

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, dan Penekanan Anggaran sebagai Variabel Moderasi

Muhammad Reza Rahim
Syamsuri Rahim

Universitas Muslim Indonesia
Jl. Urip Sumoharjo KM.5, Kota Makassar, Indonesia 90231
muh.rezarahim@yahoo.co.id

Abstract

The objective of this study is to examine the influence of budgetary participation on budgetary slack. The moderating effects of information asymmetry, environmental uncertainty and budget emphasis are also being identified on the relationship between budgetary participation and budgetary slack. The population in this study is 27 SKPD (regional working unit) in the government of South Sulawesi Province, with the number of respondents are as many as 105. Research data is collected using census sampling method and analyzed with Moderated Regression Analysis (MRA). The results shows that the budgetary participation has a positive and significant impact on budgetary slack. Meanwhile, the information asymmetry and environmental uncertainty are unable to moderate the relationship between budgetary participation on budgetary slack. In the other hand, budget emphasis is proved to moderate the relationship between the budgetary participation on the budgetary slack.

Keywords: Budget Emphasis, Budgetary Participation, Budgetary Slack, Information Asymmetry, Environmental Uncertainty

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk memeriksa dampak dari partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Efek moderasi dari asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan dan penekanan anggaran juga diidentifikasi pada hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Populasi pada penelitian ini adalah 27 SKPD di wilayah pemerintahan Provinsi Sulawesi Selatan, dengan total responden berjumlah 105. Data penelitian dikumpulkan menggunakan metode sampling sensus dan dianalisis dengan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki dampak positif pada senjangan anggaran. Sementara itu, asimetri informasi dan ketidakpastian lingkungan tidak dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Di sisi lain, penekanan anggaran terbukti memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

Kata Kunci: Penekanan Anggaran, Partisipasi Anggaran, Senjangan Anggaran, Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan

PENDAHULUAN

Perubahan signifikan pada prosedur penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) terjadi sejak diberlakukan otonomi daerah sesuai dengan amanat UU Nomor 32 Tahun 2004 yang diubah dengan UU Nomor 23 tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah. Perubahan mengacu pada peningkatan keterlibatan berbagai pihak dalam penyusunan anggaran daerah, mulai dari kepala daerah hingga Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berada di bawahnya. Hal ini dapat diartikan sebagai meningkatnya partisipasi pegawai dari tingkatan bawah dalam proses penyusunan anggaran. Fitriatsuri (2005) menyatakan perlunya dilakukan *budgeting reform* atau reformasi anggaran. Reformasi anggaran ini meliputi proses penyusunan, pengesahan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran.

Perbedaan lain yang mendasar dalam reformasi anggaran adalah sistem penyusunan anggaran yang bersifat *bottom up*. Sistem yang melibatkan manajer atau pimpinan yang lebih rendah ini sering disebut dengan istilah partisipasi. Melalui reformasi anggaran ini diterapkan juga struktur organisasi yang terdesentralisasi sehingga pemerintah daerah mempunyai kekuasaan dan tanggungjawab dalam perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan. Menurut Suartana (2010)

senjangan anggaran terjadi karena penentuan pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) dan biaya yang terlalu tinggi (*overstated*). Hal ini dapat berdampak buruk pada organisasi sektor publik yaitu kesalahan alokasi sumber daya dan bias evaluasi kinerja terhadap unit pertanggungjawabannya.

