

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP  
SENJANGAN ANGGARAN DENGAN AMBIGUITAS PERAN  
DAN PENEKANAN ANGGARAN SEBAGAI VARIABEL  
PEMODERASI  
(Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten  
Belitung Timur)**

Retno Dwi Lestari

20120420178

Progam Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

*ABSTRACT*

*Organization needs a structured and well planned budgeting system to maintain, control and improve it's operational. Budgetary participation is a budgeting planning process which actively involved peoples impacted by it. Budgetary participation has negative effect, known as budgetary slack. Budgetary slack is a difference between value attainment and best estimation of budget which forecasted. The result correlation between participatory budget and budgetary slack is not consistent. Without a consistent approach those difference couldn't be solved. Pemoderation variables which used in this Study to know a correlation between participatory budget and budgetary slack are role ambiguity and budget emphasis as moderating variable.*

*Data collected using questionnaire which distributed to 115 leaders and chief financial officer of SKPD involved in participatory budget System in Kabupaten Belitung Timur. Samples choosen using purposive sampling method. Analytical method in The Study are simple regression anaysis and moderated regression analysis. Result of this study is participative budget has positive impact on budgetary slack. Although, role ambiguity and budget emphasis as moderating variabel can't impact the correlation.*

*Keyword : Budgetary participation, budgetary slack, role ambiguity and budget emphasis*

## I. PENDAHULUAN

Di setiap organisasi tentunya membutuhkan adanya anggaran untuk mengendalikan kegiatan operasi, tidak terkecuali didalam instansi pemerintahan. Anggaran berperan penting sebagai alat manajemen untuk mengendalikan operasi perusahaan agar strategi yang ditetapkan dapat digunakan untuk mencapai tujuan perusahaan. Menurut Dewi dan Erawati (2014) anggaran adalah rencana yang ditulis berisi kegiatan dalam organisasi yang dinyatakan dengan cara kuantitatif serta digunakan pada satuan uang dalam periode tertentu. Anggaran didalam instansi pemerintahan digunakan sebagai kontrak kesepakatan dan komitmen yang dibuat oleh pemerintah atas penggunaan dana publik demi kelancaran kepentingan tertentu.

Pada saat penyusunan anggaran dilakukan, terdapat pihak-pihak yang berpartisipasi didalam penyusunan anggaran. Pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut adalah pihak *principal* (atasan) dan *agent* (bawahan) atau disebut dengan partisipasi anggaran Triana *et al.* (2012). Ardila (2013) menyatakan bahwa partisipasi anggaran yaitu proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran. Partisipasi anggaran oleh manajemen dilihat dari seberapa sering manajer dalam organisasi terlibat didalam penyusunan anggaran. Terdapat positif dan negatif yang timbul akibat dari partisipasi anggaran.

Adanya partisipasi anggaran akan menimbulkan perilaku positif yang berupa peningkatan kinerja manajer di organisasi karena anggaran digunakan sebagai penilaian kerja berdasarkan target anggaran yang telah dibuat. Disisi

lain, partisipasi anggaran juga menimbulkan perilaku negatif pada yaitu timbulnya *budgeting slack* (senjangan anggaran).

Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik. Senjangan anggaran yang dikenal juga dengan sebutan penggelembungan anggaran ini biasanya dilakukan dengan merendahkan pendapatan atau menaikkan biaya dari yang seharusnya agar anggaran mudah untuk dicapai (Merchant dalam Falikhatun, 2007).

Agama Islam merupakan agama yang memandang bahwa bekerja merupakan suatu kewajiban umat manusia. Meskipun agama Islam sangat menekankan bahwa bekerja itu merupakan hal yang penting, namun didalam melakukan pekerjaan tersebut harus tetap mempertahankan adab dan etika yang di ajarkan didalam agama Islam agar pekerjaan tersebut di Ridhoi oleh Allah SWT bukan semata-mata untuk mendapatkan kesenangan duniawi. Adab dan etika bekerja yang baik dalam Islam diantaranya adalah jujur, mempunyai niat yang tulus dalam bekerja, dan bertanggung jawab.

Kejujuran merupakan salah satu hal yang ditekankan didalam Islam pada saat melakukan tindakan, tidak terkecuali bekerja. Apabila umat manusia berlaku jujur dalam bertindak maka akan membawamu ke Surga seperti yang di jelaskan dalam sabda Rasulullah SAW yang berbunyi: “Hendaklah kalian selalu berlaku jujur, karena kejujuran membawa kepada kebaikan, dan kebaikan mengantarkan seseorang ke Surga”. Didalam melakukan suatu pekerjaan, adanya niat yang tulus juga sangat penting untuk dimiliki seseorang saat bekerja karena jika seseorang sudah memiliki niat yang tulus

dalam bekerja orang tersebut akan merasa termotivasi untuk bekerja dengan baik seperti yang di jelaskan dalam hadist riwayat yang berbunyi: “Sesungguhnya amal itu dinilai bila disertai dengan niat dan sesungguhnya masing-masing orang mendapatkan balasan dari perbuatannya sesuai dengan nilainya (HR. Bukhari dan Muslim)”. Oleh karena itu niat yang tulus sangat dibutuhkan.

