

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN, KEJELASAN
SASARAN ANGGARAN DAN PENEKANAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN *LOCUS OF CONTROL*
SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi Empiris Pada OPD Kota Dumai)**

**Oleh :
Agnes Teri Saptaria
Pembimbing : Zulbahridar dan Rheny Afriana Hanif**

*Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia
Email : agnesteri17@gmail.com*

*The Influence of Budget Participation, Budget Goal Clarity and Budget Emphasis
on Budgetary Slack With Locus of Control as Moderating Variable
(Empirical Study in OPD Dumai City)*

ABSTRACT

The Purpose of this research is to examine : 1). The effect of budgetary participation on budgetary slack 2). The effect of budget goal clarity on budgetary slack 3). The effect of budget emphasis on budgetary slack 4). The effect of budgetary participation on budgetary slack with locus of control as moderating variable 5). The effect of budget goal clarity on budgetary slack with locus of control as moderating variable. 6). The effect of budget emphasis on budgetary slack with locus of control as moderating variable. The population on this study is Regional Working Units (OPD) at Dumai. This sample in this study was taken with a purposive sampling method. The sample in this study are performance of the district unit Dumai which amounted to 32 respondents. Data collections techniques used multiple regression analysis and moderating variable test analysis where processed using SPSS. The result of this study show that budgetary participation and budget emphasis significant influence on budgetary slack and then budget goal clarity doesn't influence on budgetary slack. After that, variable locus of control moderate the effect of the budgetary participation, budget goal clarity and budget emphasis on budgetary slack. The amount of influence (R²) obtained at 0.618 or 61,8%. This means that 61,8% of budgetary slack by the value the independent variable, namely budget participation, budget goal clarity, budget emphasis and locus of control. While the remaining 31,2% is explained by other variables not examined in this study.

Keywords: Participation, Clarity, Emphasis, Slack and Locus

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan suatu rencana yang disusun secara

sistematis dalam bentuk angka dan dinyatakan dalam unit moneter yang meliputi seluruh kegiatan organisasi sektor publik untuk jangka waktu

(periode) tertentu di masa yang akan datang. Menurut Horngren, Datar & Foster (2006:171) Anggaran adalah ekspresi kuantitatif dari rencana tindakan yang diusulkan oleh manajemen untuk jangka waktu tertentu dan bantuan untuk mengkoordinasikan apa yang perlu dilakukan untuk melaksanakan perencanaan.

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

Menurut Lubis (2010 : 241) senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar dan diperuntukkan bagi tugas tersebut.

Jadi, dapat dikatakan bahwa senjangan anggaran merupakan perbedaan/selisih antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran.

Di beberapa daerah di Indonesia telah ditemukan beberapa kasus terjadinya kesenjangan anggaran di Pemerintahan. Berdasarkan fenomena yang terjadi

pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Dumai yang terdapat indikasi terjadinya senjangan anggaran yang dilakukan oleh Pemerintah Kota Dumai antara lain adalah senjangan anggaran pada penyusunan APBD Kota Dumai. Senjangan ini ditunjukkan pada kemampuan seharusnya pendapatan daerah itu yang anggaran pendapatan daerah sejumlah Rp. 91.756.632.756 pada tahun anggaran 2012. Adapun pada tahun 2012 realisasi anggaran yang terjadi anggaran adalah senilai Rp. 115.395.704.130 sehingga terkesan bahwa Pemerintah Kota Dumai telah berhasil dalam mencapai target anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Namun, hal ini tidaklah dapat dikatakan suatu prestasi mengingat realisasi anggaran pada tahun 2011 yang terjadi senilai Rp. 113.391.899.020.