Fenomena yang terjadi pada pemerintah Kabupaten Maros menunjukkan laporan anggaran pendapatan daerah dan belanja daerah pada tahun 2013 (Rp 1.214.1192.716.615), 2014 (Rp920.121.245.914), dan 2015 (Rp 1.043.529.935.692) menunjukkan adanya selisih antara anggaran pendapatan daerah dengan realisasi anggaran pendapatan daerah 2013 (Rp 1.133.946.916.197), 2014 (Rp 879.546.874.920), dan 2015 (Rp 996.256.583.449) dengan tingkat realisasi mencapai masing-masing pada tahun 2013 (93,39%), 2014 (95,59%), dan 2015 (95,47%). Pada laporan anggaran belanja daerah pada tahun 2013 (Rp 1.171.923.123.220), 2014 (Rp 914.246.17.956), dan 2015 (Rp 1.037.790.056.046) menunjukkan adanya selisih juga pada realisasi belanja daerah 2013 (Rp 1.075.948.396.088), 2014 (Rp 856.051.980.027), dan 2015 (Rp 946.875.495.027) dengan tingkat realisasi mencapai 2013 (91,81%), 2014 (93,63%), dan 2015 (91,24%). Selisih inilah yang memungkinkan adanya indikasi senjangan anggaran. Ekonomis, efisiensi, dan efektifitas (3E) pada anggaran berbasis kinerja, tidak tercapainya target anggaran tersebut merupakan efisiensi belanja, jika dikaitkan dengan anggaran tradisional atau basis kas, tidak tercapainya target anggaran tersebut merupakan sisa anggaran atau saldo kas yang merupakan penerimaan untuk tahun berikutnya yang disebut Sisa Perhitungan Lebih Anggaran Tahun Sebelumnya (SILPA). Efisiensi tersebut dipersepsikan sebagai peningkatan kinerja yakni penghematan, padahal realisasi tersebut bukan merupakan yang sesungguhnya dari belanja yang telah di tentukan lebih tinggi dari estimasinya, yang merupakan indikasi dari senjangan anggaran pada belanja.

Partisipasi anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan prestasi (kinerja) yang pada akhirnya dapat meningkatkan efektivitas suatu organisasi. Adapun partisipasi mendorong setiap manajer untuk meningkatkan prestasinya dan bekerja lebih keras dan menganggap bahwa target organisasi merupakan target pribadinya (Bambang, 2002). Konsep informasi asimetri yaitu atasan anggaran mungkin mempunyai pengetahuan dan wawasan yang lebih daripada bawahan, ataupun sebaliknya. Bila kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan atau motivasi yang lebih besar dari atasan kepada bawahan mengenai pencapaian target anggaran yang menurut bawahan terlalu tinggi. Namun bila kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai. Keadaan dimana salah satu pihak mempunyai pengetahuan dan informasi lebih daripada yang lainnya terhadap sesuatu hal disebut asimetri informasi (Suartana, 2010).

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Ketidakpastian merupakan persepsi dari anggota organisasi. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara akurat. Bagi suatu organisasi, sumber utama ketidakpastian berasal dari lingkungan, yaitu pesaing, konsumen, pemasok, regulator, dan teknologi yang dibutuhkan (Govindarajan,1986). Variabel lain yang diduga mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran adalah penekanan anggaran, yaitu perusahaan menjadikan anggaran menjadi satu faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan. Rani (2015) menjelaskan bahwa penekanan anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran.

Hasil penelitian sebelumnya terdapat ketidakkonsistenan antara peneliti satu dengan yang lainnya. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Erina dan Suartana (2016), dan Kartika (2010) menyatakan bahwa partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif, yaitu semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran maka potensi terjadinya senjangan anggaran semakin tinggi. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Supanto (2010) menunjukkan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang negatif. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran, asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan, dan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Landasan Teori

Jensen dan Meckling (1976) menyebutkan bahwa teori keagenan adalah konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen, yaitu antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi. Dalam penelitian ini faktor kontijensi yang digunakan adalah asimetri informasi, asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan, dan penekanan anggaran. Karena pada penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang berbeda mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Senjangan Anggaran adalah usaha masing-masing pejabat struktural dalam penganggaran daerah yang termotivasi untuk mencapai target yang lebih mudah. Instrumen yang digunakan berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Dewi (2008) di organisasi sektor publik. Indikator senjangan anggaran perbedaan jumlah anggaran dengan estimasi terbaik, target anggaran, dan kondisi lingkungan.

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Partisipasi anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu yaitu para pejabat struktural yang terlibat dalam penganggaran daerah. Indikator variabel partisipasi anggaran (X_1) menurut Triana Maya (2012) diukur dengan 5 indikator, yaitu; keikutsertaan dalam penyusunan anggaran, kemampuan memberikan pendapat dalam penyusunan anggaran, frekuensi memberikan dan meminta pendapat atau usulan tentang anggaran kepada atasan, frekuensi atasan meminta pendapat ketika anggaran disusun, kontribusi dalam penyusunan anggaran. Anggaran membuat karyawan atau bawahan mengecilkan kapabilitas produktifnya, hal ini menyebabkan terjadinya suatu senjangan anggaran yang semakin besar antara bawahan dan atasan. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dihipotesiskan.

