penelitian ini uji normalitas menggunakan Uji Kolmogorov-Smirnov. Hasil perhitungan uji normalitas residual/ error dari persamaan taksiran yang diperoleh menggunakan SPSS 17.0 adalah sebagai berikut :

Tabel 4.2
Hasil Uji Normalitas
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		54
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.38523899
Most Extreme Differences	Absolute	.055
	Positive	.055
	Negative	-.055
Kolmogorov-Smirnov Z		.403
Asymp. Sig. (2-tailed)		.997

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Dari tabel 4.5 dapat dilihat bahwa nilai $D_{hitung} = 0,055$ dengan p-value (nilai sig) sebesar 0,997. Hasil pengujian normalitas model regresi menunjukkan bahwa nilai residual dari model berdistribusi normal. Hal ini dapat dilihat dari hasil perhitungan normalitas menunjukkan nilai probabilitas (sig.) *Kolmogorov-Smirnov Test* yang diperoleh untuk X sebesar 0,403 lebih besar dari 0,05.

4.3.2 Uji Multikolinieritas

Ada tidaknya terjadi multikolinieritas dapat dilihat dari nilai VIF (*Variance Inflation Factors*). Nilai VIF yang kecil menunjukkan tidak adanya korelasi yang tinggi (sempurna) antar variabel X dalam model regresi. Batasan nilai untuk variabel dikatakan berkolinieritas tinggi jika diperoleh nilai VIF untuk variabel bebas lebih besar dari 10. Hasil perhitungan nilai VIF untuk variabel bebas dalam model regresi dalam penelitian ini menunjukkan angka yang lebih kecil dari 10, sehingga dapat disimpulkan tidak terjadi kolinieritas yang tinggi antara variabel bebas dalam persamaan regresi yang diperoleh.

Tabel 4.3

Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Constant)		
X	.960	1.041

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS 17.0

4.3.3 Uji Heterokedastisitas

Heteroskedastisitas merupakan indikasi bahwa varian antar residu hasil model regresi yang diperoleh tidak homogen, yang mengakibatkan nilai taksiran yang diperoleh tidak efisien. Untuk menguji apakah varian dari residual homogen digunakan pendekatan Uji Glejser yaitu dengan meregresikan nilai absolut dari residual sebagai variabel dependen terhadap semua variabel independen yang diteliti. Hasil perhitungan koefisien regresi antara variabel bebas dengan nilai residu beserta uji signifikansinya dapat dilihat pada tabel berikut terlihat.

Tabel 4.4
Uji Heteroskedastisitas

Model	Variabel	Sig.
	1	

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS 17.0

Berdasarkan hasil yang diperoleh pada Tabel 4.7 dapat disimpulkan bahwa residual (error) yang muncul dalam persamaan regresi mempunyai varians yang sama (tidak terdapat gejala heteroskedastisitas) karena hasil pengujian untuk regresi variabel bebas dengan harga mutlak dari residual (error) tidak signifikan yang ditunjukkan oleh p-value (sig) lebih besar dari $\alpha = 0,05$.

4.4 Pembahasan

4.4.1 Hasil Regresi

Model regresi untuk melihat pengaruh Partisipasi Anggaran (X) terhadap Kesenjangan Anggaran (Y) menggunakan analisis regresi sederhana. Menggunakan SPSS 17 diperoleh hasil estimasi koefisien regresi untuk model regresi pengaruh Partisipasi pejabat dalam penyusunan Anggaran (X) terhadap Kesenjangan Anggaran(Y) sebagai berikut :

Tabel 4.5
Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	23.113	1.750		13.205	.000
	Partisipasi Anggaran (X1)	-.495	.102	-.560	-4.873	.000

a. Dependent Variable: Kesenjangan Anggaran(Y)

Berdasarkan hasil pengolahan data yang disajikan pada Tabel 4.8, dapat dibentuk persamaan regresi sebagai berikut:

$$\hat{Y} = 23,113 - 0,495 X_1$$

Koefisien regresi Partisipasi Anggaran (X_1) bertanda negatif sebesar -0,495. Hal tersebut menerangkan bahwa setiap kenaikan satu poin Partisipasi dalam penyusunan anggaran (X_1) akan diikuti penurunan sebesar 0,495 poin Kesenjangan Anggaran(Y). sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh negatif terhadap variabel senjangan anggaran. Yang berarti semakin tinggi Partisipasi dalam penyusunan Anggaran (X_1) akan diikuti penurunan Kesenjangan Anggaran(Y).

