

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN PENDAPATAN  
DAN BELANJA SEKOLAH (APBS) TERHADAP *BUDGETARY SLACK*  
DENGAN MOTIVASI DAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI  
VARIABEL PEMODERASI**

**Yuriah Yuliasuti**

Alumni Magister Akuntansi Universitas Sebelas Maret Surakarta

**Muhammad Agung Prabowo.**

Magister Akuntansi Universitas Sebelas Maret Surakarta

**ABSTRACT**

*The research design is survey and quantitative approach. Hypotheses that proposed is (1) a high budgetary participation will have positive effect on budgetary slack, (2) a high motivation will have negative effect on the relationship between budgetary participation with budgetary slack (3) a high organizational commitment will have negative effect on the relationship between budgetary participation with budgetary slack.*

*Respondents are school budgetary team involved school budgeting (APBS) in educational institutions of SMA and SMK located in Magetan Regency, amounted to 102 pearson. It uses the regression with the absolute residual test method to test hypothesis.*

*The results of this research showed that the proposed third hypothesis can be accepted, meaning that (1) a high budgetary participation will have positive effect on budgetary slack, (2) a high motivation will have negative effect on the relationship between budgetary participation with budgetary slack (3) a high organizational commitment will have negative effect on the relationship between budgetary participation with budgetary slack*

*Keywords: budgetary participation, motivation, organizational commitment, slack budgetary*

**PENDAHULUAN**

Salah satu prioritas dalam pelayanan publik adalah bidang pendidikan. Institusi pendidikan sebagai salah satu organisasi sektor publik dituntut untuk memberikan laporan akuntabilitas kepada *stakeholders*. Dalam proses pengelolaan keuangan sekolah, anggaran merupakan salah satu masalah penting yang harus dihadapi. Kenis (1979) mengemukakan anggaran merupakan pernyataan mengenai apa yang diharap dan direncanakan dalam periode tertentu di masa yang akan datang. Mardiasmo (2002) mengemukakan tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun. Anggaran

merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi.

Dasar akuntabilitas yang dapat dipakai adalah Undang-undang No. 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional. Dalam pasal 54 menjelaskan bahwa akuntabilitas manajemen pendidikan yaitu adanya kesempatan bagi masyarakat untuk berperan serta dalam pendidikan. Pendidikan merupakan tanggung jawab bersama antara pemerintah dan masyarakat. Pemerintah dalam hal ini adalah sekolah, sedangkan masyarakat adalah wali peserta didik. Pada pasal 9 juga disebutkan bahwa masyarakat berkewajiban memberikan dukungan sumber daya dalam penyelenggaraan pendidikan. Selanjutnya dalam pasal 4 ayat (6) disebutkan bahwa "Pendidikan diselenggarakan dengan

memberdayakan semua komponen masyarakat melalui peran serta dalam penyelenggaraan dan pengendalian mutu layanan pendidikan". Partisipasi aktif wali peserta didik sangat dibutuhkan dalam berbagai kegiatan di sekolah (Boy dan Siringoringo, 2009).

Akuntabilitas pendidikan secara umum dibagi 2 yaitu akuntabilitas pengelolaan dana dan akuntabilitas manajemen pendidikan. Akuntabilitas dana tertuang dalam Pasal 46-48. Pada pasal 46 disebutkan bahwa pendanaan pendidikan adalah tanggung jawab bersama pemerintah, pemerintah daerah, dan masyarakat. Sementara itu, dalam pasal 47 disebutkan bahwa pengelolaan dana pendidikan berdasarkan pada prinsip keadilan, efisiensi, transparansi, dan akuntabilitas publik.

Pentingnya anggaran menyebabkan partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (penganggaran partisipatif) diperlukan karena akan menghasilkan informasi yang lebih baik (Dunk, 1993). Lebih lanjut Milani (1975) menjelaskan, dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja manajer meningkat dimana ketika suatu tujuan dirancang dan secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan menginternalisasi tujuan yang ditetapkan dan memiliki rasa tanggungjawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan.

Namun pada kenyataannya, anggaran sebagai alat pengevaluasian sering disalah gunakan oleh bawahan dalam proses penyusunannya (Stede, 2000). Berbagai upaya dilakukan bawahan dalam proses penyusunan anggaran untuk melindungi diri dari resiko tidak dicapainya target anggaran sehingga membuat anggaran tersebut mudah dicapai atau melakukan budgetary slack (*budgetary slack*) (Schiff dan Lewin, 1970; Chow et al. 1988; Stede, 2000; Blanchette et al. 2002).

Bukti empiris terkait dengan pengujian hubungan antara partisipasi bawahan dengan *budgetary slack*

menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Hasil penelitian Dunk (1993), menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi *budgetary slack*. Hal ini karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang proyek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Hal ini juga didukung oleh Govindarajan (1986), semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran akan mengurangi kecenderungan manajer untuk melakukan *budgetary slack*. Disisi lain, hasil penelitian yang dilakukan Lukka, 1988; dan Young, 1985, berbeda. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan *budgetary slack* mempunyai hubungan positif yaitu meningkatnya partisipasi anggaran akan semakin meningkatkan *budgetary slack*. Nouri dan Parker (1996) juga sependapat dengan Lukka, 1988; dan Young, 1985. Menurut Nouri dan Parker (1996), bagi individu yang lemah komitmen organisasi, partisipasi penganggaran dan *budgetary slack* berhubungan secara positif.

Hasil temuan yang menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan penelitian lainnya, menunjukkan kemungkinan adanya variabel lain yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Govindarajan (1986) menyatakan bahwa mengatasi ketidakkonsistenan hasil-hasil riset tersebut diperlukan pendekatan kontijensi (*contingency*). Pendekatan kontijensi memberikan gagasan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack* dipengaruhi oleh berbagai faktor atau variabel yang bersifat kondisional. Salah satu variabel kondisional adalah variabel *moderating*. Variabel *moderating* adalah satu variabel yang mempunyai pengaruh kontijen yang kuat pada hubungan variabel independen dan dependen (Sekaran, 2000). Hasil penelitian Nouri & Parker (1996) juga mengungkapkan bahwa peningkatan

komitmen organisasi dan partisipasi penganggaran dari pekerja (bawahan), akan mengurangi berbagai masalah keagenan (*agency problems*) yang terdapat dalam proses penganggaran. Menurut *agency theory* dikemukakan bahwa individu akan melakukan hal yang terbaik bagi kepentingan pribadinya (Wolk et al, 1992). Jika bawahan (*agent*) mempunyai informasi pribadi tentang kondisi lokal, maka dengan partisipasi penganggaran, bawahan dapat mengungkapkan informasi pribadinya kepada atasan (*principle*).

Ghozali (2006) mengatakan kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian mengenai anggaran dan implikasinya, disebabkan adanya faktor-faktor tertentu (*situational factors*) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Selain itu Govindarajan (1986) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi dengan *budgetary slack*.

