

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN, PENEKANAN ANGGARAN,  
KOMITMEN ORGANISASI, LOCUS OF CONTROL,  
DAN KOMPLEKSITAS TUGAS TERHADAP  
KESENJANGAN ANGGARAN  
(Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Agam)**

**Oleh:**

**Eka Nopriyanti**

**Pembimbing: Nur Azlina dan Mudrika Alamsyah**

*Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia*

*e-mail: [nopriyantieka@yahoo.com](mailto:nopriyantieka@yahoo.com)*

*The Effect Of Budget Participations, Budget Emphasis,  
Organization Commitment, Locus of Control,  
and Task Complecity on Budgetary Slack  
(Empirical Study on SKPDs of Agam Regency)*

**ABSTRACT**

*This research aims to invetigate the effect of budget participation, budget emphasis, organization commitment, locus of control, and task complecity on budgetary slack. While responden is consisted by the structural functionary in governmental institution of Agam Regency. The data was collected by distributing quetionnaires to 108 repondents, but only 78 respondents who fill out the questionnaires. The analysis tool used is multiple regression using SPSS program version 21. The results show that budget participation, budget emphasis, organization commitment, locus of control, and tas complecity have significant effect and poitive impact on budgetary slack. Based on the results.*

*Keywords: Budget Participation, Budget Emphasis, Organization Commitment, Locus Of Control, and Task Complecity.*

**PENDAHULUAN**

Pemberlakuan UU No. 32 tahun 2004 tentang pemerintah daerah memberikan dampak pada perubahan sistem pemerintahan yang pada mulanya berpola pertanggungjawaban terpusat beralih menjadi pola desentralisasi, dimana pemerintah daerah diberi kewenangan luas untuk mengelola dan bertanggungjawab secara nyata atas potensi daerah yang dimiliki.

Kewenangan luas tersebut tidak berlaku untuk urusan pemerintahan yang oleh undang-undang ditentukan menjadi urusan pemerintah, meliputi politik luar negeri, pertahanan, keamanan, yustisi, moneter, dan fiskal serta agama. Dengan adanya sistem otonomi daerah tersebut, mengakibatkan pergeseran dalam orientasi pemerintah dari *command and control* menjadi berorientasi pada tuntutan dan juga kebutuhan publik.

Dalam proses penyusunan anggaran, anggaran memiliki dampak langsung terhadap perilaku manusia. Oleh karena itu, terdapat perilaku-perilaku manusia yang akan timbul sebagai akibat dari anggaran, baik yang bersifat positif maupun bersifat negatif. Perilaku yang positif akan timbul jika tujuan pribadi masing-masing manajer selaras, serasi, dan seimbang dengan tujuan organisasi dan manajer mempunyai kemauan untuk memenuhinya. Sebaliknya, tindakan negatif yang akan timbul adalah kesenjangan anggaran (Warindrani, 2006: 99).

Menurut Anthony dan Govindarajan yang diterjemahkan oleh Tjakrawala (2005: 84) kesenjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik dari organisasi. Dalam keadaan terjadinya kesenjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya sehingga anggaran dapat dicapai dengan mudah.

Di beberapa daerah di Indonesia telah ditemukan beberapa kasus terjadinya kesenjangan anggaran di pemerintahan, khususnya di Kabupaten Agam. Pemerintah Kabupaten Agam menyampaikan realisasi APBD Tahun Anggaran 2010 yakni PAD (Pendapatan Asli Daerah) yang ditargetkan sebesar Rp. 28.109.742.617 dan yang dapat terealisasi sebesar Rp. 22.560.094.046,020 atau 80,26%. (<http://m.antarasumbar.com>, diakses pada 3/2/2015). Kemudian pada tahun anggaran 2011 Kabupaten Agam menduduki peringkat keempat se-Indonesia yang belanja peggawainya 72% dari APBD. Otonomi daerah yang notabeneanya untuk

mendekatkan pelayanan publik menjadi sulit tercapai karena APBDnya hanya digunakan untuk membiayai pegawai (Forum Indonesia Untuk Transparansi Anggaran/FITRA).

Salah satu faktor yang memiliki pengaruh pada timbulnya kesenjangan anggaran adalah partisipasi anggaran. Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua orang atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut (Mulyadi, 2004). Partisipasi penyusunan anggaran ini diperlukan agar anggaran yang dibuat sesuai dengan realita yang ada di lapangan.

Sektor publik mulai menerapkan sistem penganggaran yang dapat menanggulangi masalah *budgetary slack* tersebut, yakni anggaran partisipasi (*budgetary participation*), dimana atasan harus terlibat dalam kaji ulang (penelaahan) anggaran, pengesahan anggaran, dan juga mengikuti hasil-hasil pelaksanaan anggaran sehingga tercipta anggaran yang realistik karena tanpa partisipasi aktif dari atasan, maka bawahan cenderung menetapkan anggaran yang mudah dicapai dengan melakukan *budgetary slack*.