Pada setiap perbuatan, seseorang harus bertanggung jawab untuk konsekuensi atas perbuatannya. Di dalam bekerja, penanggung jawab bisnis diatur dalam aturan perusahaan dan perundang-undangan negara. Selama tidak bertentangan dengan Syariah Islam, maka seorang pekerja muslim haruslah mematuhi. Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat dilihat bahwa senjangan anggaran merupakan tindakan yang semestinya tidak dilakukan oleh umat muslim yang bekerja. Hal tersebut dikarenakan senjangan anggaran bertentangan dengan adab dan etika dalam Islam yaitu adanya perilaku yang tidak jujur, niat yang tidak tulus dan bukan termasuk tindakan yang bertanggung jawab. Jika melakukan tindakan tersebut, bukan Ridho Allah SWT yang didapatkannya tetapi murka Allah SWT yang diterimanya.

Penelitian mengenai hubungan antara penganggaran partisipatif dengan senjangan anggaran telah banyak dilakukan dimana menunjukkan hasil temuan yang berbeda dimana penelitian yang dilakukan oleh Triana *et al.* (2012), Dewi dan Yasa (2013), Dwisariasih (2013), dan Febrian (2014) menunjukkan hasil bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif

terhadap terjadinya senjangan anggaran artinya, semakin tinggi partisipasi anggaran, maka semakin tinggi senjangan anggaran yang dilakukan.

Pada penelitian yang dilakukan oleh Ardila (2013) dan Sinaga (2013) berbanding terbalik. Hasil penelitiannya menunjukkan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang negatif artinya, semakin tinggi intensitas partisipasi karyawan dalam penyusunan anggaran maka potensi terjadinya senjangan anggaran akan menurun. Hal ini memungkinkan adanya faktor-faktor kontijensi sebagai prediktor yang memengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran (Govindarajan, 1986 dalam Ikhsan, 2007).

Ambiguitas peran adalah ketidakberadaan informasi yang memadai yang diperlukan seseorang agar dapat menyelesaikan perannya secara optimal (Marini dalam Ardila, 2013). Ambiguitas peran terjadi jika seseorang tidak memahami secara pasti dan jelas apa tugas yang harus dikerjakan, minimnya pengalaman yang dimiliki, atau juga diakibatkan oleh tidak adanya pengetahuan atas peran yang semestinya dijalankan. Ambiguitas peran merupakan salah satu hal yang menjadi kendala dalam penyusunan anggaran yang berdampak pada terjadinya senjangan anggaran.

Selain itu, faktor kontijensi yang mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran yaitu penekanan anggaran. Penekanan anggaran adalah suatu sistem penilaian kinerja para manajer yang didasarkan pada tingkat ketercapaian anggaran. Dalam suatu organisasi, terdapatnya penekanan anggaran dapat mempengaruhi perilaku etis seseorang dalam

mengambil keputusan, seperti halnya kejujuran dan mengutamakan kepentingan tujuan organisasi. Apabila kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan akan berusaha memperoleh imbalan yang menguntungkan yang diperoleh dengan cara menciptakan senjangan anggaran.

Penelitian ini merupakan replikasi dari Febrian (2014) yaitu: Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran dan Kompensasi terhadap Senjangan Anggaran. Pada penelitian ini terdapat perbedaan dengan penelitian sebelumnya baik dari segi variabel maupun sampelnya. Variabel penekanan anggaran yang sebelumnya variabel dependen menjadi variabel moderasi dan menambah variabel ambiguitas peran sebagai variabel moderasi yang di duga memperkuat hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Oleh karena itu, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian kembali mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran, dengan menggunakan faktor kontijensi dengan memasukkan variabel mediasi ambiguitas peran dan penekanan anggaran dalam menguji hubungan tersebut.

Berdasarkan latar belakang diatas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Ambiguitas Peran dan Penekanan Anggaran Sebagai Variabel Pemoderasi”.

Adapun rumusan masalah dalam penelitian ini yaitu :

1. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran?
2. Apakah ambiguitas peran memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran?
3. Apakah penekanan anggaran memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran?

### **Tinjauan Pustaka dan Penurunan Hipotesis**

1. Partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawab penyusun anggaran yang memungkinkan bawahan untuk ikut bekerja sama menentukan rencana (Dwisariasih, 2013). Partisipasi anggaran menunjukkan luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggung jawaban anggaran mereka. Selain memberikan dampak positif kenaikan kinerja manajer, penyusunan anggaran partisipatif juga memberikan dampak yang positif lain yaitu dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dapat dicapai (Sinaga, 2013).
2. Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik perusahaan yaitu ketika membuat anggaran penerimaan lebih rendah dan menganggarkan

pengeluaran lebih tinggi dari estimasi yang sesungguhnya (Govindarajan dalam Sinaga 2012). Menurut Anthony dan Govindarajan dalam Triana *et al.* (2012) senjangan anggaran pada umumnya dilakukan dengan meniggikan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah dicapai.

