



# Jurnal Akuntansi

Volume 1 – Nomor 2, Juni 2011

---

## **Budget Participation**

- HUBUNGAN PARTISIPASI ANGGARAN DAN KINERJA: PENGARUH MODERASI GAYA KEPEMIMPINAN DAN KOMITMEN ORGANISASI  
Sri Emilia dan Isma Coryanata
  
- PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP KINERJA DENGAN KOMITMEN ORGANISASI DAN MOTIVASI SEBAGAI PEMODERASI  
Yustina dan Fitrawati Ilyas
  
- PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DIMODERASI GAYA KEPEMIMPINAN DAN KOMITMEN ORGANISASI  
Riska, Novianti dan Halimatusyadiah
  
- PENGARUH TEKANAN KERJA, PERSONALITAS, DAN PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL  
Rakhmat Hari Fajar dan Isma Coryanata
  
- PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KETERLIBATAN KERJA TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DIMODERASI KOMITMEN ORGANISASI  
Marian Tomy dan Abdullah
  
- PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN: DIMODERASI INFORMASI ASIMETRI DAN KOMITMEN ORGANISASI.  
Santa F.A.N dan Lisa Martiah

# *Jurnal Akuntansi*

Volume 1, Nomor 2, Juni 2011

---

## **Budget Participation**

HUBUNGAN PARTISIPASI ANGGARAN DAN KINERJA:  
PENGARUH MODERASI GAYA KEPEMIMPINAN DAN  
KOMITMEN ORGANISASI

Sri Emilia

IsmaCoryanata

122-144

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP  
KINERJA DENGAN KOMITMEN ORGANISASI DAN MOTIVASI  
SEBAGAI PEMODERASI

Yustina

Fitrawatillyas

145-169

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP  
SENJANGAN ANGGARAN DIMODERASI GAYA KEPEMIMPINAN  
DAN KOMITMEN ORGANISASI

RiskaNovianti

Halimatusyadiah

170-188

PENGARUH TEKANAN KERJA, PERSONALITAS, DAN  
PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL

RakhmatHariFajar

IsmaCoryanata

189-202

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KETERLIBATAN  
KERJA TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DIMODERASI  
KOMITMEN ORGANISASI

Marian Tomy

Abdullah

203-225

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP  
SENJANGAN ANGGARAN: DIMODERASI INFORMASI ASIMETRI  
DAN KOMITMEN ORGANISASI.

Santa F.A.N

Lisa Martiah

226-246

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KETERLIBATAN KERJA  
TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DI MODERASI  
KOMITMEN ORGANISASI**

203

(Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah Kota Bengkulu)

**Mariam Tomy**  
**Mariam.Tomy@gmail.com**  
**Abdullah**  
**Abdullah\_tiens@yahoo.co.id**

**ABSTRACT**

The purpose of this research is to give an emperical evidence the effect of the budget participation and job involvement toward the budgetary slack with organizational commitment as moderating variable. The samples of the research are the middle and the lower manager's level in regional government of Bengkulu municipality. While, the statistical data analysis used multiple regression analysis and moderating regression analysis (MRA) by SPSS 15 version.

Results of this research, first showed that the budgetary participation and job involvement have positive significance effect on budgetary slack. Second, interaction between budgetary slack and organizational commitment negative significance to budgetary slack. Third, interaction between job involvement and organization commitment did not negative significance effect to budgetary slack.

**Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225**

**Keywords** : Budget Partisipation, Job Involvement, Organizational Commitment Budgetary Slack

## 1. Pendahuluan

### 1.1 Latar Belakang

Sejak diberlakukannya, Undang-Undang No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, berimplikasi pada otonomi yang lebih luas terhadap Pemerintah Daerah. Kedua undang-undang tersebut telah merubah akuntabilitas atau pertanggungjawaban Pemerintah Daerah dari pertanggungjawaban secara vertikal (kepada Pemerintah Pusat) menjadi pertanggungjawaban secara horizontal (kepada masyarakat melalui DPRD). Pemerintah kabupaten/kota sekarang memiliki kewenangan yang luas untuk menyusun program-program pemerintahan yang jelas dan sesuai dengan daerahnya masing-masing. Pemerintah Daerah memiliki kemampuan untuk menyusun anggaran daerahnya masing-masing.

Anggaran pada sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter yang menggunakan dana milik rakyat. Hal inilah yang menjadi perbedaan dengan anggaran sektor swasta karena tidak berhubungan dengan pengalokasian dana dari masyarakat. Pada sector publik pendanaan organisasi berasal dari pajak dan retribusi, laba perusahaan milik daerah atau negara, pinjaman pemerintah berupa utang luar negeri dan obligasi pemerintah, serta sumber dana lain yang sah dan tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang telah ditetapkan.

Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Marconi, 1989), terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Untuk menghasilkan sebuah anggaran yang efektif, manajer membutuhkan kemampuan untuk memprediksi masa depan, dengan mempertimbangkan berbagai faktor, seperti faktor lingkungan, gaya penyusunan, dan partisipasi.

Penelitian yang berkaitan dengan senjangan anggaran telah banyak dilakukan, Dunk (1993), Merchant (1985) dan Venusita (2008) yang menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat, sedangkan hasil penelitian Ikhsan dan Ane (2006), Falikhatun (2007), dan Novianti (2005), menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan senjangan anggaran Anthony dan Govindarajan (2005) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontijensi (*contingency approach*) yaitu pendekatan dengan memasukkan variabel yang mungkin mempengaruhi hubungan partisipasi dengan senjangan anggaran. Pengaruh pemoderasi diantaranya yaitu komitmen organisasi.

Selain partisipasi dalam penyusunan anggaran, beberapa peneliti mengidentifikasi bahwa senjangan anggaran dapat disebabkan oleh faktor keterlibatan kerja. Keterlibatan kerja adalah kondisi psikologis individu terhadap tugas tertentu (Moynihan, 2007). Cyert dan March (1963) mengungkapkan bahwa para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran, sedangkan para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang rendah, kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasikan kerja mereka dan tidak peduli dengan pekerjaan mereka.