H_1 : partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Pengaruh Asimetri Informasi terhadap Senjangan Anggaran

Asimetri informasi merupakan salah satu faktor penyebab terjadinya senjangan anggaran. Kesempatan berpartisipasi digunakan agen untuk membuat *budgetary slack* guna meningkatkan kinerjanya. Indikator asimetri informasi (X_2) diukur dengan 6 indikator. Instrumen penelitian berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Novita, dkk. (2009) di organisasi sektor publik, terdiri dari 6 pernyataan yaitu, kecukupan informasi, kesesuaian informasi, kualitas informasi yaitu informasi yang mampu memenuhi kebutuhan kualitas informasi, kuantitas informasi yaitu informasi yang mampu memenuhi kebutuhan banyaknya informasi, dan pemahaman informasi. Menurut Anthony dan Govindarajan (2001) dan Falikhatun (2007), eksekutif sebagai agen cenderung melakukan *budgetary slack*, karena bertujuan untuk mengamankan posisinya di pemerintahan. Sedangkan, legislatif sebagai *principal* cenderung melakukan kontrak semu dengan eksekutif. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dihipotesiskan.

H_2 : asimetri informasi memperkuat pengaruh positif partisipasi anggaran pada senjangan anggaran

Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Senjangan Anggaran

Ketidakpastian lingkungan adalah kondisi dimana seseorang tidak bisa memprediksi kondisi lingkungan di sekitarnya. Menurut Miliken (1987) ketidakpastian (X_3) diukur dengan 3 indikator, yaitu, Informasi yang berkaitan dengan keadaan dimasa yang akan datang, informasi tentang pengaruh faktor-faktor eksternal (kondisi ekonomi teknologi, dan lain-lain), informasi non ekonomi (peluang pasar, prediksi harga, dan lain-lain). Menurut Govindarajan (1986), hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, sedangkan hubungan menjadi negatif dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam dalam penyusunan anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan mampu menciptakan senjangan dalam anggaran, karena ia mampu mengatasi ketidakpastian dan mampu memprediksi masa mendatang Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis.

H_3 : ketidakpastian lingkungan memperlemah pengaruh positif partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

Pengaruh Penekanan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Penekanan anggaran adalah desakan dari atasan kepada bawahan agar anggaran bisa tercapai dengan sanksi apabila anggaran tidak tercapai dan penghargaan apabila anggaran dapat tercapai. Indikator Penekanan Anggaran menurut Triana Maya (2012) diukur dengan 6 indikator yaitu, besarnya pendapatan yang diperoleh, kemampuan dan kesungguhan dalam memperhatikan kualitas terhadap usaha yang dicurahkan untuk pekerjaan, kemampuan dalam mencapai target anggaran, kemampuan menjalin hubungan yang baik dengan atasan/bawahan, efisiensi dalam menyikapi pekerjaan dan menjalankan operasi unit, kemampuan dalam bersosialisasi dengan kelompok staf.

Penekanan Anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik. Pengukuran kinerja berdasarkan anggaran yang telah disusun membuat bawahan berusaha memperoleh varians yang menguntungkan dengan menciptakan *slack*, antara lain dengan merendahkan penghasilan dan meninggikan biaya pada saat penyusunan anggaran (Rani, 2015). Menurut Gamal (2001) jika penilaian kinerja seseorang karyawan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan cenderung melakukan senjangan anggaran. Bila bawahan dirangsang dengan adanya *reward* positif yang besar jika kerja melampaui anggaran dan bawahan akan dikenakan *reward* negatif bila kerjanya dibawah anggaran, maka bawahan akan cenderung melonggarkan anggaran dalam penyusunan supaya anggaran mudah dicapai atau dengan kata lain melakukan senjangan anggaran. Penekanan anggaran merupakan suatu kecendrungan yang terjadi untuk mencapai keberhasilan anggaran dengan cara mudah. Berikut adalah hipotesis.

H₄: penekanan anggaran memperkuat pengaruh positif partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

METODE

Penelitian ini dilakukan pada Dinas pemerintah daerah Kabupaten Maros. Subjek penelitian ini yaitu, pejabat struktural yang terlibat dalam proses penganggaran. Sedangkan yang menjadi objek penelitian adalah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, dengan dimoderasi oleh asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan, dan penekanan anggaran. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan dengan menggunakan metode survei melalui penyebaran kuesioner secara langsung kepada responden. Teknik pengambilan sampel pada penelitian ini adalah *sensus sampling*. *Sensus sampling* adalah teknik penentuan sampel dengan menggunakan semua anggota populasi (Sugiyono, 2012).