Penekanan anggaran diduga memiliki pengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Penekanan anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik. Penekanan anggaran dalam pemerintah daerah merupakan salah satu faktor yang dapat memungkinkan untuk memicu terjadinya kesenjangan anggaran. Apabila beban daerah terlalu tinggi sedang-

kan pendapatannya hanya biasa-biasa saja maka kemungkinan terjadinya kesenjangan menjadi sangat tinggi. Hal seperti inilah yang mendorong bawahan untuk meningkatkan kinerjanya dengan melakukan kesenjangan anggaran karena penilaian kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun.

Komitmen organisasi diduga memiliki pengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Mathis (2001) menyatakan bahwa komitmen organisasi merupakan suatu tingkat penerimaan mengenai pekerjaan pada tujuan suatu organisasi dan memiliki kemauan untuk tetap berada dalam organisasi tersebut. Komitmen organisasi didefinisikan sebagai menerima tujuan dan nilai organisasi serta melakukan berbagai tindakan untuk kepentingan organisasi agar tujuan organisasi tersebut tercapai. Hal ini menggambarkan bahwa individu yang mempunyai komitmen yang tinggi, maka individu tersebut akan menggunakan anggaran untuk mengejar tujuan organisasi. Namun, bagi individu yang memiliki komitmen rendah, maka individu tersebut akan menggunakan anggaran untuk mengejar kepentingan pribadinya dan individu tersebut dapat melakukan kesenjangan anggaran agar target anggaran mudah dicapai dan kinerjanya dinilai baik oleh atasan.

*Locus of control* adalah salah satu karakteristik kepribadian yang terdapat dalam diri tiap-tiap orang yang memengaruhi bagaimana individu tersebut mengartikan atau mempersepsikan peristiwa yang dihadapinya. Jika dikaitkan dengan proses partisipasi anggaran, mereka tidak memiliki *internal locus of control* yang baik akan gagal

menjalankan proses penyusunan anggaran serta dalam mencapai sasaran anggaran. Hal ini tentu saja menjadi indikasi gagalnya partisipasi anggaran yang pada gilirannya akan berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga berakibat timbulnya kesenjangan anggaran.

Kompleksitas tugas dapat diartikan sebagai tugas yang tidak terstruktur, membingungkan dan sulit (Sanusi dan Iskandar, 2007). Individu seringkali dihadapkan dengan tugas-tugas yang kompleks, banyak, berbeda-beda dan saling terkait dengan lainnya cenderung akan menciptakan kesenjangan anggaran dengan tujuan agar target anggaran dapat tercapai sehingga kinerjanya terlihat baik. Sebaliknya, jika individu tidak menghadapi tugas yang kompleks, individu tersebut akan yakin bahwa target anggaran dapat dicapai sehingga cenderung tidak akan melakukan kesenjangan anggaran. Kompleksitas tugas diduga memiliki pengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Intan Permanasari (2014) tentang Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi, Penekanan Anggaran, *Locus of Control*, dan Kohesivitas Kelompok Terhadap Kesenjangan Anggaran pada Pemerintahan Provinsi Riau. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah variabel penelitian dan objek penelitian. Peneliti mengganti salah satu variabel independen yaitu kohesivitas kelompok dengan kompleksitas tugas. Untuk objek penelitian, peneliti memilih pemerintahan Kabupaten Agam, dengan alasan bahwa berbagai fenomena

kasus kesenjangan anggaran di kabupaten Agam dan opini audit yang diterima oleh Pemerintah Kabupaten Agam adalah Wajar Dengan Pengecualian (WDP) selama 3 tahun berturut-turut pada tahun anggaran 2008 hingga 2010, serta pada tahun anggaran 2012 dan 2013 yang menemukan banyak penyimpangan.

Rumusan masalah dalam penelitian antara lain: 1) apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran, 2) apakah penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran, 3) apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran, 4) apakah *locus of control* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran, 5) apakah kompleksitas tugas berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Tujuan penelitian ini adalah: 1) untuk menguji kembali partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dalam menyusun anggaran, 2) untuk menguji kembali penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dalam menyusun anggaran, 3) untuk menguji kembali komitmen organisasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dalam menyusun anggaran, 4) untuk menguji kembali *locus of control* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dalam menyusun anggaran, 5) untuk menguji kembali kompleksitas tugas berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dalam menyusun anggaran.

## **TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran**

Siegel dan Marconi dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam

penyusunan anggaran mengenai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Karena masing-masing manajer memiliki kesempatan untuk memberikan informasi yang berhubungan dengan tanggungjawabnya. Inti dari proses penyusunan anggaran partisipasi yaitu diperlukan adanya kerjasama antara seluruh tingkatan organisasi, baik itu manajer tingkat atas, tingkat menengah maupun tingkat bawah.