3. Ambiguitas peran adalah ketidakberadaan informasi yang memadai yang diperlukan seseorang agar dapat menyelesaikan perannya secara optimal (Marini dalam Ardila, 2013). Menurut Dwi dalam Ardila (2013) menyatakan bahwa faktor yang berhubungan dengan ambiguitas peran meliputi koordinasi arus kerja, pelanggaran dalam rantai komando, deskripsi jabatan, dan kecukupan arus komunikasi.

Menurut Asak (2015), Penekanan Anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik. Pengukuran kinerja berdasarkan anggaran yang telah disusun membuat bawahan akan berusaha memperoleh *variance* yang menguntungkan dengan menciptakan senjangan anggaran, antara lain dengan merendahkan penghasilan dan meniggikan biaya pada saat penyusunan anggaran.

Menurut Irfan *et al.* (2016), penekanan anggaran yang diterapkan memicu terjadinya upaya manajer melakukan senjangan agar anggaran yang telah disusun di unit masing-masing mudah dicapai antara lain dengan cara melonggarkan anggaran. Manajer berusaha memperoleh

perbedaan yang menguntungkan dengan cara menciptakan senjangan anggaran untuk mencapai target anggaran.

#### 4. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Adanya partisipasi anggaran memiliki pengaruh terhadap timbulnya senjangan anggaran. Menurut Anthony dan Govindarajan dalam Dwisariasih (2013), senjangan anggaran mencerminkan adanya perbedaan antara jumlah anggaran yang sengaja disusun oleh manajer dengan jumlah estimasi terbaik. Penelitian oleh Dewi dan Yasa (2013), Triana *et al.* (2012), Dwisariasih (2013), Febrian (2014) menyatakan bahwa bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap terjadinya senjangan anggaran.

Terjadinya senjangan anggaran dalam partisipasi anggaran dikarenakan adanya kontribusi bawahan yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran sehingga adanya partisipasi bawahan didalam pembuatan anggaran akan memicu bawahan melakukan tindakan yang ingin dicapai yaitu dengan melakukan senjangan anggaran. Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah :

H<sub>1</sub> : Partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

#### 5. Pengaruh Ambiguitas Peran, Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Ambiguitas peran ini terjadi jika seseorang tidak memahami secara pasti dan jelas apa tugas yang harus dikerjakan, minimnya pengalaman

yang dimiliki, atau juga diakibatkan oleh tidak adanya pengetahuan atas peran yang semestinya dijalankan. Pada penelitian yang dilakukan Ardila (2013) yang menyatakan bahwa ambiguitas peran tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Hal tersebut bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Febi (2012) yang menemukan hasil bahwa ambiguitas peran memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian tersebut menunjukkan adanya ambiguitas peran juga menjadi salah satu penyebab timbulnya senjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah :

H<sub>2</sub> : Ambiguitas peran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

#### 6. Pengaruh Penekanan Anggaran, Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Penekanan anggaran adalah suatu sistem penilaian kinerja para manajer yang didasarkan pada tingkat ketercapaian anggaran. Keterlibatan dalam proses penyusunan anggaran berperan penting karena anggaran berfungsi untuk memotivasi karyawan dan manajer dengan memberikan mereka target untuk mencapai tujuan.

Penelitian yang dilakukan oleh Apriantini *et al.* (2014) menemukan hasil bahwa penekanan anggaran memoderasi (memperkuat) hubungan

partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian tersebut menunjukkan adanya penekanan anggaran juga menjadi salah satu penyebab timbulnya senjangan anggaran. Pada penelitian yang dilakukan Trisianto (2014) mendapatkan hasil bahwa penekanan anggaran memoderasi (memperlemah) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Asak (2014) mendapatkan hasil bahwa penekanan anggaran tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah :

H<sub>3</sub>: Penekanan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

## **II. METODE PENELITIAN**

Subjek dalam penelitian ini adalah pejabat yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran dan pejabat pelaksana anggaran di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Belitung Timur. Dipilihnya institusi pemerintah daerah sebagai objek penelitian karena SKPD termasuk dalam organisasi sektor publik yang memiliki sistem anggaran partisipatif.

Pemilihan sampel dalam penelitian ini didasarkan pada *purposive sampling*. Sampel dipilih berdasarkan kriteria tertentu sehingga dapat mendukung penelitian ini. Kriteria pemilihan sampel adalah pejabat

struktural yang memiliki peran dalam proses penyusunan anggaran. Sampel dalam penelitian ini terdiri dari 10 dinas, RSUD dan 2 kantor camat yang terdapat di Kabupaten Belitung Timur, sedangkan responden dalam penelitian ini yaitu Kepala Dinas, Sekretaris, Kepala Bagian, dan Kepala Sub-Bagian, Kepala Seksi.

