

**PENGARUH ASIMETRI INFORMASI, PENEKANAN ANGGARAN,
KOMITMEN ORGANISASI DAN *LOCUS OF CONTROL*
TERHADAP HUBUNGAN PARTISIPASI ANGGARAN
DENGAN SENJANGAN ANGGARAN
(STUDI EMPIRIS PADA SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH
KOTA SAWAHLUNTO)**

Oleh:

Mai Elva Sundari

Pembimbing : Emrinaldi Nur dan Lila angraini

Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia

e-mail : mai_elva@rocketmail.com

*The Influence of Information Asymetry, Budget Emphasis, Organizational
Commitment and Locus of Control to the Relationship Budgetary Participation
with Budgetary Slack
(Empirical Study of the SKPD City Sawahlunto)*

ABSTRACT

Budgetary participation is the process of budgeting that involves many stakeholders for budget achievement. During this process, it's possible for them to perform budgetary slack and effect on budget goal. The purpose of this research is to explore the influence of information asymmetry, budget emphasis, organizational commitment and locus of control to the relationship of budgetary participation to budgetary slack. The population in this research is 22 office in local government (SKPD) of Sawahlunto city. The sampling design of this research is purposive sampling with the final sample is 91 people as a three till four echelon of 6 local government (SKPD) that detected perform the budgetary slack, they are: department education and youth sport, department of civil registration, food crops and horticulture service, public works service, investment office and archives and library area office. This research used primary data dissemination of the questionnaire conducted 6 office local government (SKPD) of Sawahlunto city. Technical analysis for test is simple linear regression and MRA. The results of this research showed that budgetary participation significant influence to budgetary slack. Information asymmetry, budget emphasis, organizational commitment and locus of control significant influence in relationship budgetary participation to budgetary slack.

Keywords : Budgetary Participation, Information Asymmetry, Budget Emphasis, Organizational Commitment, Locus of Control, Budgetary Slack.

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Anggaran merupakan rencana kegiatan rinci yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh suatu organisasi yang dinyatakan dalam bentuk keuangan atau angka-angka dari suatu kebijaksanaan suatu organisasi yang harus dicapai pada suatu periode tertentu. Penyusunan anggaran dalam

pemerintahan harus benar-benar memfokuskan tujuannya untuk kesejahteraan masyarakat, bukan hanya untuk mewujudkan kepentingan pribadi atau golongan semata. Untuk itulah diperlukan informasi yang benar-benar akurat dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah. Oleh karenanya, proses penyusunan dan penetapan

anggaran dalam pemerintahan menerapkan anggaran partisipatif.

Menurut Brownell (1982), anggaran partisipatif adalah sebuah proses yang menggambarkan dimana individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran, dan perlunya penghargaan atas pencapaian anggaran tersebut. Namun, keterlibatan individu tersebut terkadang menimbulkan masalah lain yaitu senjangan anggaran atau yang lebih dikenal dengan *budgetary slack*.

Budgetary slack adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi (Anthony dan Govindarjan, 2007). Estimasi terbaik yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik organisasi.

Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah *agency theory* dan *contingency theory*. *Agency theory* menjelaskan hubungan agen dengan *principal*, dimana agen (atasan) mendelegasikan wewenang kepada *principal* (bawahan) untuk melakukan suatu otoritas atau tugas dalam membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 2005). Sedangkan *contingency theory* dijadikan landasan untuk melihat hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, mengingat pada penelitian-penelitian sebelumnya mengidentifikasi hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan kedua variabel tersebut.

Penelitian tentang hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran belum banyak dilakukan disektor publik, sebagian besar dilakukan pada sektor swasta khususnya manufaktur. Penelitian yang dilakukan Mardongan Tua Sinaga (2010) pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Pematang Siantar menunjukkan

bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat.

Penelitian yang juga menguji pengaruh partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran adalah Andi Kartika (2010) yang melakukan penelitian pada rumah sakit swasta di kota Semarang. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Dengan demikian, terlibatnya peran bawahan dalam proses penyusunan anggaran meningkatkan kecenderungan penciptaan senjangan anggaran.

Selain itu penelitian yang dilakukan oleh Elfi Rahmiati (2013) pada pemerintah daerah kota padang, menggambarkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran. Apabila dalam suatu organisasi memiliki partisipasi dalam penyusunan anggaran yang tinggi, maka kemungkinan terciptanya senjangan anggaran dapat dihindarkan.

