

BAB II LANDASAN TEORI

2.1 *Agency Theory*

Agency theory yang dikemukakan oleh Jansen dan Meckling (1976) dalam Ardianti (2015) menyatakan bahwa hubungan keagenan merupakan sebuah kontrak yang mana satu atau lebih (*principal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada *agent*. Penggunaan teori keagenan telah dipergunakan secara luas baik di sektor privat maupun sektor publik. Para ekonom menggunakan struktur hubungan prinsipal dan agen untuk menganalisis hubungan antara perusahaan dengan pekerja (Faria dan Silva, 2013). Sementara di sektor publik, teori keagenan dipergunakan untuk menganalisis hubungan prinsipal-agen dalam kaitannya dengan penganggaran sektor publik (Abdullah, 2012).

Praktik *budgetary slack* dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen dengan *principal* yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya. Arifah (2012) mengutip Eisenhard (1989) menyebutkan ada beberapa asumsi yang muncul terkait teori keagenan antaranya:

- 1) Asumsi mengenai sifat manusia yang cenderung mengutamakan kepentingan diri sendiri (*self interest*).
- 2) Manusia memiliki daya pikir terhadap masa depan, dan cenderung untuk menghindari risiko.
- 3) Asumsi mengenai keorganisasian, konflik antar anggota organisasi, efisiensi dan asimetri informasi antara prinsipal dan agen.
- 4) Asumsi mengenai informasi, informasi dianggap sebagai barang komoditi yang dapat diperjualbelikan.

Berdasarkan asumsi- asumsi tersebut manusia akan bertindak oportunistik, yaitu mengutamakan kepentingan pribadi daripada kepentingan organisasi. Konflik kepentingan antara agen dan prinsipal akan terus meningkat, karena prinsipal

tidak dapat memonitor kegiatan agen setiap hari. Sebaliknya, agen memiliki lebih banyak informasi penting mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan organisasinya secara keseluruhan. Hal inilah yang menimbulkan asimetri informasi yaitu ketidakseimbangan informasi antara prinsipal dan agen. Jensen dan Meckling (1976) dalam Asak (2014) menyatakan permasalahan tersebut, antara lain: 1) *moral hazard* adalah permasalahan yang muncul karena agen tidak melaksanakan hal-hal yang telah disepakati bersama sesuai kontrak kerja; dan 2) *adverse selection* adalah prinsipal tidak mengetahui bahwa keputusan yang diambil oleh agen merupakan keputusan yang sesuai dengan informasi yang diterima oleh prinsipal atau terjadi kelalaian dalam bertugas.

Entitas di Indonesia terdiri dari dua sektor, yaitu entitas sektor publik dan non publik/swasta. Anggaran sektor publik berhubungan dengan proses penentuan jumlah dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter yang menggunakan dana milik rakyat serta bersifat terbuka untuk publik. Sedangkan, anggaran pada sektor swasta bersifat tertutup untuk publik dengan tujuan untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Meskipun berbeda, tetapi kedua sektor memiliki kesamaan sifat yakni terbagi dalam dua pihak, yaitu: *principal* dan agen (Sandrya, 2013). Pihak-pihak yang terlibat dalam proses anggaran sektor publik meliputi eksekutif, legislatif, dan masyarakat. Hubungan keagenan dalam penganggaran daerah meliputi :

1) Hubungan Keagenan antara Masyarakat (Publik atau *Voters*) dan Legislatif
Legislatif adalah lembaga perwakilan rakyat yang keberadaannya telah dipilih oleh rakyat (*voters*). Rakyat berdasarkan asas demokrasi adalah prinsipal utama dan legislatif berperan sebagai agen yang mewakili rakyat sebagai prinsipal. Rakyat melakukan pengawasan terhadap DPR dengan cara *social pressure*, yaitu rakyat berperan sebagai *parliament watch*, media dan aksi langsung dengan kekuatan massa melalui demonstrasi (Kencana, 2010). Legislatif berperan penting dalam penganggaran daerah, karena DPRD adalah pengesah APBD dalam tahap ratifikasi. Berdasarkan UU No.22 Tahun 1999, DPRD dan Gubernur, Bupati atau Walikota menetapkan APBD. Sehingga, DPRD perlu untuk mendengarkan aspirasi rakyat melalui berbagai komponen yang mewakili rakyat,

yaitu: Lembaga Sosial Masyarakat (LSM), Perguruan Tinggi, kuesioner, kotak pos, media massa, dan lain sebagainya (Kencana, 2010). Masalah keagenan antara legislatif dengan rakyat adalah *legislative* akan membela kepentingan rakyat atau pemilihnya, tetapi seringkali tidak terjadi karena pendelegasian kewenangan rakyat atau pemilih dengan legislatornya tidak ada kejelasan aturan konsekuensi kontrol keputusan yang disebut abdikasi (*abdication*). Lupia dan Mc.Cubbins (2000) dalam Abdullah (2006) menyatakan bahwa abdikasi terjadi karena pemilih (*voters*) tidak ingin mempengaruhi legislatif yang mereka pilih, sedangkan legislatif tidak memiliki banyak waktu dan pengetahuan untuk mengetahui semua kebutuhan rakyat. Sehingga, legislatur cenderung melakukan *political corruption* dalam proses penyusunan anggaran dan menimbulkan *administration corruption*. Legislatif akan memaksimalkan utilitasnya (*self interest*) dalam pembuatan keputusan yang berkaitan dengan rakyat (Garamvalvi, 1997 dalam Abdullah, 2006).

