

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KEJELASAN SASARAN  
ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN  
KOMITMEN ORGANISASI DAN GAYA KEPEMIMPINAN  
SEBAGAI VARIABEL MODERATING**  
(Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Bengkalis)

**Oleh :**  
**Algenti Zurlaili Sofia**  
**Pembimbing : R. Adri Satriawan Surya dan Rheny Afriana Hanif**

*Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia*  
Email : [algenti.sofia@gmail.com](mailto:algenti.sofia@gmail.com)

*The Effect of budget participation and budget goal clarity on budgetary slack and  
organizational commitment and leadership style as moderating variable  
In Kabupaten Bengkalis*

**ABSTRACT**

*Budgetary slack is a dysfunctional condition which can be done by managers at middle and lower levels if these organizations implement participatory budgeting. This study aims to examine the effect of participatory budgeting and budget goal clarity on budgetary slack and examine the influence of organizational commitment and leadership style as moderating .The results shows that: 1) participatory budgeting influence to budgetary slack with significance value  $0,000 < 0,05$ . 2) budget goal clarity influence to budgetary slack with significance value  $0,000 < 0,05$ . 3) organizational commitment as to moderate the effect of participatory budgeting on budgetary slack with significance value  $0,042 < 0,05$ . 4) organizational commitment as to moderate the effect of budget goal clarity on budgetary slack with significance value  $0,002 < 0,05$ . 5) leadership style as to moderate the effect of participatory budgeting on budgetary slack with significance value  $0,047 < 0,05$ . 6) leadership style as to moderate the effect of budget goal clarity on budgetary slack with significance value  $0,000 < 0,05$ . The result of this study prove participatory budgeting and budget goal clarity influence to budgetary slack and organizational commitment and leadership style able to moderate the effect of participatory budgeting and budget goal clarity on budgetary slack.*

*Keyword : budgetary slack, participatory budgeting, budget goal clarity, organizational commitment , and leadership style.*

**PENDAHULUAN**

Lingkup anggaran menjadi pemerintah, sehubungan dengan relevan dan penting dilingkungan fungsi pemerintah dalam pemerintah daerah. Anggaran akan memberikan pelayanan kepada berdampak terhadap akuntabilitas masyarakat. Anggaran juga

merupakan dokumen atau kontrak politik antara pemerintah dan DPRD untuk masa yang akan datang (Mardiasmo, 2009: 63-64). DPRD akan mengawasi kinerja pemerintah melalui anggaran. Pemerintah menggunakan sistem anggaran berbasis kinerja yang merupakan proses pembangunan yang efisien dan partisipatif, serta menggunakan kinerja sebagai tolak ukur dalam pencapaian target anggaran daerah.

Menurut Lubis (2010: 241) 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. Jadi, dapat dikatakan bahwa senjangan anggaran merupakan perbedaan/selisih antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran.

Senjangan anggaran dilakukan oleh manajer agar anggaran mudah dicapai sehingga memperoleh penilaian kinerja yang baik. Senjangan anggaran juga merupakan salah satu cara para manajer untuk menghilangkan tekanan akibat anggaran yang terlalu ketat. Tekanan ini muncul karena adanya ketidakpastian yang harus mereka hadapi guna mencapai tujuan organisasi.

Menurut Agusti (2011) Senjangan anggaran dapat di kurangi apabila organisasi swasta maupun negeri menentukan sasaran anggaran secara jelas. Kejelasan sasaran anggaran ini mencakup luasnya tujuan anggaran yang dinyatakan secara spesifik dan jelas sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai

instansi pemerintah serta mudah dipahami oleh siapa saja yang bertanggungjawab.

Marito (2015) meneliti tentang pengaruh partisipasi dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan kepercayaan dan komitmen tujuan sebagai variabel moderating. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran variabel moderasi kepercayaan dan komitmen tujuan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Seperti fenomena yang terjadi di Kabupaten Bengkalis, berdasarkan data yang di dapatkan, ada indikasi terjadinya senjangan anggaran dalam laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Bengkalis tahun 2010-2014 dapat dilihat pada tabel 1 berikut :

