

**PERAN KOMITMEN ORGANISASI DAN SATUAN KERJA  
PERANGKAT DAERAH DALAM MEMODERASI PENGARUH  
PARTISIPASI PENGANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN**

**Si Made Ayu Sri Wardani Yasa<sup>1</sup>  
I Dewa Nyoman Badera<sup>2</sup>**

<sup>1,2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
email: ayusriwardani@gmail.com

**ABSTRAK**

Tujuan Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran di Pemerintah Kabupaten Tabanan. Tujuan penelitian untuk menguji pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan komitmen organisasi dan karakteristik SKPD sebagai variabel pemoderasi di Pemerintah Kabupaten Tabanan. Penelitian ini dilakukan di 41 SKPD se-Kabupaten Tabanan. Pengambilan sampel dilakukan dengan metode *nonprobability sampling* dengan teknik sampling jenuh. Data dikumpulkan dengan metode survei. Variabel *dependen* dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran dan variabel independen adalah partisipasi penganggaran serta variabel moderasi adalah komitmen organisasi dan karakteristik SKPD. Respondennya adalah 123 orang pejabat di Pemerintah Kabupaten Tabanan yang ikut serta dalam penyusunan anggaran. Data dianalisis dengan regresi moderasi dengan metode interaksi (*Moderated Regression Analysis/MRA*). Hasil penelitian menunjukkan partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Komitmen organisasi tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Karakteristik SKPD memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Pengawasan serta monitoring perlu dilakukan untuk mengantisipasi terjadinya senjangan anggaran.

**Kata Kunci:** partisipasi penganggaran, komitmen organisasi, karakteristik SKPD, senjangan anggaran, Kabupaten Tabanan.

**ABSTRACT**

This study was conducted to determine the effect of budgetary participation on budgetary slack in local government Tabanan. The aim of research to examine the effect of budgetary participation on budgetary slack and organizational commitment and characteristics on SKPD as a moderating variable in Tabanan Regency Government. This study was conducted in 41 SKPD in Tabanan Regency. Sampling was done by nonprobability sampling method with saturated sampling technique. Data was collected by survey. The dependent variable in this study is the budgetary slack and the independent variable was the participation of budgeting as well as moderating variable is the commitment of organizations and SKPD characteristics. Respondents are 123 people in the district government officials Tabanan who participated in the preparation of the budget. Data were analyzed with regression moderation by the method of interaction (Moderated Regression Analysis/MRA). The results show budgetary participation influence on budgetary slack. Organizational commitment does not moderate the effect of budgetary participation on budgetary slack. SKPD characteristics moderate the effect of budgetary participation on budgetary slack. Supervision and monitoring should be done to anticipate budgetary slack.

**Keywords:** participation of budgeting, organizational commitment, SKPD characteristics, Tabanan Regency.

## **PENDAHULUAN**

Proses penyusunan anggaran di Indonesia menyebabkan perubahan mendasar dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pengaturan keuangan, khususnya perencanaan serta anggaran pemerintah dan organisasi sektor publik lainnya. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan suatu proses politik, dimana anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2002).

Dalam proses penganggaran dibutuhkan kerjasama pimpinan satuan kerja di organisasi Pemerintah itu sendiri dan struktur organisasi satuan kerja menunjukkan tanggungjawab bagi setiap pelaksana anggaran. Setiap pelaksana bertanggungjawab untuk mempersiapkan dan mengelola anggarannya masing-masing.

Mekanisme anggaran akan memberikan dampak yang positif atau negatif tergantung dari pengguna anggaran (Anthony dan Govindarajan, 2011). Komalasari dkk (2004) menyatakan bahwa keinginan dan kepentingan atasan memberikan peluang dalam partisipasi penganggaran. Dengan partisipasi diharapkan tercipta anggaran yang sebaik-baiknya, sesuai dengan standar dan harapan dimasa yang akan datang.

Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran juga memberikan wewenang kepada para pimpinan satuan kerja pusat pertanggungjawaban untuk menetapkan isi anggaran mereka. Wewenang yang dimiliki ini memberikan

peluang bagi partisipan untuk menyalahgunakan kewenangannya dalam mempermudah pencapaian anggaran sehingga dapat merugikan organisasi tersebut. Penyalahgunaan ini dapat dilakukan dengan membuat senjangan anggaran.

Senjangan anggaran banyak terjadi pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah, karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004). Dalam hal ini, eksekutif sebagai agen melakukan penyusunan anggaran yang akan disahkan oleh legislatif yang bertindak sebagai prinsipal. Eksekutif memiliki *power* yang lebih besar karena sebagai pelaksana kebijakan, berhubungan dan berinteraksi langsung dengan masyarakatnya sehingga mengakibatkan informasi eksekutif lebih unggul daripada legislatif (Florensia, 2009). Selain lebih dominan dalam proses penyusunan anggaran, pejabat eksekutif juga bertindak sebagai pelaksana anggaran, sehingga memiliki informasi keuangan yang lebih baik dibanding pejabat legislatif (Megasari, 2015).

