

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN: KOMITMEN ORGANISASI DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN SEBAGAI VARIABEL MODERATING
(Penelitian pada SKPD Pemerintahan Kabupaten Serang)

Oleh:

Ifat Fatmawati

(Program Studi Akuntansi FPEB Universitas Pendidikan Indonesia)

Aristanti Widyaningsih

(Program Studi Akuntansi FPEB Universitas Pendidikan Indonesia)

Abstract

This research purpose to examine the effect budgetary participation on budgetary slack and moderation organizational commitment and enviroment uncertainty at budget participation on budgetary slack. This research used descriptive verification method. The sampling technique is non probablity sampling with propotional sampling technique. The samples is 142 people from the entire population. The unit of analysis is the head/ field/ sub division in SKPD Serang. data was collected with direct distribution by using numerical scale form of statement list. The data is processed by using simple regression to test the first hypothesis and regression with the absolute value of the difference for the second and third test hypothesis. The results of this research show; First, there is positive between budgetary participation and budgetary slack. Second, organizational commitment as a moderating variable was not proved to strengthen the influence of budgetary participation on budgetary slack, and third, the uncertainty of the environment as a moderating variable was not proved to strengthen the influence of budgetary participation on budgetary slack.

Keywords: budget participation, organizational commitment, environmental uncertainty, budgetary slack

Pendahuluan

Sesuai dengan Undang-undang No 34 Tahun 2000 yang sekarang diubah menjadi Undang-undang No 28 Tahun 2009 pasal 1 ayat 1 menyatakan Daerah Otonom adalah kesatuan masyarakat hukum yang mempunyai batas Daerah tertentu berwenang mengatur dan mengurus kepentingan masyarakat setempat menurut prakarsa sendiri berdasarkan aspirasi masyarakat dalam ikatan Negara Kesatuan Republik Indonesia. Hal ini menyebabkan perubahan pada sistem pemerintahan yang mulanya menganut pola pertanggungjawaban terpusat beralih menjadi pola desentralisasi. Maka dari itu dengan adanya daerah otonom pengelolaan keuangan diserahkan sepenuhnya kepada pemerintahan daerah.

Sehingga dalam mewujudkan tujuan otonomi daerah tersebut diperlukan adanya reformasi dalam sektor publik yang berarti juga reformasi keuangan daerah yang akan berdampak pada terhadap reformasi anggaran (*budgeting reform*) yang meliputi proses penyusunan, pengesahan, pelaksanaan dan

pertanggungjawaban anggaran. Dalam sektor swasta anggaran ini merupakan hal rahasia perusahaan yang tertutup bagi publik, tetapi dalam sektor publik anggaran ini merupakan hal yang harus diberitahukan dan diinformasikan kepada publik untuk didiskusikan dan untuk mendapatkan masukan. Karena dalam hal ini anggaran merupakan instrument akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2002:61).

Penyusunan anggaran sektor publik ini berperan penting dalam mengestimasi pendapatan atau realisasi jumlah belanja pemerintah daerah serta anggaran ini juga berperan dalam alokasi dana dan operasional sumber daya yang ada pada daerah itu sendiri. Hal ini diperlukan agar optimalisasi dalam pelayanan publik menjadi prioritas utama karena masih ditemui banyak keluhan masyarakat mengenai pengalokasian anggaran yang tidak sesuai dengan kebutuhan dan skala prioritas masyarakat serta berbagai bentuk pengalokasian anggaran yang kurang mencerminkan aspek ekonomis, efisiensi dan efektivitas dalam pengelolaan anggaran (Mardiasmo 2002).

Proses perencanaan dan realisasinya memerlukan partisipasi dan perencanaan yang baik karena merupakan proses penentuan kebijakan dalam rangka menyelenggarakan pemerintahan dan pembangunan daerah. Sejalan dengan berlakunya Undang-Undang No 32 tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang No. 33 tahun 2004 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, lahirlah peraturan yang lebih rinci misalnya PP No. 20/2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah, PP No. 21/2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, PP No. 56/2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah dan PP No. 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. Dari peraturan itulah yang melandasi pemerintah untuk menerapkan proses perencanaan dan penganggaran partisipatif dalam upaya meningkatkan daya guna dan daya hasil bagi pemerintah dalam rangka reformasi sektor publik.

Seperti yang diungkapkan Ikhsan dan Ishak (2008:176) bahwa “munculnya *budgetary slack* ketika pendapatan diestimasi lebih rendah dan biaya diestimasi lebih tinggi atau menyatakan terlalu tinggi jumlah unit yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output”. Walaupun anggaran Pemerintah Kabupaten Serang dari tahun ke tahun mengalami surplus tetapi pengestimasian pendapatan dan biaya cenderung terjadi *slack*.

