PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN INSTANSI PEMERINTAH DAERAH DENGAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI PEMODERASI

Ehrmann Suhartono[1]
Mochammad Solichin

Fakultas Ekonomi Universitas Teknologi Yogyakarta

ABSTRACT

This study tries to understand the influences of (1) local government budget goal clarity on local government institution's budgetary slack (2) organizational commitment on the relation of budget goal clarity as well as local government institution's budgetary slack. The subjects of this study are middle and lower managers in local government institutions including section/department/sub-section head, under the municipality and regencies in the Special Provinces of Yogyakarta. The results show that budget goal clarity influence local government institution's budgetary slack. Then organizational commitment act as moderating variable in the relation of budget goal clarity with local government institution's budgetary slack.

Keywords: *Budget Goal Clarity, Organizational Commitment, Budgetary Slack, Local Government.*

[1] Jalan Glagahsari 63 Yogyakarta, (0274) 373955 Fax (0274) 381212. Email: ehrman_fe@yahoo.com atau Mcsol_iqqin@yahoo.com

1. Pendahuluan

Penetapan UU No. 22 tahun 1999 dan Undang-Undang No. 25 tahun 1999 oleh pemerintah, mengenai Pemerintah Daerah dan Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, berimplikasi pada tuntutan otonomi yang lebih luas dan akuntabilitas publik yang nyata yang harus diberikan kepada pemerintah daerah (Halim, 2001). Selanjutnya, Undang-Undang ini diganti dan disempurnakan dengan Undang-Undang No. 32 tahun 2004 dan Undang-Undang No. 33 tahun 2004. Kedua undang-undang tersebut telah merubah akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertikal (kepada pemerintah pusat) ke pertanggungjawaban horisontal (kepada masyarakat melalui DPRD).

Pengelolaan pemerintah daerah yang berakuntabilitas, tidak bisa lepas dari anggaran pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan pendapat Mardiasmo (2002a), yang mengatakan wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah pemanfaatan sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik. Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya tersebut dengan baik untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan untuk menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat.

Lingkup anggaran menjadi relevan dan penting di lingkungan pemerintah daerah. Hal ini terkait dengan dampak anggaran terhadap akuntabilitas pemerintah, sehubungan dengan fungsi pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Selain itu, anggaran merupakan dokumen/kontrak politik antara pemerintah dan DPRD untuk masa yang akan datang (Mardiasmo, 2002b). Selanjutnya, DPRD akan mengawasi kinerja pemerintah melalui anggaran. Bentuk pengawasan ini sesuai dengan *agency theory* yang mana pemerintah sebagai *agent* dan DPRD sebagai *principal*. Anggaran merupakan alat untuk mencegah informasi asimetri dan perilaku disfungsional dari *agent* atau pemerintah daerah (Yuhertiana, 2003) serta merupakan proses akuntabilitas publik (Bastian, 2001; Kluvers, 2001; Jones dan Pendlebury, 1996). Akuntabilitas melalui anggaran meliputi penyusunan anggaran sampai dengan pelaporan anggaran. Selain itu, anggaran merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen karena anggaran tidak saja sebagai alat perencanaan keuangan, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja dan motivasi (Kenis, 1979; Chow *et al.*, 1988; Antony dan Govindarajan, 1998, Halim *et al.*, 2000). Hal ini menyebabkan

penelitian di bidang anggaran pada pemerintah daerah, menjadi relevan dan penting.

Kenis (1979) mengatakan terdapat beberapa karakteristik sistem penganggaran. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Pada konteks pemerintah daerah, sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Strategik Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Menurut Kenis (1979), adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran. Selanjutnya, target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Hal ini berimplikasi pada penurunan senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi (Anthony dan Govindarajan, 1998; Rasuli, 2002). Pada konteks pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada aparat, untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah. Aparat akan memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Selanjutnya, hal ini akan menurunkan perbedaan antara anggaran yang disusun dengan estimasi terbaik bagi organisasi.