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif. Penelitian kuantitatif yaitu penelitian ilmiah yang sistematis terhadap bagian-bagian dan fenomena serta hubungan-hubungannya. Jenis data penelitian ini adalah data primer yaitu data penelitian yang diperoleh atau dikumpulkan langsung dari sumbernya (tanpa perantara). Sedangkan sumber data primer dalam penelitian ini diperoleh dari jawaban atas kuesioner yang dibagikan kepada responden. Kuesioner yang disebar sebanyak 115 responden namun yang kembali dan bisa di olah sebanyak 88 responden. Semua variabel dalam penelitian ini menggunakan skala likert dengan 5 alternatif jawaban, yaitu Sangat Tidak Setuju (STS), Tidak Setuju (SS), Netral (N), Setuju (S) dan Sangat Setuju (SS) dengan skor 1 s/d 5.

Pengumpulan data primer menggunakan metode survey kuesioner. Survey kuesioner merupakan metode survey yang menggunakan satu set pertanyaan yang disusun secara sistematis dan standar yang diberikan oleh peneliti terhadap kepala dinas dan kepala kasubdin atau bagian pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sehingga setiap responden mendapat pertanyaan yang sama untuk dijawab. Jawaban dari kuesioner yang dibagikan kepada responden ini nantinya akan diolah dan dianalisis.

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Pengujian validitas ini dapat dilakukan dengan menggunakan program pengolahan data yaitu SPSS. Pada penelitian ini menggunakan uji *pearson corellation* yaitu dengan cara menghitung korelasi antara skor masing-masing butir pertanyaan dengan total skor. Item pertanyaan dinyatakan valid jika  $r\text{-hitung} > r\text{-tabel}$ , memiliki koefisien *pearson correlation* positif dengan signifikansi maksimum 0,05 (Ghozali, 2013). Uji reliabilitas dilakukan untuk menunjukkan apakah hasil pengukuran dapat dipercaya (hasil pengukuran tersebut relatif konsisten jika dilakukan pengukuran berulang). Koefisien *cronbach`s alpha* yang lebih dari nilai  $r$  tabel disebut reliabel. Suatu variabel dikatakan reliabel jika  $\alpha \geq 0,60$ .

Analisis data dan uji hipotesis menggunakan analisis statistik deskriptif, uji asumsi klasik (meliputi: uji normalitas residual, uji multikolinearitas, uji heteroskedatisitas, dan uji autokorelasi), uji hipotesis (meliputi: regresi sederhana dan MRA).

Definisi Operasional dan variabel penelitian, yaitu:

1. Senjangan Anggaran (Variabel Dependen)

Senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber. Instrumen yang digunakan berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Dunk dalam Febrian (2014) yang terdiri dari 6 pernyataan.

## 2. Partisipasi Penganggaran (Variabel Independen)

Partisipasi penganggaran merupakan suatu 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. Instrumen penelitian yang digunakan berupa kuesioner yang diadaptasi dari penelitian Milani dalam Sinaga (2013) yang terdiri dari 6 pertanyaan.

## 3. Ambiguitas Peran (Variabel Moderasi)

Ambiguitas peran adalah ketidakberadaan informasi yang memadai yang diperlukan seseorang agar dapat menyelesaikan perannya secara optimal. Instrumen penelitian yang digunakan berupa kuesioner yang diadaptasi dari kuisisioner yang digunakan oleh Ardila (2013) yang terdiri dari 6 pertanyaan.

## 4. Penekanan Anggaran (Variabel Moderasi)

Penekanan anggaran adalah desakan yang diberikan oleh atasan kepada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik. Instrumen penelitian yang digunakan berupa kuesioner yang diadaptasi dari penelitian Febrian dalam (2014) yang terdiri dari 6 pertanyaan.

### III. HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

#### 1. Hasil Penelitian

##### a. Statistik Deskriptif

|                | <b>N</b>  | <b>Range</b> | <b>Minimum</b> | <b>Maximum</b> | <b>Mean</b> | <b>Std. Deviation</b> |
|----------------|-----------|--------------|----------------|----------------|-------------|-----------------------|
|                | Statistic | Statistic    | Statistic      | Statistic      | Statistic   | Statistic             |
| <b>PA</b>      | 88        | 13,00        | 12,00          | 25,00          | 19,3523     | 2,43556               |
| <b>AP</b>      | 88        | 12,00        | 18,00          | 30,00          | 23,5455     | 2,66915               |
| <b>PEA</b>     | 88        | 13,00        | 17,00          | 30,00          | 24,8977     | 2,49616               |
| <b>SA</b>      | 88        | 7,00         | 23,00          | 30,00          | 26,4886     | 2,06778               |
| <b>Valid N</b> | 88        |              |                |                |             |                       |

Berdasarkan tabel diatas, menunjukkan bahwa didalam penelitian ini menggunakan 88 orang responden. adapun hasil statistik deskriptif sebagai berikut:

1. Variabel partisipasi anggaran mendapatkan nilai minimum sebesar 12,00 dan nilai maksimumnya sebesar 25,00 sehingga memiliki range sebesar 13,00 dengan rata-rata dari total jawaban sebesar 19,3523 dan standar deviasinya sebesar 2,43556.
2. Variabel ambiguitas peran mendapatkan nilai minimum sebesar 18,00 dan nilai maksimumnya sebesar 30,00 sehingga memiliki range sebesar 12,00 dengan rata-rata dari total jawaban sebesar 23,5455 dan standar deviasinya sebesar 2,66915.