Banyak penelitian terdahulu yang menggunakan variabel-variabel moderating untuk penelitian partisipasi penganggaran dan *budgetary slack*. Contohnya adalah Darlis (2000), yang meneliti partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*) dengan komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi. Darlis (2000) menyatakan bahwa semakin besar komitmen organisasi menyebabkan semakin menurun keinginan individu yang berpartisipasi dalam penganggaran untuk melakukan *budgetary slack*. Sedangkan ketidakpastian lingkungan tidak signifikan mempengaruhi individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan *budgetary slack*.

Sejalan dengan adanya *research gap* mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap

senjangan anggaran, memotivasi peneliti untuk melakukan penelitian ulang dengan memasukkan dua variabel kontijensi yaitu motivasi dan komitmen organisasi. Peran motivasi dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi dalam penelitian ini merupakan hal menarik untuk diteliti pada instansi pendidikan, karena kedua variabel tersebut diduga sebagai penyebab terjadinya senjangan anggaran.

Dari penelitian-penelitian yang terdahulu, sebagian besar penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dilakukan pada sektor swasta khususnya perusahaan manufaktur. Penelitian mengenai *budgetary slack* di sektor publik khususnya satuan pendidikan belum banyak dilakukan. Berdasarkan uraian tersebut, terdapat fenomena yang menarik untuk diteliti lebih lanjut terkait dengan partisipasi dalam penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Sekolah (APBS).

Penelitian ini akan dilakukan dengan obyek penelitian adalah satuan pendidikan dengan jenjang SMA dan SMK baik negeri maupun swasta di Kabupaten Magetan. Pemilihan sampel didasarkan atas kedekatan lokasi obyek penelitian dan kemudahan untuk akses data (penyebaran kuesioner). Hanafi (2011) dan Islam (2011) menyatakan bahwa dalam penyusunan APBS, partisipasi komite sekolah masih minim. Dalam penyusunan APBS kepala sekolah memiliki kewenangan untuk menyusun anggaran dan program sekolah tanpa pengawasan pihak lain, termasuk komite sekolah.

Fenomena yang ada pada satuan pendidikan SMA dan SMK di Kabupaten Magetan adalah keterlibatan Kepala Sekolah, guru dan karyawan dalam proses penyusunan APBS sudah baik, akan tetapi keterlibatan pihak komite sekolah masih kurang. Seringkali pihak komite sekolah hanya terlibat dalam pengesahan APBS tanpa terlibat dalam proses penyusunan APBS. Selain itu

tim penyusun anggaran yang sudah terbentuk di sekolah belum sepenuhnya memahami estimasi anggaran yang ideal, kurang komit dengan anggaran yang disusun dan tidak ada motivasi dari atasan dalam hal ini Kepala Sekolah. Akibatnya terjadi kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) di sekolah. Anggaran yang diajukan tidak menunjukkan estimasi yang baik, banyak program sekolah yang tidak terealisasi, anggaran kurang efisien, kurang akuntabel dan perilaku tertib administrasi masih rendah. Selain itu, dalam penyusunan APBS di SMA dan SMK tidak transparan. Hal ini dapat dibuktikan dengan tidak disosialisasikannya APBS kepada warga sekolah (guru dan staf karyawan).

Dari fenomena yang terjadi di sekolah dalam penyusunan APBS ini, memotivasi peneliti untuk mengkaji lebih dalam adakah pengaruh partisipasi penyusunan APBS terhadap *budgetary slack* pada jenjang pendidikan SMA dan SMK di Kabupaten Magetan. Selain itu, apakah motivasi dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan APBS terhadap *budgetary slack* pada jenjang pendidikan SMA dan SMK di Kabupaten Magetan? Peneliti berharap penelitian ini dapat berkontribusi memperkaya khazanah ilmu pengetahuan dan dapat membantu para manajer (kepala sekolah) dalam mengurangi kecenderungan bawahan dalam *budgetary slack* sehingga terjadinya *budgetary slack* dapat dihindari dan tujuan utama sekolah dicapai dengan maksimal.

## RUMUSAN MASALAH

Partisipasi masyarakat dalam dunia pendidikan masih belum maksimal, seperti dalam proses pengambilan kebijakan, baik dari sisi dana maupun program kegiatan. Perencanaan dan pendanaan yang nantinya mendasari perencanaan program dan kegiatan di sekolah

dituangkan dalam perencanaan APBS. Fenomena yang terjadi di sekolah tingkat SMA/SMK di Kabupaten Magetan bahwa APBS seharusnya disusun oleh pihak sekolah dan masyarakat, akan tetapi terdapat beberapa fakta kurangnya partisipasi masyarakat dalam penyusunan APBS. Selama proses penyusunan APBS, individu yang tergabung dalam Tim Anggaran Sekolah belum menunjukkan partisipasi yang sebenarnya, sehingga perilaku Tim Anggaran cenderung melakukan *pseudo participation* (partisipasi semu). Partisipasi semu dapat terjadi karena Tim Anggaran Sekolah belum seluruhnya memiliki motivasi dan komitmen organisasi yang tinggi untuk mencapai kesuksesan anggaran.

Ketidakkonsistenan temuan penelitian mengenai hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack* memberikan gambaran, bahwa partisipasi anggaran yang tinggi selain berpengaruh negatif juga dapat berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Ikhsan dan Ane (2007) dalam penelitiannya menyatakan, apabila partisipasi yang dilakukan bukan partisipasi yang sebenarnya (partisipasi semu) akan menimbulkan konsekuensi disfungsi bagi organisasi yang berakibat timbulnya senjangan anggaran. Temuan ini juga konsisten dengan penelitian yang dilakukan Lukka (1998), Young (1985), Nouri dan Parker (1996), Amrul dan Nasir (2002), Latuheru (2005); Falikhatun (2007); Dewi dan Sudana (2013); serta Hasanah dan Suartana (2014) bahwa partisipasi anggaran yang tinggi dapat berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Terjadinya senjangan anggaran telah memotivasi para peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut dengan memasukkan variabel motivasi dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi. Temuan penelitian yang dilakukan Hasanah dan Suartana (2014); dan Pratama (2013) membuktikan bahwa motivasi positif berpengaruh signifikan serta

mampu memperlemah hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran.

Hasil penelitian Nouri dan Parker (1996); Latuheru (2005); Husein (2011); serta Dewi dan Sudana (2013) menunjukkan bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, artinya komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran.

Dengan demikian dapat diperoleh gambaran bahwa partisipasi yang bukan sebenarnya atau partisipasi semu dalam proses penyusunan anggaran dapat berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Motivasi dan komitmen organisasi yang tinggi dari individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran, akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian diatas, dapat dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut :

1. Apakah partisipasi penyusunan APBS berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan ?
2. Apakah motivasi yang tinggi berpengaruh negatif pada hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan *budgetary slack* di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan ?
3. Apakah komitmen organisasi yang tinggi berpengaruh negatif pada hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan *budgetary slack* di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan ?