Pada konteks pemerintah daerah, pegawai negeri sipil yang terlibat dalam penyusunan anggaran dan keterlibatan kerja yang baik, akan lebih bertanggung jawab jika didukung dengan komitmen pegawai negeri sipil yang tinggi terhadap organisasi (instansi) pemerintah daerah. Pegawai negeri sipil akan lebih mementingkan kepentingan organisasi dari pada kepentingan pribadi. Hal ini akan mendorong pegawai negeri sipil untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi sehingga akan mengurangi senjangan anggaran. partisipasi anggaran dan senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa variabel.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Venusita (2008) mengenai pengaruh partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja terhadap senjangan dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi. Perbedaan penelitian yang akan dilakukan dengan penelitian sebelumnya terletak pada objek yang diteliti. Pada penelitian Venusita (2008) perusahaan manufaktur yang bergerak dibidang industri makanan dan minuman di kawasan Rungkut Industri dan Kawasan Berbek Industri Surabaya, sedangkan penelitian ini dengan objek organisasi sektor public yaitu Instansi Pemerintah Daerah Kota Bengkulu. Dengan berbedanya objek yang diteliti maka penulis tertarik mengadakan penelitian dengan judul **“Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Keterlibatan Kerja Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Instansi Pemerintah Kota Bengkulu)”** Tomy dan Abdullah, Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dikemukakan di atas, maka peneliti merumuskan masalah penelitian ini sebagai berikut:

- 1) Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran?
- 2) Apakah keterlibatan kerja berpengaruh terhadap senjangan anggaran?
- 3) Apakah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dimoderasi oleh komitmen organisasi?
- 4) Apakah pengaruh keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran dimoderasi oleh komitmen organisasi?

## 1.3 Tujuan Penelitian

Adapun tujuan dari penelitian ini adalah:

- 1) Menguji secara empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
- 2) Menguji secara empiris pengaruh keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran.
- 3) Menguji secara empiris komitmen organisasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran pada instansi Pemerintah Daerah.

- 4) Menguji secara empiris komitmen organisasi sebagai variabel moderating hubungan keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran pada instansi Pemerintah Daerah.

## 2. Kerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

### 2.1 Kerangka Teoritis

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 Tahun 2006, yang kemudian diubah dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007, Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah suatu rencana Keuangan tahunan Daerah yang ditetapkan berdasarkan Peraturan Daerah tentang APBD. APBD disusun berdasarkan Kebijakan Umum Anggaran (KUA) APBD yang telah ditetapkan bersama dengan DPRD.

Menurut *Governmental Accounting Standards Board (GSAB)* seperti yang dikutip Bastian (2005), anggaran adalah rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu. Anggaran merupakan suatu alat perencanaan mengenai pengeluaran dan pendapatan pada masa yang akan datang umumnya disusun untuk masa satu tahun (Purbadharmaja, 2007), sedangkan menurut Jones dan Pendlebury (1996), anggaran merupakan suatu kerja pemerintah yang diwujudkan dalam bentuk mata uang (rupiah) selama masa periode tertentu (Tahun). Anggaran tersebut digunakan sebagai alat untuk menentukan besarnya pengeluaran, membantu pengambilan keputusan dan perencanaan pembangunan, otorisasi pengeluaran dimasa-masa yang akan datang, sumber pengembangan ukuran-ukuran standar untuk evaluasi kinerja dan sebagai alat untuk memotivasi para pegawai dan alat koordinasi bagi semua aktivitas dari berbagai unit kerja.

Partisipasinya, Penyusunan anggaran partisipatif didasarkan pada tujuan dan sasaran kerja. Penekanan pada pendekatan ini ada pada pengukuran kinerja sehingga output dapat dibandingkan dengan dana yang telah dikeluarkan. Partisipasi anggaran akan memberikan rasa tanggungjawab kepada pimpinan yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja para pimpinan tersebut (Falikhatun, 2004). Selain itu partisipasi anggaran juga berfungsi sebagai sarana komunikasi, ini tidak hanya seputar masalah anggaran namun juga isu lain yang terkait dengan anggaran. Partisipasi anggaran memungkinkan tukar menukar informasi dari atasan kebawahan atau sebaliknya, hal ini diharapkan akan mendukung terciptanya pemahaman yang lebih mendalam mengenai proses penentuan anggaran.

Keterlibatan atau partisipasi di dalam aktivitas-aktivitas kerja sangat penting untuk diperhatikan karena dengan adanya keterlibatan seorang individu dalam bekerja akan menyebabkan individu tersebut akan mau dan senang bekerja sama, baik dengan pimpinan, sesama teman kerja dan bawahan kerja. Salah satu cara untuk memancing keterlibatan seorang individu adalah memancing

partisipasi atau keterlibatan mereka dalam berbagai kesempatan dalam pengambilan keputusan.

Beberapa peneliti mengatakan bahwa senjangan anggaran dapat disebabkan oleh faktor keterlibatan kerja. Cyert dan March (1963) mengungkapkan bahwa para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi *image* mereka. Dalam proses penyusunan anggaran di instansi pemerintah daerah, para pegawai negeri sipil yang mempunyai keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran.

Ikhsan dan Ishak (2005) menyatakan bahwa proses partisipasi memberikan kekuasaan kepada para manajer untuk menetapkan isi dari anggaran mereka. Kekuasaan ini biasa digunakan dengan cara yang memiliki konsekuensi disfungsi bagi organisasi itu. Sebagai contoh, para manajer bisa memasukkan “slack organisasional” kedalam anggaran mereka. Senjangan (*slack*) adalah 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. Dengan kata lain, senjangan adalah penggelembungan anggaran. Selanjutnya Ikhsan dan Ishak (2005) mengatakan bahwa para manajer melakukan *slack* dalam anggaran mereka untuk menyediakan suatu margin keselamatan (*margin of safety*) untuk memenuhi tujuan yang dianggarkan.