(Sumber : dumai.kota.go.id)

Berdasarkan permasalahan yang telah dijelaskan sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa ada indikasi terjadinya senjangan anggaran pada realisasi APBD Kota Dumai tahun 2012. Pemerintah Daerah Kota Dumai diduga telah dengan sengaja mengecilkkan target anggaran pada tahun 2012 agar lebih mudah tercapai tujuannya. Sehingga pentingnya melakukan penelitian mengenai senjangan anggaran dikarenakan perilaku-perilaku oportunistik pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dapat memicu terjadinya kesenjangan anggaran meliputi pengusulan kegiatan yang sesungguhnya bukanlah menjadi kegiatan prioritas, mengusulkan kegiatan yang berpeluang untuk mendapatkan kepentingan pribadi, mengalokasikan jumlah belanja yang terlalu besar

untuk komponen belanja dan memperbesar anggaran untuk kegiatan yang sulit diukur hasilnya (Halim dan Abdullah, 2008).

Banyak penelitian yang dilakukan untuk menganalisa faktor-faktor yang dapat menimbulkan kecenderungan manajer menciptakan kesenjangan tersebut. Diantaranya Sinaga (2013) yang meneliti pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan *locus of control* dan budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi. Rahmiati (2013) yang meneliti pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan asimetri informasi dan komitmen organisasi sebagai pemoderasi. Erina dan Wayan (2016) yang meneliti pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Anggasta dan Henni (2014) yang meneliti determinan senjangan anggaran dengan asimetri informasi sebagai pemoderasi.

Disini penulis mengangkat 3 faktor untuk diteliti yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan penekanan anggaran serta *locus of control* sebagai variabel moderasi. Maka berdasarkan fenomena yang telah dipaparkan diatas dan dengan melihat inkonsistensi pada penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Locus Of Control sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada**

Organisasi Perangkat Daerah Kota Dumai)”.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah: 1. Apakah partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran? 2. Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran? 3. Apakah penekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran? 4. Apakah *locus of control* memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran? 5. Apakah *locus of control* memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran? 6. Apakah *locus of control* memoderasi pengaruh penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran?

Tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut: 1. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. 2. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. 3. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis pengaruh penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran. 4. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis apakah *locus of control* dapat memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. 5. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis apakah *locus of control* dapat memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. 6. Untuk menguji secara empiris dan menganalisis apakah *locus of control* dapat memoderasi pengaruh

penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

TELAAH PUSTAKA

Senjangan Anggaran

Budgetary Slack dalam bahasa Indonesia diartikan sebagai senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar dan diperuntukkan bagi tugas tersebut (Arfan, 2010:241). Sedangkan *Budgetary slack* menurut Anthony dan Govindradjan yang diterjemahkan oleh Tjakrawala (2005:84) dapat diartikan sebagai perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik dari organisasi.

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Anggaran merupakan dokumen perencanaan anggaran yang dibuat oleh setiap unit kerja berdasarkan Surat Edaran dari Tim Anggaran. Menurut Brownell (1982) dalam Falikhatun (2007:2) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran merupakan suatu proses dimana individu-individu terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka.

Partisipasi anggaran memungkinkan para manajer tingkat bawah untuk turut serta dalam pembuatan anggaran daripada membebaskan anggaran kepada para manajer tingkat bawah (Hansen dan Mowen, 2009:448). Sehingga

partisipasi anggaran berarti adanya pengaruh manajer tingkat bawah dalam proses perencanaan dan pengambilan keputusan bersama dengan atasannya yang berkaitan dengan area tanggung jawab atasannya (Milani, 1975) dalam Ramdeen, *et.al* (2006).

Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran tersebut (Kridawan, 2014). Oleh karena itu sasaran anggaran pemerintah daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab melaksanakannya. Kejelasan sasaran akan membantu pegawai untuk mencapai kinerja yang diharapkan, dimana dengan mengetahui sasaran anggaran tingkat kinerja dapat tercapai (Kenis, 1979 dalam Suhartono, 2006).

Penekanan Anggaran

Budget Emphasis adalah kondisi dimana anggaran dijadikan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan pada suatu organisasi (Sujana, 2010). Hal tersebut biasa terjadi apabila penilaian kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan membuat anggaran mudah untuk dicapai dalam hal ini dengan melakukan senjangan anggaran (Yeandrawita, 2015). Seringnya menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukuran kinerja akan

berdampak langsung terhadap perilaku manusia. Orang-orang merasakan tekanan dari anggaran yang ketat dan kegelisahan atas laporan kinerja yang buruk sehingga anggaran sering kali dipandang sebagai penghalang kemajuan karir mereka.

