

# PENGARUH PENGANGGARAN PARTISIPATIF PADA SENJANGAN ANGGARAN DENGAN *BUDGETARY CONTROL* DAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Ni Made Citra Dewi<sup>1</sup>

I Putu Sudana<sup>2</sup>

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (UNUD), Bali, Indonesia

e-mail: [citra.dewi1705@yahoo.com](mailto:citra.dewi1705@yahoo.com)

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (UNUD), Bali, Indonesia

## ABSTRAK

Senjangan anggaran merupakan suatu kondisi disfungsi yang dapat dilakukan oleh manajer pada level menengah dan bawah jika organisasi tersebut menerapkan penganggaran partisipatif. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran serta menguji pengaruh dari *budgetary control* dan komitmen organisasi sebagai pemoderasinya. Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *moderated regression analysis*. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Selanjutnya, *budgetary control* dan komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran.

**Kata kunci:** *partisipatif, senjangan, budgetary control, komitmen*

## ABSTRACT

Budgetary slack is one of dysfunctional condition that can be performed by managers at middle and lower levels if the organization is implementing participatory budgeting. This study aims to examine the effect of participative budgeting on budgetary slack as well as to test the effect of budgetary control and organizational commitment as moderating. The analysis technique used in this study are moderated regression analysis. The results of this study indicate that the positive effect of participatory budgeting on budgetary slack. Furthermore, budgetary control and commitment to the organization is able to weaken the influence of participatory budgeting on budgetary slack.

**Keywords:** *participatory, slack, budgetary control, commitment*

## PENDAHULUAN

Penganggaran adalah suatu proses dari tahap persiapan yang diperlukan sebelum dimulainya penyusunan rencana, pengumpulan berbagai data dan informasi yang diperlukan, pembagian tugas perencanaan, implementasi dari rencana tersebut hingga tahap pengawasan dan evaluasi dari hasil pelaksanaan rencana tersebut (Adisaputro dan Asri, 2011:6). Selain digunakan untuk mengukur kinerja, anggaran juga dapat mempengaruhi perilaku dari pihak-pihak yang terkait dengan penetapan dan pelaksanaan anggaran. Terkait dengan kompensasi insentif yang berhubungan langsung dengan anggaran dan pencapaian tujuan dapat

menimbulkan perilaku disfungsional yang mungkin dilakukan oleh karyawan, salah satunya yaitu dengan melakukan senjangan anggaran guna mencapai bonus setinggi mungkin. Senjangan anggaran adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan bawahan dengan estimasi terbaik dari organisasi. Para bawahan cenderung menurunkan tingkat pendapatan dan meningkatkan biaya dengan estimasi terbaik sehingga target akan lebih mudah tercapai. Lukka, 1988 (dalam Stede, 2000) menyatakan dalam konteks penganggaran, *slack* (senjangan) dibangun dengan menetapkan target anggaran, sehingga mereka menjadi lebih mudah untuk mencapainya. Senjangan menciptakan bias terhadap anggaran dan dapat mengurangi keuntungan perusahaan, karena kesalahan perencanaan dan kompensasi yang lebih besar atau konsumsi penghasilan tambahan bagi manajer bawahan (Damrongsukniwat, dkk, 2011).

Salah satu cara yang dapat digunakan manajer bawahan (*agent*) dalam melakukan senjangan anggaran yaitu melalui proses penganggaran partisipatif. Menurut Brownell, 1981 (dalam Triana, dkk, 2012) penganggaran partisipatif merupakan proses dalam suatu organisasi dimana para manajer terlibat dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Organisasi menerapkan pendekatan partisipatif karena mereka mengasumsikan bahwa hal itu dapat diterapkan pada semua pengaturan organisasi (Jermias and Setiawan, 2007). Anggraeni (2008) menyatakan terdapat beberapa perilaku manusia yang timbul sebagai akibat dari penganggaran partisipatif. Perilaku positif dapat berupa peningkatan kinerja karyawan bagi yang merasa termotivasi dengan anggaran yang digunakan sebagai penilaian kinerja mereka. Namun bagi karyawan yang merasa anggaran yang digunakan tersebut sebagai beban mereka, maka akan menimbulkan perilaku negatif yaitu senjangan anggaran.

