

**KEADILAN DISTRIBUTIF DAN KOMITMEN ORGANISASIONAL
SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN
PADA SENJANGAN ANGGARAN**

**Made Yudi Arista¹
I Wayan Suartana²
I Gusti Ayu Nyoman Budiasih³**

^{1,2,3}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: judiarista20@yahoo.com

ABSTRAK

Anggaran digunakan pemerintah daerah Kota Denpasar sebagai instrumen akuntabilitas dalam sistem pengelolaan keuangan daerah sekaligus sebagai dasar pelayanan publik. Penelitian ini dilakukan di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Se- Kota Denpasar. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan keadilan distributif dan komitmen organisasional sebagai pemoderasi. Metode pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode survei dengan alat ukur berupa kuesioner. Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 269 pejabat eselon pada SKPD Se- Kota Denpasar yang dipilih dengan teknik *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Keadilan distributif mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Komitmen organisasional juga mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Kata Kunci: partisipasi penganggaran, keadilan distributif, komitmen organisasional dan senjangan anggaran

ABSTRACT

Budget used by local government of Denpasar as an instrument of accountability in the area of financial management systems as well as basic public services. This research was conducted in the regional work units (SKPD) in Denpasar. This study aimed to examine the effect of budgetary participation on budgetary slack with distributive justice and organizational commitment as moderating. Methods of data collection in this study using survey method with a questionnaire measuring instrument. The number of samples in this study was 269 echelons of all SKPD in Denpasar chosen by purposive sampling technique. The analysis technique used is Moderated Regression Analysis (MRA). The results showed that the budgeting participation give positive influence on budgetary slack. Distributive justice able to weaken the effect of budgetary participation on budgetary slack. . Organizational commitment is also able to weaken the effect of budgetary participation on budgetary slack.

Keywords: budgeting participation, distributive justice, organizational commitment, budgetary slack

PENDAHULUAN

Penyelenggaraan pemerintahan diharapkan mampu mewujudkan negara yang maju, aman, damai sejahtera. Berkenaan dengan hal tersebut, program kerja pemerintah difokuskan pada penataan segala permasalahan dalam pelaksanaan tata kelola pemerintahan yang *good governance* dan *clean governance*. Proses penyusunan anggaran dalam pemerintahan merupakan salah satu hal yang mencerminkan perilaku tersebut. Dilakukannya pembesaran pada target belanja atau pengecilan pada target pendapatan dalam usulan anggaran merupakan cerminan dari partisipasi dalam proses penganggaran. Sisa anggaran yang tercermin dalam laporan realisasi anggaran merupakan indikasi terjadinya selisihan anggaran. Belum dipergunakannya dana milik pemerintah selama satu tahun anggaran atau tidak habis dipergunakan sampai akhir tahun anggaran biasa disebut sebagai sisa anggaran. Adanya fenomena tersebut maka perlu diterapkan kebijakan bahwa sisa anggaran di kabupaten atau kota diharuskan bernilai nol. Dalam hal ini, perbedaan jumlah antara penerimaan dan pengeluaran daerah merupakan suatu tindakan yang tidak direncanakan. Kondisi ini dimaknai sebagai anggaran berimbang. Pada hakikatnya, kebijakan tersebut sebagai sarana memacu pemerintah kabupaten/kota agar lebih bertanggung jawab terhadap penggunaan uang publik sehingga searah dengan prinsip ekonomi, efisiensi, dan efektifitas.

Pada situasi tertentu proses perencanaan menjadi masalah yang kompleks bagi organisasi karena kejadian di masa mendatang sulit diprediksi dan dipengaruhi oleh ketidakpastian (Chenhall dan Moris, 1986). Karena melalui

proses yang rumit dan melibatkan banyak pihak dengan kepentingan yang berbeda-penganggaran dalam sektor publik disebut sebagai suatu proses politik. Proses yang mencerminkan keikutsertaan para individu dalam proses penganggaran dan memiliki dampak pada sasaran anggaran serta diperlukannya apresiasi atas pencapaian sasaran anggaran tersebut diartikan sebagai partisipasi anggaran. Keikutsertaan memberikan peluang untuk mempengaruhi anggaran dengan cara yang mungkin tidak selalu selaras antara keinginan dan kepentingan (Komalasari, 2004).

Suartana (2010) menyebutkan bahwa anggaran ialah proses pengendalian manajemen yang melibatkan komunikasi, koordinasi, sinergi, dan interaksi formal dikalangan para pimpinan dan bawahan serta merupakan pengendalian manajemen atas operasional perusahaan pada tahun berjalan. Dunk (1993) menjelaskan senjangan anggaran merupakan perilaku sengaja yang dilakukan oleh penyusun anggaran dalam menetapkan jumlah yang melampaui kebutuhan sumber daya yang dibutuhkan dalam anggaran atau perilaku sengaja meminimalkan kemampuan produktivitas organisasi. *Slack* pada anggaran dapat terjadi ketika tujuan pribadi pihak penyusun anggaran tidak sejalan dengan tujuan organisasi. Dalam kondisi terjadinya *slack*, penyusun anggaran cenderung mengusulkan pendapatan yang lebih kecil pada anggaran dan mempertinggi pembiayaan dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diusulkan sebagai upaya mempermudah pencapaian target (Falikhatun, 2007).