Proses penganggaran melibatkan banyak karakteristik individu yang berbeda-beda, perbedaan karakteristik ini menimbulkan suatu komitmen organisasi yang berbeda pula terhadap setiap individu. Semakin besar komitmen organisasi yang dimiliki, biasanya akan meminimalisir terjadinya senjangan anggaran. Apabila individu memiliki komitmen yang rendah terhadap organisasinya, maka peluang untuk terjadinya senjangan anggaran sangat besar. Bawahan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan berpandangan

positif dan lebih berusaha untuk berbuat yang terbaik bagi organisasi sehingga akan meminimalisir terjadinya senjangan anggaran.

Suatu organisasi besar seperti pemerintah daerah dapat dianggap sebagai suatu pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban tersebut dipecah-pecah lagi menjadi pusat pertanggungjawaban yang lebih kecil hingga kepada level pelayanan atau program, misalnya dinas-dinas dan sub-sub dinas. Pusat-pusat pertanggungjawaban tersebut biasanya disebut dengan istilah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). SKPD kemudian menjadi dasar perencanaan dan pengendalian anggaran serta penilaian kinerja pada unit yang bersangkutan.

SKPD dalam sebuah pemerintahan daerah, berkewajiban membuat anggaran untuk menyelenggarakan operasional SKPD. Terdapat kecenderungan terjadi perbedaan capaian atau realisasi atas anggaran yang ditetapkan sebelumnya, yang dalam hal ini disebut senjangan anggaran. Senjangan anggaran yang berbeda dapat pula diakibatkan oleh adanya perbedaan karakteristik dari SKPD, apabila didasarkan pada sifat SKPD sebagai pusat pertanggungjawaban, seperti misalnya kecenderungan SKPD yang menjadi pusat pertanggungjawaban pendapatan (*revenue centre*) akan memiliki tingkat senjangan anggaran yang berbeda dibanding dengan SKPD yang mejadi pusat pertanggungjawaban biaya (*cost centre*).

Realisasi PAD dapat dijelaskan dari segi pendapatan pajak daerah, pendapatan retribusi daerah, pendapatan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD. Dari segi pendapatan pajak daerah dimana pada Tahun Anggaran 2014 Pendapatan dari Pajak Daerah dianggarkan sebesar Rp

66,90 milyar dengan realisasi sebesar Rp 94,76 milyar atau melebihi target sebesar Rp 27,86 milyar atau 41,64 persen. Pendapatan Pajak Daerah seluruhnya dikelola oleh SKPD Dinas Pendapatan dan Pasedahan Agung Kabupaten Tabanan dan seluruhnya telah melampaui target.

Pada Tahun Anggaran 2014 Pendapatan Retribusi Daerah dianggarkan sebesar Rp 39,11 milyar dengan realisasi sebesar Rp 42,56 milyar atau 108,83 persen. Pendapatan Retribusi Daerah ini terdiri dari Retribusi Jasa Umum, Retribusi Jasa Usaha, dan Retribusi Perizinan tertentu. Dalam Retribusi Jasa Umum yang termasuk dalam SKPD yang menjadi pusat pertanggungjawaban pendapatan adalah Dinas Kesehatan, Dinas Perhubungan dan Kominfo, Dinas Kebersihan dan Pertamanan, Dinas Kependudukan dan Catatan Sipil, serta Dinas Pendapatan dan Pasedahan Agung. Dalam Retribusi Jasa Usaha yang termasuk dalam SKPD yang menjadi pusat pertanggungjawaban pendapatan adalah Dinas Perhubungan dan Kominfo, Dinas Kebersihan dan Pertamanan, Dinas Kebudayaan dan Pariwisata, Dinas Pendapatan dan Pasedahan Agung, Dinas Pertanian Tanaman Pangan dan Hortikultura, Dinas Peternakan, serta Dinas Perikanan dan Kelautan. Dalam Retribusi Perizinan Tertentu yang termasuk dalam SKPD yang menjadi pusat pertanggungjawaban pendapatan adalah Badan Penanaman Modal dan Perijinan Daerah serta Dinas Perhubungan dan Kominfo.

Pada Tahun 2014 Pendapatan daerah yang bersumber dari Lain-Lain PAD yang sah dianggarkan sebesar Rp 110,93 milyar sedangkan realisasinya sebesar Rp 128,87 milyar atau 116,16 persen. Dalam Lain-lain PAD yang sah menurut

SKPD yang menjadi pusat pertanggungjawaban pendapatan adalah Badan Rumah Sakit Umum.

Kabupaten Tabanan memiliki luas wilayah yang cukup besar dengan tingkat kepadatan penduduk yang cukup rendah menyebabkan dalam kurun waktu 2 tahun dari tahun 2010-2013 masih terdapat pemekaran pada tingkat banjar (setingkat dusun). Pemekaran ini tentunya bertujuan untuk meningkatkan dan mendekatkan pelayanan bagi masyarakat (Bappeda, 2014).