2) Hubungan Keagenan antara Legislatif dan Eksekutif (Pemerintah Daerah)

Hubungan keagenan antara legislatif dan eksekutif berdasarkan UU No.32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, terjadi perubahan posisi luasnya kekuasaan antara legislatif sebagai prinsipal terhadap eksekutif sebagai agen. DPRD tidak menjadi satu kesatuan dengan Kepala Daerah beserta perangkatnya. Hubungan keagenan terjadi dalam konteks pembuatan kebijakan, yang mana legislatif memberikan kewenangan kepada agen untuk membuat usulan kebijakan baru dan berakhir setelah usulan tersebut diterima atau ditolak. Fungsi DPRD adalah mengawasi pelaksanaan peraturan daerah, pelaksanaan keputusan Gubernur/Bupati/Walikota, pelaksanaan APBD, pelaksanaan kebijakan daerah dan pelaksanaan kerjasama internasional di daerah. Sedangkan, kepala daerah memiliki kewajiban dan tanggung jawab atas terselenggaranya pemerintahan, serta meningkatkan kepuasan rakyat. Kinerja kepala daerah dinilai dari keberhasilan berbagai program pemerintahan dan kebijakan pada realisasi APBD dalam laporan pertanggungjawaban kepada DPRD (Kencana, 2010). Masalah keagenan dalam hubungan legislatif dan eksekutif adalah legislatif cenderung melakukan “kontrak semu” dengan eksekutif, karena memiliki keunggulan kekuasaan (*discretionary power*) (Kencana, 2010). Legislatif mengutamakan

kepentingan pribadi secara jangka panjang demi menjaga kesinambungan dan nama baik politisi atau anggota dewan. Sedangkan, eksekutif cenderung melakukan *budgetary slack* karena memiliki keunggulan informasi (asimetri informasi) dan untuk mengamankan posisinya di pemerintahan. Eksekutif akan mengusulkan anggaran belanja yang lebih besar dan target anggaran yang lebih rendah, agar lebih mudah dicapai ketika realisasi dilaksanakan.

3) Hubungan Keagenan antara Kepala Daerah (Bupati) dan Kepala Dinas/Kantor/Badan

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. Eksekutif akan menyampaikan dokumen rancangan APBD kepada legislatif untuk diteliti dan disahkan. Kepala daerah berorientasi pada penetapan sistem pengendalian manajemen yang mengatur Dinas/Kantor/Badan, serta mendukung keberhasilan reformasi anggaran, keuangan dan sistem akuntansi daerah. Dinas/Kantor/Badan akan mengajukan daftar usulan kegiatan daerah dan daftar usulan proyek daerah yang akan dibahas oleh panitia anggaran daerah. Perangkat daerah (Dinas/Kantor/Badan) bertanggung jawab dalam pelayanan masyarakat (Kencana, 2010).

Niskanen (1971) dalam Abdullah (2006) menyatakan bahwa *agency* (satuan kerja di pemerintahan) memiliki kecenderungan untuk memaksimalkan alokasi anggaran pengeluarannya. Alokasi anggaran yang besar akan memudahkan *agency* (SKPD dalam konteks pemerintahan daerah di Indonesia) dalam melaksanakan tugas dan fungsinya karena memberi keleluasaan untuk membuat “kebijakan” dalam membiayai program dan kegiatannya. Namun, maksimalisasi anggaran oleh SKPD ini berimplikasi pada berkurangnya alokasi anggaran untuk SKPD yang lain, yang mungkin lebih membutuhkan alokasi tersebut, karena adanya keterbatasan dalam sumberdaya (*budget constraints*) yang dimiliki pemerintah daerah.

Berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia, SKPD hanya menganggarkan pendapatan dan belanja, meskipun komponen anggaran daerah juga meliputi pembiayaan. Penganggaran pendapatan dan belanja SKPD memiliki persoalan keagenan, yang pada prinsipnya bersumber dari adanya asimetri informasi antara SKPD dengan kepala daerah. Masalah keagenan ini juga terkait dengan penerapan konsep penganggaran partisipatif (*participatory budgeting*) di pemerintahan daerah, yakni ketika kepala SKPD selaku pengguna anggaran dilibatkan dalam proses penyusunan APBD melalui penyusunan RKA (Rencana Kerja dan Anggaran) SKPD.