Dilihat dari hasil penelitian yang dijelaskan diatas, dapat disimpulkan bahwa penelitian terdahulu masih bersifat bauran atau berbeda satu sama lain. Perbedaan tersebut diduga disebabkan oleh variabel moderating yang mempengaruhinya.

Penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dilakukan oleh beberapa peneliti. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa perbedaan hasil mengenai hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran disebabkan oleh faktor moderating yang mempengaruhinya. Dalam penelitian ini, peneliti menguji

kembali pengaruh hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan variabel moderating: asimetri informasi, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan *locus of control*.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian Ni Kadek Erni Apriantini, dkk (2014) yang melakukan penelitian pada instansi pemerintah kabupaten Buleleng. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian tersebut adalah dengan menambahkan variabel asimetri informasi dan *locus of control* sebagai variabel moderating.

Variabel moderating pertama adalah Asimetri informasi. Asimetri informasi merupakan perbedaan informasi yang dimiliki oleh manajer tingkat atas dengan manajer tingkat bawah yang disebabkan oleh perbedaan informasi yang dimiliki oleh manajer tingkat atas dengan manajer tingkat bawah yang disebabkan oleh perbedaan sumber dan akses informasi (Sulistyanto dalam Erawati, 2006).

Elizabeth Vyninca Pello (2014) hasil penelitiannya menyatakan bahwa bawahan harus selalu mengkomunikasikan informasi yang dimiliki kepada manajer atas, dan manajer atas pun sebaiknya lebih selektif dalam menerima informasi dari manajer menengah kebawah. Sehingga hal ini mampu mengurangi timbulnya senjangan anggaran, serta diharapkan manajer atas lebih memperhatikan pihak-pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran.

Variabel moderating kedua adalah penekanan anggaran. Penekanan anggaran merupakan keadaan dimana anggaran merupakan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan dalam suatu organisasi. hal ini akan memperbesar tingkat senjangan anggaran. Karena bawahan tidak lagi mementingkan bagaimana mencapai target

anggaran, tetapi bawahan lebih mementingkan bagaimana agar kinerja mereka dinilai bagus oleh atasan, yaitu dengan melakukan senjangan anggaran.

Maya Triana, Yuliusman dan Wirmie Eka Putra (2012) dalam penelitiannya menyatakan bahwa penekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran karena adanya pengukuran kinerja manajer berbasis anggaran dalam suatu organisasi. Keberhasilan dalam pelaksanaan anggaran akan menunjukkan kinerja bagus untuk mereka, oleh karena itu bawahan memastikan anggarannya berada dalam tingkat yang mudah untuk dicapai salah satu caranya adalah memasukkan *slack* dalam anggarannya.

Variabel moderating ketiga adalah komitmen organisasi. Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday dalam Falikhatun, 2006). Bawahan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan berpandangan positif dan lebih berusaha untuk berbuat yang terbaik bagi organisasinya sehingga akan meminimalisir terjadinya senjangan anggaran (Ni Made Citra Dewi dan I Putu Sudana, 2013)

Emmanuel (2005) dalam penelitiannya menyatakan bahwa interaksi antar keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi akan mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran.

Variabel moderating keempat yang diduga mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran adalah *locus of control*. Hal ini dikarenakan *locus of control* merupakan suatu kendali yang terdapat pada setiap diri seseorang terhadap suatu peristiwa. *Locus of control* ini merupakan etika individu, dimana setiap individu

dengan etika baik maka akan mampu mengendalikan dirinya. Masalah etika merupakan hal yang mempengaruhi penciptaan senjangan anggaran (stevens:2002).

Mardongan (2013) menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat saat individu menganut *locus of control*. Elizabeth (2014) dalam penelitiannya menyatakan bahwa manajer atas diharapkan dapat memperhatikan pihak-pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran, diantaranya dengan cara memilih bawahan yang memiliki *locus of control* internal yang baik sehingga manajer menengah kebawah tersebut mampu mengendalikan dirinya untuk tidak melakukan senjangan anggaran.

Penelitian ini dilakukan pada instansi pemerintah di Kota Sawahlunto. Masalah yang terjadi pada anggaran kota sawahlunto yaitu perencanaan dan realisasi anggaran tahun 2013 di Kota sawahlunto tidak baik, dengan pendapatan daerah yang meningkat dari tahun ke tahun serta rendahnya penyerapan dana dari target Rp495.087.917.938 terealisasi sebesar Rp415.971.618.340,89 atau 84,02 persen (<http://mpadangmedia.com/1-berita/88060-perencanaan-dan-realisis-anggaran-2013-Kota-Sawahlunto-Tidak-Baik.html>).

