

**PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN DAN KEJELASAN
SASARAN ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN
DENGAN INFORMASI ASIMETRI DAN KEKOHESIVAN
KELOMPOK SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Kampar)**

Oleh :

Robinka Gultom

Pembimbing : Zulbahridar dan Devi Safitri

Faculty of Economics, Riau University, Pekanbaru, Indonesia

Email : Robinkagultom@yahoo.co.id

*The Influence of Budgetary Participation and Budget Goal Clarity to
Budgetary Slack with Information Asymetry and Group
Cohesiveness as Moderatio Variables
(Empirical Studies on Kampar Regency Government)*

ABSTRACT

Public sectors use performance-based budgeting system that is an efficient and participation development process, and use performance as a benchmark for the achievement of local goverment's budgeting target. However, the performance-based assessment motivates agents to perform budgetary slack for the sake of a better future career. The purpose of this research is to explore the influence of budgeting participation and budget goal clarity on budgetary slack with information asymmetry, and group cohesiveness as moderating variables. The population of this research was 45 SKPD offices of Kampar Regency. This research use purposive sampling with the final sample of 84 participants. This research use primary data bu disseminating the questionnaire. Multiple linear regression and MRA was used in this research as technical analysis to test the hypothesis. The result of this research showed that budgetary participation and budget goal clarity significantly influenced budgetary slack. Information asymmetry as a moderating variables was able to influence the relationship between budgetary participation to budgetary slack and budget goal clarity to budgetary slack. Group cohesiveness as a moderating variable was able to influence the relationship between budgetary participation to budgetary slack. At the same time, group cohesiveness was unable to influence the relationship between budget goal clarity and budgetary slack.

Keywords : Budgetary Participation, Budget Goal Clarity, Information Asymetry, Group Cohesiveness, Budgetary Slack.

PENDAHULUAN

Senjangan anggaran (*Budgetary Slack*) adalah perbedaan jumlah

anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi. Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang

sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2006).

Pentingnya kesenjangan anggaran tersebut dibuat karena adanya beberapa keuntungan yang akan didapatkan dari pembuatan senjangan anggaran ini. Hilton dalam Hermanto (2003) dalam Falikhatun (2007) menyatakan tiga alasan utama manajer melakukan *budgetary slack*, yaitu: (a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya, (b) *budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi tidak pasti, dan (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Kabupaten Kampar merupakan salah satu pemerintahan di Provinsi Riau yang menghadapi persoalan serius terkait dengan APDB mereka. Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Kampar tahun anggaran 2014 memperoleh opini wajar dengan pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Hal ini mengindikasikan adanya persoalan serius dengan pengelolaan keuangan daerah di Kabupaten Kampar.

Pelaksanaan anggaran daerah atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) berpedoman kepada pagu yang telah ditetapkan. Berikut ini merupakan potret realisasi anggaran pada Kabupaten Kampar pada tahun 2014 yang dapat dilihat pada Tabel 1:

Tabel 1
Realisasi Anggaran Kabupaten
Kampar tahun 2014
(dalam miliar rupiah)

URAIAN	TAHUN ANGGARAN 2014		
	PAGU	REALISASI	Selisih lebih/kurang
Pendapatan Daerah	2.223,00	2.673,43	450,43
Belanja Daerah	2.756,41	2.502,65	253,76
Surplus/Defisit	-533,41	170,78	196,67

Sumber : PERDA Kampar

Berdasarkan Tabel diatas tersebut dapat dilihat bahwa realisasi pendapatan lebih tinggi dari pagu atau target yang ditetapkan. Target pendapatan pada tahun 2014 sebesar 2.223,00 miliar realisasinya mencapai 2.673,43 miliar. Sedangkan realisasi belanja lebih rendah daripagu atau target yang ditetapkan. Target belanja pada tahun 2014 sebesar 2.756,41 miliar realisasinya hanya mencapai 2.502,65 miliar. Hal ini mengakibatkan Sisa Lebih Penggunaan Anggaran (SiLPA) tahun 2014 sebesar 253,76 miliar. Melihat lebih rendahnya anggaran belanja yang terealisasi dibandingkan dengan yang ditetapkan, dapat diindikasikan bahwa di dalam APBD Kabupaten Kampar terjadi senjangan anggaran (*budgetary slack*).

