

# **PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN ORGANISASI DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN SEBAGAI VARIABEL *MODERATING***

Harry Tambunan  
Ch. Heni Kurniawan

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Atma Jaya Yogyakarta  
Jalan Babarsari 43 – 44, Yogyakarta

## **Abstrak**

Proses penyusunan anggaran yang mengikutsertakan bawahan disebut dengan partisipasi penganggaran. Partisipasi penganggaran memiliki beberapa dampak negatif antara lain memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan. Adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Selain itu, seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi 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.

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk menguji konsistensi hasil penelitian sebelumnya dengan responden yang berbeda, yaitu aparat pemerintah daerah kabupaten Bantul. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran serta komitmen organisasi tidak berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

**Kata kunci :** Partisipasi penganggaran, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, senjangan anggaran

## **I. Pendahuluan**

### **A. Latar Belakang**

Anggaran merupakan rencana kerja yang dibuat oleh organisasi atau perusahaan dalam jangka waktu satu tahun, dinyatakan dalam satuan moneter (Mulyadi, 2001). Anggaran pada sektor publik berbeda daripada anggaran sektor swasta. Anggaran sektor swasta tidak berhubungan dengan pengalokasian dana dari masyarakat. Anggaran pada sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter yang menggunakan dana milik rakyat. Pada sektor publik pendanaan organisasi berasal dari pajak dan retribusi, laba perusahaan milik daerah atau negara, pinjaman pemerintah berupa utang luar negeri dan obligasi pemerintah, serta sumber dana lain yang sah dan tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang telah ditetapkan (Sardjito dan Muthafer, 2007).

Penyusunan anggaran merupakan salah satu hal yang paling penting, oleh sebab itu bawahan sebaiknya diikutsertakan langsung dalam proses penyusunan anggaran tersebut. Proses penyusunan anggaran yang mengikutsertakan bawahan disebut dengan

partisipasi penganggaran. Adanya proses penyusunan anggaran secara partisipatif, diharapkan tercipta anggaran yang sebaik-baiknya sesuai dengan kondisi yang diharapkan di masa yang akan datang, sebab bawahan lebih mengetahui kondisi langsung bagiannya (Kurniawan, 2009).

Pengertian partisipasi penganggaran menurut Brownell dalam Kurniawan (2009) adalah suatu proses dimana individu-individu terlibat di dalamnya dan mempunyai pengaruh terhadap penyusunan target anggaran yang akan dievaluasi, dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut. Partisipasi penganggaran memiliki beberapa dampak negatif antara lain memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan. Senjangan anggaran menurut Dunk dan Perera dalam Kurniawan (2009) adalah perbedaan antara jumlah yang dianggarkan dengan biaya dan pengeluaran yang seharusnya.

Penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran telah banyak dilakukan, namun menunjukkan hasil yang berbeda-beda. Ketidakkonsistenan penelitian tersebut menurut Govindarajan dalam Ikhsan dan Ane (2007) memungkinkan dilakukan pendekatan kontijensi (*contingency theory*) untuk mengevaluasi ketidakpastian berbagai faktor kondisional yang dapat mempengaruhi efektifitas penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian ini akan menguji kembali pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating.

Lahuteru (2005) menyatakan bahwa adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.

Govindarajan dalam Ikhsan dan Ane (2007) menyatakan bahwa hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi 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. Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi, akan semakin sulit untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit pula menciptakan senjangan anggaran.

Penulis melakukan penelitian kembali mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating adalah untuk menguji kembali kekonsistenan hasil penelitian sebelumnya dengan obyek penelitian yang baru. Penelitian ini akan dilakukan pada aparat pemerintah daerah kabupaten Bantul. Alasan dipilihnya aparat pemerintah daerah kabupaten Bantul karena pada bulan Oktober 2013 Gubernur DIY telah melakukan evaluasi terhadap APBD Perubahan yang diajukan Kabupaten Bantul. Hasilnya tiga SKPD harus memangkas anggaran perjalanan dinas karena anggaran yang ada dinilai tidak rasional. Gubernur menyampaikan bahwa anggaran perjalanan dinas merupakan pemborosan dan harus dirasionalisasikan dengan dialihkan untuk kesejahteraan masyarakat Bantul yang masih banyak warga miskin. Berdasarkan hal tersebut maka penulis ingin mengetahui apakah pada pemerintah

Kabupaten Bantul melakukan senjangan anggaran dan ingin mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi senjangan anggaran.

