

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN EFEKTIVITAS
PENGENDALIAN ANGGARAN TERHADAP TIMBULNYA
KESENJANGAN ANGGARAN YANG DI MODERATING
OLEH GAYA KEPEMIMPINAN
(Studi Empiris pada SKPD di Pemerintahan Kota Pekanbaru)**

**Oleh:
Mutiara Islami
Pembimbing : Restu Agusti dan Al Azhar A**

*Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia
e-mail: mutiaraislamiwj@yahoo.com*

*Effect Of Budgetary Participation And Budget Control Effectiveness To
Budgetary Slack With Leadership Style As Moderating Variable*

ABSTRACT

This study was aimed to examine the effect of budgetary participation and budget control effectiveness to budgetary slack with leadership style as moderating variable on the SKPD Government in Pekanbaru City. This study used primary data by distributing questionnaires of 73 exemplar to government officials echelon III and IV. Data collected were analyzed using multiple regression analysis and regression analysis with moderating variables. The results provide evidence that budgetary participation and budget control effectiveness effect on budgetary slack at a significance level (α) of 5%. On the other hand, the leadership style to strengthen the influence of budget control effectiveness on budgetary slack at a significance level (α) of 5%. However, the leadership style actually weaken the effect of budgetary participation on budgetary slack at a significance level (α) of 5%.

Keywords: Budgetary Participation, Budget Control Effectiveness, Budgetary Slack, and Leadership Style.

PENDAHULUAN

Anggaran ideal merupakan anggaran yang menantang tetapi dapat dicapai, sehingga akan selalu terjadi kemajuan dalam pembangunan masyarakat. Namun banyak ditemui berbagai keluhan masyarakat mengenai pengalokasian anggaran yang tidak sesuai dengan kebutuhan dan skala prioritas masyarakat serta berbagai bentuk pengalokasian anggaran yang tidak mencerminkan taat pada peraturan

perundang-undangan, efektif, efisien, ekonomis, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan azas keadilan, kepatuhan dan manfaat untuk masyarakat dalam pengelolaan anggaran.

Penganggaran dalam sektor publik merupakan suatu proses yang rumit, termasuk diantaranya pemerintah daerah. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta. Pada sektor swasta anggaran merupakan bagian dari

rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik dan didiskusikan untuk mendapat masukan. Anggaran sektor publik merupakan kuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dari uang publik (Mardiasmo, 2007: 61). Anggaran yang sering dikenal dalam sektor publik adalah Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).

Penetapan APBD didasarkan pada keputusan pihak-pihak tertentu (Kepala Daerah dan Sekretaris Daerah), anggaran digunakan untuk mengendalikan biaya dan menentukan bidang-bidang masalah dalam organisasi tersebut dengan membandingkan hasil kinerja yang telah di anggarkan secara periodik. Agar anggaran itu tepat sasaran dan sesuai dengan tujuan maka diperlukan kerjasama yang baik antara bawahan dan atasan, pegawai dan manajer dalam penyusunan anggaran. Karena proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, kemungkinan akan menimbulkan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi.

Fenomena yang sangat memungkinkan muncul dalam suatu proses penganggaran adalah senjangan anggaran (budgetary slack). Senjangan anggaran adalah kecenderungan yang dilakukan oleh manajer pada saat diberi kesempatan berpartisipasi menyusun anggaran dengan cara melakukan *underestimate revenue* atau *overestimate expenditure*. Hal ini menyebabkan terdapat perbedaan

antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksi.

Salah satu faktor yang dapat menimbulkan kesenjangan anggaran adalah partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran adalah proses penyusunan anggaran yang melibatkan individu-individu yang mempunyai pengaruh terhadap target anggaran (Rukmana:2013). Partisipasi bawahan yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan budgetary slack dan sebaliknya ketika partisipasi bawahan rendah, harapan bawahan untuk melakukan budgetary slack juga rendah. Hal ini bisa terjadi dikarenakan bawahan lebih mengetahui informasi-informasi mengenai keuangan yang ada di perusahaan atau instansi ditempat mereka bekerja. Maka diperlukan adanya pembatasan partisipasi, yaitu bawahan dalam menyusun anggaran sesuai dengan proporsional atau rencana dan strategi yang telah ditentukan sehingga dapat mengurangi timbulnya budgetary slack (Ikhsan: 2007).