Dalam partisipasi anggaran, komitmen organisasi juga sangat penting dalam memoderasi proses partisipasi anggaran tersebut. Sehingga individu termotivasi untuk mementingkan kepentingan organisasi untuk mencapai tujuan organisasi yang akan menghindarkan dari *slack*. Sebaliknya jika komitmen organisasi rendah maka individu tidak bersungguh-sungguh dalam mencapai tujuan organisasi sehingga terjadi *slack* dalam organisasi tersebut.

Selain itu variabel moderasi yang turut menguji partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran yaitu ketidakpastian lingkungan. Latar belakang dipilihnya ketidakpastian lingkungan ini yaitu untuk melihat tindak lanjut dari pengimplementasian anggaran, kemampuan partisipasi individu dalam penyusunan anggaran dan melihat serta mengukur keadaan-keadaan dalam menciptakan penganggaran yang efektif dan efisien.

Sejauh ini, sebagian besar penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dilakukan pada sektor swasta khususnya perusahaan manufaktur. Penelitian mengenai *budgetary slack* di sektor publik khususnya pada instansi pemerintah daerah masih belum banyak dilakukan. Di sektor publik perbedaan dalam perencanaan dan persiapan anggaran, serta adanya pendanaan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah cenderung menyebabkan ketergantungan keuangan yang menimbulkan terjadinya *slack* (Mardiasmo, 2002).

Dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Christina (2009) mengenai pengaruh partisipasi terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating pada PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk, Jawa Barat. Sedangkan dalam penelitian Falikhatun (2007) tentang Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap *Budgetary Slack* Dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan Dan KohesivitasKelompok. Penelitian ini menghasilkan hasil yang berbeda, Cristina menyebutkan ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, tapi pada penelitian Falikhatun menunjukkan hasil yang sebaliknya.

Dan dalam Julita Arifah dan Rini (2009) tentang Kontribusi Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi Dengan Senjangan Anggaran Serta Dampaknya Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah (Studi Kasus Pada Instansi Pemerintah (Departemen), menjadikan Komitmen Organisasi sebagai variabel moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Selain itu, Latuheru (2005:77) mengemukakan bahwa “komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, sekaligus menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dipengaruhi oleh variabel moderating. Dari penelitian terdahulu tersebut, penulis tertarik untuk menjadikan komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderasi.

Dari fenomena yang ada, penulis mencoba menguji kembali hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran yang subjeknya terjadi dalam realisasi anggaran di Pemerintah Kabupaten Serang dengan melakukan pendekatan kontijensi yang melibatkan faktor lain yang berpengaruh. Penelitian dengan pendekatan kontijensi dalam menganalisis dan mendesain sistem pengendalian dalam perkembangan akuntansi manajemen ini menarik minat peneliti.

Kajian Pustaka

Menurut Brownell (2001) dalam Falikhatun (2007:208) mendefinisikan partisipasi penganggaran adalah “proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut”. Target anggaran ini kemudian dijadikan sebagai bagian dari pertimbangan untuk penentuan bonus dan kompensasi, yang berhubungan dengan usaha untuk memotivasi karyawan/bawahan tersebut.

Sedangkan menurut Anthony dan Govindarajan (2003:14) definisi partisipasi anggaran adalah “proses pembuat anggaran ikut terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran”. Selanjutnya Anthony dan Govindarajan menyatakan bahwa “mekanisme anggaran akan mempengaruhi perilaku bawahan yaitu mereka akan merespon positif atau negatif tergantung

penggunaan anggaran”. Bawahan dan atasan akan berperilaku positif apabila tujuan pribadi bawahan dan atasan sesuai dengan tujuan organisasi. Selanjutnya bawahan akan berperilaku negatif apabila anggaran tidak diadministrasikan dengan baik, sehingga bawahan dapat menyimpang dari tujuan organisasi.

Sebenarnya konsep partisipasi anggaran dalam swasta dan sektor publik tidak jauh berbeda. Perbedaannya adalah jika pada penganggaran di pemerintahan tidak sepenuhnya “tergantung pada” karyawan. Di organisasi pemerintahan, karyawan atau birokrat mengemban akuntabilitas ganda (*dual accountability*), yakni bertanggungjawab kepada kepala organisasinya (di Pemda disebut SKPD atau kepala daerah) dan juga kepada masyarakat (yang diwakili oleh lembaga perwakilan atau DPRD). Oleh karena itu, makna partisipasi anggaran dalam sektor publik adalah “pelibatan SKPD dalam penyusunan anggaran daerah (APBD)” (Abdullah, 2008).

