

I. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pemberlakuan Undang Undang (UU) nomor: 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan UU nomor: 33 tahun 2004 yang berisi tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah telah mengubah akuntabilitas (pertanggungjawaban) pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertikal (pertanggungjawaban kepada pemerintah pusat) menjadi pertanggungjawaban horisontal (pertanggungjawaban kepada masyarakat melalui DPRD). Hal ini mendukung konsep *agency theory* yang memposisikan pemerintah daerah sebagai *agent* dan rakyat yang diwakili oleh DPRD sebagai *principal*.

Anggaran pemerintah daerah (pemda) yang lebih dikenal dengan istilah Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) merupakan unsur penting dalam pengelolaan pemerintah daerah yang akuntabel. Mardiasmo (2002) menjelaskan bahwa wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah pemanfaatan sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik. Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya agar dapat berjalan dengan baik dengan tujuan untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan untuk menciptakan akuntabilitas kepada rakyat.

Lingkup anggaran menjadi penting bagi pemda selaku organisasi sektor publik karena berdampak terhadap akuntabilitas pemda dan berhubungan dengan fungsi pemda dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Anggaran penting bagi pemda karena: (1) anggaran merupakan alat bagi pemerintah daerah untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat (anggaran sebagai alat utama kebijakan fiskal); (2) adanya masalah keterbatasan sumber daya (*scarcity of resources*). Pada dasarnya kebutuhan dan keinginan masyarakat tidak terbatas dan terus berkembang sedangkan sumber daya yang ada terbatas; (3) untuk meyakinkan bahwa pemda telah bertanggungjawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh pemda (Mardiasmo, 2002). Selain itu, anggaran merupakan alat untuk mencegah informasi asimetri dan perilaku disfungsional dari *agent* atau pemerintah daerah (Yuhertiana, 2003 dalam Suhartono dan Solichin, 2006).

Anggaran juga merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Halim, 2001). Anggaran merupakan dokumen/kontrak politik antara pemerintah dan DPRD untuk masa yang akan datang (Mardiasmo, 2002). DPRD akan mengawasi kinerja pemerintah melalui anggaran. Bentuk pengawasan ini sesuai dengan *agency theory* yang memosisikan pemerintah sebagai *agent* dan DPRD (wakil rakyat) sebagai *principal*.

Anggaran yang efektif membutuhkan kemampuan memprediksi masa depan, yang meliputi berbagai faktor, baik internal maupun eksternal. Kepala daerah selaku manajer pemerintah daerah perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan perencanaan keuangan yang menggambarkan seluruh aktivitas operasional organisasi (pemda) (Siegel dan Marconi, 1989 dalam Asriningati, 2006). Kesalahan memprediksi akan mengacaukan rencana yang telah disusun dan berdampak terhadap penilaian kinerjanya.

Akuntabilitas melalui anggaran meliputi penyusunan anggaran sampai dengan pelaporan anggaran. Proses penyusunan anggaran (penganggaran) sektor publik dengan pendekatan kinerja melibatkan banyak pihak baik dari pihak eksekutif maupun legislatif. Penganggaran pada pemda dimulai dari tahap penyusunan Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) yang merupakan penjabaran dari Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah/RPJMD dengan menggunakan bahan dari Rencana Kerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (Renja SKPD) (Peraturan Pemerintah nomor: 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah). Sedangkan tahap penganggaran pada tingkat unit kerja atau Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) terdiri dari tahap penyusunan Rencana Strategi (Renstra) SKPD, Rencana Kerja (Renja) SKPD dan penyusunan Rencana Kerja Anggaran (RKA) SKPD. Pada tahap penyusunan Rencana Kerja Anggaran (RKA) SKPD ini, masing-masing SKPD mengusulkan rancangan anggaran kegiatan yang akan dilaksanakan dalam satu tahun anggaran berdasarkan Pedoman Penyusunan RKA-SKPD yang diterbitkan oleh Kepala Daerah.

Proses penganggaran di lingkungan SKPD melibatkan banyak pegawai (staf, pejabat eselon 4 hingga pejabat eselon 3) yang ada dalam SKPD tersebut.

Permasalahan yang timbul dari keterlibatan staf atau bawahan dan pejabat eselon tingkat bawah dan menengah ini adalah terciptanya senjangan anggaran (*budgetary slack*). Anthony dan Govindarajan (1998) dalam Asriningati (2006) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi yang sesungguhnya dengan tujuan agar target dapat lebih mudah dicapai oleh bawahan. Namun menurut Waller (1988) dalam Asriningati (2006), anggaran yang mengandung senjangan akan berdampak negatif karena akan mengurangi efektivitas anggaran dalam perencanaan dan pengawasan organisasi.