Variabel selanjutnya yang digunakan peneliti adalah efektivitas pengendalian anggaran. Menurut Nugroho (2010) efektivitas pengendalian terhadap anggaran akan meminimalisir kesenjangan anggaran, karena pola pengendalian organisasi berbeda-beda tergantung pada jenis dan karakteristik organisasi tersebut, maka alat pengendaliannya lebih banyak berupa peraturan birokrasi. Onsi (1973) menegaskan bahwa dalam mengevaluasi efektivitas sistem penganggaran suatu organisasi perlu

untuk mengidentifikasi sifat senjangan anggaran dalam organisasi, faktor perilaku yang mempengaruhi penciptaan senjangan anggaran dan motivasi yang memaksa manajer menciptakan senjangan anggaran. Beberapa penelitian menunjukkan hubungan antara efektivitas pengendalian anggaran dengan senjangan anggaran, bahwa semakin efektif sistem pengendalian anggaran, kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran semakin berkurang. Seperti penelitian Govindarajan (2007), Nouri (1994), mereka sepakat bahwa senjangan anggaran adalah hasil dari kurangnya pengendalian.

Kepemimpinan memegang peranan yang sangat penting dalam manajemen organisasi. Kepemimpinan dibutuhkan manusia karena adanya keterbatasan bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka, dalam kondisi tersebut hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran adalah positif (tinggi), senjangan anggaran akan menurun sejalan dengan penurunan partisipasi dalam penyusunan anggaran pada gaya kepemimpinan berorientasi pada tugas. Apabila pemimpin berorientasi pada hubungan yaitu pemimpin mempunyai hubungan baik dengan bawahannya, maka bawahan akan merasa bebas dan tidak akan takut jika mereka membuat senjangan anggaran. pernyataan tersebut sejalan dengan hasil penelitian Ikhsan (2007) dan Yunas (2010) yang menyatakan bahwa gaya kepemimpinan memperkuat hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan

anggaran. Berbeda dengan hasil yang didapatkan Himawan dan Ika (2010), Widyaningsih (2011), dan Rosalina (2012) yang menyatakan gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas dapat memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Mardiasmo (2007:134) mengatakan bahwa efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Jadi, efektivitas pengendalian anggaran adalah berhasil atau tidaknya tujuan dari pengendalian terhadap anggaran tersebut dilaksanakan. Kepemimpinan adalah suatu proses saling mendorong melalui keberhasilan interaksi dari perbedaan individu, mengontrol daya manusia dalam mengejar tujuan bersama. Dari penjelasan tersebut maka hubungan antara gaya kepemimpinan dengan efektivitas anggaran saling mengikat dan kemungkinan terjadinya penyimpangan atau kesenjangan dapat dicegah. Sehingga anggaran yang telah ditetapkan dapat diawasi penggunaannya sesuai dengan peruntungannya dan tidak ada lagi dana-dana yang terbuang, dan tidak terserap secara penuh. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Westhi (2010) , jadi gaya kepemimpinan sangat memoderasi hubungan antara efektivitas pengendalian anggaran terhadap senjangan anggaran. Semakin bagus gaya kepemimpinan yang dilakukan pemimpin maka semakin bagus pula pengendalian anggaran tersebut.

Penelitian ini merupakan replikasi penelitian yang dilakukan oleh Westhi (2010). Dalam penelitian ini menggunakan beberapa variabel dalam penelitian tersebut untuk diteliti kembali, sebab masih

ada ketidakkonsistenan hasil penelitian variabel tersebut.