## **PENGEMBANGAN HIPOTESIS DAN KERANGKA BERPIKIR**

### **1. Partisipasi Penyusunan APBS dan *Budgetary Slack***

Hasil penelitian Dunk (1993) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran dapat mengurangi *budgetary slack*. Dan Falikhatun (2007), memperkuat pendapat Dunk (1993). Falikhatun (2007) membuktikan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*. Namun, hasil penelitian yang dilakukan Young (1985) dan Yuwono (1999), menyatakan sebaliknya, partisipasi menyebabkan *budgetary slack*.

Hansen dan Mowen (2007) menyatakan partisipasi anggaran memiliki potensi masalah yaitu memasukkan “*slack*” dalam anggaran atau seringkali disebut dengan mengamankan anggaran (*padding the budget*) disebabkan adanya kebijakan atasan yang menilai kinerja bawahan berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Bawahan akan cenderung memberikan informasi yang bias terhadap kondisi operasional organisasi dimasa mendatang, agar sasaran anggaran dapat mudah dicapai. Sehingga atasan akan memberikan penilaian yang baik kepada bawahan, dan hal ini dilakukan karena dipengaruhi oleh kepentingan pribadi dan mereka berpendapat bahwa anggaran akan mudah dicapai dengan melakukan senjangan anggaran.

Menurut Hilton et.al (2000) ada tiga alasan manajer melakukan senjangan anggaran yaitu: 1) Kesenjangan anggaran akan membuat kinerja seolah-olah terlihat lebih baik dimata pimpinan jika mereka mencapai target anggaran; 2) Kesenjangan anggaran sering digunakan untuk mengatasi ketidak pastian memprediksi masa yang akan datang; 3) Pengalokasian sumber daya akan dilakukan berdasarkan proyeksi anggaran biaya,



sehingga kesenjangan membuatnya fleksibel.

Hasil temuan penelitian yang dilakukan Ikhsan dan Ane (2007) bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*, partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. Menurut Ikhsan dan Ane (2007) pada kondisi ini partisipasi yang dilakukan bukan partisipasi yang sebenarnya (partisipasi semu) karena digunakan secara negatif (untuk tujuan pribadi) sehingga menimbulkan konsekuensi disfungsi bagi organisasi yang berakibat timbulnya senjangan anggaran. Temuan ini juga konsisten dengan penelitian yang dilakukan Lukka (1998), Young (1985), Nouri dan Parker (1996), Amrul dan Nasir (2002), Latuheru (2005); Falikhatun (2007); Dewi dan Sudana (2013); serta Hasanah dan Suartana (2014).

Berdasarkan uraian di atas dapat diperoleh gambaran bahwa terjadinya senjangan anggaran karena partisipasi yang dilakukan individu bukan partisipasi yang sebenarnya (partisipasi semu) yang digunakan secara negatif (untuk tujuan pribadi) sehingga menimbulkan konsekuensi disfungsi bagi organisasi.

Sejalan dengan logika di atas dan temuan-temuan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, penelitian ini ingin menguji kembali pengaruh partisipasi anggaran dalam hal ini adalah partisipasi penyusunan APBS terhadap *budgetary slack* di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan. Hipotesis pertama pada penelitian ini adalah sebagai berikut :

H<sub>1</sub> : Partisipasi yang tinggi dalam penyusunan APBS berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan.

## 2. Partisipasi Penyusunan APBS, Motivasi, dan *Budgetary Slack*

Brownell dan Morris McInnes (1986) melakukan penelitian tentang hubungan antara partisipasi anggaran terhadap motivasi dan kinerja manajerial pada perusahaan manufaktur. Hasil penelitian Peter Brownell dan Morris McInnes menunjukkan bahwa Motivasi dan kinerja manajerial mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran, sedangkan motivasi terhadap partisipasi tidak mempunyai hubungan yang signifikan.

Menurut Dunk *et al.* (1998) motivasi yang paling berkaitan dengan *slack* adalah kebutuhan untuk berprestasi (*achievement*), kebutuhan kekuatan atau kemampuan untuk menyelesaikan sesuatu (*power*), dan kebutuhan otonomi atau kebutuhan untuk kebebasan (*autonomy*) yang semuanya adalah berasal dari individu. Pratama (2013) mengungkapkan adanya empat pola motivasi yang begitu penting adalah prestasi, kompetensi, afiliasi dan kekuasaan. Motivasi yang dimaksudkan dalam penelitian adalah motivasi positif yang diduga dapat menurunkan perilaku senjangan anggaran. Penyusunan anggaran akan lebih efektif apabila motivasi individu tinggi (Mia, 1998).

Temuan penelitian yang dilakukan Hasanah dan Suartana (2014) membuktikan bahwa motivasi positif berpengaruh signifikan serta mampu memperlemah hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran. Temuan ini juga konsisten dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Pratama (2013) bahwa motivasi memperlemah secara signifikan pada hubungan

antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran di SKPD Kota Padang.

Berdasarkan uraian di atas dapat diperoleh gambaran bahwa motivasi yang tinggi dari individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran merupakan motivasi positif yang didalamnya terkandung kebutuhan dan harapan untuk menyusun anggaran dengan sebaik mungkin demi kepentingan organisasi dan kesuksesan anggaran. Apabila motivasi positif tersebut semakin tinggi, individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran akan berupaya menghindari konsekuensi disfungsi bagi organisasi sehingga akan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

Sejalan dengan logika di atas dan temuan-temuan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, penelitian ini ingin menguji kembali pengaruh motivasi pada hubungan antara partisipasi anggaran APBS dengan *budgetary slack* di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan. Hipotesis kedua pada penelitian ini adalah sebagai berikut :

H<sub>2</sub> : Motivasi yang tinggi berpengaruh negatif pada hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan *budgetary slack* di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan.

### **3. Partisipasi Penyusunan APBS, Komitmen Organisasi, dan Budgetary Slack**

Peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya.

Hasil penelitian Nouri dan Parker (1996) menunjukkan bahwa bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung

pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Menurut mereka, komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran. Sebaliknya, bila komitmen bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai.

Komitmen organisasi yang kuat di dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry 1981; Porter *et al.*, 1974) serta akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha menjadikan organisasi ke arah yang baik.