Pada tahun anggaran 2014, Pemerintah Kabupaten Tabanan mengelola pendapatan Rp 1.328,58 milyar dengan realisasi Rp 1.275,19 milyar dan anggaran belanja Rp 1.415,63 milyar dengan realisasi Rp 1.290,18 milyar. Adanya capaian anggaran yang melampaui atau tidak mencapai target yaitu pendapatan sebesar 92,62 persen dan belanja 91,14 persen tersebut dapat disebabkan oleh beberapa faktor, antara lain: (1) adanya efisiensi anggaran, (2) pengelola anggaran cenderung menetapkan anggaran lebih rendah untuk memudahkan dalam mencapai realisasinya sehingga kecenderungan terjadi senjangan anggaran, atau (3) anggaran yang tidak bisa terealisasi menjadi kendala tersendiri karena dianggap pengelola anggaran tidak sesuai dengan target yang diharapkan.

Berdasarkan latar belakang diatas yang ditunjang oleh hasil penelitian-penelitian terdahulu dan data Realisasi Pendapatan Daerah serta Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Pemerintah Kabupaten Tabanan Tahun 2014, maka mendorong peneliti untuk menguji peran komitmen organisasi dan karakteristik SKPD dalam memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran di Pemerintah Kabupaten Tabanan.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, maka yang menjadi tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut: 1). Untuk membuktikan secara empiris partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran; 2). Untuk mengetahui pengaruh komitmen organisasi memoderasi partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran; 3). Untuk mengetahui pengaruh karakteristik SKPD memoderasi partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Teori keagenan mendeskripsikan hubungan antara pemegang saham sebagai prinsipal dan manajemen sebagai agen. Manajemen merupakan pihak yang dikontrak oleh pemegang saham untuk bekerja demi kepentingan pemegang saham. Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana satu atau lebih orang (prinsipal) memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal serta memberi wewenang kepada agen membuat keputusan yang terbaik bagi prinsipal..

Di Indonesia entitas terdiri dari dua sektor, yaitu entitas sektor publik dan non publik/swasta. Anggaran sektor publik bersifat terbuka untuk publik. Sedangkan anggaran pada sektor swasta bersifat tertutup untuk publik. Persamaan dari kedua sektor ini dalam hal pihak-pihak yang mengelola entitas tersebut yaitu prinsipal dan agen.

Dalam teori keagenan dinyatakan bahwa entitas merupakan urat nadi dari hubungan-hubungan keagenan. Bawahan (*agent*) yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal (Latuheru, 2005). Senjangan anggaran terjadi karena bawahan cenderung

memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut.

Anggaran didefinisikan sebagai suatu rencana yang disusun secara sistematis dalam bentuk angka dan dinyatakan dalam unit moneter yang meliputi seluruh kegiatan perusahaan untuk jangka waktu (periode) tertentu di masa yang akan datang. Oleh karena itu rencana yang disusun dinyatakan dalam bentuk unit moneter, maka anggaran sering kali disebut juga dengan rencana keuangan. Secara lebih substansial, penganggaran merupakan komitmen resmi manajemen yang terkait dengan harapan manajemen tentang pendapatan, biaya dan beragam transaksi keuangan dalam jangka waktu tertentu di masa yang akan datang.

Partisipasi penganggaran merupakan suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut (Hanson, 1966).

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, dimana para anggota organisasi ikut serta dan mempunyai pengaruh dalam pembuatan keputusan yang berkepentingan dengan mereka. Milani (1975), menyatakan bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan anggaran partisipatif tersebut. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer akan meningkat.

Anggaran partisipatif mengarah kepada seberapa besar keterlibatan individu dalam menyusun anggaran serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran. hal ini diperlukan agar para manajer merasa lebih puas dan produktif dalam bekerja, sehingga akan timbul perasaan untuk selalu ingin berprestasi.

Pendekatan *agency theory* dapat menjelaskan konsep senjangan anggaran. Dalam perspektif *agency theory* praktik senjangan anggaran dipengaruhi adanya konflik kepentingan *principal* dengan kepentingan antar agen (manajemen) yang muncul karena setiap pihak berusaha untuk mempertahankan atau mencapai tingkat kemakmuran yang dikehendakinya.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2005:85), *budget slack* adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi. Kesenjangan anggaran atau yang lebih dikenal dengan *budget slack* dilakukan oleh bawahan yaitu dengan menyajikan anggaran dengan tingkat kesulitan yang rendah agar mudah dicapai dan kesenjangan ini cenderung dilakukan oleh bawahan karena mengetahui bahwa kinerja mereka diukur berdasarkan tingkat pencapaian anggaran yang telah ditetapkan bersama.

Jika pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran, maka bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan memberikan penilaian kinerja yang baik. Sehingga, pada organisasi yang memberikan *rewards* berdasar pencapaian anggaran, hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran adalah positif.

