

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN, KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP
SENJANGAN ANGGARAN DENGAN *LOCUS OF CONTROL* SEBAGAI VARIABEL
MODERASI**

Andi Muh Sofian Assaury Yahya
Dosen STIE-LPI Makassar
sofianassauryyahya@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji, 1) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, 2) pengaruh komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran, 3) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh *locus of control*, 4) pengaruh komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh *locus of control*. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif yang menggunakan pendekatan kausal dengan jenis data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh dari hasil penyebaran kuesioner dan di ukur menggunakan skala *likert* lima point. Populasi penelitian ini adalah 55 OPD di Pemerintah Kota Makassar dengan jumlah responden sebanyak 90. Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*. Metode analisis yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan bantuan aplikasi SPSS.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa 1) partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, 2) komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, 3) partisipasi anggaran berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh *locus of control*, 4) komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh *locus of control*.

Katakunci: Senjangan Anggaran, Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi, *Locus Of Control*

PENDAHULUAN

Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politis, anggaran daerah diatur oleh pemerintah daerah itu sendiri dan disahkan oleh DPRD. Anggaran tidak hanya penting untuk perusahaan swasta tetapi juga penting dalam pelaksanaan program-program operasional pemerintah. proses penganggaran Organisasi pemerintah harus dapat mengakomodir berbagai usulan usulan yang telah disampaikan oleh masyarakat sesuai dengan prioritas kebutuhan di daerah dan benar-benar memfokuskan tujuan untuk kesejahteraan masyarakat bukan untuk kepentingan pribadi atau golongan semata, hal ini mendukung konsep *agency theory* yang memposisikan pemerintah daerah sebagai agent dan rakyat yang diwakili oleh DPRD sebagai principal.

Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak partisipasi, Penganggaran pada pemda dimulai dari tahap penyusunan Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) yang merupakan penjabaran dari Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah/RPJMD dengan menggunakan bahan dari Rencana Kerja Organisasi Kerja Perangkat Daerah (Renja OPD) (Peraturan Pemerintah nomor: 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah). Sedangkan tahap penganggaran pada tingkat unit kerja atau Organisasi Kerja Perangkat Daerah (OPD) terdiri dari tahap penyusunan Rencana Strategi (Renstra) OPD, Rencana Kerja (Renja) OPD dan penyusunan Rencana Kerja Anggaran (RKA) OPD. Pada tahap penyusunan Rencana Kerja Anggaran (RKA) OPD ini, masing-masing OPD mengusulkan rancangan anggaran kegiatan yang akan dilaksanakan dalam satu tahun anggaran berdasarkan Pedoman Penyusunan RKA-OPD yang diterbitkan oleh Kepala Daerah. Proses penganggaran di lingkungan OPD melibatkan banyak pegawai (staf, pejabat eselon 4 hingga pejabat eselon yang ada dalam OPD tersebut.

Dorongan untuk melakukan senjangan anggaran juga terjadi pada intern Pemda,

dimana pejabat OPD melakukannya demi jenjang karir yang lebih baik di masa mendatang. Selain itu, senjangan anggaran juga sering terjadi pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah, karena penyusunan anggaran didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004). Senjangan anggaran akan berdampak pada kesalahan alokasi sumber daya dan bias dalam evaluasi kinerja eksekutif pada unit pertanggungjawabannya.

Fenomena senjangan anggaran banyak terjadi pada Pemerintah Kota Metro misalnya pada kota Makassar Terdapat 18 Organisasi Perangkat Daerah (OPD) masuk kategori rendah (zona merah) dengan capaian realisasi keuangan dan fisik dibawah 75 persen. Sedangkan 44 OPD masuk dalam kategori tinggi yakni diatas 76 persen. hal tersebut terungkap pada saat rapat monitoring dan evaluasi program kegiatan APBD Kota Makassar Triwulan IV Tahun Anggaran 2018, digelar Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (Bappeda) Kota Makassar, diruang Sipakatau Lantai II kantor walikota makassar, Rabu (19/12/2018) Pasalnya, masih ada sekitar Rp888 Miliar anggaran belanja langsung OPD yang belum terpakai. Dari 62 OPD lingkup Pemerintah Kota Makassar.