Berdasarkan kelemahan partisipasi anggaran, permasalahan yang ditimbulkan dari partisipasi anggaran yaitu terjadinya senjangan (*slack*). Menurut Young (1985) dalam Lathuheru (2005:122) senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya.

Sedangkan Anthony dan Govindarajan (2007:389) mendefinisikan senjangan anggaran adalah “*The difference between the budget amount and the best estimate is called*”, yang berarti perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi terbaik dari organisasi. Selanjutnya pendapat Hansen dan Mowen (2005:301) yang menyatakan bahwa “*problem with participate budgeting is the opportunity for managers to build slack into budget*”. Selanjutnya Hansen (2005:301) menyatakan: “*Budgetary slack (or padding the budget) exist when a manager deliberately underestimates revenues or overestimates cost. Either approach increases the likelihood that the manager will achieve the budget and consequently reduces the risk that the manager faces. Padding the budget also unnecessarily tie up resources that might be used more productively else where.*”

Hal ini didukung dengan pendapat Schiff & Lewin dalam Falikhatun (2007) yang menemukan bahwa manajemen dapat dan memang menciptakan kesenjangan untuk mencapai anggaran dan mengamankan sumber daya mereka dalam rangka meraih tujuan dan keinginan pribadi mereka.

Jewell dan Siegall (1998) dalam Sutrisno (2010:292) menyatakan “komitmen kerja dapat didefinisikan sebagai derajat hubungan individu memandang dirinya sendiri dengan pekerjaannya dalam organisasi tertentu”. Komitmen juga dapat didefinisikan sebagai jaminan dan janji baik secara eksplisit maupun implisit dari keberlangsungan hubungan antara partner dalam pertukaran (Gunclach, 1995 dalam Sutrisno, 2010:292).

Oleh karena itu Richard M. Steers (dalam Kuntjoro, 2002) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai: Rasa identifikasi (kepercayaan terhadap nilai-nilai organisasi), keterlibatan (kesediaan untuk berusaha sebaik mungkin demi kepentingan organisasi) dan loyalitas (keinginan untuk tetap menjadi anggota organisasi yang bersangkutan) yang dinyatakan oleh seorang pegawai terhadap organisasinya.

Steers berpendapat bahwa komitmen organisasi merupakan kondisi dimana pegawai sangat tertarik terhadap tujuan, nilai-nilai, dan sasaran

organisasinya. Komitmen terhadap organisasi artinya lebih dari sekedar keanggotaan formal, karena meliputi sikap menyukai organisasi dan kesediaan untuk mengusahakan tingkat upaya yang tinggi bagi kepentingan organisasi demi pencapaian tujuan.

Marsudi dalam Falikhatun (2005:209) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai volatilitas lingkungan. Volatilitas lingkungan adalah perubahan atau variabilitas dalam lingkungan eksternal organisasi. Ketidakpastian lingkungan yang rendah dimana lingkungan relatif stabil, individu dapat memprediksi keadaan mendatang dan mengambil keputusan secara lebih akurat.

Menurut Duncan (dalam Ikhsan dan Ane, 2007:8) “ketidakpastian lingkungan adalah ketidakmampuan individu untuk menilai probabilitas seberapa besar keputusan yang telah dibuat akan gagal atau berhasil yang disebabkan karena kesulitan untuk memprediksi kemungkinan yang akan terjadi”. Pada kondisi ketidakpastian yang tinggi individu sulit untuk memprediksi kegagalan dan keberhasilan dari keputusan-keputusan yang dibuatnya. Selain itu “ketidakpastian lingkungan adalah situasi seseorang yang terkendala untuk memprediksi situasi disekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut” (Iwan dan Irawan, 2007:2).

Ketidakpastian (*uncertainty*) menurut Griffin (2004:81) adalah “suatu kekuatan pendorong yang disebabkan oleh perubahan dan kompleksitas dan mempengaruhi banyak keputusan organisasi”. Lebih lanjut dijelaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang paling kecil dihadapi oleh organisasi yang berada dalam lingkungan yang stabil dan sederhana.

Pendekatan teori kontigensi pada teori organisasi telah memberikan kontribusi pada pengembangan akuntansi manajemen, terutama dalam penjelasan faktor-faktor yang mempengaruhi prestasi organisasi. Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen yang menggunakan penerapan pendekatan kontigensi ini bertujuan untuk melihat hubungan antar variabel-variabel kontekstual dengan desain sistem akuntansi manajemen dan mengevaluasi keefektifan antara dua variabel dengan menggunakan variabel kontekstual sebagai variabel moderating.