Analisis deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran umum demografi responden, selanjutnya dilakukan uji kualitas data dengan menggunakan uji validitas dan reliabilitas. Pada uji validitas butir pertanyaan dikatakan sah atau valid jika r_{hitung} lebih besar dari r_{tabel} (Nugroho, 2011). Sedangkan uji reliabilitas dilakukan dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*. Suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai Cronbach Alpha > 0,60 (Ghozali 2002). Setelah uji kualitas data, selanjutnya dilakukan uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas, uji heteroskedastisitas, dan uji multikolinieritas. Uji normalitas menggunakan uji Kolmogorov-Smirnov, dengan uji ini dapat diketahui data yang digunakan berdistribusi normal atau tidak. Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan uji Glejser. Uji multikolinieritas dilihat nilai *tolerance*, jika lebih rendah dari 0,10 maka terjadi multikolinieritas. Sedangkan hasil perhitungan nilai VIF, jika memiliki nilai VIF kurang dari 10, maka tidak mempunyai persoalan multikolinieritas (Ghozali, 2009). Pengujian heteroskedastisitas dalam penelitian ini dengan melihat grafik *scatterplot*, dengan kriteria yang dikemukakan oleh Sugiyono (2011) yaitu tidak terdapat pola yang jelas dan tidak membentuk pola tertentu yang teratur, misalnya tidak bergelombang, tidak melebar, dan tidak menyempit.

Tahap terakhir yaitu model analisis data dan uji hipotesis dalam penelitian ini adalah model analisis regresi moderasi interaksi (*Moderated Regression Analysis*). Analisis regresi ini merupakan aplikasi khusus regresi linier berganda yang mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen). Secara sistematis diperoleh persamaan regresi:

$$Y = a + \beta_1 X_1 + e \quad (1)$$

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 X_2 + e \quad (2)$$

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_4 X_3 + \beta_5 X_1 X_3 + e \quad (3)$$

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_6 X_4 + \beta_7 X_1 X_3 + e \quad (4)$$

Keterangan:

Y = Senjangan Anggaran

X₁ = Partisipasi Anggaran

X₂ = Asimetri Informasi

X₃ = Ketidakpastian Lingkungan

X₄ = Penekanan Anggaran

a = Konstanta

$\beta_1 - \beta_7$ = Koefisien regresi variabel independen 1 - 7

e_i = Variabel lain yang tidak diteliti

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner yang disebar dapat kembali secara keseluruhan yaitu sebanyak 105 kuesioner dan semuanya diisi dengan lengkap. Uji validitas dilakukan untuk menguji valid atau tidaknya instrumen yang digunakan. Dasar pengukuran untuk valid atau tidak valid tiap butir instrumen adalah dengan menggunakan indeks korelasi validitas soal, jika korelasi *product moment* r_{hitung} lebih besar dari r_{tabel} , maka tiap butir instrumen dikatakan valid. Jumlah responden kuesioner sebanyak 105 responden sehingga diperoleh r_{tabel} sebesar 0,30 dari hasil koefisien korelasi *product moment* tiap butir instrumen lebih besar dari r_{tabel} . Jadi, setiap butir kuesioner adalah valid. Uji reliabilitas dinilai melalui besarnya koefisien *Alpha Cronbach*. Hasil uji reliabilitas instrumen menunjukkan bahwa semua variabel memiliki koefisien *Alpha Cronbach* lebih besar dari 0,60. Jadi, instrumen untuk mengukur semua variabel reliabel.

Berdasarkan hasil uji normalitas data menunjukkan bahwa angka signifikansi lebih besar dari 0,05 untuk statistik Kolmogorov-Smirnov. Hal ini menunjukkan bahwa sebaran data berdistribusi normal. Uji multikolinieritas dapat diuji dengan menggunakan *Variance Inflation Factor* (VIF) untuk masing-masing variabel bebas. Berdasarkan hasil uji multikolinieritas nilai VIF dari masing-masing variabel bebas berjumlah kurang dari 10. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa di antara variabel bebas tidak terjadi multikolinearitas pada model regresi linier. Dalam penelitian ini, digunakan uji heteroskedastisitas dengan metode uji Grafik yaitu dengan melihat penyebaran titik-titik yang menyebar secara acak, tidak membentuk sebuah model atau pola tertentu yang jelas di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka dapat disimpulkan tidak terjadi heterokedastisitas.

