

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN DAN MOTIVASI SEBAGAI VARIABEL MODERASI

ABSTRACT

This purpose of this research is to examine : 1) the effect of budgetary participation on budgetary slack, 2) the effect of budgetary participation on budgetary slack with environment uncertainty as moderating, 3) the effect of budgetary participation on budgetary slack with motivation as moderating

The population in this study was SKPD in Kabupaten Siak. The selection of sample used purposive sampling method. Data that is used in this research is primary data, that was collected by survey techniques by distributing questionnaires to each middle and bottom managers at SKPD at Kabupaten Siak. Moderated regression analysis was used as the method of analysis.

The result of hypotheses analysis show that budgetary participation have positive and significance effect on budgetary slack. Environment uncertainty effect on the relationship of budgetary participation and budgetary slack, and motivation has effect on the relationship of budgetary participation and budgetary slack.

Keywords: Budgetary slack, budgetary participation, environment uncertainty, and motivation

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji: 1) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, 2) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai moderasi, 3) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan motivasi sebagai moderasi. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD di Kabupaten Siak. Pemilihan sampel menggunakan metode purposive sampling. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yang dikumpulkan dengan teknik survei dengan menyebarkan kuesioner kepada masing-masing manajer menengah dan bawah di SKPD di Kabupaten Siak. Metode analisis yang digunakan pada penelitian ini adalah *Moderated regression analysis*.

Hasil analisis hipotesis menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Ketidakpastian lingkungan berpengaruh pada hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, dan motivasi berpengaruh positif terhadap hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

Kata kunci: senjangan anggaran, partisipasi anggaran, ketidakpastian lingkungan dan motivasi

PENDAHULUAN

Reformasi akuntansi pemerintahan di Indonesia dalam pelaksanaannya akan berdampak terhadap reformasi anggaran yang meliputi proses penyusunan, pengesahan,

pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran. Perubahan ini mempermudah proses penyusunan rencana-rencana kerja pemerintahan daerah yang dituangkan dalam bentuk anggaran dan akan dijadikan pedoman dalam melaksanakan berbagai urusan pemerintahan, demi mencapai tujuan visi dan misi yang telah ditetapkan tiap-tiap pemerintahan daerah.

Anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode (PP 71 tahun 2010 tentang sistem akuntansi pemerintahan). Anggaran merupakan perkiraan pendapatan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang. Untuk mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan pemerintah dibutuhkan penetapan anggaran. Penetapan anggaran ini melibatkan banyak pihak dan setiap unit kerja pemerintah. Hal ini dimaksudkan agar setiap unit bisa memberikan aspirasi nya dalam menyusun anggaran sehingga tercipta pembangunan yang sesuai sasaran.

Anggaran di pemerintahan sangat penting, karena menyangkut dana publik dan harus dipertanggung jawabkan atas pemakaiannya. Adanya kemungkinan penetapan anggaran yang lebih tinggi dari yang seharusnya dapat terealisasi mengidentifikasi adanya senjangan anggaran.

Menurut Arfan (2010) senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dengan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi tugas tersebut. Dalam keadaan terjadinya budgetary slack, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai. Budgetary slack juga bisa terjadi karena adanya informasi yang bias dalam pelaksanaan partisipasi anggaran sehingga tujuan dibentuknya anggaran tersebut sulit dicapai. Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh

beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono,1999 dalam falikhatun 2007).

Dengan munculnya kebijakan mengenai otonomi daerah yaitu Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, pemerintah daerah mendapat tantangan baru dalam menangani anggaran, salah satu prosedur nya adalah dengan metode partisipatif dengan melibatkan masing-masing SKPD untuk mengajukan anggaran, mempersiapkan anggaran dan melaksanakan penyusunan anggaran. Partisipasi anggaran adalah proses yang menggambarkan keterlibatan individu-individu yang terlihat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut, (Brownell,1982). Mekanisme anggaran akan mempengaruhi perilaku bawahan yaitu mereka akan merespon positif atau negatif tergantung pada penggunaan anggaran. Bawahan dan atasan akan berperilaku positif apabila tujuan pribadi bawahan dan atasan sesuai dengan tujuan organisasi. Selanjutnya bawahan akan berperilaku negatif apabila anggaran tidak diadministrasikan dengan baik, sehingga bawahan dapat menyimpang dari tujuan organisasi (Anthony dan Govindradjan,2001). Perilaku dysfunctional ini merupakan perilaku bawahan yang mempunyai konflik dengan tujuan organisasi (Hansen dan Mowen, 2009). Konflik ini bisa saja akan menimbulkan masalah dalam menyusun anggaran (partisipasi anggaran) seperti (1) atasan atau bawahan akan menetapkan standar anggaran yang terlalu tinggi ataupun terlalu rendah, (2) bawahan akan membuat budgetary slack dengan cara mengalokasikan sumber dari yang dibutuhkan, dan (3) terdapat partisipasi semu (Hansen dan Mowen,2009). Salah satu masalah yang sering dikaitkan dari partisipasi anggaran adalah nya adalah penciptaan senjangan anggaran atau *budgetary slack*.