Fenomena senjangan anggaran banyak terjadi pada Pemerintah Kota Metro terutama pada sektor pendapatan daerah. Salah satu contoh senjangan anggaran yang terjadi pada Pemerintah Kota Metro adalah pendapatan daerah dari penjualan benih ikan. Pendapatan dari penjualan benih ikan merupakan tanggung jawab Unit Pelaksana Teknis Balai Benih Ikan (UPT BBI) yang merupakan unit kerja dari Dinas Pertanian. Data penerimaan Tahun Anggaran (TA) 2009, realisasi penerimaan dari UPT BBI adalah sebesar Rp.10.250.000,00 dari target sebesar Rp.10.000.000,00. Dan target untuk TA 2010 adalah sebesar Rp.10.000.000,00. Berdasarkan sarana dan prasarana dan potensi yang dimiliki oleh UPT BBI, penerimaan dari penjualan benih ikan dapat ditingkatkan menjadi 200% dari target yang telah ditetapkan. Terlebih lagi pada TA 2009 pada UPT BBI telah dilaksanakan pembangunan penambahan dan perbaikan kolam ikan sehingga seharusnya target penerimaan TA 2010 lebih besar daripada TA 2009.

Penelitian yang telah dilakukan oleh Latuheru (2005) menyatakan bahwa hasil penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran. Latuheru (2005) menjelaskan bahwa hal tersebut terjadi dikarenakan bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat (Onsi (1973); Camman (1976); Merchant (1985) dan Dunk (1993)). Sedangkan hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968); Young (1985) dan Lukka (1988), berbeda dengan penelitian yang dilakukan Onsi, Camman, Merchant, dan Dunk. Hasil penelitian mereka menyatakan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan senjangan anggaran.

Menurut Nouri dan Parker (1996) dalam Latuheru (2005), hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, sehingga dari hasil-hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa dorongan atasan (manajer atau pejabat eselon) dan pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran masih tetap belum dapat disimpulkan penyebabnya. Riyanto (2003) dalam Suhartono dan Solichin (2006) mengatakan bahwa belum adanya kesatuan hasil penelitian mengenai anggaran dan implikasinya kemungkinan disebabkan adanya faktor-faktor tertentu (*moderating factor*) atau dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variable*).

Pada penelitian ini digunakan variabel komitmen organisasi sebagai variabel *moderating* untuk menyelidiki pengaruh variabel tersebut terhadap hubungan

antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Latar belakang dipilihnya variabel komitmen organisasi dalam penelitian ini adalah karena komitmen organisasi dapat menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat yang dimiliki oleh pegawai atau bawahan terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasinya baik pada perusahaan swasta ataupun pada instansi pemerintah (Mowday *et al.*, 1979 dalam Latuheru, 2005). Komitmen organisasi yang kuat didalam individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan kepentingan yang sudah direncanakan (Angledan Perry, 1981 dalam Latuheru, 2005). Bawahan yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974 dalam Latuheru, 2005). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga memungkinkan terjadinya senjangan anggaran yang lebih besar apabila individu tersebut terlibat dalam penyusunan anggaran.

Berdasarkan hal-hal tersebut, penulis memberi judul tesis ini “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Metro)”.

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas maka masalah yang diteliti selanjutnya dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan penelitian sebagai berikut: “Apakah Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran jika digunakan Komitmen Organisasi sebagai variabel *moderating*?”

1.3. Tujuan dan Manfaat Penelitian

1.3.1. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran jika digunakan Komitmen Organisasi sebagai variabel *moderating* (studi kasus pada Pemerintah Kota Metro).

1.3.2. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi kepada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan dan manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis bagi Pemerintah Daerah Kota Metro yang menerapkan partisipasi penyusunan anggaran dalam mencapai tujuan organisasi.

1.4. Kerangka Pemikiran

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Marconi, 1989 dalam Asriningati, 2006), terutama bagi individu yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Misalnya ketika

bawahan (pegawai) yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, padahal bawahan tersebut memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran organisasi. Perkiraan bias tersebut dapat dilakukan dengan cara melaporkan prospek penerimaan yang lebih rendah, dan prospek biaya yang lebih baik, sehingga target anggaran dapat lebih mudah dicapai. Tindakan bawahan ini dilakukan karena sistem penilaian kinerja yang dilakukan atasan terhadap bawahan diukur berdasarkan tingkat capaian sasaran anggaran. Sehingga dengan tercapainya sasaran anggaran, bawahan berharap dapat dinilai memiliki kinerja yang baik oleh atasannya. Namun, bagi organisasi, laporan anggaran yang bias akan mengurangi keefektifan anggaran dalam perencanaan dan pengawasan organisasi (Waller, 1988 dalam Asriningati, 2006).