Menurut Schiff dan Lewin (1970) timbulnya *slack* karena pelaporan anggaran di bawah kinerja yang diharapkan yang dapat terjadi karena pihak

penyusun anggaran menghindari kinerja yang buruk. Kinerja yang buruk ternyata akan berpengaruh pada promosi ketika organisasi memberlakukan sistem penghargaan atas pencapaian target anggaran. Merchant (1981) menyatakan beberapa alasan yang melatar belakangi dilakukannya senjangan anggaran yaitu (1) adanya rasa percaya pihak penyusun mengenai hasil kerja yang terlihat bagus di pandangan majikan apabila tercapainya anggaran (2) senjangan anggaran sebagai sarana dalam mengatasi kondisi yang tidak dapat diprediksi, (3) pemotongan rencana anggaran dalam proses pengalokasian sumber daya.

Pertumbuhan APBD tahun anggaran 2011-2014 di Kota Denpasar dapat dilihat pada Tabel 1

Tabel 1
Realisasi Pendapatan dan Belanja Daerah Kota Denpasar Tahun Anggaran 2011-2014 (dalam jutaan)

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah (Rp)	Realisasi Pendapatan Daerah (Rp)	(%)	Anggaran Belanja Daerah (Rp)	Realisasi Belanja Daerah (Rp)	(%)
2011	1.031.164,3	1.150.071,7	111	1.165.826,1	1.081.141,4	93
2012	1.249.898,5	1.379.049,1	110	1.418.638,5	1.290.342,4	90
2013	1.493.567,6	1.547.605,2	103	1.684.646,0	1.516.339,6	90
2014	1.687.453,6	1.727.968,7	102	1.855.730,1	1.619.334,8	87

Sumber : *Bagian Keuangan Setda Kota Denpasar, Tahun 2015*

Berdasarkan Tabel 1 di atas dapat diperkirakan terjadinya senjangan anggaran. Latuheru (2005) dan Desmiyawati (2009) menunjukkan anggaran partisipatif dapat meminimumkan *slack*. Dilain pihak, riset dari Husnatarina dan Nor (2007), Falikhatun (2007) serta Sardjito dan Muthaher (2007) menunjukkan hal yang searah yaitu peningkatan partisipasi anggaran semakin meningkatkan senjangan anggaran.

Berdasarkan perolehan data dari Bagian Keuangan Setda Kota Denpasar yang diperkirakan menunjukkan terjadinya senjangan anggaran serta ketidakseragaman hasil. Govindarajan (1986) untuk menyelesaikan ketidakkonsistenan penelitian tersebut dapat diupayakan penggunaan pendekatan kontijensi. Pendekatan kontijensi dimungkinkannya ada variabel lain yang bertindak sebagai faktor pemoderasi. Berkenaan dengan hal tersebut, peneliti mencoba menambahkan dua pemoderasi yaitu variabel keadilan distributif dan komitmen organisasional.

Keadilan distributif adalah proporsionalitas yang artinya pegawai merasa dalam menerima anggaran telah sesuai kebutuhan. Keadilan distributif mengarah pada keadilan dari tingkat atas sampai bawah, sehingga setiap anggota organisasi merasa menerima sumberdaya yang layak. Komitmen organisasional juga diduga berperan dalam menciptakan *budgetary slack*. Komitmen organisasional menggambarkan kekuatan atas keyakinan dan dukungan terhadap sasaran yang ingin dicapai. Komitmen organisasional dipilih sebagai variabel moderasi karena konsep komitmen organisasional berperan penting pada pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Komitmen organisasional adalah gambaran mengenai kepercayaan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai. Komitmen organisasional dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian sasaran yang diharapkan Nouri dan Parker (1996).

Lembaga sektor publik sering dinilai sebagai sarang inefisiensi, pemborosan, sumber kebocoran dana dan institusi yang selalu merugi

(Mardiasmo, 2002). Hal ini mendorong perlunya reformasi dalam lingkup manajemen keuangan daerah yang meliputi manajemen penerimaan dan manajemen pengeluaran daerah. Pengelolaan pemerintah daerah yang baik dan bersih semakin menjadi sorotan masyarakat. Dalam hal ini, partisipasi penganggaran dari setiap SKPD memegang peranan yang sangat penting. Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dijelaskan sebelumnya, maka dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut: 1) Apakah partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran?; 2) Apakah keadilan distributif mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran?; 3) Apakah komitmen organisasional mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran?