Dengan adanya partisipasi anggaran, diharapkan menjadi alat komunikasi yang baik antara atasan dan bawahan. Karena dalam proses penyusunan anggaran seringkali memungkinkan atasan untuk memahami masalah yang dihadapi oleh bawahan, di samping juga bawahan lebih dapat memahami kesulitan yang dihadapi oleh atasan. Anggaran partisipatif meningkatkan komitmen para bawahan untuk mencapai tujuan anggaran. Tanpa adanya partisipasi anggaran oleh atasan, bawahan akan selalu cenderung membuat anggaran yang menguntungkan bagi mereka, yaitu dengan membuat anggaran yang mudah dicapai.

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang diajukan adalah:

H1: Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

### **Pengaruh Penekanan Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran**

Menurut Sujana (2009) penekanan anggaran adalah kondisi bilamana anggaran dijadikan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan pada suatu organisasi. Pengukuran kinerja berdasarkan anggaran yang telah disusun membuat bawahan akan berusaha memperoleh keuntungan

dengan menciptakan kesenjangan anggaran. Jika bawahan meyakini penghargaan (*reward*) yang diberikan tergantung pada pencapaian target dalam anggaran, bawahan akan mencoba membangun kesenjangan dalam anggarannya.

Penekanan anggaran dalam pemerintah daerah merupakan salah satu faktor yang dapat memungkinkan untuk memicu terjadinya kesenjangan anggaran. Apabila beban daerah terlalu tinggi sedangkan pendapatannya hanya biasa-biasa saja maka kemungkinan terjadinya kesenjangan menjadi sangat tinggi. Hal seperti inilah yang mendorong bawahan untuk meningkatkan kinerjanya dengan melakukan kesenjangan anggaran karena penilaian kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun. Dengan tujuan agar anggaran yang ditetapkan mudah dicapai, sehingga bawahan akan memperoleh penghargaan jika kinerja bawahan ditandai dengan pencapaian anggaran

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang diajukan adalah:

H2: Penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

### **Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Kesenjangan Anggaran**

Komitmen organisasi merupakan tingkat sampai sejauh mana individu memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi itu (Ikhsan dan Ishak, 2005: 35).

Pada konteks pemerintah daerah, komitmen yang tinggi

menjadikan aparat peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah lebih baik dan partisipasi merupakan peluang bagi bawahan untuk menciptakan kesenjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen karyawan terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah.

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang diajukan adalah:

H3: Komitmen organisasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

### **Pengaruh *Locus of Control* Terhadap Kesenjangan Anggaran**

Menurut Mustikawati (1999: 100) mendefinisikan *locus of control* sebagai tindakan dimana seseorang menerima tanggungjawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka. Lefcourt (1982) dalam Permanasari (2014) menyatakan bahwa *locus of control* dibedakan menjadi *locus of control internal* yaitu ditunjukkan dengan pandangan peristiwa baik maupun buruk yang terjadi diakibatkan oleh tindakan seseorang. Oleh karena itu terjadinya suatu peristiwa berada dalam kontrol seseorang. Sedangkan *locus of control eksternal* ditunjukkan dengan pandangan bahwa peristiwa baik buruk yang terjadi tidak berhubungan dengan perilaku seseorang pada situasi tertentu, oleh karena itu disebut dengan diluar kontrol seseorang.

Jika dikaitkan dengan proses penganggaran, mereka yang tidak memiliki *internal locus of control* yang baik akan gagal menjalankan fungsi dan peranannya dalam proses penyusunan anggaran serta dalam mencapai sasaran anggaran. Hal ini tentu saja akan menjadi indikasi

gagalnya proses penganggaran yang pada gilirannya akan berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga berakibat pada timbulnya kesenjangan anggaran.

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang diajukan adalah:

H4: *Locus of control* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

### **Pengaruh Kompleksitas Tugas Terhadap Kesenjangan Anggaran**

Menurut Kusumawati (2012) kompleksitas tugas merupakan tugas tidak terstruktur, membingungkan, dan sulit.

Individu dengan tugas kompleks cenderung akan menciptakan senjangan anggaran agar target anggaran organisasi dapat dicapai. Individu dengan tugas kompleks cenderung akan menciptakan *slack* anggaran dengan tujuan target anggaran dapat dicapai sehingga kinerjanya akan terlihat baik. Sebaliknya, jika individu tidak menghadapi tugas kompleks, individu tersebut akan yakin bahwa target anggaran dapat dicapai sehingga cenderung tidak menciptakan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang diajukan adalah:

H5: Kompleksitas tugas berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

### **METODE PENELITIAN**

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pegawai Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang terdaftar di Kabupaten Agam yang berjumlah 27. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam

penelitian ini adalah *Sampling Purposive* yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2012: 122). Teknik pengumpulan data primer pada penelitian ini dengan cara membagikan kuesioner kepada kepala dinas, kepala bagian/bidang, kepala sub-bagian/bidang, dan staf pada masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Agam yang dijadikan sampel dalam penelitian.