Locus of Control

Dalam bahasa Indonesia diterjemahkan dengan tempat kedudukan kendali, sedangkan menurut Robbins (1996) *Locus of control* adalah sampai sejauh mana orang yakin bahwa mereka menguasai nasib mereka sendiri.

Menurut Mustikawati (1999;100) mendefinisikan *locus of control* sebagai tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka.

Locus of control adalah salah satu karakteristik kepribadian yang terdapat dalam diri tiap-tiap orang yang mempengaruhi bagaimana individu tersebut mengartikan atau mempersepsikan peristiwa yang dihadapinya. Apabila seorang manajer berpendapat bahwa faktor penentu berada pada kendali individu, maka manajer akan berusaha bekerja secara maksimal untuk mempengaruhi organisasi agar target terpenuhi. Namun, apabila seorang manajer berpendapat bahwa faktor penentu berada diluar kendali organisasi maka manajer akan melakukan *budgetary slack*. (Ardianti, *etc* :2015)

KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Dengan adanya partisipasi anggaran diharapkan menjadi alat komunikasi yang baik antara atasan dan bawahan. Karena dalam proses penyusunan anggaran seringkali memungkinkan atasan untuk memahami masalah yang dihadapi bawahan, disamping juga bawahan lebih dapat memahami kesulitan yang dihadapi atasan. Anggaran partisipatif meningkatkan komitmen para bawahan untuk mencapai tujuan anggaran. Tanpa adanya partisipasi anggaran oleh atasan, bawahan akan selalu cenderung membuat anggaran yang menguntungkan bagi mereka, yaitu dengan membuat anggaran yang mudah dicapai dengan senjangan anggaran (Herry, 2011).

Pendapat ini didukung oleh beberapa penelitian yang dilakukan oleh Sinaga (2013), menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

H1 : Partisipasi penyusunan anggaran memiliki pengaruh terhadap senjangan anggaran di Kota Dumai.

Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Adanya sasaran anggaran yang jelas maka akan mempermudah untuk mempertanggung jawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Sasaran yang tidak jelas dapat menyebabkan kebingungan, tekanan, dan ketidakpuasan dari pegawai. Pimpinan organisasi dapat meningkatkan kepuasan kerja, menurunkan ketegangan kerja, dan

memperbaiki anggaran yang dihubungkan dengan sikap, kinerja anggaran, dan efisiensi biaya. Oleh sebab itu, kejelasan sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab untuk menyusun dan melaksanakannya sehingga senjangan anggaran dapat diminimalisir.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Agusti (2011) dan Threzasyari (2017) membuktikan secara empiris bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.

H2 : Kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh terhadap senjangan anggaran di Kota Dumai

Hubungan Penekanan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Ketika anggaran menjadi satu-satunya tolok ukur penilaian kinerja karyawan/bawahan dalam sebuah instansi, maka karyawan/bawahan akan cenderung melakukan berbagai hal dalam meningkatkan kinerjanya agar terlihat baik dan terus mendapat kepercayaan. Penekanan anggaran ini akan menjadi tekanan bagi bawahan untuk memberikan yang terbaik dengan mencari peluang-peluang tertentu yang menguntungkan. Peluang inilah yang akan menyebabkan suatu senjangan (Sujana, 2010).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Menurut Yeandrawita (2015), Erina dan Wayan (2016), Savitri dan Erianti (2014), serta Anggasta dan Henny (2014) membuktikan secara empiris bahwa

penekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

H3 : Penekanan anggaran memiliki pengaruh terhadap senjangan anggaran di Kota Dumai.

Locus of Control Memoderasi Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Senjangan Anggaran

Lokus pengendalian ini terbagi menjadi dua yaitu lokus pengendalian internal yang mencirikan seseorang memiliki suatu keyakinan bahwa mereka bertanggung jawab atas perilaku kerja mereka di organisasi. Lokus pengendalian eksternal yang mencirikan suatu individu yang mempercayai bahwa perilaku kerja dan keberhasilan tugas mereka lebih dikarenakan faktor di luar diri yaitu organisasi. Bila manajer berpandangan bahwa faktor penentu tersebut berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka manajer akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan.