Tujuan yang ingin dicapai pada penelitian ini ialah: 1) Untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran; 2) Untuk mengetahui kemampuan keadilan distributif dalam memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran; 3) Untuk mengetahui Kemampuan komitmen organisasional dalam memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Anggaran partisipatif dapat kita jelajahi dari pengembangan teori keagenan yang mencoba menjelaskan perilaku para pihak yang terlibat dalam proses penganggaran. Kontrak yang melandasi hubungan antara prinsipal dan agen berperan sebagai unit analisis dalam teori ini, sehingga pencapaian kontrak yang paling efisien antara prinsipal dan agen menjadi inti dan tujuan teori agensi ini. Menurut Sukartha (2007), kontrak yang efisien adalah kontrak yang

memenuhi 2 syarat, yaitu : 1) adanya informasi yang simetri, yang artinya kualitas dan jumlah informasi yang dimiliki prinsipal dan agen adalah sama sehingga tidak terdapat informasi tersembunyi yang digunakan untuk keuntungan pribadi, 2) risiko yang dipikul agen berkaitan dengan balas jasanya adalah kecil yang artinya terdapat kepastian yang besar atas imbalan yang diterima oleh agen. Pada penerapannya informasi simetri ini tidak pernah terjadi, yang berarti kontrak efisien tidak pernah dapat terlaksana sehingga hubungan antara prinsipal dan agen selalu dilandasi oleh asimetri informasi. Manusia cenderung menunjukkan perilaku opportunistik, yaitu kepentingan pribadi selalu diprioritaskan dari pada kepentingan organisasi. Munculnya dorongan untuk meningkatkan kompensasi dan jenjang karir di masa mendatang akan timbul di sisi agen dan seiring dengan timbulnya dorongan untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitasnya di sisi prinsipal. Tidak mampunya prinsipal untuk memantau kegiatan agen setiap hari akan menggiring peningkatan konflik kepentingan antara agen dan principal. Sebaliknya, agen memiliki informasi penting yang lebih banyak mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan organisasinya secara keseluruhan. Inilah yang menciptakan asimetri informasi yaitu ketidak seimbangan informasi antara prinsipal dan agen yang dapat menimbulkan beberapa permasalahan.

Yusfaningrum dkk (2005) menyatakan bahwa anggaran memberikan manfaat, antara lain :

- 1) Mencerminkan hasil akhir dari proses perencanaan dan anggaran berarti mewakili kesepakatan negosiasi diantara partisipasi dominan dalam suatu organisasi mengenai tujuan kegiatan pada masa mendatang

- 2) Karena dapat berperan sebagai *blue print* aktivitas perusahaan anggaran dapat memberikan gambaran mengenai prioritas alokasi sumber daya.
- 3) Berperan sebagai sarana komunikasi antara satu divisi dengan divisi lainnya, anggaran mampu memberikan kemudahan dalam berkomunikasi secara intrernal antara divisi dalam organisasi maupun manajemen puncak.

Proses penyusunan anggaran dibagi menjadi dua pendekatan yaitu *imposed budgets approaches* dan *partisipatif budgeting approaches*. Proses penganggaran *imposed budgets* dikenal dengan pendekatan *top down*, sedangkan *participative budgeting* dikenal dengan pendekatan *bottom up*. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia, terutama bagi individu yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran.

Terdapat tiga kategori utama pihak- pihak yang terlibat dalam proses penganggaran sektor publik yang meliputi eksekutif, legislatif, dan masyarakat yang bekerjasama dalam menyusun anggaran. Memberikan wewenang atas pengelolaan anggaran kepada pihak eksekutif yang nantinya harus memberikan laporan pertanggungjawaban atas pengelolaan anggaran merupakan tugas pihak legislatif. Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa keterlibatan berbagai pihak dalam pembuatan keputusan dapat terjadi dalam penyusunan anggaran. Anggaran yang dirancang secara partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja para pimpinan dan bawahannya. Dasar pemikiran dalam hal ini yaitu ketika disetujuinya suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif, maka bawahan senantiasa bersungguh- sungguh pada tujuan atau standar yang

ditetapkan, dan rasa tanggungjawab pribadi akan dimiliki bawahan untuk mencapainya karena berperan serta terlibat dalam penyusunan (Milani, 1975). Bawahan dituntut berpartisipasi dalam penganggaran supaya anggaran menjadi lebih realistis dan dengan adanya partisipasi, bawahan tahu benar apa yang harus dikerjakan berkaitan dengan pencapaian anggaran dengan menggunakan informasi terkini (Suartana, 2010).

Penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran dapat menurunkan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran Onsi (1973), Merchant (1985) dan Dunk (1993). Hasil ini bertolak belakang dengan riset Lowe dan Shaw (1968), Young (1985) dan Lukka (1988) mengemukakan anggaran partisipatif akan meningkatkan kecenderungan dalam meningkatkan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H₁: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Keadilan distributif mengarah pada keadilan dari tingkat atas sampai bawah, sehingga setiap anggota organisasi merasa mendapatkan sumber daya yang sama. Jika seorang karyawan mendapatkan sumber daya yang tidak sesuai harapan, tidak menutup kemungkinan karyawan tersebut akan melebihi anggaran. Hasil penelitian Maria dan Nahartyo (2014) menunjukkan bahwa keadilan distributif dalam proses penganggaran dapat meminimalisasi kecenderungan karyawan untuk melakukan senjangan anggaran. Tercantum beberapa kriteria yang dapat digunakan dalam mengevaluasi keadilan dalam suatu proses pengalokasian Leventhal (1980) dalam Giri (2014) diantaranya :