Berdasarkan latar belakang tersebut, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi dan *Locus of Control* terhadap Hubungan Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran”**.

Rumusan Masalah

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan

anggaran, baik secara langsung maupun tidak langsung dipengaruhi oleh asimetri informasi?

2. Apakah penekanan anggaran berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran?
3. Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran?
4. Apakah *Locus of Control* berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran?

Tujuan Penelitian

Tujuan dalam penelitian ini adalah:

1. Untuk menjelaskan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
2. Untuk meneliti pengaruh asimetri informasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
3. Untuk menganalisis pengaruh penekanan anggaran terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
4. Untuk membuktikan pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
5. Untuk meneliti pengaruh *Locus of Control* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

TINJAUAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS Senjangan Anggaran

Anthony dan Govindarajan (2003:20) menjelaskan bahwa *budgetary slack* merupakan perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi terbaik dari organisasi. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan

cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai.

Kesenjangan anggaran atau yang lebih dikenal dengan *budgetary slack* dilakukan oleh bawahan yaitu dengan menyajikan anggaran dengan tingkat kesulitan yang rendah agar mudah dicapai dan kesenjangan ini cenderung dilakukan oleh bawahan karena mengetahui bahwa kinerja mereka diukur berdasarkan tingkat pencapaian anggaran yang telah ditetapkan bersama. Banyak pembuat anggaran cenderung menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Oleh karena itu, anggaran yang dihasilkan adalah target yang lebih mudah bagi mereka untuk dicapai.

Teori Utama-Agency Theory

Agency theory menjelaskan fenomena yang terjadi bilamana atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Hubungan keagenan dalam konteks pemerintah daerah antara atasan dan bawahan, dimana bawahan melakukan proses perencanaan, pelaksanaan serta pelaporan atas anggaran daerah dengan membentuk Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD), sedangkan atasan berperan dalam melaksanakan pengawasan.

Implikasi penerapan teori keagenan dapat menimbulkan hal positif dalam bentuk efisiensi, tetapi lebih banyak yang menimbulkan hal negatif dalam bentuk perilaku *dysfunctional*. Perilaku *dysfunctional* ini diwujudkan dalam *budget slack* (Warindrani, 2006).

Partisipasi Anggaran

Menurut Govindarajan (2003:70) partisipasi anggaran didefinisikan sebagai keterlibatan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban dalam penyusunan anggaran. Sedangkan menurut Garrison dan Noreen (2000:346) anggaran partisipatif atau *self-imposed budget* adalah anggaran yang dibuat dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkat dalam pembuatan estimasi anggaran.

Sementara Anggraeni (2008) memandang anggaran partisipatif sebagai proses memberikan kesempatan kepada bawahan/pelaksana anggaran untuk terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Pada penganggaran partisipasi, semua tingkatan organisasi harus dilibatkan dalam penyusunan anggaran karena manajer puncak biasanya kurang mengetahui kegiatan sehari-hari pada tingkatan bawah sehingga informasi dari bawahan sangat dibutuhkan untuk penyusunan anggaran.

Asimetri Informasi

Informasi asimetri timbul dalam teori keagenan (*agency theory*) yaitu teori yang menjelaskan hubungan antara principal dan agen oleh Jensen dan Meckling (1976). Dalam teori keagenan tersebut salah satu pihak yang bertindak sebagai principal/legislatif membuat suatu kontrak dengan pihak lain yang bertindak sebagai agen/pemerintah dengan harapan bahwa agen akan melaksanakan pekerjaan seperti yang diinginkan principal/legislatif.

Atasan/pemegang kuasa anggaran mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih daripada bawahan/pelaksana anggaran mengenai unit tanggung jawab bawahan/pelaksana anggaran, ataupun sebaliknya. Bila kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan/pemegang kuasa anggaran kepada bawahan/pelaksana

anggaran mengenai pencapaian target anggaran yang menurut bawahan/pelaksana anggaran terlalu tinggi. Namun bila kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan/pelaksana anggaran akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai. Keadaan dimana salah satu pihak mempunyai pengetahuan lebih daripada yang lainnya terhadap sesuatu hal disebut informasi asimetris.