Metode analisis data digunakan analisis regresi linier berganda dengan rumus sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + e$$

Keterangan:

Y = Kesenjangan Anggaran

a = Bilangan Konstanta

$b_{1,2,3,4,5}$  = Koefisien Regresi

$X_1$  = Partisipasi Anggaran

$X_2$  = Penekanan Anggaran

$X_3$  = Komitmen Organisasi

$X_4$  = *Locus of Control*

$X_5$  = Kompleksitas Tugas

e = Variabel Pengganggu  
(*error term*)

### **Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel**

Penelitian ini menggunakan enam jenis variabel yang terdiri dari variabel dependen yaitu Kesenjangan Anggaran (Y), variabel independen yaitu Partisipasi Anggaran (X1) Penekanan Anggaran (X2) Komitmen Organisasi (X3) *Locus of Control* (X4) dan Kompleksitas Tugas (X5).

### **Kesenjangan Anggaran (Y)**

Kesenjangan anggaran adalah perbedaan jumlah anggaran yang disusun oleh manajer setiap pusat pertanggungjawaban dengan estimasi terbaik organisasi, agar target anggaran dapat tercapai atau sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifitasnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya, atau perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran sesuai dengan estimasi sesungguhnya. Variabel kesenjangan anggaran dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen Dunk (1993) yang terdiri dari enam pertanyaan. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala likert 5 point.

### **Partisipasi Anggaran (X<sub>1</sub>)**

Partisipasi anggaran adalah tingkat seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu dalam menentukan anggaran yang ada dalam divisi atau bagiannya, baik secara periodik atau tahunan. Variabel partisipasi anggaran dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen Milani (1975) yang terdiri dari enam pertanyaan. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala likert 5 point.

### **Penekanan Anggaran (X<sub>2</sub>)**

Penekanan anggaran sebagai tekanan bagi bawahan atas anggaran yang dianggap sebagai tolok ukur kinerja. Untuk mengukur variabel penekanan anggaran dalam penelitian ini dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Armaeni (2012) yang terdiri dari enam item pertanyaan. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala likert 5 point.

### **Komitmen Organisasi (X<sub>3</sub>)**

Komitmen organisasi yaitu suatu sikap loyalitas yang dimiliki oleh individu terhadap organisasi tempat individu tersebut bekerja, dengan menunjukkan keinginannya memberikan yang terbaik bagi organisasi dan juga selalu berusaha menjaga keanggotaannya didalam organisasi tersebut. Komitmen organisasi dalam penelitian ini diteliti dengan menggunakan instrumen Mowday (1979) yang terdiri dari sembilan item pertanyaan. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala likert 5 point.

### **Locus of Control (X<sub>4</sub>)**

*Locus of control* dalam penelitian ini didefinisikan sebagai besarnya keyakinan karyawan pada kemampuan dirinya dalam menghadapi berbagai kesulitan dan tantangan dalam bekerja. Berdasarkan penelitian MT Sinaga (2012), *locus of control* diteliti dengan menggunakan delapan item pertanyaan. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala likert 5 point.

### **Kompleksitas Tugas**

Kompleksitas tugas merupakan tugas yang banyak, tidak terstruktur, membingungkan, dan sulit. Kompleksitas tugas sebagai variabel dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen Rizzo et all (1970) yang terdiri atas enam item pertanyaan. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala likert 5 point.

## **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

### **Kuesioner dan Demografi**

Jumlah kuesioner yang disebar sejumlah 108 kuesioner dan

jumlah kuesioner yang kembali berjumlah 78 (72,22%), kuesioner yang tidak kembali disebabkan kesibukan para pejabat dan sebagian pejabat tidak berada di tempat sehingga tidak bisa mengisi kuesioner yang diberikan. Jumlah kuesioner yang dapat diolah adalah sebanyak 76 kuesioner atau (70,37%), sedangkan kuesioner yang tidak dapat diolah berjumlah 2 kuesioner atau (1,85%).

### Hasil Uji Validitas Data

Pada penelitian ini jumlah sampel yang diperoleh sebanyak 76 responden. Adapun kriteria yang digunakan dalam menentukan valid atau tidaknya pernyataan yang digunakan dalam penelitian ini adalah tingkat kepercayaan 95%, ( $\alpha = 5\%$ ), *degree of freedom* (df) =  $n - 2 = 76 - 2 = 74$ , sehingga didapat r tabel sebesar 0,2257.

Berdasarkan hasil uji validitas menggunakan SPSS 21, seluruh item pertanyaan dari masing-masing variabel dalam penelitian ini adalah valid, hal ini dapat dilihat bahwa nilai r hitung > r tabel.

### Hasil Uji Realibilitas Data

Pada pengujian reliabilitas penelitian ini menggunakan koefisien *Cronbach Alpha* dengan bantuan program SPSS 21. Suatu pertanyaan dapat dikategorikan reliabel jika nilai *alpha* lebih besar dari 0,6. Jika nilai re-liabilitas kurang dari 0,6 maka nilainya kurang baik. Artinya adalah bahwa alat ukur yang digunakan tidak reliabel.

