

**PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI DAN
KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN TERHADAP HUBUNGAN
ANTARA PARTISIPASI ANGGARAN DENGAN SENJANGAN
ANGGARAN PADA PERGURUAN TINGGI SWASTA
DI BANJARMASIN**

**Wahyu Sapto Rini
Gemi Ruwanti
Tjia Fan Nie**

STIE INDONESIA BANJARMASIN

Abstract,

This research aims to examine empirically the independent variables which consists of budget participation, organizational commitment, and environmental affecting the dependent variable of budgetary slack at private colleges in Banjarmasin.

Analyses was conducted on 38 respondents to answer the research instruments delivered to lectures who have dual role: the role as lecturer and role as a structural officer at private colleges in Banjarmasin. Hypothesis testing research conducted by multiple linear regression analysis.

The results showed that budgetary participation does not affect budgetary slack, interaction between budgetary participation to goal organizational commitment has positive effect on budgetary slack, and interaction between budgetary participation to environmental does not affect budgetary slack.

Keywords : *Budgetary Participation, Organizational Commitment, Environmental Uncertainty, Budgetary Slack*

Abstrak,

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris variabel independen yang terdiri dari partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan yang mempengaruhi variabel dependen yaitu senjangan anggaran di Perguruan Tinggi Swasta di Banjarmasin.

Analisis dilakukan terhadap 38 responden untuk menjawab instrumen penelitian yang dikirim ke para dosen yang merangkap: sebagai dosen dan sebagai pejabat struktural di Perguruan Tinggi Swasta di Banjarmasin. Pengujian hipotesis penelitian dilakukan dengan analisis regresi linier berganda.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Interaksi antara partisipasi anggaran terhadap komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap

senjangan anggaran dan interaksi antara partisipasi anggaran untuk lingkungan tidak mempengaruhi senjangan anggaran.

Kata Kunci: Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi, Ketidakpastian Lingkungan, Senjangan Anggaran

Perguruan tinggi merupakan satuan pendidikan penyelenggara pendidikan tinggi, dimana sebagian besar perguruan tinggi menetapkan kebijakan bahwa pejabat struktural tingkat atas hingga pejabat struktural tingkat bawah dipegang oleh para profesional yang mereka miliki yaitu staf pengajar/dosen. Sekarang ini, peranan dosen tidak hanya terbatas dalam orientasi profesional saja, melainkan juga terlibat dalam orientasi manajerial. Kondisi persaingan usaha yang semakin kompetitif memberikan dorongan besar bagi para pengelola perguruan tinggi untuk meningkatkan kualitas *output* yang dihasilkan. Dalam lingkungan persaingan sekarang ini, pelaku bisnis harus mampu menciptakan kondisi bisnis yang fleksibel dan inovatif. Hal ini, setidaknya disebabkan oleh pentingnya mempertimbangkan faktor eksternal organisasi yang semakin sulit untuk diprediksi.

Organisasi yang tidak mampu mengerti lingkungan dimana dia berada akan senantiasa mengalami ketertinggalan, dan hanya akan menjadi pengikut, sehingga tidak akan pernah menjadi yang terbaik (Asriningati, 2006). Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah (kondisi relatif stabil) individu dapat memprediksi keadaan di masa depan sehingga langkah-langkah yang akan dilakukannya dapat direncanakan lebih akurat (Ducan dalam Asriningati, 2006). Ketidakpastian lingkungan akan menimbulkan ketidakpastian tugas karena kurangnya pemahaman tentang suatu kegiatan dan kurangnya informasi mengenai proses pelaksanaan tugas. Sebuah organisasi membutuhkan anggaran untuk menerjemahkan keseluruhan strategi ke dalam rencana dan tujuan jangka pendek dan jangka panjang. Anggaran yang efektif memerlukan kemampuan memprediksi masa depan meliputi berbagai faktor, baik

internal maupun eksternal. Para profesional perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan perencanaan keuangan yang menggambarkan seluruh aktivitas operasional suatu organisasi. Jika terjadi kesalahan memprediksi maka akan mengacaukan rencana yang telah disusun dan berdampak terhadap penilaian kinerjanya. Penyusunan anggaran merupakan salah satu hal yang paling penting, oleh sebab itu struktural tingkat bawah sebaiknya diikutsertakan langsung dalam proses penyusunan anggaran tersebut. Proses penyusunan anggaran yang mengikutsertakan bawahan disebut dengan partisipasi anggaran.