Temuan penelitian yang dilakukan Latuheru (2005); Husein (2011); serta Dewi dan Sudana (2013) bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, artinya peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

Berdasarkan uraian di atas dapat diperoleh gambaran bahwa komitmen organisasi yang tinggi dari individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran menunjukkan bahwa mereka akan lebih mengutamakan kepentingan organisasi, menunjukkan integritas dan kesetiaan yang tinggi serta berusaha memberikan hasil kerja terbaik bagi kesuksesan organisasi, sehingga komitmen organisasi

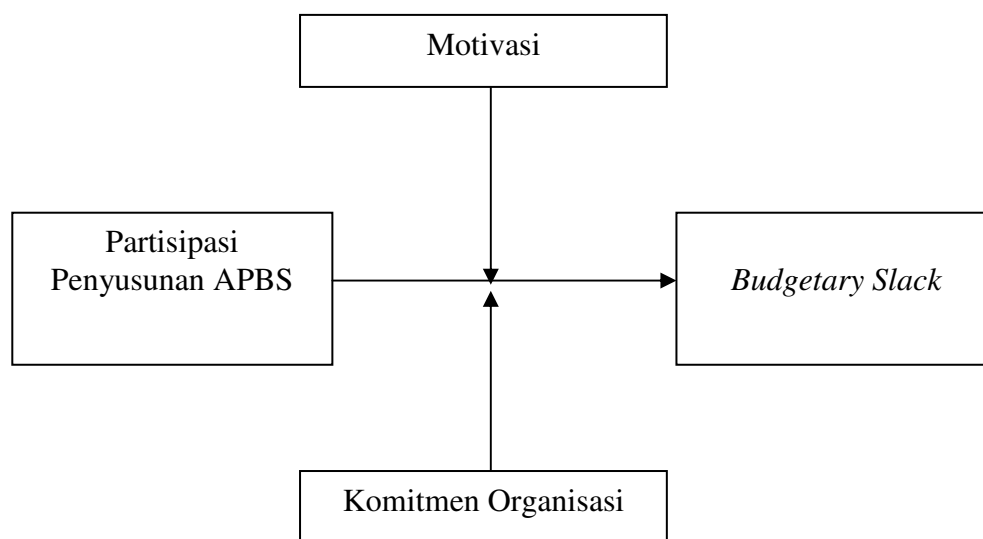
yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran.

Sejalan dengan logika di atas dan temuan-temuan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, penelitian ini ingin menguji kembali pengaruh komitmen organisasi pada hubungan antara partisipasi anggaran APBS dengan *budgetary slack* di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten

Kerangka berfikir dalam penelitian ini digambarkan seperti bagan sebagai berikut.

Magetan. Hipotesis ketiga pada penelitian ini adalah sebagai berikut :

H3 : Komitmen organisasi yang tinggi berpengaruh negatif pada hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan *budgetary slack* di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan.



## METODE PENELITIAN

### 1. Desain Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif analitik dengan studi regresi berganda yaitu penelitian untuk merancang serta menentukan tingkat hubungan variabel, dan untuk mengetahui besarnya kontribusi variabel-variabel bebas terhadap variabel terikat. Pengaruh partisipasi penganggaran sebagai variabel bebas terhadap *budgetary slack* sebagai variabel terikat dengan motivasi dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi.

### 2. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh satuan pendidikan pada jenjang SMA dan SMK di Kabupaten Magetan. Teknik pengambilan sampel dalam

penelitian ini menggunakan *purpose sampling*, yaitu pemilihan sampel tertentu sesuai dengan yang dikehendaki peneliti (Sekaran, 2010). Sampel penelitian ini adalah sekolah di Kabupaten Magetan yang berstatus negeri maupun swasta pada jenjang pendidikan SMA dan SMK. Adapun responden dalam penelitian ini adalah seluruh tim penyusun APBS yang terlibat dalam penyusunan APBS pada jenjang SMA dan SMK di Kabupaten Magetan. Jumlah responden sebanyak 125 orang yang terdiri dari kepala sekolah, wakil kepala sekolah, bendahara sekolah, tenaga administrasi sekolah, guru dan komite sekolah. Berdasarkan hasil penyebaran kuesioner tidak semua responden mengembalikan kuesioner, dari



125 kuesioner yang disebar terdapat 10 kuesioner tidak kembali ketangan peneliti dikarenakan adanya keterlambatan. Dengan demikian kuesioner yang kembali ketangan peneliti sebanyak 115 kuesioner. Seleksi ulang dari 115 kuesioner yang

terkumpul, terdapat 13 kuesioner yang tidak dapat diolah sehingga kuesioner yang dapat dianalisis sebagai data sebanyak 102 kuesioner (81,6%). Rincian mengenai data persebaran kuesioner disajikan seperti pada tabel berikut.

**Tabel 1 Data Persebaran Kuesioner**

Keterangan	Jumlah	Persentase
Kuesioner yang disebar	125	100%
Kuesioner yang kembali	115	92%
Kuesioner yang tidak dapat diolah	13	10,4%
Kuesioner yang dapat diolah	102	81,6%

3.

### Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

#### a. Partisipasi Penyusunan APBS

Partisipasi penyusunan APBS dalam penelitian ini adalah seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu (tim penyusun APBS) di dalam menentukan dan menyusun APBS. Untuk mengukur partisipasi penyusunan APBS menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang diadopsi oleh Dunk (1993) yaitu partisipasi penganggaran, komitmen organisasi, keinginan sosial dan kinerja kepala sekolah. Instrumen partisipasi penyusunan APBS ini dioperasionalkan dengan menggunakan 6 item pertanyaan dengan skala 1 (SS) sampai 5 (STS). Skala rendah menunjukkan partisipasi yang rendah dan skala tinggi menunjukkan partisipasi yang tinggi.

#### b. Motivasi

Motivasi adalah keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan

individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu guna mencapai suatu tujuan. Instrumen motivasi dalam penelitian ini dioperasionalkan dengan menggunakan 10 item pertanyaan dengan skala 1 (SS) sampai 5 (STS) dengan alternatif pilihan sebanyak 5. Skala rendah menunjukkan motivasi pada kepentingan pribadi tinggi dan skala tinggi menunjukkan motivasi pada kepentingan pribadi rendah. Untuk mengukur variabel motivasi digunakan indikator yang disusun oleh Lawler (1997) antara lain : gaji, sistem birokrasi, kinerja organisasi, hasil kerja dan evaluasi kinerja.

#### c. Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi merupakan dorongan dari dalam individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi (Wiener, 1982). Instrumen untuk komitmen organisasi

yang digunakan dalam penelitian ini dikembangkan oleh Mowday et al. (1979), yang digambarkan oleh Meyer et al. (1989) sebagai “*most widely used measure of affective commitment to date*”. Instrumen komitmen organisasi dalam penelitian ini dioperasionalkan dengan menggunakan 9 item pertanyaan dengan menggunakan skala Likert dengan rentang 1 sampai 5. Skala rendah menunjukkan komitmen organisasi yang rendah dan skala tinggi menunjukkan komitmen organisasi yang tinggi.

d. *Budgetary Slack*

*Budgetary slack* adalah perbedaan antara usulan manajer terhadap anggaran yang diharapkan (diperkirakan) dengan anggaran yang diterbitkan yang menyajikan kemudahan bagi manajer untuk dapat mencapai sasaran anggaran

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 |X_1 - X_2| + \beta_5 |X_1 - X_3| + e$$

Keterangan:

Y : *Budgetary slack*

X<sub>1</sub> : *Standardized* partisipasi anggaran (nilai *Zscore* X<sub>1</sub>)

X<sub>2</sub> : *Standardized* motivasi (nilai *Zscore* X<sub>2</sub>)

X<sub>3</sub> : *Standardized* komitmen organisasi (nilai *Zscore* X<sub>3</sub>)

|X<sub>1</sub>-X<sub>2</sub>| : Interaksi yang diukur dari nilai absolut (*Zscore*X<sub>1</sub>-*Zscore*X<sub>2</sub>)

|X<sub>1</sub>-X<sub>3</sub>| : Interaksi yang diukur dari nilai absolut (*Zscore*X<sub>1</sub>-*Zscore*X<sub>3</sub>)

α : Konstanta

β<sub>1</sub>...β<sub>5</sub> : Koefisien regresi

e : *Error*

tersebut (Lukka, 1988). *Budgetary Slack* dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang diadopsi oleh Dunk (1993). Instrumen *budgetary slack* dalam penelitian ini dioperasionalkan dengan menggunakan 6 item pertanyaan dengan menggunakan skala Likert dengan skala 1 (SS) sampai 5 (STS) dengan alternatif pilihan sebanyak 5.