Persoalan-persoalan senjangan anggaran terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuatan keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran dan kepemimpinan yang tidak selektif. Permasalahan ini sering diidentifikasi dengan anggaran pemerintah. Anggaran seperti ini lebih berbahaya di pemerintahan, karena yang memberikan persetujuan adalah badan legislatif yang tidak terlibat dalam proses manajemen setelah memberikan persetujuan. Permasalahan pembengkakan anggaran pada dasarnya dapat diatasi melalui pendidikan anggaran secara berkesinambungan yang efektif yang memusatkan pada kebijakan dan keluwesan dalam menjalankan program perencanaan dan pengendalian.

Perencanaan anggaran harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Adanya sasaran anggaran yang jelas maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Mowday *et al* (1979) menyebutkan bahwa komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai organisasi. Komitmen organisasi sedikitnya memiliki tiga karakteristik. Pertama, memiliki kepercayaan yang kuat dan menerima nilai-nilai dan tujuan organisasi. Kedua, kemauan yang kuat untuk berusaha atau bekerja keras untuk organisasi. Ketiga, keinginan untuk tetap menjadi anggota organisasi.

Allen and Meyer (1990) juga menyatakan bahwa karyawan yang memiliki komitmen pada organisasinya akan bekerja dengan penuh dedikasi karena karyawan yang memiliki komitmen tinggi menganggap bahwa hal yang penting harus dicapai adalah pencapaian tugas dalam organisasi. Karyawan yang memiliki komitmen tinggi pada organisasi juga memiliki pandangan positif dan akan melakukan yang terbaik untuk kepentingan organisasi. Komitmen ini membuat karyawan memiliki keinginan untuk memberikan tenaga dan tanggungjawab yang lebih menyokong kesejahteraan dan keberhasilan organisasi tempatnya bekerja.

Pusat pertanggungjawaban adalah unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban dimaksudkan untuk membantu mengimplementasikan rencana manajemen puncak. Dalam kaitan ini, organisasi terdiri dari kumpulan pusatpertanggungjawaban.

Pusat pertanggungjawaban merupakan bagian yang paling kompeten untuk menyiapkan anggaran karena merekalah yang paling dekat dan berhubungan langsung dengan aktivitas pelayanan masyarakat. Adapun kompetensi penting ini muncul adalah karena pusat pertanggungjawaban mengemban fungsi sebagai *budget holder*, sehingga proses penyiapan dan pengendalian anggaran harus menjadi fokus perhatian manajer pusat pertanggungjawaban (Mardiasmo, 2002).

Ketidakkonsistenan antara satu peneliti dengan peneliti lainnya ditunjukkan dari hasil penelitian sebelumnya, sehingga para peneliti berkesimpulan bahwa ada variabel lain yang mempengaruhinya. Untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil temuan tersebut, dapat dilakukan

dengan menggunakan pendekatan kontijensi (Govindarajan, 1986 dalam Hustanarina dan Nor, 2007).

Pendekatan kontijensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai variabel *moderating* maupun *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Variabel *Moderating* adalah variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variable (Murray, 1990 dalam Husnatarina dan Nor, 2007). Sedangkan variabel *intervening* adalah variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel lain dan mempengaruhi variabel lainnya. Dengan kata lain variabel *intervening* merupakan variabel perantara antara dua variabel. Dalam penelitian ini, pendekatan kontijensi akan digunakan untuk mengevaluasi keefektifan hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Berdasarkan pendekatan kontijensi di atas peneliti menduga komitmen organisasi dan karakteristik SKPD akan memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Sistem anggaran berbasis kinerja yang kini diberlakukan adalah reformasi dari sistem anggaran berbasis tradisional yang menggunakan kinerja sebagai tolok ukur keberhasilan suatu organisasi dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Namun, penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran daerah menimbulkan terjadinya senjangan anggaran. Selain itu, tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah sering menimbulkan senjangan anggaran, karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004).

Partisipasi penganggaran dapat menurunkan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran (Onsi ,1973, Merchant ,1985 dan Dunk, 1993). Hal ini disebabkan karena dalam proses penyusunan anggaran pihak penyusun anggaran memberikan informasi akurat. Hasil penelitian yang berbeda menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran akan meningkatkan kecenderungan dalam menciptakan senjangan anggaran (Lowe dan Shaw, 1968, Young, 1985 dan Lukka, 1988). Berdasarkan uraian diatas dan ketidakkonsistenan hasil penelitian-penelitian terdahulu, maka dapat dihipotesiskan:

H<sub>1</sub>: Partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran.

