

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI SENJANGAN ANGGARAN DI PEMERINTAH DAERAH

Fadli

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Bengkulu

ABSTRACT

This study aims to: examine the influencing of participatory budgeting, budget goal clarity, and organizational commitment on budgetary slack of government agency unit. A total of 172 officials of echelon 2, 3, and 4 of government agency unit were selected as a sample of this study. The data used in this study are primary data by collecting data through questionnaires. The study found that participatory budgeting, budget goal clarity, and organizational commitment negatively affect budgetary slack of government agency unit. This findings imply that the government agency unit budget slack could be reduced since those organization provide budget by involving all official mainly echelon 2, 3 and 4, defined clearly organization goal, and higher organization commitment.

Keywords: *Budget Slack, Participation, Commitment, Goal*

I. PENDAHULUAN

Tugas utama pemerintah adalah untuk menciptakan kesejahteraan masyarakat. Oleh karena itu, rakyat atau masyarakat harus dilayani oleh pemerintah. Dalam suatu pemerintahan demokrasi, hubungan antara pemerintah dan masyarakat dapat digambarkan sebagai hubungan keagenan (*agency relationship*). Dalam hubungan keagenan seringkali muncul masalah adanya informasi asimetris, yaitu informasi yang tidak dimiliki secara sama oleh tiap-tiap pihak. Pemerintah memiliki informasi yang lebih banyak mengenai kinerja organisasi yang sesungguhnya, sedangkan masyarakat hanya memperoleh informasi yang terbatas atau bahkan tidak sama sekali.

Anggaran merupakan alat untuk mencegah informasi asimetri dan perilaku disfungsi dari *agent* atau pemerintah daerah (Yuhertiana, 2003) serta merupakan proses akuntabilitas publik (Bastian, 2006; Kluvers, 2001; Jones dan Pendlebury, 2000). Akuntabilitas melalui anggaran meliputi penyusunan anggaran sampai dengan pelaporan anggaran.

Milani (1975) menyatakan meskipun partisipasi dalam penganggaran memiliki berbagai kelebihan, namun ada juga peneliti yang menemukan permasalahan yang ditimbulkan dari partisipasi dalam penganggaran. Ketika bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, pada hal bawahan memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran organisasi.

Perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik yang dicapai oleh organisasi disebut senjangan anggaran (*budgetary slack*). Penelitian tentang partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran telah banyak dilakukan, namun kebanyakan bukti-bukti empiris memberikan hasil yang bervariasi dan tidak konsisten. Merchant (1985), Dunk (1993), dan Nouri (1994) menemukan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan mengurangi jumlah senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi yang tidak bias tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan Young (1985), dan Lukka (1988), memberikan hasil yang berbeda, yaitu ketika adanya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran maka senjangan akan tercipta melalui partisipasinya dalam penyiapan anggaran. Hal ini karena adanya keinginan

menghindari risiko, sehingga bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran.

Adanya kejelasan sasaran anggaran, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan kondisi lingkungan yang tidak pasti (Dunk, 2001). Keadaan ketidakpastian menyebabkan individu melakukan senjangan anggaran. Sedangkan Suhartono dan Solichin (2006) menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah sehingga.

Mowday et al. (1979) menyatakan 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. Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Porter et al. 2003).

Maksud penelitian adalah untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran dan komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran pada Pemerintah Daerah.

II. KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Agency Theory

Agency theory diasumsikan bahwa masing-masing individu dalam hubungan keagenan bertindak untuk kepentingan masing-masing (Anthony dan Govindarajan, 2004). Teori keagenan berfokus pada persoalan asimetri informasi: *agents* mempunyai informasi lebih banyak tentang kinerja aktual, motivasi, dan tujuannya yang sesungguhnya, yang berpotensi menciptakan *moral hazard* dan *adverse selection*. Prinsipal sendiri harus mengeluarkan biaya (*costs*) untuk memonitor kinerja *agents* dan menentukan struktur insentif dan monitoring yang efisien (Petrie, 2002). Adanya asimetri informasi di antara eksekutif-legislatif dan legislatif-pemilih menyebabkan terbukanya ruang bagi terjadinya perilaku oportunistik dalam proses penyusunan anggaran, yang justru lebih besar daripada di dunia bisnis yang memiliki *automatic checks* berupa persaingan (Kasper dan Streit, 1999).