Luthan (2009) berpendapat bahwa senjangan anggaran timbul karena keinginan dari subordinate dan superior yang tidak sama, terutama jika kinerja subordinate dinilai berdasarkan pencapaian anggaran. Apabila subordinate merasa *reward* (insentif) nya tergantung pada pencapaian sasaran anggaran, maka mereka akan membuat senjangan anggaran melalui proses partisipasi. Bawahan berusaha menciptakan senjangan anggaran dengan melaporkan pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) atau biaya yang terlalu tinggi (*overstated*). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa bawahan dipengaruhi oleh keinginan/kepentingan pribadi dan mereka berpendapat bahwa anggaran akan mudah dicapai dengan menerima adanya senjangan (Asriningati, 2006). Jika tujuan anggaran terlalu mudah untuk dicapai karena adanya senjangan, maka manfaat motivasional menjadi minimal atau tidak ada sama sekali (Ikhsan dan Ishak, 2005).

## 2.2 Pengembangan Hipotesis

Ikhsan dan Ane (2006), Falikhatun (2007), Novianti (2005), menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan senjangan anggaran. Jika penilaian kerja didasarkan pada pencapaian anggaran, bawahan akan meningkatkan senjangan anggaran agar mudah dicapai sehingga kinerja bawahan akan terlihat baik.

Ikhsan dan Ane (2006), Falikhatun (2007), Novianti (2005), tersebut tidak konsisten dengan penelitian Dunk (1993) dan Venusita (2008), yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran dan

senjangan anggaran mempunyai hubungan negatif, semakin tinggi partisipasi anggaran maka senjangan anggaran akan menjadi semakin rendah dan sebaliknya. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>: Partisipasi anggaran mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran**

Selain partisipasi dalam penyusunan anggaran, beberapa peneliti mengidentifikasi bahwa senjangan anggaran dapat disebabkan oleh factor keterlibatan kerja. Keterlibatan kerja adalah kondisi psikologis individu terhadap tugas tertentu (Moynihan 2007). Cyert dan March (1963) mengungkapkan bahwa para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran, sedangkan para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang rendah, kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasikan kerja mereka dan tidak peduli dengan pekerjaan mereka. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>: Keterlibatan kerja mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap senjangan Anggaran**

Komitmen organisasi merupakan tingkat sampai sejauh mana seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berminat untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi itu, (Ikhsan dan Ishak, 2005). Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Venusita, 2008).

Pimpinan yang mempunyai komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi, (Suhartono, 2006). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Sehingga dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan dapat dihindari.

Berkaitan dengan penelitian mengenai komitmen organisasi, Nouri dan Parker (1996) berpendapat 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 dan partisipasi anggaran membuka peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen pegawai terhadap organisasi berada pada level yang rendah.

Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan

anggaran. Sebaliknya bila komitmen bawahan rendah maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan dan dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya nanti keberhasilan mencapai sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

**H<sub>3</sub>: Komitmen organisasi memoderasi secara negative signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.**

Penelitian Lawler & Hall (1970) dalam Venusita (2008) menyatakan bahwa keterlibatan kerja adalah tingkatan dimana seseorang memandang seberapa penting pekerjaannya. Moynihan (2007) menemukan bahwa hanya definisi mengenai keterlibatan kerja inilah yang secara empiris independen terhadap berbagai pengukuran lain atas konstruk yang secara konseptual saling tumpang tindih.

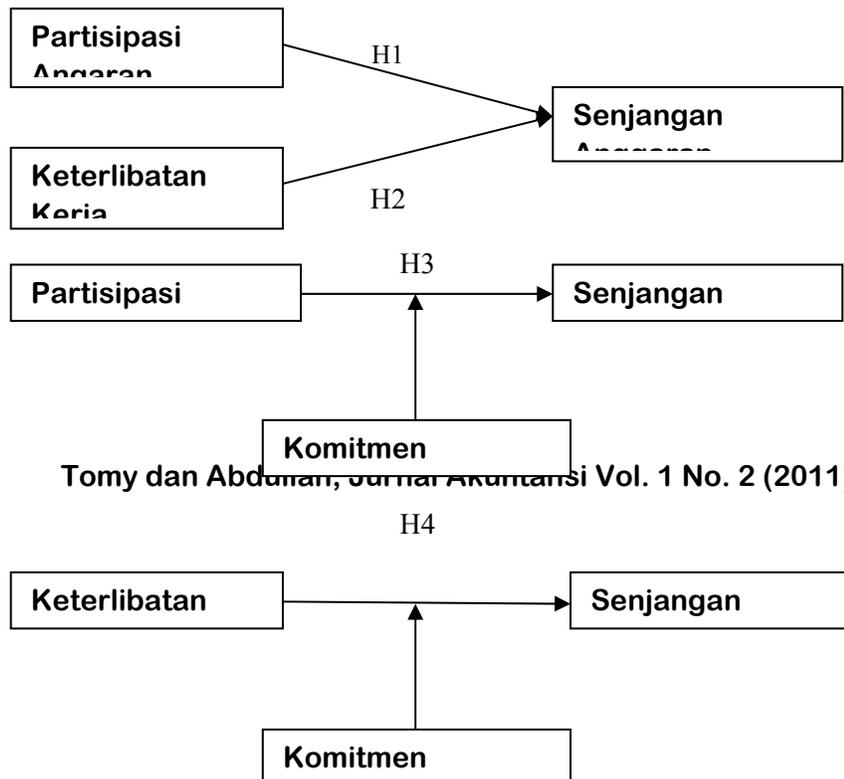
Venusita (2008) menyatakan bahwa pada saat terdapat hubungan antara komitmen organisasi dan keterlibatan kerja, kedua hal tersebut tetap merupakan tipe sikap kerja yang berbeda karena acuan yang mereka gunakan. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi merasakan adanya sikap positif terhadap organisasinya. Mereka mengidentifikasi diri mereka terhadap organisasi tertentu dan mencoba untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi tersebut (Porter, 1974 dalam Venusita, 2008). Sebaliknya, manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi mengidentifikasi kerja mereka dan memelihara pekerjaan mereka (Moynihan, 2007).