Partisipasi penganggaran memiliki beberapa dampak negatif antara lain memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan. Senjangan anggaran menurut Dunk dan Perera dalam Tambunan (2014) adalah perbedaan antara jumlah yang dianggarkan dengan biaya dan pengeluaran yang seharusnya. Adanya potensi senjangan anggaran yang terjadi atas partisipasi

penyusunan anggaran yang didominasi profesional, perlu mendapat perhatian khusus karena senjangan anggaran yang terjadi tidak hanya membawa dampak yang merugikan bagi karyawan, seperti menurunnya kepuasan kerja dan meningkatnya ketegangan kerja, tetapi juga berpotensi untuk menurunkan kinerja organisasi, serta menyebabkan tingkat perputaran karyawan yang tinggi (Kahn dkk, Senatra, Jackson, dan Schuler dalam Latuheru, 2004). Oleh karena itu, penelitian yang memfokuskan usaha menurunkan atau menghilangkan timbulnya senjangan anggaran atas penerapan partisipasi penyusunan anggaran dalam organisasi layak dilakukan.

Hasil penelitian Rahman dan Supomo dalam Kartika (2010) menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan pada interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dan terdapat pengaruh yang signifikan pada interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Secara

keseluruhan, penelitian ini menunjukkan bahwa manajemen puncak mampu menurunkan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran dengan penekanan pada komitmen organisasi para manajer. Penelitian Latuheru (2005) menyatakan bahwa adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi kearah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.

Tambunan (2014) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan adalah situasi seseorang yang terkendala untuk memprediksi situasi disekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut. Hal ini mengindikasikan bahwa ketidakpastian lingkungan

yang tinggi akan meningkatkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dalam kondisi ketidakpastian yang rendah, partisipasi anggaran memiliki hubungan positif dengan senjangan anggaran, dan sebaliknya akan berhubungan negatif bila kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi (Govindarajan dalam Tambunan, 2014). Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah partisipasi bawahan yang tinggi akan mampu menciptakan senjangan anggaran. Kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, partisipasi anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Pada kondisi ini bawahan sulit memprediksi masa depan sehingga tidak mampu memperoleh informasi akurat untuk memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk mennciptakan senjangan anggaran (Tanpati dan Radianto dalam Tambunan, 2014).

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai tingkat kepercayaan dan penerimaan tentang kerja terhadap tujuan organisasi tersebut. Komitmen organisasi dikarakteristikan sebagai menerima

tujuan dan nilai organisasi serta melakukan berbagai usaha untuk kepentingan organisasi (Angle dan Perry dalam Kardila, 2014). Hal ini menggambarkan bahwa karyawan yang memiliki komitmen tinggi akan mempergunakan anggaran untuk mengejar tujuan organisasi sedangkan karyawan dengan komitmen yang rendah akan menggunakan anggaran untuk mengejar kepentingan dirinya sendiri. Manager yang memiliki tingkatan komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter et al dalam Latuheru, 2005). Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday et al dalam Latuheru, 2005). Salah satu karakteristik anggaran adalah komitmen (Anthony dan Govindarajan dalam Kardila, 2014). Anggaran mencerminkan suatu komitmen oleh pembuatnya dengan atasannya, artinya pimpinan setuju untuk menerima tanggung jawab atas pencapaian tujuan-tujuan anggaran.

Menurut Argyris dalam Latuheru (2004) walaupun komitmen pada tujuan sistem diharapkan tumbuh pada seluruh anggota organisasi, khususnya berkaitan dengan pertanggung jawaban manajerial, tetapi komitmen seperti itu tidak berada pada lingkungan yang didominasi oleh para profesional.