Peneliti-peneliti akuntansi terdahulu telah meneliti pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian-penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi bawahan dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Supanto (2010) dan Sinaga (2013) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negative terhadap senjangan anggaran. Artinya, semakin besar partisipasi dalam penyusunan anggaran maka senjangan anggaran semakin berkurang atau partisipasi anggaran cenderung akan mengurangi *budgetary slack*. Sebaliknya, hasil penelitian Young (1985), Falikhatun (2007), Kartika (2010), dan Fatmawati (2013) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, artinya semakin tinggi partisipasi anggaran maka semakin tinggi pula terjadinya senjangan anggaran atau dengan kata lain partisipasi menyebabkan senjangan anggaran.

Ketidakkonsistenan penelitian tersebut menurut (Govindarajan 1986) memungkinkan dilakukan pendekatan kontijensi (*contingency theory*) dengan cara memasukan variable lain yang mungkin mempengaruhi hubungan partisipasi dengan senjangan anggaran. Oleh karena itu penelitian ini disamping menguji kembali hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran, juga didekati dengan faktor kontijensi dengan memasukkan variabel moderasi dalam menguji hubungan tersebut. Penelitian ini menggunakan variabel ketidakpastian lingkungan dan motivasi sebagai variabel moderasi dalam menguji hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran.

Kartika (2010) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi. Hasil penelitian ini menunjukkan ketidakpastian lingkungan mampu bertindak sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Sedangkan Falikhatun (2007) dan Fatmawati (2013) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan

anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi. Hasil penelitian ini menunjukkan ketidakpastian lingkungan merupakan bukan variabel pemoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Hasanah dan Suartana (2014) juga meneliti mengenai pengaruh interaksi motivasi terhadap hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini adalah motivasi mampu memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Sedangkan Supanto (2010) menjelaskan bahwa motivasi tidak memperkuat atau memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, sehingga dapat dikatakan bahwa motivasi bukan merupakan variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

Tujuan Penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris mengenai :

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
2. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variable moderating.
3. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan motivasi sebagai variable moderating.

TINJAUAN PUSTAKA

Senjangan Anggaran

Menurut Arfan (2010) senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar dan diperuntukkan bagi tugas tersebut. Anthony dan Govindarajan (2007) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Kecenderungan ini disebut juga dengan senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah perbedaan antara

jumlah anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan kemampuan terbaik organisasi.

Falikhatun (2007) mengemukakan, *slack* anggaran terjadi jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalah gunakan. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya.

Schiff dan Lewin dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *budgetary slack* karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi pimpinan ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Upaya ini dilakukan dengan menentukan pendapatan terlalu rendah (*understated*) dan biaya terlalu tinggi (*overstated*).

Partisipasi Anggaran

Hansen dan Mowen (2009) menjelaskan partisipasi anggaran memungkinkan para manajer tingkat bawah untuk turut serta dalam pembuatan anggaran daripada membebankan anggaran kepada para manjer tingkat bawah. Partisipasi anggaran mengkomunikasikan rasa tanggungjawab kepada para manajer tingkat bawah dan mendorong kreativitas, karena adanya keterlibatan manajer tingkat bawah dalam pembuatan anggaran, tujuan anggaran akan lebih menjadi tujuan pribadi para manajer yang akan menghasilkan kesesuaian tujuan yang lebih besar.