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, maka dapat dirumuskan berbagai permasalahan dalam penelitian ini, yaitu: 1) Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran pada SKPD Pemerintahan Kota Pekanbaru? 2) Apakah efektivitas pengendalian anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran pada SKPD Pemerintahan Kota Pekanbaru? 3) Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran di SKPD Pemerintahan Kota Pekanbaru yang di moderasi oleh gaya kepemimpinan? 4) Apakah efektivitas pengendalian anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran di SKPD Pemerintahan Kota Pekanbaru yang di moderasi oleh gaya kepemimpinan?

Penelitian ini bertujuan: 1) Untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran pada SKPD Pemerintahan Kota Pekanbaru. 2) Untuk menguji pengaruh efektivitas pengendalian anggaran terhadap kesenjangan anggaran pada SKPD Pemerintahan Kota Pekanbaru. 3) Untuk menguji apakah gaya kepemimpinan dapat memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran di SKPD Pemerintahan Kota Pekanbaru. 4) Untuk menguji apakah gaya kepemimpinan dapat memoderasi pengaruh efektivitas pengendalian anggaran terhadap kesenjangan anggaran di SKPD Pemerintahan Kota Pekanbaru.

TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Kesenjangan Anggaran, Partisipasi Anggaran, Efektivitas Pengendalian Anggaran, Gaya Kepemimpinan

Menurut Mardiasmo (2007: 36) budgetary slack adalah proses penganggaran yang ditemukan adanya distorsi secara sengaja dengan menurunkan pendapatan yang dianggarkan dan meningkatkan biaya yang dianggarkan. Dalam keadaan terjadinya budgetary slack bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dari estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai.

Partisipasi merupakan suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih dimana keputusan tersebut dimasa yang akan datang mempunyai pengaruh terhadap mereka (Mulyani:2012). Salah satu fungsi dari partisipasi penganggaran adalah sebagai sarana komunikasi antara bawahandan atasan, tidak hanya seputar masalah anggaran, tetapi juga isu lain yang terkait dengannya. Sehingga partisipasi penganggaran adalah sebagai tingkat keikutsertaan manajer dalam menyusun anggaran.

Pengendalian terhadap anggaran adalah proses untuk memastikan bahwa anggaran sampai hal yang spesifik dilaksanakan secara tepat dan efisien. Pengendalian terhadap pelaksanaan anggaran dilakukan dengan tujuan menjamin agar pengumpulan penerimaan negara dan penyaluran pengeluaran-pengeluaran negara tidak menyimpang dari rencana yang telah digariskan dalam anggaran negara (Revrison, 2006:118).

Nafarin (2007) gaya kepemimpinan pada dasarnya

mengandung pengertian sebagai suatu perwujudan tingkah laku dari seorang pemimpin, yang menyangkut kemampuannya dalam memimpin. Perwujudan tersebut biasanya membentuk suatu pola atau bentuk tertentu. Pengertian gaya kepemimpinan yang demikian ini sesuai dengan pendapat yang disampaikan oleh Stephen (2006). Keduanya menyatakan bahwa pola tindakan pemimpin secara keseluruhan seperti yang dipersepsikan atau diacu bawahan tersebut dikenal sebagai gaya kepemimpinan.

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran

Partisipasi anggaran merupakan proses dimana individu-individu, baik atasan (pimpinan dan kepala bagian) maupun bawahan (karyawan) terlibat dan mempunyai pengaruh dalam menentukan target anggaran. Persiapan anggaran yang terlalu ketat akan dapat menimbulkan kegagalan dalam pencapaian standar, sehingga akan terciptanya kesenjangan anggaran (budgetary slack) yang bisa digunakan sebagai suatu penyelamat untuk memenuhi tujuan yang dianggarkan.

Sucipto (2009) yang menyatakan semakin besar kesempatan karyawan dalam penyusunan anggaran akan semakin besar juga kesempatan mereka dalam menciptakan kesenjangan anggaran atau kesenjangan anggaran semakin tinggi.