Lebih jauh, para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran, yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi *image* mereka dalam jangka pendek (Cyret & March, 1963). Nouri dan Parker (1996) menyimpulkan bahwa interaksi antara keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi akan mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Bagi para manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang rendah kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan menurunnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran, sedangkan bagi para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan meningkatnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Dengan demikian komitmen organisasi dan keterlibatan kerja dapat berinteraksi untuk mempengaruhi kecenderungan para manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

**H<sub>4</sub>: Komitmen organisasi memoderasi secara negative signifikan terhadap hubungan**

Adapun kerangka analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah tergambar dibawah ini:

Gambar 2.1  
Kerangka Analisis



### 3.

### METODE RISET

#### 3.1 Metode Seleksi dan Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini adalah metode survey. Data primer merupakan sumber data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli atau tidak melalui media perantara (Indriantoro dan Supomo, 2002). Metode survei adalah teknik pengumpulan dan analisa data berupa opini dari objek yang diteliti melalui tanya jawab dengan alat bantu berupa kuesioner (Indriantoro dan Supomo, 2002). Kuesioner dalam penelitian ini berisi daftar pertanyaan berupa angket yang disebarakan kepada responden. Kuesioner disebarakan dengan

mengantarkan langsung kepada responden, kemudian kuesioner tersebut diambil kembali sesuai dengan janji yang telah dibuat.

### 3.2 Pengukuran dan Definisi Operasional Variabel

Variabel dalam penelitian ini terdiri dari variabel dependen dan variabel independen. Adapun variabel dependennya adalah senjangan anggaran. Variabel independennya adalah partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja. Variabel koderating adalah komitmen organisasi.

### 3.3 Metode Analisis Data

Analisis data dilakukan dengan menggunakan bantuan program komputer yaitu SPSS (*Statistical Package for Social Science*) versi 15.0. Ada beberapa teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu: Uji Kualitas data yang meliputi uji validitas yaitu dilakukan dengan uji homogenitas dan uji realibilitas dengan menggunakan metode *one shot* yaitu pengukuran hanya sekali dan hasilnya dibandingkan dengan AKuntansi Vol. 1 No. 2 (2014) 203-229 jawaban pertanyaan.

Pengujian penelitian ini juga menggunakan pengujian normalitas dengan menggunakan uji *One-Sample Kolmogorof-Smirnov Test* dan uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik disini terdiri dari uji multikolinearitas.

Untuk hipotesis tiga dan hipotesis empat penelitian ini menggunakan regresi interaksi atau *Moderating Regression Analysis* (MRA). MRA adalah bentuk regresi yang dirancang secara hirarki untuk menentukan hubungan antara dua variabel yang dipengaruhi oleh variabel ketiga / *moderating* (Nunnaly, 1994 dalam Supriyono,2004). Persamaan statistik yang digunakan adalah:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e \dots\dots\dots (1)$$

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + e \dots\dots\dots (2)$$

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_3 X_3 + e \dots\dots\dots (3)$$

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 \cdot X_3 + e \dots\dots\dots (4)$$

$$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + e \dots\dots\dots (5)$$

$$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e \dots\dots\dots (6)$$

$$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_5 X_2 \cdot X_3 + e \dots\dots\dots (7)$$

Keterangan:

- Y : Senjangan Anggaran
- X<sub>1</sub> : Partisipasi Anggaran
- X<sub>2</sub> : Keterlibatan Kerja
- X<sub>3</sub> : Komitmen Organisasi
- X<sub>1</sub>. X<sub>3</sub> : Interaksi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi
- X<sub>2</sub>. X<sub>3</sub> : Interaksi keterlibatan kerja dan komitmen organisasi
- α : Konstanta
- β<sub>1-5</sub> : Koefisien regresi

Untuk menguji Hipotesis satu digunakan persamaan (1), jika β<sub>1</sub> signifikan dan positif (β<sub>1</sub> > 0) menunjukkan adanya dukungan terhadap H<sub>1</sub> yaitu partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Untuk menguji Hipotesis kedua digunakan persamaan (1), jika koefisien β<sub>2</sub> signifikan dan positif (β<sub>2</sub> > 0) menunjukkan adanya dukungan terhadap H<sub>2</sub> yaitu keterlibatan kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

**Tomy dan Abdullah, Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225**

Untuk menguji hipotesis ketiga digunakan persamaan (2), (3) dan (4), jika persamaan (3) dan (4) tidak secara signifikan berbeda yaitu b<sub>4</sub> = 0 dan b<sub>3</sub> ≠ 0, maka KO bukan variabel moderator. Variabel KO sebagai pure moderator, jika persamaan (2) dan (3) tidak berbeda, tetapi berbeda dengan persamaan (4), yaitu b<sub>3</sub> ≠ 0; b<sub>4</sub> ≠ 0. variabel KO diklasifikasikan sebagai quasi moderator, jika persamaan (2), (3), dan (4) masing-masing berbeda, yaitu b<sub>3</sub> ≠ 0 dan b<sub>4</sub> ≠ 0. Jika koefisien regresi β<sub>4</sub> positif dan signifikan (β<sub>4</sub> > 0) maka menunjukkan dukungan terhadap H<sub>3</sub> bahwa komitmen organisasi memoderasi secara positif dan signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

Untuk menguji Hipotesis keempat digunakan persamaan (5), (6) dan (7), jika persamaan (6) dan (7) tidak secara signifikan berbeda yaitu b<sub>5</sub> = 0 dan b<sub>3</sub> ≠ 0, maka KO bukan variabel moderator. Variabel KO sebagai pure moderator, jika persamaan (5) dan (6) tidak berbeda, tetapi berbeda dengan persamaan (7), yaitu b<sub>3</sub> ≠ 0; b<sub>5</sub> ≠ 0. variabel KO diklasifikasikan sebagai quasi moderator, jika persamaan (5), (6), dan (7) masing-masing

berbeda, yaitu  $b_3 \neq 0$  dan  $b_5 \neq 0$  jika koefisien regresi  $\beta_5$  positif dan signifikan ( $\beta_5 > 0$ ) maka menunjukkan dukungan terhadap H4 bahwa komitmen organisasi memoderasi secara positif dan signifikan terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dan senjangan anggaran.