**Tabel 1**  
**Anggaran dan Realisasi Belanja dan Pendapatan Kabupaten Bengkalis Tahun 2010-2014**  
**(dalam rupiah)**

Thn	Anggaran	Realisasi	Selisih L/K	Anggaran belanja	Realisasi Belanja	Selisih L/K
2010	2,1 T	2,5 T	0,4 T	2,7 T	1,9 T	0,8 T
2011	2,6 T	3,5 T	0,9 T	3,4 T	2,7 T	0,7 T
2012	3,4 T	3,6 T	0,2 T	4,06 T	3,05 T	1 T
2013	3,2 T	3,1 T	0,1 T	4,9 T	4,8 T	0,1 T
2014	3,4 T	3,1 T	0,3 T	4,9 T	3,6 T	1,3 T

Sumber: Pekanbaru.bpk.go.id

Tabel di atas menunjukkan bahwa kinerja pada SKPD atau manajer masih belum optimal, terbukti dalam pendapatan anggaran masih sering terjadi selisih lebih dan selisih kurang antara anggaran yang ditetapkan dengan anggaran yang sesungguhnya. Dicermati dari tabel, laporan realisasi anggaran APBD tahun 2010-2014, menunjukkan bahwa jumlah anggaran yang ditetapkan ada yang kurang dari 100% dan ada yang lebih dari 100% terealisasi. Berdasarkan data tersebut terlihat anggaran diestimasi dengan sengaja agar jumlah yang tertera lebih tinggi atau bahkan lebih kurang dari yang seharusnya, dan pada pendapatan seperti ini dengan sengaja ditetapkan agar lebih kecil dari pada hasil pencapaiannya, di tabel terlihat bahwa sebenarnya mereka mampu untuk mendapatkan pencapaian pendapatan yang lebih dari target yang mereka tetapkan, tapi agar kinerja terlihat baik mereka mengecilkan target pendapatan mereka, sehingga dengan mudah untuk di capai, sehingga hal seperti ini dapat menimbulkan senjangan anggaran. Selain itu dilihat dari data tersebut dapat diketahui estimasi anggaran ditahun berikutnya tidak memperhatikan realisasi anggaran tahun sebelumnya, hal ini terlihat dari rencana yang telah ditetapkan bahwa realisasi anggaran yang dialokasikan cenderung mengalami peningkatan tetapi secara presentasi realisasinya cenderung tidak stabil dari tahun 2010-2014. Hal ini menunjukkan bahwa belum seluruhnya realisasi anggaran dapat terserap oleh alokasi belanja rutin maupun belanja pembangunan yang mengakibatkan sisa lebih anggaran pada setiap tahun anggaran.

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua orang pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat keputusan tersebut. Partisipasi dalam penyusunan anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran. (Mulyadi, 2004).

Penyusunan anggaran partisipatif adalah sangat menguntungkan untuk pusat tanggung jawab yang beroperasi dalam lingkungan yang dinamis dan tidak pasti karena manajer yang bertanggung jawab atas pusat tanggung jawab semacam itu kemungkinan besar memiliki informasi terbaik mengenai variabel yang mempengaruhi pendapatan dan beban mereka (Govindrajan, 2006: 86-87).

Teori yang dikemukakan Bastian (2010:190) dalam menentukan kejelasan sasaran anggaran tersebut telah di susun Kepala daerah berdasarkan RKPD (Rencana Kerja Pemerintah Daerah) dan pedoman penyusunan APBD yang ditetapkan menteri dalam negeri setiap tahun menyusun rancangan *kebijakan umum APBD*.

Komitmen organisasi adalah suatu keadaan dimana seseorang karyawan memihak organisasi tertentu serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi tersebut (Robbins, 2008).

Gaya kepemimpinan juga merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain atau

bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Luthans, 2006: 680-681).

Adapun rumusan masalah pada penelitian ini adalah: 1)Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran? 2)Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran? 3)Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh komitmen organisasi? 4)Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh komitmen organisasi? 5)Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh komitmen organisasi? 6)Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh gaya kepemimpinan?

Tujuan dari penelitian ini adalah: 1) untuk membuktikan secara empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. 2) untuk membuktikan secara empiris pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. 3) untuk membuktikan secara empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh komitmen organisasi. 4) untuk membuktikan secara empiris pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh komitmen organisasi. 5) untuk membuktikan

secara empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh gaya kepemimpinan. 6) untuk membuktikan secara empiris pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh gaya kepemimpinan.

## **TELAAH PUSTAKA / TINJAUAN TEORI**

### **Senjangan Anggaran**

Menurut Arfan (2010: 241) 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. Jadi, dapat dikatakan bahwa senjangan anggaran merupakan perbedaan/selisih antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran.