### **B. Rumusan Masalah**

1. Apakah partisipasi penganggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran?
2. Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap senjangan anggaran?
3. Apakah ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap senjangan anggaran?
4. Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran?
5. Apakah ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran?

### **C. Tujuan Penelitian**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji konsistensi hasil penelitian sebelumnya dengan responden yang berbeda, yaitu aparat pemerintah daerah kabupaten Bantul. Alasan dipilihnya aparat pemerintah daerah kabupaten Bantul karena pada bulan Oktober 2013 Gubernur DIY telah melakukan evaluasi terhadap APBD Perubahan yang diajukan Kabupaten Bantul. Hasilnya tiga SKPD harus memangkas anggaran perjalanan dinas karena anggaran yang ada dinilai tidak rasional. Gubernur menyampaikan bahwa anggaran perjalanan dinas merupakan pemborosan dan harus dirasionalisasikan dengan dialihkan untuk kesejahteraan masyarakat Bantul yang masih banyak warga miskin. Berdasarkan hal tersebut maka penulis ingin mengetahui apakah pada pemerintah Kabupaten Bantul melakukan senjangan anggaran dan ingin mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi senjangan anggaran.

## **II. Landasan Teori dan Pembentukan Hipotesis**

### **A. Anggaran**

Anggaran adalah rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran-ukuran kuantitatif, keuangan maupun nonkeuangan, mengenai perolehan dan penggunaan sumber-sumber organisasi beserta pusat-pusat pertanggungjawaban untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya dalam jangka waktu tertentu, umumnya satu tahun, untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi (Supriyono, 2005).

### **B. Partisipasi Penganggaran**

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses dalam suatu organisasi, dimana para individu terlibat dan mempunyai pengaruh dalam proses pembuatan keputusan. Seperti yang dikemukakan Milani dalam Tintri (2002), tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran nonpartisipatif. Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran kemungkinan dapat mempengaruhi kinerja manajerial, karena dengan adanya partisipasi bawahan dalam menyusun anggaran, maka bawahan merasa terlibat dan harus bertanggung jawab pada pelaksanaan anggaran sehingga diharapkan bawahan dapat melaksanakan anggaran dengan lebih baik.

### **C. Komitmen Organisasi**

Mowday *et al* dalam Desianty (2005) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kekuatan relatif dari identifikasi individu dan keterlibatan dalam organisasi

khusus, meliputi kepercayaan, dukungan terhadap tujuan dan nilai-nilai organisasi, kemauan untuk menggunakan upaya yang sungguh-sungguh untuk kepentingan organisasi, dan keinginan yang kuat untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi.

#### **D. Ketidakpastian Lingkungan**

Ketidakpastian lingkungan adalah situasi seseorang yang terkendala untuk memprediksi situasi disekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut. Hal ini mengindikasikan bahwa ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan meningkatkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dalam kondisi ketidakpastian yang rendah, partisipasi anggaran memiliki hubungan yang positif dengan senjangan anggaran, dan sebaliknya akan berhubungan negatif bila kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi (Govindarajan dalam Tanpati dan Radianto, 2007). Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan rendah, partisipasi bawahan yang tinggi akan mampu menciptakan senjangan anggaran. Kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, partisipasi anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Pada kondisi ini bawahan sulit memprediksi masa depan sehingga tidak mampu memperoleh informasi akurat untuk memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk menciptakan senjangan anggaran (Tanpati dan Radianto, 2007).