Jumlah penelitian-penelitian mengenai hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan dampaknya, khususnya senjangan anggaran adalah masih sedikit. Selain itu, penelitian-penelitian tersebut belum didapatkan hasil yang konsisten. Penelitian Locke (1967) dalam Kenis (1979) dan Kenis (1979) menunjukkan hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang signifikan. Demikian juga, penelitian Darma (2004) mendukung adanya hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja dalam konteks pemerintah daerah. Hal ini didukung penelitian Abdullah (2004) yang mengatakan terdapat hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun sebaliknya, 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.

Hasil temuan yang menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan penelitian lainnya, menunjukkan kemungkinan adanya

variabel lain yang mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan dampaknya. Fahrianta dan Ghozali (2002) dan Riyanto (2003) mengatakan kemungkinan belum adanya kesatuan hasil penelitian mengenai anggaran dan implikasinya, disebabkan adanya faktor-faktor tertentu (*situational factors*) atau yang lebih dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variables*). Hal ini didukung Riyanto (2003) yang mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi. Model penelitian tersebut untuk menguji *contextual factors* yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja. Sistem pengendalian termasuk anggaran dan pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *intervening* atau variabel *moderating* (Darma, 2004).

Banyak penelitian-penelitian terdahulu yang menggunakan variabel-variabel moderating untuk penelitian mengenai sistem pengendalian dan implikasinya. Contohnya adalah motivasi (Brownell dan McInnes, 1986; Mia, 1988 dalam Darma, 2004; Fahrianta dan Ghozali, 2002; Riyadi, 1998; Lucyanda, 2001), *locus of control* (Brownell, 1982; Indriantoro, 2000), komitmen terhadap organisasi (Nouri dan Parker, 1996; Asnawi, 1997; Darlis, 2000), komitmen (Chong dan Chong, 2002; Wentzel, 2002; Dwianasari, 2004), informasi (Charlos dan Poon, 2000), kultur organisasi (Connor, 1995), tekanan pekerjaan (Dunk, 1993a), dan lingkungan (Kren, 1992).

Konsep komitmen organisasi merupakan variabel yang memegang peranan penting dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran. Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal)* yang ingin dicapai organisasi (Mowday *et al.*, 1979 dalam Darma, 2004). Berdasarkan hasil penelitian, komitmen organisasi yang tinggi akan cenderung menurunkan senjangan anggaran dan signifikan terhadap kinerja (Keller, 1997 dalam Darma, 2004). Selain itu, komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian sasaran yang diharapkan (Nouri dan Parker, 1996; McClurg, 1999; Chong dan Chong, 2002; Wentzel, 2002; Darma, 2004). Pada konteks pemerintah daerah, aparat yang merasa sasaran anggarannya jelas, akan lebih bertanggung-jawab jika didukung dengan komitmen aparat yang tinggi terhadap organisasi (instansi) pemerintah daerah. Aparat akan lebih mementingkan kepentingan

organisasi daripada kepentingan pribadi. Hal ini akan mendorong aparat untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi sehingga akan mengurangi senjangan anggaran.

2. Telaah Literatur dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Teori Kontijensi

Riyanto (2003) yang mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi dalam menguji faktor kontekstual yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja. Sistem pengendalian termasuk sistem pengendalian akuntansi dan anggaran. Hasil penelitian-penelitian tentang hubungan karakteristik anggaran dengan implikasinya, menunjukkan hasil yang tidak konsisten antara satu peneliti dengan peneliti yang lainnya. Menurut Govindarajan (1998) dalam Lucyanda (2001), diperlukan upaya untuk merekonsiliasi ketidakkonsistenan dengan cara mengidentifikasikan faktor-faktor kondisional antara kedua variabel tersebut dengan pendekatan kontijensi. Penggunaan pendekatan kontijensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *moderating* atau variabel *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran.

Riyanto (2003) mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi. Penelitian tersebut untuk menguji faktor kontekstual yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja. Faktor kontekstual yang mempengaruhi keefektifan sistem pengendalian, pada umumnya, di luar domain akuntansi sehingga menyangkut multidisiplin. Contoh faktor kontekstual tersebut adalah motivasi, komitmen, struktur organisasi, ketidakpastian lingkungan dan strategi.

Menurut Riyanto (2003), penelitian-penelitian mendatang dapat dilakukan dengan menggunakan model kontijensi pada pengendalian manajemen yang secara ringkas disajikan pada gambar 1. Penelitian bisa menyangkut pengujian terhadap keseluruhan sistem, memperluas literatur dengan mengidentifikasikan variabel konteks yang belum pernah diteliti, termasuk perbaikan metodenya.