Penekanan Anggaran

Penekanan anggaran atau *budget emphasis* terjadi bilamana anggaran disuatu organisasi merupakan satu faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan. I Ketut Sujana (2009:355) menyatakan bahwa apabila dalam suatu organisasi anggaran yang telah disusun digunakan sebagai tolok ukur kinerja, maka bawahan akan meningkatkan kinerjanya dengan dua cara, yaitu dengan meningkatkan performance sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang telah dianggarkan atau dengan melonggarkan anggaran pada saat penyusunan anggaran tersebut, maka bawahan dikatakan melakukan upaya menciptakan senjangan (slack).

Komitmen Organisasi

Komitmen organisasional merupakan suatu keadaan atau derajat sejauh mana seorang pegawai memihak kepada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta minat memelihara keanggotaan dalam organisasi (Robinson, 1996). Bagi individu atau pegawai dengan komitmen organisasi yang tinggi, akan memberikan dedikasi yang optimal agar tercapai tujuan organisasi. Sebaliknya, individu atau pegawai dengan komitmen organisasi rendah akan memberikan perhatian yang rendah pula pada pencapaian tujuan organisasi.

Locus of Control

Frucot dan Shearon (1991) membagi *locus of control* menjadi dua kategori individual, yaitu eksternal dan internal. Pengertian eksternal adalah individu meyakini bahwa peristiwa-peristiwa dikendalikan oleh nasib, keberuntungan, peluang atau kekuatan lain. Sedangkan pengertian internal adalah individu meyakini bahwa mereka mempunyai beberapa pengendalian sendiri pada peristiwa yang ada. Dalam hal anggaran, mereka yang memiliki *locus of control* internal yang baik tidak akan melakukan senjangan anggaran dalam proses penyusunan anggaran, karena mereka bisa mengendalikan diri dan mengetahui konsekuensi apa yang akan diterima apabila melakukan senjangan anggaran tersebut.

Model Penelitian

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Besarnya pengaruh bawahan terhadap penetapan anggaran dapat menciptakan kesempatan bagi terciptanya senjangan anggaran, dimana apabila keterlibatan bawahan tinggi, maka mereka akan cenderung melakukan kecurangan untuk kepentingan pribadi.

Falikhatun (2007) mengemukakan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi anggaran dengan arah positif signifikan, hal ini berarti semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran, maka senjangan anggaran juga akan semakin meningkat. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Guido Giusti (2013) yang menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis sebagai berikut:

H₁ : Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Pengaruh Asimetri Informasi terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Perbedaan informasi yang dimiliki oleh atasan dan bawahan akan memungkinkan bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran, yaitu dengan menyatakan target lebih rendah dari pada yang dimungkinkan untuk dicapai sehingga kinerja bawahan dinilai bagus oleh atasan.

Penelitian Mohamad Djasuli dan Novaria Isnaini (2011) mengatakan bahwa asimetri informasi mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan Elfi Rahmiati (2013) yang menyimpulkan bahwa semakin tinggi asimetri informasi maka akan meningkatkan senjangan anggaran melalui partisipasi penyusunan anggaran.

Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Asimetri informasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Pengaruh Penekanan Anggaran terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Penekanan anggaran merupakan keadaan dimana atasan menilai kinerja bawahan berdasarkan tingkat pencapaian anggaran, sehingga keadaan ini dapat menyebabkan bawahan melakukan senjangan anggaran dengan mengurangi anggaran pendapatan dan meningkatkan anggaran biaya.

Penelitian Ni Kadek Erni Apriantini, dkk (2014) menunjukkan hasil bahwa penekanan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap hubungan partisipasi

anggaran dengan senjangan anggaran. Penelitian ini didukung oleh penelitian Dina Nur Afiani (2010) yang menunjukkan bahwa penekanan anggaran memiliki pengaruh negatif terhadap terciptanya senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis sebagai berikut:

H₃ : Penekanan anggaran memiliki pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Seseorang dengan komitmen organisasi yang tinggi memiliki dorongan dari dalam dirinya untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi (Latuheru, 2006). Oleh karena itu, seseorang dengan komitmen organisasi yang tinggi akan dapat mengurangi kemungkinan terciptanya senjangan anggaran.

Penelitian Latuheru (2006) menunjukkan bahwa komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif terhadap timbulnya senjangan anggaran. Penelitian ini didukung oleh penelitian Desmiawati (2009) yang menunjukkan hasil bahwa komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis sebagai berikut:

H₄ : komitmen organisasi memiliki pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Pengaruh *Locus of Control* terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Stevens dalam Elizabeth Vyninca Pello (2014) mengungkapkan bahwa masalah etika merupakan hal yang mempengaruhi penciptaan senjangan anggaran. Penelitian Elizabeth Vyninca Pello (2014) tentang pengaruh *locus of control* terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil bahwa *locus of control* memiliki pengaruh negatif signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Mardongan Tua Sinaga (2013) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin signifikan dengan adanya variabel *locus of control*.

Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis sebagai berikut:

H₅ : *locus of control* berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berjumlah 22 yang berada di Kota Sawahlunto yang terdiri dari Dinas, Badan, dan Kantor Pemerintah Kota Sawahlunto. Sampel dipilih dari para pejabat eselon III dan IV yang berjumlah 90 orang pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kota Sawahlunto yang dianggap memiliki masalah dalam penyerapan anggaran. Satuan Kerja Daerah tersebut diantaranya Dinas Pendidikan Pemuda dan Olahraga, Dinas PU, Kependudukan dan Capil, Dinas Pertanian dan Kehutanan, Kantor Arsip dan Pustaka Daerah, Kantor Pelayanan Satu Pintu dan Permodalan. Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan

purposive sampling yaitu pemilihan sampel berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu sesuai tujuan penelitian.

Defenisi Operasional Variabel dan Pengukurannya Variabel Dependen (Senjangan Anggaran)

Senjangan anggaran merupakan selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi tugas tersebut (A. Ikhsan dan M. ishak, 2005). Item yang dipakai dalam pengukuran senjangan anggaran mengacu pada daftar pertanyaan yang telah digunakan Dunk (1993) yang dikutip dari Anggraeni (2008) terdiri atas enam pertanyaan dengan skor masing-masing 1 sampai 5. Skor 1 menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan skor 5 menunjukkan jawaban sangat tidak setuju.

Variabel Independen (Partisipasi Anggaran)

Brownell dalam Sumarno (2005) menyatakan bahwa partisipasi anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran. Untuk mengukur partisipasi anggaran digunakan instrument yang dikembangkan oleh Milani (1975) dengan enam pertanyaan yang berskala 1 sampai 5. Skor 1 menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan skor 5 menunjukkan jawaban sangat tidak setuju.

Variabel Moderating

a. Asimetri informasi

Asimetri informasi merupakan situasi ketika atasan tidak memiliki informasi yang mencukupi mengenai kinerja agen/bawahan, sehingga atasan tidak dapat menentukan secara pasti bagaimana usaha agen memberikan kontribusi

pada hasil actual organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2006). Informasi asimetri dalam penelitian ini diukur menggunakan kuisisioner yang merupakan kuisisioner yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang dikutip dari Anggraeni (2008) terdiri dari enam item pertanyaan yang diukur dengan menggunakan skala likert 1-5.

b. Penekanan Anggaran

Penekanan anggaran adalah keadaan dimana bawahan dipaksa mencapai tujuan yang mereka anggar, sehingga ada suatu kemungkinan mereka menciptakan senjangan anggaran (Merchant, 2006). Pengukuran untuk penekanan anggaran akan menggunakan instrument yang dikembangkan Hopwood (1972) dalam Dina Nur Afiani (2010) dengan delapan item pertanyaan dengan skala likert 1-5.

c. Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai suatu keadaan dimana seorang individu memihak organisasi serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi (Robbins dan Judge, 2007). Pengukuran untuk komitmen organisasi akan menggunakan instrument yang dikembangkan oleh Mowday (1979). Dengan Sembilan pertanyaan dengan skala likert dari skala 1 menunjukkan jawaban sangat setuju dan skala 5 menunjukkan jawaban sangat setuju

d. Locus of Control

Locus of Control merupakan salah satu variabel kepribadian (*personality*), yang didefinisikan sebagai keyakinan individu terhadap mampu tidaknya mengontrol nasib (*destiny*) sendiri (Kreitner dan Kinicki, 2005). Instrument yang digunakan dalam penelitian ini adalah instrument yang dikembangkan oleh La rosa (1986) dalam Ridwan Mattola (2011) dengan beberapa perubahan. Terdapat lima butir pertanyaan yang

akan mengukur tingkat *locus of control* dari responden. Setiap pertanyaan terdiri dari lima skala likert. Skala likert 5 menunjukkan tingkat *locus of control* internal tinggi dan skala likert 1 menunjukkan tingkat *locus of control* eksternal tinggi