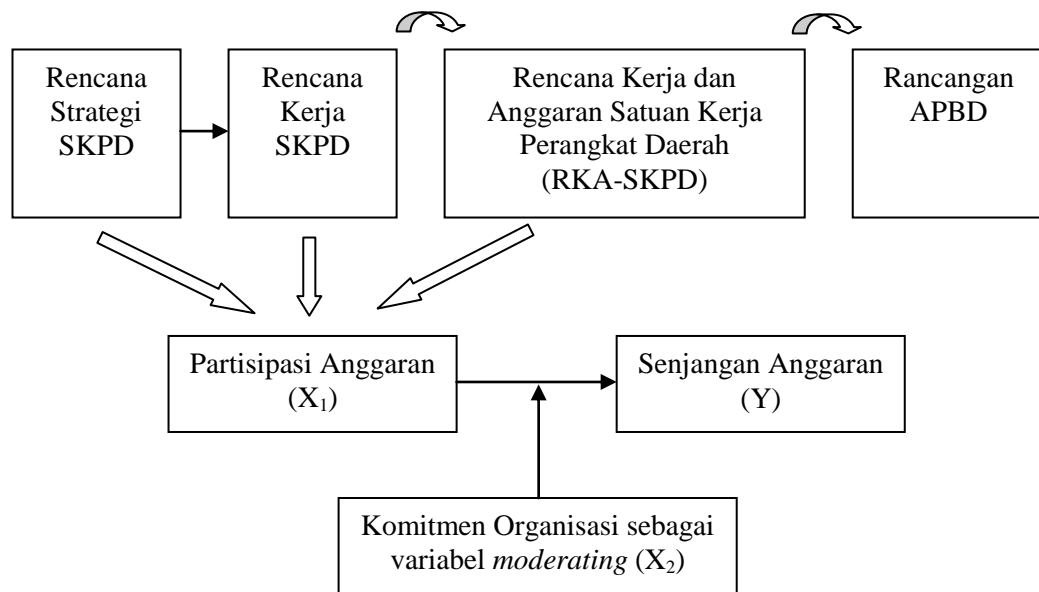
Perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi ini disebut senjangan anggaran (*budgetary slack*) (Anthony dan Govindarajan, (1998) dalam Latuheru (2005)). Dengan kata lain, senjangan anggaran merupakan pelaporan jumlah anggaran yang dengan sengaja dilaporkan melebihi sumber daya yang dimiliki organisasi dan mengecilkan kemampuan produktivitas yang dimilikinya (Young (1985) dalam Latuheru (2005)).

Beberapa penelitian dibidang akuntansi mengemukakan bahwa para manajer tingkat bawah (pejabat eselon 3, 4 dan staf) mempunyai informasi yang lebih akurat daripada para atasannya mengenai kondisi-kondisi organisasi (instansi) tempat mereka bekerja. Manajer tingkat bawah juga seringkali memiliki informasi

yang lebih baik mengenai level anggaran yang diperlukan untuk mendukung pelaksanaan aktivitas-aktivitas organisasinya daripada manajer tingkat atas. Oleh karena itu, para manajer tingkat bawah akan berusaha untuk memberikan informasi tersebut kedalam usulan anggarannya untuk menjamin bahwa mereka memperoleh sumber-sumber yang mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya.

Komitmen organisasi yang kuat akan mendorong para manajer tingkat bawah berusaha keras mencapai tujuan organisasi (Angel dan Perry, 1981 dalam Sardjito dan Muthaher, 2007). Kecukupan anggaran tidak hanya secara langsung meningkatkan prestasi kerja, tetapi juga secara tidak langsung (moderasi) melalui komitmen organisasi. Selain itu, komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan. Komitmen organisasi yang tinggi akan meningkatkan kinerja yang tinggi pula (Sardjito dan Muthaher, 2007). Komitmen yang tinggi menjadikan individu lebih mementingkan organisasi daripada kepentingan pribadi dan berusaha menjadikan organisasi menjadi lebih baik. Sebaliknya, komitmen organisasi yang rendah akan membuat individu cenderung berbuat untuk berbuat untuk kepentingan pribadinya saja.

Berdasarkan uraian tersebut dibuat kerangka pemikiran seperti pada gambar 1 berikut:



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

1.5. Hipotesis

Hipotesis yang dibangun dan akan diuji pada penelitian ini adalah: “Partisipasi Anggaran berpengaruh negatif terhadap Senjangan Anggaran jika digunakan Komitmen Organisasi sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran”.