Pada gambar 1 yang merupakan kerangka penelitian mendatang, penganggaran pengawasan dan evaluasi serta sistem kompensasi merupakan sistem pengendalian yang akan mempengaruhi kinerja. Faktor ketidakpastian, faktor

individu dan faktor desain organisasi merupakan faktor kontekstual yang akan mempengaruhi keefektifan sistem pengendalian tersebut. Variabel kontrol yang berupa penganggaran adalah termasuk partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan kesulitan pencapaian anggaran (Kenis, 1979).

Variabel konteks yang berupa ketidakpastian bisa berbentuk ketidakpastian lingkungan (Darlis, 2000). Faktor individual berupa motivasi, komitmen. Faktor desain organisasi bisa berbentuk sentralisasi atau desentralisasi, organik atau mekanik, kompleksitas, dan kultur organisasi. *Performance* bisa diwujudkan dalam hal keuangan, manajerial, operasional dan akuntabilitas. Faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel psikologi yang diwujudkan dalam bentuk komitmen organisasi.

2.2. Pengembangan Hipotesis

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. 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 bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung-jawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas. Locke (1968) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki.

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. Locke (1968) dalam Kenis (1979) mengatakan kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan kondisi lingkungan yang tidak pasti.

Menurut Darlis (2000), kondisi lingkungan yang tidak pasti, akan membuat individu untuk melakukan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan, individu tersebut tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Hal ini disebabkan, informasi yang diperoleh untuk memprediksi masa datang disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan merasa memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan atasannya sehingga memperbesar kemungkinan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Hal ini akan mengurangi ketidakpastian lingkungan sehingga berpengaruh terhadap penurunan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

Ha1: Kejelasan Sasaran Anggaran Berpengaruh Negatif Terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah

Riyanto (2003) mengatakan hubungan karakteristik anggaran, dalam hal ini kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran, dipengaruhi oleh faktor-faktor individual yang bersifat *psychological attributes*. Efektif atau tidaknya kejelasan sasaran anggaran sangat ditentukan oleh *psychological attributes*. Implikasinya, faktor-faktor individual tersebut berfungsi sebagai pemoderasi dalam hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran. Contoh *psychological attributes* tersebut adalah komitmen organisasi.

Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal)* yang ingin dicapai organisasi (Mowday *et al*, 1979 dalam Darma , 2004). Menurut Nouri dan Parker (1996), Asnawi (1997) dan Darlis (2000), senjangan anggaran tergantung apakah individu memilih mengejar

kepentingan pribadi atau bekerja untuk kepentingan organisasi. Komitmen yang tinggi menjadikan individu lebih mementingkan organisasi daripada kepentingan pribadi dan berusaha menjadikan organisasi menjadi lebih baik. Komitmen organisasi yang rendah akan membuat individu untuk berbuat untuk kepentingan pribadinya. Selanjutnya, senjangan anggaran cenderung terjadi bagi individu yang memiliki komitmen organisasi yang rendah karena lebih mengutamakan kepentingan individu tersebut.

Pada konteks pemerintah daerah, aparat yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi, akan menggunakan informasi yang dimiliki untuk membuat anggaran menjadi relatif lebih tepat. Adanya komitmen organisasi yang tinggi berimplikasi terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Selain itu, komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan (Nouri dan Parker, 1996; McClurg, 1999; Chong dan Chong, 2002; Wentzel, 2002).

Kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran untuk mencapai target-target anggaran yang telah ditetapkan. Komitmen yang tinggi dari aparat pemerintah daerah akan berimplikasi pada komitmen untuk bertanggung-jawab terhadap penyusunan anggaran tersebut. Dengan demikian, semakin jelas sasaran anggaran aparat pemerintah daerah dan dengan didorong oleh komitmen yang tinggi, akan mengurangi senjangan anggaran pemerintah daerah. Berdasarkan uraian di atas, disusun hipotesis dalam konteks pemerintah daerah, sebagai berikut:

Ha2: Semakin Tinggi Kesesuaian Kejelasan Sasaran Anggaran Dengan Komitmen Organisasi, Semakin Rendah Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah

3. Metodologi Penelitian

3.1. Data Penelitian

Data dalam penelitian ini diperoleh dari data primer melalui metode survei. Pengambilan sampel dilakukan dengan cara *purposive sampling*. Pertimbangan pertama adalah responden penelitian ini merupakan manajer tingkat menengah dan tingkat bawah dari pemerintah daerah yaitu pejabat setingkat kepala, kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian/subbidang/seksi dari badan, dinas dan

kantor pada pemerintah daerah kota/kabupaten se-propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Pemilihan badan, dinas dan kantor dilakukan dengan alasan yaitu instansi tersebut merupakan satuan kerja pemerintah, yang berarti menyusun, menggunakan dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah daerah (Abdullah, 2004).

Pertimbangan kedua adalah manajer tingkat atas pada pemerintah daerah tidak termasuk dalam responden penelitian ini. Bupati atau walikota merupakan jabatan politis yang dipilih melalui DPRD dan partai politik pada kurun waktu tertentu. Pertimbangan ketiga adalah pejabat struktural pada satuan kerja sekretariat daerah tidak termasuk sebagai responden. Hal ini dengan pertimbangan yaitu sekretariat daerah tidak berhubungan secara langsung dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat dibandingkan badan/dinas/kantor (Darma, 2004).

3.2. Pengukuran Variabel

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel kejelasan sasaran anggaran, variabel komitmen organisasi dan variabel senjangan anggaran. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel-variabel tersebut, diadopsi dari penelitian-penelitian terdahulu dan telah banyak digunakan peneliti sebelumnya.

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung-jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur dengan menggunakan 3 pertanyaan yang digunakan oleh Kenis (1979) yang telah disesuaikan Saprudin (2001) dan Abdullah (2004). Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur menggunakan skala tujuh poin, di mana skala rendah (1) menunjukkan rendahnya kejelasan sasaran anggaran dan skala tinggi (7) menunjukkan tingginya kejelasan sasaran anggaran.

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Variabel komitmen organisasi diukur dengan instrumen yang digunakan oleh Mowday *et al.,* (1979) dalam Darma (2004). Item-item disesuaikan dengan konteks pemerintah daerah oleh

Darma (2004) dan Dwianasari (2004). Jumlah item pertanyaan adalah 9 item dengan skala Likert 1-7.

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produktifnya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerjanya. Hal ini menyebabkan perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi. Variabel senjangan anggaran diukur dengan instrumen yang digunakan oleh Dunk (1993b), Darlis (2000), Rasuli (2002). Jumlah item pertanyaan adalah 6 item dengan skala Likert 1-7.

3.3. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menguji pengaruh moderasi dengan menggunakan model nilai selisih mutlak dari Brownell (1982), Frucot dan Shearon (1991), Indriantoro (2000), Ghozali (2002). Rumus persamaaan regresi tersebut adalah:

A = b0 + b1Xksa + e ..... (1)

A= b0 + b1Xzksa + b2Xzo + b3|Xzksa-Xzo| + e ..... (2)

Dengan

A adalah senjangan anggaran instansi pemerintah daerah;

b0-3 adalah koefisien regresi;

Xksa adalah kejelasan sasaran anggaran;

Xzksa adalah nilai *standardized* kejelasan sasaran anggaran;

Xzo adalah nilai *standardized* komitmen organisasi;

|Xzksa-Xzo| adalah nilai absolut perbedaan nilai *standardized* kejelasan sasaran anggaran dengan nilai *standardized* komitmen organisasi;

e adalah *error*

4. Analisis Data dan Hasil

4.1. Diskripsi Data

Pengumpulan data menggunakan kuesioner. Kuesioner tersebut didistribusikan langsung oleh peneliti atau kurir kepada responden. Jumlah kuesioner yang dikirim kepada responden sebanyak 200 kuesioner. Kuesioner yang kembali sebanyak 147 kuesioner. Kuesioner yang rusak sebanyak 11 kuesioner. Kuesioner yang dapat dianalisis sebanyak 136 kuesioner. Perhitungan tingkat

pengembalian kuesioner disajikan dalam tabel 1. Tingkat pengembalian kuesioner mencapai 68% sehingga melebihi minimal 20% dari kuesioner yang didistribusikan. Dengan demikian, data tersebut sudah mencukup sebagai ukuran sampel untuk tujuan analisis dan telah memiliki sifat-sifat bentuk distribusi normal (Wonacot dan Wonacot, 1995 dalam Abdullah, 2004).