Berdasarkan penelitian Threzasyari (2017) *locus of control* terbukti memoderasi pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

H4 : *Locus of control* memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Locus of Control Memoderasi Hubungan Antara Kejelasan Sasaran Anggaran Dengan Senjangan Anggaran

Robbins dan Judge (2007) mendefinisikan *locus of control* sebagai tingkat dimana individu yakin bahwa mereka adalah penentu

nasib mereka sendiri. Internal adalah individu yang yakin bahwa mereka merupakan pemegang kendali atas apa-apa pun yang terjadi pada diri mereka, sedangkan eksternal adalah individu yang yakin bahwa apapun yang terjadi pada diri mereka dikendalikan oleh kekuatan luar seperti keberuntungan dan kesempatan. Pada dasarnya konsep *locus of control* menunjukkan kepada harapan-harapan individu mengenai sumber penyebab dari peristiwa-peristiwa yang terjadi dalam hidupnya.

Berdasarkan pada penelitian Threzasyari (2017) menunjukkan bahwa *Locus of Control* memoderasi pengaruh antara Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Senjangan Anggaran.

H5 : *Locus of control* memoderasi hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran.

***Locus of Control* Memoderasi Hubungan Antara Penekanan Anggaran Dengan Senjangan Anggaran**

Penekanan anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran. Sedangkan, *locus of Control* merupakan salah satu variabel kepribadian yang didefinisikan sebagai keyakinan individu terhadap mampu tidaknya mengontrol nasib sendiri (Rotter,1966).

Pada hasil penelitian Erina dan Wayan (2016) menunjukkan

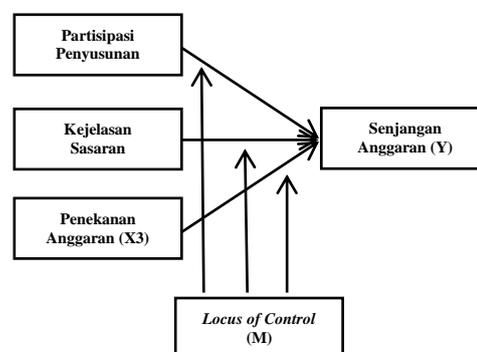
bahwa penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat penekanan anggaran maka potensi terjadinya senjangan anggaran semakin tinggi. Hal ini juga diduga akan diperkuat dengan *locus of control* jika manajer tersebut memiliki *External Locus of Control* yaitu kondisi dimana manajer meyakini bahwa perilaku kerja dan keberhasilan tugas mereka diorganisasi lebih dikarenakan faktor diluar diri seperti keberuntungan dan kesempatan maka manajer tersebut akan melonggarkan anggaran pada saat penyusunan anggaran tersebut agar anggaran mudah dicapai.

H6 : *Locus of control* memoderasi hubungan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Model Penelitian

Model penelitian Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan *Locus of Control* Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Organisasi Perangkat Daerah Kota Dumai) akan disajikan pada gambar 1.

Gambar 1
Model Penelitian



METODE PENELITIAN

Metode Analisis Data

Penelitian ini menggunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)* dengan persamaan regresi sebagai berikut :

Analisis Regresi Sederhana

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 M + e \text{ per 1}$$

Keterangan :

- Y : Senjangan Anggaran
X₁ : Partisipasi Penyusunan Anggaran
X₂ : Kejelasan Sasaran Anggaran
X₃ : Penekanan Anggaran
M : *Locus of Control*
 α : Konstanta
 $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$: Koefisien Regresi
e : Error

Analisis Regresi Moderate (Moderate Regression Analysis - MRA)

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_4 M + \beta_5 (X_1.M) + e \text{ ...per 2}$$

$$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + \beta_4 M + \beta_6 (X_2.M) + e \text{ ...per 3}$$

$$Y = \alpha + \beta_3 X_3 + \beta_4 M + \beta_7 (X_3.M) + e \text{ ...per 4}$$

Keterangan :