Penelitian yang menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran masih menunjukkan hasil yang berbeda-beda. Penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Merchant (1985) dan Onsi (1973) dalam Supanto (2009) mengatakan bahwa partisipasi dapat mempengaruhi penurunan dalam slack atau berpengaruh negatif yang ditandai dengan adanya komunikasi yang positif antara para manajer sehingga bawahan tidak menciptakan *budgetary slack*. Dengan adanya partisipasi bawahan dalam menyusun anggaran, maka bawahan merasa terlibat dan harus bertanggungjawab pada pelaksanaan anggaran. Sehingga

diharapkan bawahan dapat melaksanakan anggaran dengan baik. Dengan demikian, kemungkinan timbulnya senjangan anggaran dapat diminimalisir. Rukmana (2013), Sugiwardani (2012) dan Supanto (2009) juga melakukan penelitian yang sama, dan hasil penelitian mereka mendukung penelitian Camman (1976), Merchant (1985) dan Onsi (1973) dalam Supanto (2009).

Meskipun beberapa hasil penelitian telah menemukan adanya hubungan negatif antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, namun beberapa hasil penelitian yang lain menunjukkan hasil yang bertentangan. Penelitian yang dilakukan oleh Young (1985) dan Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) menunjukkan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran atau berpengaruh positif. Besar kemungkinan bawahan yang terlibat dalam penganggaran akan membawa kepentingan pribadinya. Ketika bawahan diberikan kesempatan untuk ikut dalam proses penyusunan anggaran, maka secara tidak langsung bawahan memiliki kesempatan menciptakan senjangan anggaran. Afiani (2010), Falikhatun (2007), dan Utami (2009) juga melakukan penelitian yang sama, dan hasil penelitian mereka mendukung penelitian Young (1985) dan Dunk (1993).

Variabel independen lain yang turut mempengaruhi terjadinya kesenjangan anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Kejelasan sasaran anggaran adalah sejauh mana sasaran anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik dan dimengerti oleh pihak yang bertanggungjawab terhadap

pencapaiannya. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Kenis (1979) dalam Dinni (2008) menyatakan adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran. Target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Penyusunan target-target anggaran akan berimplikasi pada penurunan senjangan anggaran.

Ketidaktejelasan sasaran anggaran merupakan salah satu penyebab tidak efektif dan efisiennya anggaran yang mengakibatkan aparat pemerintah mengalami kesulitan dalam penyusunan target-target anggaran sehingga dapat menimbulkan kesenjangan anggaran. Penyusunan target-target anggaran memerlukan kerjasama antara atasan dan bawahan.

Jumlah penelitian mengenai hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan dampaknya, khususnya senjangan anggaran masih sedikit. Penelitian-penelitian tersebut belum mendapatkan hasil yang konsisten. Penelitian Locke (1967) dalam Kenis (1979) menunjukkan hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang signifikan. Penelitian Darma (2004) mendukung adanya hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja dalam konteks pemerintah daerah. Penelitian Abdullah (2004) yang mengatakan terdapat hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian Adoe (2002) menunjukkan kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial. Penelitian Jumirin (2001) mengatakan

tidak terdapat hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Variabel pemoderasi yang pertama adalah asimetri informasi. Dunk dalam Fitri (2004) ,mendefinisikan asimetri informasi sebagai suatu keadaan apabila informasi yang dimiliki bawahan melebihi informasi yang dimiliki atasannya, termasuk lokal maupun informasi pribadi. Asimetri Informasi dapat menyebabkan senjangan anggaran, bagi tujuan perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Penelitian yang dilakukan oleh Supanto (2010) dan Basri (2011) menyatakan informasi asimetri dalam hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran berpengaruh positif. Terdapat perbedaan hasil dengan penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Falikhatun (2007), dan Lira (2013) yang mengatakan bahwa interaksi asimetri informasi dalam hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran berpengaruh negatif.