Hubungan eksekutif dengan legislatif adalah hubungan *self-interest* legislatif ingin dipilih kembali, eksekutif ingin memaksimumkan anggarannya. Agar terpilih kembali, legislatif mencari program-program dan *projects* yang membuatnya populer di mata konstituen. Birokrat mengusulkan program-program baru karena ingin *agency*-nya berkembang dan konstituen percaya mereka menerima *benefits* dari pemerintah.

Hubungan keagenan sebagai hubungan pendelegasian (*chains of delegation*). Dalam konteks Dinas maka atasan dalam hal ini adalah kepala SKPD bertindak sebagai prinsipal dan bawahan sebagai pejabat eselon III dan IV adalah agen. Adanya kesenjangan informasi (*information slack*) di antara atasan (*supervisor*) dengan bawahannya (*subordinate*) dalam kondisi ketika bawahan dilibatkan dalam pembuatan keputusan tentang target kinerja atau anggaran (*participatory budgeting*). Dalam hal ini, bawahan diminta menentukan target yang bisa dicapainya, yang nantinya menjadi dasar penentuan batas bawah pemberian bonus atau insentif oleh organisasi. Bawahan merupakan pihak yang paling tahu kapasitas dan potensi dirinya untuk mencapai target tersebut karena adanya perilaku *moral hazard* dari para bawahan pejabat eselon 3 dan 4. Masalah keagenan timbul ketika bawahan cenderung memaksimalkan *utility*-nya (*self-interest*) dalam pembuatan atau penyusunan anggaran APBD, karena memiliki keunggulan informasi (asimetri informasi).

Senjangan Anggaran dan Penganggaran Partisipatif

Penganggaran Partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja pimpinan, yaitu ketika suatu tujuan dirancang dan disetujui, maka bawahan akan berusaha untuk mencapai tujuan yang ditetapkan serta memiliki rasa tanggungjawab pribadi untuk mencapainya, karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan anggaran (Milani, 1975). Baiman (1982) dalam penelitiannya menemukan bahwa anggaran partisipatif akan mendorong bawahan untuk membantu atasan dengan memberikan informasi privat yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun akan lebih akurat.

Dunk (1993), dan Merchant (1985) menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi yang dimilikinya tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun lebih akurat (Baiman, 1982). Sedangkan Milani (1975) mengatakan bahwa penganggaran partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja pimpinan, yaitu ketika suatu tujuan dirancang dan disetujui, maka bawahan akan berusaha untuk mencapai tujuan yang ditetapkan serta memiliki rasa tanggungjawab pribadi untuk mencapainya, karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan anggaran.

Senjangan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab untuk menyusun dan melaksanakannya (Yuen, 2004). Locke (1968) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif dari pada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki.

Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan karyawan mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Hal ini akan mengurangi ketidakpastian lingkungan sehingga berpengaruh terhadap penurunan senjangan anggaran. Yuen (2004) menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh secara negatif terhadap senjangan anggaran, yang menunjukkan kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi kecendrungan manajer melakukan senjangan anggaran.

Senjangan Anggaran dan Komitmen Organisasi

Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Porter *et al.*, 2003). Komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingannya sendiri. Dalam pandangan ini, individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya (Pinder, 1984).

Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 2005). Bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting. Sebaliknya, bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi. Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry, 1981, Porter *et al.*, 2003) serta akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan

organisasi (Porter *et al.*, 2003). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikannya ke arah yang lebih baik, dan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari.

Berkaitan dengan penelitian mengenai komitmen organisasi, Nouri dan Parker (1996) berpendapat bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Mowday *et al.* (1979) menyatakan 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.