4. Metode Analisis Data

Metode analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi dengan metode Uji Nilai Selisih Mutlak bertujuan untuk menguji apakah variabel motivasi dan komitmen organisasi memoderasi (memperlemah) pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*, yang dinyatakan dengan persamaan regresi sebagai berikut :

**HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

**1. Gambaran Umum Responden**

**Tabel 2 Profil Responden (n = 102)**

Jabatan	Jumlah	Persentase (%)
Kepala Sekolah	11	10,78
Wakil Kepala Sekolah	38	37,25
Bendahara sekolah	20	19,61
Guru	18	17,65

	Kepala TU	5	4,90
	Komite Sekolah	10	9,80
Masa Kerja	1 – 10 tahun	13	12,75
	11 – 20 tahun	32	31,37
	21 – 30 tahun	45	44,12
	31 – 40 tahun	12	11,76
Pendidikan	Sarjana Strata 1	87	85,29
	Sarjana Strata 2	15	14,71

**2. Validitas dan Reliabilitas Instrumen**

Pengujian validitas menggunakan uji *Pearson Correlation* dengan program SPSS versi 16. Butir pernyataan dinyatakan valid jika pada tingkat signifikansi 5% masing-masing butir menghasilkan nilai probabilitas < 0,05 (Ghozali, 2005). Hasil uji validitas menunjukkan bahwa semua butir pernyataan untuk variabel partisipasi penyusunan APBS, motivasi, komitmen organisasi dan *budgetary slack* valid karena masing-masing butir pernyataan

menghasilkan nilai probabilitas < 0,05.

Pengujian reliabilitas menggunakan rumus *Cronbach Alpha*. Menurut Nunnally (Ghozali, 2005) bahwa suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60, sebaliknya apabila *Cronbach Alpha* ≤ 0,60 maka tidak reliabel. Hasil pengujian reliabilitas menunjukkan bahwa seluruh instrumen penelitian ini reliabel, yang menghasilkan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60.

**Tabel 3 Hasil Uji Reliabilitas Instrumen**

Instrumen	<i>Cronbach Alpha</i>	Keterangan
Partisipasi Penyusunan APBS	0,743	Reliabel
Motivasi	0,714	Reliabel
Komitmen Organisasi	0,755	Reliabel
<i>Budgetary Slack</i>	0,765	Reliabel

**3.**

**Uji Asumsi Klasik**

a. Uji Normalitas

Tujuan dari uji normalitas adalah untuk menguji apakah pada model regresi, variabel pengganggu/residual memiliki

distribusi normal, dengan melihat uji statistik non-parametrik *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Apabila *Asymp. Sig (2-tailed)* > α (0,05) maka dikatakan data tersebut terdistribusi normal

**Tabel 4 Hasil Uji Normalitas**

Keterangan	<i>Unstandardized Residual</i>
N	102
Kolmogorov-Smirnov Z	0,857
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	0,454
Hasil uji <i>Kolmogorov-Smirnov</i> diperoleh nilai probabilitas atau <i>Asymp.Sig.(2-tailed)</i> sebesar 0,454 > 0,05 berarti residual normal.	bebas. Model regresi yang bebas dari multikolinieritas adalah yang memiliki <i>tolerance</i> variabel bebas yang lebih dari 10% atau 0,1 dan nilai <i>Variance Inflation Factor</i> (VIF) kurang dari 10. Hasil uji multikolinieritas disajikan seperti tabel berikut.
b. Uji Multikolinieritas Model regresi yang baik pada uji multikolinieritas adalah tidak terdapat korelasi diantara variabel	

**Tabel 5 Hasil Uji Multikolinieritas**

Variabel	<i>Collinearity Statistics</i>	
	<i>Tolerance</i>	<i>VIF</i>
Partisipasi penyusunan APBS ( $X_1$ )	0,295	3,388
Motivasi ( $X_2$ )	0,267	3,751
Komitmen Organisasi ( $X_3$ )	0,820	1,220

Variabel Dependen : *Budgetary slack*

Hasil uji multikolinieritas menunjukkan bahwa masing-masing variabel partisipasi penyusunan APBS, motivasi, dan komitmen organisasi tidak saling berkorelasi linier. Hal ini ditunjukkan dengan nilai *tolerance* setiap variabel (0,295; 0,267; 0,820) > 0,1 dan nilai *Variance Inflation Factors* (VIF) (3,388; 3,751; 1,220) < 10. Dengan demikian model regresi dalam penelitian ini dinyatakan tidak terjadi multikolinieritas.

c. Uji Heteroskedastisitas  
Model regresi yang baik pada uji heteroskedastisitas adalah yang tidak mengandung gejala heteroskedastisitas. Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan uji *Glejser* yang terlihat dari nilai probabilitas signifikansinya di atas tingkat kepercayaan 5%. Hasil uji heteroskedastisitas dapat dilihat seperti tabel berikut.

**Tabel 6 Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Variabel	Sig.	Keterangan
Partisipasi penyusunan APBS ( $X_1$ )	0,088	Bebas Heteroskedastisitas
Motivasi ( $X_2$ )	0,363	Bebas Heteroskedastisitas
Komitmen Organisasi ( $X_3$ )	0,438	Bebas Heteroskedastisitas
Moderasi 1 ( $ X_1-X_2 $ )	0,231	Bebas Heteroskedastisitas
Moderasi 2 ( $ X_1-X_3 $ )	0,645	Bebas Heteroskedastisitas

Variabel Dependen : *Absolut\_Residual*

Berdasarkan hasil di atas menunjukkan bahwa model regresi

linier ganda dalam penelitian ini tidak terjadi heteroskedastisitas

karena masing-masing variabel partisipasi penyusunan APBS, motivasi, komitmen organisasi, moderasi 1 ( $|X_1-X_2|$ ), dan moderasi 2 ( $|X_1-X_3|$ ) tidak signifikan terhadap variabel *absolut residual*. Hal ini ditunjukkan dengan nilai probabilitas signifikansi setiap

variabel (0,088; 0,363; 0,438; 0,231; 0,645) > 0,05.