Ketika menganggarkan pendapatan dalam RKA-SKPD (secara teknis menggunakan formulir RKA-SKPD 1), SKPD cenderung menentukan target di bawah potensi pendapatan yang sebenarnya. Selisih antara potensi pendapatan yang sesungguhnya dengan target pendapatan yang diusulkan oleh kepala SKPD disebut senjangan atau kesenjangan anggaran (*budget slack*). *Slack* ini dapat dijadikan sebagai *proxy* atau pengukuran untuk masalah keagenan dalam penganggaran pendapatan karena mencerminkan asimetri informasi antara kepala SKPD selaku pengguna anggaran dengan kepala daerah selaku “pemilik anggaran”. Seandainya informasi yang dimiliki kepala SKPD dan kepala daerah simetris, maka anggaran atau target pendapatan yang harus dicapai oleh kepala SKPD sama dengan potensi yang sesungguhnya. Di sisi lain, ketika menganggarkan belanja dalam RKA SKPD (secara teknis menggunakan formulir RKA-SKPD 2), SKPD cenderung menentukan kebutuhan dana di atas kebutuhan yang sesungguhnya. Dalam bahasa lain, kepala SKPD lebih menyukai jumlah alokasi yang melebihi *real costs* saat anggaran tersebut disusun. Perilaku menggelembungkan (*mark-up*) terhadap anggaran belanja ini menggambarkan praktik *maximizing the budget*, seperti ditengarai oleh Niskanen (1971) dalam Abdullah (2006). Selisih antara kebutuhan riil atau sesuai harga berlaku di pasar dengan jumlah belanja yang dianggarkan merupakan *budget slack* dalam anggaran belanja.

2.2 Teori Sinyal (*Signalling Theory*)

Signalling Theory atau teori sinyal dikembangkan oleh (Ross, 1977), menyatakan bahwa pihak eksekutif perusahaan memiliki informasi lebih baik mengenai perusahaan atau organisasinya. *Signalling theory* menjelaskan mengapa perusahaan mempunyai dorongan untuk memberikan informasi laporan keuangan pada pihak eksternal. Dorongan perusahaan untuk memberikan informasi karena terdapat asimetri informasi antara perusahaan dan pihak luar karena perusahaan mengetahui lebih banyak mengenai perusahaan dan prospek yang akan datang daripada pihak luar (Rahiim, 2013). Sebagai alat perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Namun karena informasi yang dimiliki bawahan lebih baik dari informasi yang dimiliki atasan atau terdapat asimetri informasi, maka bawahan mengambil kesempatan dari partisipasi penganggaran. Ia memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka dengan membuat *budget* yang relatif lebih mudah dicapai karena adanya keinginan untuk menghindari resiko sehingga terjadi senjangan anggaran. (Novita et.al 2009 dalam Lusiana, 2013). Salah satu cara untuk mengurangi informasi asimetri adalah dengan memberikan sinyal pada pihak luar. Hubungan teori sinyal dengan penelitian ini menunjukkan bahwa realisasi target anggaran sering dianggap sebagai sinyal bagi atasan dalam menilai baik buruknya kinerja SKPD, hal ini disebabkan karena pengelolaan anggaran dapat membawa pengaruh terhadap pembangunan daerah dan kesejahteraan rakyat.

2.3 *Contingency Theory*

Teori kontijensi digunakan sebagai teori pendukung dalam penelitian ini, karena mengasumsi berbagai pola perilaku pemimpin yang dibutuhkan dalam berbagai situasi bagi efektivitas kepemimpinan. Pada penelitian sebelumnya banyak yang mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Apriyandi (2011), Asak (2014) dan Priliandani (2015) menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi mengenai prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat.

Sedangkan berbeda dengan hasil penelitian dari Nasution (2011), Reysa (2011), Rahmiati (2013) dan Ardianti (2015) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi semakin meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa bawahan memberikan informasi yang bias dalam penyusunan anggaran, sehingga mengurangi keakuratan dalam penyusunan anggaran. Karena ketidak konsistenan hasil tersebut, maka penelitian ini menggunakan pendekatan kontijensi untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai penelitian tersebut.

Fahrianta dan Ghozali (2002) dalam Prihandani (2015) mengatakan kemungkinan belum adanya kesamaan hasil penelitian mengenai partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran disebabkan oleh adanya faktor-faktor tertentu yaitu *situasional factors* atau yang dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Govindarajan (1986) dalam Listiani dan Marfuah (2014) menyatakan bahwa jika penelitian-penelitian sebelumnya mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran, maka dapat digunakan pendekatan kontijensi sebagai prediktor adanya senjangan anggaran. Penelitian ini menggunakan faktor kontijensi untuk mengevaluasi keefektifan hubungan partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran. Pendekatan kontijensi memungkinkan adanya intervening variabel atau moderating variabel yang mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Dalam penelitian ini pendekatan *contingency* akan diadopsi untuk mengevaluasi partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Pendekatan *contingency* memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Faktor *contingency* dalam penelitian ini adalah kapasitas individu dan komitmen organisasi. Tujuannya adalah untuk mengetahui pengaruh variabel kontijensi dapat memperkuat atau memperlemah hubungan tersebut.

Yuhertina (2004) dalam Sari (2006) menggunakan kapasitas individu sebagai faktor kontijensi untuk menjelaskan keterkaitannya dalam pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa

individu yang memiliki pengetahuan yang cukup akan mampu mengalokasikan sumber daya dengan baik, sehingga dapat mengurangi senjangan anggaran. Namun Hapsari (2011) dan Nasution (2011) menyatakan bahwa kapasitas individu yang meningkat justru memunculkan anggapan bahwa senjangan anggaran adalah suatu konsekuensi dalam penyusunan anggaran.