Partisipasi anggaran merupakan salah satu tujuan dari sistem pengendalian manajemen yang akan mendorong manajer agar lebih efektif dan efisien dalam mencapai cita-cita organisasi (Anthony dan Govindarajan 2006). Brownell (1982) mengatakan bahwa partisipasi penganggaran merupakan suatu proses dimana individu-individu terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka.

Ketidakpastian Lingkungan

Dalam Kartika (2010) Ketidakpastian lingkungan yang tinggi didefinisikan sebagai rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi sesuatu yang terjadi di lingkungannya secara akurat (Milliken, 1987).

Ketidakpastian lingkungan merupakan situasi dimana seseorang mengalami hambatan untuk memprediksi situasi di sekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut (Luthans, 1998) dalam Pingka (2013). Ketidakpastian merupakan suatu persepsi dari anggota organisasi dikaenakan orang tersebut merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi sesuatu atau situasi di masa depan. Ketidakpastian lingkungan ini menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi yang terus berubah-ubah.

Motivasi

Motivasi merupakan keadaan dalam pribadi seseorang ataupun dorongan yang diberikan pihak tertentu untuk melakukan kegiatan-kegiatan dalam mencapai anggaran yang efektif. Setiap orang cenderung mengembangkan pola motivasi tertentu sebagai hasil dari lingkungan budaya tempat orang itu hidup. Pola ini merupakan sikap yang mempengaruhi cara orang-orang yang memandang pekerjaan dan menjalani kehidupan mereka (Pratama,2013).

Pendekatan kontijensi

Seperti telah diuraikan di atas, hasil temuan dalam penelitian menunjukkan ketidakkonsistenan antara peneliti yang satu dengan peneliti yang lainnya, sehingga para peneliti berkesimpulan terdapat variabel lain yang mempengaruhi antara partisipasi anggaran dengan budgetary slack.

Dalam penelitian ini, pendekatan kontijensi akan diadopsi untuk mengevaluasi pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Faktor kontijensi yang dipilih

dalam penelitian ini adalah ketidakpastian lingkungan dan locus of control. Faktor tersebut akan berperan sebagai moderating dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Hubungan Antar Variabel

1. Hubungan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Saat ini organisasi sektor publik mulai menerapkan sistem penganggaran secara partisipasi. Partisipasi yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan dan sebaliknya ketika partisipasi rendah harapan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran dibatasi sehingga senjangan anggaran juga rendah (Darlis, 2002). Berdasarkan penelitian yang dilakukan Supanto (2010) dan Sinaga (2013) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negative terhadap senjangan anggaran. Sebaliknya, hasil penelitian Young (1985), Falikhatun (2007), Kartika (2010), dan Fatmawati (2013) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, artinya semakin tinggi partisipasi anggaran maka semakin tinggi pula terjadinya senjangan anggaran atau dengan kata lain partisipasi menyebabkan senjangan anggaran. Hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah :

Ha1:Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

2. Interaksi antara Partisipasi Anggaran dan Ketidakpastian lingkungan terhadap Senjangan Anggaran

Ketidakpastian lingkungan merupakan suatu rasa ketidakmampuan individu dalam memprediksi sesuatu secara tepat, dan ketidakpastian lingkungan sebagai persepsi individual atas ketidakpastian yang berasal dari lingkungan organisasi. Berdasarkan penelitian Christina (2009) ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh dalam memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian Kartika (2010)

ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan mempunyai nilai koefisien regresi yang negatif, dengan demikian ketidakpastian lingkungan mampu bertindak sebagai variabel yang memodeasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian Falikhatun (2007) dan Fatmawati (2013) yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak memperkuat proses partisipasi anggaran yang menimbulkan senjangan anggaran. Hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah :

Ha2 : Ketidakpastian lingkungan memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

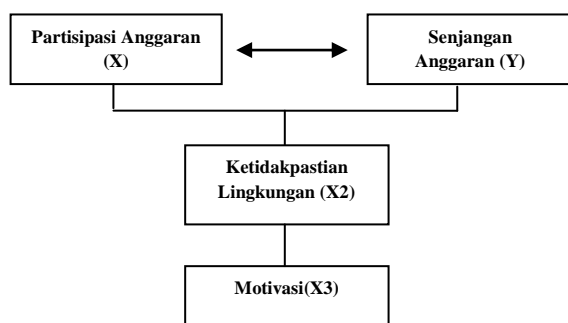
3. Interaksi antara Partisipasi Anggaran dan Motivasi terhadap Senjangan Anggaran