#### 4. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan analisis regresi dengan metode uji Nilai Selisih Mutlak dengan hasil seperti tabel berikut.

**Tabel 7 Hasil Uji Hipotesis Penelitian**

Variabel	Variabel Dependen: <i>Budgetary Slack</i>		
	b	t	Sig.
Partisipasi Penyusunan APBS ( $X_1$ )	0,557	1,258	0,211
Motivasi ( $X_2$ )	0,431	0,927	0,356
Komitmen Organisasi ( $X_3$ )	1,360	5,098	0,000
$ X_1-X_2 $	-1,632	-2,086	0,040**
$ X_1-X_3 $	-0,654	-2,113	0,037**
<b>Adj. R<sup>2</sup></b>			0,347
<b>F</b>			11,757
<b>Prob. F</b>			0,000

Keterangan : \*\*  $p < 0.05$  (two tailed-test)

##### a. Koefisien Determinasi

Melihat *Adjusted R Squared* (*Adj. R<sup>2</sup>*) pada Tabel 4.7, angka 0,347 menunjukkan bahwa variabel partisipasi penyusunan APBS, motivasi, komitmen organisasi, interaksi partisipasi-motivasi ( $|X_1-X_2|$ ), dan interaksi partisipasi-komitmen organisasi ( $|X_1-X_3|$ ) secara simultan mampu menjelaskan 34,7% variasi yang terjadi pada variabel *budgetary slack*, sedangkan sisanya yaitu 65,3% (100%-34,7%) dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak termasuk dalam penelitian ini misalnya sistem *reward*, gaya kepemimpinan, dan sebagainya.

##### b. Uji F

Uji F dilakukan untuk menentukan tingkat signifikansi seluruh variabel independen secara simultan atau bersama-sama terhadap variabel dependen. Hasil uji signifikansi pengaruh secara simultan seperti pada Tabel 4.7 diketahui bahwa nilai F hitung sebesar 11,757 dengan signifikansi 0,000 jauh dibawah 0,05. Hal tersebut berarti model regresi dalam penelitian ini dinyatakan fit (tepat) artinya partisipasi penyusunan APBS, motivasi, komitmen organisasi, interaksi partisipasi-motivasi ( $|X_1-X_2|$ ) dan interaksi partisipasi-komitmen organisasi ( $|X_1-X_3|$ ) mempunyai



pengaruh yang signifikan secara simultan terhadap *budgetary slack*.

c. Uji t

Pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan hasil dari uji statistik t. Uji ini pada dasarnya memperlihatkan seberapa jauh pengaruh satu variabel bebas dan variabel moderasi secara individual dalam menjelaskan variasi variabel terikat. Uji statistik t dilakukan dengan membandingkan hasil nilai signifikansi pada Tabel 4.7 dengan  $\alpha = 0,05$ .

a. Hasil Pengujian Hipotesis 1

Tabel 4.7 menunjukkan bahwa nilai tingkat signifikansi t uji dua sisi untuk variabel partisipasi penyusunan APBS adalah sebesar  $0,211 > 0,05$  dengan nilai koefisien regresi positif sebesar  $0,557$ . Hasil penelitian ini membuktikan bahwa partisipasi penyusunan APBS berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*, namun pengaruhnya tidak signifikan. Pengaruh positif, berarti partisipasi yang tinggi dalam penyusunan APBS menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

b. Hasil Pengujian Hipotesis 2

Tabel 4.7 menunjukkan bahwa nilai tingkat signifikansi t uji dua sisi untuk variabel interaksi partisipasi-motivasi ( $|X_1-X_2|$ ) adalah sebesar  $0,040 < 0,05$  dengan nilai koefisien regresi negatif sebesar  $-1,632$ . Hasil penelitian ini membuktikan bahwa motivasi yang tinggi berpengaruh signifikan serta mampu memperlemah

pengaruh partisipasi penyusunan APBS terhadap senjangan anggaran. Dengan kata lain interaksi antara partisipasi penyusunan APBS dengan motivasi akan menurunkan senjangan anggaran.

c. Hasil Pengujian Hipotesis 3

Tabel 4.7 menunjukkan bahwa nilai tingkat signifikansi t uji dua sisi untuk variabel interaksi partisipasi-komitmen organisasi atau ( $|X_1-X_3|$ ) adalah sebesar  $0,013 < 0,05$  dengan nilai koefisien regresi negatif sebesar  $-0,657$ . Hasil penelitian ini membuktikan bahwa komitmen organisasi yang tinggi berpengaruh signifikan serta mampu memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan APBS terhadap senjangan anggaran. Dengan kata lain interaksi antara partisipasi penyusunan APBS dengan komitmen organisasi akan menurunkan senjangan anggaran.

## PEMBAHASAN

### 1. Pengaruh Partisipasi Penyusunan APBS terhadap *Budgetary Slack*

Hasil penelitian ini berhasil membuktikan bahwa pengaruh langsung partisipasi penyusunan APBS terhadap *budgetary slack* adalah positif namun pengaruhnya tidak signifikan, berarti semakin tinggi partisipasi penyusunan APBS mengakibatkan senjangan anggaran semakin tinggi. Partisipasi individu selama proses penyusunan APBS tidak selalu memberikan pengaruh negatif pada

senjangan anggaran. Dalam kasus ini, individu yang terlibat aktif selama proses penyusunan APBS memperoleh kesempatan yang lebih besar dari atasan untuk melakukan *slack*. Faktor yang mempengaruhi senjangan APBS karena adanya keinginan (motivasi) dan kepentingan pribadi yang membuat individu berupaya memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian kinerja yang dilakukan kepala sekolah ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran.

Temuan penelitian ini sejalan dengan pendapat Hansen dan Mowen (2007), partisipasi anggaran memiliki potensi masalah yaitu memasukkan “*slack*” dalam anggaran atau seringkali disebut dengan mengamankan anggaran (*padding the budget*) disebabkan adanya kebijakan atasan yang menilai kinerja bawahan berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Bawahan akan cenderung memberikan informasi yang bias terhadap kondisi operasional organisasi dimasa mendatang, agar sasaran anggaran dapat mudah dicapai. Sehingga atasan akan memberikan penilaian yang baik kepada bawahan, dan hal ini dilakukan karena dipengaruhi oleh kepentingan pribadi dan mereka berpendapat bahwa anggaran akan mudah dicapai dengan melakukan senjangan anggaran. Menurut Hilton et.al (2000) ada tiga alasan manajer melakukan senjangan anggaran yaitu: 1) Kesenjangan anggaran akan membuat kinerja seolah-olah terlihat lebih baik dimata

pimpinan jika mereka mencapai target anggaran; 2) Kesenjangan anggaran sering digunakan untuk mengatasi ketidak pastian memprediksi masa yang akan datang; 3) Pengalokasian sumber daya akan dilakukan berdasarkan proyeksi anggaran biaya, sehingga kesenjangan membuatnya fleksibel.