Pengertian partisipasi dalam proses penganggaran secara lebih rinci disampaikan oleh Milani dalam Wijaya (2012), yaitu: 1) seberapa jauh anggaran dipengaruhi oleh keterlibatan para manajer, 2) alasan-alasan para atasan pada waktu anggaran dalam proses revisi, 3) frekuensi menyatakan inisiatif, memberikan usulan, dan atau pendapat tentang anggaran kepada atasan tanpa diminta, 4) seberapa jauh manajer merasa memiliki pengaruh dalam anggaran final, 5) kepentingan manajer dalam kontribusinya pada anggaran, 6) frekuensi anggaran didiskusikan oleh para atasan pada waktu anggaran disusun. Proses penyusunan anggaran suatu organisasi merupakan kegiatan yang penting dan kompleks karena anggaran memiliki dampak

fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota. Dampak fungsional dan disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya anggaran sebagai alat pengendalian yang baik untuk memotivasi para anggota organisasi untuk meningkatkan prestasi kerjanya. Briers dan Hirst dalam Latuheru (2004) mengemukakan perilaku disfungsional, yaitu: 1) penggunaan anggaran karena tekanan dari suatu maksud atau tujuan tertentu bagi karyawan, bukan untuk manajemen perusahaan, 2) struktur penghargaan yang seringkali digunakan sebagai pelengkap kesuksesan staf keuangan perusahaan dengan membuatnya tampak sebagai suatu kegagalan bagi karyawan perusahaan lainnya, 3) desakan dari bagian departemen perusahaan untuk membuat anggaran yang berpusat pada departemennya dan bukan untuk perusahaan sendiri, 4) para supervisor menggunakan anggaran sebagai suatu pembenaran terhadap kesalahan atas gaya kepemimpinan mereka.

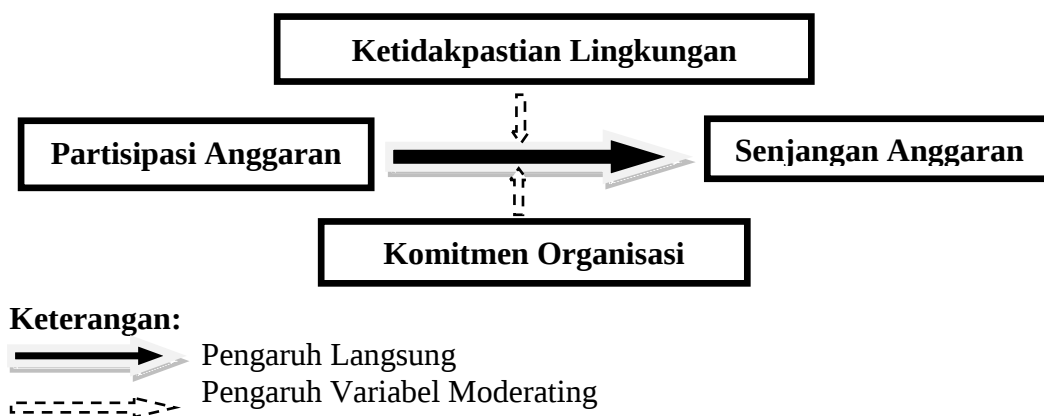
Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan

bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young dalam Kartika, 2010). Sedangkan menurut Anthony dan Govindarajan dalam Kartika (2010) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi yang sesungguhnya. Tujuannya agar target dapat lebih mudah dicapai oleh bawahan. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran yaitu suatu tindakan bagian dalam menyusun anggaran cenderung menurunkan tingkat penjualan dari biaya yang seharusnya dicapai, sehingga anggaran yang dihasilkan lebih mudah dicapai.

Teori kontijensi menyatakan bahwa tidak ada rancangan dan penggunaan sistem pengendalian manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi organisasi, namun sebuah sistem pengendalian tertentu hanya efektif untuk situasi organisasi tertentu. Kesesuaian antara sistem pengendalian manajemen dan

variabel kontekstual organisasi dihipotesiskan untuk menyimpulkan peningkatan kinerja organisasi dan individu yang terlibat didalamnya (Riyanto dalam Adrianto, 2008). Dalam penelitian ini faktor kontijensi digunakan untuk mengevaluasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini adalah komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan. Faktor-faktor tersebut akan bertindak sebagai variabel pemoderasi dalam hubungannya dengan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Dalam

kontijensi terdapat variabel yang dapat berperan sebagai faktor *moderating* atau faktor *intervening* yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Ghozali dalam Kardila (2014) menjelaskan bahwa faktor *moderating* yaitu faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel. Sedangkan faktor *intervening* adalah faktor atau variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya. Kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :



Gambar 1. Model Kerangka Pemikiran

Hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran
Govindarajan dalam Asriningati (2006) menyimpulkan

hasil penelitian yang telah dilakukan oleh para peneliti masih bertentangan satu sama lain. Contoh pertentangan hasil penelitian yang sudah dilakukan

sebelumnya diuraikan sebagai berikut : Baiman dalam Asriningati (2006) menyatakan bahwa dengan ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan mendorong bawahan untuk membantu atasannya dengan memberi informasi yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun dapat lebih akurat. Penelitiannya menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dari perspektif *agency theory*. *Agency theory* menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan dalam Asriningati, 2006). Namun Young dalam Asriningati (2006) menyatakan bahwa bawahan tidak melaporkan informasi kepada atasan untuk membantu proses penyusunan penganggaran. Atasan memberikan wewenang kepada bawahan dengan harapan agar bawahan melakukan usaha yang terbaik bagi organisasi. Namun, seiring keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara

mereka. Hal ini dapat terjadi jika, melakukan kebijakan *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan dapat memberikan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran, sehingga hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran menjadi positif yaitu semakin tinggi partisipasi anggaran maka keinginan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran akan semakin rendah. Penelitian lain oleh Onsi dalam Asriningati (2006) menyatakan bawahan berusaha menciptakan senjangan anggaran selama proses penyusunan anggaran dengan cara memasukkan informasi yang bias terhadap kondisi operasional organisasi di masa mendatang.

H1: Partisipasi anggaran yang tinggi akan menurunkan senjangan anggaran.

Pengaruh komitmen organisasi

Peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung sejauh mana individu lebih

mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday et al dalam Kartika, 2010). Individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya dibandingkan kepentingan pribadinya (Pinder dalam Asriningati, 2006). Bagi individu dengan komitmen organisasional tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting. Sehingga, dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan dapat dihindari. Sebaliknya, bagi individu dengan komitmen organisasional rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi.

H2 : Partisipasi anggaran yang tinggi akan menurunkan senjangan anggaran apabila bawahan memiliki komitmen organisasi yang tinggi.

Pengaruh ketidakpastian lingkungan

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah. Sebaliknya dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (lingkungan relatif stabil), individu dapat memprediksi keadaan sehingga langkah-langkah yang akan diambil dapat direncanakan dengan akurat (Ducan dalam Kartika, 2010). Menurut Govindarajan dalam Asriningati (2006), pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah akan mempengaruhi bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Secara umum, hal ini disebabkan karena informasi yang diperoleh dari kemampuannya memprediksi prospek masa depan dan dapat mengatasi ketidakpastian,

disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan menyadari bahwa dia lebih memahami informasi di bidangnya dibandingkan atasannya sehingga memperbesar kemungkinan dia untuk melakukan senjangan anggaran. Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi, partisipasi dari manajer dalam penyusunan anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Pada kondisi ini, bawahan sulit memprediksi kejadian dimasa depan karena tidak mampu memperoleh informasi akurat untuk memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk menciptakan senjangan anggaran.

H3 : Partisipasi anggaran yang tinggi akan meningkatkan senjangan anggaran jika bawahan menghadapi kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah.

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Populasi dalam penelitian ini adalah dosen-dosen yang menjabat sebagai pejabat struktural level atas hingga bawah pada perguruan tinggi swasta di

Banjarmasin, antara lain terdiri dari : Ketua, Pembantu Ketua 1, Pembantu Ketua 2, Pembantu Ketua 3, Ketua Jurusan, BAAK, BPMK, dan BAU. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini, yaitu dengan cara *purposive sampling*. Telah dikirimkan 42 instrumen penelitian, namun yang kembali hanya 38 instrumen penelitian. Ini berarti responden yang terdiri dari 42 populasi tersebut, yang dapat digunakan sebagai sampel sebanyak 38 responden, dengan kriteria adalah dosen-dosen yang menjabat sebagai pejabat struktural level atas hingga bawah yang terlibat dalam partisipasi penyusunan anggaran dan telah menjabat pada jabatan tersebut minimal 1 tahun. Kriteria ini dimaksudkan agar responden dalam penelitian ini tepat sasaran dan memiliki pengalaman dalam partisipasi penyusunan anggaran.