Penelitian sebelumnya seperti Nouri dan Parker (1996), Latuheru (2005), Hastuti dan Yulianti (2007) telah menggunakan variabel komitmen organisasi sebagai faktor kontijensi dalam menentukan hubungan partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian ketiganya menunjukkan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Hal ini menjelaskan bahwa semakin meningkat partisipasi seseorang dalam proses penyusunan anggaran, maka akan menimbulkan terjadinya senjangan anggaran. Guna memperlemah terjadinya senjangan anggaran, komitmen organisasi dalam tiap-tiap individu penerapannya perlu ditingkatkan. Hal ini sekaligus menunjukkan bahwa komitmen organisasi dapat digunakan sebagai variabel moderasi. Maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H<sub>2</sub>: Komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran

Karakteristik perusahaan pada sektor privat merupakan sifat atau ciri khas yang melekat pada suatu entitas usaha yang dapat dilihat dari beberapa segi diantaranya jenis usaha, tingkat likuiditas, tingkat profitabilitas dan ukuran perusahaan (Laraswita dan Indrayani, 2010). Karakteristik perusahaan dapat didasarkan pada dua kategori yang berbeda, yaitu *high profile* dan *low profile* untuk menilai perusahaan yang sensitif terhadap lingkungan (Permana, 2014). Karakteristik SKPD memiliki ciri yang hampir sama dengan karakteristik perusahaan, akan tetapi terdapat perbedaan pada letak sektornya dimana SKPD terletak pada sektor publik. Hal ini menjelaskan bahwa dengan adanya karakteristik SKPD yang berbeda-beda, akan menurunkan terjadinya senjangan anggaran. Maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H<sub>3</sub>: Karakteristik SKPD memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran

#### **METODE PENELITIAN**

Metode penelitian ini menggunakan 1 (satu) variabel bebas, 2 (dua) variabel pemoderasi dan 1 (satu) variabel terikat. Penelitian ini menggunakan variabel terikat (*dependent*) yaitu senjangan anggaran, variabel bebas (*independent*) yaitu partisipasi penganggaran, dan variabel pemoderasi yaitu komitmen organisasi dan karakteristik SKPD. Jumlah sampel yang diambil adalah sebanyak 123 (seratus

dua puluh tiga) orang. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini diambil dengan menggunakan metode Sensus atau Sampel Jenuh.

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei berupa kuesioner, yaitu dengan cara memberikan serangkaian pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawab (Sugiyono, 2011;135). Kuesioner yang disebarkan berupa daftar pernyataan tertulis kepada responden mengenai partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, komitmen organisasi dan karakteristik SKPD.

Masing-masing variabel tersebut disiapkan dengan jumlah pernyataan yang berbeda satu dengan lainnya. Kuesioner disertai dengan surat permohonan untuk menjadi responden diberikan secara langsung. Tenggang waktu yang diberikan untuk mengisi kuesioner adalah selama 20 menit. Jika ada halangan tertentu, responden diberikan kebijakan berdasarkan kesepakatan antara peneliti dengan responden. Selain itu, wawancara/*interview* juga dilakukan dengan narasumber untuk memperoleh data. Wawancara disertai dengan pedoman wawancara disertai dengan pedoman wawancara yang terstruktur.

Teknik analisis data yang digunakan pada penelitian ini adalah Analisis Regresi Moderasi, uji kelayakan model dan uji hipotesis bertujuan mengetahui pengaruh komitmen organisasi dan karakteristik SPKD sebagai pemoderasi, serta pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran di pemerintah Kabupaten Tabanan.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

**Tabel 1.**  
**Karakteristik Responden**

No	Variabel	Jumlah	Persentase (%)
1	Jenis Kelamin		
	Laki-laki	94	78,3
	Perempuan	26	21,7
	Total	120	100
2	Usia (tahun)		
	31 – 35	7	5,8
	36 – 40	12	10,0
	41 – 45	22	18,3
	46 - 50	36	30,0
	51 – 55	29	24,2
	>= 55	11	9,2
	Total	120	100
3	Masa Kerja		
	< 1	13	10,8
	1 – 2,5	39	32,5
	2,5 – 5	37	30,8
	> 5	31	25,8
	Total	120	100
4	Pendidikan		
	SLTP	4	3,3
	SLTA	11	9,2
	Diploma	54	45,0
	S1	38	31,7
	S2	13	10,8
	Total	120	100

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 1 dapat dijelaskan bahwa distribusi responden menurut jenis kelamin dalam penelitian ini terdiri dari 26 orang wanita dan 94 orang pria dengan persentase 22% wanita dan 78% pria. Untuk umur responden dibawah 30 tahun sebanyak 3 orang (2,5%); lebih dari 30 sampai dengan 40 tahun sebanyak 19 orang (15,8%); lebih dari 40 sampai dengan 50 tahun sebanyak 58 orang (48,3%) dan responden yang memiliki umur lebih dari 50 tahun sebanyak 40 orang (33,3%). Masa kerja responden dibawah 1 tahun sebanyak 13 orang (10,8%); 1 sampai dengan 2,5 tahun sebanyak 39 orang (32,5%); 2,5 sampai dengan 5 tahun sebanyak 37 orang (30,8%) dan lebih dari 5 tahun sebanyak 31

orang (25,8%). Tingkat pendidikan responden untuk SLTP/SLTA/Diploma sebanyak 69 orang (57,5%); Sarjana Strata 1 sebanyak 38 orang (31,7%) dan Sarjana Strata 2 sebanyak 13 orang (10,8%).