Temuan penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Ikhsan dan Ane (2007) bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*, partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. Menurut Ikhsan dan Ane (2007) pada kondisi ini partisipasi yang dilakukan bukan partisipasi yang sebenarnya (partisipasi semu) karena digunakan secara negatif (untuk tujuan pribadi) sehingga menimbulkan konsekuensi disfungsional bagi organisasi yang berakibat timbulnya senjangan anggaran. Temuan ini juga konsisten dengan penelitian yang dilakukan Lukka (1998), Young (1985), Nouri dan Parker (1996), Latuheru (2005); Falikhatun (2007); Dewi dan Sudana (2013); serta Hasanah dan Suartana (2014).

## 2. Pengaruh Interaksi antara Partisipasi Penyusunan APBS dengan Motivasi terhadap *budgetary slack*

Hasil penelitian ini berhasil membuktikan bahwa motivasi yang tinggi berpengaruh signifikan serta mampu memperlemah hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan *budgetary slack*. Dengan kata lain,

interaksi antara partisipasi penyusunan APBS dengan motivasi akan menurunkan senjangan anggaran. Motivasi yang dimaksud dalam penelitian ini adalah motivasi positif yang diukur dari atas lima indikator yang dikembangkan Lawler (1997) yaitu gaji, sistem birokrasi, kinerja organisasi, hasil kerja dan evaluasi kinerja. Pada saat motivasi tinggi, individu yang tergabung dalam Tim Anggaran Sekolah akan berupaya memberikan prestasi terbaik demi kesuksesan anggaran, karena kebutuhan-kebutuhan yang menjadi motivasi mereka terpenuhi. Dengan demikian motivasi yang tinggi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi dalam penyusunan APBS.

Temuan ini mendukung penelitian yang dilakukan Hasanah dan Suartana (2014) yang membuktikan motivasi positif berpengaruh signifikan serta mampu memperlemah hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran. Temuan ini juga konsisten dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Pratama (2013) bahwa motivasi memperlemah secara signifikan pada hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran di SKPD Kota Padang.

### 3. Pengaruh Interaksi antara Partisipasi Penyusunan APBS dengan Komitmen Organisasi terhadap *budgetary slack*

Peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung

pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Hasil penelitian ini berhasil membuktikan bahwa komitmen organisasi yang tinggi berpengaruh signifikan serta mampu memperlemah hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan *budgetary slack*. Dengan kata lain, interaksi antara partisipasi penyusunan APBS dengan komitmen organisasi akan menurunkan senjangan anggaran. Pada saat komitmen tinggi, maka individu yang tergabung dalam Tim Anggaran Sekolah akan peduli dengan nasib organisasi, berusaha mengutamakan kepentingan organisasi, loyal serta berusaha memberikan hasil kerja terbaik bagi kemajuan sekolah, sehingga komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran.

Temuan ini konsisten dengan hasil penelitian Nouri dan Parker (1996) bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Menurut mereka, komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran. Sebaliknya, bila

komitmen bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai.

Temuan ini mendukung penelitian Latuheru (2005); Husein (2011); serta Dewi dan Sudana (2013) bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, artinya peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

## IMPLIKASI

Temuan dari hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai kebijakan Kepala Sekolah serta wakil masing-masing unit/bidang yang terdapat di sekolah dalam rangka meningkatkan akuntabilitas pengelolaan dana. Komitmen manajemen puncak dalam hal ini Kepala Sekolah dan Tim Anggaran Sekolah sangat diperlukan untuk mendukung kesuksesan anggaran. Untuk mencapai tujuan tersebut proses penyusunan anggaran mulai dari tahap perencanaan dan pelaksanaan harus dilakukan secara partisipatif dengan dilandasi motivasi positif dan komitmen tinggi untuk melakukan pengelolaan dana pendidikan secara efisien, adil, transparan, dan akuntabel. Selain itu pengelolaan dana pendidikan harus ditujukan untuk memperkuat sekolah dalam menentukan dan mengalokasikan dana sesuai dengan skala prioritas yang

telah ditetapkan untuk proses peningkatan mutu.

Strategi untuk mengurangi terjadinya senjangan anggaran adalah dengan membangun komitmen organisasional yang berorientasi pada kualitas. Komitmen yang mengarah pada kualitas sangat diperlukan dalam mencapai kesuksesan pelaksanaan pengembangan program-program sekolah. Dengan adanya komitmen terhadap mutu, personil sekolah yang tergabung dalam Tim Anggaran akan semakin bertanggung jawab untuk mencapai kesuksesan anggaran karena mereka merasa ikut terlibat dalam penyusunan anggaran. Apabila komitmen Tim Anggaran semakin tinggi, proses penyusunan anggaran akan berorientasi pada pencapaian kinerja, sehingga perencanaan atau strategi yang sudah disusun menjadi semakin efektif. Dengan demikian akan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

Temuan dari hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi perkembangan teori Akuntansi Manajemen khususnya dalam lingkup akuntansi sektor publik. Bagi peneliti selanjutnya, temuan hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai referensi dan kajian pustaka untuk melakukan penelitian sejenis.

## PENUTUP

### Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian setiap hipotesis diperoleh kesimpulan sebagai berikut :

1. Partisipasi penyusunan APBS berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*. Semakin tinggi partisipasi individu yang terlibat dalam proses penyusunan APBS maka akan semakin tinggi

- terjadinya senjangan anggaran di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan.
2. Motivasi yang tinggi berpengaruh negatif dan signifikan pada hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan *budgetary slack*. Semakin tinggi motivasi dalam diri individu yang terlibat dalam proses penyusunan APBS akan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan.
  3. Komitmen organisasi yang tinggi berpengaruh negatif signifikan pada hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan *budgetary slack*. Komitmen organisasi yang tinggi dari para individu yang terlibat dalam proses penyusunan APBS akan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan.

### **Keterbatasan Penelitian**

Penelitian tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* yang dimoderasi motivasi dan komitmen organisasi di sekolah tingkat SMA dan SMK di Kabupaten Magetan ini telah dilakukan dengan sungguh-sungguh, namun peneliti menyadari masih ada beberapa kelemahan dan keterbatasan sebagai berikut (1) Penelitian ini hanya menerapkan metode survei melalui kuesioner, sehingga kesimpulan yang diambil hanya berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui instrumen penulis. (2) Senjangan anggaran yang diteliti dalam penelitian ini hanya berlaku pada lingkup pendidikan di sekolah tingkat SMA dan SMK di

Kabupaten Magetan, dan mungkin tidak akan sama hasilnya apabila diterapkan di instansi atau organisasi lain. (3) Pendekatan kontinjensi melalui penggunaan variabel motivasi dan komitmen organisasi dalam penelitian ini kemungkinan menjadi faktor kondisional yang harus dipertimbangkan dalam rangka mengurangi terjadi senjangan anggaran melalui penyusunan APBS. (4) Pemilihan variabel moderating dalam penelitian ini terbatas pada motivasi dan komitmen organisasi. Untuk lebih menyempurnakan hasil penelitian ini, masih perlu diuji kembali untuk menguji konsistensi hasil penelitian ini dengan penelitian-penelitian berikutnya dengan mempertimbangkan variabel kontinjensi lainnya, seperti perilaku ekstra peran (*organizational citizenship behavior*), pelimpahan wewenang, pengawasan anggaran dan lain-lain.