#### 4. ANALISIS DATA

Pada penelitian ini peneliti menggunakan kuisioner dalam menggambarkan hasil penelitian terhadap item-item pernyataan yang terdiri dari partisipasi anggaran, keterlibatan kerja, komitmen organisasi, dan senjangan anggaran, yang mana dalam penelitian ini berupa data sekunder.

Gambaran mengenai variabel-variabel penelitian digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata, median serta deviasi standar dalam tabel 4.3 berikut:

Tabel 4.3  
Statistik Deskriptif

variabel	Kisaran teoritis	Kisaran aktual	Median	Standar deviasi	Rata-rata
Partisipasi anggaran	6-30	13-29	18	3,56	21,80
Keterlibatan kerja	10-50	24-47	30	4,97	36,19
Komiyment otganisasi	9-45	19-44	27	5,01	32,24
Senjangan anggaran	6-30	13-29	18	3.63	20,69

Sumber: Data diolah, 2009

Berdasarkan tabel Statistik Deskriptif di atas memperlihatkan bahwa untuk partisipasi anggaran kisaran aktualnya adalah 13-19 dengan rata-rata 21,80. Kisaran teoritis untuk skor partisipasi anggaran 6-30 dengan titik tengah 18. Nilai rata-rata yang lebih tinggi dari titik tengah tersebut menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran lebih cenderung masuk kategori tinggi, hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden memberikan jawaban pada setiap item pertanyaan dengan jawaban setuju (Skala 4). Untuk variabel keterlibatan kerja menunjukkan kisaran aktual 24-47 dengan rata-rata 35,19. Kisaran teoritisnya berkisar antara 10-50 dengan median 30. Hal ini menunjukkan bahwa variabel keterlibatan kerja juga termasuk kategori tinggi.

Variabel Komitmen Organisasi mempunyai kisaran aktual 19-44 dengan rata-rata 34,24. Kisaran teoritisnya antara 9-45 dengan titik tengah 27. Nilai rata-rata yang lebih tinggi dari titik tengah tersebut menunjukkan bahwa variabel Komitmen organisasi lebih cenderung masuk kategori tinggi. Untuk variabel senjangan anggaran menunjukkan kisaran aktual 13-29 dengan rata-rata 20,69. kisaran teoritisnya berkisar antara 6-30 dengan median 18. Hal ini menunjukkan bahwa variabel senjangan anggaran juga termasuk kategori tinggi.

### ***Uji Kualitas Data***

Uji kualitas data terdiri dari dua uji, yaitu uji validitas dengan teknik *Pearson Product Moment Correlation* dan uji reabilitas dengan teknik *Cronbach alpha*. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui akurasi dan konsistensi data yang diperoleh. Hasil uji ini disajikan dalam tabel 4.4 berikut:

Tabel 4.4

Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

**Tomy dan Abdullah, Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225**

Variabel	Peasrs Correlation	Cronbach alpha
Partisipasi anggran	0,438**,-0,787**	0,687
Keterlibatan kerja	0,349,**0,0693**	0.676
Komitmen organisasi	0.3,82**--0,667**	0,748
Senjangan anggaran	0,533**,-0,75**	0,683

Dari tabel 4.4 di atas menunjukkan bahwa data kuesioner adalah valid, hal ini bisa dilihat dari nilai *pearson correlation* yang signifikan. Dari tabel juga ditunjukkan bahwa data kuesioner adalah reliabel, hal ini ditunjukkan dengan nilai alpha > 0,6 (Nunnaly, 1969 dalam Ghozali, 2005).

### **Uji Asumsi Klasik**

#### ***Uji Normalitas***

Pengujian normalitas ini dilakukan dengan menggunakan *One Sample Kolmogorof-Smirnov Test*. Pengujian data berdistribusi normal jika nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* yang

dihasilkan lebih besar dari nilai alpha yaitu sebesar 0,05 (5%). Hasil pengujian normalitas data dapat dilihat pada tabel 4.5 dibawah ini:

Tabel 4.5  
Hasil Pengujian Normalitas Data

Variabel	Asymp. Sig (2-tailed)	Keterangan
Partisipasi Anggaran	0,225	Normal
Keterlibatan Kerja	0,128	Normal
Komitmen Organisasi	0,112	Normal
Senjangan Anggaran	0,205	Normal
Moderat 1	0,740	Normal
Moderat 2	0,411	Normal

Sumber: data diolah,2009

Berdasarkan tabel 4.5, terlihat bahwa nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* seluruh variabel yaitu Partisipasi Anggaran, Keterlibatan Kerja, Komitmen Organisasi, Senjangan Anggaran, interaksi partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi serta interaksi keterlibatan kerja dan komitmen organisasi lebih besar dari nilai alpha 0,05 (5%). Dengan demikian data untuk masing-masing variabel yang digunakan dalam penelitian berdistribusi normal.

### Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen (bebas). Model regresi yang baik sebaiknya tidak terjadi korelasi antar variabel independen (Ghozali, 2005). Pengujian multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai *tolerance* serta *Variance Inflation Factor (VIF)*. Apabila nilai *tolerance* lebih kecil dari 0,01 nilai VIF lebih besar dari 10 maka terjadi multikolinearitas, sebaliknya tidak terjadi multikolinearitas jika nilai *tolerance* mendekati angka 1 dan nilai VIF berada di bawah nilai 10.

Hasil pengujian asumsi klasik untuk uji multikolinearitas dapat dilihat pada tabel 4.6 dibawah ini.

Tabel 4.6

### Hasil Pengujian Multikolinearitas

Variabel	Collinearity Statistic		Keterangan
	Tolerance	VIF	
Partisipasi Anggaran	0,433	2,311	Bebas Multikolinearitas
Keterlibatan Kerja	0,469	2,130	Bebas Multikolinearitas
Komitmen Organisasi	0,824	1,213	Bebas Multikolinearitas

Sumber : Data diolah, 2009

Berdasarkan tabel 4.6 dapat dilihat bahwa untuk semua variable independen dalam penelitian ini menunjukkan nilai *tolerance* lebih besar dari 0,01 demikian juga untuk nilai *variance inflation factor* semua lebih kecil dari 10, ini berarti model regresi dalam penelitian ini tidak terjadi multikolinearitas antar variabel independennya.