Representativeness: proses penggabungan minat dan nilai- nilai dari semua subgroup penting dalam masyarakat yang dipengaruhi oleh keputusan itu; *Accuracy*: keputusan- keputusan yang berdasarkan kebenaran informasi dan akurat, kandungan informasi yang baik pada setiap pendapat; *Competency*: perlakuan yang sama dirasakan oleh seluruh orang (konsisten antar orang) dan kesamaan cara pada setiap proses (konsisten antar waktu); *Bias Suppression*: tidak ada kepentingan individu pada setiap keputusan dan memberikan semua pandangannya dengan pertimbangan yang cukup; *Correctability*: proses tersebut memungkinkan melakukan koreksi terhadap keputusan yang buruk; dan *Ethically*: setiap proses berpedoman standar etika dan moralitas pribadi. Motivasi pihak penyusun anggaran menjadi tolak ukur tercapainya penyusunan anggaran yang bernilai tinggi. Pada aspek keadilan distributif, untuk lingkungan pemerintah menjadi fenomena yang sering menjadi motorik terciptanya konflik. Rasa cemas bawahan akan keadilan yang digunakan dalam lingkungan kerjacenderung telah disadari oleh para pejabat (atasan). Upaya atau usaha yang maksimum dari pihak bawahan berhak diminta oleh atasan karena itu mencerminkan tanggung jawab atasan kepada bawahan dan bawahan dominan lebih senang untuk memastikan bahwa keadilan proses telah diterapkan dalam organisasi yang berkaitan antara *reward* yang diterima bawahan dengan kontribusi yang diberikan karyawan kepada organisasi. Fenomena seperti ini akan dipandang sebagai suatu bentuk keadilan distributif oleh pihak bawahan dalam lingkungan kerjanya. Penerapan keadilan distibutif dalam suatu organisasi, diduga semakin memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

H₂: Keadilan distributif memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran

Tingginya komitmen organisasional membuat seseorang peduli terhadap masa depan organisasi dan senantiasa menggiring organisasi ke arah yang lebih baik. Tatkala komitmen organisasional maksimal dipastikan minim terjadinya bahkan kemungkinan tidak ada tingkah laku para individu yang merugikan organisasi atau menggiring organisasi ke arah yang buruk. Tingginya komitmen organisasional akan mengurangi keinginan pegawai untuk menciptakan senjangan anggaran, begitu juga sebaliknya karena ini dipandang merupakan suatu pedoman yang utama dalam berperilaku pada suatu organisasi. Hal ini didukung oleh Nouri dan Parker (1996). Berbeda halnya dengan Andriyani dan Hidayati (2010) apabila kepala masing- masing SKPD yang berpartisipasi dalam penganggaran daerah memiliki komitmen organisasi yang rendah, maka senjangan anggaran akan semakin rendah.

H₃: Komitmen organisasional memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) se-Kota Denpasar pada tahun 2015. Ruang lingkup penelitian ini dibatasi pengaruh antara variabel partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, keadilan distributif dan komitmen organisasional di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) se- Kota Denpasar. Data kuantitatif merupakan jenis data yang digunakan dalam penelitian

ini yang berupa informasi mengenai laporan APBD Kota Denpasar tahun 2011-2014 dan skor nilai dari jawaban responden dalam kuesioner penelitian dalam bentuk angka yang mewakili pernyataan responden.

Populasi pada riset ini adalah pejabat struktural, yang terdiri dari Pejabat Eselon II, Eselon III, dan Eselon IV pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) se- Kota Denpasar. Sampel dalam penelitian ini adalah pejabat struktural selaku Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) dan Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK). Jumlah jabatan struktural di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) se- Kota Denpasar berdasarkan Eselon perangkat daerah dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2
Jumlah Jabatan Struktural di Lingkungan Kerja Satuan Perangkat Daerah (SKPD) se-Kota Denpasar Tahun 2015

No.	Unit Kerja	Tingkat Eselon			Jumlah
		II	III	IV	
1.	Sekretariat Daerah	5	11	33	49
2.	Sekretariat DPRD	1	3	9	13
3.	Badan se- Kota Denpasar	10	60	126	196
4.	Dinas se- Kota Denpasar	16	81	233	330
5.	Inspektur	1	5	3	9
6.	Satuan Polisi Pamong Praja	1	5	11	17
7.	Kantor Kecamatan se- Kota Denpasar	0	8	32	40
8.	Kantor Kelurahan se- Kota Denpasar	0	0	94	94
9.	UPT Dinas	0	0	57	57
10.	UPT Badan	0	0	12	12
11.	Sekolah- Sekolah	0	0	4	4
Jumlah		34	173	614	821

Sumber : Bagian Organisasi Setda Kota Denpasar Tahun 2015

Pejabat Struktural di lingkungan SKPD se- Kota Denpasar sesuai pejabat eselon prangkat daerah pada Tabel 2, antara lain:

- 1) Pejabat Eselon II sebanyak 34, meliputi Sekretaris DPRD, Sekretaris Daerah, Kadis, Kepala Inspektorat, Kepala Badan Daerah dan Satuan Polisi Pamong Praja.
- 2) Pejabat Eselon III sebanyak 173, meliputi Kepala Bidang pada Badan Daerah, Dinas Daerah dan Inspektorat, Sekretaris pada Badan Daerah, Dinas Daerah dan Kepala Bagian di lingkungan Sekretaris Daerah Kota Denpasar.
- 3) Pejabat Eselon IV sebanyak 614, meliputi Kepala Seksi dan Kepala Sub Bagian.