**Tabel 1**  
**Hasil Uji Realibilitas**

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Nilai Kritis	Kesimpulan
Kesenjangan Anggaran (Y)	0,806	0,6	Reliabel
Partisipasi Anggaran (X <sub>1</sub> )	0,603	0,6	Reliabel

Penekanan Anggaran (X <sub>2</sub> )	0,663	0,6	Reliabel
Komitmen Organisasi (X <sub>3</sub> )	0,601	0,6	Reliabel
<i>Locus of Control</i> (X <sub>4</sub> )	0,668	0,6	Reliabel
Kompleksitas Tugas (X <sub>5</sub> )	0,838	0,6	Reliabel

Sumber : Data Olahan SPSS, 2015

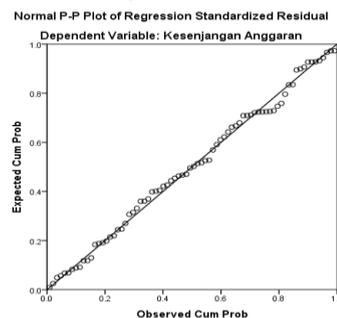
Berdasarkan tabel hasil uji realibilitas data diatas, seluruh item pertanyaan dari masing-masing variabel dalam penelitian ini adalah reliabel (*cronbach's alpha* > 0,6) sehingga dapat disimpulkan bahwa semua instrumen penelitian ini dapat digunakan pada analisis selanjutnya.

### Hasil Uji Asumsi Klasik

#### Hasil Uji Normalitas Data

Hasil pengujian normalitas data dengan *P-P Plot* untuk variabel dependen (Y) dapat dilihat pada gambar 1 berikut:

**Gambar 1**  
**Hasil Uji Normalitas Data**



Sumber: Data Olahan SPSS, 2015

Dari grafik *P-P Plot* dapat dilihat bahwa titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal dan penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Dengan demikian data yang digunakan dalam penelitian ini memenuhi asumsi normalitas.

#### Hasil Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel

bebas. Ada tidaknya korelasi antar variabel tersebut dapat dideteksi dengan melihat nilai *Variance Inflation Factor* (VIF).

Menurut Ghozali (2013: 91), VIF merupakan kebalikan dari *tolerance* jika nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai VIF tinggi (karena  $VIF = \frac{1}{tolerance}$ ). Cara umum yang dipakai untuk menunjukkan multikolonieritas adalah jika nilai *tolerance*  $< 0,1$  atau sama dengan  $VIF > 10$  maka terjadi multikolonieritas dalam penelitian ini.

**Tabel 2**  
**Hasil Uji Multikolonieritas**

Variabel	Collinearity Statistic	
	Tolerance	VIF
Partisipasi Anggaran	.968	1.046
Penekanan Anggaran	.868	1.152
Komitmen Organisasi	.787	1.270
<i>Locus of Control</i>	.910	1.099
Kompleksitas Tugas	.969	1.032

Sumber: Data Olahan SPSS, 2015

Dari tabel diatas, dapat dilihat bahwa nilai VIF untuk seluruh variabel bebas  $< 10$  dan begitu juga untuk nilai *tolerance*  $> 0,1$ . Hal ini dapat disimpulkan bahwa model regresi tersebut bebas dari multikolonieritas.

### Hasil Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode  $t$  dengan kesalahan pengganggu pada periode  $t-1$  (Ghozali, 2013:110). Untuk medeteksi ada atau tidaknya autokorelasi digunakan Uji *Durbin-Watson* (DWtest). Autokorelasi di-deteksi dengan nilai *Durbin-Watson*. Batas tidak terjadinya autokorelasi adalah apabila angka yang ditunjukkan dari nilai *Durbin-Watson* berada antara  $-2$  sampai dengan  $+2$ , maka

dapat dikatakan model regresi tidak terdapat autokorelasi.

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Autokorelasi**

Durbin-Watson	N
1.666	76

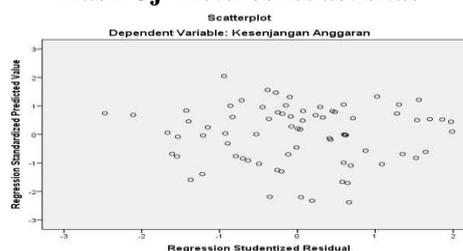
Sumber : Data Olahan SPSS, 2015

Berdasarkan tabel diatas, dapat diketahui bahwa nilai  $d_{hitung}$  (*Durbin-Watson*) terletak antara  $-2$  dan  $+2 = -2 < 1,666 < +2$ . Dapat disimpulkan bahwa tidak ditemukannya autokorelasi dalam model regresi.