4.2. Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan dengan uji homogenitas data, yaitu dengan melakukan uji korelasi antara skor item-item pertanyaan dengan skor total *(Pearson Correlation)*. Masing-masing item pertanyaan harus berkorelasi positif terhadap skor total pada tingkat signifikansi 1%. Hasil pengujian validitas menunjukkan nilai koefisien korelasi antar item-item pertanyaan, secara statistik, signifikan pada tingkat 1%. Hal ini menunjukkan instrumen tersebut dinyatakan valid. Hasil ini terlampir pada tabel 2.

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menentukan tingkat kepercayaan minimal yang dapat diberikan terhadap kesungguhan jawaban yang diterima. Uji reliabilitas instrumen penelitian dilaksanakan dengan melihat konsistensi koefisien *Cronbach Alpha* untuk semua variabel. Menurut Nunnaly (1978) dalam Ghozali (2002), instrumen penelitian dikatakan handal (*reliable*), jika nilai *Cronbach Alpha* lebih dari 0,6. Berdasarkan tabel 2, nilai *Cronbach Alpha* diketahui lebih besar dari 0,6. Hal ini berarti instrumen penelitian dinyatakan reliabel. Selain itu dapat berarti konsistensi responden dalam menjawab pertanyaan dapat dipercaya sebesar nilai *Cronbach Alpha* tersebut.

4.3. Uji Asumsi Klasik

Penelitian ini menggunakan tiga jenis uji asumsi klasik yang mendasari model analisis regresi, yaitu pengujian multikolinieritas dengan menggunakan nilai *tolerance* dan VIF; pengujian heteroskedastisitas dengan metode *park*; pengujian normalitas dengan menggunakan *normal probability plot*.

Hasil pengujian multikolinieritas pada tabel 3, menunjukkan hasil perhitungan *tolerance* menunjukkan tidak ada variabel yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 10%, yang berarti tidak terjadi multikolinieritas di antara variabel-variabel tersebut. Hasil perhitungan *variance inflation factor* (VIF) menunjukkan hal

yang sama, yaitu tidak satu pun variabel yang menunjukkan nilai VIF di atas 10 yang berarti tidak terjadi multikolinieritas di antara variabel-variabel tersebut (Ghozali, 2002).

Salah satu cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya masalah heteroskedastisitas adalah dengan melakukan uji *park*. Uji *park* dilakukan dengan cara meregres variabel independen dengan nilai logaritma residual yang telah dikuadratkan. Jika hasilnya menunjukkan secara statistik tidak signifikan berarti tidak terdapat heteroskedastisitas dalam model penelitian tersebut (Ghozali, 2002). Tabel 3 memperlihatkan semua variabel independen untuk model penelitian menunjukkan hasil yang tidak signifikan. Hal ini mengindikasikan asumsi homoskedastisitas telah terpenuhi dalam penelitian ini.

Salah satu cara untuk mengetahui normalitas data adalah dengan menggunakan *normal probability plot.* Hasil *normal probability plot* disajikan pada gambar 2. Berdasarkan hasil tersebut, dapat disimpulkan bahwa penelitian ini telah memenuhi asumsi normalitas karena data sesungguhnya mengikuti garis diagonalnya (Ghozali, 2002).

4.4. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis 1, seperti terdapat pada tabel 4, menunjukkan R^2 sebesar 0,107. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan senjangan anggaran hanya bisa dijelaskan oleh variabel independen (kejelasan sasaran anggaran) sebesar 10,7% sedangkan sisanya 89,3% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau F *test* menghasilkan signifikansi p *value* sebesar 0,000 atau $p<0,05$. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen (senjangan anggaran) dengan prediktornya variabel independen (kejelasan sasaran anggaran). Pengujian selanjutnya menunjukkan nilai koefisien kejelasan sasaran anggaran sebesar -0,306 dengan tingkat signifikansi p *value* sebesar 0,000 atau $p<0,05$. Hasil ini menunjukkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah kabupaten dan kota di wilayah propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta.