3. Variabel penekanan anggaran mendapatkan nilai minimum sebesar 17,00 dan nilai maksimumnya sebesar 30,00 sehingga memiliki range sebesar 13,00 dengan rata-rata dari total jawaban sebesar 24,8977 dan standar deviasinya sebesar 2,49616.
4. Variabel senjangan anggaran mendapatkan nilai minimum sebesar 23,00 dan nilai maksimumnya sebesar 30,00 sehingga memiliki range sebesar 7,00 dengan rata-rata dari total jawaban sebesar 26,4886 dan standar deviasinya sebesar 2,06778.

#### **b. Uji Kualitas Data**

Uji validitas digunakan untuk mengetahui kevalidan suatu pernyataan dari penyebaran kuesioner. Pengujian ini dilakukan dengan *pearson correlation*. Item pertanyaan dikatakan valid apabila  $r\text{-hitung} > r\text{-tabel}$  atau signifikansi  $< \alpha$  (0,05). Hasil uji validitas terhadap data penelitian ini disajikan pada tabel sebagai berikut:

Hasil Uji Validitas

| <b>Variabel</b>      | <b>Pernyataan</b> | <b>R-Hitung</b> | <b>R-Tabel</b> | <b>Sig</b> | <b>Ket</b>   |
|----------------------|-------------------|-----------------|----------------|------------|--------------|
| Partisipasi Anggaran | PA-1              | 0,434           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                      | PA-2              | 0,431           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                      | PA-3              | 0,812           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                      | PA-4              | 0,833           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |

| <b>Variabel</b>    | <b>Pernyataan</b> | <b>R-Hitung</b> | <b>R-Tabel</b> | <b>Sig</b> | <b>Ket</b>   |
|--------------------|-------------------|-----------------|----------------|------------|--------------|
|                    | PA-5              | 0,784           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
| Ambiguitas Peran   | AP-1              | 0,764           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | AP-2              | 0,839           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | AP-3              | 0,824           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | AP-4              | 0,827           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | AP-5              | 0,879           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | AP-6              | 0,617           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
| Penekanan Anggaran | PEA-1             | 0,431           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | PEA-2             | 0,594           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | PEA-3             | 0,752           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | PEA-4             | 0,614           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | PEA-5             | 0,748           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | PEA-6             | 0,302           | 0,207          | 0,004      | <b>Valid</b> |
| Senjangan Anggaran | SA-1              | 0,538           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | SA-2              | 0,489           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | SA-3              | 0,460           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | SA-4              | 0,670           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | SA-5              | 0,651           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |
|                    | SA-6              | 0,645           | 0,207          | 0,000      | <b>Valid</b> |

Berdasarkan tabel diatas, dapat dilihat bahwa semua item pernyataan untuk partisipasi anggaran, ambiguitas peran, penekanan anggaran dan senjangan anggaran memenuhi syarat uji

validitas yaitu memiliki koefisien korelasi *pearson* positif dengan signifikansi  $< \alpha$  (0.05) atau  $r\text{-hitung} > r\text{-tabel}$ . Hal ini menunjukkan bahwa seluruh pernyataan variabel partisipasi anggaran, ambiguitas peran, penekanan anggaran dan senjangan anggaran dikatakan valid.

Uji reliabilitas digunakan untuk melihat konsistensi dari instrumen penelitian. Suatu instrumen penelitian dapat dikatakan reliabel jika memenuhi syarat nilai *Cronbach alpha* berada diatas 0,60. Hasil uji validitas terhadap data penelitian ini disajikan pada tabel sebagai berikut:

Hasil Uji Reliabilitas

| <b>Variabel</b> | <b><i>Cronbach's Alpha</i></b> | <b>Standar Reliabel</b> | <b>Keterangan</b> |
|-----------------|--------------------------------|-------------------------|-------------------|
| PA              | 0,706                          | 0,60                    | <b>Reliabel</b>   |
| AP              | 0,877                          | 0,60                    | <b>Reliabel</b>   |
| PEA             | 0,625                          | 0,60                    | <b>Reliabel</b>   |
| SA              | 0,601                          | 0,60                    | <b>Reliabel</b>   |

Pada tabel tersebut menunjukkan bahwa nilai *cronbach's alpha* variabel partisipasi anggaran sebesar 0,706, ambiguitas peran sebesar 0,877, penekanan anggaran sebesar 0,625, dan senjangan anggaran sebesar 0,601. Dengan demikian, disimpulkan bahwa semua pernyataan dalam kuesioner ini reliabel karena memenuhi syarat nilai *cronbach's alpha*  $> 0,60$ .