Metode riset mempergunakan 1 (satu) variabel bebas, 2 (dua) variabel pemoderasi dan 1 (satu) variabel terikat. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel terikat (*dependent*) yaitu senjangan anggaran, variabel bebas (*independent*) yaitu partisipasi penganggaran dan variabel pemoderasi keadilan distributif dan komitmen organisasional. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini diambil dengan menggunakan teknik *purposive sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2014). Kriteria yang dipertimbangkan dalam pengambilan sampel penelitian ini adalah sebagai berikut :

- 1) Pejabat struktural pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang telah menjabat paling sedikit satu tahun.
- 2) Diikut sertakan dalam proses penyusunan anggaran.

Persyaratan ini digunakan karena dalam Pemendagri No 13 Tahun 2006 Pasal 1 dan Pasal 10 yang berwenang menyusun anggaran pada SKPD ialah

pejabat struktural yang menduduki jabatan tersebut minimal satu tahun. Teknik analisis data yang dipergunakan pada riset ini adalah uji asumsi klasik, uji kelayakan model dan uji parameter residual. Penentuan jumlah sampel dalam penelitian ini menggunakan rumus Slovin yaitu:

$$n = \frac{N}{(1 + Ne^2)}$$

$$n = \frac{821}{(1 + 821(0,05)^2)}$$

$$n = 269$$

Keterangan :

N = Jumlah anggota populasi

n = Jumlah anggota sampel

e = Nilai kritis, ditetapkan 5 persen dengan tingkat kepercayaan 95 persen

Jumlah sampel yang diambil adalah sebanyak 269 (dua ratus enam puluh sembilan). Berpedoman pada hasil Perolehan di atas, yang menjadi sampel riset ialah 269 orang

Tabel 3
Prosedur Pengambilan Sampel

No.	Keterangan	Persentase Sampel	Jumlah Sampel
1.	Pejabat Struktural Eselon II	$34/821 \times 100\% = 4,1\%$	$4,1\% \times 269 = 11,02 = 11$
2.	Pejabat Struktural Eselon III	$173/821 \times 100\% = 21,1\%$	$21,1\% \times 269 = 56,75 = 57$
3.	Pejabat Struktural Eselon IV	$614/821 \times 100\% = 74,8\%$	$74,7\% \times 269 = 201,21 = 201$
Jumlah Sampel			269

Sumber : data diolah (2015)

Jumlah sampel diperoleh sebanyak 269 orang sebagai responden penelitian sesuai yang tercantum pada Tabel 3.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Perolehan data dalam bentuk kuesioner dengan responden berdasarkan jabatan struktural Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lingkungan Pemerintah Kota Denpasar menjadi hal penting dalam menentukan hasil penelitian. Selanjutnya, untuk mencapai tujuan penelitian akan dilakukan analisis sesuai dengan teknik analisis yang dipilih. Penyebaran kuesioner dilakukan pada bulan Agustus sampai dengan bulan September 2015. Tabel 4 akan menyajikan profil responden mengenai usia, jenis kelamin, jabatan dan tingkat pendidikan yang ikut berpartisipasi dalam penelitian ini

Tabel 4
Kriteria Responden

Profil Responden		
Keterangan	Frekuensi	Persentase
<u>Usia</u>		
30-40 thn	87	32 %
41-50 thn	105	39 %
> 50 thn	77	29 %
Total :	269	100 %
<u>Jenis Kelamin</u>		
Laki- laki	154	57 %
Perempuan	115	43 %
Total :	269	100 %
<u>Jenjang Pendidikan</u>		
SMA	17	6,3 %
D3/Akademi	20	7,4 %
Strata 1 (S1)	164	61 %
Strata 2 (S2)	68	25,3 %

	Total :	269	100 %
<u>Masa Kerja</u>			
5-10 thn		17	6,3 %
11-15 thn		54	20 %
16-20 thn		110	41 %
21-25 thn		37	13,7 %
26-30 thn		46	17 %
31-35 thn		5	2 %
	Total :	269	100 %
<u>Tingkat Pengalaman</u>			
Kurang dari 1 thn		48	18 %
1-2 thn		67	25 %
3-4 thn		36	13,4 %
4 thn		7	2,6 %
Lebih dari 4 thn		111	41 %
	Total :	269	100 %
<u>Jabatan</u>			
Eselon II		10	3,7 %
Eselon III		102	38 %
Eselon IV		157	58,3 %
	Total :	269	100 %

Sumber : data diolah (2015)

1) Usia Responden

Usia responden mencerminkan tingkat kematangan seseorang dalam berpikir.