Sugwardani (2012) dan Dewi (2013) menggunakan komitmen organisasi dalam memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada kesenjangan anggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa jika atasan yang berpartisipasi dalam anggaran mempunyai komitmen organisasi yang tinggi, maka senjangan anggaran dapat dikurangi. Tetapi, Kartika (2010), menyatakan hal yang berbeda bahwa jika atasan memiliki komitmen organisasi yang tinggi, maka kesenjangan anggaran juga tinggi. Karena, atasan memiliki komitmen organisasi yang merupakan tujuan pribadi yang sama dengan tujuan organisasi (Suartana, 2010).

2.4 Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh *subordinates* dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2001 dalam Maria, 2011). Senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah selisih atau perbedaan antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran (Sugwardani, 2012). Sedangkan Menurut (Young, 1985 dalam Apriyandi, 2011) *budgetary slack is the amount by which subordinate understates his productive capability when given chance to select work standard against which his performance will be evaluated*. Artinya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya, bawahan cenderung mengecilkan kapabilitas produktifnya. Apabila bawahan berada dalam keadaan senjangan anggaran maka akan lebih cenderung untuk menganggarkan pendapatan lebih rendah dan pengeluaran lebih tinggi, dibandingkan dengan estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut sehingga target anggaran akan lebih mudah dicapai.

Menurut (Dunk, 1993; Waller, 1988) dalam Fitri (2007) bahwa bawahan akan menyembunyikan informasi pribadi untuk menciptakan *budget* yang mudah dicapai, untuk meningkatkan kemungkinan keuntungan dari evaluasi kinerja. (Dunk, 1993 dalam Karsam, 2013) menjelaskan karakteristik *budgetary slack* antara lain :

- a. Standar dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas.
- b. Anggaran secara mudah untuk diwujudkan.
- c. Tidak terdapatnya batasan-batasan yang harus diperhatikan terutama batasan yang ditetapkan untuk biaya.
- d. Anggaran tidak menuntut hal khusus.
- e. Anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi.
- f. Target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.

Persoalan-persoalan senjangan anggaran terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuatan keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran dan kepemimpinan yang tidak selektif. Permasalahan ini sering diidentifikasi dengan anggaran pemerintah. Anggaran seperti ini lebih berbahaya di pemerintahan, karena yang memberikan persetujuan adalah badan legislatif yang tidak terlibat dalam proses manajemen setelah memberikan persetujuan. Permasalahan pembengkakan anggaran pada dasarnya dapat diatasi melalui pendidikan anggaran secara berkesinambungan yang efektif yang memusatkan pada kebijakan dan keluwesan dalam menjalankan program perencanaan dan pengendalian. Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan sehingga perencanaan anggaran harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Adanya sasaran anggaran yang jelas maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktik senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara *agent* dan *principal* yang timbul ketika

setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya (Latuheru, 2005). Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran merupakan perbedaan antara anggaran yang telah direncanakan dengan pelaksanaan sesungguhnya yang umumnya sengaja dilakukan untuk kepentingan pribadi dari pelaksana anggaran tersebut.

2.5 Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran merupakan proses kerjasama dalam pengambilan keputusan antara dua kelompok atau lebih yang berpengaruh pada keputusan untuk tujuan masa mendatang. Partisipasi dari bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi yang selanjutnya akan mempengaruhi kinerja dari anggota organisasi tersebut (Murray, 1990 dalam Asak, 2014).

Makna partisipatif di pemerintahan daerah adalah keterlibatan SKPD dalam penyusunan APBD. Kepala SKPD (sekretariat, dinas, badan, kantor, inspektorat dan satuan polisi pamong praja) memiliki kesempatan untuk mengajukan usulan terkait dengan pelaksanaan Rencana Kerja Perangkat Daerah (RKPD) SKPD yang menjadi acuan untuk menyusun Rencana Kegiatan Anggaran (RKA-SKPD) dan sudah disetujui target kinerja dan pagu anggarannya dalam KUA dan PPAS. RKA-SKPD merupakan dokumen anggaran partisipatif di pemerintah daerah secara internal terkait penentuan alokasi anggaran dan target kinerja yang akan diakomodasi di dalam RAPBD yang selanjutnya menjadi APBD (Abdullah, 2012). Organisasi pemerintahan menetapkan sistem anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*). Tetapi, penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran daerah dapat menimbulkan kesenjangan anggaran, salah satunya pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran yang seringkali didominasi oleh kepentingan agen dan prinsipal, serta kurang mencerminkan kepentingan publik (Suartana, 2010).

Menurut Freeman dalam Fauziah (2014), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang

dimilikinya pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocating resource to unlimited demands*). Pengertian tersebut mengungkapkan peran strategis anggaran dalam pengelolaan kekayaan sebuah organisasi publik. Bagi organisasi sektor publik seperti pemerintah, anggaran tidak hanya sebuah rencana tahunan tetapi juga merupakan bentuk akuntabilitas atas pengelolaan dana publik yang disebabkan kepadanya. Definisi yang lebih rinci diberikan Brownell (1982) dalam Vola (2012) yaitu suatu proses dimana individu-individu didalamnya terlibat dan mempunyai pengaruh atas penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan di evaluasi dan mungkin dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka. Tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran *participative* dan *nonparticipative*. Teori keagenan telah digunakan untuk menjelaskan partisipasi anggaran. Magee (1980) dalam Afiani (2011) menjelaskan bahwa hasil yang diharapkan *principal* dapat ditingkatkan dengan akses informasi terhadap *agent* sebelum proses persiapan anggaran.