#### **E. Senjangan Anggaran**

Partisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan kewenangan kepada para manajer pusat pertanggungjawaban untuk menetapkan isi anggaran mereka. Kewenangan ini disalahgunakan oleh para partisipan sehingga dapat merugikan organisasi. Penyalahgunaan ini dilakukan dengan pembuatan *slack* (Sujana, 2009a). Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young dalam Latuheru, 2005).

#### **F. Hipotesis**

##### **1. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran**

Partisipasi bawahan memberikan peluang bagi partisipan untuk menyalahgunakan kewenangan yang mereka peroleh dengan mempermudah pencapaian anggaran sehingga dapat merugikan organisasi. Para manajer cenderung akan menganggarkan pendapatan yang lebih rendah dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi. Penyalahgunaan ini dapat dilakukan dengan pembuatan *budgetary slack* atau senjangan anggaran (Sujana, 2009a). Kartika (2010) menyatakan bahwa tingginya partisipasi penyusunan anggaran membuat karyawan bawahan mengecilkan kapabilitas produktifnya, hal ini menyebabkan terjadinya suatu senjangan anggaran yang semakin besar antara bawahan dan atasan. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:  
H1: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

##### **2. Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Senjangan Anggaran**

Sujana (2009b) juga menyatakan bahwa komitmen yang tinggi akan membuat individu berusaha lebih mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi sehingga dapat menghindari *slack*. Sebaliknya,

komitmen organisasi yang rendah cenderung menjadikan individu tidak bersungguh-sungguh dalam mencapai tujuan organisasi sehingga melakukan *slack* untuk tujuan pribadinya. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H2: Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

### **3. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Senjangan Anggaran**

Ketidakpastian merupakan persepsi dari anggota organisasi. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara akurat (Kartika, 2010). Tanpaty dan Radianto (2007) memperoleh bukti bahwa faktor ketidakpastian lingkungan berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi keterbatasan individu dalam menilai probabilitas kegagalan atau keberhasilan keputusan yang dibuatnya maka ia akan cenderung melakukan atau meningkatkan senjangan anggaran menjadi lebih besar. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H3: Ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

### **4. Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dengan Senjangan Anggaran**

Komitmen yang tinggi menjadikan individu akan peduli dengan masa depan organisasi dan senantiasa berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Melalui komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Keadaan ini bertolak belakang dengan individu yang memiliki komitmen organisasi rendah (Tanpaty dan Radianto, 2007). Fitri (2004) menyatakan bahwa semakin tinggi komitmen organisasi yang dimiliki, maka senjangan anggaran dapat dikurangi, begitu sebaliknya. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H4: Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.

### **5. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dengan Senjangan Anggaran**

Seseorang mengalami ketidakpastian karena merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi keadaan pada masa yang akan datang (Sujana, 2009a). Pada saat kondisi ketidakpastian lingkungan rendah, partisipasi bawahan yang tinggi akan mampu menciptakan senjangan anggaran. Kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, partisipasi anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Pada kondisi ini bawahan sulit memprediksi masa depan sehingga tidak mampu memperoleh informasi akurat untuk memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk menciptakan senjangan anggaran (Tanpaty dan Radianto, 2007). Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H5: Ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.

### **III. Metode Penelitian**

#### **A. Obyek Penelitian**

Obyek merupakan suatu entitas yang akan diteliti. Obyek dapat berupa perusahaan, manusia, karyawan, dan lainnya (Jogiyanto, 2010). Obyek penelitian ini adalah kantor dinas kabupaten Bantul. Kantor-kantor dinas Kabupaten Bantul meliputi Dinas Kebudayaan dan Pariwisata, Dinas Kesatuan Bangsa dan Politik, Dinas Kesehatan, Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah, Dinas Pertanian dan Kehutanan, Dinas Tenaga Kerja dan Transmigrasi, Dinas Perindustrian, Perdagangan dan Koperasi, Dinas Kelautan dan Perikanan, Dinas Pekerjaan Umum, Dinas Sumber Daya Air, Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil, Dinas Perhubungan, Dinas Perijinan, Dinas Sosial, Dinas Pendidikan Menengah dan Non Formal, dan Dinas Pendidikan Dasar.