Biasnya informasi yang diberikan manajer bawah kepada manajer atas akan mempengaruhi kemampuan manajer dalam menentukan target-target anggaran sehingga dapat menimbulkan senjangan anggaran. Penelitian Restu Agusti (2011) menunjukkan bahwa informasi asimetri berpengaruh terhadap hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kesenjangan anggaran.

Selain asimetri informasi, falikhatun (2007) menemukan bahwa kesenjangan anggaran dipengaruhi

oleh interaksi antara kekohesifan kelompok (*group cohesiveness*) dengan partisipasi anggaran. *Group cohesiveness* dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok dengan anggota yang mempunyai pertalian dengan anggota lainnya dan keinginan untuk tetap menjadi bagian dari kelompok tersebut (Kidwell, Mossholder, dan Bennett dalam Falikhatun, 2007).

Tingkat kekohesifan bisa mempunyai akibat positif atau negatif tergantung seberapa baik tujuan kelompok sesuai dengan tujuan organisasi formal. Bila kekohesifan tinggi dan kelompok menerima serta sepakat dengan tujuan formal organisasi, maka perilaku kelompok akan positif ditinjau dari sisi organisasi formal. Tetapi bila kelompok sangat kohesif tetapi tujuannya tidak sejalan dengan organisasi formal, maka perilaku kelompok akan negatif ditinjau dari sisi organisasi formal (Robbins, 2009). Demikian pula dalam partisipasi penyusunan anggaran, jika tujuan kelompok dengan kekohesifan yang tinggi tidak sesuai dengan tujuan manajemen organisasi, maka hal tersebut dapat menyebabkan terjadinya *budgetary slack* (Falikhatun, 2007).

Dalam partisipasi penyusunan anggaran bila tujuan kelompok tidak sesuai dengan tujuan manajemen organisasi akan menyebabkan ketidakjelasan sasaran anggaran sehingga dapat menimbulkan senjangan anggaran. Dalam penelitian Falikhatun (2007) menemukan hasil bahwa *group cohesiveness* berpengaruh positif dan signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Sedangkan penelitian Yohanes (2012)

menunjukkan bahwa *group cohesiveness* tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh Qori Harli (2015) tentang “ Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Kekohesivan Kelompok sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Pemerintahan Kabupaten Agam)” dengan menambahkan kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel independen.

Tujuan penelitian

Untuk mengetahui dan membuktikan secara empiris pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran serta pengaruh informasi asimetri dan kekohesivan kelompok terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

1. Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran merupakan langkah pembuat anggaran untuk mencapai target yang lebih mudah dicapai padahal kapasitas sesungguhnya masih jauh lebih tinggi. Banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Oleh karena itu, anggaran yang dihasilkan adalah target yang

lebih mudah bagi mereka untuk dicapai.

Menurut young (1985) dalam Falikhatun (2007) senjangan anggaran merupakan tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produktivitasnya ketika diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran dengan estimasi terbaik penyusun anggaran.

2. Partisipasi Penganggaran

Penyusunan anggaran dan pelaksanaan anggaran melibatkan partisipasi beberapa pihak manajemen tingkat atas (*top level management*) sampai manajemen tingkat bawah (*lower level management*).

Menurut Mulyadi (2002:513) partisipasi dalam penyusunan anggaran diartikan sebagai Keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran.

Dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran merupakan suatu kebijakan yang diterapkan oleh suatu organisasi dalam penyusunan anggarannya yang melibatkan manajer pada level yang lebih rendah untuk membuat anggaran pada departemen yang dipimpinnya, sehingga tujuan organisasi dapat tercapai dengan baik.

3. Kejelasan Sasaran Anggaran

Menurut Kenis (1979), kejelasan sasaran anggaran merupakan Sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang

bertanggungjawab atas pencapaian sasaran tersebut.

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.

4. Informasi Asimetri

Informasi asimetri merupakan perbedaan informasi yang dimiliki oleh atasan dengan bawahan dalam suatu organisasi. Dunk dalam Fitri (2004) mendefinisikan informasi asimetri sebagai suatu keadaan apabila informasi yang dimiliki oleh bawahan melebihi informasi yang dimiliki atasannya, termasuk lokal maupun informasi pribadi.