2.6 Asimetri Informasi

Menurut Dunk (1993) dalam Armaeni (2012) *Information asymmetry exists only when subordinates' information exceeds that of their superiors*. Artinya asimetri informasi terjadi ketika bawahan memiliki informasi lebih dibanding atasan mengenai suatu unit organisasi atau pusat pertanggungjawaban bawahan. Adanya asimetri informasi merupakan salah satu faktor yang menimbulkan perilaku negatif dalam hal ini adalah kesenjangan anggaran. Dijelaskan oleh Suartana (2010), bahwa konsep asimetri informasi 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. Asak (2014) menyatakan bahwa penentuan anggaran yang tepat memang tidak mudah dan akan menjadi masalah apabila bawahan mempunyai informasi yang lebih baik dibandingkan informasi yang

dipunyai atasan. Perbedaan informasi yang dimiliki antara atasan dan bawahan inilah yang dinamakan asimetri informasi.

Asimetri informasi mendorong pentingnya partisipasi dalam penyusunan anggaran agar anggaran yang disusun dapat lebih bermanfaat. Syarat sahnya suatu partisipasi dalam memberikan informasi yang baik atau “*Well Informed*” yang berarti setiap orang yang berpartisipasi dapat memberikan informasi yang baik dan berguna yang dimilikinya, yang nantinya akan bermanfaat dalam penetapan anggaran. Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran inilah yang dapat memberikan kesempatan untuk memasukkan informasi lokal.

2.7 Kapasitas Individu

Individu yang berkualitas adalah individu yang memiliki pengetahuan. Terkait dalam proses penganggaran, maka individu yang memiliki cukup pengetahuan akan mampu mengalokasikan sumber daya secara optimal, dengan demikian dapat memperkecil senjangan anggaran. Kapasitas atau kemampuan individu adalah kesanggupan atau kecakapan yang berarti bahwa seseorang yang memiliki kecakapan atau kesanggupan untuk mengerjakan sesuatu yang diwujudkan melalui tindakannya untuk meningkatkan produktifitas kerja. Kemampuan kerja berhubungan dengan kondisi psikologis seseorang terhadap pekerjaan yang akan dilaksanakan. Kondisi ini sifatnya sangat subyektif karena menyangkut motif individu atau perasaan seseorang, artinya seseorang bisa merasakan sesuatu hal yang menguntungkan atau tidak memberikan kepuasan sesuai dengan keadaan emosi seseorang yang mempersepsikan kondisi kerja yang ada. (Suartana, 2010).

Kapasitas individu pada hakekatnya terbentuk dari proses pendidikan secara umum. Kapasitas individu ini dapat diukur melalui pengetahuan, pelatihan dan pengalaman yang dimiliki oleh pembuat anggaran.

1. Pengetahuan, yang dimiliki oleh pembuat anggaran sangat berpengaruh terhadap keputusan-keputusan yang akan diambil, bagaimana memanfaatkan sumber daya yang ada secara efektif dan terhadap proses penyusunan anggaran itu sendiri.

2. Pelatihan, merupakan berbagai pendidikan non formal yang diperoleh pembuat anggaran dalam meningkatkan kapasitasnya sebagai pembuat anggaran. Sebagai contohnya, pelatihan keuangan dan pelatihan manajerial.
3. Pengalaman seorang pegawai berkaitan dengan kondisi psikologis seseorang yang sudah handal dalam melaksanakan pekerjaan karena pengalamannya dalam beberapa tahun (Hapsari, 2011).

Menurut David (1964) dalam Nasution (2011) kinerja seseorang merupakan perpaduan antara kemampuan dan motivasi. Motivasi merupakan perpaduan antara sikap dan kondisi, sedangkan kemampuan merupakan perpaduan antara pengetahuan dan keterampilan seseorang. Kemampuan adalah faktor penting dalam meningkatkan produktifitas kerja dan berhubungan dengan pengetahuan dan keterampilan seseorang. Individu yang memiliki pengetahuan yang cukup adalah individu yang berkualitas dan mampu meningkatkan kualitas kinerjanya.

2.8 Komitmen Organisasi

Robbins dan Judge (2007) dalam Kurniawan (2011) mendefinisikan komitmen sebagai suatu keadaan dimana seorang individu memihak organisasi serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi. Sedangkan Mathis dan Jackson dalam Sopiah (2008) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai derajat dimana karyawan percaya dan mau menerima tujuan-tujuan organisasi dan akan tetap tinggal atau tidak akan meninggalkan organisasinya. Komitmen organisasi merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasi untuk pencapaian kinerja yang diharapkan. Komitmen karyawan, baik yang tinggi maupun yang rendah akan berdampak pada: 1) karyawan itu sendiri, misalnya terhadap pengembangan karir karyawan itu di organisasi atau perusahaan; 2) organisasi, karyawan yang berkomitmen tinggi pada organisasi akan menimbulkan kinerja organisasi yang tinggi, tingkat absensi berkurang, loyalitas karyawan dan lain-lain (Sopiah, 2008). Pada konteks pemerintahan daerah, aparat yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi, akan menggunakan informasi yang dimiliki untuk membuat anggaran menjadi relatif lebih tepat. Adanya komitmen organisasi yang tinggi berimplikasi terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari.