Mengacu pada uraian yang dikemukakan sebelumnya, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₁ : Penganggaran Partisipatif berpengaruh negative terhadap Senjangan Anggaran

H₂ : Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh negative terhadap Senjangan Anggaran

H₃ : Komitmen Organisasi berpengaruh negative terhadap Senjangan Anggaran

III. METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian Deskriptif Verifikatif. Penelitian deskriptif pada dasarnya merupakan penelitian untuk memperoleh deskriptif tentang ciri-ciri variabel. Sedangkan Penelitian Verifikatif merupakan suatu jenis penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara variabel melalui suatu pengujian hipotesis (Singarimbun dan Effendi, 1995). Sehubungan dengan jenis penelitian ini, maka metode penelitian yang digunakan adalah metode survei. Penelitian yang menggunakan metode survei memiliki ciri-ciri terkait dengan tujuan yang ingin dicapai, yaitu bersifat deskriptif dan juga verifikatif, data dikumpulkan dari sampel yang telah ditentukan, data variabel penelitian diperoleh dengan menggunakan alat pengumpulan data tertentu, yaitu kuesioner.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

1. Penganggaran Partisipatif (X)

Penganggaran partisipatif merupakan tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan oleh individu dalam proses penyusunan anggaran (Millani, 1975). Variabel penganggaran partisipatif diukur berdasarkan instrumen yang digunakan oleh milani (1975) dan dikembangkan Lau dan lim (2005), Dunk (1993), dan Chong dan Chong (2002). Kuesioner menggunakan skala Likert 1-5.

2. Kejelasan Sasaran Anggaran (X)

Kejelasan sasaran anggaran adalah sejauhmana sasaran anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaiannya (Kenis, 1979). Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur berdasarkan instrumen yang digunakan oleh Kenis (1979) dan digunakan oleh Yuen (2004), Firdaus dan Supomo (2003) dan Darma dan Halim (2005). Kuesioner menggunakan skala Likert 1-5.

3. Komitmen Organisasi (X)

Komitmen organisasi adalah menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai organisasi (Mowday *et al.*, 1997). Variabel komitmen organisasi diukur berdasarkan instrumen yang digunakan oleh Kenis (Meyer *et al.*, 1993) dan digunakan oleh Mowday *et al.* (1979), Subramanian (2001) dan Suhartono dan Sholichin (2006). Kuesioner menggunakan skala Likert 1-5.

4. Senjangan Anggaran (Y)

Senjangan anggaran adalah suatu kesengajaan yang dilakukan oleh manajer-manajer dalam penganggaran partisipatif dengan memberikan usulan dan estimasi anggaran yang tidak sesuai dengan suberdaya yang sebenarnya dibutuhkan (Young, 1985). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang digunakan oleh Dunk untuk mengetahui persepsi individu tentang kecenderungannya dalam menciptakan senjangan anggaran dengan 6 item pengukuran. Juga digunakan oleh Suhartono dan Sholichi (2006), Latuheru (2005). Kuesioner menggunakan skala Likert 1-5.

Populasi dan Metode Penarikan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh organisasi Dinas yang ada di Pemerintah Kabupaten/Kota di Aceh. Pemilihan dinas yaitu instansi tersebut merupakan satuan kerja pemerintah daerah, yang berarti menyusun, menggunakan, dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran pemerintah daerah. Dinas merupakan unsur pelaksana pemerintah Kabupaten/Kota yang mempunyai tugas melaksanakan kewenangan otonomi daerah dalam rangka pelaksanaan tugas desentralisasi (Permendagri No.57 Tahun 2007).