4.4.2 Pengaruh Partisipasi Anggaran (X) terhadap Kesenjangan Anggaran (Y) secara simultan (Uji F) dan parsial (Uji t)

Tujuan pengujian ini digunakan untuk melihat apakah variabel bebas pada persamaan yang diperoleh secara bersama-sama mampu mempengaruhi variabel terikat. Adapun hipotesis statistik yang akan uji adalah sebagai berikut :

$H_{02} : \beta_1 \leq 0$: Partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran

$H_{a2} : \beta_1 > 0$: Partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran

Hipotesis statistik di atas diuji menggunakan statistik uji F yang diperoleh melalui tabel Analisis of Varians (Anova) seperti terlihat pada tabel 4.9 berikut:

Tabel 4.9
ANOVA^b

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	118.445	1	118.445	23.749	.000 ^a
	Residual	259.347	52	4.987		
	Total	377.792	53			

a. Predictors: (Constant), Partisipasi Anggaran (X1)

b. Dependent Variable: Kesenjangan Anggaran(Y)

Signifikansi simultan pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen atau terikat (Gozali, 2006). Dari tabel 4.9 di atas dapat dilihat Nilai F_{hitung} untuk model regresi yang diperoleh adalah 23,749 dengan signifikansi (p-value) = 0,000 (sangat kecil). Penentuan hasil pengujian (penerimaan atau penolakan H_0) dapat dilakukan dengan membandingkan F_{hitung} dengan F_{tabel} atau juga dapat dilihat dari nilai signifikansinya.

Nilai F_{tabel} untuk $\alpha = 0,05$ dan derajat bebas = 3 dan 50 diperoleh nilai $F_{tabel} = 2,790$. Karena F_{hitung} lebih besar dari F_{tabel} ($23,749 > 2,790$) atau jika dilihat nilai signifikansi (pada kolom sig nampak 0,000) lebih kecil dari tingkat kekeliruan 5% ($\alpha = 0,05$), maka dapat diambil keputusan untuk menolak H_0 . Artinya dengan tingkat kepercayaan 95%. Dapat disimpulkan bahwa variabel Partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan Anggaran (X) berpengaruh terhadap variabel Kesenjangan Anggaran(Y).

Hasil pengujian ini sesuai dengan penelitian terdahulu yaitu penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993) dan Fitri (2004) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara negatif terhadap senjangan anggaran, yang berarti partisipasi anggaran dapat menurunkan terjadinya senjangan anggaran.

Untuk menguji signifikansi (kebermaknaan) pengaruh Partisipasi pejabat dalam penyusunan Anggaran (X) terhadap Senjangan Anggaran (Y) secara parsial dilakukan menggunakan uji t. Hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut :

$H_{02} : \beta_1 \leq 0$: Partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran tidak berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran

$H_{a2} : \beta_1 > 0$: Partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran

Untuk menguji hipotesis di atas terlebih dahulu dicari nilai t_{hitung} untuk koefisien regresi variabel partisipasi anggaran, dimana dari hasil pengolahan seperti yang terlihat pada tabel 4.8 diperoleh nilai t_{hitung} untuk variabel partisipasi anggaran sebesar -4,873 sementara untuk tingkat signifikansi (α) 0,05 derajat bebas = $54-3-1=50$ pada pengujian satu sisi diperoleh nilai t_{tabel} sebesar 1,676

Berdasarkan hasil tersebut penentuan hasil pengujian (penerimaan / penolakan H_0) dilakukan dengan membandingkan t_{hitung} dengan t_{tabel} atau juga dapat dilihat dari nilai signifikansinya. Nilai tabel $t_{student}$ dengan $\alpha = 0.05$ dan derajat bebas = 50 adalah 1,676. Nilai nilai t_{hitung} untuk Partisipasi Anggaran (X_1) sebesar -4,873 lebih kecil dari nilai $t_{tabel} = 1,676$.