Berdasarkan definisi diatas dapat disimpulkan bahwa komitmen organisasi sesungguhnya tumbuh karena diciptakan dan dikembangkan oleh individu yang bekerja dalam suatu organisasi, dan diterima sebagai nilai kepada setiap anggota baru. Nilai anggota selama mereka berada dalam lingkungan organisasi tersebut dan dapat dianggap sebagai ciri khas yang membedakan sebuah organisasi dengan organisasi lainnya.

2.9 Penelitian Terdahulu

Berikut adalah beberapa penelitian terdahulu beserta hasil yang dapat dijelaskan pada tabel 2.1 dibawah ini :

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu Mengenai Partisipasi Anggaran (X₁), Asimetri Informasi (X₂), Kapasitas individu (X₃), Komitmen Organisasi (X₄) dan Senjangan anggaran (Y)

Penelitian- Penelitian Sebelumnya Nama (Tahun)	Variabel	Teknik Analisis Data	Hasil
Apriyandi (2011) di pemerintah daerah Kabupaten Wajo	<ul style="list-style-type: none"> • Informasi Asimetri • Anggaran Partisipatif • <i>Budgetary Slack</i>. 	<i>Moderated Regression Analysis (MRA)</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Terdapat pengaruh signifikan antara anggaran partisipatif dengan <i>budgetary slack</i>. ▪ Interaksi antara anggaran partisipatif dengan asimetri informasi berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran.

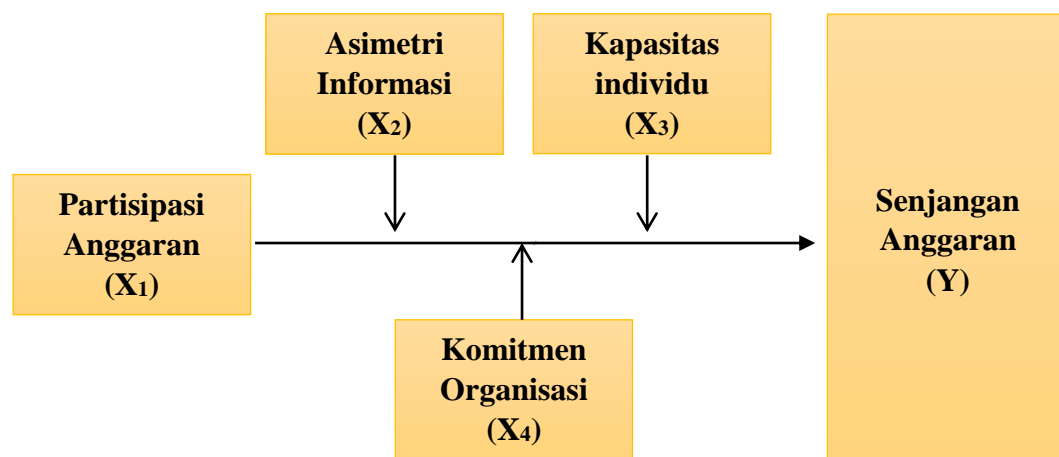
Nasution (2011) Kuesioner (SKPD di kabupaten langkat)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Budgetary Slack</i> • Anggaran Partisipatif • Kapasitas Individu • Komitmen Organisasi 	Analisis Regresi Berganda	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kapasitas individu, anggaran partisipatif, komitmen organisasi, dan <i>budgetary slack</i> saling mempengaruhi.
Reysa (2011) Kuesioner (68 responden di - PDAM Tirta sidoarjo)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Budgetary Slack</i> • Anggaran Partisipatif • Asimetri Informasi • Budaya Organisasi • Grup <i>Cohesiveness</i> 	<i>Moderated Regression - Analysis (MRA)</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Anggaran partisipatif berpengaruh positif pada <i>budgetary slack</i>. ▪ Asimetri informasi merupakan variabel yang memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada <i>budgetary slack</i>. ▪ Budaya organisasi merupakan variabel yang memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada <i>budgetary slack</i>. ▪ Grup <i>cohesiveness</i> merupakan variabel yang memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada <i>budgetary slack</i>.
Putranto (2012)	<ul style="list-style-type: none"> • Informasi Asimetri • <i>Group Cohesiveness</i> • Partisipasi Penganggaran • <i>Budgetary Slack</i>. 	<i>Moderated Regression Analysis (MRA)</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Asimetri informasi tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dan <i>budgetary slack</i> ▪ <i>Group cohesiveness</i> tidak berpengaruh secara signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dan <i>budgetary slack</i>
Sugwardani (2012) di SKPD Kota Kediri	<ul style="list-style-type: none"> • Partisipasi Anggaran • Informasi Asimetri 	<i>Moderated Regression Analysis (MRA)</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Secara parsial partisipasi anggaran, informasi asimetri, dan komitmen organisasi memiliki pengaruh signifikan -