Pengujian Hipotesis

Analisis Simple Linier Regresi

Analisis regresi merupakan studi mengenai ketergantungan variabel dependen dengan variabel independen dengan tujuan untuk mengestimasi dan memprediksi rata-rata propulsi atau rata-rata variabel dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui. Persamaan simple linear regresi dirumuskan:

$$Y = a + bX + e$$

Analisis Uji Interaksi Variabel Moderating

Penelitian ini melakukan uji interaksi untuk menguji variabel moderating yang berupa asimetri informasi, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan *locus of control* dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA).

a) Interaksi antara partisipasi anggaran dengan variabel moderating asimetri informasi terhadap senjangan anggaran

$$Y = a + bX1 + bX2 + bX1.X2 + e$$

b) Interaksi antar partisipasi anggaran dengan variabel moderating penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran

$$Y = a + bX1 + bX3 + bX1.X3 + e$$

c) Interaksi antar partisipasi anggaran dengan variabel moderating komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran

$$Y = a + bX1 + bX4 + bX1.X4 + e$$

a. Interaksi antar partisipasi anggaran dengan variabel

moderating *locus of control*
terhadap senjangan anggaran

$$Y = a + bX_1 + bX_5 + bX_1.X_5 + e$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Kualitas Data

Uji Validitas

Berdasarkan analisis menunjukkan bahwa nilai r_{hitung} variabel partisipasi anggaran, asimetri informasi, penekanan anggaran, komitmen organisasi, *locus of control* dan senjangan anggaran lebih besar dibanding nilai r_{tabel} sebesar 0,216. Dengan demikian indikator atau kuesioner yang digunakan oleh setiap variabel dinyatakan valid untuk digunakan sebagai alat ukur variabel.

Uji Reabilitas

Berdasarkan analisis untuk variable partisipasi anggaran, asimetri informasi, penekanan anggaran, komitmen organisasi, *locus of control* dan senjangan anggaran menunjukkan nilai *Cronbach's Alpha* > 0,60 yang berarti bahwa kuesioner yang digunakan sebagai indikator dari setiap variabel adalah reliabel atau dapat dipercaya.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Hasil Uji Normalitas

Uji normalitas dalam penelitian ini dilakukan melalui metode Kolmogorov Smirnov. Untuk mendeteksi apakah residual berdistribusi normal atau tidak dilakukan dengan menggunakan Kolmogorov-Smirnov (K-S) pada alpha sebesar 5%.

Dari uji normalitas didapatkan nilai KS dan alpha variabel partisipasi anggaran, asimetri informasi, penekanan anggaran, komitmen organisasi, *locus of control* dan senjangan anggaran lebih besar daripada 0,05. Hal tersebut membuktikan bahwa nilai residual dalam penelitian ini adalah normal.

Hasil Uji Mul Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilakukan untuk menguji apakah di dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen) dan interaksi variabel moderasi. Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinearitas didalam regresi dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan nilai *Variance Inflating Factor* (VIF).

Berdasarkan hasil uji multikolinearitas hasil perhitungan nilai VIF pada *full* model menunjukkan bahwa tidak ada nilai $VIF > 10$ dan nilai *tolerance* < 0,1 sehingga dapat disimpulkan bahwa pada *full* model regresi tidak terdapat masalah multikolinieritas

Hasil Uji Autokorelasi

Autokorelasi dikenal dengan nilai *Durbin Watson (D-W)* artinya terjadi korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode sebelumnya. Jika terjadi korelasi, maka terjadi autokorelasi. Model regresi yang baik adalah bebas dari autokorelasi (Ghozali, 2005). Dalam model regresi diharapkan tidak terjadi problem autokorelasi. Nilai Durbin Watson secara umum dapat diukur dengan (Santoso, 2004):

- Jika angka D-W dibawah -2, berarti autokorelasi positif.
- Jika angka D-W diatas +2, berarti autokorelasi negatif.
- Jika angka D-W diantara -2 sampai dengan +2, berarti tidak ada autokorelasi.

Berdasarkan hasil uji autokorelasi menunjukkan bahwa nilai Durbin Watson (DW) pada variabel independen menunjukkan nilai dengan kisaranr diantara -2 sampai dengan +2, berarti autokorelasi tidak ada pada variabel regresi atau independen.

Hasil Uji Heteroskedastisitas

Uji *heteroskedastisitas* bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dan *residual* satu pengamatan ke pengamatan lain yang tetap (Ghozali, 2006). Heteroskedastisitas dapat diketahui melalui uji *Glesjer*. Jika probabilitas signifikansi masing-masing variabel independen $>0,05$ maka dapat disimpulkan tidak terjadi heteroskedastisitas dalam model regresi (Ghozali, 2006).