Hipotesis pertama yang di ajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil perhitungan SPSS dimasukkan ke dalam persamaan sebagai berikut; $Y = 2.140 + 0.521 X_1$. Nilai Konstanta sebesar 2.140 mengindikasikan bahwa jika variabel independen yaitu partisipasi anggaran tidak ada maka nilai senjangan anggaran adalah sebesar konstanta yaitu 2.140. Hasil analisis regresi pada hipotesis pertama koefisiensi β_1 (partipasi anggaran) sebesar 0.521 Nilai koefisiensi β_1 dari variabel partisipasi anggaran bernilai positif, artinya bahwa setiap peningkatan peran partisipasi anggaran satu satuan akan mengakibatkan peningkatan senjangan anggaran sebesar 0.521 satuan. Hasil uji F dengan nilai pada tabel annova atau $p \text{ value} < \alpha 0.05$ yaitu $0.000 < 0.05$ maka variabel partisipasi anggaran mampu mempengaruhi senjangan anggaran.

Hasil Uji hipotesis (t-test) dengan nilai signifikansi ρ yang di dapatkan sebesar 0.000 ($\rho < 0.05$). Hal ini berarti partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Secara keseluruhan hasil uji regresi linear menunjukkan bahwa partisipasi anggaran (X_1) berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Peningkatan partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. Koefisien determinasi/ R^2 (*adjusted R square*) $\times 100\% = 0.194 \times 100\% = 19.4\%$. Nilai *adjusted R square* sebesar 0,194. Hal ini menandakan bahwa X_1 hanya menjelaskan 19,40% variasi variabel Y. Sedangkan sisanya sebesar 80,60% dijelaskan diluar model penelitian.

Hasil pengujian atas hipotesis pertama (H_1) dalam penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak individu yang berpartisipasi dalam penganggaran maka semakin tinggi pula peluang terjadinya senjangan anggaran. Praktik senjangan anggaran mengandung pengertian teori keagenan, yaitu adanya konflik kepentingan antara agen dengan *principal*. Teori keagenan yang dijelaskan oleh Anthony dan Govindarajan (2007) merupakan suatu fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenang kepada bawahan untuk melakukan suatu otoritas atau tugas dalam membuat keputusan. Hubungan keagenan dalam konteks pemerintah daerah antara atasan dan bawahan, dimana bawahan melakukan proses perencanaan, pelaksanaan serta pelaporan atas anggaran daerah dengan membentuk Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD), sedangkan atasan berperan dalam melaksanakan pengawasan.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Andriyani dan Hidayati (2010) yang menunjukkan hubungan positif antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Sesuai dengan teori keagenan, hubungan keagenan antara Kepala Daerah (Bupati) dan Kepala Dinas/Kantor/Badan adalah Kepala Daerah (Bupati) berperan sebagai prinsipal dan Kepala Dinas/Kantor/Badan sebagai agen. Agen termotivasi untuk mengembangkan karir ke jenjang yang lebih tinggi dan meningkatkan kompensasinya di masa mendatang. Senjangan anggaran yang diciptakan oleh perangkat daerah cenderung merupakan senjangan anggaran yang positif, karena menjaga hubungannya dengan kepala daerah dan mengamankan pekerjaan dan posisi atau jabatan di pemerintahan (Mardiasmo, 2001). Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Supanto (2010) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Perbedaan antara penelitian ini dengan penelitian Supanto (2010) disebabkan oleh individu yang berbeda, peningkatan atau penurunan *slack* tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya.

Hipotesis kedua yang di ajukan dari penelitian ini adalah adanya pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran di perkuat oleh asimetri informasi sebagai variabel moderasi. Untuk mengetahui apakah asimetri informasi merupakan variabel moderasi, maka koefisien β_2 harus signifikan pada *alpha* 0.05. Hasil dari perhitungan SPSS dimasukkan ke dalam persamaan sebagai berikut: $Y = -1.588 + 0.497 X_1 + 1.114 X_2 - 0.054 X_1.X_2$. Hasil pengujian hipotesis kedua dengan *Moderated regression analysis* (MRA). Berdasarkan formula tersebut dapat di lihat bahwa nilai koefisien regresi variabel moderating sebesar -0.054 dengan nilai signifikansi 0.817, variabel moderating ternyata tidak signifikan karena probabilitas signifikansi 0.817 diatas 0.05 sehingga menunjukkan bahwa variabel asimetri informasi tidak dapat berfungsi sebagai variabel moderasi pada instrument ini. Dari penjelasan di atas hasil olah data tersebut maka hipotesis kedua ditolak.