Berdasarkan hasil pengolahan data yang dapat dilihat pada tabel 4.15 menunjukkan koefisien beta bernilai negatif sebesar -0,495, nilai t_{hitung} sebesar -4,873 dan nilai t_{tabel} sebesar 1,676. karena nilai t_{hitung} lebih kecil dari nilai t_{tabel} ($t_{hitung} < t_{tabel}$), maka pada tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan untuk menerima H_0 . Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat pengaruh yang positif dari partisipasi anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran pada pemerintah daerah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo.

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian terdahulu oleh Lowe Shaw (1968), Lukka (1988), Young (1985), Nouri dan Parker (1996), dan Falikhatun (2007) yang diajukan sebagai rujukan dalam penelitian ini. Karena berdasarkan hasil penelitian menunjukkan koefisien regresi Partisipasi pejabat dalam penyusunan Anggaran (X_1) bertanda negatif hal ini menjelaskan bahwa setiap kenaikan dari partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran akan diikuti penurunan Kesenjangan Anggaran. Sehingga dapat dinyatakan bahwa partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran berpengaruh negatif terhadap kesenjangan anggaran.

Dengan kata lain bahwa adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran yang tinggi oleh pejabat struktural pemerintah daerah kabupaten/kota di Provinsi dapat menurunkan terjadinya kesenjangan anggaran. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Kren (2003) dan Ramdeen, et.al (2007) yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap kesenjangan anggaran, yang berarti partisipasi anggaran dapat menurunkan senjangan anggaran.

Hal ini mencerminkan bahwa partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran pada tiap-tiap Satuan Kerja Perangkat Daerah pada kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo dilakukan untuk memberikan kesempatan kepada para pimpinan SKPD level bawah dalam menyusun rencana anggaran untuk membuat target kegiatan bagi lingkup dan tanggung jawab kerjanya. Walaupun dalam menetapkan RKA SKPD kepala SKPD lebih memiliki kekuasaan, akan tetapi didalam penyusunannya tidak lepas dari pengaruh para pimpinan level bawah. Ini dikarenakan yang lebih mengetahui kondisi unit-unit organisasi adalah para pimpinan pada level bawah. Harapan untuk melibatkan setiap tingkatan pimpinan dalam penyusunan RKA SPKD adalah untuk meningkatkan motivasi dalam menjalankan anggaran yang sudah disusun.

4.4.3 Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi menunjukkan besarnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Dalam hal ini koefisien determinasi dilakukan untuk mengetahui seberapa besar perubahan dari Kesenjangan Anggaran yang dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi pejabat dalam penyusunan anggaran. Berdasarkan hasil pengolahan data dengan menggunakan SPSS 17.0 maka dalam penelitian ini diperoleh nilai koefisien determinasi sebagai berikut :

Tabel 4.10
Koefisien Determinasi
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.560 ^a	.314	.300	2.23326

a. Predictors: (Constant), Partisipasi Anggaran (X1)

Sumber : Hasil pengolahan SPSS17,0.

Dari data pada Tabel 4.10 diketahui bahwa Nilai *R-square* atau R^2 sebesar 0,314 pada kolom ketiga pada tabel di atas menunjukkan bahwa besarnya pengaruh variabel bebas. Ini dapat dikatakan bahwa nilai determinasi sebesar 31,4% merupakan variasi Kesenjangan Anggaran pada satuan kerja perangkat daerah di kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran.

Dalam artian bahwa kontribusi partisipasi dalam penyusunan anggaran dalam mempengaruhi Kesenjangan Anggaran adalah sebesar 27,5%. Sedangkan variasi Kesenjangan Anggaran yang tidak dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat dijelaskan oleh fakta-fakta lain (variabel lain) yang tidak diamati oleh peneliti. Variasi Kesenjangan Anggaran yang dijelaskan oleh variabel lain diluar variabel dalam penelitian ini yakni sebesar 68,6%. Menurut peneliti diantaranya adalah komitmen organisasi, gaya kepemimpinan dan perilaku legislatif. Karena dalam proses pengelolaan anggaran pada sektor publik khususnya organisasi pemerintah lebih didominasi oleh faktor kepentingan terhadap anggaran atau lebih dikenal dengan politik anggaran, karena anggaran di sektor pemerintah merupakan kompromi-kompromi politik antara legislatif dan eksekutif.