#### **B. Populasi**

Populasi merupakan seluruh item yang ada (Jogiyanto, 2009). Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat-pejabat eselon IV pemerintah daerah Kabupaten Bantul.

#### **C. Sampel**

Sampel adalah pemilihan sejumlah unit item tertentu dari seluruh item yang ada dengan tujuan mempelajari sebagian item tersebut untuk mewakili seluruh itemnya (Jogiyanto, 2009). Sampel penelitian ini adalah pejabat eselon IV.

#### **D. Teknik Pengambilan Sampel**

Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah *nonprobability sampling*. Teknik sampel yang digunakan yaitu *purposive sampling* (Sugiyono, 2009). *Purposive sampling* yaitu pengambilan sampel dari populasi berdasarkan suatu kriteria tertentu (Jogiyanto, 2009). Sampel penelitian ini adalah pejabat eselon IV yang terlibat didalam penyusunan anggaran pada dinas terkait dengan kriteria sebagai berikut :

- a. Pejabat eselon IV pemerintah daerah Kabupaten Bantul terlibat dalam penyusunan anggaran
- b. Sudah menjabat kurang lebih satu tahun
- c. Bersedia mengisi kuisioner

#### **E. Variabel Penelitian**

Variabel penelitian ini terdiri dari variabel dependen, variabel independen dan variabel *moderating*. Variabel dependen penelitian ini adalah senjangan anggaran. Variabel independen penelitian ini adalah partisipasi penganggaran. Variabel *moderating* penelitian ini adalah komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan.

#### **F. Definisi Operasional**

Berikut ini merupakan definisi operasional masing-masing variabel penelitian:

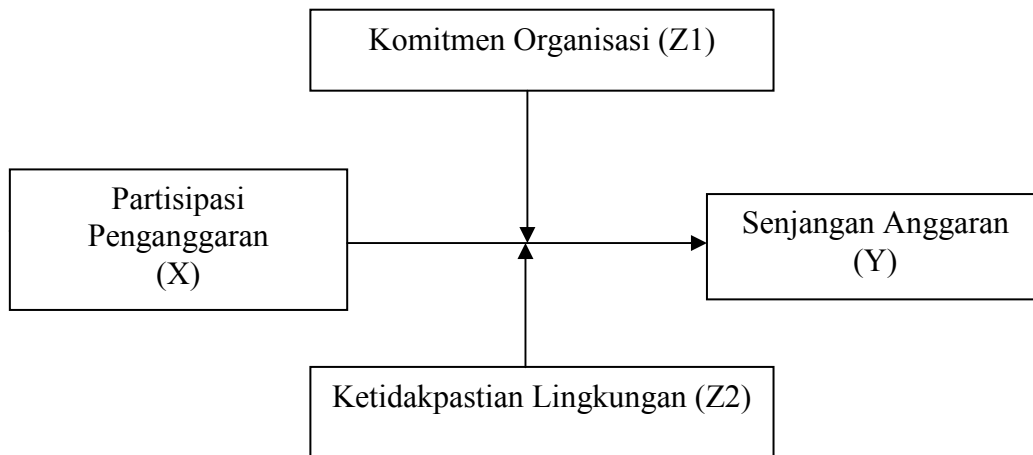
Tabel 1  
Definisi Operasional

Variabel	Konsep	Dimensi	Elemen
Partisipasi Penganggaran (X)	Partisipasi anggaran didefinisikan sebagai keterlibatan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban di dalam hal yang berkaitan dengan penyusunan anggaran (Govindarajan, 1986 dalam Kartika, 2010).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Keterlibatan</li> <li>- Pengaruh</li> <li>- Kontribusi</li> </ul>	Skala Likert 1-5
Senjangan Anggaran (Y)	Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985 dalam Kartika, 2010).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kelonggaran (<i>slack</i>)</li> <li>- Pelaksanaan</li> <li>- Keterbatasan</li> <li>- Target anggaran</li> <li>- Tingkat efisiensi.</li> </ul>	Skala Likert 1-5
Komitmen Organisasi (Z <sub>1</sub> )	Komitmen organisasi didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi di atas kepentingan pribadinya (Wiener, 1982 dalam Kartika, 2010).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kerja keras</li> <li>- Kebanggaan</li> <li>- Tanggung jawab</li> <li>- Inspirasi</li> <li>- Kepuasan</li> <li>- Kepedulian</li> </ul>	Skala Likert 1-5
Ketidakpastian Lingkungan (Z <sub>2</sub> )	Ketidakpastian lingkungan merupakan keterbatasan individu dalam menilai probabilitas gagal atau berhasil atas keputusan yang telah dibuat (Duncan, 1972 dalam Tanpaty dan Radianto,	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Metode kerja</li> <li>- Keputusan</li> <li>- Faktor di luar kendali</li> <li>- Sikap</li> <li>- Penyesuaian</li> <li>- Tindakan</li> <li>- Perolehan informasi</li> </ul>	Skala Likert 1-5

	2007).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pencapaian Sasaran</li> <li>- Yakin bagaimana pekerjaan harus dilakukan.</li> <li>- Masalah</li> </ul>	
--	--------	---	--

### G. Model Penelitian

Model penelitian ini adalah sebagai berikut:



Gambar 1  
Model Penelitian

### H. Jenis Data dan Teknik Pengumpulan Data

Jenis data dalam penelitian ini adalah data primer. Teknik pengumpulan data dengan kuesioner (angket). Kuesioner dalam penelitian ini terdiri dari lima bagian yaitu sebagai berikut:

1. Bagian pertama merupakan kuisisioner mengenai karakteristik demografi responden.
2. Bagian kedua adalah kuisisioner mengenai partisipasi penganggaran. Variabel partisipasi penganggaran diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan Milani dalam Kartika (2010).
3. Bagian ketiga adalah kuisisioner mengenai senjangan anggaran. Variabel senjangan anggaran diukur dengan menggunakan instrumen Dunk yang dikembangkan oleh Christina (2009).
4. Bagian keempat adalah kuisisioner mengenai komitmen organisasi. Variabel komitmen organisasi diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan Mowday dalam Kartika (2010).
5. Bagian kelima merupakan kuisisioner mengenai ketidakpastian lingkungan. Variabel ketidakpastian lingkungan diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan Dunk dalam Kartika (2010).



#### IV. Analisis Data

Data penelitian ini diperoleh dengan menyebarkan kuesioner kepada pejabat eselon IV pemerintah daerah Kabupaten Bantul. Jumlah kuesioner yang dibagikan sebanyak 168 kuesioner. Berikut ini disajikan hasil *respon rate*:

Tabel 2  
*Respon Rate*

Kuesioner	Jumlah	Persentase
Jumlah kuesioner yang dibagikan	168	100,00%
Jumlah kuisisioner tidak kembali	(45)	(26,79%)
Jumlah kuisisioner tidak terisi lengkap	(9)	(5,36%)
Jumlah kuisisioner dapat diolah	114	67,85%

Jumlah kuesioner yang disebar sebanyak 168 kuesioner, dari 168 kuesioner tersebut kembali 132 kuesioner. Jumlah kuesioner yang dapat diolah sebanyak 114 kuesioner. Kuesioner-kuesioner tersebut diisi oleh pejabat pemerintah Kabupaten Bantul Dinas Kesatuan Bangsa dan Politik, Dinas Pariwisata, Dinas Kesehatan, Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Keuangan Aset Daerah (PPKAD), Dinas Pertanian dan Kehutanan, Dinas Tenaga Kerja dan Transmigrasi, Dinas Perindustrian, Perdagangan dan Koperasi, Dinas Kelautan dan Perikanan, Dinas Pekerjaan Umum, Dinas Sumber Daya Air, Dinas Kependudukan dan Catatan Sipil, Dinas Perhubungan, Dinas Perijinan, Dinas Sosial, Dinas Pendidikan Dasar, serta Dinas Pendidikan Menengah dan Formal. Hasil analisis data yang telah dilakukan adalah sebagai berikut:

##### A. Pengujian Instrumen

###### 1. Uji Validitas

Pengujian validitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis faktor. Hasil uji validitas diperoleh nilai *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (MSA) variabel partisipasi penganggaran, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan dan senjangan anggaran  $> 0,05$ . Berdasarkan hal tersebut maka dapat disimpulkan bahwa semua butir pertanyaan dalam penelitian ini valid.