Kondisi asimetri informasi artinya pegawai semakin mengenal secara teknis tentang pekerjaan dan pegawai mempunyai pemahaman lebih baik mengenai apa yang dapat dicapai di area tanggung jawab masing-masing, sehingga secara tidak langsung terjadi penurunan kesenjangan anggaran dikarenakan anggaran sudah tepat sasaran. Tindakan yang diambil pegawai sebagai pihak yang mempunyai kepentingan terhadap perencanaan anggaran, melaporkan kekonsistenan terhadap target kinerja yang diharapkan atau menyatukan hubungan antara masukan (*input*) dengan keluaran (*output*) suatu program/kegiatan sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga terjadi penurunan kesenjangan anggaran. Apabila di kaitkan dengan teori keagenan, hubungan kontraktual antara *principal* dan *agent*, dalam kasus ini tidak terjadi masalah antara *principal* dan *agen* karena tidak adanya asimetri informasi yang terjadi.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Djasuli dan Fadilah (2011) menyatakan bahwa interaksi partisipasi anggaran dan asimetri informasi berpengaruh positif pada *budgetary slack*. Namun hasil penelitian ini, sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Falikhatun (2007) dan Fitri (2004) yang menyatakan bahwa asimetri informasi tidak mampu memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hal tersebut disebabkan karena peraturan yang jelas mengenai tugas dan kewajiban setiap aparat termasuk aturan yang terkait informasi yang dimiliki oleh bawahan yang harus dilaporkan kepada atasannya maupun kepada dinas instansi terkait anggaran.

Hipotesis ketiga yang di ajukan dari penelitian ini adalah adanya pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran di perkuat oleh ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderasi. Untuk mengetahui apakah ketidakpastian lingkungan merupakan variabel moderasi, maka koefisien β_2 harus signifikan pada α 0.05. $Y = -1.292 + 0.609 X_1 + 0.052 X_3 - 0.052 X_1.X_3$. Hasil pengujian hipotesis ketiga dengan *Moderated regression analysis* (MRA). Berdasarkan formula tersebut dapat di lihat bahwa nilai koefisiensi regresi variabel moderating sebesar -0.052 dengan nilai signifikansi 0.888, variabel moderating ternyata tidak signifikan karena probabilitas signifikansi 0.888 diatas 0.05 sehingga menunjukkan bahwa variabel ketidakpastian lingkungan tidak dapat berfungsi sebagai variabel moderasi pada instrument ini. Dari penjelasan di atas hasil olah data tersebut maka hipotesis ketiga ditolak.

Hasil uji hipotesis ketiga menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Jadi dapat di simpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran di SKPD kabupaten Maros. Jadi bisa di pastikan bahwa pegawai yang ada di SKPD maros tidak bisa memprediksi apa yang akan terjadi di masa depan ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Govindradjan (1986) Ketidakpastian merupakan persepsi dari anggota organisasi. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk meprediksi masa depan secara akurat. Pada kondisi ketidakpastian yang tinggi, partisipasi anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Kondisi ini menyebabkan bawahan sulit untuk memprediksi masa depan sehingga tidak mampu memperoleh informasi yang akurat untuk memprediksi kejadian di masa yang akan datang, sehingga sulit baginya menciptakan senjangan anggaran. Di kaitkan dengan teori keagenan hasil ini mengindikasikan informasi lingkungan yang dimiliki oleh *agent* yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, tidak menyebabkan terjadinya senjangan anggaran. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Darlis (2002), akan tetapi tidak sejalan dengan penelitian yang di lakukan oleh Ikhsan (2007) dimana ketidakpstian berpengaruh pada hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Perbedaan yang terjadi mungkin disebabkan oleh kondisi lingkungan pemerintah yang berbeda yang dijadikan sebagai objek penelitian.