Motivasi juga mempunyai pengaruh terhadap kecenderungan bawahan untuk melakukan *budgetary slack* (Supanto,2010). Keterlibatan dalam proses penganggaran mempunyai arti penting karena anggaran berfungsi untuk memotivasi bawahan dengan memberikan mereka target untuk mencapai tujuan. Hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah :

Ha3 : Motivasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Model Penelitian

Berdasarkan kearnangka pemikiran diatas maka hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan menggunakan ketidakpastian lingkungan dan locus of control dapat digambarkan dalam model sebagai berikut :



METODOLOGI PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lingkungan pemerintah Kabupaten Siak. SKPD di Kabupaten Siak berjumlah 29 yang terdiri dari 1 Sekretariat Daerah Kabupaten Siak, 1 Inspektorat Kabupaten Siak, 1 Sekretaris DPRD Kabupaten Siak, 1 Sekretaris Korpri Kabupaten Siak, 1 Satuan Polisi Pamong Praja, 1 Rumah Sakit, 8 Badan, dan 15 Dinas. Untuk penelitian ini hanya akan dilakukan di Dinas dan Badan lingkungan pemerintah Kabupaten Siak. Responden dari penelitian ini adalah pejabat eselon III dan IV di Dinas dan Badan Kabupaten Siak. Pejabat eselon III dan IV dipilih sebagai responden dengan alasan pejabat eselon III dan IV merupakan orang yang terlibat dalam penyusunan anggaran di Dinas dan Badan yang menjadi objek dalam penelitian ini.

Sampel dalam penelitian ini adalah Badan dan Dinas di lingkungan SKPD Kabupaten Siak. Alasan peneliti hanya memilih Badan dan Dinas saja adalah untuk mempersempit ruang lingkup penelitian dikarenakan keterbatasan waktu, tenaga, dan uang.

Untuk menentukan jumlah responden dari sampel dalam penelitian ini, penulis menggunakan rumus Slovin. Model rumus Slovin adalah sebagai berikut:

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

Keterangan:

n = Besarnya ukuran sampel

N = Jumlah populasi

e = Presisi yang diinginkan untuk diambil (10%)

Jadi, jika dimasukkan kedalam rumus Slovin maka didapat jumlah sampel sebagai berikut:

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

$$n = \frac{143}{1 + 143 (0,1)^2}$$

n = 58,84 maka dibulatkan menjadi 59 orang.

Masing-masing Dinas dan Badan diambil sampel secara proporsional dengan menggunakan persamaan:

$$ni = \frac{Ni}{N} \times n$$

ni = Jumlah sampel pada Dinas i

Ni = Jumlah pegawai pada dinas i

N = Jumlah seluruh pegawai (populasi)

n = Jumlah seluruh sampel

Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan jenis data berupa data subjek. Penelitian ini menggunakan kuesioner yang disebar ke Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), lebih spesifiknya ke Dinas dan Badan di lingkungan pemerintah Kabupaten Siak. Sumber data penelitian terdiri atas sumber data primer dan sumber data sekunder. Sumber data primer adalah sumber data yang diperoleh secara langsung dari sumber asli (tidak melalui media perantara). Sumber data sekunder adalah sumber data yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara (diperoleh dan dicatat oleh pihak lain). Biasanya berupa bukti, catatan atau laporan historis yang telah tersusun dalam arsip (data dokumenter) yang dipublikasikan dan tidak dipublikasikan (Indriantoro dan Supomo, 2009). Penelitian ini menggunakan sumber data primer dengan menggunakan kuesioner yang disebar ke SKPD (Dinas dan Badan) di lingkungan pemerintah Kabupaten Siak.

Teknik Pengumpulan Data

Adapun metode yang digunakan untuk mengumpulkan data primer dalam penelitian ini adalah metode survey dengan menggunakan kuesioner yaitu menggunakan daftar pernyataan yang berkaitan dengan masalah yang diteliti. Kuesioner yang digunakan adalah disusun berdasarkan dari faktor-faktor partisipasi anggaran, senjangan anggaran, ketidakpastian lingkungan dan motivasi.