Berdasarkan Tabel 4, responden yang ikut serta pada penelitian ini didominasi berumur 41-50 tahun yaitu sebanyak 105 orang (39%), dengan demikian responden diharapkan sudah memiliki jenjang kematangan pola pikir dan dapat lebih objektif dan selektif dalam menjawab beragam pertanyaan dan pernyataan dalam kuisisioner.

2) Jenis Kelamin

Jenis kelamin responden digunakan untuk mengetahui keterlibatan gender dalam proses penganggaran di Kota Denpasar. Sebagian besar responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini adalah berjenis kelamin laki- laki yaitu sebanyak 154 orang responden (57%), sedangkan responden yang berjenis kelamin perempuan sebanyak 83 orang (38%).

3) Tingkat Pendidikan

Tingkat pendidikan responden digunakan sebagai indikator untuk mengetahui tingkat intelektualitas responden yang berpartisipasi dalam proses penganggaran (APBD) di Kota Denpasar. Sebagian besar responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini memiliki jenjang pendidikan Sarjana (S1) yaitu sebanyak 115 orang (43%).

4) Masa Kerja

Masa kerja responden digunakan sebagai acuan untuk mengetahui tingkat masa kerja responden selama bekerja di Pemerintah Kota Denpasar. Sebagian besar responden mempunyai masa kerja 16- 20 tahun yaitu 110 orang (61%). Selanjutnya, masa kerja 11-15 tahun adalah 54 orang (20%). Terbanyak ketiga adalah 46 orang (17%) mempunyai masa kerja 26-30 tahun. Sedangkan, responden yang mempunyai masa kerja 5-10 tahun adalah 17 orang (6,3%). Responden yang mempunyai masa kerja 21-25 tahun sebanyak 37 orang (13,7%) dan responden yang mempunyai masa kerja 31-35 tahun adalah 5 orang (2%).

5) Tingkat Pengalaman

Tingkat pengalaman memberi gambaran atas pengalaman yang dimiliki responden yang ikut serta dalam proses penganggaran daerah Kota Denpasar. Pengalaman responden didominasi pada bidang penganggaran lebih dari 4 thn yaitu sebanyak 111 jiwa (41%). Responden yang memiliki pengalaman 1-2 tahun sebanyak 67 (25%). Terbanyak ke tiga adalah responden yang berpengalaman kurang dari 1 tahun yaitu 48 orang (18%). Selanjutnya, responden yang berpengalaman 3-4 tahun yaitu sebanyak 36 orang (13,4%) dan responden yang berpengalaman 4 tahun hanya 7 orang (2,6%).

6) Jabatan Struktural

Jabatan responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini, adalah pejabat Eselon II sebanyak 10 orang (3,7%), Eselon III sebanyak 102 orang (38%) dan Eselon IV sebanyak 157 orang (58,3%).

Uji validitas dan uji reliabilitas merupakan uji instrumen yang digunakan dalam riset ini. Untuk mengukur apakah valid dan apakah tidak suatu kuesioner dipergunakan uji validitas. Pengujian dengan uji korelasi antara skor tiap- tiap butir pertanyaan dengan jumlah skor kuesioner tersebut dipergunakan untuk mengetahui apakah kuesioner yang disusun tersebut valid,. Seperangkat kuesioner dinyatakan valid tatkala suatu pernyataan memiliki kemampuan untuk mengungkapkan suatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Pengujian validitas dan reliabilitas pada riset ini dilakukan dengan mempergunakan 269 responden wajib pajak. Rekapitulasi hasil uji validitas instrumen dapat dilihat pada Tabel 5.

Tabel 5
Hasil Uji Validitas

Variabel	Indikator	Koefisien Korelasi (r)	Nilai Signifikan	Kesimpulan
X ₁ (Partisipasi Penganggaran)	X _{1.1}	0,961	0,000	Valid
	X _{1.2}	0,863	0,000	Valid
	X _{1.3}	0,895	0,000	Valid
	X _{1.4}	0,923	0,000	Valid
	X _{1.5}	0,880	0,000	Valid
X ₂ (Keadilan Distributif)	X _{2.1}	0,986	0,000	Valid
	X _{2.2}	0,972	0,000	Valid
	X _{2.3}	0,966	0,000	Valid
	X _{2.4}	0,976	0,000	Valid
	X _{2.5}	0,813	0,000	Valid
X ₃ (Komitmen Organisasional)	X _{3.1}	0,987	0,000	Valid
	X _{3.2}	0,969	0,000	Valid
	X _{3.3}	0,921	0,000	Valid
	X _{3.4}	0,864	0,000	Valid
	X _{3.5}	0,914	0,000	Valid
	X _{3.6}	0,808	0,000	Valid
	X _{3.7}	0,930	0,000	Valid
Y (Senjangan Anggaran)	X _{3.8}	0,905	0,000	Valid
	X _{3.9}	0,960	0,000	Valid
	Y _{1.1}	0,843	0,000	Valid
	Y _{1.2}	0,906	0,000	Valid
	Y _{1.3}	0,913	0,000	Valid
	Y _{1.4}	0,865	0,000	Valid
	Y _{1.5}	0,798	0,000	Valid

Sumber : data diolah (2015)

Berdasarkan Tabel 5, nilai signifikansi lebih kecil dari 5% dimiliki oleh semua instrumen penelitian yang artinya semua instrumen penelitian adalah valid.