Uji Hipotesis Model 1

Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi semua variabel independen lebih dari tingkat kepercayaan 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi ini memenuhi asumsi heteroskedastisitas. Dengan kata lain pada model regresi ini variasi data homoskedastisitas, terjadi kesamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain.

**Table 1
Model simple linear regression
(hasil uji hipotesis satu)**

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	19.315	2.752		7.019	.000
	PA	.270	.126	.232	2.151	.034

a. Dependent Variable: Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil analisis sebagaimana disajikan pada table 1, pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 19.315 + 0.270 (X1) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 1 didapat nilai t hitung (2,151) > t tabel

(1.990) dan P value (0,034) < (0,05). Maka dapat disimpulkan **H1 diterima** (partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran). Artinya senjangan anggaran dapat terjadi apabila terdapat partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran.

Model 2

**Tabel 2
Model Moderate Regression Analysis
(Hasil uji hipotesis 2)**

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	63.849	21.173		3.016	.003
	PA	-1.783	.953	-1.535	-1.872	.065
	AI	-1.993	.947	-1.826	-2.105	.038
	X1_X2	.092	.042	2.807	2.165	.033

a. Dependent Variable: Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil analisis sebagaimana disajikan pada table 2, pengaruh asimetri informasi terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 63.849 + (-1.783) (X_1) + (-1.993) (X_2) + 0.092 (X_1 \cdot X_2) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 2 didapat nilai t hitung (2.165)

> t tabel (1.990) dan P value (0,033) < (0,05). Maka dapat disimpulkan **H2 diterima** (interaksi variabel partisipasi anggaran dan variabel asimetri informasi berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran). Artinya senjangan anggaran dipengaruhi oleh variable partisipasi anggaran dan hubungan tersebut semakin diperkuat oleh adanya perbedaan informasi yang dimiliki oleh bawahan yang terlibat dalam partisipasi anggaran tersebut.

Model 3

Tabel 3
Model Moderate Regression Analysis
(Hasil uji hipotesis 3)

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	58.840	18.268		3.221	.002
	PA	-1.659	.818	-1.429	-2.028	.046
	PA	-1.444	.663	-1.842	-2.177	.032
	X1_X3	.071	.030	2.638	2.379	.020

a. Dependent Variable: SA

Berdasarkan hasil analisis sebagaimana disajikan pada table 3, pengaruh penekanan anggaran terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 58.840 + -1.659 (X_1) + -1.444 (X_3) + 0.071 (X_1 \cdot X_3) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 3 didapat nilai t hitung (2.379) > t tabel

Model 4

(1.990) dan P value (0.020) < (0,05). Maka dapat disimpulkan **H3 diterima** (interaksi variabel partisipasi anggaran dan variabel penekanan anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran). Artinya penekanan anggaran dalam suatu organisasi akan berpengaruh terhadap partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan *slack*.

Tabel 4
Model Moderate Regression Analysis
(Hasil uji hipotesis 4)
Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	57.960	18.857		3.074	.003
	PA	-1.314	.821	-1.131	-1.600	.114
	KO	-1.159	.551	-1.577	-2.103	.039
	X1_X4	.047	.024	2.350	1.998	.049

a. Dependent Variable: SA

Berdasarkan hasil analisis sebagaimana disajikan pada table 4, pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 57.960 + -1.314 (X_1) + -1.159 (X_4) + 0.047 (X_1_X_4) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 4 didapat nilai t hitung (1.998) > t tabel

(1.990) dan P value (0.049) < (0,05). Maka dapat disimpulkan **H4 diterima** (interaksi variabel partisipasi anggaran dan variabel komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran). Artinya komitmen organisasi dalam suatu organisasi akan berpengaruh terhadap partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan *slack*.

Model 5

Tabel 5
Model Moderate Regression Analysis
(Hasil uji hipotesis 5)
Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	53.014	17.558		3.019	.003
	PA	-1.274	.784	-1.097	-1.626	.108
	LC	-1.691	.868	-1.911	-1.947	.055
	X1_X5	.078	.039	2.298	2.000	.049

a. Dependent Variable: SA

Berdasarkan hasil analisis sebagaimana disajikan pada table 5, pengaruh *locus of control* terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 53.014 + -1.274 (X_1) + -1.691 (X_5) + 0.078 (X_1_X_5) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 4.30 didapat nilai t hitung (2.000) > t tabel (1.990) dan P value (0.049) < (0,05). Maka dapat disimpulkan **H5 diterima** (interaksi variabel

partisipasi anggaran dan variabel *locus of control* berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran). Artinya *locus of control* yang dimiliki bawahan dalam berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan berpengaruh terhadap penciptaan *slack*.