Variabel bebas dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran. Variabel *moderating* dalam penelitian ini adalah komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan. Variabel terikat dalam penelitian ini adalah

senjangan anggaran. Uji kualitas data dalam penelitian ini menggunakan uji validitas dan uji reliabilitas. Suatu instrumen dikatakan reliabel apabila memiliki koefisien alfa lebih dari 0,60 (Ghozali dalam Latuheru, 2004). Sedangkan uji validitas data dapat dilihat dari hasil uji reliabilitas pada kolom *Corrected Item-Total Correlation*. Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah regresi berganda dengan menggunakan program SPSS 21. Pendekatan uji hipotesis dalam penelitian ini mengadopsi dari Comerford dan Abernethy dalam Latuheru (2004), model tersebut dijelaskan sebagai berikut:

1. Hubungan langsung partisipasi anggaran dan senjangan anggaran dinotasikan sebagai berikut: $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + e \dots (1)$
2. Hubungan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi dengan senjangan anggaran dinotasikan: $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_4 X_1 X_2 + e \dots (2)$
3. Hubungan partisipasi anggaran dan ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran dinotasikan sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_3 X_3 + \beta_5 X_1 X_3 + e \dots (3)$$

Keterangan :

Y = Senjangan anggaran, X_1 = Partisipasi anggaran, X_2 = Komitmen organisasi, X_3 = Ketidakpastian lingkungan, β_0 = Konstanta, β_1 = Koefisien regresi partisipasi anggaran, β_2 = Koefisien regresi komitmen organisasi, β_3 = Koefisien regresi ketidakpastian lingkungan, β_4 = Koefisien regresi interaksi partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi, β_5 = Koefisien regresi interaksi partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan, e = Error.

Penggunaan pendekatan interaksi bertujuan untuk menjelaskan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh interaksi antara partisipasi anggaran dengan variabel *moderating* komitmen organisasi dan interaksi antara partisipasi anggaran dengan variabel *moderating* ketidakpastian lingkungan. Menurut Hair dkk dalam Latuheru (2004) menyatakan bahwa pengaruh interaksi suatu

variabel bebas terhadap hubungan antara variabel bebas lain dengan variabel terikat terjadi jika variabel tersebut mengubah hubungan antara variabel bebas yang lain tersebut dengan variabel terikat. Interaksi antara partisipasi anggaran dan komitmen organisasi atau partisipasi anggaran dan ketidakpastian lingkungan akan memengaruhi senjangan anggaran, jika dan secara statistik signifikan. Schoonhoven dalam Latuheru (2004) menyatakan bahwa fokus utama persamaan regresi terletak pada signifikansi indeks koefisien interaksinya, sementara pengaruh utama dari masing-masing variabel bebas tak dapat diinterpretasikan. Jika dan signifikan maka interaksi antara variabel bebas memengaruhi variabel terikat, hal ini berlaku jika data interval (bukan ordinal). Dengan kata lain, jika dan tidak signifikan maka interaksi antara variabel bebasnya tidak memengaruhi variabel terikat sehingga hasil pengujian tidak bisa mendukung hipotesis yang diajukan. Pengaruh variabel bebas terhadap variabel

terikat diuji dengan tingkat signifikansi $p < 0,05$.