Unit analisis penelitian ini adalah Dinas pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Propinsi Aceh. Di Propinsi Aceh terdapat 23 Pemerintah Kabupaten/Kota dan mempunyai 290 dinas (Biro Organisasi Sekda Aceh). Besarnya sampel minimum dalam penelitian ini dihitung dengan menggunakan model Isaac dan Michael sebagai berikut (Singarimbun dan Effendi, 1995):

$$\lambda^2 NP(1-P)$$

Dimana:

S= Ukuran Sampel

$$S = \frac{\lambda^2 NP(1-P)}{d^2(N-1) + \lambda^2 P(1-P)}$$

N= Jumlah Populasi

P= Proporsi Populasi 0,50 (Maksimal sampel yang mungkin)

d= Tingkat Akurasi 0.05, Nilai λ dengan tingkat kepercayaan 0.95=1,841

$$S = \frac{1,841^2 \times 290 \times 0,5(1-0,5)}{0,05^2(290-1) + 1,841^2 \times 0,5(1-0,5)} = 156 \text{ dinas}$$

Jadi jumlah sampel minimal adalah 156 dinas. Setelah diketahui besarnya sampel minimal, maka selanjutnya dilakukan penarikan sampel secara acak sederhana, sehingga setiap anggota populasi mempunyai peluang yang sama untuk dipilih menjadi anggota sampel.

Responden penelitian ini adalah Pimpinan Dinas dalam hal ini adalah Pejabat Eselon II, Pejabat Eselon III dan Pejabat Eselon IV pada Dinas Pemerintah Kabupaten/Kota di Propinsi Aceh.

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis pertama sampai ketiga dilakukan dengan model regresi linear.

$$Y = a_1 + bX_1 + b_2X_2 + \varepsilon$$

Metode Analisis Data

Uji Kualitas Data

Uji kualitas data dilakukan dengan uji validitas dan reliabilitas. Validitas menunjukkan sejauhmana suatu alat pengukuran itu mengukur apa yang ingin diukur. Uji validitas dilakukan untuk mengukur pernyataan yang ada dalam daftar kuesioner. Suatu pernyataan dinyatakan valid jika pernyataan tersebut mampu mengukur apa yang hendak diukur.

Uji Reliabilitas adalah indeks yang menunjukkan sejauhmana alat ukur dapat dipercaya atau dapat diandalkan. Suatu alat ukur disebut mempunyai reliabilitas tinggi jika alat ukur tersebut stabil, dan dapat diandalkan (*dependability*) dan dapat diramalkan (*predictability*). Dikatakan stabil dan dapat diandalkan bila penggunaan alat ukur tersebut berkali-kali memberi nilai yang serupa (Singarimbun dan Effendi, 1995).

Pengujian Asumsi Klasik

Pengujian asumsik klasik dilakukan dengan pengujian Multikolinieritas, uji Heteroskedastisitas, dan uji Normalitas data.

IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Uji Kualitas Data

Uji Validitas

Untuk menguji validitas dari suatu data penelitian dapat menggunakan analisis *pearson correlation*.

Tabel 1.
Hasil Pengujian Validitas Data

No	Variabel	Pearson Correlation	Signifikansi	Keterangan
1	Penganggaran partisipatif	-.534**-.428**	.000-.000	Valid
2	Kejelasan Sasaran Anggaran	-.455**-.428**	.000-.000	Valid
3	Komitmen Organisasi	-.422**-.347**	.000-.000	Valid
4	Senjangan Anggaran	-.534**-.422**	.000-.000	Valid

Sumber : Data diolah 2014

Dari tabel 1 di atas terlihat bahwa variabel Penganggaran partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Senjangan Anggaran semuanya valid dibawah sigifikansi 0,05 dengan nilai 0,00.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas data diuji dengan menggunakan uji statistic *Cronbach Alpha* (α) variabel dikatakan Reliabel jika nilai Cronbach Alpha $>0,07$.

Tabel 2
Hasil Pengujian Reliabilitas

No	Variabel	Cronbach Alpha	Keterangan
1	Penganggaran partisipatif	0,813	Reliabel
2	Kejelasan Sasaran Anggaran	0,789	Reliabel
3	Komitmen Organisasi	0,851	Reliabel
4	Senjangan Anggaran	0,737	Reliabel

Sumber : Data diolah 2014

Dari tabel 2 di atas terlihat bahwa variabel yang diteliti yaitu variabel anggaran partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Senjangan Anggaran semuanya reliable hal ini terlihat dari nilai *Cronbach Alpha* nya di atas 0,07 sehingga tidak terjadi masalah pada uji reliabilitas.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas Data

Tabel 3 terlihat bahwa semua variabel yang meliputi variabel penganggaran partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Senjangan Anggaran

memiliki *Asymp Sig* lebih besar dari 0,05 sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini berdistribusi normal.