Banyak peneliti yang menggunakan pendekatan ini untuk melihat hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dengan variabel moderating yang berbeda-beda, dengan hasil penelitian yang berbeda pula. Sebagian peneliti menyatakan bahwa dengan adanya partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran (Camman 1976; Dunk 1993; Merchant 1985 dan Onsi 1973 dalam Latuheru, 2005:119). Sedangkan peneliti lain (Lowe dan Shaw 1968, Lukka 1988, Young 1985 dalam Latuheru, 2005:119) mendapatkan bukti empiris bahwa partisipasi anggaran justru menyebabkan manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran.

Partisipasi juga menghasilkan peluang yang lebih besar dari bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran hal tersebut mengacu pada pendapat bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran (Dunk, 1993; Lukka, 1988, Young, 1985 dalam Ikhsan dan La Ane, 2007:4). Diperkuat oleh pendapat Antie dan Eppen (1985) dalam Ikhsan dan Ane (2007:4) bahwa “partisipasi akan menciptakan 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 senjangan.

H1 : Terdapat pengaruh positif partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

Dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Hal tersebut didukung dengan pendapat Porter et al (1974) dalam Ikhsan dan La Ane (2007:6-7) yang menyatakan bahwa “manager yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi”. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingkat komitmen individu dapat mempengaruhi keinginan individu untuk menciptakan senjangan anggaran. Sebaliknya dengan komitmen yang rendah, kepentingan pribadi diutamakan dan individu tersebut dapat melakukan senjangan anggaran.

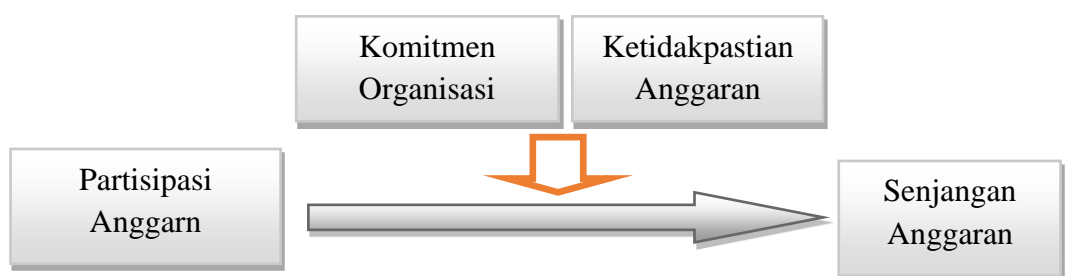
H2 : Komitmen organisasi sebagai variabel moderasi dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

Dalam ketidakpastian yang rendah (lingkungan relative stabil), individu dapat memprediksi keadaan dimasa yang akan datang sehingga langkah-langkah yang akan dilakukan dapat direncanakan dengan lebih akurat (Duncan, 1972 dalam Yilpipa, 2009:34). Kemampuan memprediksi keadaan dimasa yang akan datang dengan kondisi ketidakpastian yang rendah dapat terjadi pada kondisi dimana individu ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Hal tersebut juga didukung dengan kemampuan menganalisis informasi tersebut akan mendukung atasan dalam penyusunan anggaran jika bawahan bersedia memberikan informasinya kepada atasannya. Namun bisa juga sebaliknya, jika bawahan tidak memberikan informasi tersebut karena ada alasan kepentingan pribadi. Dalam kondisi ini bawahan melakukan kesenjangan anggaran.

H3 : Ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderasi dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

Oleh karena itu model penelitian sebagai dasar untuk mengajukan hipotesis dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut:

Gambar 1
Model Penelitian



Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Kabupaten Serang. Jumlah SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah) di Kabupaten Serang berjumlah 55 SKPD yang terdiri atas ; 27 SKPD Badan (Badan, Dinas, Kantor) dan 28 SKPD Kecamatan. Dan dari populasi tersebut diambil sampel dengan menggunakan rumus Slovin yang dikemukakan oleh Umar (2008:67), sehingga diperoleh sampel sebanyak 142 orang.

Dalam penelitian ini terdapat dua variabel utama dan dua variabel moderasi yang mempengaruhi hubungan variabel utama. Partisipasi anggaran sebagai variabel bebas (X1) dan senjangan anggaran sebagai variabel terikat (Y) dan komitmen organisasi (X2) dan ketidakpastian lingkungan (X3) sebagai variabel moderasi.