**Tabel 2.**  
**Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas**

No	Indikator	<i>Pearson Correlation</i> (r)	<i>Sig. (2-tailed)</i>	Keterangan	Reliabilitas
1	Partisipasi Penganggaran				0,837
	X1.1	0,852	0,000	Valid	
	X1.2	0,548	0,002	Valid	
	X1.3	0,865	0,000	Valid	
	X1.4	0,754	0,000	Valid	
	X1.5	0,758	0,000	Valid	
	X1.6	0,718	0,000	Valid	
2	Komitmen Organisasi				0,930
	X2.1	0,894	0,000	Valid	
	X2.2	0,794	0,000	Valid	
	X2.3	0,860	0,000	Valid	
	X2.4	0,817	0,000	Valid	
	X2.5	0,821	0,000	Valid	
	X2.6	0,842	0,000	Valid	
	X2.7	0,862	0,000	Valid	
3	Senjangan Anggaran				0,859
	Y.1	0,824	0,000	Valid	
	Y.2	0,806	0,000	Valid	
	Y.3	0,887	0,000	Valid	
	Y.4	0,472	0,000	Valid	
	Y.5	0,742	0,000	Valid	
	Y.6	0,654	0,000	Valid	
	Y.7	0,751	0,000	Valid	

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan hasil uji validitas yang dilakukan dalam penelitian ini diperoleh nilai *Pearson Correlation* dari semua instrumen variabel bernilai positif serta lebih

besar daripada nilai  $r$  tabel (0,3). Disamping itu, semua instrumen variabel bernilai signifikan dibawah 0,05, yang artinya semua pertanyaan dapat dikatakan valid.

Berdasarkan Tabel 2 pengujian reliabilitas instrument seluruh variabel penelitian, diperoleh nilai koefisien *cronbach's alpha* semua variabel lebih besar dari 0,60, maka dapat dikatakan bahwa semua instrumen yang digunakan dalam variabel penelitian ini adalah reliabel.

**Tabel 3.**  
**Analisis Regresi Linier Berganda**

Variabel	Unstandardized	t	Sig.
	Coefficients		
	B		
(Constant)	-7,629	-0,763	0,447
Partisipasi	1,237	2,163	0,033
Penganggaran			
Komitmen Organisasi	0,709	2,081	0,040
Karakteristik SKPD		2,975	0,004
Partisipasi	7,642	-1,143	0,255
Penganggaran*			
Komitmen Organisasi	-0,021		
Partisipasi		-2,956	0,004
Penganggaran*			
Karakteristik SKPD			
	-0,338		
F	26,589		
Sig.F	0,000		
R Square	0,583		
Adjusted R Square	0,518		

Sumber: data diolah, 2015

Berdasarkan tabel 3 di atas dapat diestimasi model regresi sebagai berikut:

$$Y = -7,629 + 1,237X_1 + 0,709 X_2 + 7,642 X_3 - 0,021 X_3X_1 - 0,338 X_2X_1 \dots (1)$$

Berdasarkan model persamaan regresi tersebut dapat dijelaskan informasi sebagai berikut:

Nilai konstanta adalah  $-7,629$ , artinya apabila variabel partisipasi penganggaran, komitmen organisasi, karakteristik SKPD, dan interaksi antara variabel moderasi tidak ada atau sama dengan 0 (nol), maka variabel senjangan anggaran memiliki kecenderungan menurun.

Nilai koefisien regresi partisipasi penganggaran adalah  $1,237$  dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,033$ , artinya apabila variabel partisipasi penganggaran meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel senjangan anggaran akan memiliki kecenderungan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan, dan variabel partisipasi penganggaran mampu meningkatkan senjangan anggaran.

Nilai koefisien regresi komitmen organisasi adalah  $0,709$  dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,040$ , artinya apabila variabel komitmen organisasi meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel senjangan anggaran akan memiliki kecenderungan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan, dan variabel komitmen organisasi mampu meningkatkan senjangan anggaran.

Nilai koefisien regresi karakteristik SKPD adalah  $7,642$  dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,004$ , artinya apabila variabel karakteristik SKPD meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel senjangan anggaran akan memiliki kecenderungan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan, dan variabel karakteristik SKPD mampu meningkatkan senjangan anggaran.

Nilai koefisien regresi moderasi adalah  $-0,021$  dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,255$ , artinya apabila interaksi variabel partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel senjangan anggaran akan memiliki kecenderungan menurun dengan asumsi variabel lainnya

konstan, interaksi variabel partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi tidak mampu meningkatkan senjangan anggaran.