5. Kekohesivan Kelompok

Kohesivitas kelompok dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok dengan anggota yang mempunyai pertalian dengan anggota lainnya dan keinginan untuk tetap menjadi bagian dari kelompok tersebut (Kidwell, Mossholder, dan Bennett dalam Kim dan Taylor, 2001). Kelompok dengan tingkat kohesivitasnya tinggi menyebabkan individu cenderung lebih sensitif kepada anggota lainnya dan lebih mau untuk membantu dan menolong mereka (Scachter, Ellertson, McBride, dan Gregory dalam Kim dan Taylor, 2001).

Konsep kohesivitas penting bagi pemahaman kelompok organisasi. Tingkat kohesivitas bisa mempunyai akibat positif atau negatif tergantung seberapa baik tujuan kelompok sesuai

dengan tujuan organisasi formal. Bila kohesivitas tinggi dan kelompok menerima serta sepakat dengan tujuan formal organisasi, maka perilaku kelompok akan positif ditinjau dari sisi organisasi formal. Tetapi bila kelompok sangat kohesif tetapi tujuannya tidak sejalan dengan organisasi formal, maka perilaku kelompok akan negatif ditinjau dari sisi organisasi formal (Robbins, 2009).

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Dalam kaitannya dengan senjangan anggaran semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan, bawahan cenderung berusaha agar anggaran yang mereka susun mudah dicapai, salah satu cara yang mereka tempuh adalah dengan melonggarkan anggaran atau menciptakan senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan adalah:

H1 : Partisipasi Penganggaran berpengaruh terhadap *Budgetary Slack*.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Dalam kaitannya dengan senjangan anggaran Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran karena dengan adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Hipotesis yang diajukan adalah:

H2 : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap *Budgetary Slack*.

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Informasi Asimetri sebagai Variabel Moderating

Bagi tujuan perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Namun, oleh karena informasi bawahan lebih baik dari pada atasan (terdapat informasi asimetri), maka bawahan mengambil kesempatan dari partisipasi anggaran. Ia memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat budget yang relatif lebih mudah dicapai, sehingga terjadilah senjangan anggaran (yaitu dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan) (Schiff dan Lewin, 1970 dalam Yohanes, 2012). Dengan kata lain informasi asimetri memberikan pengaruh positif dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan adalah:

H3: Informasi Asimetri memoderasi pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Informasi Asimetri sebagai Variabel Moderating

Falikhatun (2007) menyatakan bahwa informasi asimetri sangat mempengaruhi partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dengan kata lain, sebelum kita melakukan penyusunan anggaran kita perlu membuat suatu sasaran anggaran dengan jelas atau tidaknya sasaran anggaran yang diberikan akan membantu di dalam pelaksanaan anggaran itu sendiri. Dengan demikian informasi asimetri

memberikan pengaruh yang signifikan dalam pengungkapan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*). Hipotesis yang diajukan adalah:

H4: Informasi Asimetri memoderasi pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap *Budgetary Slack*.

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Kekohesivan Kelompok sebagai Variabel Moderating

Konsep kohesivitas penting bagi pemahaman kelompok organisasi. Tingkat kohesivitas bisa mempunyai akibat positif atau negatif tergantung seberapa baik tujuan kelompok sesuai dengan tujuan organisasi formal. Bila kohesivitas tinggi dan kelompok menerima serta sepakat dengan tujuan formal organisasi, maka perilaku kelompok akan positif ditinjau dari sisi organisasi formal. Tetapi bila kelompok sangat kohesif tetapi tujuannya tidak sejalan dengan organisasi formal, maka perilaku kelompok akan negatif ditinjau dari sisi organisasi formal.