### Hasil Uji Heteroskedastisitas

Untuk mendeteksi ada tidaknya heterokedastisitas dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada pola *scatterplot* antar SPRESID dan ZPRED di mana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah residual ( $Y \text{ prediksi} - Y \text{ sesungguhnya}$ ) yang telah di-*studentized*. Dasar pengambilan keputusannya jika ada pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit), maka diindikasikan telah terjadi heterokedastisitas. Jika tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka nol pada sumbu Y, maka tidak terjadi heterokedastisitas. (Ghozali, 2005: 105).

**Gambar 2**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**



Sumber: Data Olahan SPSS, 2015

Berdasarkan Grafik *scatterplot* di atas terlihat bahwa titik-titik menyebar secara acak serta penyebarannya terletak di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heterokedastitas.

### Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Hipotesis diuji dengan menggunakan model regresi linier berganda untuk menganalisis pengaruh antara dua atau lebih variabel independen terhadap variabel dependen. Dari pengolahan data komputer program SPSS, maka hasil analisis regresi berganda akan terlihat sebagai berikut:

**Tabel 4**  
Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1(Constant)	-24.393	5.091		-4.792	.000
Partisipasi Anggaran	.394	.120	.269	3.280	.002
Penekanan Anggaran	.571	.121	.406	4.710	.000
Komitmen Organisasi	.289	.105	.249	2.755	.007
Locus of Control	.347	.080	.366	4.348	.000
Kompleksitas Tugas	.234	.079	.241	2.958	.004

Sumber : Data Olahan SPSS, 2015

Persamaan regresi linear bergandanya adalah sebagai berikut:

$$Y = -24,392 + 0,394 X_1 + 0,571 X_2 + 0,289 X_3 + 0,347 X_4 + 0,234 X_5 + e$$

### Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi bertujuan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara 0 (nol) dan

1 (satu). Nilai ( $R^2$ ) yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2013:169).

**Tabel 5**  
Hasil Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )  
Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.741 <sup>a</sup>	.548	.516	276.846

Sumber : Data Olahan SPSS, 2015

Berdasarkan tabel 4 diatas, diketahui nilai *Adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,548. Hal ini menunjukkan bahwa varian pada kesenjangan anggaran dapat dijelaskan oleh partisipasi anggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, *locus of control*, dan kompleksitas tugas sebesar 54,8% sedangkan 45,2% lainnya dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

## PEMBAHASAN

### Hasil Pengujian Hipotesis Pertama

Dari hasil pengujian diatas, diketahui  $t_{hitung} (3,280) > t_{tabel} (1,994)$  dengan signifikansi  $(0,002) < (0,05)$ . Dengan demikian hipotesis pertama **diterima**, yaitu partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran

Kesenjangan anggaran diharapkan dapat menurun dengan adanya partisipasi yang tinggi, tapi partisipasi bawahan yang berlebihan memungkinkan terjadinya kesenjangan anggaran karena bawahan akan membuat target yang lebih mudah untuk dicapai. Untuk itu, peran atasan selaku kepala dinas harus ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran karena bawahan yang mana dalam penelitian

ini adalah kepala bagian, kepala subbagian, dan staf cenderung melakukan tindakan disfungsional misalnya dengan membuat kesenjangan anggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Intan Permanasari (2014) tentang pengaruh partisipasi anggaran, komitmen organisasi, penekanan anggaran, *locus of control*, dan kohesivitas kelompok terhadap kesenjangan anggaran pada Pemerintahan Provinsi Riau. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

#### Hasil Pengujian Hipotesis Kedua

Dari hasil pengujian diatas, diketahui  $t_{hitung} (4,710) > t_{tabel} (1,994)$  dengan signifikansi  $(0,000) < (0,05)$ . Dengan demikian hipotesis kedua **diterima**, yaitu penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Jika di SKPD Kabupaten Agam anggaran menjadi faktor yang paling dominan sebagai tolak ukur kinerja dari bawahan dimana dalam penelitian ini yakni kepala bagian, kepala subbagian, dan staf, maka dengan kondisi tersebut dapat dikatakan sebagai penekanan anggaran yang dilakukan pada saat tahap penetapan skala prioritas program yang dianggarkan untuk dapat mencapai target anggaran. Hal inilah yang mendorong para bawahan untuk menyusun anggaran pada tingkat yang mudah dicapai, karena bawahan berusaha untuk menghilangkan tekanan dan rasa frustrasi dalam usaha mewujudkan target anggaran akibat anggaran yang terlalu ketat. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Erianti Sawitri (2014) tentang

pengaruh partisipasi anggaran, penekanan anggaran, dan informasi asimetri terhadap timbulnya kesenjangan anggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