1. Partisipasi anggaran didefinisikan sebagai proses dimana pembuat anggaran ikut terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besarnya anggaran. (Anthony dan Govindarajan, 2007:14).
2. Komitmen organisasi didefinisikan menurut Richard M. Steers (Kuntjoro, 2002) komitmen organisasi sebagai rasa identifikasi (kepercayaan terhadap nilai-nilai organisasi), keterlibatan (kesediaan untuk berusaha sebaik mungkin demi kepentingan organisasi) dan loyalitas (keinginan untuk tetap menjadi anggota organisasi yang bersangkutan) yang dinyatakan oleh seorang pegawai terhadap organisasinya.
3. Ketidakpastian lingkungan didefinisikan menurut Duncan (dalam Ikhsan dan Ane, 2007:8) sebagai ketidakmampuan individu untuk menilai propabilitas seberapa besar keputusan yang telah dibuat akan gagal atau berhasil yang disebabkan karena kesulitan untuk memprediksi kemungkinan yang akan terjadi.
4. Senjangan Anggaran didefinisikan menurut Young (dalam Latuheru, 2005:122) sebagai tindakan yang mengecilkan kapabilitas produksinya ketika diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya.

Untuk pengujian hipotesis pertama menggunakan regresi sederhana, untuk hipotesis kedua dan ketiga menggunakan analisis regresi dengan pendekatan nilai selisih mutlak (pengurangan). Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Hipotesis pertama

$$SA = a + b_0PA + e \dots \dots \dots (1)$$

2. Hipotesis kedua

$$SA = a + b_0PA_1 + b_1KO_2 + b_3(PA_1 - KO_2) + e \dots \dots \dots (2)$$

3. Hipotesis ketiga

$$SA = a + b_0PA_1 + b_2X_3 + b_4(PA_1 - KL_3) + e \dots \dots \dots (3)$$

Hasil Penelitian dan Pembahasan

Uji kualitas data meliputi uji validitas dan realibilitas. Uji Validitas dilakukan dengan melakukan *pearson correlation* (korelasi *Bivariate*) antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk menggunakan SPSS. Hasil dari uji validitas dapat dilihat pada tabel 4.2

Tabel 1
Validitas Instrumen Penelitian

No	Variabel	Kisaran Korelasi	Koefisien Signifikansi	Keterangan
1	Partisipasi Anggaran	0,486-0,813	0,000	Valid
2	Senjangan Anggaran	0,571-0,685	0,000	Valid
3	Komitmen Organisasi	0,567-0,821	0,000	Valid
4	Ketidakpastian Lingkungan	0,433-0,563	0,000	Valid

Sumber : Hasil pengolahan data dengan SPSS v 20 for Windows (Data diolah)

Sedangkan uji reliabilitas dilakukan dengan uji *cronbach alpha* menggunakan SPSS. Instrumen yang dikatakan reliabel adalah jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0.70 (Nunnally, 1994 dalam Ghozali, 2011:48). Hasil uji reliabilitas disajikan pada tabel 4.3

Tabel 2
Reliabilitas Instrumen Penelitian

No	Variabel	Nilai Cronbach Alpha	Keterangan
1	Partisipasi Anggaran	0,817	Reliabel
2	Senjangan Anggaran	0,712	Reliabel
3	Komitmen Organisasi	0,865	Reliabel
4	Ketidakpastian Lingkungan	0,727	Reliabel

Sumber : Hasil pengolahan data dengan SPSS v 20 for Windows (Data diolah)

Variabel partisipasi anggaran memiliki nilai *Cronbach Alpha* sebesar 0,817, Variabel senjangan anggaran memiliki nilai *Cronbach Alpha* sebesar 0,712, Variabel komitmen organisasi memiliki nilai *Cronbach Alpha* sebesar 0,865 dan variabel ketidakpastian lingkungan memiliki nilai *Cronbach Alpha* sebesar 0,727, Hal ini menandakan bahwa setiap butir pertanyaan yang diajukan dapat dikatakan reliabel.

Seluruh variabel yang diteliti menunjukkan telah memenuhi uji asumsi klasik, meliputi uji multikolinearitas, uji autokorelasi, uji heterokedastisitas dan uji normalitas data.