Oleh karena itu baik tidaknya proses pengelolaan anggaran pada organisasi pemerintah terletak pada sejauhmana kebijakan-kebijakan eksekutif dan legislatif terhadap alokasi anggaran tersebut. Hal ini bisa mencerminkan gaya kepemimpinan eksekutif dan perilaku legislatif dalam mengambil sebuah kebijakan terhadap proses pengelolaan anggaran publik, apakah kebijakan terhadap anggaran lebih didominasi oleh kepentingan pribadi atau kebijakan anggaran yang lebih mengarah kepada kepentingan untuk kesejahteraan rakyat.

E. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating serta pembahasan yang telah diuraikan sebelumnya. Maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran, yang berarti bahwa dengan adanya partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Dimana ketika para pimpinan SKPD level bawah diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

5.2 Saran

Berdasarkan kesimpulan hasil penelitian yang dikemukakan, dapat diberikan saran-saran yang merupakan hasil sumbangan dari penelitian ini sebagai berikut:

1. Peningkatan partisipasi aparatur pemerintah daerah dalam hal penyusunan anggaran hendaknya menjadi perhatian dari masing-masing pimpinan SKPD. Dalam artian bahwa kepala SKPD sebagai pejabat pengguna anggaran hendaknya lebih mengoptimalkan peran bawahan (kepala bidang) dalam penyusunan anggaran sehingga mereka dapat memberikan informasi sesuai dengan kondisi obyektif di wilayah kerja masing-masing.
2. Bagi pemerintah daerah kabupaten/kota di Provinsi Gorontalo, partisipasi anggaran pada pemerintah daerah harus ada pendekatan personal antara atasan dan bawahan yang lebih menumbuhkan nilai-nilai kejujuran dalam penyusunan anggaran sehingga tidak memunculkan tindakan senjangan anggaran demi kepentingan pribadi.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony dan Govindarajan. 2000. *Management Control System: Sistem Pengendalian Manajemen*. Buku Dua. Terjemahan Kurniawan Cakrawala, Jakarta: Salemba Empat
- BPKP, 2005. *Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja*. Jakarta.
- _____, 1982. *A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control*. The Accounting Review. Vol. LVII (4). October 766-777
- Dunk, Alan S. 1993. *The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack*. The Accounting Review. Vol. 68. No. 2, pp: 400-410
- Hansen and Mowen, 2007. *Management Accounting*. New York: Mc. Graw Hill.
- Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne, 2006. *Management Accounting: Akuntansi Manajemen*. Terjemahan Dewi Fitria Sari dan Denny Arnos. Jakarta: Salemba Empat.
- Hilton et.al, 2000. *Cost Management Strategic For Bussiness Decision*. New York: Mc. Graw Hill.
- Husein Umar. 2004. *Metode Penelitian Untuk Skripsi dan tesis Bisnis*. Jakarta: Rajawali Pers
- _____, 2006. *Sistem Perencanaan dan Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.
- Lukka, K. 1988. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence". Accounting organization and society 13 (30). pp. 281-301.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik* Yogyakarta : BPFE
- _____. 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: CV. Andi Offset.
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Particiaption in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", *The Accounting Review*, April, Hal 274-284.
- Nouri, Hossein & Parker, Robert J. 1996. *The Effect of Organizational Commitment on The Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack*. Behavior Research in Accounting. Vol 8.
- Siegel, Garry & H. R. Marconi 1989. *Behavioral Accounting*. Cincinnati, Ohio : South-Western Publishing Co.
- Steven, Dauglas E, 2000. *Determinants of Budgetary Slack in The Laboratory An Investigation of Control for Self-Interested Behavior*, Departement Of Accounting and Finance Whittemore School Of Business and Economics, Univesity of New Hampshire.
- Sugiyono. 2008. *Statistika Untuk Penelitian*. Bandung: Alfabeta
- Suharsimi Arikunto, 2002. *Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktik*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Wartono. 1998. *Interaksi antara Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri dan Penekanan Anggaran Terhadap Slack*. Tesis PPs UGM.
- Young, S. Mark. 1985. Participative budgeting: the effect of risk aversion and asymmetry information on budgetary slack, journal of accounting research, Vol. 23