Sehingga hipotesis dalam penelitian ini adalah :

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran

Pengaruh Efektivitas Pengendalian Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran

Pengendalian terhadap anggaran adalah proses untuk memastikan bahwa anggaran sampai hal yang spesifik dilaksanakan secara tepat dan efisien. Pengendalian terhadap pelaksanaan anggaran dilakukan dengan tujuan menjamin agar pengumpulan penerimaan negara dan penyaluran pengeluaran-pengeluaran negara tidak menyimpang dari rencana yang telah digariskan dalam anggaran negara (Revrisond, 2006:118).

Hasil penelitian Nugroho (2010) efektivitas pengendalian terhadap anggaran akan meminimalisir kesenjangan anggaran, bahwa semakin efektif system pengendalian anggaran maka kecenderungan seseorang untuk menciptakan kesenjangan anggaran akan semakin berkurang.

Sehingga hipotesis dalam penelitian ini adalah :

H₂: Efektivitas pengendalian anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran Yang Di Moderating Oleh Gaya Kepemimpinan

Nafarin (2007) gaya kepemimpinan pada dasarnya mengandung pengertian sebagai suatu perwujudan tingkah laku dari seorang pemimpin, yang menyangkut kemampuannya dalam memimpin. Gaya kepemimpinan yang cenderung berorientasi hubungan, partisipasi penyusunan anggaran memperbesar peluang bagi bawahan untuk menciptakan kesenjangan anggaran untuk

kepentingan mereka, dalam kondisi tersebut hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran adalah positif (tinggi), senjangan anggaran akan menurun sejalan dengan penurunan partisipasi dalam penyusunan anggaran pada gaya kepemimpinan berorientasi tugas.

Penelitian yang dilakukan Ikhsan (2007) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan mempunyai pengaruh terhadap partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Sehingga hipotesis dalam penelitian ini adalah :

H₃: Gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran.

Pengaruh Efektivitas Pengendalian Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran Yang Di Moderating Oleh Gaya Kepemimpinan

Kepemimpinan adalah suatu proses saling mendorong melalui keberhasilan interaksi dari perbedaan individu, mengontrol daya manusia dalam mengejar tujuan bersama. Dari penjelasan tersebut maka hubungan antara gaya kepemimpinan dengan efektivitas anggaran saling mengikat dan kemungkinan terjadinya penyimpangan atau kesenjangan dapat dicegah. Sehingga anggaran yang telah ditetapkan dapat diawasi penggunaannya sesuai dengan peruntungannya dan tidak ada lagi dana-dana yang terbuang, dan tidak terserap secara penuh.

Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Westhi (2010) , jadi gaya kepemimpinan sangat memoderasi hubungan antara efektivitas pengendalian anggaran terhadap senjangan anggaran.

Sehingga hipotesis dalam penelitian ini adalah :

H₄: Gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Populasi dari penelitian ini adalah pegawai dinas yang ada di Pemerintahan kota Pekanbaru. Sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 96 kuesioner. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *stratified random sampling*, yaitu membagi anggota populasi dalam beberapa subkelompok yang disebut strata, lalu suatu sampel dipilih dari masing-masing startum (Suharyadi, 2009:13).

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif yang berupa skor atas jawaban yang diberikan oleh responden terhadap pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner. Adapun sumber data yang digunakan adalah data primer. Data primer diperoleh dari jawaban responden yaitu Pegawai Dinas yang bekerja di SKPD Pekanbaru.

Teknik pengumpulan data primer pada penelitian ini adalah dengan cara membagikan kuesioner kepada Pegawai Dinas yang bekerja di SKPD Pekanbaru yang dijadikan sampel dalam penelitian.

Variabel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Kesenjangan Anggaran. Kuesioner pada variabel ini mengacu pada penelitian sebelumnya oleh Ikhsan (2007). Indikator pengukurannya adalah: (1)

Kemampuan produktivitas, (2) Kemampuan pelaksanaan anggaran, (3) Kemampuan dalam monitoring anggaran, (4) Kemampuan untuk bertanggung jawab, (5) Kemampuan mencapai target anggaran, (6) Kemampuan mencapai sasaran anggaran.