Penelitian sejenis telah dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Hasil penelitian yang dilakukan Apriyandi (2011) menunjukkan terdapat hubungan negatif antara

penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran, artinya semakin tinggi intensitas partisipasi karyawan dalam penyusunan anggaran maka potensi terjadinya senjangan anggaran akan menurun. Namun pada penelitian yang dilakukan oleh Pratama (2013) berbanding terbalik. Penelitian ini menghasilkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap terjadinya senjangan anggaran, artinya semakin tinggi bawahan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka intensitas timbulnya senjangan anggaran akan semakin tinggi juga.

Hasil penelitian yang tidak konsisten ini bisa dikarenakan adanya faktor-faktor lain yang mempengaruhi pengaruh antara penganggaran partisipatif pada timbulnya senjangan anggaran. Karena ketidakkonsistenan hasil penelitian ini maka pada penelitian ini ditambahkan *budgetary control* dan komitmen organisasi sebagai pemoderasi untuk menyelidiki pengaruh antara penganggaran partisipatif pada timbulnya senjangan anggaran. *Budgetary control* merupakan cara pengendalian di dalam suatu organisasi dengan pembentukan standar target mengenai pendapatan dan pengeluaran serta pemantauan kinerja secara terus menerus dengan membandingkan anggaran dengan aktualisasinya. Halioui dan Leclere (2008) menyatakan bahwa perlu meningkatkan rasionalitas manajemen organisasi untuk sistem kontrol anggaran yang efektif dengan mengurangi kebebasan manajer agar tujuan anggaran tercapai. Jika para bawahan menyadari kemampuan atasan untuk mendeteksi terjadinya senjangan anggaran, para bawahan akan cenderung lebih sedikit untuk melakukan senjangan anggaran.

Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday, 1979 dalam Latuheru, 2006). Bawahan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan berpandangan positif dan lebih berusaha untuk berbuat yang terbaik bagi organisasinya sehingga akan meminimalisir terjadinya senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Latuheru (2006) menunjukkan

bahwa komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif terhadap timbulnya senjangan anggaran.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, dapat dirumuskan pokok permasalahan sebagai berikut: 1) Apakah penganggaran partisipatif berpengaruh positif pada senjangan anggaran? 2) Apakah *budgetary control* dan komitmen organisasi dapat memperlemah senjangan anggaran walaupun organisasi mengadopsi penganggaran partisipatif?

Konsep senjangan anggaran dapat dijelaskan mulai dari pendekatan keagenan. Menurut Anthony dan Govindarajan (1998) teori keagenan menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas untuk membuat suatu keputusan. Jika bawahan ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, memungkinkan bawahan akan memberikan informasi yang mereka miliki untuk membantu kepentingan perusahaan. Seringnya ada ketidaksamaan keinginan atasan dengan bawahannya mengakibatkan terjadinya perilaku disfungsional. Bawahan akan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah tercapai, sehingga mereka akan mendapatkan penghargaan atas kondisi tersebut seperti melakukan senjangan anggaran.

Sebagian peneliti menyatakan dengan adanya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan mengurangi kecenderungan terciptanya senjangan anggaran. Sedangkan penelitian lain membuktikan secara empiris bahwa manajer yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung melakukan senjangan anggaran, sehingga perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat hubungan kedua variabel tersebut. Pendekatan itu meliputi penggunaan faktor-faktor kontijensi sebagai prediktor adanya senjangan anggaran (Govindarajan, 1989 dalam Ikhsan dan Ane, 2007). Pendekatan kontijensi pada penelitian ini diadopsi untuk mengevaluasi keefektivan antara penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran dengan menggunakan faktor-faktor kontijensi. Faktor

kontijensi yang digunakan adalah *budgetary control* dan komitmen organisasi yang berperan sebagai pemoderasi dalam penelitian ini.