Tabel 3
Tabel Uji Normalitas

No	Variabel	Asymp Sig	Keterangan
1	Penganggaran partisipatif	0,51	Data Normal
2	Kejelasan Sasaran Anggaran	0,348	Data Normal
3	Komitmen Organisasi	0,339	Data Normal
4	Senjangan Anggaran	0.698	Data Normal

Sumber : Data diolah 2014

Uji Multikolinearitas

Tabel 4 terlihat bahwa semua variabel penganggaran partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Senjangan Anggaran memiliki nilai tolerance > 0,10 dan nilai VIF <10, sehingga semua variabel bebas dari masalah multikolinearitas.

Tabel 4
Uji Multikolinearitas

No	Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
1	Penganggaran partisipatif	1,355	0,510	Bebas Multikolinearitas
2	Kejelasan Sasaran Anggaran	0,934	0,348	
3	Komitmen Organisasi	0,941	0,339	

Sumber : Data diolah 2014

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda. Hasil pengujian untuk hipotesis 1, 2, dan 3 dapat dilihat pada tabel 5 di bawah ini.

Tabel 5.
Hasil Regresi

No	Variabel	Koef Regresi	T hitung	Sig
1	Konstanta	6.436	21.866	0.000
2	Partisipasi Angran	-0.062	-5.499	0.000
3	Kejelasan Sasaran Anggaran	-0.210	-3.025	0.003
	Komitmen Organisasi	-0.201	-3.184	0.002
	<i>R Square</i>	0.395		
	<i>Adj R Square</i>	0.385		
	F	36.627		
	Sig	0.000 ^a		

Sumber : Data diolah 2014

Bedasarkan hasil regresi pada Tabel 5 di atas dapat di lihat bahwa nilai *Adj R Square* sebesar 0.385, yang berarti bahwa 38,50%, variabel Senjangan Anggaran dapat dijelaskan oleh variabel Penganggaran partisipatif, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Komitmen Organisasi, sedangkan sisanya sebesar 61,50% dijelaskan oleh variabel lain diluar model penelitian. Nilai signifikansi F sebesar $p = 0,000 < 0,05$ menunjukkan model *Fit* untuk diuji didalam penelitian ini.

Hipotesis Pertama adalah Partisipasi Anggaran Berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran. Hasil pengujian **hipotesis pertama** menunjukkan nilai koefisien sebesar -0,062 dengan nilai signifikansi $0,000 < 0,05$ yang menunjukkan terdapat pengaruh negatif

dan signifikan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Tanda negatif pada koefisien pengaruh menunjukkan pengaruh Penganggaran partisipatif terhadap Senjangan Anggaran berbanding terbalik, semakin tinggi Penganggaran partisipatif maka terjadi penurunan skor Senjangan Anggaran.

Hasil ini sesuai dengan penelitian Dunk (1993), dan Merchant (1985) menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi yang dimilikinya tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun lebih akurat (Baiman, 1982). Sedangkan Milani (1975) mengatakan bahwa penganggaran partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja pimpinan, yaitu ketika suatu tujuan dirancang dan disetujui, maka bawahan akan berusaha untuk mencapai tujuan yang ditetapkan serta memiliki rasa tanggungjawab pribadi untuk mencapainya, karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunan anggaran.

Hipotesis kedua adalah Kejelasan Sasaran Anggaran dihipotesiskan memiliki pengaruh Negatif terhadap sejanggan anggaran. Hasil pengujian menunjukkan nilai koefisien sebesar -0,210 dengan nilai signifikansi $0,003 < 0,05$. Tanda negatif pada koefisien pengaruh menunjukkan pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap Senjangan Anggaran berbanding terbalik, semakin tinggi kejelasan sasaran anggaran maka terjadi penurunan skor Senjangan Anggaran

Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang, dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini disebabkan kondisi lingkungan yang tidak pasti.