	<ul style="list-style-type: none"> • Budaya dan Komitmen Organisasi • <i>Budgetary Slack</i> 		<p>terhadap <i>budgetary slack</i>.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Budaya tidak memiliki pengaruh yang terhadap <i>budgetary slack</i>.
Lusiana (2013) di SKPD Provinsi Lampung	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Budgetary Slack</i> • Anggaran Partisipasi • Informasi Asimetri 	Regresi berganda (<i>Multiple Linear Regression Analysis</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Anggaran partisipasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap <i>budgetary slack</i>. ▪ Informasi asimetri berpengaruh terhadap <i>budgetary slack</i>.
Rahmiati (2013) Studi empiris pada Pemerintah Daerah Kota Padang	<ul style="list-style-type: none"> • Partisipasi Anggaran • Asimetri Informasi • Komitmen Organisasi • Senjangan Anggaran 	<i>Moderated Regression Analysis (MRA)</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran ▪ Asimetri informasi berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran ▪ Komitmen organisasi tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
Ardianti (2015) (Studi Pada SKPD Kabupaten Jembrana, Bali)	<ul style="list-style-type: none"> • Penganggaran Partisipatif • <i>Budgetary Slack</i> • Asimetri Informasi • <i>Self Esteem</i> • <i>Locus Of Control</i> • Kapasitas Individu 	<i>Moderated Regression Analysis (MRA)</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Penganggaran partisipatif berpengaruh positif pada <i>budgetary slack</i>. ▪ <i>Self esteem</i>, dan <i>locus of control</i> memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif pada <i>budgetary slack</i> ▪ Asimetri informasi dan kapasitas -

			individu tidak mampu memoderasi pengaruh penganggaran partisipatif pada <i>budgetary slack</i> .
Prihandani (2015) di Universitas Udayana, Bali.	<ul style="list-style-type: none"> • Partisipasi Anggaran • Senjangan Anggaran • Informasi Asimetri • Motivasi 	<i>Moderated Regression Analysis (MRA)</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Partisipasi anggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. ▪ Informasi asimetri memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. ▪ Motivasi tidak mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

2.10 Kerangka Pemikiran

Hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran tidak dapat serta merta diketahui tanpa melibatkan variabel lain. Asimetri informasi, kapasitas individu dan komitmen organisasi diperlukan untuk lebih mengetahui hubungan tersebut. Hubungan-hubungan tersebut dapat dilihat dalam kerangka pemikiran pada gambar 2.1 dibawah ini :



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

2.11 Bangunan Hipotesis

2.11.1 Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

Sistem anggaran berbasis kinerja yang kini diberlakukan adalah reformasi dari sistem anggaran berbasis tradisional yang menggunakan kinerja sebagai tolok ukur keberhasilan suatu organisasi dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Namun, penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran daerah menimbulkan terjadinya kesenjangan anggaran. Agen cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik dari yang diajukan, sehingga target akan lebih mudah tercapai. Selain itu, tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah sering menimbulkan *budgetary slack*, karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Asak, 2014).

Penelitian tentang hubungan antara anggaran partisipatif dengan senjangan anggaran telah banyak dilakukan oleh berbagai peneliti di antaranya: hasil penelitian Apriyandi (2011), Lusiana (2013), Asak (2014), Prihandani (2015), Tresnayani dan Gayatri (2016) menunjukkan partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Berbeda halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Nasution (2011), Reysa (2011), Sugiwardani (2012), Pratama (2013), Rahmiati (2013), Riansah (2013), Sandrya (2013), Fauziah (2014), Yulianti (2014), Ardianti (2015), dan penelitian Irfan, dkk., (2016) yang menunjukkan bahwa anggaran partisipatif mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran. Argumen yang diajukan adalah bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan, bawahan cenderung berusaha agar anggaran yang mereka susun mudah dicapai, salah satu cara yang ditempuh adalah dengan melonggarkan anggaran atau menciptakan *slack*. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan :

H₁: Terdapat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

2.11.2 Pengaruh asimetri informasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran

Asimetri informasi yang terjadi antara prinsipal dan agen yang berpartisipasi dalam penganggaran dapat menimbulkan kesenjangan anggaran. Karena, kinerja yang dinilai dari tingkat pencapaian anggaran menjadi motivasi agen untuk melakukan asimetri informasi untuk memudahkan pencapaian anggaran. Asak (2014) menyatakan bahwa penentuan anggaran yang tepat memang tidak mudah dan akan menjadi masalah apabila bawahan mempunyai informasi yang lebih baik dibandingkan informasi yang dimiliki atasan. Perbedaan informasi yang dimiliki antara atasan dan bawahan inilah yang dinamakan asimetri informasi. Adanya asimetri informasi merupakan salah satu faktor yang menimbulkan perilaku negatif dalam hal ini adalah senjangan anggaran. Suartana (2010) menjelaskan bahwa konsep asimetri informasi yaitu atasan anggaran mungkin mempunyai pengetahuan dan wawasan yang lebih dari pada bawahan, ataupun sebaliknya.