Ekspektasi penelitian ini adalah interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi maupun interaksi antara partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan, memiliki dampak signifikan pada senjangan anggaran. Hal ini berarti hubungan antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi atau ketidakpastian lingkungan menghasilkan tingkat senjangan anggaran yang lebih besar ketika komitmen organisasi atau ketidakpastian lingkungan adalah rendah, dibandingkan dengan ketika komitmen organisasi atau ketidakpastian lingkungan tinggi. Untuk mendukung harapan ini dibutuhkan koefisien dan yang secara statistik signifikan. Hal ini dapat dilihat dengan memertimbangkan turunan parsial persamaan regresi di atas sebagai berikut:

1. Membuat turunan parsial persamaan regresi $\frac{\delta Y}{\delta X_1} = \beta_1 + \beta_4 X_2 \dots \dots \dots (1)$

2. Membuat turunan parsial persamaan regresi $\frac{\delta Y}{\delta X_1} = \beta_1 + \beta_5 X_3 \dots\dots\dots (2)$

Penelitian ini diprediksikan jika dan lebih kecil dari 0 maka partisipasi anggaran memiliki pengaruh dan secara progresif pada senjangan anggaran (Y) seiring peningkatan komitmen organisasi ataupun ketidakpastian lingkungan. Selanjutnya, bila hasil persamaan regresi ternyata menunjukkan dukungan atas hipotesis alternatif atau menolak hipotesis nol maka berdasarkan persamaan turunan parsial tersebut dihitung titik belok untuk masing-masing interaksi, yaitu pada sumbu Y: nilai titik belok dan sumbu. Kemudian menghubungkan

titik-titik pada sumbu X dan Y dalam bentuk garis lurus. Langkah-langkah ini dilakukan selain untuk melihat arah hubungan juga untuk menguji efek non monoton yang menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran dipengaruhi oleh variabel *moderating*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian terhadap 3 hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini berhasil menerima 1 hipotesis (H2) dan menolak 2 hipotesis (H1 dan H3). Berikut ini rincian hasil pengujian H1, H2, dan H3.

Tabel 1. Hasil Penelitian

Hipotesis	Interaksi	Nilai F	Adjusted R Square	P-Value	Status	Hipotesis
1	Interaksi antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran	24,095	0,757	0,006	Signifikan	Ditolak
2	Interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran	31,698	0,713	0,002	Signifikan	Diterima
3	Interaksi antara partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran	9,732	0,415	0,920	Tidak Signifikan	Ditolak

Sumber : Hasil Penelitian (2015-2016)

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Hasil pengujian H1 menunjukkan partisipasi anggaran signifikan dalam memengaruhi senjangan anggaran, dengan demikian hasil ini menolak hipotesis pertama yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi akan menurunkan senjangan anggaran. Hasil pengujian H1 tidak sejalan dengan penelitian Kardila (2014) yang menyimpulkan bahwa interaksi antara partisipasi anggaran bisa memengaruhi terjadinya senjangan anggaran. Namun, hasil pengujian H1 sejalan dengan penelitian Kartika (2010) yang mendukung bahwa partisipasi anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan senjangan anggaran. Tingginya partisipasi penyusun anggaran membuat bawahan mengecilkan kapasitas produktifnya hal ini menyebabkan terjadinya suatu senjangan anggaran yang semakin besar antara bawahan dan atasan hal ini jelas berefek negatif pada suatu organisasi karena kerja sama antara bawahan dan atasan menjadi kurang harmonis. Salah satu upaya yang

tepat untuk menurunkan senjangan anggaran adalah dengan melibatkan beberapa bawahan untuk berpartisipasi langsung dalam penyusunan anggaran hal ini dapat menumbuhkan rasa kebersamaan antara karyawan sehingga senjangan anggaran yang tinggi dapat diminimalisir.

Hasil pengujian H1 tersebut konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw, Lukka, Young, Amrul dan Nasir, dan Yuwono dalam Kartika (2010). Peningkatan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran sejalan dengan peningkatan partisipasi tersebut menunjukkan suatu perilaku disfungsional dalam partisipasi anggaran yang tinggi ini menimbulkan dugaan adanya kesalahan dalam sistem penilaian kinerja atau mungkin sistem tersebut tidak sesuai untuk diterapkan, karena penilaian yang memungkinkan bawahan menghindari penilaian buruk atas kinerjanya dengan memasukkan senjangan pada anggaran yang disusunnya. Penolakan hipotesis menunjukkan jika bawahan diberi kesempatan

untuk menciptakan sendiri standar untuk menilai kinerja mereka, mereka akan memiliki kecenderungan untuk menggunakan kelebihan akan pengetahuan yang mereka miliki untuk menciptakan senjangan pada anggarannya. Hal tersebut dikarenakan kompensasi manajerial yang diberikan kepada mereka didasarkan pada pencapaian target mereka dan informasi yang mereka miliki akan digunakan untuk menilai kinerja mereka.

Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Hasil pengujian H2 menunjukkan interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi dapat memengaruhi terjadinya senjangan anggaran, dengan demikian hasil ini menerima hipotesis kedua yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi akan menurunkan senjangan anggaran apabila memiliki komitmen organisasi yang tinggi. Hasil pengujian H2 sejalan dengan

penelitian Asriningati (2006) yang meneliti pada perguruan tinggi swasta di daerah Istimewa Yogyakarta serta Kardila (2014) yang meneliti pada SKPD Kota Payakumbuh yang menunjukkan hubungan negatif antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran. Dengan kata lain komitmen organisasi adalah alternatif solusi yang dapat memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Berdasarkan hasil uji H2 diatas menunjukkan komitmen organisasi berpengaruh signifikan ($p < 0,002$ mempunyai nilai yang lebih kecil daripada 0,05) terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dengan koefisien regresi yang bernilai negative, yaitu sebesar -0,60. Dengan demikian komitmen organisasi mampu bertindak sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Menurut Ghazali dalam Kartika (2010) suatu variabel dapat dianggap sebagai variabel *moderating* apabila nilai

koefisien parameternya negatif dan signifikan.

Apabila dosen-dosen yang merangkap sebagai pejabat struktural dibangkitkan untuk mengembangkan komitmen organisasi maka diharapkan senjangan anggaran yang sehubungan dengan partisipasi anggaran dapat diatasi. Adapun hal-hal yang harus diimplementasikan oleh perguruan tinggi untuk membangkitkan para profesional dalam mengambil komitmen organisasi, sementara mereka tetap memertahankan komitmen profesional yang tinggi, antara lain: 1) melakukan program pelatihan dan pengembangan dosen untuk membantu mencapai standar prestasi keprofesian dan keorganisasian yang menjadi sasaran, 2) menyusun program suksesi dan kaderisasi untuk menemukan dosen-dosen yang tepat dan berpotensi dalam menduduki jabatan strategis, 3) melakukan pembinaan atau sosialisasi dosen dalam hal keprofesian maupun keorganisasian dengan tujuan mengenali hambatan-hambatan yang akan terjadi dan bagaimana teknik pengendalian, serta pemecahan

konfliknya. Diharapkan dengan melibatkan para profesional dalam peran manajerial menyebabkan mereka dapat bersosialisasi dan memahami nilai-nilai keorganisasian.

Hasil temuan dalam statistik deskriptif menunjukkan bahwa responden yang terdiri dari dosen-dosen yang menjabat sebagai pejabat struktural memiliki tingkat partisipasi anggaran dan komitmen organisasi yang tinggi, tetapi menghadapi tingkat senjangan anggaran yang rendah. Ini berarti perguruan tinggi swasta di Banjarmasin berhasil menyelaraskan partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi untuk mengatasi senjangan anggaran. Perguruan tinggi swasta di Banjarmasin mampu memfasilitasi kebutuhan para profesional untuk mengaktualisasikan diri demi kepentingan profesinya ke satu wadah yang terintegrasi dengan komitmen organisasi. Hal inilah yang menumbuhkan kepercayaan para profesional kepada perguruan tinggi dan sebagai timbal baliknya para profesional mengusahakan harmonisasi antara partisipasi

anggaran dan komitmen organisasi agar dapat mengatasi senjangan anggaran.

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Hubungan Orientasi Profesional dan Ketidakpastian Lingkungan