Senjangan anggaran dilakukan oleh manajer agar anggaran mudah dicapai sehingga memperoleh penilaian kinerja yang baik. Senjangan anggaran juga merupakan salah satu cara para manajer untuk menghilangkan tekanan akibat anggaran yang terlalu ketat. Tekanan ini muncul karena adanya ketidakpastian yang harus mereka hadapi guna mencapai tujuan organisasi.

### **Partisipasi Anggaran**

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua orang pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat keputusan tersebut. Partisipasi dalam penyusunan

anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran. (Mulyadi, 2004).

#### Kejelasan Sasaran Anggaran

Teori yang dikemukakan Bastian (2010:190) dalam menentukan kejelasan sasaran anggaran tersebut telah di susun Kepala daerah berdasarkan RKPD (Rencana Kerja Pemerintah Daerah) dan pedoman penyusunan APBD yang ditetapkan menteri dalam negeri setiap tahun menyusun rancangan *kebijakan* umum APBD.

#### Variabel Moderating

##### Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi adalah suatu keadaan dimana seseorang karyawan memihak organisasi tertentu serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi tersebut (Robbins,2008).

##### Gaya Kepemimpinan

Gaya kepemimpinan juga merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain atau bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Luthans, 2006: 680-681).

#### **Pengaruh partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran**

Menurut Budiman (2008) partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran. Kondisi ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran kemungkinan besar belum dibuat pada tingkat partisipasi yang sebenarnya, sehingga masih terdapat unsur senjangan dalam anggaran. Hal ini dapat dimengerti juga bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan, mereka cenderung berusaha agar anggaran yang telah mereka susun mudah dicapai antara lain dengan cara melonggarkan anggaran yang berarti menciptakan senjangan anggaran.

Dalam menetapkan hipotesis untuk menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, Berdasarkan penjelasan di atas peneliti menduga bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 1.

**Ha1** : Diduga Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran

#### **Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran**

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Menurut Kenis (dalam Budiman, 2008) kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab

atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab menyusun dan melaksanakannya.

Menurut Agusti (2011) kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran yang menunjukkan semakin tinggi kejelasan sasaran anggaran maka senjangan anggaran dapat dikurangi atau diminimalisir.

Berdasarkan penjelasan di atas peneliti menduga bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 2.

**Ha2** : Diduga Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran

#### **Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating**

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).

Senjangan anggaran dipengaruhi oleh tingkat komitmen organisasi, komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi.

Komitmen organisasi berinteraksi dengan partisipasi anggaran dalam mempengaruhi

senjangan anggaran. Partisipasi anggaran membuka peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka sendiri jika komitmen bawahan terhadap organisasi berada pada level rendah.

Berdasarkan penjelasan di atas peneliti menduga bahwa komitmen organisasi berpengaruh pada partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 3.

**Ha3** : Diduga Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating

#### **Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating**

Menurut Kenis (1979) kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut.

Sasaran anggaran yang jelas akan menurunkan senjangan anggaran jika didukung oleh komitmen organisasi. Komitmen organisasi merupakan dorongan dari dalam individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan meletakkan kepentingan organisasi diatas kepentingan pribadinya.

Berdasarkan penjelasan di atas peneliti menduga bahwa komitmen organisasi berpengaruh pada kejelasan

sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 4

**Ha4** : Diduga Kejelasan Sasaran Anggaran Berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran dengan Dimoderasi oleh Komitmen Organisasi

**Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating**

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).

Menurut beberapa peneliti, efektifitas partisipasi sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen (Fiedler, 1978; Chandra, 1978) selanjutnya menurut Fiedler faktor utama dalam sukses kepemimpinan adalah gaya kepemimpinan dasar individu. Keterlibatan kerja kelompok/individu yang efektif bergantung pada pedanan yang tepat antara gaya interaksi pemimpin dengan bawahannya serta sampai tingkat mana situasi memberikan kendali dan pengaruh kepada pemimpin.

Berdasarkan penjelasan di atas peneliti menduga bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh pada partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 5

**Ha5** : Diduga Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan

anggaran dengan dimoderasi oleh gaya kepemimpinan

**Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating**

Menurut Kenis (1979) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh karena itu, sasaran anggaran daerah dinyatakan untuk menyusun dan melaksanakannya.