Kuesioner dikirim langsung kepada masing-masing responden yaitu pejabat setingkat Eselon III dan Eselon IV pada Dinas, Badan dan kantor pada Pemerintah Daerah Kabupaten Siak yaitu pejabat setingkat kepala, kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian/subbidang/seksi dari badan, dinas dan kantor pada Pemerintah Daerah Kabupaten Siak. Kuesioner yang dikiri akan diberikan kepada 29 SKPD, jumlah responden masing-masing instansi berbeda-beda. Penentuan jumlah responden dihitung berdasarkan rumus slovin. Total kuesioner yang dikirimkan sebanyak 59 kuesioner dan pada waktu yang telah disepakati peneliti akan menjemput kembali kuesioner yang telah selesai dijawab oleh setiap responden.

Definisi Operasional Variabel Penelitian

Variabel-variabel yang akan diuji dalam penelitian ini terdiri atas empat variabel, yaitu partisipasi anggaran sebagai variabel independen, ketidakpastian lingkungan dan locus of control sebagai variabel moderating, serta senjangan anggaran sebagai variabel dependen. Variabel-variabel yang diteliti adalah :

Senjangan Anggaran (variabel dependen/Y)

Menurut Arfan (2010: 241) senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber govindarajan, (2006:85) budgetary slack adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi.

Partisipasi penganggaran (variabel independen/X1)

Partisipasi anggaran merupakan salah satu tujuan dari sistem pengendalian manajemen yang akan mendorong manajer agar lebih efektif dan efisien dalam mencapai cita-cita organisasi (Anthony dan Govindarajan 2006:86). Brownell (1982) mengatakan bahwa partisipasi penganggaran merupakan suatu proses dimana individu-individu terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka.

Ketidakpastian Lingkungan (variable moderating)

Duncan (1972) dalam Kartika (2010) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai keterbatasan individu dalam menilai probabilitas seberapa besar keputusan yang telah dibuat akan gagal atau berhasil yang disebabkan karena kesulitan untuk memprediksi kemungkinan-kemungkinan yang akan terjadi. Ketidakpastian lingkungan merupakan situasi di mana seseorang mengalami hambatan untuk memprediksi situasi disekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut Luthans (1998) dalam Kartika (2010).

Motivasi (Variabel moderating)

Motivasi merupakan keadaan dalam pribadi seseorang ataupun dorongan yang diberikan pihak tertentu untuk melakukan kegiatan-kegiatan dalam mencapai anggaran yang efektif. Setiap orang cenderung mengembangkan pola motivasi tertentu sebagai hasil dari lingkungan budaya tempat orang itu hidup. Pola ini merupakan sikap yang mempengaruhi cara orang-orang yang memandang pekerjaan dan menjalani kehidupan mereka (Pratama,2013).

Pengujian Kualitas Data

Pengujian kualitas data dilakukan dengan Uji validitas dan uji reliabilitas. Pengujian validitas dalam penelitian ini menggunakan Pearson Correlation. Apabila Pearson Correlation yang didapat memiliki nilai signifikansi di bawah 0.05 berarti data yang diperoleh adalah valid (Ghozali, 2011). Suatu instrumen dapat dikatakan reliabel (andal) bila memiliki nilai Cronbach Alpha lebih dari 0.60 (Nunnaly, 1960)

Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi dapat digunakan sebagai alat prediksi yang baik. Uji asumsi klasik yang akan dilakukan adalah Uji Normalitas, Uji Autokorelasi, Uji Multikolinearitas dan Uji Heteroskedastisitas.

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam data, variabel terikat dengan variabel bebas keduanya mempunyai hubungan distribusi normal atau tidak. Data yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendekati normal (Ghozali, 2011: 28).

Uji Autokorelasi

Autokorelasi terjadi bila ada korelasi antara anggota sampel yang diurutkan berdasarkan waktu. Penyimpangan asumsi ini biasanya muncul pada observasi yang menggunakan data time series.

Uji Multikolinearitas

Multikolinearitas merupakan fenomena adanya korelasi yang sempurna antara satu variabel bebas dengan variabel bebas lainnya.

Uji Heterokedastisitas

Suatu model regresi dikatakan mengandung heterokedastisitas bila varians variabel dalam model tidak sama (konstan) akibatnya penaksir yang diperoleh tidak efisien, baik dalam sampel kecil maupun dalam sampel besar meskipun penaksir yang diperoleh

menggambarkan populasinya tidak bias dan bertambahnya sampel yang akan digunakan akan mendekati nilai yang sebenarnya.