Perusahaan dengan gaya kepemimpinan demokratis dan organisasi yang terdesentralisasi memungkinkan partisipasi manajemen dalam pengambilan keputusan anggaran lebih besar (Lubis, 2009: 239). Dengan adanya penganggaran partisipatif dapat meningkatkan rasa kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, dan inisiatif untuk mengembangkan ide serta keputusan yang dihasilkan dapat diterima dengan baik. Namun, apabila partisipasi tersebut disalahgunakan oleh bawahan dalam keterlibatannya menyusun anggaran, dapat menimbulkan perilaku disfungsional seperti senjangan anggaran. Govindarajan, 2007 (dalam Pratama, 2013) menyatakan bahwa banyak perancang anggaran cenderung menganggarkan pendapatan lebih rendah dan pengeluaran yang lebih tinggi dengan estimasi terbaik dari jumlah anggaran tersebut. Hal ini akan terjadi apabila bawahan memberikan informasi yang bersifat bias demi kepentingan pribadinya.

Kontrol merupakan implementasi kekuatan untuk mempengaruhi perilaku (Bruns dan Waterhouse, 1975 dalam Yilmaz and Ozer, 2011). Sistem kontrol memberikan informasi lebih lanjut kepada atasan dan meningkatkan kemampuan manajer puncak untuk mendeteksi terjadinya kesenjangan (Lau, 1999). Jika manajer sadar akan kemampuan atasannya untuk mendeteksi adanya kesenjangan yang terjadi, maka kecenderungan mereka untuk melakukan senjangan anggaran akan rendah. Menurut Mowday, 1979 (dalam Latuheru, 2006) komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Dengan memiliki komitmen yang tinggi terhadap organisasi akan menjadikan individu lebih peduli akan nasib organisasinya dan akan lebih berusaha sebaik mungkin untuk menjadikan organisasi tersebut kearah yang lebih baik, dan kecenderungan terjadinya kesenjangan akan terhindari. Berdasarkan pemaparan diatas, di dapat hipotesis pada penelitian ini sebagai berikut:

H1 : Intensitas partisipasi dalam penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran

H2 : *Budgetary control* dan komitmen organisasi memperlemah intensitas pengaruh penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini dilakukan pada perusahaan *cargo* yang terletak di Provinsi Bali. Populasi pada penelitian ini adalah para manajer perusahaan *cargo* yang ada di Bali. Metode penentuan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling* yaitu suatu teknik yang penentuan sampelnya berdasarkan pertimbangan dan kriteria-kriteria tertentu. Kriteria yang digunakan adalah para manajer harus berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Metode pengumpulan data pada penelitian ini adalah kuisisioner yang diikuti dengan *interview*. Kuisisioner yang disebarakan kepada responden sebanyak 80 kuisisioner. Setelah konfirmasi yang dilakukan didapat kuisisioner yang terkumpul kembali sebanyak 50 kuisisioner. Kuisisioner yang tidak kembali sebanyak 30 dengan alasan manajer tidak bersedia mengisi kuisisioner karena kesibukan mereka serta dari pihak pimpinannya tidak memberikan izin untuk mengisi kuisisioner tersebut. Kuisisioner yang gugur sebanyak 8 kuisisioner dimana 2 kuisisioner tidak lengkap dan 6 kuisisioner lainnya tidak memenuhi kriteria responden karena responden tidak berpartisipasi di dalam penyusunan anggaran. Secara keseluruhan kuisisioner yang dapat digunakan sebanyak 42 kuisisioner atau tingkat pengembalian kuisisioner sebesar 52,5 persen.