Berdasarkan penjelasan di atas peneliti menduga bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh pada kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis 6

**Ha6** : Diduga Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran, dengan dimoderasi oleh Gaya Kepemimpinan

**METODE PENELITIAN**

Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang ada di Kabupaten Bengkalis. Berdasarkan data yang diperoleh dari Kantor Kepegawaian Daerah jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah yang terdapat berjumlah 30 SKPD yang terdiri dari Inspektorat, Badan, Dinas, dan kantor. Metode penentuan sampel menggunakan *purposive sampling* yaitu dengan mengambil sampel berdasarkan pertimbangan tertentu. Dengan kriteria yang telah

bekerja di instansi tersebut lebih dari 1-5 tahun. Penyebaran kuesioner yang dibagikan kepada Kepala SKPD, Kasubag Keuangan, dan Kasubag Perencanaan Sehingga responden dalam penelitian ini berjumlah 90 orang yang didapat dari 30 SKPD.

Dari hasil penelitian ini akan dianalisa apakah ada pengaruh variabel independen yaitu partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating.

### Metode Analisis Data

Dalam penelitian ini digunakan suatu model analisis regresi linear berganda, yaitu menggunakan variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, komitmen organisasi, dan gaya kepemimpinan dalam menjelaskan senjangan anggaran. Sementara untuk variabel moderating menggunakan pengujian analisis regresi moderat. Dengan rumus :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2$$

Keterangan:

Y = Senjangan Anggaran

X<sub>1</sub> = Partisipasi Anggaran

X<sub>2</sub> = Kejelasan Sasaran Anggaran

a = Konstanta

b = Koefisien

e = Error

$$Y = a + b_1X_1 + b_{(3,4)}X_{(3,4)} + b_{(5,6)}(X_1X_3) + e$$

$$Y = a + b_2X_2 + b_{(5,6)}X_{(5,6)} + b_{(5,6)}(X_1X_3) + e$$

Keterangan:

Y = Senjangan Anggaran

X<sub>1</sub> = Partisipasi Anggaran

X<sub>2</sub> = Kejelasan Sasaran Anggaran

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

X<sub>4</sub> = Gaya Kepemimpinan

X<sub>1</sub>X<sub>3</sub> = Interaksi antara Partisipasi Anggaran dengan Komitmen Organisasi

X<sub>1</sub>X<sub>4</sub> = Interaksi antara Partisipasi Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan

X<sub>2</sub>X<sub>3</sub> = Interaksi antara Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Komitmen Organisasi

X<sub>2</sub>X<sub>4</sub> = Interaksi antara Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan

a = Konstanta

b = Koefisien

e = Error

### Definisi Operasional Variabel

Variabel dependen yang akan diteliti dalam variabel ini adalah senjangan anggaran (Y) Senjangan anggaran didefinisikan sebagai 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.

Variabel bebas dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran (X<sub>1</sub>) Partisipasi anggaran dalam penelitian ini didefinisikan sebagai tingkat seberapa jauh keterlibatan dan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban dalam menyiapkan dan mempengaruhi sasaran anggaran dibagiannya masing-masing.

Kejelasan sasaran anggaran (X<sub>2</sub>) Kejelasan sasaran anggaran

didefinisikan sebagai sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut.

Variabel moderating  
Komitmen Organisasi (X3)

Komitmen organisasi merupakan dorongan dari dalam individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan meletakkan kepentingan organisasi diatas kepentingan pribadinya.

Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada didalam organisasi serta tekad dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi. Individu yang berkomitmen tinggi terhadap organisasi akan menghindari untuk melakukan senjangan anggaran dan akan berbuat sesuatu agar tujuan perusahaan dapat tercapai (Latuheru, 2005)

Gaya Kepemimpinan (X4)

Perilaku gaya kepemimpinan (*Leadership Behavior*) merupakan cara-cara berinteraksi seorang pemimpin dalam melakukan kegiatan pekerjaannya. Gaya bersikap dan gaya bertindak akan terlihat dari cara-cara pemimpin tersebut melakukan pekerjaan.

**HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

**Statistik Deskriptif**

Statistik deskriptif hanya memberikan informasi mengenai data yang dipunyai.

Statistik deskriptif pada penelitian ini ditunjukkan untuk memberikan gambaran kondisi data yang digunakan untuk setiap variabel. Nilai yang diamati pada analisis ini adalah nilai minimum, maksimum, rata-rata, dan deviasi standar.