PENUTUP

Kesimpulan

Berdasarkan pengujian dan analisis yang dilakukan dalam penelitian ini dapat ditarik kesimpulan:

1. Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.
2. Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa interaksi partisipasi anggaran dan asimetri informasi berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.
3. Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa interaksi partisipasi anggaran dan penekanan anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.
4. Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa bahwa interaksi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.
5. Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa bahwa interaksi partisipasi anggaran dan *locus of control* berpengaruh.

Saran

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan, oleh karena itu:

1. Penelitian selanjutnya diharapkan memperluas objek penelitian dan tidak hanya pada SKPD di satu kota/kabupaten saja, tetapi dilakukan pada

beberapa kota/kabupaten sehingga data yang diperoleh bisa digeneralisasi.

2. Untuk masa yang akan datang dalam mengisi kuisisioner sebaiknya responden di dampingi langsung oleh peneliti agar informasi yang didapatkan responden lebih tepat. Dan diharapkan dapat menambahkan metode wawancara langsung pada masing-masing responden dalam upaya mengumpulkan data, sehingga dapat menghindari kemungkinan responden tidak objektif dalam mengisi kuesioner.
3. Untuk penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan adanya variabel independen dan variabel moderasi lain sebagai faktor-faktor yang juga dapat mempengaruhi senjangan anggaran baik berasal dari faktor internal maupun eksternal auditor sehingga hasil dari penelitian akan lebih meluas dari penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Afiani, Dina Nur. 2010. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran dan Asimetri Informasi Terhadap Senjangan Anggaran pada Instansi Pemerintah Daerah*. Skripsi. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Andi, Kartika. 2010. *Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran*. Kajian Akuntansi Volume 2 Nomor 1. Universitas Stikubank.
- Anggraeni, Rika Sari. 2008. *Pengaruh Partisipasi ANggaran, Informasi Asimetri, dan Budget Emphasis terhadap Slack Anggaran (Studi pada PT. Jasa Raharja (Persero) Cabang Daerah Iastimewa*

- Yogyakarta). Universitas Islam Indonesia. Yogyakarta.
- Anthony, Robert N dan Vijay Govindarajan. 2005. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Jakarta: Salemba empat.
- Apriyandi. 2011. *Pengaruh Informasi Terhadap Hubungan Antara Anggaran Partisipatif Dengan Budgetary Slack*. Skripsi. Universitas Hasanudin. Makasar.
- Darlis, Edfan. 2002. *Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran*. JRAI. Volume 5 No.1.
- Falikhatun. 2007. *Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohevisitas Kelompok*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan. Volume 6 No.2
- Fibrianti, Diana dan Ikhsan Budi Riharjo. 2003. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Desentralisasi, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Kinerja Manajerial pada Pemerintahan Kota Surabaya*. Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi Volume 1 Nomor 1. Surabaya.
- Latuheru, Belianus Patria. *Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol.7, No.2. 2005. Hlm 117-130.
- Mardiasmo. 2007. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Andi.
- Mattola, Ridwan. 2011. *Penngaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja dengan Locus Of Control sebagai Variabel Moderating*. Skripsi. Universitas Hasanuddin. Makassar.
- Mulyadi. 2001. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Yogyakarta: Salemba Empat. 14.
- Pello, Elizabeth Vyninca. 2014. *Pengaruh Asimetri Informasi dan Locus of Control pada Hubungan antara Penganggaran Partisipatif dengan Senjangan Anggaran*. E-Jurnal Akuntansi universitas Udayana 6.2 (2014):287-305.
- Pratama, Reno. 2013. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi sebagai Pemoderasi*. Jurnal. Universitas Negeri Padang.
- Supanto. 2010. *Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary Slack dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi Kasus pada Politeknik Negeri Semarang)*. Tesis S-2 Magister Akuntansi. Universitas Diponegoro.
- (<http://mpadangmedia.com/1-berita/88060-perencanaan-dan-realisisi-anggaran-2013-Kota-Sawahlunto-Tidak-Baik.html>). Diakses Pada 29 April 2014 Pukul 20.20 WIB.