Hasil pengujian H3 menunjukkan interaksi antara partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan tidak signifikan memengaruhi terjadinya senjangan anggaran, dengan demikian hasil ini menolak hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi akan menurunkan senjangan anggaran jika bawahan menghadapi kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah. Koefisien regresi interaksi antara partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran menunjukkan angka sebesar -0,002 pada tingkat signifikansi $p = 0,920$ yang artinya tidak terjadi interaksi sama sekali sehingga dapat disimpulkan ketidakpastian lingkungan bukan merupakan variabel *moderating* yang dapat memengaruhi hubungan antara

partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Hasil pengujian H3 berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya dari Yuwono (1999), Amrul dan Nasir (2002), Kartika (2010) yang menghasilkan bahwa ketidakpastian lingkungan merupakan variabel *moderating* yang dapat memengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian Yuwono (1999), Amrul dan Nasir (2002), Kartika (2010) menyatakan bahwa tingkat partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran, dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah, semakin tinggi partisipasi anggaran senjangan anggaran yang timbul akan meningkat pula. Demikian juga sebaliknya partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan menciptakan senjangan dalam anggaran, karena ia mampu

mengatasi ketidakpastian dan mampu memprediksi masa mendatang. Sebaliknya, dalam ketidakpastian yang tinggi, akan semakin sulit untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit pula menciptakan senjangan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

1. Hasil pengujian H1 dapat disimpulkan bahwa peserta partisipasi anggaran dalam hal ini dosen yang menjabat sebagai pejabat structural tidak dapat membedakan dengan jelas antara kepentingan profesi dan kepentingan organisasi.
2. Hasil pengujian H2 dapat disimpulkan perguruan tinggi swasta di Banjarmasin berhasil menyelaraskan partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi untuk mengatasi senjangan anggaran, dengan cara memfasilitasi kebutuhan para profesional untuk mengaktualisasikan diri demi kepentingan profesinya kesatu wadah yang terintegrasi dengan orientasi tujuan sistem, yang

akhirnya menumbuhkan kepercayaan para profesional kepada perguruan tinggi dan sebagai timbal baliknya para profesional mengusahakan harmonisasi antara partisipasi anggaran dan komitmen organisasi agar dapat mengatasi senjangan anggaran.

3. Hasil pengujian H3 dapat disimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan bukan merupakan variabel *moderating* yang dapat memengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Saran

Saran-saran yang ingin diberikan penulis agar penelitian selanjutnya dapat menjadi lebih baik, yaitu penelitian lanjutan: 1) dapat dilakukan dengan menggunakan peralatan yang sama dan alat uji yang berbeda sehingga mendapatkan konsistensi hasil, 2) dapat mengembangkan variabel kontrol yang mungkin memengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, 3) dapat

menciptakan instrumen penelitian yang lebih baik, menarik, dan sederhana agar responden tidak kesulitan untuk memahami setiap kalimat dalam instrumen penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

- Asriningati. 2006. Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Kasus pada Perguruan Tinggi Swasta di DIY). Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Burhanuddin. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran: Komitmen Organisasional Dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus di BMT Se Yogyakarta). Skripsi Program Studi Keuangan Islam Fakultas Syariah Universitas Islam Negeri Sunan Kalijaga Yogyakarta.
- Ghozali, Imam. 2005. Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS. Edisi 3. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Latuheru, Belianus P. 2004. Pengaruh Orientasi Profesional Terhadap Konflik Peran Dengan Variabel Moderating: Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Orientasi Tujuan Sistem. Studi Empiris pada Perguruan Tinggi di Indonesia. Tesis Program Studi Magister Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Latuheru, Belianus P. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kawasan Industri Maluku). Jurnal Akuntansi dan Keuangan. Vol.7 No.2. November 2005. Hal 117-130.
- Kardila, Fuji. 2014. Pengaruh Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi Dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Studi Empiris SKPD Kota Payakumbuh. Skripsi pada Program Studi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Kartika, Andi. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang). Kajian Akuntansi. Vol.2 No.1. Febuari 2010. Hal 39-60.

- Santoso, Singgih. 2000. Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik. Jakarta: PT. Elex Media Komputindo Kelompok Gramedia.
- Syam, Fazli BZ dan Muslim A. Djalil. 2006. Pengaruh Orientasi Profesional Terhadap Konflik Peran: Interaksi Antara Partisipasi Anggaran Dan Penggunaan Anggaran Sebagai Alat Ukur Kinerja Dengan Orientasi Manajerial (Suatu Penelitian Empiris pada Perguruan Tinggi Negeri dan Swasta di Provinsi Nangroe Aceh Darussalam). Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang.
- Tambunan, Harry dan Kurniawan. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Moderating. Skripsi pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Atmajaya Yogyakarta.