Variabel moderating dalam penelitian ini adalah Gaya Kepemimpinan. Kuesioner pada variabel ini dikembangkan dari penelitian Ikhsan (2007). Indikator pengukurannya adalah: (1) Hubungan atasan dan bawahan sangat dekat, (2) Kepercayaan antar rekan kerja, (3) Suasana kekeluargaan ditempat bekerja, (4) Pimpinan menghargai bawahan, (4) Komunikasi atasan dan bawahan sangat terbuka, (5) Hubungan antara bawahan dan atasan selalu baik, (6) Komunikasi yang jelas dan efektif, (7) Pimpinan memberikan arahan yang benar, (8) Pimpinan memfokuskan pekerjaan pada tujuan dan hasil.

a. Partisipasi Anggaran

Suatau proses dimana individu-individu terlibat langsung didalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka. Kuesioner pada variabel ini mengacu pada penelitian sebelumnya oleh Ikhsan (2007). Variabel dalam penelitian ini

diukur dengan indikator : (1) Pengaruh yang besar dalam partisipasi pengukuran anggaran, (2) Pengaruh dalam revisi penyusunan anggaran, (3) Pengaruh mengenai pendapatan/usulan dalam penetapan anggaran, (4) Keyakinan dalam memutuskan suatu anggaran, (5) Pentingnya kontribusi usulan atau pemikiran dalam penyusunan anggaran, (6) Keikutsertaan dalam kegiatan penyusunan anggaran

b. Efektivitas Pengendalian Anggaran

Proses untuk memastikan bahwa anggaran sampai hal yang spesifik dilaksanakan secara tepat dan efisien. Pertanyaan ini diadopsi dari penelitian Nugroho (2014). Variabel dalam penelitian ini diukur dengan indikator : (1) Anggaran sesuai dengan persyaratan, (2) Anggaran sesuai dengan kebutuhan, (3) Belanja sesuai dengan anggaran, (4) Anggaran dibelanjakan sesuai dengan persyaratan, (5) Anggaran diteliti dengan hati-hati.

Metode Analisis Data

Untuk menguji hipotesis digunakan model regresi linier berganda dan model regresi dengan variabel moderating yang menggunakan program komputer *Statistical Product and Service for windows* version 21.00 (SPSS versi 21).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner disebarikan sebanyak 96 pegawai yang bekerja di SKPD Kota Pekanbaru. Dari jumlah tingkat pengembalian kuesioner sudah mendapat respon yang cukup baik dari responden dengan mencapai 73 kuesioner (76,04%) kembali dari 96 kuesioner yang telah disebarikan. Sedangkan kuesioner yang tidak kembali sebanyak 23 kuesioner (23,96%).

Jumlah responden pria sebanyak 40 orang (55%) dan wanita sebanyak 33 orang (45%). Dari umur responden (auditor) yang berumur 20-29 tahun sebanyak 45 orang dengan tingkat persentase 62%. Terdapat 20% yaitu 15 responden dengan responden berumur 30-39 tahun. Auditor yang berumur 40-49 tahun sebanyak 8 orang yaitu 11%. Dan responden dengan umur 50-59 tahun sebanyak 5 orang yaitu 7%.

Terdapat 2,7% responden dengan pendidikan terakhir D3 yaitu sebanyak 2 orang. Responden dengan pendidikan terakhir S1 adalah sebanyak 53 orang yaitu 72,6% dari jumlah responden. Terdapat 19,2% responden dengan pendidikan terakhir S2 yaitu sebanyak 14 orang. Responden dengan pendidikan terakhir S3 adalah sebanyak 4 orang yaitu 5,5% dari jumlah responden.

Dilihat dari segi responden yang berkedudukan / posisinya Eselon III sebanyak 32 orang dengan tingkat persentase 43,84%. Eselon IV sebanyak 41 orang yaitu 68,5%. Sebagai partner sebanyak 2 orang yaitu 2,7%. Tingkat persentase 56,16%.

Statistik Deskriptif

Statistik Deskriptif dalam penelitian ini pada dasarnya

merupakan proses transformasi data penelitian dalam bentuk tabulasi sehingga mudah dipahami dan diinterpretasikan. Berdasarkan tabel 1, Statistik deskriptif memberikan suatu gambaran atau deskripsi tentang data, seperti nilai rata-rata, standar deviasi, maximum dan minimum.