### **Saran**

Berdasarkan hasil penelitian ini, motivasi dan komitmen organisasi terbukti memperlemah hubungan antara partisipasi penyusunan APBS dengan senjangan anggaran. Partisipasi penyusunan APBS di sekolah tingkat SMA dan SMK Kabupaten Magetan akan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran apabila Kepala Sekolah, Wakil Kepala Sekolah di semua bidang, komite sekolah, serta Kepala Tata Usaha memiliki motivasi positif dan komitmen yang semakin tinggi untuk memberikan hasil kerja terbaik demi kepentingan dan kemajuan sekolah. Peningkatan motivasi positif harus didukung sistem penghargaan finansial dan non finansial yang



memuaskan, kejelasan pedoman anggaran dan birokrasi, iklim organisasi yang kondusif serta sistem penilaian kinerja yang objektif. Peningkatan komitmen organisasi dari setiap individu yang terlibat dalam penyusunan APBS harus dilandasi etos kerja yang tinggi, kesediaan untuk mencurahkan segenap kemampuan, serta menunjukkan usaha keras demi kesuksesan program-program sekolah.

### DAFTAR PUSTAKA

- Allen, N. J. dan Meyer, J. P. 1990. "The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization" *Journal of Occupational Psychology*, 63, 1-18.
- Anthony, R.N. dan Govindrajana, V. 2007. *Management Control System. Twelfth Edition*. McGraw-Hill Inc. New York.
- Bastian, Indra, 2006, *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*, Erlangga, Jakarta.
- Darlis, Edfan. 2000. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Riset dan Akuntansi Indonesia*, Vol.1:85-101.
- Dewi dan Sudana, 2013, "Pengaruh Penganggaran Partisipatif Pada Senjangan Anggaran dengan *Budgetary Control* dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi", *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 5 (3), ISSN, Hal. 707-722.
- Donnelly, James H., Gibson James L., Ivancevich John M., 1995, *Fundamental of Management*, Ninth Edition, Irwin Inc, U<sup>S</sup> ^
- Dunk, A. S. 1993. "The effect Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack". *The Accounting Review* 68. April. pp. 400-410.
- Falikhatus, 2007, "Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap *Budgetary Slack* Dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan Dan Kohesivitas Kelompok", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 6 (2), September, Hal. 207-221.
- Frucot, V. dan Shearon, W.T. 1991. "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", *The Accounting Review*, Vol. 66 (1). January, p. 80-99.
- Ghozali, I. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ghozali, I. 2007. *Ekonometrika, Teori Konsep dan Aplikasi dengan SPSS 17*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Hasanah dan Suartana, 2014, "Pengaruh Interaksi Motivasi

- Dan Budaya Organisasi Pada Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Senjangan Anggaran”, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 6 (1), ISSN, Hal. 46-62.
- Hasibuan, M.S.P. 2002. *Manajemen Sumber Daya Manusia*, Bumi Aksara, Jakarta.
- Hilton et. al. 2000. *Cost Management Strategis For Bussines Decisions*. Mc.Graw. Hill Companies.
- Husain, S.P., 2011, ”Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating”, *Jurnal INOVASI*, Vol. 8 (3), ISSN, Hal. 102-114.
- Ikhsan, A. dan Ane, L., 2007, “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi”, *Simposium Nasional Akuntansi X*, Unhas Makasar 26-28 Juli 2007, Hal. 1-27.
- Ivancevich, John M., Gibson James L., dan Donnelly James H., 1997, *Organizations, Behavior Structure Processes*, Tenth Edition, Irwin McGraw-Hill Companies, USA.
- Kalbers, Lawrence P., dan Fogarty, Timothy J. 1995. “Professionalism Its Consequences: A Study of Internal Auditors”. *Auditing: A Journal of Practice*. Vol. 14 (1). pp. 64-86.
- Latuheru, B.P., 2005, “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kawasan Industri Maluku)”, *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, Vol. 7 (2), Nopember, Hal. 117- 130.
- Lukka, K. 1988. “Budgetary Bi in Organizations: Theor Framework and Empirical Evidence”. *Accounting, Organization, and Society* 13. pp. 281-301.
- Mia, Lokman, 1998, *Need For Achievement, Style Of Budgeting And Managerial Performance In A Non Government Organization (NGO): Evidence From An Oriental Culture*, Result of Research, The University of Queensland, Australia, 1998: p.1-8.
- Mowday, R., R. Steers, dan L. Porter. 1979. “The Measurement of Organizational Commitment.” *Journal of Vocational Behavior*, Vol. 14. pp. 224-247.
- Nouri, Hossein and Parker, Robert J, 1996, “The Effect of Organizational Commitment on The Ralation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8, Printed in USA, pp. 76 – 90.

- Porter. L. W., R. M. Steers, R. T. Mowday, dan P. V. Boulian. 1974. "Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turn Over Among Psyatric Tehnicians". *Journal of Applied Psychology* 59. pp. 603-609.
- Porter. L. W., R. M. Steers, R. T. Mowday, dan P. V. Boulian. 1974. "Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turn Over Among Psyatric Tehnicians". *Journal of Applied Psychology* 59. pp. 603-609.
- 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, Hal. 1-20.
- Ramdeen C., Santos J., and Chatfield HK., 2007,"*An Examination of Impact of Budgetary Participation, Budget Emphasis, and Information Asymmetry on Budgetary Slack in the Hotel Industry*", March 22, p.1-15.
- Sarjito, B. dan Muthaher, O. 2008. "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating", *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol. 2, No. 1, Maret: p. 37-49.
- Schiff, M., dan A.Y. Lewin. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*, 45. April. pp. 259-268.
- Steiss, Alan Walter, 2003, *Strategic Management for Public and Nonprofit Organizations*, Marcel Dekker Inc., New York.
- Sumarno, J., 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*, 15-16 September 2005, Hal. 586-616.
- Wagner, JA. and Hollenbeck, JR., 1994, *Management of Organizational Beha* Second Edition, Prentice Englewood Cliffs, New Jersey.
- Wiener, Y. 1982. "Commitment in Organization: A Normative View". *Academy of Management Review* 7. pp. 418-428.
- Winardi, 2004, *Motivasi dan Pemasalahan dalam Manajemen*, Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Winarno, J. dan Rahmawati, 2003, "Hubungan Pengendalian Anggaran dan Struktur Organisasi", *Jurnal: Perspektif, Ekonomi Pembangunan*,

*Manajemen dan Akuntansi,*  
Vol. 8, No. 2, Desember.

Young S. M, 1985. "Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack". *Journal of Accounting Research*. Autumn 23: pp: 829–842.