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. Hal ini didukung oleh hasil penelitian Putranto (2012), Riansah (2013), Asak (2014), Piliandani (2015), Ardianti (2015), dan Irfan, dkk., (2016) yang menyatakan bahwa interaksi anggaran partisipatif dan asimetri informasi tidak berpengaruh pada senjangan anggaran. Hal ini disebabkan oleh kemungkinan adanya asimetri informasi dalam organisasi sektor publik sangat kecil karena adanya peraturan yang jelas mengenai tugas. Sedangkan, menurut hasil penelitian Apriyandi (2011), Reysa (2011), Sugiwardani (2012), Kameliawati (2013), Rahmiati (2013), Sandrya (2013), Listiani dan Marfuah (2014) menyatakan bahwa interaksi anggaran partisipatif dan asimetri informasi berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Prinsipal tidak dapat memonitor kegiatan agen setiap hari. Sebaliknya, agen mengetahui informasi penting yang berkaitan dengan kapasitasnya dalam bekerja, lingkungan kerja dan unit organisasinya. Hal inilah yang menimbulkan asimetri informasi antara prinsipal

dan agen yang berpartisipasi dalam penganggaran daerah. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dihipotesiskan :

H₂: Terdapat pengaruh positif asimetri informasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

2.11.3 Pengaruh kapasitas individu terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran

Pemerintah daerah dalam era otonomi daerah dihadapkan pada tantangan untuk meningkatkan efisiensi dan profesionalisme birokrasi. Sehingga, pemerintah daerah perlu untuk mempersiapkan tenaga kerja atau aparatur yang profesional dalam bekerja. Kapasitas individu dari aparatur daerah dapat terbentuk dari proses pendidikan secara umum, baik melalui pendidikan formal, pelatihan dan pengalaman. Hal ini juga penting bagi pemerintah daerah dalam menghadapi dan mengantisipasi ketidakpastian lingkungan, terutama isu kesenjangan anggaran.

Kapasitas individu terbentuk dari proses pendidikan secara umum baik melalui pendidikan, pelatihan, dan pengalaman seseorang. Pendidikan dan pelatihan merupakan investasi sumberdaya manusia yang dapat meningkatkan kemampuan dan ketrampilan kerja, sehingga dapat meningkatkan kinerja seseorang. Pendidikan dimulai dari pendidikan formal yang ditempuh seseorang dibangku sekolah atau perguruan tinggi. Kurikulum pendidikan yang baku dengan waktu yang relatif lama biasanya dapat membekali seorang dengan dasar-dasar pengetahuan umum. Pelatihan adalah pendidikan yang diperoleh seorang pegawai di instansi terkait dengan kurikulum yang sesuai dengan kebutuhan jabatan atau sesuai dengan bidang pekerjaan. Pelatihan dilakukan dalam waktu yang singkat yang bertujuan untuk membekali seorang dengan ketrampilan kerja. Pengalaman adalah pendidikan yang didapat selama proses bekerja di instansi.

Menurut hasil penelitian Apriwandi (2012), Asak (2014), dan Suartana (2016) kapasitas individu tidak berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini disebabkan karena kapasitas individu merupakan perpaduan dari kemampuan dan keterampilan seorang perangkat daerah dan tidak dapat digunakan untuk menilai

tingkat motivasinya dalam melakukan kesenjangan anggaran. Tetapi hasil penelitian Nasution (2011), Hapsari (2011), Ardianti (2015), Tresnayani dan Gayatri (2016) menyatakan hal yang berbeda bahwa kapasitas individu berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran sebagai konsekuensi yang muncul dalam penyusunan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka dihipotesiskan :

H₃: Terdapat pengaruh positif kapasitas individu terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

2.11.4 Pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran

Peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Latuheru, 2005). Nouri dan Parker (1996) dalam Listiani dan Marfuah (2014) berpendapat, hal ini terjadi karena bawahan hanya menempatkan sedikit atau bahkan tidak memiliki keinginan untuk memenuhi pencapaian tujuan organisasi, mereka hanya tertarik dengan kepentingan pribadinya, partisipasi anggaran merupakan kesempatan baginya untuk melakukan senjangan anggaran. (Luthans 1998 dalam Darlis, 2002) mendukung pernyataan tersebut dan menyatakan bahwa komitmen yang rendah menggambarkan ketidakloyalan individu kepada organisasi. Hal ini dapat dijelaskan dengan teori keagenan yang menjelaskan fenomena pemberian wewenang dari atasan kepada bawahan untuk bertanggungjawab melakukan suatu tugas dan keputusan. Latuheru (2005) menyatakan bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingannya sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Dengan kata lain bahwa komitmen organisasional mampu mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya atau kelompoknya. Dia tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga

memungkinkan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran (Kartika, 2010).

Hasil penelitian terdahulu yang dilakukan Agusti (2013), Anggasta (2014), Irfan, dkk., (2016) dan Rini (2016) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa komitmen organisasional dapat meningkatkan senjangan anggaran, sehingga komitmen organisasional merupakan variabel pemoderasi. Berdasarkan uraian tersebut diatas, maka dapat dihipotesiskan :

H₄ : Terdapat pengaruh positif komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.