Tabel 2  
Hasil uji statistik deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
SA	84	9.00	20.00	12.7024	2.79750
PA	84	16.00	29.00	22.8571	3.24555
KSA	84	12.00	23.00	19.4048	2.61653
KO	84	12.00	20.00	16.2619	2.14599
GK	84	21.00	42.00	34.4524	4.61638
Valid N	84				

Sumber : Data Olahan, 2016

**Hasil Uji Normalitas**

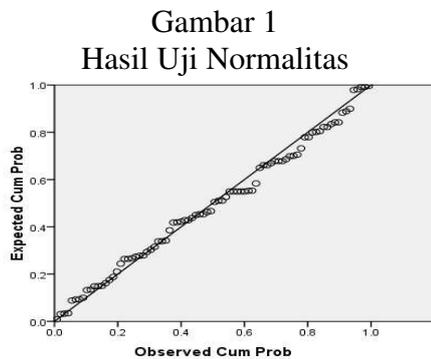
Pada penelitian ini, pengujian normalitas data dapat dilihat dari *normal probability plot*.

Uji normalitas dilakukan dengan metode *kolmogorov smirnov*, dengan melihat nilai signifikansi pada 0,05. Jika nilai signifikan yang dihasilkan >0.05 maka data berdistribusi normal.

Pengambilan keputusan dalam uji normalitas menggunakan analisis grafik ini didasarkan pada (Santoso, 2010:213)

Uji normalitas berguna untuk menentukan data yang telah dikumpulkan berdistribusi normal atau diambil dari populasi normal.

Berikut hasil uji normalitas pada gambar 1



Sumber : Data Olahan, 2016

Gambar diatas terlihat data tersebar disekitar garis diagonal. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa persyaratan normalitas data dapat terpenuhi.

#### Hasil Uji Asumsi Klasik

##### Hasil Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilakukan untuk menguji apakah di dalam model regresi ditemukannya adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Jika variabel saling berkorelasi, maka variabel-variabel ini tidak orthogonal (Ghozali, 2013:105). Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinearitas didalam regresi dapat dilihat dari nilai *torelancedan* nilai *Variance Inflasing factor* (VIF). Pedoman suatu model regresi yang bebas multikolinieritas adalah nilai besaran *Variance Inflation Faktor* (VIF) <10 dan *Tolerance*>0,10.

Tabel 3

##### Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Colinearity statistics	
	tolerance	VIF
PA	.454	2.201
KSA	.484	2.066

KO	.713	1.403
GK	.564	1.774

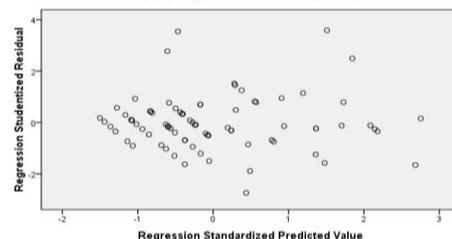
Sumber : Data Olahan, 2016

##### Hasil Uji Heterokedastisitas

Salah satu cara untuk mendeteksi heteroskedastisitas adalah dengan melihat grafik *scatterplot* dengan menggunakan aplikasi SPSS. Jika ada titik pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit) maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas. Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2013:139).

Gambar 2

##### Uji Hasil Heteroskedastisitas



Sumber : Data Olahan, 2016

Dari Gambar diatas, terlihat titik-titik menyebar secara acak, tidak membentuk suatu pola tertentu yang jelas, serta tersebar diatas dan dibawah angka 0. Oleh karena itu dapat dikatakan model regresi dalam penelitian ini bebas dari heteroskedastisitas.

#### Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Dalam penelitian ini digunakan suatu model analisis regresi berganda, yaitu menggunakan variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran,

komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan dalam menjelaskan senjangan anggaran

Hasil Analisis regresi hipotesis pertama dengan metode analisis dapat dilihat pada table berikut:

Tabel 4

Hasil Uji Regresi Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error			
1 (Constant)	32.747	1.112		29.456	.000
PARTISIPASI ANGGARAN	-.367	.055	-.425	-6.630	.000
KEJELASAN SASARAN ANGGARAN	-.601	.069	-.562	-8.763	.000

Sumber : Data Olahan, 2016

### Hasil Pengujian Hipotesis

#### Uji t

1. Partisipasi anggaran diketahui t hitung (-6.630) > t tabel (-1,99) dan Sig. (0,000) < 0,05. Artinya partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.