Demikian pula dalam partisipasi penyusunan anggaran, jika tujuan kelompok dengan kohesivitas yang tinggi tidak sesuai dengan tujuan manajemen organisasi, maka hal tersebut dapat menyebabkan terjadinya *budgetary slack* (Falikhatun, 2007). Hipotesis yang diajukan adalah:

H5 : *Group Cohesiveness* memoderasi pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan

Anggaran dengan Kekohesivan Kelompok sebagai Variabel Moderating

Dalam kaitannya dengan Senjangan Anggaran, proses pengambilan keputusan bergantung pada keselarasan sikap kelompok terhadap tujuan formal dan tujuan organisasi. Jika sikap tersebut menguntungkan dan tingkat kohesivitas tinggi, maka efisiensi dan efektifitas pengambilan keputusan juga tinggi, sebaliknya jika sikap tersebut tidak menguntungkan tetapi tingkat kohesivitas tinggi, maka tingkat efisien dan efektif akan menurun. Tujuan kelompok yang berbeda dengan tujuan organisasi akan mempengaruhi pengambilan keputusan dalam penentuan sasaran anggaran sehingga dapat meningkatkan senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan adalah:

H6 : Group Cohesiveness memoderasi pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap *Budgetary Slack*.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah instansi pemerintah daerah Kabupaten Kampar.

Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling*, yaitu pengambilan sampel berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu.

Analisis Regresi

Analisis Regresi Berganda

Menurut Gujarati (dalam Ghozali 2011) analisis regresi merupakan studi mengenai ketergantungan variabel dependen

(terikat) dengan salah satu atau lebih variabel independen (bebas) dengan tujuan untuk mengestimasi dan memprediksi rata-rata populasi atau nilai rata-rata variabel dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui. Persamaan regresi linear berganda dirumuskan: Digunakan untuk menyelesaikan hipotesis 1 dan 2:

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + e$$

Analisis Uji Interaksi Variabel Moderating

Penelitian ini melakukan uji interaksi untuk menguji variable moderating yang berupa asimetri informasi, *group cohesiveness*, budaya organisasi, dan kecukupan anggaran dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Model persamaan MRA yang digunakan:

1. Digunakan untuk menyelesaikan hipotesis 3 dan 4

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + \beta X_3 + \beta X_1.X_3 + \beta X_2.X_3 + e$$

2. Digunakan untuk menyelesaikan hipotesis 5 dan 6

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + \beta X_4 + \beta X_1.X_4 + \beta X_2.X_4 + e$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengembalian Kuesioner

Kuesioner yang disebar adalah sebanyak 100 kuesioner. Masing-masing instansi diberikan empat kuesioner. Dari 100 kuesioner yang disebarkan, kuesioner yang kembali sebanyak 84 kuesioner (84%) sedangkan kuesioner yang tidak kembali sebanyak 16 kuesioner (16%). Setelah dilakukan pemeriksaan, semua kuesioner yang kembali terisi dengan lengkap, sehingga kuesioner layak dianalisis.

Analisis Regresi Berganda

Analisis berganda digunakan untuk mengetahui sejauh mana hubungan antara variabel bebas terhadap variabel terikat dapat diketahui. Hasil analisis regresi berganda akan dapat dilihat pada Tabel 2 sebagai berikut:

Tabel 2
Hasil Uji Regresi Linier Berganda
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error		
1 (Constant)	-,747	,589	-1,267	,209
PA	,461	,099	4,652	,000
KSA	,500	,168	2,976	,004

a. Dependent Variable: SA

Sumber : Data Olahan, 2017

Dari Tabel diatas, diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + e$$

$$Y = -0,747 + 0,461(X_1) + 0,500(X_2) + e$$

Analisis Uji Interaksi Variabel Moderating

Hasil analisis uji interaksi variabel moderating dapat dilihat pada Tabel 3 dan 4:

Tabel 3
Analisis Regresi Variabel
Moderating

Model	Unstandardized Coefficients		t	sig
	B	Std error		
Constant	4,867	1,268	3,838	,000
PA	-,771	,333	-2,317	,023
KSA	-,851	,535	-1,592	,115
IA	-,792	,334	-2,369	,020
PA.IA	,286	,081	3,544	,001
KSA.IA	,358	,136	2,627	,010

a. Dependent Variable: SA

Sumber : Data Olahan, 2017

Dari Tabel diatas diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + \beta M_1 + \beta X_1.M_1 + \beta X_2.M_1 + e$$

$$Y = 4,867 + -0,771X_1 + -0,851X_2 + -0,792M_1 + 0,286X_1.M_1 + 0,358X_2.M_1 + e$$

Tabel 4
Analisis Regresi Variabel Moderating

Model	Unstandardized Coefficients		t	sig
	B	Std error		
Constant	10,999	4,040	2,723	,008
PA	-2,282	1,022	-2,234	,028
KSA	,332	,895	,371	,712
KK	-2,192	,901	-2,433	,017
PA.KK	,619	,222	2,793	,007
KSA.KK	-,058	,193	-,301	,764

a. Dependent Variable: SA

Sumber : Data Olahan, 2017

Dari Tabel diatas, diperoleh persamaan regresi variabel moderating berikut :