Tabel 1
Statistik Deskriptif

	Mean	Std. Deviation	N
Partisipasi Anggaran Efektivitas Pengendalian Anggaran	21.92	0,65503	73
Gaya Kepemimpinan	36.96	0,92898	73
Kesenjangan Anggaran	27.60	0,67737	73
Valid N (listwise)			73

Sumber: Output Pengolahan Data dengan Program SPSS 21.0

PENGUJIAN KUALITAS DATA

Hasil Uji Validitas

Uji validitas data digunakan untuk mengukur sah atau tidak suatu kuesioner. Dalam penelitian ini pengujian validitas menggunakan *Pearson Correlation* yaitu dengan cara menghitung korelasi antara nilai yang diperoleh dari pertanyaan-pertanyaan (Ghozali, 2012:45).

Dimana keseluruhan variabel penelitian terdiri dari 26 pertanyaan yang harus dijawab oleh responden. Dalam penelitian ini untuk mengukur atau menentukan valid atau tidaknya pertanyaan ini adalah apabila korelasi antara masing-masing indikator terhadap total skor

konstruk menunjukkan hasil yang signifikan dengan tingkat signifikansinya 5% $df = n-2 (73-2) = 71$ $r_{tabel} = 0,230$.

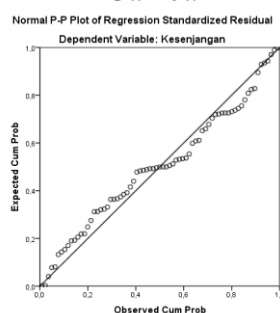
Hasil Uji Reliabilitas

. Uji reliabilitas yang digunakan adalah dengan menggunakan *Coefficient Cronbach's Alpha*, yang berguna untuk mengukur sejauh mana item-item pertanyaan yang diajukan adalah homogen dan mencerminkan konstruk-konstruk yang sama. Instrumen penelitian dapat dikatakan reliabel apabila pengujian tersebut menunjukkan alpha lebih besar dari 0,60. Hasil penelitian yang didapat koefisien reliabilitas instrument Kesenjangan Anggaran (Y) sebesar 0,613, Partisipasi Anggaran (X1) sebesar 0,856, Efektivitas Pengendalian Anggaran (X2) sebesar 0,939, Gaya Kepemimpinan (X3) sebesar 0,879. Dari semua nilai keempat variabel tersebut menunjukkan bahwa koefisien *Cronbach Alpha* lebih besar dari 0,6 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua instrumen dalam penelitian ini adalah reliabel atau dapat dipercaya.

Hasil Uji Normalitas Data

Pada penelitian ini, pengujian normalitas data dapat dilihat dari grafik *normal probability plot*. Berdasarkan gambar 1, terlihat data dalam penelitian ini menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal. Dengan demikian maka model regresi memenuhi asumsi normalitas.

Gambar 1



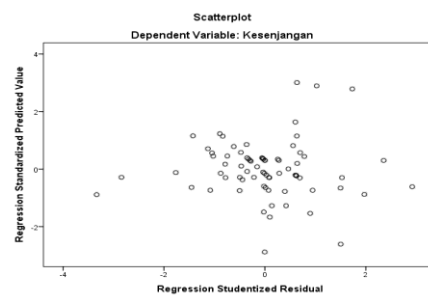
Sumber: Output Pengolahan Data dengan Program SPSS 21.0

HASIL UJI ASUMSI KLASIK

Hasil Uji Heteroskedastisitas

Dari gambar 2, terlihat bahwa titik-titik tidak membentuk pola tertentu dan menyebar pada sumbu Y. Jadi, dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini tidak terdapat heteroskedastisitas.