### Hasil Uji Hipotesis

#### Hipotesis 1 dan 2

Hasil pengujian hipotesis untuk model 1 dan 2 dapat dilihat pada tabel 4.7 dibawah ini:

Tomy dan Abdullah, Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225  
Hasil Pengujian Hipotesis 1 dan 2

Variabel	Koefisien	Nilai koefisien	t-value	Sig.
Konstanta	$\alpha$	-1,339	-0,963	0,338
Partisipasi Anggaran	$\beta_1$	0,541	6,917	0,000
Keterlibatan Kerja	$\beta_2$	0,291	5,198	0,000
Adj R <sup>2</sup> = 0,743      F = 135,377      Sig F = 0,000      N = 94				

Sumber : Data diolah, 2009

Nilai Adj R<sup>2</sup> sebesar 0,743 menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja dapat menjelaskan 74,3 % variabelitas senjangan anggaran, sedangkan sisanya sebanyak 25,7 % dijelaskan oleh sebab-sebab diluar model. Dari perhitungan didapat nilai F sebesar 135,377 dengan nilai signifikansi 0,000, hal ini menunjukkan variabel partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja secara simultan berpengaruh terhadap senjangan anggaran pemerintah daerah kota Bengkulu.

Berdasarkan persamaan diperoleh  $\beta_1$  sebesar 0,541 artinya setiap kenaikan variabel partisipasi anggaran sebesar 1 maka akan menaikkan senjangan anggaran sebesar 54,1 %

dengan asumsi *ceteris paribus*. Nilai t statistik 6,917 dan nilai signifikan 0,000 menunjukkan bahwa bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara variabel partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran maka akan meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini membuktikan bahwa hipotesis pertama pada penelitian ini diterima (tidak dapat ditolak).

Berdasarkan persamaan diperoleh  $\beta_2$  sebesar 0,291 artinya setiap kenaikan variabel keterlibatan kerja sebesar 1 maka akan menaikkan senjangan anggaran sebesar 29,1 % dengan asumsi *ceteris paribus*. Nilai t statistik 5,198 dan nilai signifikan 0,000 menunjukkan bahwa bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara variabel partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi keterlibatan kerja maka akan meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini membuktikan bahwa hipotesis kedua pada penelitian ini diterima (tidak dapat ditolak)

Tabel 4.8  
Hasil Pengujian Hipotesis 3

Persamaan regresi	Koefisien	Nilai Koef	t-value	sig	Nilai F	
$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + e$	$\alpha$	2,462	1,873	0,069	189,998	0,670
$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e$	$\alpha$	6,961	1,784	0,080	(0,000)	0,225
$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$	$\alpha$	8,943	3,581	0,001	108,001	0,697
	$\beta_1$	0,755	11,796	0,000	(0,000)	
	$\beta_3$	-0,138	-0,026	0,003		
$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e$	$\alpha$	-4,343	-0,562	0,576	74,903	0,704
	$\beta_1$	1,369	3,975	0,000	(0,000)	
	$\beta_3$	0,243	1,131	0,261		
	$\beta_4$	-0,018	-1,812	0,073		

Nilai koefisien determinasi sebesar 0,740 yang berarti bahwa 74 % senjangan anggaran dijelaskan oleh partisipasi anggaran dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating, selebihnya 26 % dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

Uji signifikan simultan (uji statistik F), menghasilkan nilai F hitung sebesar 74,903 dengan tingkat signifikansi 0,000 menunjukkan probabilitas signifikansi lebih kecil dari 0,1. Maka dapat dikatakan partisipasi anggaran dan interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.

Dari hasil pengujian tersebut terlihat bahwa komitmen organisasi adalah variabel *quasi moderator*, karena interaksi antara partisipasi anggaran dan komitmen organisasi signifikan terhadap senjangan anggaran sig = 0,073 (<0.1) dan pada persamaan 3 variabel komitmen organisasi signifikan dengan nilai 0,000.

Hasil pengujian menunjukkan nilai koefisien  $\beta_4$  sebesar  $-0,018$  dengan nilai t statistik sebesar  $-1,812$  dan signifikan dengan nilai  $0,073$  (<0.1), hal ini berarti bahwa terdapat hubungan yang negatif dan signifikan pada interaksi partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi yang akan berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa dengan adanya komitmen organisasi yang tinggi pada setiap individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran, akan mengakibatkan

**Tomy dan Abdullah, Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225**

terjadinya penurunan terhadap senjangan anggaran. Hasil ini membuktikan bahwa hipotesis ketiga dalam penelitian ini diterima.

Tabel 4.9  
Hasil pengujian Hipotesis 4

Persamaan	Koefisien	Nilai	t-value	sig	Nilai F	Adjusted R Quer
regresi $Y = \alpha + \beta X_1 + e$	A	0,515	0,307	0,759	147,705	0,612
$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$	$\beta_2$	0,573	12,153	0,000	(0,000)	
$X_3 + e$	A	9,615	3,742	0,000	98,367	0,677
	$\beta_2$	0,583	11,167	0,000	(0,000)	
	$\beta_3$	0,199	-0,485	0,000		
$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_5 X_2 \cdot X_3 + e$	A	7,055	0,799	0,427	64,954	0,674
	$\beta_2$	0,583	2,325	0,022		
	$\beta_3$	-0,123	-0,485	0,629		
	$\beta_5$	-0,002	-0,303	0,763		

Sumber: data diolah, 2009

Nilai koefisien determinasi sebesar 0,674 yang berarti bahwa keterlibatan kerja dan interaksi keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi mempengaruhi senjangan anggaran

sebesar 67,4 %, selebihnya 26 % dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

Uji signifikan simultan (uji statistik F), menghasilkan nilai F hitung sebesar 64,954 dengan tingkat signifikansi 0,000. Maka dapat dikatakan keterlibatan kerja dan interaksi antara keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi secara simultan berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran. Dari hasil pengujian tersebut terlihat bahwa komitmen organisasi adalah bukan merupakan variabel moderating pada hubungan keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran, karena interaksi komitmen organisasi dan keterlibatan kerja pada persamaan 7 tidak signifikan (0,763).