Terdapat tiga jenis variabel yang teridentifikasi dalam penelitian ini, yaitu variabel dependen, variabel independen, dan moderating. Variabel dependen (Y) pada penelitian ini adalah senjangan anggaran, variabel independennya ( $X_1$ ) adalah penganggaran partisipatif, serta variabel moderatingnya adalah *budgetary control*( $X_2$ ) dan komitmen organisasi ( $X_3$ ). Dalam penelitian ini terdapat empat variabel yang di definisikan sebagai berikut: senjangan anggaran (Y) dalam penelitian di operasionalkan dengan pendekatan-pendekatan yang

diadopsi dari Latuheru (2006) seperti standar dalam anggaran, pelaksanaan anggaran, adanya keterbatasan anggaran sehingga perlu dilakukan pemantauan wewenang, target anggaran ketat, serta tingkat efisiensi. Penganggaran partisipatif ( $X_1$ ) menggambarkan keikutsertaan bawahan dalam penyusunan anggaran suatu organisasi. Penganggaran partisipatif pada penelitian ini di operasionalkan berdasarkan beberapa proksi yang diadopsi dari Hartini (2011), yaitu keterlibatan dalam penganggaran, pendapatan dalam penganggaran, pengaruh dengan hasil akhir anggaran, kontribusi dalam penganggaran, serta permintaan pendapat dari atasan. Budgetary control ( $X_2$ ) dalam penelitian ini di operasionalkan berdasarkan proksi-proksi yang di adopsi dari Yilmaz dan Ozer (2011), yaitu perencanaan kegiatan, pengendalian biaya yang diperlukan, kesesuaian pengeluaran, komunikasi tujuan anggaran, serta pengendalian permintaan jumlah anggaran. Serta untuk komitmen organisasi ( $X_3$ ) di operasionalkan dari pendekatan-pendekatan yang diadopsi dari Latuheru (2006), yaitu kebanggaan terhadap organisasi, kerja keras individu terhadap organisasi, bagian dari organisasi, keinginan mengundurkan diri dari organisasi, dan pembagian waktu antara pekerjaan dan kepentingan pribadi.

Pengujian instrument dilakukan dengan dua cara, yaitu uji validitas, dan uji reliabilitas. Untuk menguji validitas penelitian ini digunakan teknik analisis melalui program SPSS. Kuisisioner dapat dikatakan valid apabila koefisien korelasi  $> 0,3$  (Sygiono: 172). Untuk menguji reliabilitas dilakukan terhadap instrument kuisisioner dengan koefisien *cronbach's alpha*. Suatu instrumen dikatakan reliabel apabila nilai *cronbach's alpha*  $> 0,60$ . Setelah melewati uji instrumen, variabel yang dioperasikan harus memenuhi persyaratan uji asumsi klasik agar tidak menimbulkan hasil yang bias. Uji asumsi klasik dalam penelitian ini meliputi uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. Uji normalitas ini menggunakan metode statistik *Kolmogorov-smirnov* (K-S) dalam program SPSS. Uji ini membandingkan antara tingkat signifikansi yang didapat dengan tingkat *alpha* ( $\alpha$ ) yang digunakan (5%). Data

dikatakan berdistribusi normal bila  $\text{sig.} > \alpha = 0,5$  (Ghozali, 2009: 147). Selanjutnya data yang telah memenuhi uji asumsi klasik dapat di analisis dengan menggunakan uji interaksi atau *Moderated Regression Analysis (MRA)*. MRA merupakan aplikasi dari regresi linier berganda dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi. Model regresi linier berganda dalam penelitian ini dapat diformulasikan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4(X_1X_2) + b_5(X_1X_3)$$

Dimana:

Y = Senjangan anggaran

a = konstanta

X<sub>1</sub> = Penganggaran partisipatif

X<sub>2</sub> = *Budgetary control*

X<sub>3</sub> = Komitmen organisasi

b<sub>1</sub>-b<sub>5</sub> = Koefisien regresi

X<sub>1</sub>X<sub>2</sub> = interaksi antara penganggaran partisipatif dan *budgetary control*