- Y : Senjangan Anggaran
X₁ : Partisipasi Penyusunan Anggaran
X₂ : Kejelasan Sasaran Anggaran
X₃ : Penekanan Anggaran
M : *Locus of Control*
 α : Konstanta
 $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5, \beta_6, \beta_7$: Koefisien Regresi
e : Error
X₁M : Interaksi antara Partisipasi Penyusunan

Anggaran dengan *Locus of Control*

X₂M : Interaksi antara Kejelasan Sasaran Anggaran dengan *Locus of Control*.

X₃M : Interaksi antara Penekanan Anggaran dengan *Locus of Control*.

Definisi Operasional

Partisipasi Penyusunan Anggaran (X1)

Partisipasi penyusunan anggaran dalam penelitian ini didefinisikan sebagai kesempatan para bawahan untuk terlibat dalam proses penyusunan bersama manajer-manajer pusat pertanggungjawaban. Ada enam item untuk mengukur partisipasi yaitu item-item anggaran yang digunakan oleh Milani (1975) dengan nilai skala likert 1-5.

Kejelasan Sasaran Anggaran (X2)

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur dengan menggunakan 4 pertanyaan yang digunakan oleh Kenis (1979) menggunakan skala likert 1-5.

Penekanan Anggaran (X3)

Penekanan anggaran dalam penelitian ini didefinisikan sebagai satu-satunya alat ukur untuk mengevaluasi atau menilai kinerja karyawan selama periode tertentu, baik dinilai dengan target anggaran

biaya yang telah dilaksanakan, atau pun dengan target anggaran lainnya seperti target anggaran penjualan, operasional, dan lain-lain. Berdasarkan penelitian Hopwood (1972) penekanan anggaran diteliti dengan menggunakan enam item pertanyaan menggunakan skala likert 1-5.

Senjangan Anggaran (Y)

Senjangan anggaran dalam penelitian ini didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produktifitasnya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Untuk mengukur senjangan anggaran digunakan instrument yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang terdiri dari enam item pertanyaan dengan skala likert 1-5.

Locus of Control (M)

Dalam penelitian ini *locus of control* didefinisikan tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka. Pengukuran variabel ini menggunakan instrument Rotler dalam Robbins (1998) dengan menggunakan skala likert 1-5.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Kuesioner dengan Demografi

Data penelitian diperoleh dari kuesioner yang disebar ke 35 responden. Namun, yang mengembalikan kuesioner dan yang memenuhi karakteristik data penelitian didapat sebanyak 32 kuesioner. Sedangkan 3 kuesioner

yang tidak kembali adalah Dinas Pengendalian Penduduk dan Keluarga Berencana, Sekretariat Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, dan Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah. Statistik deskriptif yang digunakan dalam penelitian ini adalah nilai rata-rata (*mean*), nilai maksimum, nilai minimum, dan standar deviasi. Berikut penjelasan statistik data penelitian pada tabel 1.

Tabel 1
Statistik Deskriptif

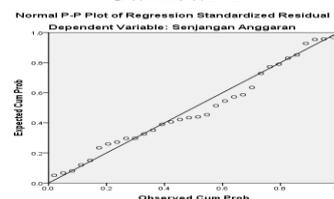
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
SA	32	6	18	10.81	2.912
PPA	32	20	29	24.91	2.519
KSA	32	20	30	24.72	2.413
PA	32	18	30	23.78	3.358
LOC	32	23	35	29.84	2.689
Valid N (listwise)	32				

Sumber : Data Olahan, 2017

Hasil Uji Normalitas

Hasil uji normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik. Jika data (titik) menyebar mendekati diagonal dan mengikuti arah garis diagonal maka hal tersebut menunjukkan pola distribusi normal yang mengindikasikan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas, begitu pula sebaliknya (Ghozali, 2011:160). Berikut gambar 1 yang menunjukkan model regresi dengan menggunakan grafik P- Plot.