Nilai koefisien regresi moderasi<sup>2</sup> adalah -0,338 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,004, artinya apabila interaksi variabel partisipasi penganggaran dan karakteristik SKPD meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel senjangan anggaran akan memiliki kecenderungan menurun dengan asumsi variabel lainnya konstan, interaksi variabel partisipasi penganggaran dan karakteristik SKPD mampu meningkatkan senjangan anggaran.

*Adjusted R square* digunakan untuk mengetahui seberapa jauh kemampuan model dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Tidak seperti nilai  $R^2$ , nilai *adjusted R square* dapat naik atau turun apabila satu variabel independen ditambah ke dalam model. Penambahan atau pengurangan jumlah variabel independen dapat menyebabkan kenaikan atau penurunan nilai error, sehingga nilai  $R^2$  harus disesuaikan (*adjusted*). Berdasarkan Tabel 3 dapat diketahui bahwa besarnya nilai *Adjusted R square* sebesar 0,518 yang berarti 51,80 persen variabel terikat senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel bebas partisipasi penganggaran, komitmen organisasi dan karakteristik SKPD, sedangkan sisanya 48,20 persen dijelaskan oleh variabel lain diluar variabel yang digunakan.

Uji F menghasilkan nilai  $F_{hitung}$  sebesar 26,589 dengan signifikansi 0,000 lebih kecil dari tingkat signifikansi yang ditetapkan  $\alpha = 0,05$  ( $\alpha = 5$  persen). Dengan demikian, model penelitian yang digunakan layak dan pembuktian Hipotesis dapat dilanjutkan.

Hipotesis 1 menyatakan partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Hasil analisis regresi pada Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai koefisien beta ( $\beta_1$ ) adalah 1,237 dan  $t_{hitung}$  sebesar 2,163 dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,033 > 0,025$ . Hasil ini menunjukkan hipotesis 1 diterima, yang berarti bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran.

Hipotesis 2 menyatakan komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil analisis pada Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai koefisien beta ( $\beta_4$ ) 0,709 dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 2,081 dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,040 > 0,025$ . Hipotesis 2 ditolak, berarti bahwa interaksi partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi tidak berpengaruh pada senjangan anggaran. Komitmen organisasi tidak memengaruhi hubungan antara partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Hipotesis 3 menyatakan bahwa karakteristik SKPD memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil analisis regresi moderasi pada Tabel 3 menunjukkan nilai koefisien beta ( $\beta_5$ ) sebesar 7,642 dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 2,975 dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,004 < 0,025$ . Hipotesis 3 diterima, berarti karakteristik SKPD memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Hipotesis 1 menunjukkan pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi partisipasi pejabat di tiap-tiap SKPD dalam penyusunan anggaran menyebabkan peningkatan senjangan anggaran. Penelitian ini berhasil membuktikan Hipotesis 1 yang menyatakan

partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Pada kondisi ini partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah partisipasi dimana semua pihak yang berpartisipasi membiaskan informasi yang mereka komunikasikan kepada pembuat keputusan sehingga distribusi sumber daya melebihi kebutuhan yang seharusnya.

Semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran (Lowe dan Shaw, 1968, Young, 1985 dan Lukka, 1988). Apabila atasan tidak memiliki informasi yang cukup mengenai kinerja bawahan dan tidak dapat menentukan kontribusi bawahan terhadap hasil sebenarnya.

Hipotesis 2 menunjukkan pengaruh komitmen organisasi pada hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran. Hasil pengujian menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap senjangan anggaran. Koefisien regresi interaksian bertanda negatif yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi akan menyebabkan niat untuk melakukan senjangan anggaran semakin rendah. Individu yang memiliki komitmen yang tinggi akan mendedikasikan potensi diri yang dimiliki kepada organisasi guna menghasilkan kinerja yang sesungguhnya.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Nouri dan Parker (1996), Latuheru (2005), Hastuti dan Yuliati (2007) yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran

Hipotesis 3 menunjukkan pengaruh karakteristik SKPD pada hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran. Hasil pengujian menunjukkan bahwa karakteristik SKPD berpengaruh negatif signifikan pada hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Koefisien regresi negatif menunjukkan bahwa karakteristik SKPD akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran yang semakin rendah. Penentuan perbedaan karakteristik SKPD ini didasarkan pada SKPD berkarakter sebagai pusat pertanggungjawaban biaya dan sebagai pusat pertanggungjawaban pendapatan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Laraswita dan Indrayani (2010) yang menyatakan bahwa ciri khas yang melekat pada organisasi akan memengaruhi kinerja organisasi. Hasil penelitian Permana (2014) menyatakan karakteristik perusahaan dapat didasarkan pada dua kategori yang berbeda, yaitu *high profile* dan *low profile* untuk menilai perusahaan yang sensitif terhadap lingkungan. Karakteristik SKPD yang berbeda, dapat memengaruhi terjadinya senjangan anggaran.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan dapat disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Ini berarti semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran maka dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Pihak-pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran memberikan informasi yang bias kepada pembuat keputusan.