X<sub>1</sub>X<sub>3</sub> = interaksi antara penganggaran partisipatif dan komitmen organisasi

e = Standar error

Koefisien determinasi ( $R^2$ ) untuk mengukur seberapa besar persentase variabel independen mampu menjelaskan variabel dependen yang digunakan. Namun kelemahan  $R^2$  bias terhadap penambahan variabel independen yang dimasukkan ke dalam model. Sehingga lebih baik menggunakan nilai *Adjusted R<sup>2</sup>* pada saat mengevaluasi model regresi. Uji kelayakan model dilakukan dengan menggunakan uji F. Uji F dapat dilihat dari nilai signifikansinya dari tabel *annova* dengan bantuan program *SPSS*. Bila nilai signifikansi dari *annova* atau  $P \text{ value} < \alpha = 0,05$  maka variabel mampu mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran serta model regresi yang digunakan di anggap layak uji. Apabila nilai  $P \text{ value} > \alpha = 0,05$  maka variabel bebas tidak mampu menjelaskan variabel terikat. Uji t digunakan untuk



menguji apakah variabel bebas secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat. Taraf nyata yang digunakan dalam penelitian ini adalah  $\alpha = 5\% = 0,05$ . Bila nilai signifikansi  $t < \alpha = 0,05$  maka  $H_0$  ditolak  $H_1$  diterima, sedangkan jika nilai signifikansi  $t > \alpha = 0,05$  maka  $H_0$  diterima dan  $H_1$  ditolak.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### HASIL

Pengujian validitas dalam penelitian ini dilihat dari nilai *Pearson Corelation*. Dari hasil analisis didapat nilai *pearson corelation* untuk pertanyaan penganggaran partisipatif berkisar antara 0,385-0,811  $> 0,30$ . Untuk nilai *pearson correlation* pernyataan budgetary control antara 0,739-0,890  $> 0,30$ . Nilai *pearson correlation* untuk variabel komitmen organisasi berkisar antara 0,831-0,928  $> 0,30$ . Serta nilai *pearson correlation* senjangan anggaran berkisar 0,537-0,752  $> 0,30$ . Hal ini mengindikasikan bahwa semua pernyataan yang digunakan pada penelitian ini dinyatakan valid. Hasil pengujian reliabilitas pada penelitian ini dilihat dari nilai *Cronbach's alpha*. Dari hasil analisis didapat nilai *Cronbach's alpha* untuk senjangan anggaran, penganggaran partisipatif, *budgetary control*, dan komitmen organisasi masing-masing sebesar 0,710; 0,719; 0,909; dan 0,925 dimana semua nilai *Cronbach's alpha*  $> 0,06$  yang artinya seluruh pernyataan dalam kuisisioner penelitian ini reliabel.

**Tabel 1.**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Variabel	Sig.	Keterangan
Penganggaran Partisipatif (X1)	0,394	Bebas Heteroskedastisitas
<i>Budgetary Control</i> (X2)	0,433	Bebas Heteroskedastisitas
Komitmen Organisasi (X3)	0,119	Bebas Heteroskedastisitas
Mod. 1	0,721	Bebas Heteroskedastisitas
Mod. 2	0,129	Bebas Heteroskedastisitas

Berdasarkan hasil pengolahan *SPSS* didapat nilai signifikansi sebesar 0,955 dimana nilai signifikan 0,955  $> 0,05$  yang artinya model regresi penelitian ini terdistribusi normal.

Uji heteroskedastisitas menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Pada tabel 1 dapat dilihat bahwa nilai sig. masing-masing variabel diatas 0,05 atau sig. > 0,05 sehingga seluruh variabel tersebut bebas dari heteroskedastisitas.