#### Hasil Pengujian Hipotesis Ketiga

Dari hasil pengujian diatas, diketahui  $t_{hitung} (2,755) > t_{tabel} (1,994)$  dengan signifikansi  $(0,007) < (0,05)$ . Dengan demikian hipotesis ketiga **diterima**, yaitu komitmen organisasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan terhadap nilai dan sasaan (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Komitmen organisasi yang kuat menyebabkan individu berusaha mencapai tujuan organisasi dan mengutamakan kepentingan operasional. Individu berkomitmen tinggi akan berpandangan positif dan bekerja keras menuncurahkan kemampuannya untuk kebaikan organisasi tersebut. Sehingga dengan komitmen tinggi, kesenjangan anggaran dapat dihindari. Sedangkan individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya dan memungkinkan terjadinya kesenjangan anggaran. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Agi Kusumawati (2006) tentang pengaruh partisipasi anggaran, informasi asimetris, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap kesenjangan anggaran pada Rumah Sakit di Kota Pekanbaru. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

## Hasil Pengujian Hipotesis Keempat

Dari hasil pengujian diatas, diketahui  $t_{hitung} (4,348) > t_{tabel} (1,994)$  dengan signifikansi  $(0,000) < (0,05)$ . Dengan demikian hipotesis keempat **diterima**, yaitu *locus of control* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Jika faktor penentu dalam suatu anggaran berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka akan ada pengaruh untuk organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Dengan adanya *locus of control* yang baik, maka individu tersebut tidak akan melakukan kesenjangan anggaran, karena individu tersebut mengetahui konsekuensi apa yang akan diterimanya apabila melakukan kesenjangan anggaran (Sari, 2006). Sehingga dia yakin akan kemampuan dirinya untuk menyelesaikan suatu permasalahan maka penggunaan anggaran partisipatif akan menimbulkan kepuasan kerja dan diharapkan akan meningkatkan kinerja. Dari penjelasan diatas, dapat dipahami bahwa dengan memiliki *internal locus of control* yang baik akan dapat menjalankan fungsi dan perannya dalam proses penyusunan anggaran dalam mencapai sasaran anggaran dengan tingkat kesenjangan anggaran yang dapat diminimalisir. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Maya Triana (2012) tentang pengaruh penekanan anggaran, *locus of control*, partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran pada SKPD di Kota Jambi. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

## Hasil Pengujian Hipotesis Kelima

Dari hasil pengujian diatas, diketahui  $t_{hitung} (2,958) > t_{tabel} (1,994)$

dengan signifikansi  $(0,004) < (0,05)$ . Dengan demikian hipotesis kelima **diterima**, yaitu kompleksitas tugas berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Tugas yang kompleks dan rumit yang dibebankan lebih kepada bawahan akan memberikan usulan dan saran atas anggaran jika bawahan diikutkan dalam merumuskan anggaran. Jika instansi mengukur kinerja bawahan berdasarkan tolok ukur target anggaran maka akan mengakibatkan kinerja bawahan akan menjadi terlihat buruk dan akan memicu terjadinya kesenjangan anggaran. Kompleksitas tugas yang diterima bawahan menyebabkan bawahan mengetahui tugas yang diembannya dan memprediksi target anggaran tidak dapat dicapai secara maksimal. Sehingga pada tahun anggaran selanjutnya bawahan yang tahu benar mengenai estimasi anggaran yang sebenarnya, akan merubah dan mengusulkan anggaran yang mudah dicapai maka terjadilah kesenjangan anggaran. Penelitian ini sejalan dengan penelitian terdahulu yaitu penelitian dari Veronica dan Krisnadewi (2008) tentang pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan kompleksitas tugas terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Badung. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Badung.

## SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

### Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, *locus of control*, dan kompleksitas tugas

terhadap kesenjangan anggaran pada Pemerintah Kabupaten Agam. Berdasarkan hasil penelitian ini diperoleh beberapa kesimpulan yang secara ringkas disajikan sebagai berikut:

1. Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dengan  $t_{hitung} (3,280) > t_{tabel} (1,994)$ .
2. Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa variabel penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dengan  $t_{hitung} (4,710) > t_{tabel} (1,994)$ .
3. Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa variabel komitmen organisasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dengan  $t_{hitung} (2,755) > t_{tabel} (1,994)$ .
4. Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa variabel *locus of control* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dengan  $t_{hitung} (4,348) > t_{tabel} (1,994)$ .
5. Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa variabel kompleksitas tugas berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dengan  $t_{hitung} (2,958) > t_{tabel} (1,994)$ .
6. Nilai R Square sebesar 0,548 (54,8%) menunjukkan bahwa kesenjangan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi anggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, *locus of control*, dan kompleksitas tugas sedangkan 45,2% lainnya dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

#### **Keterbatasan**

Penulis menyadari akan keterbatasan-keterbatasan yang

ada dalam penelitian ini. Keterbatasan ini mungkin mempengaruhi hasil yang diinginkan. Beberapa keterbatasan penelitian ini adalah:

1. Pengumpulan data melalui kuesioner membutuhkan waktu dan tenaga yang memadai untuk mengirim ke responden terpilih. Beberapa kuesioner tidak kembali dan tidak dapat dianalisis. Hal ini berdampak pada jumlah data penelitian yang dapat diperoleh belum maksimal.
2. Dalam penelitian ini peneliti hanya menggunakan kuesioner, sehingga masih ada kemungkinan kelemahan-kelemahan yang ditemui, seperti jawaban yang tidak cermat, tidak serius, responden yang menjawab asal-asalan dan tidak jujur, serta pertanyaan yang kurang lengkap atau kurang dipahami oleh responden.