**c. Uji Asumsi Klasik**

Uji normalitas dilakukan untuk mengetahui apakah nilai residual berdistribusi normal atau tidak. Uji normalitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *Kolmogorov Smirnov Test* dengan melihat hasil dari *asyp. Sig (2-tailed)* dengan syarat nilai signifikansi yang dihasilkan  $\geq 0,05$  maka dinyatakan data tersebut berdistribusi normal. Hasil uji normalitas disajikan dalam tabel sebagai berikut:

Hasil Uji Normalitas  
*One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test*

|                          |                   | Unstandardized Residual |
|--------------------------|-------------------|-------------------------|
| N                        |                   | 88                      |
| Normal Parameters(a,b)   | Mean              | ,0000000                |
|                          | Std. Deviation    | 2,06210690              |
| Most Extreme Differences | Absolute Positive | ,083                    |
|                          | Negative          | ,042                    |
|                          |                   | -,083                   |
| Kolmogorov-Smirnov Z     |                   | ,083                    |
| Asymp. Sig. (2-tailed)   |                   | ,190                    |

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan hasil bahwa nilai *Asym.sig (2-tailed)* sebesar 0,190 yang berarti memenuhi syarat lebih besar dari  $\alpha$  (0,05). Sehingga dapat di simpulkan bahwa data pada nilai residual berdistribusi normal.

Uji multikolinearitas digunakan untuk menunjukkan adanya hubungan linier antara variabel-variabel bebas dalam regresi. Uji

multikolinearitas dapat dilihat melalui nilai VIF (*variance inflation factors*) dengan nilai tidak kurang dari 0,1 (10%) dan nilai VIF tidak lebih dari 10. Hasil uji multikolinearitas regresi disajikan pada tabel berikut:

Hasil Uji Multikoliniearitas

| Variabel | Nilai Tolerance | VIF   | Keterangan            |
|----------|-----------------|-------|-----------------------|
| PA       | 0,903           | 1,107 | Non Multikolinearitas |
| AP       | 0,988           | 1,012 | Non Multikolinearitas |
| PEA      | 0,913           | 1,096 | Non Multikolinearitas |

Berdasarkan Tabel diatas, menunjukkan bahwa pada variabel penekanan anggaran (PE) mempunyai nilai VIF sebesar 1,107 dan nilai *tolerance* sebesar 0,903. Ambiguitas peran (AP) nilai VIF sebesar 1,012 dan nilai *tolerance* sebesar 0,988. Penekanan anggaran (PEA) memiliki nilai VIF sebesar 1,096 dan nilai *tolerance* sebesar 0,913. Jadi dapat disimpulkan bahwa data pada penelitian ini tidak terdapat multikolinearitas dikarenakan nilai VIF partisipasi anggaran, ambiguitas peran dan penekanan anggaran  $\leq 10$  dan nilai *tolerance*  $>$  dari 0,1.

Uji autokorelasi digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya penyimpangan asumsi klasik autokorelasi yaitu korelasi yang terjadi antara residual pada satu pengamatan dengan pengamatan lain pada model regresi. Metode yang digunakan adalah dengan uji Durbin-Watson (DW) dimana hasil uji tersebut disajikan pada tabel berikut:

#### Hasil Uji Durbin-Watson

| Model | R    | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
|-------|------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|
| 1     | ,635 | ,403     | ,382              | 2,09861                    | 1,860         |

Berdasarkan tabel diatas, menunjukkan bahwa nilai dw sebesar 1,860 yang artinya angka tersebut berada diantara -2 sampai dengan +2 kesimpulannya bahwa data ini tidak terjadi autokorelasi.

Model regresi dikatakan baik apabila tidak terjadi heterokedastisitas didalamnya. Uji heterokedastisitas tersebut dilakukan guna melihat apakah terdapat ketidak samaan residual didalamnya. Uji heteroskedastisitas pada penelitian ini menggunakan uji *glejser* yang dilihat dari nilai siginfikasi > dari 0,05. Hasil uji heteroskedastisitas disajikan pada tabel berikut:

#### Hasil Uji Heteroskedastisitas

| Variabel | Sig   | Keterangan                |
|----------|-------|---------------------------|
| PA       | 0,600 | Bebas Heteroskedastisitas |
| AP       | 0,498 | Bebas Heteroskedastisitas |
| PEA      | 0,991 | Bebas Heteroskedastisitas |

Pada tabel tersebut, menunjukkan bahwa masing-masing variabel independen memiliki nilai sig >  $\alpha$  (0,05). Partisipasi anggaran (PA) mempunyai nilai sig sebesar 0,600. Ambiguitas peran (AP) sebesar 0,498 dan penekanan anggaran (PEA) sebesar 0,991. Dengan demikian

dapat disimpulkan bahwa pada masing-masing variabel independen tidak terjadi heteroskedastisitas.