Selanjutnya, pengujian hipotesis 2 seperti terdapat pada tabel 4, menunjukkan R^2 sebesar 0,268. Hal ini berarti bahwa variasi perubahan senjangan anggaran hanya bisa dijelaskan oleh variabel independen sebesar 26,8% sedangkan

sisanya 74,2% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau F *test* menghasilkan signifikansi p *value* sebesar 0,000 atau p<0,05. Hal ini berarti model regresi dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen (senjangan anggaran) dengan prediktornya variabel independen (kesesuaian kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi). Pengujian selanjutnya menunjukkan nilai koefisien selisih mutlak kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi sebesar -0,232 dengan tingkat signifikansi p *value* sebesar 0,031 atau p<0,05. Hasil ini menunjukkan kesesuaian kejelasan sasaran anggaran dengan komitmen organisasi berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah kabupaten dan kota di wilayah propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil ini mendukung penelitian Darma (2004) yang menyatakan komitmen organisasi berperan sebagai moderasi dalam kaitan anggaran dengan dampaknya.

5. Kesimpulan

Kesimpulan penelitian ini adalah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Selain itu, komitmen organisasi berperan sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran instansi pemerintah daerah.

Keterbatasan penelitian ini sebagai berikut:

1. Penelitian ini menerapkan metode survei yang dilaksanakan dengan pertanyaan tertulis. Hal ini menimbulkan persepsi yang berbeda dari responden dengan keadaan sesungguhnya.
2. Penelitian ini hanya mengambil variabel komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi.
3. Penggunaan *self-rating scale* pada pengukuran variabel penelitian.

Implikasi penelitian yang diharapkan dari penelitian ini adalah:

1. Kejelasan sasaran anggaran harus lebih diperjelas dan dibuat spesifik bagi pelaksana anggaran dalam mengurangi senjangan anggaran di lingkup pemerintah daerah.

2. Komitmen aparat instansi pemerintah daerah perlu dijaga konsistensinya dan perlu ditingkatkan untuk mengurangi senjangan anggaran di lingkup pemerintah daerah.
3. Penelitian mendatang diharapkan dapat menjabarkan desain penelitian yang lebih *fit* dengan variabel pemoderasi dalam kaitannya dengan senjangan anggaran instansi pemerintah daerah.

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 Propinsi Nusa Tenggara Timur. Tesis. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.

Antony, R.N. dan V. Govindarajan. 1998. Management Control System. 9ed. (Richard D Irwin, Mc. Grawhill).

Asnawi, M. 1997. Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi dan Keterlibatan Pekerjaan Pengaruhnya terhadap Senjangan Anggaran. Tesis. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.

Bastian, I. 2001. Akuntansi Sektor Publik di Indonesia. Edisi I. (BPFE UGM, Yogyakarta).

BPKP. 1998. Pengukuran Kinerja: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Jakarta

Brownell, P. 1982. A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. The Accounting Review. Vol. LVII (4). October: 766-777.

Brownell, P. dan M. McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. The Acccounting Review. Vol. LXI(4). October: 587-600.

Charlos, P. dan M. C. C. Poon. 2000. Participation and Performance in Capital Budgeting Teams. Behavioral Research In Accounting. Vol 12. 197-229.

Chong, V. K. dan K. M. Chong. 2002. Budget Goal Commitment and Informational Effect of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach. Behavioral Research In Accounting. Vol 14. 65-86.

Chow, C.W; J. C. Cooper; dan S. W. Waller. 1988. Participative Budgeting Effect of a Truth-Inducing Pay Sheme and Information Asymetry on Slack and Performance. The Accounting Review. No 1, January: 111-122.

Connor, N. G. 1995. The Influence of Organizational Culture on The Usefullness of Budget Participation by Singaporean-Chinese Managers. Accounting Organizations and Society. Vol 20 (5). 383-403.

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.

Dunk, A. S. 1993. The Effects of Job-Related Tension on Managerial Performance in Participative Budgetary Settings. Accounting Organizations and Society. Vol 18 (7). 575-585.

Dunk, A. S. 1993. The Effects of Budget Emphasis and Information Asymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack. The Accounting Review. 63. Januari: 400-410.