Tabel 6
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Jumlah Item	Cronbach's Alpha	Keterangan
X ₁ (Partisipasi Penganggaran)	5	0,944	Reliabel
X ₂ (Keadilan Distributif)	5	0,967	Reliabel
X ₃ (Komitmen Organisasional)	9	0,976	Reliabel
Y (Senjangan Anggaran)	5	0,916	Reliabel

Sumber : data diolah (2015)

Berdasarkan Tabel 6 dapat dijelaskan bahwa nilai *Cronbach's Alpha* yang lebih besar dari 0,60 dimiliki masing- masing instrumen yang berarti instrumen riset secara keseluruhan adalah reliabel.

Tabel 7
Hasil Uji Normalitas

Persamaan	Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_2 + \beta_5 X_1 X_3 + e$	0,067	0,839

Sumber : data diolah (2015)

Pada Uji Normalitas Tabel 7, disampaikan bahwa pada model persamaan regresi di atas, Asymp. Sig. (2-tailed) mempunyai nilai yang lebih besar dari 0,05. Jadi, dapat ditarik kesimpulan bahwa asumsi normalitas data telah terpenuhi pada model persamaan regresi tersebut.

Tabel 8
Hasil Uji Heterokedastisitas

Persamaan	t	Sig.
$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_2 + \beta_5 X_1 X_3 + e$	0,938	0,349
	-1,232	0,219
	1,286	0,200
	1,618	0,107

-1,191 0,235

Sumber : data diolah (2015)

Tabel 8 menampilkan bahwa tidak ada pengaruh signifikan antara variabel independen terhadap variabel dependen. Ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi t_{hitung} yang semuanya lebih besar dari $alpha$ ($\alpha = 0,05$). Jadi, dapat ditarik kesimpulan yaitu gejala heterokedastisitas tidak ditemukan pada model regresi tersebut.

Tabel 9
Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata- rata	Deviasi Standar
X ₁	269	5,00	20,00	11,4641	4,22307
X ₂	269	5,00	20,00	12,3898	4,43913
X ₃	269	9,00	36,00	21,8914	7,43817
Y	269	5,00	24,46	17,1714	4,10712
Valid N (listwise)	269				

Sumber : data diolah (2015)

Tabel 10
Analisis Regresi Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	16,929	3,276		5,168	0,000
PP	0,410	0,174	0,423	2,358	0,019
KD	0,228	0,086	0,226	2,641	0,009
KO	0,274	0,077	0,339	3,542	0,000
PP*KD	- 0,039	0,005	- 0,981	- 8,287	0,000
PP*KO	- 0,013	0,004	- 0,570	- 3,152	0,002
F	318,441				
Sig. F	0,000				
R Square	0,858				
Adjusted R Square	0,856				

Sumber : data diolah (2015)

Berdasarkan Tabel 10 maka dapat tersusun persamaan regresi sebagai berikut.

$$SA = 16,929 + 0,410PP - 0,039 PP*KD - 0,013 PP*KO$$

Berdasarkan model persamaan regresi tersebut dapat diungkap informasi yaitu:

Tabel 10 menunjukkan bahwa nilai koefisien beta (β_1) ialah 0,410 dan t_{hitung} sebesar 2,358 dengan tingkat signifikansi sebesar $0,019 < 0,05$. Hasil ini menunjukkan bahwa pengaruh positif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Artinya tatkala seseorang pada suatu SKPD semakin berpartisipasi dalam proses penganggaran maka senjangan anggaran akan semakin meningkat.

Nilai koefisien beta (β_4) adalah - 0,039 dan nilai t_{hitung} sebesar - 8,287 pada tingkat signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$. Hasil ini menyatakan bahwa keadilan distributif sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, yang artinya ketika pihak pada suatu SKPD yang ikut serta merasakan keadilan pada proses penganggaran maka kecendrungan semakin minim melakukan senjangan anggaran.

Nilai koefisien beta (β_5) adalah -0,013 dan nilai t_{hitung} sebesar - 3,152 dengan tingkat signifikansi sebesar $0,002 < 0,05$. Hasil ini menyatakan bahwa komitmen organisasional sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, yang artinya semakin bertambahnya komitmen organisasional yang dimiliki oleh pribadi seseorang terhadap suatu SKPD, sehingga akan meminimalkan seseorang tersebut untuk melakukan *budgetary slack*. Sebaliknya, apabila rendahnya komitmen organisasional

seseoran, maka kepentingan pribadi akan lebih diutamakan dan bawahan cenderung akan menciptakan senjangan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan sebelumnya dapat ditarik kesimpulan bahwa terjadi pengaruh positif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, yang artinya apabila pada suatu SKPD semakin tinggi tingkat keikutsertaan dalam penyusunan anggaran maka dapat meningkatkan terciptanya senjangan anggaran. Penyebab terjadinya kondisi tersebut karena terciptanya kesempatan yang besar untuk mempengaruhi proses penganggaran sebelum dinyatakan rampung dalam mempersiapkan suatu anggaran. Eksekutif melakukan senjangan anggaran untuk menghindari risiko ketidakpastian lingkungan dan meningkatkan penilaian kinerja instansinya.