Komitmen organisasi tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hal ini berarti interaksi antara variabel komitmen organisasi dengan partisipasi penganggaran tidak berpengaruh signifikan yang menunjukkan bahwa adanya komitmen organisasi tidak memengaruhi hubungan partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran. Karakteristik SKPD memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Ini berarti interaksi antara karakteristik SKPD dan partisipasi penganggaran secara signifikan memengaruhi hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran.

Berdasarkan simpulan dan hasil analisis pada sub bab sebelumnya dapat dikemukakan beberapa saran, yaitu sebagai berikut: 1). Pemerintah daerah disarankan untuk lebih sering mengadakan sosialisasi tentang proses penyusunan anggaran sehingga mampu meningkatkan pengetahuan kepala SKPD maupun pejabat yang terlibat dalam proses tersebut; 2). Peneliti selanjutnya dapat mempertimbangkan penggunaan variabel lain, misalnya penekanan anggaran, *budgetary control*, gaya kepemimpinan

## **REFERENSI**

- Allen, N. J. and Meyer, J. P., 1993, Organizational commitment: Evidence of career stage effects? *Journal of Business Research*, 26: h: 49-61
- Anthony, Robert N dan Govindarajan. 2005. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Terjemahan Kurniawan Tjakrawala. Jakarta : Salemba Empat.
- Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (Bappeda) 2014. *Profil Tabanan Serasi Tahun 2014* : Bappeda Kabupaten Tabanan.

- Dunk, A.S., 1993, The Effects of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol. 68 (2). h: 400-410.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science* 17. h: 496-516.
- Hanson, Ernest I. 1966. *The Budgetary Control Function*. The Accounting Review. April. h: 239-243., McGraw-Hill.
- Hastuti, Sri dan Yuliati. 2007. *Organizational Commitment Memperkuat Budget Participation dengan Budgetary Slack*. *Jurnal Riset Ekonomi dan Bisnis* Vol. 7 No.2.
- Husnatarina, F. dan Nor, W. 2007. Pengaruh Keterlibatan Pekerjaan dan Budget Emphasis dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *The 1<sup>st</sup> Accounting Conference Faculty of Economic Universitas Indonesia*. h: 1-25. Depok 7-9 November.
- Jensen, M. dan Meckling W. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost And Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. 3. h: 305-360.
- Kartiwa, H.A. 2004. Proses Penyusunan Anggaran (APBD) dan Arah Kebijakan Umum. *Makalah Sukabumi*, 8 Desember 2004
- Komalasari, P.T., Joeseof, J.R. dan Nashih, M. 2004. Pengaruh Negosiasi dan Asimetri Informasi terhadap Budget Outcomes: Sebuah Eksperimen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 7, No. 1, h: 57-73. Januari.
- Laraswita, Novalita dan Emmy Indrayani. 2010. Karakteristik Perusahaan terhadap Kelengkapan Pengungkapan dalam Laporan Tahunan Sektor Properti dan *Real Estate* yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *E-Journal Universitas Gunadharma*.
- Latuheru, Belianus Patria. 2005. Pengaruh Partisipasi penganggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*. Vol 7. h: 117-130.
- Lowe, E. A. And R. W. Shaw. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Proses. *The Journal of Management Studies* 5. Oktober. h: 304-315.

- Lukka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization, and Society* 13. h: 281-301.
- Maha Prihartini, Ni Luh Gede Candra dan Adi Erawati, Ni Made. 2015. Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Kinerja Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*. Universitas Udayana
- Mardiasmo, 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Merchant, K. A. 1985. Budgeting and Propersity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organization, and Society*. 10. h: 201-210.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Partisipation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A field Study. *The Accounting Review*. April. h:274-284.
- Murray Dennis. 1990. The Performance Effects of Participatice Budgeting: An Integration on Intervening & Moderating Variabels. *Behavior Research in Accounting*. Vol 2.
- Nouri, H., dan R.J. Parker, 1996, The Effect of Organizational Comitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*, Vol 8. h: 74-89.G
- Permana, Putu Gede Wisnu. 2014. Pengaruh Karakteristik Perusahaan dalam Memoderasi Hubungan Antara Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* dan Persepsi Investor. *Tesis*. Universitas Udayana.
- Pratama, R. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi Sebagai Pemoderasi. *Jurnal Skripsi*. Universitas Negeri Padang.
- Sugiyono. 2011. *Statistika Untuk Penelitian*. Cetakan ke-18. Bandung. ALFABETA
- Yilmaz, E. Dan Ozer, G. 2011. The Effects of Environmental Uncertainty and Bugetary Control Effectiveness on to Creat Budgetary Slack in Public Sector. *African Journal of Business Management*. Vol. 1. h: 37-35
- Young, S.M., 1985, Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Symmetric Information on Budgeting Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23 (2). h: 829-842.