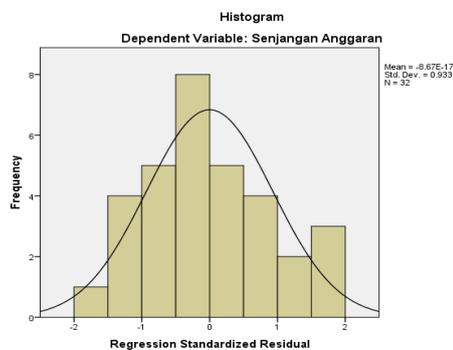
Gambar 2



Sumber : Data Olahan, 2017

Hasil uji normalitas berdasarkan output histogram disajikan pada gambar 3 berikut:

Gambar 3



Sumber : Data Olahan, 2017

Hasil Uji Asumsi Klasik
Hasil Uji Multikolinearitas

Uji multikolonieritas dilakukan dengan melihat nilai tolerance dan VIF. Apabila nilai tolerance lebih dari 0,1 dan nilai VIF kurang dari 10, maka tidak terjadi multikolonieritas pada persamaan regresi penelitian (Ghozali, 2011:106). Hasil uji multikolonieritas dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 2
Hasil Uji Multikolinieritas
Coefficients^a

Variabel Independen	Collinierity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)		
Partisipasi Penyusunan Anggaran	0.882	1.134
Kejelasan Sasaran Anggaran	0.666	1.501
Penekanan Anggaran	0.912	1.096
Locus of Control	0.651	1.537

Sumber : Data Olahan, 2017

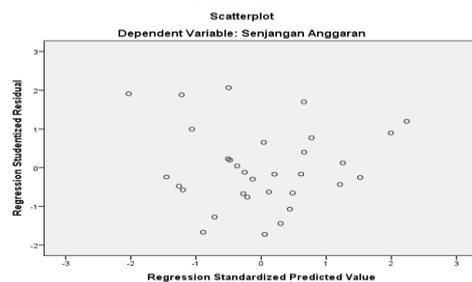
Dari hasil olah data yang terlihat pada tabel di atas terlihat bahwa tidak ada terjadi masalah

multikolinieritas dalam model. Hal ini ditunjukkan oleh nilai VIF yang lebih kecil dari 10 untuk semua variabel yang diamati.

Hasil Uji Heteroskedastisitas

Menurut Santoso (2004) heteroskedastisitas terjadi apabila titik-titik pada grafik Scatterplot membentuk pola tertentu (bergelombang, menyebar, kemudian menyempit). Sedangkan jika titik-tik menyebar dan tidak jelas bentuknya maka model tersebut bebas dari heteroskedastisitas. Scatterplot dapat dilihat pada gambar 4.

Gambar 4



Sumber : Data Olahan, 2017

Pada grafik scatterplot antara nilai prediksi variabel terikat dengan residualnya diperoleh hasil tidak adanya pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 (nol) pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas. Hal ini berarti tidak terjadi heterokedastisitas pada model persamaan regresi, sehingga model regresi ini layak untuk memprediksi senjangan anggaran berdasarkan variabel - variabel yang mempengaruhinya.

Hasil Uji Autokorelasi

Untuk menguji Autokorelasi dapat dilihat dari nilai Durbin

Waston (DW), yaitu jika nilai DW terletak antara du dan $(4 - dU)$ atau $du \leq DW \leq (4 - dU)$, berarti bebas dari Autokorelasi. Jika nilai DW lebih kecil dari dL atau DW lebih besar dari $(4 - dL)$ berarti terdapat Autokorelasi. Nilai dL dan dU dapat dilihat pada tabel Durbin Waston, yaitu nilai $dL ; dU = \alpha ; n ; (k - 1)$. Keterangan : n adalah jumlah sampel, k adalah jumlah variabel, dan α adalah taraf signifikan. Untuk lebih jelas dapat dilihat pada tabel 3.