Tabel 3
Hasil Analisis Uji Statistik t antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Variabel	t _{hitung}	t _{table}	Keputusan	Keterangan
Partisipasi Anggaran (X ₁)	9,130	1,977	H ₀ ditolak	Berpengaruh positif

Sumber : Hasil pengolahan data dengan SPSS v 20 for Windows (Data diolah)

Berdasarkan hasil penelitian dari pengujian hipotesis yang pertama mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran berdasarkan uji statistik didapat hasil dengan uji t menunjukkan t_{hitung} sebesar 9,130 sedangkan

t_{tabel} diketahui nilainya adalah 1,977. Sehingga nilai t_{hitung} 1,977 > t_{tabel} 9,130 yang diartikan bahwa hipotesis alternative (H_{a1}) yang diajukan sebelumnya dapat diterima dan menolak H_{01} yang berarti bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil tersebut penelitian ini menunjukkan indikasi bahwa partisipasi anggaran yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran khususnya dalam ruang lingkup pemerintahan Kabupaten Serang. Hal tersebut mengacu pada pendapat bahwa partisipasi “anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran” (Dunk, 1993; Lukka, 1988, Young, 1985 dalam Ikhsan dan Ane, 2007:4). Diperkuat oleh pendapat Antie dan Eppen (1985) dalam Ikhsan dan Ane (2007:4) bahwa “partisipasi akan menciptakan 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 senjangan.

Menurut Christensen (1982), Dunk (1990) dalam Andi Kartika (2010:49) jikabawahan diberi kesempatan untuk menciptakansendiri standar untuk menilai kinerja mereka, mereka akan memiliki kecenderungan untuk menggunakan kelebihan akan pengetahuan yang mereka miliki untuk menciptakan senjangan pada anggarannya.

Tabel 4
Hasil Analisis Uji Statistik t Komitmen Organisasi dalam Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Variabel Moderasi	t_{hitung}	t_{tabel}	Sig.	Keputusan	Keterangan
Moderat X1_X2	1,940	1,977	0,138	H_0 diterima	Tidak Memoderasi

Sumber : Hasil pengolahan data dengan SPSS v 20 for Windows (Data diolah)

Hasil penelitian dari pengujian hipotesis yang kedua mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh komitmen organisasi (Moderat X1_X2) berdasarkan uji statistik didapat hasil koefisien regresi sebesar 0,325 dengan tingkat signifikan 0,138. Melihat hasil tersebut berarti hipotesis alternative (H_{a2}) yang diajukan sebelumnya ditolak serta menerima H_{02} yang berarti bahwa komitmen organisasi sebagai variabel moderasi tidak dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Hasil penolakan terhadap hipotesis kedua ini menunjukkan tidak cukup memberikan bukti bahwa pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dimoderasi oleh komitmen organisasi. Hal ini dapat disebabkan data yang didapat tidak cukup bukti untuk menolak H_0 . Mowday et al (1997) dalam Ikhsan dan Ane (2007:6) menyatakan bahwa “komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi”. Selanjutnya dijelaskan bahwa peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih

mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasi yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya.

Jika dilihat dari hasil koefisien regresi menunjukkan hasil yang positif dan tidak signifikan terhadap senjangan anggaran, hal ini berarti partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan komitmen yang tinggi tidak akan menghasilkan senjangan anggaran. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Latuheru (2005:76) yang menyatakan bahwa semakin besar komitmen organisasi akan menyebabkan semakin menurunnya kecenderungan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran, dengan kata lain pengaruh interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran dapat menurunkan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Tabel 5
Hasil Analisis Uji Statistik t Ketidakpastian Lingkungan dalam Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Variabel Moderasi	t _{hitung}	t _{table}	Sig.	Keputusan	Keterangan
Moderat X1_X3	-1,314	1,977	0,191	H ₀ diterima	Tidak Memoderasi

Sumber : Hasil pengolahan data dengan SPSS v 20 for Windows (Data diolah)

Hasil penelitian dari pengujian hipotesis yang ketiga mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh ketidakpastian lingkungan (Moderat X1_X3) berdasarkan uji statistik didapat hasil koefisien regresi sebesar -0,369 dengan nilai signifikansi 0,191 yang jauh lebih besar dari 0,05. Dengan demikian hipotesis alternative (H_{a3}) yang diajukan sebelumnya ditolak serta menerima H₀₃ yang berarti bahwa ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderasi tidak dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Maka dapat disimpulkan bahwa, pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran tidak dimoderasi oleh ketidakpastian lingkungan. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kondisi ketidakpastian lingkungan tidak memperkuat atau memperlemahdalam proses partisipasi anggaran dalam menciptakan senjangan anggaran. Dilihat dari hasil koefisien regresi mendapat hasil negatif, hal ini menunjukkan hubungan yang negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Hal ini tentu bukanlah hal yang bersifat mutlak dalam mencerminkan kondisi yang sebenarnya. Peneliti mengidentifikasi hal ini terjadi karena data yang didapat tidak cukup bukti untuk menolak H₀. Hal ini sesuai dengan penelitian Falikhatun (2007:212) yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan yang tinggi mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga dapat disimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan bukan merupakan variabel yang memoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Tetapi tidak

sejalan dengan pendapat Govindarajan (1986) (dalam Ikhsan dan Ane, 2007:8) yang menyatakan 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.