Dwianasari, R. 2004. Pengaruh Hubungan Antara Struktur Desentralisasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Dinas dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening. Tesis. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.

Fahrianta, R.W. dan I. Ghozali. 2002. Pengaruh Tidak Langsung Sistem Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Motivasi Sebagai Variabel Intervening. Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen dan Ekonomi. Vol II (1). Februari: 77-113.

Frucot, V. dan W. T. Shearon., 1991. Budgetary Parcipation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction. The Accounting Review. Vol 66 (1). Januari: 80-99.

Ghozali, I. 2002. Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS. (BP Undip).

Halim, A., A. Tjahyono., dan M. F. Husien., 2000. Sistem Pengendalian Manajemen. Edisi Revisi. Yogyakarta. (UPP AMP YKPN).

Halim, A. 2001. Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah. Edisi Pertama. (UPP AMP YKPN).

Indriantoro, N. 2000. An Empirical Study of Locus of Control and Cultural Dimentions as Moderating Variables of Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia. Vol 15 (1). Januari: 97-114

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

Jones, R. dan M. Pendlebury., 1996. Public Sector Accounting. Fourth Edition. (Pitman Publishing, London).

Kenis, I. 1979. Effects on Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance. The Accounting Review LIV (4). 707-721.

Kluvers, R. 2001. Program Budgeting and Accountability in Local Goverment. Australian Journal of Public Administration. Vol 60 (2). Juni: 35-43.

Lucyanda, J. 2001. Hubungan Antara Anggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial: Peran Locus of Control Sebagai Variabel Moderating dan Motivasi Sebagai Variabel Intervening. Tesis. Program Pasca Sarja. UGM: Yogyakarta.

Mardiasmo. 2002a. Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah. Edisi Pertama. (Penerbit Andi Yogyakarta).

Mardiasmo. 2002b. Akuntansi Sektor Publik. Edisi Pertama. (Penerbit Andi Yogyakarta).

McClurg, L.N. 1999. Organizational Commitment in The Temporary Help Service Industry. Journal of Applied Management Studies. 5-26

Nouri, H. dan R. J. Parker. 1996. The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. Behavioral Research In Accounting. Vol 8. 74-90.

Rasuli, M. 2002. Hubungan Dua Konsekuensi Pengendalian Anggaran: Penciptaan Slack Anggaran dan Orientasi Manajerial Berjangka Pendek. Tesis. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.

Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 22 Tahun 1999. tentang Pemerintah Daerah.

Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 25 Tahun 1999. tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.

Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 32 Tahun 2004. tentang Pemerintah Daerah.

Republik Indonesia. Undang-Undang RI No. 33 Tahun 2004. tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.

Riyadi, S. 1998. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. Tesis. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.

Riyanto, B. 2003. Model Kontijensi Sistem Pengendalian: Integrasi dan Ekstensi untuk Future Research. KOMPAK: Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Sistem Informasi FE UTY Yogyakarta. No: 9. April. 330-342.

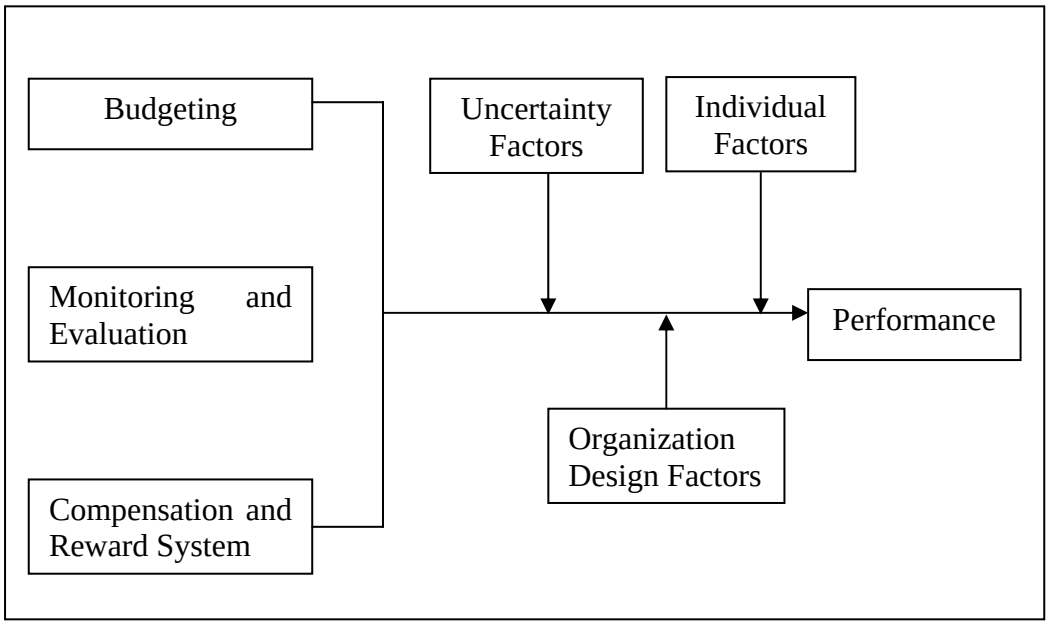
Saprudin. 2001. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan Terhadap Efektifitas Sistem Pengendalian Manajemen Pada Rumah Sakit Daerah di Indonesia. Tesis. Program Pasca Sarjana. UGM: Yogyakarta.