Teknik Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

Menurut Ghozali (2011), untuk menguji regresi dengan variabel moderating digunakan uji interaksi. Uji interaksi sering disebut dengan Moderated Regression Analysis (MRA) yang merupakan aplikasi khusus regresi berganda linear dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (Ghozali 2011). Keempat hipotesis akan diuji menggunakan program SPSS. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan uji t. Koefisien determinasi (R^2) pada intinya untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pada dasarnya penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh ketidakpastian lingkungan dan motivasi dalam hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian ini juga untuk mengetahui pengaruh interaksi ketidakpastian lingkungan dan motivasi pada hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Provinsi Riau. Dalam bab ini akan dibahas tentang deskripsi data penelitian dan hasil-hasil dari pengujian yang dilakukan terdiri dari deskripsi responden, statistik deskriptif, uji kualitas data, uji asumsi klasik, dan hasil pengujian hipotesis berupa analisis regresi.

Hasil Pengumpulan Data

Penelitian ini dilakukan dengan cara penyebaran kuesioner yang diantar langsung kepada responden yang menjadi objek penelitian. Dari kuesioner yang dikirimkan sebanyak 90 kuesioner, kuesioner yang kembali sebanyak 50 kuesioner.

Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Data yang diolah merupakan hasil rata-rata jawaban responden dari faktor individu yang terdiri dari senjangan anggaran, partisipasi anggaran, ketidakpastian lingkungan dan motivasi yang menjadi variabel dalam penelitian ini. Dari hasil yang diperoleh jawaban dari responden yang cukup bervariasi dengan skor jawaban responden untuk variabel senjangan anggaran (Y) berkisar antara 10 sampai dengan 20, dari data responden rata-rata untuk semua adalah 15,24 dengan standar deviasi 2,48719, untuk variabel Partisipasi Anggaran (X1) dengan skor jawaban responden yang berkisar antara 12 sampai dengan 27, Dengan rata-rata jawaban responden sebesar 21,4 dan *standar deviasi* dengan 3,07724. Ketidakpastian lingkungan (X2) berkisar antara 36 sampai dengan 51, dari data responden rata-rata untuk semua adalah 41,84 dengan standar deviasi 3,13870 dan untuk variabel motivasi (X3) berkisar antara 17 sampai dengan 23, dari data responden rata-rata untuk semua adalah 20,16 dengan standar deviasi 1,60184.

Hasil Pengujian Hipotesis

a. Hasil Pengujian Hipotesis Pertama

Adapun hipotesis pertama pada penelitian ini adalah:

H 1 : Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran

Persamaan regresi untuk menguji hipotesis pertama tersebut adalah sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1.X_1 + e$$

Dari hasil pengujian hipotesis pertama hasil analisis regresi menunjukkan nilai F sebesar 8.643 dengan koefisien determinasi (R^2) sebesar 0.135 menunjukkan bahwa pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran hanya sebesar 13,5%, sedangkan 86,5% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti pada penelitian ini. Dari hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan koefisien positif B_1 sebesar 0.369 dengan diketahui nilai ρ Value = 0,005 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$).

Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis pertama diterima yaitu partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran, artinya semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran maka semakin tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran. Falikhatun (2007) mengemukakan, *slack* anggaran terjadi jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalah gunakan. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya. Karena dengan tingginya partisipasi dalam penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada mereka untuk melakukan senjangan dan sebaliknya.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang telah dilakukan sebelumnya oleh Arfan ikhsan dan La ane (2007), Falikhatun (2007), Barimbing (2009), serta Riansah (2013) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

b. Hasil Pengujian Hipotesis Kedua

Adapun hipotesis kedua pada penelitian ini adalah:

H2 : Ketidakpastian lingkungan memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

Untuk menguji hipotesis ini dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 X_2 + e$$