Simpulan

Berdasarkan analisis data, pengujian hipotesis serta pembahasan hasil penelitian, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini dapat diartikan bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan tingkat senjangan anggaran di lingkungan SKPD Kabupaten Serang.
2. Komitmen organisasi tidak memperkuat proses partisipasi dalam menciptakan senjangan anggaran. Jadi dengan kata lain pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran tidak dimoderasi oleh komitmen organisasi.
3. Ketidakpastian lingkungan tidak memperkuat proses partisipasi yang akan menimbulkan adanya senjangan anggaran. Dengan kata lain pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran tidak dimoderasi oleh ketidakpastian lingkungan.

Saran

Bagi Pemerintah Kabupaten Serang

1. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran yang berarti terjadi senjangan anggaran dalam lingkungan SKPD Kabupaten Serang disebabkan oleh adanya partisipasi anggaran, hal ini hendaklah dihindari dengan selalu mengontrol dan mengawasi setiap pejabat agar dapat melaksanakan setiap tugas pokok sesuai kinerja bukan hanya pencapaian target anggaran semata.
2. Mengenai komitmen organisasi, meskipun hasil penelitian menunjukkan komitmen organisasi bukan sebagai variabel moderasi dan menunjukkan komitmen organisasi pada SKPD Kabupaten Serang tinggi, namun seharusnya komitmen ini tetap dijaga dan selalu diarahkan kepada pencapaian sasaran organisasi.
3. Mengenai ketidakpastian lingkungan, hasil penelitian menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan ini tidak memoderasi pengaruh proses partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, akan tetapi pemerintah Kabupaten Serang hendaknya mengevaluasi dan mengkaji lebih mendalam mengenai metode kerja, efektivitas metode, informasi, dan hasil kerja dari berbagai perubahan lingkungan yang terjadi dalam organisasi/instansi tersebut.

Bagi Penelitian Selanjutnya

1. Penelitian ini hasilnya kurang menunjukkan pengaruh yang tidak terlalu besar dan kurang signifikan, sehingga hendaknya untuk penelitian selanjutnya lebih

memperluas kajian dari aspek organisasi yang menjadi faktor penyebab adanya senjangan anggaran.

2. Objek penelitian ini hanya mencakup Kabupaten, sehingga hendaklah untuk penelitian selanjutnya memperluas objek penelitian ke tingkat yang lebih tinggi.
3. Metode dan instrument masih perlu untuk dimodifikasi terkait dengan karakteristik organisasi sektor publik agar penelitian lebih akurat. Selain itu cobalah meneliti objek penelitian organisasi sektor publik yang lainnya.

Daftar Pustaka

- Abdullah, Syukri. (2008). Penganggaran Partisipatif Di Pemerintahan Dan Bisnis: Perbedaan Dan Isu-Isu Penelitian. [Online]. Tersedia: <http://syukriy.wordpress.com/2008/12/25/penganggaran-partisipatif-di-pemerintahan-dan-bisnis-perbedaan-dan-isu-isu-penelitian/>. [18 Maret 2012]
- Amaliah Begum. (2009). *Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Kesenjangan Anggaran Dengan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Serang*. Skripsi. Depok: Program Studi Akuntansi UI
- Anthony and Govindarajan. (2007). *Management Control System, Twelfth Edition*. New York: Mc Graw-Hill
- Arikunto, Suharsimi. (2006). *Prosedur Penelitian, Suatu Pendekatan Praktek. Edisi Revisi VI*. Jakarta: PT. RINEKA CIPTA
- Bagus, Sihnu. (2002). Komitmen organisasi. [Online]. Tersedia: <http://all-about-theory.blogspot.com/2010/03/komitmen-organisasional.html>. [5 September 2012]
- Bangun, Wilson. (2008). *Intisari Manajemen*. Bandung: Refika Aditama
- Bastian, Indra. (2006). *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Erlangga
- Christina. (2009). *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Moderating pada PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk, Jawa Bagian Barat*. Skripsi. Medan: Universitas Sumatera Utara
- Dharmanegara, Ida Bagus Agung. (2010). *Penganggaran Perusahaan Teori dan Aplikasi*. Denpasar: Graha Ilmu
- Falikhathun. (2007). *Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohesivitas Kelompok*. Jurnal Akuntansi. Surakarta: Universitas Sebelas Maret
- Fikri, Hilman. (2011). DPRD Serang Panggil SKPD Berpendapatan Rendah. [Online]. Tersedia: <http://banten.antaranews.com/berita/17175/dprd-serang-panggil-skpd-berpendapatan-rendah>. [18 Maret 2012]
- Ghozali, Imam. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19 Edisi 5*. Semarang: Badan Penerbit-Undip
- Griffin. (2004). *Manajemen Edisi 7*. Jakarta: Erlangga
- Harapan, Sofyan Syafri. (2001). *Budgeting Peranggaran Perencanaan*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada

- Harry Suharman. (2006). *Pengaruh Budget Emphasis Terhadap Kinerja Manajerial*. Jurnal Bisnis, Manajemen & Ekonomi. Volume 7 Nomor 3 Februari 2006. Pp 841-849
- Hasibuan, Malayu S.P. (2001). *Manajemen; Konsep, Pengertian, dan Masalah Edisi Revisi*. Jakarta: Bumi Aksara
- Ichsan, Ridwan. (2008). Ketidakpastian (Uncertainty). [Online]. Tersedia: <http://www.belajar-asuransi.com/2008/07/arti-konsep-resiko-dan-ketidakpastian.html>. [5 September 2012]
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. (2007). *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi*. Simposium Akuntansi Nasional X. Makassar 26-28 Juli 2007.
- Ikhsan, Arfan dan Muhammad Ishak. (2008). *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat
- Jae K.Shim and Joel G. Siegel. (2000). *Budgeting*. Jakarta: Erlangga
- Julita Arifah dan Rini. (2009). *Kontribusi Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi Dengan Senjangan Anggaran Serta Dampaknya Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah (Studi Kasus Pada Instansi Pemerintah (Departeme)*. Jurnal Akuntabilitas. Jakarta: UIN Syarif Hidayatullah
- 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. Februari 2010
- Kuntjoro, Sri dan Zainudin. (2002). Komitmen Organisasi. [Online]. Tersedia: <http://www.epsikologi.com/masalah/250702.htm>. [28 Juli 2012]
- Latuheru, Belianus Patria. (2005). *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kawasan Industri Maluku)*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan. Vol 7. No. 2, P 72-80
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik Edisi Pertama*. Yogyakarta: Andi.
- _____. (2004). *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Andi
- Mulyadi. (2001). *Akuntansi Manajemen-Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*. Jakarta: Salemba Empat
- Munandar. (2001). *Budgeting; Perencanaan Kerja, Pengkoordinasi Kerja, dan Pengawasan Kerja*. Yogyakarta: BPFE
- Nata, Jagat. (2010). SKPD di Kabupaten Serang. [Online]. Tersedia: <http://jagatnatapengetahuan.blogspot.com/2010/08/skpd-di-kabupaten-serang.html>. [19 Maret 2012]
- Nazir, Moh. (2005). *Metode Penelitian*. Bogor: Ghalia Indonesia
- Program Studi pendidikan Akuntansi. (2007). *Pedoman Operasional Penulisan Skripsi (POPS)*. FPEB UPI. Bandung
- Rudianto. (2009). *Penganggaran*. Jakarta: Erlangga
- Samma, Norin. (2009). *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Variabel Pemoderasi Gaya Kepemimpinan Dan Komitmen Organisasi (Studi Pada Pemerintah Kota Bandung)*. Skripsi. Bandung: Program Studi Akuntansi UPI
- Sopiah. (2008). *Perilaku Organisasi*. Yogyakarta : Andi
- Sudjana. (2003). *Teknik Analisis Regresi dan Korelasi*. Bandung: Tarsito

- Sugiyono. (2008). *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D)*. Bandung: CV Alfabeta
- _____. (2001). *Metodologi Penelitian Administrasi*. Bandung: Alfabeta
- Sutrisno, Edi. (2010). *Budaya Organisasi*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group
- Tanpaty, iwan, Wirawan ED Radianto. (2007). *Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kesenjangan Anggaran. The 1st PPM National Conference on Management Research “ Manajemen di Era Globalisasi ”*. Yogyakarta: Universitas Kristen Duta Wacana
- Umar, Husein. (2003). *Metode Riset (Perilaku Konsumen Jasa)*. Jakarta:Ghalia Indonesia
- _____. (2008). *Metode Penelitian Untuk Skripsi dan Tesis Bisnis*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada
- Wildan, Muhammad. (2011). *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran Dengan Variabel Moderasi Ketidakpastian Lingkungan Di Pemerintah Bandung*.Skripsi. Bandung: Program Studi Akuntansi UPI
- Yilpipa, Minanda. (2009). *Pengaruh Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Kesenjangan Anggaran Di Pemerintahan Sumatera Utara*. Tesis. Medan: Program Studi Ilmu Akuntansi USU
- Yuwono, Sony dkk. (2005). *Penganggaran Sektor Publik*. Malang: Bay Media