**Tabel 2.**  
**Hasil Moderated Regression Analysis**

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-22,821	8,816	-	-2,589	0,014
Penganggaran Partisipatif (X <sub>1</sub> )	2,011	0,644	1,941	3,121	0,004
Budgetary Control (X <sub>2</sub> )	1,369	0,375	1,682	3,647	0,001
Komitmen Organisasi (X <sub>3</sub> )	1,083	0,425	1,212	2,549	0,015
Interaksi (X <sub>1</sub> X <sub>2</sub> )	-0,061	0,027	-1,652	-2,244	0,031
Interaksi (X <sub>1</sub> X <sub>3</sub> )	-0,64	0,030	-1,202	-2,098	0,043
<b>Adjusted R<sup>2</sup></b>	0,701				
<b>F Hitung</b>	20,241				
<b>Sig. F</b>	0,000				

Berdasarkan tabel 2, didapat persamaan yang digunakan dalam penelitian ini sebagai berikut:

$$Y = -22,821 + 2,011 X_1 + 1,369 X_2 + 1,083 X_3 - 0,061 (X_1X_2) - 0,064 (X_1X_3) + e$$

Penjelasan persamaan regresi diatas sebagai berikut:

$\alpha$  = -22,821 yang artinya, nilai senjangan anggaran akan menurun sekitar 22,821 jika penganggaran partisipatif, *budgetary control*, dan komitmen organisasi sama dengan nol.

$b_1$  = 2,011 yang artinya, jika peran penganggaran partisipatif meningkat satu satuan akan mengakibatkan peningkatan terciptanya senjangan anggaran sebesar 2,011 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

$b_2$  = 1,369 yang artinya, jika *budgetary control* meningkat satu satuan, mengakibatkan peningkatan senjangan anggaran sebesar 1,369 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

$b_3 = 1,083$  yang artinya, jika komitmen organisasi meningkat satu satuan, maka senjangan anggaran meningkat sebesar 1,083 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

$b_4 = -0,061$  yang artinya, setiap interaksi peran penganggaran partisipatif dengan *budgetary control* meningkat satu satuan mengakibatkan penurunan pada terjadinya senjangan anggaran sebesar 0,061 satuan.

$b_5 = -0,064$  yang artinya, setiap interaksi peran penganggaran partisipatif dengan komitmen organisasi meningkat satu satuan maka kecenderungan terjadinya senjangan anggaran akan menurun sebesar 0,064 satuan.

Hasil uji F pada tabel 2 di atas menunjukkan nilai F hitung sebesar 20,241 dengan signifikansi F atau P *value* sebesar  $0,000 < \alpha = 0,05$ . Hal ini mengindikasikan bahwa variabel independen dan moderasi dapat menjelaskan variabel dependen sehingga model yang digunakan pada penelitian ini layak untuk uji t. Nilai *Adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,701 ini menunjukkan bahwa variasi senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh penganggaran partisipatif serta pemoderasi *budgetary control* dan komitmen organisasi sebesar 70,1% sedangkan sisanya sebesar 29,9% dijelaskan oleh faktor-faktor lain. Uji t dilakukan dengan membandingkan nilai signifikan yang dihasilkan dengan  $\alpha = 0,05$ . Hasil secara parsial didapat bahwa nilai signifikansi uji t dua sisi untuk variabel penganggaran partisipatif sebesar 0,04 sehingga tingkat signifikansi uji t satu sisi sebesar 0,02 dimana  $0,02 < 0,05$  dan nilai betanya positif sebesar 2,011. Hal ini mengindikasikan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran atau dengan kata lain hipotesis pertama diterima. Untuk variabel interaksi antara penganggaran partisipatif dengan *budgetary control* memiliki nilai signifikansi uji t dua sisi sebesar 0,031, sehingga tingkat signifikansi uji t satu sisi sebesar 0,016 dimana  $0,016 < 0,05$  dengan nilai beta negatif sebesar -0,061. Serta untuk variabel interaksi penganggaran partisipatif dengan komitmen organisasi

memiliki nilai signifikansi uji t dua sisi sebesar 0,043, maka tingkat signifikansi uji t satu sisinya sebesar 0,0215 dimana  $0,0215 < 0,05$  dengan nilai beta bernilai negatif sebesar -0,064. Ini mengindikasikan bahwa penelitian ini membuktikan *budgetary control* dan komitmen organisasi berpengaruh signifikan dan mampu memperlemah hubungan antara penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran, dengan kata lain hipotesis kedua pada penelitian ini diterima.