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + \beta M_2 + \beta X_1.M_2 + \beta X_2.M_2 + e$$

$$Y = 10,999 + -2,282X_1 + ,332X_2 + -2,192M_2 + ,619X_1.M_2 + -,058X_2.M_2 + e$$

Pengujian Hipotesis

Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran

Hasil pengujian hipotesis pertama dapat dilihat pada Tabel 5:

Tabel 5
Hasil Hipotesis Pertama

Variabel	Beta (B)	t hitung	signifikan	Hasil
PA	0,478	4,652	0,000	Berpengaruh

Sumber : Data Olahan, 2017

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel diatas didapat nilai t hitung 4,652 dan P value 0,000 dan nilai koefisien β bernilai positif 0,461. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 84 - 2 - 1$; $0,05/2 = 81$; $0,025 = 1,989$.

Dengan demikian diketahui t hitung (4,652) > t tabel (1,989) dengan P value (0,000) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran sehingga **H₁ diterima**.

Partisipasi anggaran akan meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Hal ini dikarenakan bawahan tidak melaporkan informasinya kepada atasan untuk membantu proses penyusunan anggaran. Partisipasi menyebabkan senjangan anggaran karena bawahan tidak ingin menghadapi resiko kegagalan dalam mencapai sasaran anggaran. Kegagalan mencapai sasaran anggaran akan mempengaruhi penilaian atasan terhadap dirinya.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Hasil pengujian hipotesis kedua dapat dilihat pada Tabel 6:

Tabel 6
Hasil Hipotesis Kedua

Variabel	Beta (B)	t hitung	signifikan	Hasil
KSA	0,306	2,976	0,004	Berpengaruh

Sumber : Data Olahan, 2017

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel diatas didapat nilai t hitung 2,976 dan P value 0,004 dan nilai koefisien β bernilai positif 0,500. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 84 - 2 - 1$; $0,05/2 = 81$; $0,025 = 1,989$. Dengan demikian diketahui t hitung

(2,976) > t tabel (1,989) dengan P value (0,004) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa variabel kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran sehingga **H₂ diterima**.

Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran karena dengan adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan dengan mudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat tidak mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga tidak memiliki informasi yang cukup.

Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan informasi asimetri sebagai variabel Moderating

Hasil pengujian hipotesis ketiga dapat dilihat pada Tabel 7:

Tabel 7
Hasil Uji-t Hipotesis Ketiga

Variabel	Beta (B)	t hitung	signifikan	Hasil
PA.IA	2,387	3,544	,001	Berpengaruh

Sumber : Data Olahan, 2017

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel diatas didapat nilai t hitung 3,544 dan P value ,001 dan nilai koefisien β bernilai positif ,286. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh

dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 84-3-1;0,05/2=80;0,025= 1,999$. Dengan demikian diketahui t hitung (3,544) > t tabel (1,999) dengan P value (,001) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa informasi asimetri dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran sehingga **H₃ diterima**.

Informasi asimetri merupakan perbedaan informasi yang dimiliki oleh atasan dengan bawahan dalam suatu organisasi. Bagi tujuan perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Namun, oleh karena informasi bawahan lebih baik dari pada atasan (terdapat informasi asimetri), maka bawahan mengambil kesempatan dari partisipasi anggaran. Ia memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat *budget* yang relatif lebih mudah dicapai, sehingga terjadilah *budgetary slack* (yaitu dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan).