## 2. Hasil Analisis Data dan Pengujian Hipotesis Penelitian

### a. Regresi Sederhana

Analisis dalam penelitian ini menggunakan regresi sederhana yang digunakan untuk mengetahui bahwa variabel independen yaitu partisipasi anggaran memiliki pengaruh secara individual terhadap variabel dependen yaitu senjangan anggaran. Hasil uji regresi sederhana disajikan dalam tabel berikut ini :

Tabel 3.1  
Hasil Analisis Regresi Sederhana

| Model        | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t     | Sig. |
|--------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
|              | B                           | Std. Error | Beta                      |       |      |
| 1 (Constant) | 16,342                      | 2,168      |                           | 7,539 | ,000 |
| PA           | ,372                        | ,111       | ,340                      | 3,349 | ,001 |

Berdasarkan tabel tersebut, dapat dibuat persamaan sebagai berikut:

$$SA = 16,342 + 0,372PA + e$$

### b. Hasil Pengujian Regresi Berganda

Analisis pada penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda atau *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan pertimbangan tidak ada pelanggaran terhadap asumsi-asumsi klasik. Hasil uji MRA disajikan pada tabel berikut :

Tabel 3.2  
Hasil Moderated Regression Analysis

| Model      | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t      | Sig. |
|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|
|            | B                           | Std. Error | Beta                      |        |      |
| (Constant) | -11,636                     | 24,304     |                           | -,479  | ,633 |
| TOT_PA     | 1,226                       | 1,229      | 1,292                     | ,998   | ,321 |
| TOT_AP     | ,069                        | ,516       | ,077                      | ,134   | ,894 |
| TOT_PEA    | 1,098                       | ,788       | ,972                      | 1,392  | ,168 |
| PA_AP      | ,025                        | ,026       | ,973                      | ,946   | ,347 |
| PA_PEA     | -,061                       | ,040       | -2,051                    | -1,534 | ,129 |

Keterangan:

TOT\_PA : Partisipasi Anggaran

TOT\_AP : Ambiguitas Peran

TOT\_PEA : Penekanan Anggaran

PA\_AP : Partisipasi Anggaran \* Ambiguitas Peran

PA\_PEA : Partisipasi Anggaran \* Penekanan Anggaran

Berdasarkan tabel, dapat dibuat persamaan sebagai berikut:

$$SA = -11,636 + 0,1226PA + 0,69AP + 1,098PEA + 0,025PAAP - 0,061PAPEA$$

### c. Hasil Pengujian Hipotesis

#### a) Hasil Pengujian $H_1$

Hipotesis pertama untuk menguji partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hasil pengujian  $H_1$  pada tabel 3.1 diperoleh hasil koefisien regresi sebesar 0,372, dengan nilai t sebesar 3,349 dan nilai sig sebesar

0,001. Hal tersebut menunjukkan bahwa nilai sig pada data menunjukkan hasil yang signifikan ( sig < 0,05) dan koefisien regresi menunjukkan arah positif, sehingga dapat di simpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Dengan demikian, maka  $H_1$  yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran **diterima**.

#### **b) Hasil Pengujian $H_2$**

Hipotesis kedua dilakukan untuk menguji pengaruh ambiguitas peran memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil pengujian  $H_2$  pada tabel 3.2 menunjukkan bahwa koefisien regresi bernilai positif 0,025, dengan nilai t sebesar 0,948 dengan nilai sig 0,347. Hal tersebut menunjukkan bahwa nilai sig pada data menunjukkan hasil yang tidak signifikan ( sig > 0,05). Dengan demikian maka  $H_2$  yang menyatakan bahwa ambiguitas peran lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran **ditolak**.

#### **c) Hasil Pengujian $H_3$**

Hipotesis ketiga dilakukan untuk menguji pengaruh penekanan anggaran memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil pengujian  $H_3$  pada tabel 3.2 menunjukkan bahwa koefisien regresi bernilai negatif

sebesar -0,061, dengan nilai t sebesar -1,534 dan nilai sig 0,129. Hal tersebut menunjukkan bahwa nilai sig pada data menunjukkan hasil yang tidak signifikan yaitu sig 0,129 > 0,05. Dengan demikian maka H<sub>3</sub> yang menyatakan bahwa penekanan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran **ditolak**.

#### Ringkasan Hasil Uji Hipotesis

| Hipotesis   | Hasil    |
|---|----------|
| H <sub>1</sub> : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran                           | Diterima |
| H <sub>2</sub> : Ambiguitas peran memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran   | Ditolak  |
| H <sub>3</sub> : Penekanan anggaran memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran | Ditolak  |

## IV. KESIMPULAN DAN SARAN

### A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian pada SKPD Kabupaten Belitung Timur mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ambiguitas peran dan penekanan anggaran sebagai variabel pemoderasi, maka dapat di ambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Pengujian hipotesis pertama (H<sub>1</sub>) menghasilkan pernyataan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

2. Pengujian hipotesis kedua ( $H_2$ ) menghasilkan pernyataan bahwa ambiguitas peran tidak mampu bertindak sebagai pemoderasi hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.
3. Pengujian hipotesis ketiga ( $H_3$ ) menghasilkan pernyataan bahwa penekanan anggaran tidak mampu bertindak sebagai pemoderasi hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

## **B. Saran**

Berdasarkan hasil analisis data, pembahasan dan kesimpulan tersebut, maka peneliti memberikan saran sebagai berikut agar mendapatkan hasil yang lebih baik yaitu:

1. Perlunya melakukan wawancara secara langsung dengan responden dalam pengisian kuesioner sehingga jawaban kuesioner lebih akurat
2. Bagi peneliti yang ingin meneliti lebih lanjut penelitian ini sebaiknya menambahkan variabel lain agar hasil yang diteliti lebih bervariasi. Misalnya penambahan variabel komitmen organisasi, budaya organisasi, gaya kepemimpinan, *locus of control* dan lain-lain.
3. Didalam suatu organisasi hendaknya menerapkan keterbukaan informasi yang berkaitan dengan penganggaran sehingga informasi dapat dengan maksimal dan dapat di pertanggungjawabkan sehingga tidak terjadi informasi yang bias.