Hasil pengujian menunjukkan nilai koefisien  $\beta_5$  sebesar  $-0,002$  dengan nilai t statistik sebesar  $-0,303$  dan signifikan dengan nilai  $0,763$ , hal ini berar bahwa tidak terdapat hubungan yang signifikan pada interaksi keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi yang akan berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Hasil ini membuktikan bahwa hipotesis keempat dalam penelitian ini ditolak.

## 5. PEMBAHSAN DAN KESIMPULAN

### 5.1.Pembahasan

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Komyah dan Abdullah, *Jurnal Akuntansi*, Vol. 1 No. 2 (2011) hal. 203-225 bahwa variabel partisipasi anggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Ikhsan dan Ane (2006), Falikhatun (2007), dan Novianti (2005), yang menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan senjangan anggaran. Jika penilaian kerja didasarkan pada pencapaian anggaran, bawahan akan meningkatkan senjangan anggaran agar mudah dicapai sehingga kinerja bawahan akan terlihat baik.

Hasil ini menunjukkan bahwa adanya partisipasi para pimpinan pada level kasi / kasubbag dan kasubdin / kabag di instansi Pemerintah Daerah Kota Bengkulu memperlihatkan adanya partisipasi yang cukup tinggi. Dengan adanya partisipasi ini maka para pimpinan diberi kesempatan untuk berperan serta mengajukan ide atau masukan dalam bentuk proses penyusunan anggaran yang nantinya akan mereka laksanakan, tetapi dengan adanya partisipasi ini justru meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Hal ini mungkin disebabkan oleh banyak faktor, kemungkinan bahwa partisipasi yang dilakukan dalam penyusunan anggaran tersebut adalah partisipasi semu, sehingga saran atau masukan dari bagian-bagian yang terlibat dalam penyusunan

anggaran tidak terlalu diperhatikan, akibatnya akan menimbulkan senjangan anggaran. Selain itu kapasitas individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran tersebut kurang memadai maka kemungkinan terjadi kesalahan dalam penyusunan anggaran yang akan mengakibatkan terjadinya peningkatan senjangan anggaran. Serta berkaitan dengan koordinasi antar unit kerja dalam instansi, dimana jika tidak ada keselarasan antara kepentingan individu dengan individu maupun antara kepentingan individu dengan kepentingan organisasi, maka tidak akan mendorong individu kearah pencapaian sasaran anggaran, sehingga pada akhirnya akan menimbulkan senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil pengujian hasil hipotesis kedua bahwa terdapat pengaruh keterlibatan kerja yang positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang telah dilakukan dilakukan Cyert dan March (1963) yang menyatakan bahwa jika karyawan merasa pekerjaan yang dimilikinya adalah bagian dari dirinya maka akan meningkatkan senjangan anggaran karena anggaran tersebut akan mudah dicapai sehingga akan mengamankan pekerjaannya.

Hasil ini menunjukkan bahwa adanya keterlibatan dalam pekerjaan para pimpinan pada level kasi / kasubbag dan kasubdin / kabag di instansi Pemerintah Daerah Kota Bengkulu memperlihatkan adanya keterlibatan yang cukup tinggi. Dengan adanya keterlibatan ini maka para pimpinan menyadari bagian dari pekerjaan yang merupakan tanggungjawab mereka. Tetapi dengan adanya keterlibatan ini justru meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan oleh para pimpinan cenderung melindungi pekerjaan mereka dan melindungi *image* mereka, akibatnya akan menimbulkan senjangan anggaran

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa komitmen organisasi adalah variabel *quasi moderator*. Hasil pengujian ini juga menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang negatif signifikan pada interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Nouri dan Parker (1996), Novianti (2005), dan Venusita (2008). Hal ini menunjukkan komitmen organisasi menurunkan senjangan anggaran yang terjadi pada instansi pemerintah Daerah Kota Bengkulu. Dengan demikian, ketika para pimpinan instansi Pemerintah Kota Bengkulu ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran mereka lebih mementingkan kepentingan individu mereka sehingga menciptakan senjangan anggaran tetapi dilain pihak mereka mempunyai komitmen organisasi yang tinggi sehingga melemahkan senjangan anggaran tersebut.

Berdasarkan hipotesis keempat menunjukkan bahwa komitmen organisasi bukan

merupakan variabel *moderating* pada hubungan keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran di instansi Pemerintah Daerah Kota Bengkulu, karena interaksi antara variabel keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi tidak signifikan terhadap senjangan anggaran. Hasil ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan Cyert dan March (1963) dan Venusita (2008) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi sebagai variabel moderating melemahkan hubungan antara keterlibatan kerja dan senjangan anggaran.

## V. PENUTUP

### 5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil pengujian pada hipotesis pertama disimpulkan bahwa variabel partisipasi penganggaran mempunyai hubungan yang positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, dimana apabila terjadi peningkatan pada partisipasi penyusunan anggaran maka akan meningkatkan senjangan anggaran. Berdasarkan hasil pengujian pada hipotesis kedua disimpulkan bahwa keterlibatan kerja mempunyai hubungan positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, apabila terjadi peningkatan pada keterlibatan kerja maka akan meningkatkan senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis ketiga bahwa terdapat hubungan yang negatif signifikan pada interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi yang akan berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan semakin tinggi komitmen organisasi pada setiap individu yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dalam instansi Pemerintah Daerah Kota Bengkulu akan mengakibatkan terjadi penurunan terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis keempat bahwa tidak terdapat hubungan yang negatif signifikan pada interaksi antara keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi yang akan berpengaruh terhadap senjangan anggaran Pemerintah Daerah Kota Bengkulu.