## PEMBAHASAN

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran. Dari hasil penelitian di atas mengindikasikan bahwa semakin tinggi peran manajer level menengah dan bawah berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, maka potensi terjadinya senjangan anggaran akan meningkat. Menurut Hunsen dan Mowen (2009: 448) menyatakan seringnya organisasi menggunakan anggaran sebagai satu ukuran kinerja manajerial mendorong manajer atau bawahan untuk melakukan senjangan agar target dari anggaran tersebut dapat dicapai dengan mudah. Mereka beranggapan bahwa kinerja mereka akan terlihat baik dimata atasan apabila mereka mampu mencapai target anggaran. Lubis (2011: 239) menjelaskan hal ini juga menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada manajer atau bawahan dalam penyusunan anggaran, mereka akan berusaha agar anggaran yang menjadi target mereka mudah dicapai dengan menciptakan senjangan guna menyediakan margin keselamatan. Hasil penelitian ini didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh widyaningsih (2011), dan Rukmana (2013).

Tujuan lain dari penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah variabel moderasi *budgetary control* dan komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran. Dari hasil perhitungan statistik di atas mengindikasikan bahwa *budgetary control* dan komitmen organisasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap hubungan penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran karena

nilai signifikasinya lebih rendah dari 0,05. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa *budgetary control* dan komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh antara penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran karena memiliki nilai beta negatif.

Senjangan anggaran memang tidak dapat dihindari dalam perusahaan yang menerapkan penganggaran partisipatif, namun senjangan anggaran tersebut dapat diminimalisir dengan adanya efektivitas dari *budgetary control* dan komitmen karyawan terhadap organisasi tersebut. Semakin tinggi tingkat efektivitas *budgetary control* di perusahaan akan mengakibatkan para manajer atau bawahan lebih berfikir untuk melakukan senjangan anggaran karena khawatir atasan mereka akan mendeteksi senjangan yang dilakukannya. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Yilmaz and Ozer (2011). Para manajer yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi memiliki dorongan dari dalam dirinya untuk berbuat sesuatu yang mampu menunjang keberhasilan bagi perusahaan. Dengan manajer memiliki komitmen yang tinggi menjadikan manajer peduli terhadap nasib perusahaan dan akan berusaha untuk menjadikan perusahaan tersebut ke arah yang lebih baik. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan Latuheru (2006).

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil *Moderated Regression Analysis (MRA)* yang telah dilakukan dan telah dibahas sebelumnya maka dapat disimpulkan bahwa hasil analisis secara keseluruhan menunjukkan bahwa terdapat pengaruh signifikan terhadap penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran dengan arah positif, artinya semakin tinggi intensitas peran manajer berpartisipasi dalam penyusunan anggaran pada perusahaan *cargo* yang terletak di Bali, maka kecenderungan terciptanya senjangan anggaran semakin meningkat. serta variabel *budgetary control* dan komitmen organisasi sebagai pemoderasi berpengaruh negatif terhadap pengaruh penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran, artinya *budgetary control* dan komitmen

organisasi mampu memperlemah pengaruh antara penganggaran partisipatif pada senjangan anggaran.