## DAFTAR PUSTAKA

- Amertadewi, T.I.M dan Dwirandra, A.A.N.B., 2013, “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Gaya Kepemimpinan dan Locus Of Control sebagai Variabel Moderasi,” *E-Jurnal Akuntansi*, Universitas Udayana. Hal: 550-566.
- Apriantini, N.K.E, *et al.*, 2014, “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Kasus pada Dinas-dinas Pemerintah Kabupaten Buleleng)”, *Jurnal Akuntansi*, Universitas Pendidikan Ganesha. Vol. 2, No. 1. Singaraja, Indonesia.
- Ardila, Lisa, 2013, “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Ambiguitas Peran dan Asimetri Informasi Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris Pada Pemerintahan Kota Padang)”, *Skripsi*, Universitas Negeri Padang.
- Asak, P.R.A., 2014, “Kemampuan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Budget Emphasis, dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi Terhadap Partisipasi Anggaran Pada Budgetary Slack (Studi Kasus Pada SKPD Di Kabupaten Bandung)”, *Tesis*, Universitas Udayana.
- Dewi, N.P dan Erawati, N.M.A., 2014, “Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetris, Penekanan Anggaran Dan Komitmen Organisasi Pada Senjangan Anggaran,” *E-Jurnal Akuntansi*, Universitas Udayana. Vol. 9, No. 2:476-486.
- Dewi, Ni Luh Putu Sandrya dan Yasa, G.W., 2013, “Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif pada Budgetary Slack dengan Empat Variabel Moderasi (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Badung, Bali)”, *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Universitas Udayana. Vol. 3, No. 1.
- Dwisariasih, Jivi, 2013, “Pengaruh Asimetri Informasi, Budaya Organisasi Dan Kohesivitas Kelompok Terhadap Hubungan Partisipasi Anggaran Dan Kesenjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Seluruh SKPD Di Kota Padang)”, *Skripsi*, Universitas Negeri Padang.
- Falikhatun, 2007, “Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack”, *Makalah Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar.
- Febrian, Yocky Armando, 2014, “Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, dan Kompensasi terhadap Senjangan Anggaran”. *Skripsi*, Universitas Kristen Satya Wacana.

- Ghozali, Imam, 2013, “*Aplikasi Analisis Multivariate dengan Progran IBM SPSS 20*”, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Nengsy, H, *et al.*, 2013, “Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Job Relevant Information, Kepuasan Kerja Dan Motivasi Sebagai Variabel Intervening”, *Jurnal Magister Akuntansi*, Universitas Riau. Vol.2, No. 1:1 – 17.
- Irfan, Muh, *et al.*, 2016, “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasional Sebagai Variabel Pemoderasi”, *Jurnal Akuntansi dan Investasi*. Vol.17, No.2.
- Miyati, 2014, “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Pertimbangan Etika Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada SKPD Kulon Progo)”, *Skripsi*, Universitas Negeri Yogyakarta.
- Nazarudin, Ietje dan Basuki, A.T., 2015, “*Analisis Statistik dengan SPSS*”. Edisi Pertama Cetakan Pertama. Danisa Media. Banyumeneng V/15 Banyuraden, Gamping Sleman.
- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006. Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 32 Tahun 2004. Tentang Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 17 Tahun 2003. Tentang Keuangan Negara.
- Rizanty, Erika Nadiyya, 2014, “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Slack dengan Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi, dan Struktur Organisasi sebagai Variabel Moderasi pada Organisasi Sektor Publik (Studi Empiris atas Partisipasi para Pegawai pada Badan Pertahanan Nasional Jawa Tengah)”, *Skripsi*, Universitas Negeri Sebelas Maret.
- 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)”, *Skripsi*, Universitas Negeri Padang.
- Sujana, I Ketut, 2010, “Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Budgetary Slack Pada Hotel-Hotel Berbintang Di Kota Denpasar”, *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol. 5, No. 2.

Triana, Maya, *et al.*, 2012, “Pengaruh Partisipasi Anggaran, Budget Emphasis, dan Locus of Control terhadap Slack Anggaran”, *E-Jurnal Binar Akuntansi*. Vol. 1, No.1, September 2012.

Trisianto, Arie, 2014, “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Budget Slack dengan Asimetri Informasi dan Tekanan Anggaran Sebagai Pemoderasi”, *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi*. Vol. 3, No.5.