###### 2. Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan *Alpha Cronbach's*. Berdasarkan hasil uji reliabilitas dapat diketahui semua variabel dalam penelitian ini memiliki nilai koefisien *Cronbach's Alpha* lebih dari 0,5, maka dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini yaitu variabel partisipasi penganggaran, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan dan senjangan anggaran reliabel.

##### B. Statistik Deskriptif

Hasil analisis statistik deskriptif menunjukkan nilai *mean* variabel partisipasi penganggaran sebesar 3,7412 termasuk dalam kategori tinggi. Nilai *mean* variabel komitmen organisasi sebesar 3,7018 termasuk dalam kategori tinggi. Nilai *mean* variabel ketidakpastian lingkungan sebesar 3,5760 termasuk dalam kategori sedang.

### C. Uji Asumsi

Tabel 3  
Hasil Uji Asumsi

No	Uji	Hasil Pengujian	Keterangan
1	Uji Normalitas	Nilai probabilitas > 0,05 yaitu sebesar 0,065.	Data terdistribusi normal.
2	Uji Multikolinearitas	Nilai VIF ( <i>Variance Inflation Factor</i> ) semua variabel kurang dari 10 dan nilai <i>Tolerance</i> semua variabel lebih dari 0,1.	Tidak terjadi multikolinearitas
3	Uji Heteroskedastisitas	Nilai probabilitas semua variabel lebih dari 0,05.	Tidak terjadi heteroskedastisitas
4	Uji Autokorelasi	Nilai Durbin Watson (DW) yaitu 2,046 terletak diantara 1,786 sampai 2,403.	Tidak terjadi autokorelasi.

### D. Uji Hipotesis

Model persamaan *regresi moderating* penelitian ini adalah:

$$Y = 0,456 + 1,050 X + 0,050 Z_1 + 0,657 Z_2 - 0,134 X*Z_1 - 0,134 X*Z_2$$

Keterangan:

Y = Senjangan anggaran

X = Partisipasi penganggaran

Z1 = Komitmen organisasi

Z2 = Ketidakpastian lingkungan

Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, hal ini ditunjukkan dari nilai t hitung yaitu 3,969 > t tabel yaitu 1,659 dan nilai probabilitas < 0,05. Partisipasi bawahan memberikan peluang bagi partisipan untuk menyalahgunakan kewenangan yang mereka peroleh dengan mempermudah pencapaian anggaran sehingga dapat merugikan organisasi (Sujana, 2009a). Hal ini menyebabkan terjadinya suatu senjangan anggaran yang semakin besar.

Komitmen organisasi tidak berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, hal ini ditunjukkan dari nilai t hitung yaitu 0,373 > - t tabel yaitu - 1,659 dan nilai probabilitas > 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi bukan merupakan variabel independen yang berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Pada saat aparat pemerintah daerah membanggakan organisasi atau dinas tempat mereka berkerja, bangga menjadi bagian dari dinas tempat bekerja, lebih memilih bekerja pada dinas tersebut serta dinas tempat bekerja merupakan tempat kerja terbaik belum tentu mampu menjadikan individu bersungguh-sungguh dalam mencapai tujuan organisasi dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi.

Ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, ditunjukkan dari nilai t hitung yaitu 2,802 > t tabel yaitu 1,659 dan nilai probabilitas < 0,05 menunjukkan bahwa hipotesis 3 diterima, artinya

ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi ketidakpastian lingkungan maka senjangan anggaran akan semakin meningkat.

Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran, ditunjukkan dari nilai t hitung yaitu  $-3,918 < -t$  tabel yaitu  $-1,659$  dan nilai probabilitas  $< 0,05$ . Komitmen yang tinggi menjadikan individu akan peduli dengan masa depan organisasi dan senantiasa berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik (Tanpaty dan Radianto, 2007).

Ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran, ditunjukkan dari nilai t hitung yaitu  $-2,263 < -t$  tabel yaitu  $-1,659$  dan nilai probabilitas  $< 0,05$ . Pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, partisipasi anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Kondisi ini menyebabkan bawahan sulit memprediksi masa depan sehingga tidak mampu memperoleh informasi akurat untuk memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk menciptakan senjangan anggaran (Tanpaty dan Radianto, 2007).

## **V. Kesimpulan**

1. Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran
2. Komitmen organisasi tidak berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran
3. Ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran
4. Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.
5. Ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.

Dari hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa penelitian ini konsisten dengan penelitian terdahulu yaitu komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan memoderasi hubungan partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.

## **VI. Keterbatasan Penelitian**

Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu peneliti tidak mengetahui apakah responden menjawab pertanyaan dalam kuisisioner dengan jujur atau tidak serta diisi sendiri oleh aparat pemerintah daerah.

## **VII. Saran**

Saran yang dapat diberikan bagi peneliti selanjutnya adalah peneliti selanjutnya menunggu secara langsung pengisian kuisisioner penelitian dihadapan peneliti sehingga dapat diketahui bahwa yang mengisi kuisisioner adalah aparat pemerintah daerah.

## **VIII. Daftar Pustaka**

Christina, Vitha. 2009. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Moderating pada PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk, Jawa Bagian Barat*. Skripsi. Universitas Sumatera Utara

- Desianty, S. 2005. Pengaruh Gaya Kepemimpinan Terhadap Komitmen Organisasi Pada PT Pos Indonesia (Persero) Semarang. *Jurnal Studi Manajemen dan Organisasi*. Vol 2. No 1. pp. 69-84
- Fitri. 2004. *Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran*. Simposium Nasional 7
- Ikhsan dan Ane. 2007. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi*. Simposium Nasional X. Makassar
- Jogiyanto. 2009. *Metode Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Penerbit BPFY Yogyakarta
- Jogiyanto. 2010. *Metode Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Penerbit BPFY Yogyakarta
- Kartika, Andi. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang. *Kajian Akuntansi*. Volume 2. Nomor 1. Halaman 39 – 60.
- Kurniawan, Setia Budi. 2009. *Pengaruh Interaksi Komitmen Organisasi dan Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran: Studi Perilaku Manajer di Malang Raya*. [www.google.com](http://www.google.com). Diakses tanggal 8 Oktober 2013
- Latuheru. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Volume 7. Nomor 2
- Mulyadi. 2001. *Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Edisi 3. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Sardjito dan Muthaher. 2007. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating*. Simposium Nasional Akuntansi X. Makassar
- Sugiyono. 2009. *Metode Penelitian Bisnis*. Cetakan Keempatbelas. Bandung: Penerbit Alfabeta
- Sujana. 2009a. *Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Budgetary Slack pada Hotel-Hotel Berbintang di Kota Denpasar*. [www.google.com](http://www.google.com). Diakses tanggal 8 Oktober 2013

- Sujana. 2009b. Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi Terhadap Slack Anggaran pada Bank Perkreditan Rakyat (BPR) di Kabupaten Gianyar. *Sarathi*. Volume 16. Nomor 3
- Supriyono. 2005. Pengaruh Variabel Perantara Kecukupan Anggaran Dan Partisipasi Penganggaran Terhadap Hubungan Antara Komitmen Organisasi Dan Kinerja Manajerial Di Indonesia. *Jurnal Ekonomi Perusahaan*. Volume 12. No. 1
- Tanpaty, Iwan dan Wirawan RD Radianto. 2007. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *The 1<sup>st</sup> PPM National Conference on Management Research "Manajemen di Era Globalisasi"*. [www.google.com](http://www.google.com). Diakses tanggal 10 Oktober 2013
- Tintri. 2002. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional Terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*. No. 2. Jilid 7