Hipotesis keempat yang diajukan dari penelitian ini adalah adanya pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran diperkuat oleh penekanan anggaran sebagai variabel moderasi. Untuk mengetahui apakah penekanan anggaran merupakan variabel moderasi, maka koefisien β_2 harus signifikan pada α 0.05. Hasil dari perhitungan SPSS dimasukkan ke dalam persamaan sebagai berikut; $Y = -7.682 + 0.2346 X_1 + 2.449 X_3 - 0.456 X_1.X_3$. Hasil pengujian hipotesis ketiga dengan *Moderated regression analysis* (MRA). Variabel penekanan anggaran merupakan variabel moderasi. Terlihat dari nilai signifikansi interaksi penekanan anggaran (X_1-X_4) sebesar 0.026 lebih kecil dari standar signifikansi untuk variabel moderasi atau $p < 0.05$.

Partisipasi anggaran dengan Penekanan anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran. Terlihat dari nilai koefisien selisih mutlak partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran sebesar -0.456 bernilai negatif dan dengan tingkat signifikansi p value sebesar 0.026 atau $p < 0.05$ menunjukkan hubungan yang signifikan. Koefisien moderasi (X_1-X_4) sebesar -0.456 mengindikasikan bahwa setiap peningkatan partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran maka akan menurunkan senjangan anggaran. Koefisien determinasi (*Adjusted R Square*) $\times 100\% = 0.358 \times 100\% = 35.8\%$. Nilai *adjusted R square* sebesar 0,358. Hal ini menunjukkan bahwa variansi senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran sehingga pengaruhnya naik dari 19.4 % menjadi 35.8 % atau meningkat sebesar 16.4 %.

Hasil uji hipotesis keempat menunjukkan bahwa interaksi antara partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal ini bisa disimpulkan bahwa penekanan anggaran memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya penekanan anggaran yang dilakukan atasan (*principal*) yang berpartisipasi dalam penganggaran, mampu menurunkan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran yakni ketika atasan mempunyai informasi yang lebih baik dibandingkan bawahan, pengawasan terhadap penyusunan anggaran akan lebih baik, sehingga menghindari bawahan melakukan senjangan anggaran. Hasil penelitian ini, tidak sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Afiani (2010) namun penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Dunk (1993) dan Irfan (2016) menemukan bahwa penekanan anggaran yang tinggi maka senjangan anggaran rendah.

Penjelasan di atas, tentunya akan sesuai dengan konsep keagenan, penekanan anggaran berpengaruh terhadap *slack* anggaran karena adanya pengukuran kinerja agen, berbasis anggaran dalam suatu organisasi. Falikhatun (2008) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *slack* anggaran dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan agen sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi agen ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Keberhasilan dalam pelaksanaan anggaran akan menunjukkan kinerja yang bagus. Peran atasan dalam melakukan pengawasan karena memiliki informasi yang lebih dan memastikan anggarannya berada dalam tingkat yang relevan untuk dicapai, sehingga bawahan yang mencoba memperoleh penghasilan yang lebih, promosi, naik jabatan, atau penghargaan lainnya dengan cara menciptakan senjangan anggaran akan dapat dihindari.

SIMPULAN

Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Partisipasi anggaran tidak berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh asimetri informasi. Partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh ketidakpastian lingkungan. Partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh penekanan anggaran. Secara praktis, hasil penelitian ini dapat memberikan implikasi bahwa dalam proses penyusunan anggaran partisipasif di pemerintah daerah dan pimpinan organisasi SKPD. Hasil penelitian ini memberikan penjelasan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi di pemerintah daerah meningkatkan senjangan anggaran.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh pada senjangan anggaran, sehingga perlu dilakukan pengendalian internal yang lebih memadai dalam pelaksanaan anggaran di SKPD Kabupaten Maros. Selain itu, lebih selektif dalam menentukan individu yang ikut berpartisipasi dalam penganggaran. Untuk penelitian selanjutnya, diharapkan menambahkan metode pengumpulan data, misalnya wawancara untuk mendapatkan data yang lebih lengkap dan akurat. Penelitian selanjutnya dapat menemukan variabel lain yang dapat berpengaruh pada senjangan anggaran, seperti pengendalian internal, pengawasan atasan, ataupun transparansi anggaran yang dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