Hasil analisis regresi menunjukkan nilai F sebesar 3.976 dengan signifikansi $\rho = 0,013$. Hal ini berarti ada hubungan signifikansi antara variabel dependen yaitu senjangan anggaran dengan semua variabel independennya, yaitu partisipasi anggaran dan ketidakpastian lingkungan. Interaksi antara ketidakpastian lingkungan (X_2) menunjukkan tingkat signifikansi $\rho = 0,013$ yang lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 ($\rho < 0,05$). Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang menyebabkan suatu organisasi menyesuaikan terhadap kondisi lingkungan, Kesimpulan yang didapat adalah ketidakpastian lingkungan

merupakan variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil ini sejalan dengan penelitian Kartika (2010) yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan mampu bertindak sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan berbeda dengan Falikhatun (2007), Christina (2009), Fatmawati (2013) yang menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak mempunyai pengaruh terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

c. Hasil Pengujian Hipotesis Ketiga

Hipotesis ketiga pada penelitian ini adalah:

H 3 : Motivasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

Pengujian hipotesis ini diuji dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + e$$

Hasil analisis regresi menunjukkan nilai F 3.514 sebesar dengan signifikansi $\rho = 0,022$. Hal ini berarti ada hubungan signifikansi antara variabel dependen yaitu senjangan anggaran dengan semua variabel independennya, yaitu partisipasi anggaran dan motivasi. Interaksi antara motivasi (X3) menunjukkan tingkat signifikansi $\rho = 0,022$ yang lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 ($\rho < 0,05$). Hal ini berarti motivasi memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Hasil Pengujian Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien Determinasi bertujuan untuk melihat atau mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variabel dependen. Hasil pengukuran koefisien determinasi dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel Hasil Pengujian Koefisien Determinasi

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
-------	---	----------	-------------------	----------------------------

1	.474 ^a	.225	.137	.45051

Sumber :Hasil Pengolahan Data SPSS

Koefisien determinasi pada penelitian ini sebesar 0,137 atau 13,7% . Hal ini berarti 13,7% senjangan anggaran dipengaruhi oleh variabel partisipasi anggaran, ketidakpastian lingkungan, dan motivasi sisanya sebesar 86,3% dipengaruhi variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

PENUTUP

Kesimpulan

- a. Hasil pengujian hipotesis pertama diterima. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis pertama diterima yaitu partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. ,artinya semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran maka semakin tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran.
- b. Hasil dari pengujian hipotesis kedua diterima. Hal ini berarti ketidakpastian lingkungan memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
- c. Hasil dari pengujian hipotesis ketiga diterima. Hal ini berarti motivasi memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, motivasi memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Keterbatasan

Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan yang dimiliki, namun demikian diharapkan dapat memberikan bahan pertimbangan dalam praktek dan pengembangan berikutnya. Beberapa keterbatasan penelitian ini antara lain:

- a. Dari hasil penelitian ini diketahui bahwa 13,7% senjangan anggaran dipengaruhi oleh variabel partisipasi anggaran, ketidakpastian lingkungan dan motivasi sisanya sebesar 86,3% dipengaruhi variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.
- b. Pengumpulan data menggunakan kuisisioner yang diisi oleh responden tanpa didampingi peneliti secara langsung, sehingga jika ada pertanyaan yang kurang dipahami oleh responden, responden tidak dapat mengkonfirmasi kepada peneliti, di khawatirkamhal tersebut akan mengakibatkan informasi yang diperoleh kurang tepat.
- c. Sampel dalam penelitian ini hanya pejabat eselon III dan IV pada SKPD yang berbentuk Dinas dan Badan di lingkungan Pemerintah Provinsi Riau , karena keterbatasan waktu peneliti dalam menyebarkan kuisisioner.

Implikasi dan Saran

Dengan mempertimbangkan keterbatasan-keterbatasan yang ada, maka disarankan untuk penelitian yang akan datang memperhatikan hal-hal berikut :