Tabel 3
Hasil Uji Autokorelasi
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.817 ^a	0.667	0.618	1.8	1.897

a. Predictors: (Constant), Locus Of Controll, Penekanan Anggaran, Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran

b. Dependent Variable: Senjangan Anggaran

Sumber : Data Olahan, 2017

Pada tabel di atas terlihat bahwa nilai Durbin-Watson model adalah 2,053. Dari tabel Durbin Watson dengan $\alpha = 5\%$; $n = 32$; $(k - 1)$ didapatkan nilai dU 1,755. Dari nilai tersebut diketahui bahwa $4-dU = 4-1,755 = 2,245$. dari hasil perhitungan tersebut diketahui bahwa nilai Durbin Watson 1,897 lebih besar dari 1,755 dan lebih kecil dari 2,245. Artinya tidak terjadi masalah autokorelasi pada model yang dibangun.

Hasil Uji Goodness of Fit

Uji F dilakukan untuk menguji apakah model regresi yang digunakan *fit*. Dasar pengambilan keputusannya adalah : 1. Jika F-hitung < F-tabel, maka model regresi

tidak *fit* (hipotesis ditolak). 2. Jika F-hitung > F-tabel, maka model regresi *fit* (hipotesis diterima). Uji F dapat juga dilakukan dengan melihat nilai signifikansi F pada *output* hasil regresi menggunakan SPSS dengan *significance level* 0,05 ($\alpha = 5\%$). Jika nilai signifikansi lebih besar dari α maka hipotesis ditolak, yang berarti model regresi tidak *fit*. Jika nilai signifikan lebih kecil dari α maka hipotesis diterima, yang berarti bahwa model regresi *fit*. Hasil pengujian *goodness of fit* ditampilkan pada tabel 4.

Tabel 4
Hasil Uji Simultan
ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	175.396	4	43.849	13.534	.000 ^b
Residual	87.479	27	3.240		
Total	262.875	31			

a. Dependent Variable: Senjangan Anggaran

b. Predictors: (Constant), Locus Of Controll, Penekanan Anggaran, Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran

Sumber : Data Olahan, 2017

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 4 didapat nilai F hitung 13,534 dan P value 0,000. Kemudian F tabel dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1 ; k = 32-3-1;3 = 28;3 = 2,95$. Dengan demikian diketahui F hitung (13,534) > F tabel (2,95) dengan P value (0,000) < (0,05) yang artinya bahwa model regresi pertama dalam penelitian ini merupakan model yang *fit*. Sedangkan R Square (R^2) atau kuadrat dari R menunjukkan koefisien determinasi, yang artinya persentase sumbangan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Berikut disajikan hasil uji koefisien determinasi pada tabel 5.

Tabel 5
Hasil Uji Koefisien Determinas
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.817 ^a	.667	.618	1.800	1.897

a. Predictors: (Constant), Locus Of Controll, Penekanan Anggaran, Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran

b. Dependent Variable: Senjangan Anggaran

Sumber : Data Olahan, 2017

Berdasarkan Tabel 5 dapat dilihat bahwa nilai dari Adjusted R Square sebesar 0,618 artinya sebesar 61,8% variasi variabel terikat dapat dijelaskan oleh variasi dari variabel bebas. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa sebesar 61,8% senjangan anggaran dipengaruhi oleh variabel partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, penekanan anggaran, dan dimoderasi oleh *locus of control*. Sedangkan sisanya sebesar 38,2% dipengaruhi oleh variabel lain selain variabel yang digunakan dalam model penelitian ini.

Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian terhadap enam hipotesis akan dipaparkan pada tabel-tabel berikut.