#### **Saran**

Saran-saran yang dapat diberikan oleh peneliti bagi kesempurnaan penelitian selanjutnya yaitu :

1. Bagi Ilmu Pengetahuan  
Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah literatur mengenai pengaruh partisipasi anggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, *locus of control*, dan kompleksitas tugas terhadap kesenjangan anggaran.
2. Bagi Instansi  
Diharapkan SKPD-SKPD di Kabupaten Agam memperhatikan variabel partisipasi anggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, *locus of control*, dan

kompleksitas tugas karena terbukti memberikan pengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

3. Bagi Peneliti Selanjutnya

Ada beberapa saran yang dapat peneliti berikan untuk penelitian selanjutnya, antara lain:

- a) Penelitian selanjutnya perlu menambahkan metode wawancara langsung kepada masing-masing responden dalam upaya mengumpulkan data, sehingga dapat menghindari kemungkinan responden tidak objektif dalam mengisi kuesioner.
- b) Untuk penelitian selanjutnya, perlu menambahkan variabel-variabel yang mempengaruhi kesenjangan anggaran, misalnya gaya kepemimpinan dan budaya organisasi sehingga dapat diketahui bagaimana menciptakan kinerja yang lebih baik dan mengurangi kesenjangan anggaran.

## DAFTAR PUSTAKA

- Armaeni, 2012. *Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, dan Penekanan Anggaran (Budgetary Slack)*. Skripsi Program S-1. Universitas Hasanuddin. Makassar.
- Dunk, A.S. 1993. *The Effect of Budget Emphasis and Information Assymetry on Realtion Between Budgetary Participation and Slack. The Accounting Review*. Vol. 69:400-410.
- Falikhatun. 2007. *Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah Se-Jawa Tengah)*. Simposium Nasional Akuntansi X. Makassar.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21*. Semarang. Universitas Diponegoro.
- Ikhsan, Arfan dan Ishak, Muhammad. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Penerbit: Salemba Empat.
- Kusumawati, Agi. 2006. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Komitmen Organisasi, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Kesenjangan Anggaran pada Rumah Sakit di Pekanbaru*. Universitas Riau.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- Milani, 1975. *The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude: a Field Study. The Accounting Review*. Vol.50, pp. 274-278.
- Mowday R, Steers, R dan Porer, L. 1979. *The Measurement of*

- Organizational Commitment. Journal of Vocational Behaviour.* 14, pp. 224-247.
- Mulyadi R, Steers, R dan Porter L. 1979. *The Measurement of Organizational Commitment.*, *Journal of Vocational Behaviour.* 14, pp. 224-247
- Mustikawati, Renny. 1999. *Pengaruh Locus of Control dan Budaya Paternalistik Terhadap Keefektifan Penganggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial.* *Jurnal Bisnis Akuntansi*, Vol. 1 No. 2 hal 96-119.
- Permanasari, Intan. 2014. *Pengaruh partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi, Penekanan Anggaran, Locus of Control, dan Kohesivitas Kelompok Terhadap Timbulnya Kesenjangan Anggaran (Studi Empiris Pada SKPD Pemerintah Provinsi Riau).* Universitas Riau.
- Rosalina. 2013. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Budgetary Slack) dengan Informasi Asimetri, Gaya Kepemimpinan, dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating.* Universitas Riau.
- Sugiyono. 2012. *Metodologi Penelitian Bisnis.* Bandung: Alfabeta.
- Sujana, I Ketut. 2010. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran,*
- Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Kesenjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Hotel Berbintang di Kota Denpasar).* *Jurnal Akuntansi dan Bisnis.* Fakultas Ekonomi Universitas Udayana.
- Triana, Maya. 2012. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Budget Emphasis, dan Locus of Control Terhadap Slack Anggaran.* *E-Jurnal Binar Akuntansi.* Vol. 1 No. 1.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun (2004) Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Veronica, Amelia dan Komang Ayu Krisnadewi. 2009. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi Pada Bank Perbankan Rakyat (BPR) di Kabupaten Badung.* *Jurnal Akuntansi dan Bisni.* Universitas Udayana.
- Warindrani, Armila K. 2006. *Akuntansi Manajemen.* Yogyakarta: Graha Ilmu.
- [www.agamkab.go.id](http://www.agamkab.go.id)
- [www.antarasumbar.com](http://www.antarasumbar.com)
- [www.padang.bpk.go.id](http://www.padang.bpk.go.id)
- [www.seknasfitra.org](http://www.seknasfitra.org)