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan informasi asimetri sebagai variabel Moderating

Hasil pengujian hipotesis keempat dapat dilihat pada Tabel 8:

Tabel 8

Hasil Uji-t Hipotesis Keempat

Variabel	Beta (B)	t hitung	signifikansi	Hasil
KSA.IA	2,592	2,627	,010	Berpengaruh

Sumber : Data Olahan, 2017

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada

tabel diatas didapat nilai t hitung 2,627 dan P value ,010 dan nilai koefisien β bernilai positif ,358. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 84-3-1;0,05/2=80;0,025= 1,999$. Dengan demikian diketahui t hitung (2,627) > t tabel (1,999) dengan P value (,010) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa informasi asimetri dapat memperkuat pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran sehingga **H₄ diterima**.

Jelas atau tidaknya sasaran anggaran yang diberikan akan membantu di dalam pelaksanaan anggaran itu sendiri. Tidak jelasnya anggaran yang diberikan ditambah informasi asimetri yang tinggi maka akan menimbulkan senjangan anggaran.

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan kekohesivan kelompok sebagai variabel Moderating

Hasil pengujian hipotesis kelima dapat dilihat pada Tabel 9:

Tabel 9

Hasil Uji-t Hipotesis Kelima

Variabel	Beta (B)	t hitung	signifikansi	Hasil
PA.KK	3,998	2,793	,007	Berpengaruh

Sumber : Data Olahan, 2017

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel diatas didapat nilai t hitung 2,793 dan P value ,007 dan nilai koefisien β bernilai positif ,619. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 84-3-1;0,05/2=80;0,025= 1,999$.

Dengan demikian diketahui t hitung (2,793) > t tabel (1,999) dengan P value (,007) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kekohesivan kelompok dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran sehingga **H₅ diterima**.

Dalam kaitannya dengan *Budgetary Slack*, proses pengambilan keputusan bergantung pada keselarasan sikap kelompok terhadap tujuan formal dan tujuan organisasi. Jika sikap tersebut menguntungkan dan tingkat kohesivitas tinggi, maka efisiensi dan efektivitas pengambilan keputusan juga tinggi, sebaliknya jika sikap tersebut tidak menguntungkan tetapi tingkat kohesivitas tinggi, maka tingkat efisiensi dan efektivitas akan menurun. Tujuan kelompok yang berbeda dengan tujuan organisasi akan mempengaruhi pengambilan keputusan dalam penyusunan anggaran sehingga dapat meningkatkan senjangan anggaran.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan kekohesivan kelompok sebagai variabel Moderating

Hasil pengujian hipotesis keenam dapat dilihat pada Tabel 10 :

Tabel 10
Hasil Uji-t Hipotesis Keenam

Varia bel	Beta (B)	t hitung	signifik ansi	Hasil
KSA. KK	-,61 0	-,301	,764	Tidak Berpengaruh

Sumber : Data Olahan, 2017

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel diatas didapat nilai t hitung -,301

dan P value ,764 dan nilai koefisien β bernilai negatif -,058. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 84-3-1; 0,05/2=80; 0,025= 1,999$. Dengan demikian diketahui t hitung (-,301) < t tabel (1,999) dengan P value (,764) > (0,05) dan nilai koefisien β negatif. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kekohesivan kelompok memperlemah pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran sehingga **H₆ ditolak**.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa kekohesivan kelompok tidak dapat mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena di antara individu di dalam suatu organisasi tidak perlu terbentuk suatu kelompok yang disebut sebagai *group cohesiveness*. Tidak adanya kelompok dalam suatu organisasi akan meniadakan perbedaan tujuan kelompok dengan tujuan organisasi. Sehingga kekohesivan kelompok tidak dapat mempengaruhi dalam penentuan sasaran anggaran. Sasaran anggaran akan lebih jelas dengan tidak adanya kekohesivan kelompok sehingga dapat menurunkan senjangan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan dari hasil penelitian ini diperoleh beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap variabel *budgetary slack*.
2. Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa variabel

kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

3. Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa informasi asimetri dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.
4. Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa informasi asimetri dapat memperkuat pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap *budgetary slack*.
5. Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa *group cohesiveness* dapat memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.
6. Hasil pengujian hipotesis keenam menunjukkan bahwa *group cohesiveness* berpengaruh negatif tapi tidak memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran.