Gambar 2



Sumber: Output Pengolahan Data dengan Program SPSS 21.0

Hasil Uji Autokorelasi

Batas tidak terjadinya autokorelasi adalah angka *Durbin-Watson* berada antara -2 sampai dengan +2. Dari hasil pengujian autokorelasi, menunjukkan d_{hitung} (**Durbin Watson**) terletak antara -2 dan 2 = $-2 < 1,642 < 2$. Dapat disimpulkan bahwa tidak ditemukannya autokorelasi dalam model regresi.

Model Regresi Linier Berganda

Dalam penelitian ini pengujian H_1 dan H_2 dilakukan dengan menggunakan analisis regresi linear berganda. Hasil

pengolahannya dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 2
Hasil Pengujian Hipotesis
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4,073	,542		7,520	,000
Partisipasi Anggaran	,417	,106	,404	3,925	,000
Efektivitas Pengendalian Anggaran	-,256	,087	-,301	-2,927	,005

Sumber: Output Pengolahan Data dengan Program SPSS 21.0

Uji Koefisien Determinasi (*Adjusted R²*)

Berdasarkan uji koefisien determinasi, diketahui bahwa sumbangan pengaruh variabel independen terhadap kesenjangan anggaran adalah sebesar 26,3%. Sedangkan sisanya 73,7% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak di masukkan dalam model regresi ini.

MODEL REGRESI DENGAN VARIABEL MODERATING

Hasil Uji Residual

Dari tabel 3, diketahui nilai koefisien variabel koefisien sebesar -0,095 dan signifikansi 0,402. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan adalah merupakan variabel moderating.

Tabel 3
Hasil Uji Residual
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	,968	,520		1,860	,067
Kesenjangan Anggaran	-,095	,113	-,100	-,843	,402

Sumber: Output Pengolahan Data dengan Program SPSS 21.0

Hasil Uji Interaksi

Uji Interaksi digunakan untuk mengetahui variabel moderating berpengaruh terhadap hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Hasil uji interaksi dapat dilihat pada tabel 4 berikut:

Tabel 4
Hasil Uji Interaksi
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-,081	2,354		-,035	,973
Partisipasi Anggaran	,912	,645	,882	1,415	,162
Efektivitas Pengendalian Anggaran	,104	,157	,123	,664	,509
Gaya Kepemimpinan	,592	,272	,812	2,175	,033

X1*Z	-.081	.080	-.847	1,016	.313
X2*Z	-.046	.020	-.467	2,279	.026

Sumber: Output Pengolahan Data dengan Program SPSS 21.0

Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran

Berdasarkan tabel 2, dapat dilihat bahwa nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $3,925 > 1,997$ dan dengan nilai signifikansi sebesar $0.000 < 0.05$. Hal ini berarti **Hipotesis 1 diterima**. Sehingga partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Hasil penelitian ini juga sesuai dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Sucipto (2009) yang menyatakan semakin besar kesempatan karyawan dalam penyusunan anggaran akan semakin besar juga kesempatan mereka dalam menciptakan kesenjangan anggaran atau kesenjangan anggaran semakin tinggi.

Pengaruh efektivitas pengendalian anggaran terhadap kesenjangan anggaran

Berdasarkan tabel 2, dapat dilihat bahwa nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $-2,927 > 1,997$ dan dengan nilai signifikansi sebesar $0,005 < 0,05$. Hal ini berarti **Hipotesis 2 diterima**. Sehingga efektivitas pengendalian anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Nugroho (2014) efektivitas pengendalian terhadap anggaran akan meminimalisir kesenjangan anggaran, karena pola pengendalian organisasi berbeda-beda tergantung pada jenis dan karakteristik organisasi tersebut.

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Variabel Moderating Gaya Kepemimpinan

Berdasarkan tabel 4, nilai t_{hitung} moderat1 sebesar $(-1,016)$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,313$. Sedangkan nilai t_{tabel} **1,666** sebesar pada tingkat signifikansi 5%. Dengan demikian, $t_{hitung} (-1,016) < t_{tabel}(1,666)$ dengan signifikansi $(0,313) > (0,05)$. Jadi dapat dikatakan **H₃ ditolak**. Hal ini menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran, berarti variabel gaya kepemimpinan dapat memperlemah hubungan variabel partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.

Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang didapatkan Himawan dan Ika (2010), Widyarningsih (2011), dan Rosalina (2012) yang menyatakan gaya kepemimpinan yang baik dapat memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Pengaruh Efektivitas Pengendalian Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Variabel Moderating Gaya Kepemimpinan

Berdasarkan tabel 4, nilai t_{hitung} moderat2 sebesar $-2,279$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,026$. Sedangkan diketahui nilai t_{tabel} sebesar $1,666$ pada tingkat signifikansi 5%. Dengan demikian, $t_{hitung} (-2,279) > t_{tabel} (1,666)$ dengan signifikansi $(0,026) < (0,05)$. Jadi dapat dikatakan **H₄ diterima**. Hal ini menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan memoderasi hubungan antara efektivitas pengendalian anggaran terhadap

kesenjangan anggaran berarti variabel gaya kepemimpinan dapat memperkuat hubungan efektivitas pengendalian anggaran terhadap kesenjangan anggaran.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan Westhi (2010), jadi gaya kepemimpinan sangat memoderasi hubungan antara efektivitas pengendalian anggaran terhadap kesenjangan anggaran. Semakin bagus gaya kepemimpinan yang dilakukan maka semakin bagus pula pengendalian anggaran tersebut.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Penelitian ini menguji pengaruh tekanan partisipasi anggaran dan efektivitas pengendalian anggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating pada SKPD di Pemerintahan kota Pekanbaru. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa partisipasi anggaran dan efektivitas pengendalian anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Selain itu, adanya gaya kepemimpinan dapat memperlemah pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran. Akan tetapi, gaya kepemimpinan tersebut justru memperkuat pengaruh efektivitas pengendalian anggaran terhadap kesenjangan anggaran.

Saran

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

1. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan metode wawancara. Kelebihan metode wawancara adalah wawancara

lebih mudah dalam memahami kompleksitas masalah dan menjelaskan maksud penelitian kepada responden. Partisipan responden penelitian juga relatif lebih tinggi dibanding dengan teknik kuesioner.

2. Pada penelitian ini digunakan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating, sebaiknya pada penelitian selanjutnya bisa menggunakan variabel komitmen organisasi, informasi asimetri dan lainnya sebagai variabel moderatingnya dan menambahkan variabel intervening untuk mengetahui pengaruh tidak langsung terhadap kesenjangan anggaran.
3. Bagi peneliti selanjutnya hendaknya membuat kuesioner yang baru dan disesuaikan dengan kondisi daerah yang diteliti sehingga dapat menggambarkan permasalahan yang sebenarnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N dan Govindarajan. 2007. *Management Control System Buku 2*. Jakarta:Salemba Empat.
- Ikhsan. 2007. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Empat Variabel Pemoderasi". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*.
- Iksan Arfan dan Ishak Muhammad. 2006. "Akuntansi Keperilakuan". Jakarta: Salemba Empat.

- Mardiasmo. 2007. *Akuntansi Sektor Publik Edisi 2*. Yogyakarta: Andi.
- Nafarin, M. 2007. "Penganggaran Perusahaan". Jakarta: Salemba Empat
- Nugroho, Setyo. 2010. "Pengaruh Ketidakpastian Tugas, Efektivitas Pengendalian Anggaran dan Job Relevant Information terhadap Kecenderungan Menciptakan Budgetary Slack pada Organisasi Sektor Publik" *Jurnal Akuntansi Universitas Brawijaya Malang*.
- Onsi, M. 1973. "Factor Analysis of Behavioral Variabel Affecting Budgetary Slack". *the Accounting Review Juli*. Pp 534-584.
- Revrison, Baswir. 2006. *Akuntansi Pemerintahan Indonesia*. Yogyakarta: BPFE
- Sucipto. 2009. "Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Tekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Kompleksitas Tugas terhadap Slack Anggaran". *Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Riau*.
- Stephen.P.Robbins. 2006. "Perilaku Organisasi Edisi 8 Jilid 1". Jakarta: PT.Prenhallindo.