Tabel 6
Hasil Pengujian Hipotesis Satu

H1	t hitung	t tabel	sig.	Berpengaruh
	6.129	2.042	.000	

Sumber : Data Olahan, 2017

Tabel 7
Hasil Pengujian Hipotesis Dua

H2	t hitung	t tabel	sig.	Tidak Berpengaruh
	1.421	2.042	.166	

Sumber : Data Olahan, 2017

Tabel 8
Hasil Pengujian Hipotesis Tiga

H3	t hitung	t tabel	sig.	Berpengaruh
	2.783	2.042	.166	

Sumber : Data Olahan, 2017

Tabel 9
Hasil Pengujian Hipotesis Empat

H4	t hitung	t tabel	sig.	Pengaruh
	2.262	2.048	.032	

Sumber : Data Olahan, 2017

Tabel 10
Hasil Pengujian Hipotesis Lima

H5	t hitung	t tabel	sig.	Pengaruh
	2.063	2.048	.048	

Sumber : Data Olahan, 2017

Tabel 11
Hasil Pengujian Hipotesis Enam

H6	t hitung	t tabel	sig.	Pengaruh
	2.203	2.048	.036	

Sumber : Data Olahan, 2017

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Adapun kesimpulan dari hasil analisis dan pembahasan ini yang telah dikemukakan, dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran, sehingga hipotesis pertama diterima.
2. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, sehingga hipotesis ketiga ditolak.
3. Penekanan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan, sehingga hipotesis ketiga diterima.
4. Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa *locus of control* sebagai pemoderasi partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

5. Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa *locus of control* sebagai pemoderasi kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.
6. Hasil pengujian hipotesis keenam menunjukkan bahwa *locus of control* sebagai pemoderasi penekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Saran

Sedangkan saran-saran yang dapat diberikan untuk penelitian selanjutnya, yaitu :

1. Disarankan bagi penelitian selanjutnya untuk menambahkan jumlah sampel dan memperluas wilayah penelitian sehingga tingkat generalisasi lebih tinggi.
2. Penelitian selanjutnya perlu menambahkan metode wawancara langsung pada masing-masing responden dalam upaya mengumpulkan data, sehingga dapat menghindari kemungkinan responden tidak objektif dalam mengisi kuesioner.
3. Peneliti selanjutnya dapat menambahkan variabel lain yang memungkinkan berpengaruh terhadap akuntabilitass keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, Syukri. (2008). *Penganggaran Partisipatif di pemerintahan dan bisnis: Perbedaan dan isu-isu penelitian*. [online]. Tersedia :<http://syukriy.wordpress.com/2008/12/25/penganggaran-partisipatif-di-pemerintahan-dan-bisnis-perbedaan-isu-isu-penelitian>
- Anggasta, Elisa. G dan Henny Murtini. 2014. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi terhadap Senjanagan Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderasi pada SKPD Kota Semarang*. *Accounting Analysis Journal*.
- Bastian, Indra. 2006. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Penerbit : Erlangga.
- Erina, Ni Putu Dewik dan Wayan Suartana. 2016. *Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, dan Kejelasan sasaran Anggaran pada Senjangan Anggaran di SKPD Kabupaten Gianyar*. ISSN:2301-8556
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul dan Syukriy Abdullah. 2008. *Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah*.
- Hasil Pemeriksaan Atas LKPD Kota Dumai Tahun Anggaran 2012. <http://www.dumaikota.com>

- Ikhsan, Arfan dan Ishak, Muhammad. 2005. *Akuntansi Keprilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Kridawan, Aji dan Amir Mahmud. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderasi. *Accounting Analysis Journal*.
- Mardiasmo. 2009. *Otonomi dan manajemen keuangan daerah edisi pertama*. Yogyakarta: Andi.
- Mulyadi. 2004. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Yogyakarta: Salemba Empat.14
- Nafarin, M. 2000. *Penganggaran Perusahaan*. Jakarta : Salemba Empat.
- Onsi, M. 1973. "Faktor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack". *The Accounting Review*. July. Pp. 535-548.
- Priyatno, Duwi. 2014. *SPSS 22 Pengolah Data Terpraktis*. Andi. Yogyakarta.
- Rahman, Firdaus A. 2009. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi*.
- Sinaga, Mardongan Tua. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Locus of Control dan Budaya Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi (Studi empiris pada SKPD Kota Pematang Siantar). *Jurnal Akuntansi*.
- Threzasyari, Yulfriza. 2017. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan *Locus of Control* sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Indragiri Hulu). *Jurnal Online Mahasiswa*.
- Yeandrawita. 2015. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Kompleksitas Tugas dan Penekanan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran pada Instansi Pemerintah daerah (Survei pada SKPD Pemerintah Kabupaten Bengkalis). *Jurnal Online Mahasiswa*.
- Undang-undang No. 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.