Saran

Saran - saran yang dapat diberikan oleh penulis bagi kesempurnaan penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut :

1. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan agar memasukkan variabel moderasi lain yang turut mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan *budgetary slack* seperti budaya organisasi, ketidakpastian lingkungan, komitmen organisasi, motivasi, dan gaya kepemimpinan sehingga hasil dari penelitian akan lebih meluas dari penelitian ini.
2. Diharapkan untuk penelitian selanjutnya dilakukan pada instansi pemerintah daerah

Kabupaten/Kota lainnya agar hasil penelitian dapat digeneralisasi dengan lingkup wilayah yang lebih luas.

3. 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 .

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, H. 2004. “*Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran , Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Kabupaten dan Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta*”. Tesis. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Adoe, M. H. 2002. *Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Pemerintah Daerah di Provinsi Nusa Tenggara Timur*. Tesis. Program Pasca Sarjana UGM. Yogyakarta.
- Afiani, Dina Nur. 2010. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Senjangan Anggaran, dan Informasi Asimetri terhadap Senjangan Anggaran Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang*. Jurnal Akuntansi Keuangan. Vol 7.
- Basri, 2011. “*Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan*

- Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderating* ". Universitas Hasanuddin. Makassar.
- Darlis, E. 2000. *Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran*. Tesis. Program Pasca Sarjana UGM : Yogyakarta.
- Darma, E. S. 2004. *Pengaruh Kejelasan Sasaran Dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi Pada Pemerintah Daerah*. Tesis. Program Pasca Sarjana UGM, Yogyakarta.
- Dinni, A. 2008. *Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Budget Emphasis Dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya Slack Anggaran (Studi Kasus Pada PT. Telkom Yogyakarta)*. Skripsi. UII, Yogyakarta.
- 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, Dra., M.SI,AK. 2007. *Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan Group Cohesiveness Dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dan Budgetary Slack (Studi Kasus Pada Rumah Sakit Umum Daerah Se Jawa Tengah)*. Simposium Nasional Akuntansi X. Makasar.
- Fitri, Yulia. 2004. *Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung)*. Simposium Nasional Akuntansi VII. Denpasar Bali.
- Fitri, Yulia. 2007. *Senjangan Anggaran : Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung)*. *Jurnal Ichsan Gorontalo* volume 2 no. 3. Gorontalo 60.
- Govindarajan, Vijay Dan Robert N Anthony. 2006. *Management System Control*. Salemba Empat: Jakarta.
- Ghozali, I. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariat Dengan Program IBM, SPSS 19 (Edisi Kelima)*. Badan Penerbit UNDIP. Semarang.
- Harli, qori. 2015. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap budgetary slack, Dengan Informasi Asimetri , group cohesiveness Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten Agam)*.

Skripsi UR.

Senjangan Anggaran. Padang:
Skripsi UNP.

Jumirin, A. 2001. “*Persepsi Kepala Instansi Pemerintah Terhadap Otonomi Daerah dan Akuntabilitas Kinerja*”. Tesis Program Pasca Sarjana UGM : Yogyakarta.

Robbins, S.P. (2009). *Perilaku Organisasi*. Jakarta : Salemba Empat.

Kenis, I. 1979. Effect of Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, Vol. 54:702-721.

Sugiwandani, Resti. 2012 . *Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri , Budaya Dan Komitmen Organisasi terhadap Senjangan Anggaran*. Skripsi STIE Perbanas Surabaya.

Lira. 2013. “*Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Kecukupan Anggaran Sebagai Variabel Moderating*”. Skripsi. Jurusan Akuntansi Universitas Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.

Supanto. 2009. *Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Informasi Asimetri , Motivasi, Budaya Organisasi Sebagai pemoderasi*. Tesis. Universitas Diponegoro. Semarang.

Locke, E. A dan Lathan, G.P. (2002). *Building A Practically Useful Theory Of Goal Setting And Task Motivation*. A 35- Year Odyssey. American Psychologist.

Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Assymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23: 829-842.

Onsi, M. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*. July.

Restu Agusti, 2011. *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Senjangan Anggaran dengan Dimoderasi Oleh Variabel Komitmen dan Organisasi dan Informasi Asimetri*. Rukmana, paingga. 2013. *Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Informasi Asimetri Terhadap timbulnya*