Adanya koefisien  $\beta$  sebesar -0,425 menyatakan adanya pengaruh negatif partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

2. Kejelasan sasaran anggaran diketahui t hitung (-8.763) < t tabel (-1,99) dan Sig. ( 0,000) < 0,05. Artinya kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

3. Interaksi partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi diketahui t hitung > t tabel = 3,284 > 1,99 dan sig. (0,042) < 0,05. Artinya interaksi

partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

4. Interaksi variabel kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi diketahui t hitung > t tabel = 3,284 > 1,99 dan Sig. (0,002) < 0,05. Artinya interaksi kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

5. interaksi partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan gaya kepemimpinan. diketahui t hitung > t tabel = 3,284 > 1,99 dan sig. (0,047) < 0,05. Artinya interaksi partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

6. interaksi variabel kejelasan sasaran anggaran dengan gaya kepemimpinan diketahui t hitung > t tabel = 3,284 > 1,99 dan Sig. (0,000) < 0,05. Artinya interaksi kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

Secara matematis untuk menjawab hipotesis yang ada dapat ditunjukkan dengan persamaan di bawah ini :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e$$

$$SA = 32,747 - 0,367 - 0,601 + e$$

Arti angka-angka dalam persamaan regresi diatas:

- Nilai konstanta (a) sebesar 32,747.
- Nilai koefisien regresi PA sebesar -0,367.

- Nilai koefisien regresi KSA sebesar -0,601.
- Standar error ( $e$ )  

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 + \beta_5 [X_1 * X_3] + e$$

$$SA = 44,013 + 0,282 PA - 1,672 KSA - 0,924 KO - 0,037 PA * KO + 0,074 KSA * KO + e.$$

Arti angka-angka dalam persamaan regresi moderat diatas:

- Nilai konstanta ( $a$ ) sebesar 44,013.
- Nilai koefisien regresi interaksi PA\* KO sebesar - 0,037.
- Nilai koefisien regresi interaksi KSA\*KO sebesar - 0,074.
- Standar error ( $e$ )  

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_4 X_4 + \beta_6 [X_1 * X_4] + \beta_8 [X_2 * X_4] + e$$

$$SA = 22,105 - 1,076 PA + 0,859 KSA + 0,332 GK + 0,021 PA * GK - 0,045 KSA * GK + e$$

Arti angka-angka dalam persamaan regresi moderat diatas:

- Nilai konstanta ( $a$ ) sebesar 22,105.
- Nilai koefisien regresi interaksi PA\* KO sebesar 0,021.
- Nilai koefisien regresi interaksi KSA\*GK sebesar 0,45.
- Standar error ( $e$ )

## Pembahasan

### Hasil Pengujian Hipotesis Pertama ( Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran)

variabel partisipasi anggaran diketahui  $t_{hitung} (-6.630) > t_{tabel} (-1,99)$  dan  $Sig. (0,000) < 0,05$ . Artinya partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.

Adanya koefisien  $\beta$  sebesar - 0,425 menyatakan adanya pengaruh negatif partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dengan demikian maka hipotesis pertama yang menyatakan "Partisipasi anggaran memiliki pengaruh terhadap senjangan anggaran" diterima.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Elfi Rahmiati (2013).

### Hasil Pengujian Hipotesis Kedua (Pengaruh Kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran)

variabel kejelasan sasaran anggaran diketahui  $t_{hitung} (-8.763) < t_{tabel} (-1,99)$  dan  $Sig. (0,000) < 0,05$ . Artinya kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Dengan demikian maka hipotesis kedua yang menyatakan "Kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh terhadap senjangan anggaran" diterima.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Marito (2015) yang menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran

### Hasil Pengujian Hipotesis Ketiga (Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating)

Interaksi variabel partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi diketahui  $t$  hitung  $>$   $t$  tabel =  $3,284 > 1,99$  dan sig.  $(0,042) < 0,05$ . Artinya interaksi partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Dengan demikian, maka hipotesis ketiga yang menyatakan “Komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran” diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Budiman (2008).

**Hasil Pengujian Hipotesis Keempat (Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating)**

Interaksi variabel kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi diketahui  $t$  hitung  $>$   $t$  tabel =  $3,284 > 1,99$  dan Sig.  $(0,002) < 0,05$ . Artinya interaksi kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Dengan demikian, maka hipotesis keempat yang menyatakan “Komitmen organisasi memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran” diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Restu Agusti (2011) menemukan bahwa komitmen organisasi memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran.