### 5.2 Implikasi Penelitian

- 1) Penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan bagi pengembangan akuntansi sektor publik khususnya dalam proses penyusunan dan efektifitas dan efisiensi anggaran.
- 2) Hasil penelitian ini dapat menjadi dukungan bahwa aspek-aspek kondisional dan perilaku menjadi bagian yang harus dipertimbangkan dalam sistem penganggaran.
- 3) Diharapkan kepada pejabat Pemerintah Daerah Kota Bengkulu agar

dapat meningkatkan pengetahuannya dengan pendidikan dan pelatihan mengenai anggaran agar dapat meningkatkan kapasitasnya dalam pembuatan anggaran sehingga mampu melaksanakan kewenangannya secara efektif dan efisien.

- 4) Diharapkan kepada pejabat Pemerintah Daerah Kota Bengkulu agar lebih bisa memahami tupoksi dan tanggungjawab pekerjaan mereka sehingga mampu melaksanakan tugas secara efektif dan efisien.

### 5.3 Keterbatasan

- 1) Penelitian ini hanya terbatas pada satu Kesatuan Pemerintah Daerah yaitu Pemerintah Daerah Kota Bengkulu, sehingga mengurangi kemampuan dalam menggeneralisasi hasil penelitian
- 2) Data dalam penelitian ini hanya didapat dari jawaban tertulis sehingga mungkin jawaban tersebut kurang menggambarkan keadaan yang sesungguhnya.

### DAFTAR PUSTAKA

**Tomy dan Abdullah, Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225**

Anthony, R. N dan Govindaran, V. (2005). Management Control System. Jakarta: Salemba Empat.

Asriningati,(2006). Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Kasus Pada Perguruan Tinggi Swasta Di Daerah Istimewa Yogyakarta). Skripsi Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi, UII.

Bastian Indra,(2005). Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar, Jakarta: Erlangga.

Cyert H. M. dan March J G. (1963). A Behavioral Theory of The Firm. Englewood Cliffs: NI. Prentice-Hall.

Darma, Emile.S (2004). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi Pada Pemerintah Daerah. Simposium Nasional Akuntansi VII, Desember, 631-643.

Dunk, A.S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Assymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol.68:400-410.

Falikhatun, (2007). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohesivitas Kelompok, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Volume 6, No.2, Halaman 207 – 221.

Ghozali, Imam. (2005). Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS. Semarang: Universitas Diponegoro.

Ikhsan, Arfan dan Ishak, M. (2005). Akuntansi Keperilakuan. Jakarta : Salemba Empat.

Ikhsan, Arfan dan Ane, La, (2006), Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. Makalah Simposium Nasional Akuntansi IX, Makassar.

Indriantoro, N dan Supomo, B. (2002). Metodologi Penelitian Bisnis: untuk Akuntansi dan Manajemen. Yogyakarta: BPFE.

Jones, R. dan Pendlebury M. (1996). **Tomy dan Abdullah, Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225** *Public Sector Accounting*. Fourth Edition. Pitman Publishing, London.

Koesmono. H. T (2007). Pengaruh Kepemimpinan dan Tuntutan Tugas Terhadap Komitmen Organisasi. *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan*. Vol 9, No 1, 30-40

Luthans, Fred. (2005). *Organization Behavior*. Tenth Edition: Published McGraw Hill.

Mardiasmo. (2003). Akuntansi Sektor Publik. Edisi Pertama. Yogyakarta: Penerbit Andi.

Merchant, K.A.(1985). Budgeting and Propersity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organization, and Society* 10. Hal. 201-210.

Moynihan, Donald P.(2007). Finding Workable Levers over Work Motivation: Comparing Job Satisfaction, Job Involvement and Organizational Commitment. La Follette School Working Paper No.03.

Mulyadi dan Setyawan, Johny. (2001). Sistem Perencanaan & Pengendalian Manajemen. Jakarta : Salemba Empat.

Nouri, H. dan Parker, R. J. (1996). The Effect of Organizational Commitment and Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavior Research in Accounting* 8. Hal. 74-89.

Novianti,Riska. (2005).Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Gaya Kepemimpinan dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel moderating. Skripsi Jurusan Akuntansi FE, UNIB.

Purbadharmaja I. B. Putu, (2007), Kajian Terhadap Fungsi Anggaran Dalam Pembangunan Ekonomi Daerah, *Buletin Studi Ekonomi* Volume 12 Nomor 3, Denpasar, 271-278.

Republik Indonesia. (2004). Undang-undang Republik Indonesia No. 32 /2004 tentang Pemerintahan Daerah.

\_\_\_\_\_. (2004). Undang-undang Republik Indonesia No.33/2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah.

\_\_\_\_\_. (2006). Peraturan Pemerintahan Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

\_\_\_\_\_. **Tomy dan Abdullah, Jurnal Akuntansi Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225**  
(2007). Peraturan Pemerintahan Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Rospida, Lela.(2005). Analisis Perbedaan Komitmen Organisasi Berdasarkan Karakteristik Individual (Studi Kasus Pada Karyawan Rumah Sakit Raflesia Bengkulu). Tesis Magister Manajemen Universitas Bengkulu.

Siegel, G dan Marconi, H.R. (1989). *Behavioral Accounting*. Ohio : South- Western Publishing, Co.Cincinnati.

Suhartono, Ehrmann dan Solichin, M. (2006). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. Simposium Nasional Akuntansi 9, Padang.

Taufik, Endye, (2006), Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial. Skripsi Jurusan Akuntansi FE, UNIB.

Venusita, Lintang, (2008), Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi, *Jurnal Kewirausahaan*, Vol 2, 1-13.

Welsch, Glenn A. Hiltong, Ronal W. dan Gordon Paul N (2000). *Anggaran: Perencanaan dan Pengendalian Laba*. Terjemahan oleh Purwatiningsih, 2001. Jakarta: Salemba Empat.

**Tomy dan Abdullah, *Jurnal Akuntansi* Vol. 1 No. 2 (2011) 203-225**