DAFTAR RUJUKAN

- Afiani, Dina Nur. 2010. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran dan Asimetr Informasi terhadap Senjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi Universitas Diponegoro*.
- Andriyani, Lilik., dan Hidayati, L.A. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Kejelasan Sasaran Anggaran dan Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran, Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Magelang. *Tesis*. Universitas Muhammadiyah, Magelang.
- Bambang. 2002. *Akuntansi Manajemen Suatu Sudut Pandang*. Yogyakarta: BPFE Yogyakarta.
- Darlis, Edfan. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Riset dan Akuntansi Indonesia, Vol.1:85-101*.
- Dewi. 2008. Pengaruh Budgetary Goal Cracteristic terhadap Senjangan Anggaran: Instansi Pemerintah Daerah Kota Padang. *Skripsi*. Universitas Negeri Padang, Padang

- Djasuli, M., dan Fadilah, N. I. 2011. Efek Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Group Cohesiveness dan Motivasi dalam Hubungan Kausal antara Budgeting Participation dan Budgetary slack. *Proceeding PESAT (Psikologi, Ekonomi, Sastra, Arsitektur dan Sipil). Vol.4*
- 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. 400-410*
- Erina dan Suartana. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, dan Kejelasan Sasaran Anggaran pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana. Vol. 15.2. hal 973-1000.*
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Budgetary slack (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah se Jawa Tengah). *Simposium Nasional Akuntansi (SNA). Vol.10.*
- Fitri, Yulia. 2004. Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran, dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran. *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) VII Denpasar: 581-597.*
- Fitriatsuri. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Variabel Moderat Komitmen Organisasional, Desentralisasi dan Ketidakpastian Lingkungan pada Pemerintah Kota Palembang. *Tesis. Universitas Bina Darma.*
- Gamal, M. 2001. Pengaruh Interaksi Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris dan Penekanan Anggaran terhadap *Budget Slack* (Studi Kasus pada Samudra Indonesia Group). *Tesis, Universitas Diponegoro.*
- Ghozali, Imam. 2002. *Aplikasi Analisa Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: BP UNDIP
- Ghozali, Imam. 2009. *Aplikasi Analisa Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: BP UNDIP
- Govindrajan, V. 1986. Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Sciences 17: 496-516.*
- Ikhsan, Arfan. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) X Makasar.*
- Irfan, Muhammad, Budi, Santoso, Lukman Efendi. 2016. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran, dan Komitmen Organisasi sebagai variabel moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Investasi, Vol. 17 No. 2, Hlm: 158-175*
- Jensen, Michael C dan William H Meckling. 1976. Theory of the Firm: Manajerial Behavior Agency Cost & Ownership Structure. *Journal OF Financial Economics 3 (1976) 305 – 360.*
- Kartika. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *Kajian Akuntansi. Vol 2. Hal 39-70. ISSN. 1979-4886.*
- Maya Triana, Yuliusman, Wirmie Eka Putra. 2012. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Budget Emphasis, dan Locus of Control terhadap Slack Anggaran (Survei pada Hotel Berbintang di Kota Jambi). *E-jurnal binary ak vol 1. No 1. Hal 51-56. ISSN 2303-1522.*
- Mardiasmo. 2001. Pengawasan, Pengendalian dan Pemeriksaan Kinerja Pemerintah dalam Melaksanakan Otonomi Daerah. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi, 3: 2*
- Novita, Dina., Sam, Iskandar., dan Jumaili, Salman. 2009. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetri, Komitmen Organisasi terhadap *Budgetary slack* di PDAM Tirta Mayang Kota Jambi. *Jurnal Cakrawala Akuntansi, Februari 2009, Vol: 1, No.1, (1-10)*
- Nugroho, Yohanes Anton. 2011. *Olah Data dengan SPSS*. Yogyakarta: PT. Skripta Media Creative.
- Rani, A. 2015. Kemampuan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, *Budget Emphasis*, dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi Terhadap Partisipasi Anggaran Pada Budgetary Slack (Studi Kasus Pada SKPD Di Kabupaten Badung). *Tesis. Universitas Udayana, Bali.*
- Suartana, I.W. 2010. *Akuntansi Keperilakuan (Teori dan Implementasi)*. Yogyakarta: ANDI.
- Supanto. 2010. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi Kasus pada politeknik negeri semarang). *Tesis. Universitas Diponegoro, Semarang.*