**Hasil Pengujian Hipotesis Kelima (Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran**

**dengan Gaya Kepemimpinan sebagai Variabel Moderating )**

interaksi variabel partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan diketahui  $t$  hitung  $>$   $t$  tabel =  $3,284 > 1,99$  dan sig.  $(0,047) < 0,05$ . Artinya interaksi partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Dengan demikian, maka hipotesis kelima yang menyatakan “Gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran” diterima.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Nurkhijah Amallyyah (2011) yang menemukan bahwa gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

**Hasil Pengujian Hipotesis Keenam (Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderating )**

Interaksi variabel kejelasan sasaran anggaran dengan gaya kepemimpinan diketahui  $t$  hitung  $>$   $t$  tabel =  $3,284 > 1,99$  dan Sig.  $(0,000) < 0,05$ . Artinya interaksi kejelasan sasaran anggaran dengan gaya kepemimpinan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

**Koefisien Determinasi**

Digunakan untuk menguji seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Tabel 5  
Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adj R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.927a	.859	.852	1.07719	2.130

Sumber : Data Olahan, 2016

Diperoleh nilai R Square sebesar 0,859. Artinya adalah bahwa sumbangan pengaruh variabel independen terhadap senjangan anggaran adalah sebesar 85,9%. Sedangkan sisanya 14,1% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian maka kesimpulan penelitian ini adalah :

- 1) Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap Senjangan Anggaran.
- 2) Hasil pengujian hipotesis kedua kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.
- 3) Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating berpengaruh negatif.
- 4) Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating berpengaruh negatif.
- 5) Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa

partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating berpengaruh negatif.

- 6) Hasil pengujian hipotesis keenam menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating berpengaruh negatif.

### Saran

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan, oleh karena itu :

- 1) Perlu dilakukan wawancara.
- 2) Untuk penelitian selanjutnya agar ruang lingkup diperluas.
- 3) Untuk peneliti selanjutnya, perlu menambahkan variabel independen, moderating atau intervening.
- 4) Untuk pemerintah, hasil penelitian diharapkan dapat bermanfaat sebagai pertimbangan jajaran manajemen dalam pemerintahan

### DAFTAR PUSTAKA

- Agusti, Restu, 2011. *Pengaruh Kejelasan Sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh variabel komitmen organisasi dan asimetri informasi*, Skripsi FE Universitas Riau.
- Amalliyah ,Nurkhiyah,2011.*Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Variabel Moderasi Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan.*

- Bastian, Indra.2010.*Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga
- Budiman, Caesar Arif,2008. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating .Skripsi FE UR.Riau
- Darlis, Edfan, 2002, *Analisis Pengaruh Komitmen Organisational dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran* .SNA IV,Bandung.
- Fiedler, F.E. (1978), *A Theory of Leaderships Effectiveness* . Mc Graw –Hill Book Company,New York.p.159
- Ghozali, Imam 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate* dengan Program IBM SPSS, Cetakan Ketujuh.Semarang:Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Govindarajan. 2006. *Sistem Pengendalian Manajemen*, Salemba Empat, Jakarta
- Kenis, I.1979. *Effects on Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance*. The Accounting Review LIV (4).707-721
- Lubis, Arfan Ikhsan, 2010. *Akuntansi Keperilakuan, Edisi 2*. Jakarta: Salemba Empat
- Luthans, fred. 2006. *Perilaku Organisasi*. Diterjemahkan oleh Vivin andika yuwono dkk.Edisi pertama. Yogyakarta: Penerbit Andi
- Mardiasmo, 2009, *Akuntansi Sektor Publik, Edisi Pertama*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Marito,Hilfa Mora,2015. *Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Kepercayaan dan Komitmen Tujuan sebagai Variabel Moderating*,Skripsi FE Universitas Riau.
- Mulyadi, 2001.”*Akuntansi Manajemen Konsep,Manfaat 17 dan Rekayasa*.Yogyakarta : Salemba Empat.
- Rahmiati, Elfi, 2013. *Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan asimetri informasi dan komitmen organisasi sebagai pemoderasi*.
- Robbins, Stephen P dan Timothy A Judge.2008. *Perilaku Organisasi Edisi ke- 12*. Jakarta: Salemba Empat
- Santoso,S.2010.Statistik Multivariat Konsep dan Aplikasi dengan SPSS .Jakarta: PT Elex Media Komputindo.
- [www.pekanbaru.bpk.go.id](http://www.pekanbaru.bpk.go.id)