Oleh karena itu ada baiknya bila perusahaan *cargo* yang terletak di Bali yang menerapkan penganggaran partisipatif memperhatikan tingkat efektivitas *budgetary control* dalam hal pengajuan anggaran kepada atasan untuk diperiksa lebih teliti lagi, serta komitmen organisasi dari para karyawannya untuk membatasi terciptanya senjangan anggaran dalam porsi tertentu untuk kebaikan perusahaan tersebut misalnya dengan memotivasi karyawan agar merasa nyaman diperusahaan tersebut. Bagi peneliti selanjutnya yang mengambil penelitian yang sama, peneliti menyarankan agar melakukan penelitian pada industri lainnya seperti perusahaan dagang, manufaktur dan instansi pemerintah agar lebih tergeneralisasi dan mungkin hasil penelitiannya akan berbeda. Serta perlu mempertimbangkan faktor-faktor lain yang dapat mempengaruhi timbulnya senjangan anggaran, seperti gaya kepemimpinan, intensitas kompetisi pasar, *budget emphasis*, keterlibatan pekerjaan, dan lain-lain.

## REFERENSI

- Adisaputro, Gunawan dan Asri, Marwan. 2011. *Anggaran Perusahaan*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta.
- Anggraeni, Rika Sari. 2008. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asymetry, dan budget Emphasis terhadap slack Anggaran (Studi Pada PT. Jasa Raharja (Persero) Cabang Daerah Istimewa Yogyakarta)*. Universitas Islam Indonesia. Yogyakarta.
- Anthony, R.N. dan V. Govindarajan. 1998. *Management Control Systems*. Ninth Edition. Boston. McGraw-hill Co.
- Apriyandi. 2011. *Pengaruh Informasi Asimetri Terhadap Hubungan Antara Anggaran Partisipatif dengan Budgetary Slack*. Skripsi Jurusan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanudin: Makassar.
- Damrongsukniwat, Pornpan, dkk. 2011. *The Measurements and Determinants of Budgetary Slack: Empirical Evidence of Listed Companies in Thailand*. Working Paper of Chulalongkorn University.

- Hansen, Don R dan Mowen, Maryanne M. 2009. *Managerial Accounting*. Jakarta: Salemba Empat.
- Halioui K, and Leclere D. 2008. Budgetary Slack and Effectiveness of the Control: A configurational approach. *Eur. Med. Econ. Financ. Rev.*, 3(2): 96-120.
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasian. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Unhas Makasar 26-28 juli 2007.
- Jermias, Johny and Setiawan, Trisnawati. 2008. The Moderating Effects of Hierarchy and Control Systems on the Relationship between Budgetary Participation and Performance. *International Journal of Accounting*.
- Latuheru, Belianus Patria. 2006. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kawasan Industri Maluku). *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi Vol. 5, No. 1, April 2006: 24-38*.
- Lau, C. M. 1999. The Effect of Emphasis on Tight Budget Targets and Cost Control on Production and Marketing Manager's Propensity to Create Slack. *British Accounting Review*, 31(4), 415-437.
- Lubis, Arfan Ikhsan. 2011. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Pratama, Reno. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi Sebagai Pemoderasi (Studi empiris pada satuan kerja perangkat daerah di kota Padang). *Skripsi Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomu Universitas Negeri Padang*.
- Rukmana, Paingga. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Asimetri Informasi terhadap Timbulnya Budget Slack. *Skripsi Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomu Universitas Negeri Padang*.
- Stede, Wim A. Van der. 2000. The Relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (1). pp. 30-52.
- Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Pendidikan (pendekatan kuantitatif, kualitatif, dan R&D)*. Bandung: CV. Alfabeta.
- Triana, Maya dkk. 2012. *Pengaruh partisipasi anggaran, budget emphasis, dan Locus of Control terhadap Slack Anggaran*. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jambi.
- Widyaningsih, Aristanti. 2011. Moderasi Gaya Kepemimpinan Atas Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack. *Fokus Ekonomi, Vol.6 No. 1 Juni 2011: 1-18*.

Yilmaz, Emine. dan Ozer, Gokhan. 2011. Effects of Procedural Justice Perception, Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate on Propensity to create Budgetary Slack. *Business and Economics Research Journal*, Vol. 2, Number 4, pp. 1-18.