Keadilan distributif mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hal ini artinya apabila keadilan telah dirasakan pihak pada suatu SKPD yang ikut serta pada proses penganggaran maka semakin minim kemungkinan melakukan senjangan anggaran.

Komitmen organisasional juga mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tingginya tingkat komitmen yang ada pada setiap individu terhadap suatu SKPD, maka akan meminimalkan individu untuk melakukan senjangan anggaran. Begitu pula, tatkala rendahnya komitmen bawahan, maka kepentingan

pribadi lebih ditonjolkan dan bawahan dapat melakukan senjangan anggaran. Tingginya Tingkat komitmen organisasi yang dimiliki individu, dimana individu tersebut akan memiliki pandangan positif dan lebih mengarah untuk bertindak dan berperilaku yang terbaik demi kepentingan SKPD.

Hasil penelitian menunjukkan pengaruh positif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, sehingga pengendalian internal yang memadai begitu perlu dilakukan dalam pelaksanaan anggaran di SKPD Se- Kota Denpasar dan diharapkan lebih selektif dan obyektif dalam menentukan individu yang berperan serta dalam proses penganggaran. Pemerintah Kota Denpasar hendaknya dapat menerapkan keterbukaan informasi yang berkaitan dengan penganggaran daerah serta menerapkan dan mengutamakan prinsip efektifitas, efisien dan ekonomis pada perencanaan maupun pelaksanaan APBD Kota Denpasar. Sehingga, pemerintah daerah dapat mengoptimalkan pembangunan daerah dan meningkatkan kepuasan masyarakat terhadap pelayanan publik di Kota Denpasar.

Penelitian ini mendapatkan beberapa hambatan dalam proses pengumpulan data, diantaranya: adanya penolakan SKPD tertentu atas kesediaannya mengisi kuisisioner dengan alasan kesibukan dari responden yang bersangkutan. Arahan pada kajian yang lebih luas dan atau pada unit pemerintahan yang lain seperti badan usaha milik negara atau daerah, rumah sakit dan perguruan tinggi dapat menjadi rekomendasi bagi penelitian mendatang. Peneliti mendatang diharapkan dapat menggunakan etika birokrasi dalam memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

REFERENSI

- Anthony, R.N. dan Govindarajan, V. 2001. *Management Control System*. Edisi 11. Salemba Empat. Jakarta.
- Chenhall, R. Dan Morris, D. 1986. The Impact of Structure, Environment, and Management Accounting System. *The Accounting Review*, Vol. 16. No. 1.
- Dunk, AS. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*.
- Desmiyawati. 2009, Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Pekbis Jurnal*, Vol, 1, No 2.
- Falikhatun. 2007. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Hohesivitas Kelompok. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol. 6 No.2*.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Edisi IV. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance; Universalistic and Contongency Perspective, *Decision Selence* 17.
- Hartono, J. 2004. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Edisi 2004/2005. Yogyakarta; BPF.
- Husnatarina, F. dan Nor, W, 2007. Pengaruh Keterlibatan Pekerjaan dan Budget Emphasis dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. The 1st Accounting Conference Faculty of Economic Universitas Indonesia.
- Komalasari, P.T., Joeseof, J.R. dan Nashih, M. 2004. Pengaruh Negosiasi dan Asimetri Informasi terhadap Badget Outcomes: Sebuah Eksperimen, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 7 No 1.
- Latuheru, B.P. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating: Studi Empis pada KawasaN Industri Maluku. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 7, No. 2.
- Lowe, E.A. dan Shaw, R.W. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Proses. *The Journal of Management Studies* 5. Oktober. pp. 304-315.

- Lukka, K. 1998. Budgetary Biasing in Organization: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization, and Society* 13.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2. Yogyakarta; Andi Offset.
- Maria, D. dan Ertambang, N. 2014. Influence of Fairness Perception and Trust on Budgetary Slack: Study Experiment on Participatory Budgeting Context. *Simposium Nasional Akuntansi XV*. Banjarmasin.
- Merchant, K.A. 1981. The Design of the Corporate Budgeting System : Influence on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*. Vol. 56, No. 4.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget- Setting on Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*.
- Nouri and Parker, R.J. 1996. The Effect of Organization Commitment on the Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*.
- Sandrya, Luh Putu. 2013. Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif pada Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Pemoderasi. (Studi Kasus pada SKPD di Kabupaten Badung, Bali). *Tesis*. Program Pasca Sarjana, Universitas Udayana.
- Schieff, M. Dan Lewin, A.Y. 1970. The Impact of People Budgets. *The Accounting Review* 45.
- Suartana, I.W. 2010. *Akuntansi Keprilakuan*. Edisi 1. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi ke-15. Bandung: Alfabeta.
- Sukartha, I.M. 2007. Pengaruh Manajemen Laba, Kepemilikan Manajerial, dan Ukuran Perusahaan Pada Kesejahteraan Pemegang Saham Perusahaan Target Akuisisi. *Disertasi*. Universitas Gadjah Mada: Yogyakarta.