1. Variabel lain yang mungkin untuk diteliti pada penelitian yang akan datang antara lain: kecukupan anggaran, ambiguitas peran, group cohesivenes, goal komitmen, karakter personal.
2. Untuk masa yang akan datang dalam mengisi kuisisioner sebaiknya responden di dampingi langsung oleh peneliti agar informasi yang didapatkan responden lebih tepat.
3. Untuk masa yang akan datang sebaiknya tidak hanya meneliti pada dinas dan badan saja, bisa diperluas dengan menambahkan kantor, inspektorat, sekretariat, biro dan rumah sakit daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Sinaga, Mardongan Tua. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan anggaran dengan Locus of Control dan Budaya Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi (Studi empiris pada SKPD Kota Pematang Siantar). Skripsi. Padang: Universitas Negri Padang.
- Barimbing, Eka Desy. 2009. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Budgetary Slack dengan Locus of Control sebagai Variabel Moderating (Penelitian pada Satuan Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Bandar Lampung)". Skripsi. Fakultas Pendidikan Ekonomi dan Bisnis Universitas Pendidikan Indonesia.
- Kartika, Andi. (2010).Pengaruh komitmen organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Rumah sakit Swasta di kota Semarang).Kajian Akuntansi.Februari 2010
- Christina. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan sebagai variabel moderating pada PT. Perusahaan Gas Negara (PERSERO) Tbk, Jawa bagian Barat.Skripsi.Medan:Universitas Sumatra Utara.
- Fatmawati, Ifat. 2013. Moderasi Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran (Pada Satuan Kerja Pemerintah Daerah Kabupaten Serang). Skripsi. Universitas Pendidikan Indonesia.
- Anthony, Robert N, dan Vijay Govindarajan. 2006. "Sistem Pengendalian Manajemen", terjemahan FX. Kurniawan Tjakrawala. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Ardila, Lisa. 2013. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Ambiguitas Peran dan Asimetri Informasi sebagai Pemoderasi Pada Pemerintah Kota Padang". Skripsi FE UNP, Padang.
- Bastian, Indra. 2009. *Sistem Perencanaan dan Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.
- Bastian, Indra. "Akuntansi Sektor Publik : Suatu Pengantar", Edisi Ketiga, Erlangga, Jakarta, 2010.
- Brownell, Petter. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Partisipative, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, pp.12-27.
- Desmiyawati. 2009. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. Jurnal. S-1 Universitas Riau Pekanbaru.
- Falikhatun. 2007. Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetry slack dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohesivitas Kelompok Jurnal Akuntansi. Surakarta. Universitas Sebelas Maret

- Dunk, A.S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol. 68 No.2, 400-410. April 1993.
- Young, S.M. Partisipative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Assymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol 23: 829-842.
- Ghozali, Imam, 2011, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS19*. Edisi kelima. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gibson, J.L., Ivancevich, M. J., Donnelly, H. J. (2004). Organisasi: Struktur, perilaku, proses jilid 1 edisi kedelapan. Jakarta : Binarupa Aksara.
- Govindarajan, Vijay, 1986, "A Contingency Approach to Startegy Implementation At The Business Unit Level: Integrating Administrative.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitude and Performance Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science*.
- Pingka, Dian Wara. 2013. Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Kinerja Pegawai Pemerintah Kota Medan. Skripsi. Univeritas Negeri Medan.
- Hansen dan Mowen. 2009. "Akuntansi Manajemen". Jakarta: Salemba Empat.
- Ikhsan Lubis, Arfan. 2010. *Akuntansi Keperilakuan, Edisi 2*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan menggunakan Lima Variabel Pemoderasi". Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar. 2007.
- Luthans, Fred. 2006. Perilaku Organisasi. Edisi sepuluh. Yogyakarta: Andi.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Onsi. M, 1973. "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack". *The Accounting Review*. July. Pp. 535-548.
- 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). Artikel. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, Padang.
- Riansah, Lira Azhimatinnur. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Kecukupan Anggaran sebagai Variabel Moderating Pada Instansi Pemerintah Kota Sukabumi. Skripsi FE Universitas Islam Syarifhidayatullah. Jakarta.
- Robbin, P. Stephen & Judge, A. Timothy. 2008. *Perilaku Organisasi (Organizational Behavior)*. Jakarta: Salemba Empat.

Sugiyono, 2012. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.

Sumarno. 2005. "Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Kantor Cabang Perbankan Indonesia di Jakarta)". Simposium Nasional Akuntansi VIII. Solo. 2005.

Warindrani, Krisna. 2009. *Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta: Graha Ilmu.

Wijayanto, Dian. 2012. *Pengantar Manajemen*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.

Abdullah, Syukri. (2008). Penganggaran Partisipatif di pemerintah dan bisnis: Perbedaan dan isu isu penelitian. [online]. Tersedia:
<http://syukriy.wordpress.com/2008/12/25/penganggaran-partisipatif-di-pemerintahan-dan-bisnis-perbedaan-dan-isu-isu-penelitian/>

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005

Peraturan Pemerintah Nomor 71 2010