Wentzel, K. 2002. The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers Performance in a Budget Setting. Behavioral Research In Accounting. Vol 14. 247-271.

Yuhertiana, I. 2003. Principal-Agent Theory dalam Proses Perencanaan Anggaran Sektor Publik. KOMPAK: Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Sistem Informasi FE UTY Yogyakarta. No: 9. April. 403-422.

LAMPIRAN

Gambar 1
Contingency Model of Management Control (Riyanto, 2003)



Tabel 1
Analisis Tingkat Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Persentase
Kuesioner yang dikirim	200	100%
Kuesioner yang tidak kembali	(53)	26%
Kuesioner yang kembali	147	74%
Kuesioner yang kembali tetapi rusak	(11)	6%
Kuesioner yang dapat dianalisis	136	68%

Tabel 2
Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas

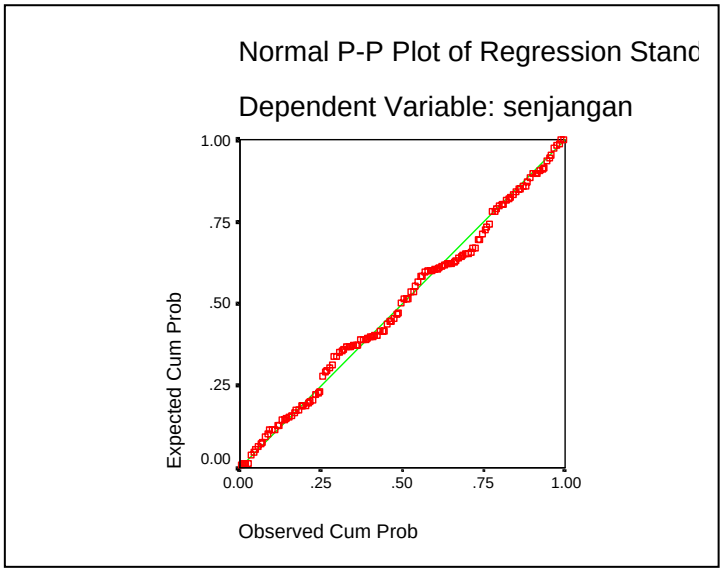
	Pearson	Cronbach Alpha
Kejelasan Sasaran Anggaran	0,364-0,799*	0,7329
Komitmen Organisasi	0,212-0,513*	0,8795
Senjangan Anggaran	0,389-0,714*	0,8063

*signifikan 0,01

Tabel 3
Uji Asumsi Klasik

	Tolerance	VIF	Uji Park (sig)
Kejelasan Sasaran Anggaran	0,730	1,368	0,213
Komitmen Organisasi	0,735	1,361	0,870
Senjangan Anggaran	0,944	1,006	0,167

Gambar 2
Uji Normalitas



Tabel 4
Uji Hipotesis

		Koefisien	P-Value	R^2	F
Ha1	Ksa	- 0,306	0,000	0,107	p=0,00
Ha2	Zscore(Ksa)	- 0,110	0,050	0,268	p=0,00
	Zscore(O)	- 0,387	0,000		
	ABSZKsa_ZO	- 0,232	0,031		