Menurut Dunk (2001), kondisi lingkungan yang tidak pasti, akan membuat individu melakukan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan, individu tersebut tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan para pejabat eselon mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Hal ini akan mengurangi ketidakpastian lingkungan sehingga berpengaruh terhadap penurunan senjangan anggaran. Yuen (2004) menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh secara negatif terhadap senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi kecenderungan pejabat eselon di organisasi dinas di Nanggroe Aceh Darussalam melakukan senjangan anggaran.

Hipotesis Ketiga adalah Komitmen organisasi dihipotesiskan memiliki pengaruh negatif terhadap sejanggan anggaran. Untuk membuktikan hipotesis tersebut, dilakukan pengujian berdasarkan data hasil survei yang telah dikumpulkan peneliti dilapangan. Hasil pengujian menunjukkan nilai koefisien sebesar -0.201 dengan nilai signifikansi $0,002 < 0,05$. Tanda negatif pada koefisien pengaruh menunjukkan pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Senjangan Anggaran berbanding terbalik, semakin tinggi Komitmen Organisasi maka terjadi penurunan skor Senjangan Anggaran.

Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Porter et al. 2003) serta akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter et al. 2003). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, dan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari (Latuheru, 2005). Sebaliknya, bila komitmen organisasi bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan bawahan dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai (Nouri dan Paker, 1996).

V. KESIMPULAN DAN IMPLIKASI

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan dan didukung dengan teori serta pembahasan sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut kesimpulan penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti semakin meningkatnya

penganggaran partisipatif, kejelasan sasaran anggaran, dan komitmen organisasi para pejabat eselon pada pemerintahan kabupaten/kota semakin menurunkan senjangan anggaran.

Adapun implikasi penelitian ini adalah: 1) Peningkatan partisipasi dalam penganggaran hendaknya menjadi perhatian dari masing-masing pimpinan organisasi dinas dilingkungan Pemerintah Daerah. Partisipasi diwujudkan dalam bentuk pemberian usulan program, kegiatan, dan alokasi anggaran yang sesuai dengan aktivitas yang akan dilaksanakan. Partisipasi dalam penganggaran dapat menjadi faktor pemotivasi bagi pihak yang terlibat untuk berbuat lebih baik, karena sebagai individu mereka mendapatkan kepuasan dengan keikutsertaan menentukan apa yang akan dilakukan dan seharusnya dicapai organisasi melalui usulan program, kegiatan dan anggaran. 2) Agar sasaran anggaran jelas bagi pihak pelaksana, pimpinan unit kerja sebaiknya membuka forum rapat dan dialog yang dihadiri aparat pelaksana. Pimpinan mengemukakan hasil yang diharapkan dapat dicapai atas program dan kegiatan yang dilakukan. 3) Peningkatan Komitmen organisasi perlu terus dilakukan mengingat tinggi rendahnya komitmen akan mempengaruhi kinerja. Upaya peningkatan komitmen dilakukan dengan kewenangan yang lebih luas kepada pejabat eselon yang terlibat dalam penyusunan anggaran. 4) Berdasarkan temuan penelitian, diperlukan tenaga yang memiliki kualifikasi atau ketrampilan yang memadai untuk meraih kinerja yang lebih baik. Hal ini bisa dicapai dengan memberi pelatihan dan pendidikan yang berguna untuk memberikan keterampilan bagi aparatur pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Angle, H. L. and J.L. Perry. 1981. An Empirical Assesmant of Organizational Comitment and Organizational Effectiveness: Administrative. *Science Quartely* 26. Hal. 1-14.
- Anthony, Robert N. dan Vijay Govindarajan. 2004. *Management Control System*, 11th Yew York:Irwin-McGraw-Hill.
- Baiman, S., dan J.H. Evan. 1982. *Prediction Information, and Participative Management*. Journal of Accounting Research, Vol 21. hal 159-180.
- Bastian, Indra . 2006. *Akuntansi Sektor Publik*, Suatu Pengantar, Erlangga Jakarta.
- Chong, Vincent K and Chong K.M. 2002. Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance: Astructural Equation Modeling Approach. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14-410.
- Darma, Emilia S dan Halim, Abdul. 2005. Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem pengendalian manajemen dan Kinerja Manajerial: Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota Se-Propinsi DIY”, *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, Vol. 6 No.1.
- Dunk, A. 1993. The E ffect of Budget Emphasis and Information Assimetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack, *The Accounting Review*, April: hal 400-410.
- Dunk, A. 2001. The Joint Effeccts Of Budgetary Slack And Task Uncertainty On Subunit Performance. *Universitas Of Western Sydney*, Nepean.
- Jones, Rowan and Maurice Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting* 5th Edition, London, Pitman Publishing.
- Kasper, Wolfgang and Manfred E. Streit. 2001. *Institutional Economics: Social Order and Public Policy*. Cheltham, UK: Edward Elgar.
- Kennis, Izzetin.1979. Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance, *The Accounting Review*, Vol. LIV No.4 October.
- Kluvers, R. 2001. Program Butgeting and Acccountability in Local Governmant, *Australia Journal of Public Administration*, Vol 60 (2), Juni, hal 35-43.
- Latuheru, B.P. 2005. Pangaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. Fak. Ekonomi Universitas Kristen Patra, [Http://www.Petra.Ac.id](http://www.Petra.Ac.id)

- Lau, and Lim Edmond. 2006. The Relationship Between Participation and Performance: The Roles of Procedural Justice and Evaluative Styles. Retrived, [http://www. Yahoo](http://www.yahoo.com). 10 Juni, 2006.
- Lukka, K. 1988. Budgeting Biasing in Organization: Theoretical Framework and Empirical Evidence, *Accounting, Organizations and Society* 13, hal 281-301.
- Luthans, Fred. 2005. *Organizational Behavior*, International Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221 Avenue of the America, New York, NY, 10020
- Merchant, K. A. 1985. Budgeting and Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, organization, and Society*. 10. hal. 201-210.
- Milani, Ken. 1975. The Relationship of Participation in Budgeting System to Industrial Supervisor Performance and Attitude: A Field Study, *The Accounting Review*, April.
- Mowday, R.T., Stor, R.M., dan Porter Low. 1979. The Measurement of Organizational Commitment. *Journal of Vocational Behavior*. Vol. 11. Hal. 224-247.
- Nouri, H. 1994. Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack: A Research Note. *Accounting, Organization and Society*. No. 3. hal. 289-295.
- Nouri, H and Parker, Robert J. 1996. The Effect of Organizational Commitment on The Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack, *Behavioral research in Accounting*, Vol. 8, hal 76-90.
- Petrie, Murray. 2002. A Framework for Public Sector Management Contracting. OECD, *Journal on Budgeting*, hal 117-153.
- Pinder, C.C. 1984. *Work Innovation: Theory, Issue, and Applications*. Clenview, Scott. Fpresman and Co.
- Porter, L W, Bigley Gregory A, and Steers Richard M. 2003. *Motivation and Work Behavior*. Seventh Edition, International Edition, McGraw-Hill Companies, Inc.
- Singarimbun, Masri dan Effendi, Sofyan. 1995. *Metode Penelitian Survei*, Edisi Revisi, LP3ES, Jakarta.
- Subramanian N and Ashkanasy Neal M. 2001. The Effect of Organisational Culture Perception on The Relationship Between Budgetary Participation and Managerial Job-Related Outcomes. *Australian Journal of Management*, Vol. 26, No. 1, Juni.
- Suhartono, Ehrman and Solichin Mochammad. 2006. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol 7 No.1
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Assymmetric Informations on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research* 23. hal. 829-842.
- Yuen. 2004. Goal Characteristics, Communication And Reward Systems, And Managerial Propensity To Create Budgeting Slack. *Managerial Auditing Journal*, Vol 19 No 4 pp 517-532.
- Yuhertiana, I. 2003. Principal-agent theory dalam proses perencanaan anggaran sektor publik. *Kompak – Jurnal Akuntansi, Manajemen dan Sistem Informasi* (September-Desember): hal 403-422.