Alhasil, ada tiga OPD yang mempunyai pengelolah anggaran yang cukup besar yakni Dinas Pendidikan, Dinas Pekerjaan Umum dan Dinas Kesehatan masuk zona merah. Untuk Dinas Pendidikan, dengan total anggaran Rp242,5 Miliar, realisasi keuangan baru mencapai 64,32 persen dengan capaian fisik 85,98 persen. Disdik masih memiliki sisa anggaran Rp86.5 Miliar. Sementara, untuk Dinas Kesehatan, dengan total anggaran Rp 396, 7 Miliar, realisasi keuangan baru mencapai 72,89 persen. Sementara realisasi fisiknya berada diangka 91.82 persen. Sehingga Dinkes masih memiliki sisa anggaran sebanyak Rp107 Miliar. Selain itu, untuk Dinas PU mengelolah anggaran sekitar Rp 757,2 Miliar namun hingga 30 November 2018, realisasi keuangannya baru mencapai Rp 316.2 Miliar atau sekitar 41,77 persen, sementara fisiknya sudah mencapai 66,29 persen. Dimana sisa anggaran Rp 440,9 Miliar.

Partisipasi anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan prestasi (kinerja) yang pada akhirnya dapat meningkatkan efektivitas suatu organisasi. Adapun partisipasi mendorong setiap manajer untuk meningkatkan prestasinya dan bekerja lebih keras dan menganggap bahwa target organisasi merupakan target pribadinya (Bambang, 2002).

Komitmen organisasi menunjukkan tingkat keterikatan individu kepada organisasi yang dicerminkan dengan adanya keyakinan dan ingin mempertahankan keikutsertaan dalam organisasi tersebut (Soejoso, 2004). *Locus Of Control* adalah salah satu karakteristik kepribadian yang terdapat dalam diri tiap-tiap orang yang mempengaruhi bagaimana individu tersebut mengartikan atau mempresepsikan peristiwa yang dihadapinya. Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran. Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi anggaran, komitmen dengan senjangan anggaran (*budgetary slack*).

TINJAUAN PUSTAKA

Agency Theory

Penjelasan konsep senjangan dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktik senjangan anggaran dalam *prespektif agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara *agent* dengan *principal* yang timbul ketika setiap pihak untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya. *Agency theory* menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan, Anthony dan Govindarajan, 1998 dalam Latuheru, 2005.

Teori Kontijensi

Teori kontijensi menjelaskan bahwa desain dan sistem pengendalian bergantung pada konteks organisasi dimana pengendalian tersebut dilakukan. Pendekatan kontijensi merupakan sebuah aplikasi konsep yang menyatakan bahwa tidak ada suatu sistem kontrol terbaik yang dapat diterapkan untuk semua organisasi dan penerapan sistem yang tepat harus memandang adanya keterlibatan variabel kontekstual dimana organisasi tersebut berada.

Senjangan Anggaran

Falikhatun (2007) mengemukakan, senjangan anggaran terjadi jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya. Dewi (2008) menyatakan ada tiga indikator dalam senjangan anggaran yaitu:

1. Perbedaan jumlah dengan estimasi terbaik
2. Target anggaran
3. Kondisilingkungan

Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut, Mulyadi (2001). Partisipasi pimpinan dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana pimpinan dinilai kinerjanya, serta keterlibatan pimpinan dalam mengkoordinasikan anggotanya. Hansen dan Mowen (2009) ada tiga masalah yang timbul yang menjadi kelemahan partisipasi anggaran antara lain:

1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi terlalurendah
2. Membuat kelonggaran dalam anggaran
3. Partisipasi semu (*pseudoparticipation*)

Komitmen Organisasi

Robbins dan Judge (2007) menyatakan bahwa komitmen organisasi (*organization Commitment*) merupakan suatu keadaan dimana seorang karyawan memihak terhadap tujuan-tujuan organisasi serta memiliki keinginan untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi tersebut. Cook dan Wall (1980) dalam Latuheru (2006) adalah:

- 1) Loyalitas pada organisasi
- 2) Hasrat untuk bertahan menjadi bagian dari organisasi
- 3) Keinginan untuk bekerja keras
- 4) *Affective commitment*
- 5) Loyalitas dalam bekerja

Locus Of Control

Hapsari (2010) menyatakan bahwa *locus of control* ialah keyakinan yang dimiliki oleh setiap individu dalam mengendalikan setiap kejadian yang dialaminya. *Locus of control* dapat dilihat dari dua dimensi yang berbeda yakni *locus of control internal* dan *locus of control eksternal*. Rotler dalam Robbins (1998) terdapat tiga indikator utama dalam *locus of control* yaitu:

1. Kepercayaan akan adanya takdir
2. Kepercayaan diri
3. Usaha atau kerja keras

Hipotesis Penelitian

Berdasarkan uraian masalah dan landasan teori yang dipaparkan pada penjelasan sebelumnya maka peneliti menarik hipotesis sebagai berikut

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

H₂: Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H₃: Partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh *locus of control*.

H₄: Komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran yang

dimoderasi oleh *locus of control*

METODE PENELITIAN

Metode Analisis

Data Uji Instrumen

a. Uji Validitas (*test of validity*)

Uji validitas berguna untuk menentukan seberapa cermat suatu alat melakukan fungsi ukurannya, jika $t_{hitung} > t_{tabel}$ maka item tersebut dinyatakan valid dan dapat digunakan dalam analisis selanjutnya.

b. Uji Reliabilitas (*test of reliability*)

Kriteria penilaian uji reliabilitas menurut Ghozali (2006) adalah: Suatu konstruk atau variabel dinyatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* $> 0,6$.

Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas Residual

Uji normalitas dilakukan dengan metode *kolmogorov sminov* dengan melihat nilai signifikansi pada 0,05. Jika nilai signifikansi yang dihasilkan $\geq 0,05$ maka data berdistribusi normal.

b. Uji Multikolinieritas

Untuk menguji adanya multikolinieritas dapat dilihat melalui nilai *variance inflation factor (VIF)* dan *tolerance*. Jika $VIF < 10$ dan *tolerance* $> 0,1$ maka tidak terjadi multikolinieritas.

c. Uji Heteroskedastisitas

Dalam uji ini, apabila hasil $sig > 0,05$ maka tidak terdapat gejala heteroskedastisitas, model yang baik adalah tidak terjadi heteroskedastisitas.

Analisis Regresi Berganda

Model analisis data dan uji hipotesis dalam penelitian ini adalah model analisis regresi moderasi interaksi (*Moderated Regression Analysis*). Analisis regresi ini merupakan aplikasi khusus regresi linier berganda yang mana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen). Secara sistematis diperoleh persamaan regresi:

Keterangan :

Y = Senjangan Anggaran(SA)

a = Konstantas

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$ = Koefisien Regresi

X_1 = Partisipasi Anggaran(PA)

X_2 = Komitmen Organisasi(KO)

X_3 = *Locus Of Control*(LOC)

$X_1 * X_3$ = Interaksi Partisipasi Anggaran dengan *Locus of Control*

e = Standar Error

a. Koefisien determinasi

Koefisien determinasi merupakan besarnya kontribusi variabel bebas terhadap variabel terikatnya. Semakin tinggi koefisien determinasi, semakin tinggi kemampuan variabel bebas dalam menjelaskan variasi perubahan pada variabel terikatnya (Suliyanto, 2011:55).

b. Uji kelayakan model F (*F-test*)

Uji F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel bebas dalam model berpengaruh secara bersama-sama terhadap variabel terikat. Dengan ketentuan bahwa jika $p \text{ value} < (\alpha) = 0,05$ dan $f_{hitung} > f_{tabel}$, berarti model tersebut signifikan dan bisa digunakan untuk menguji hipotesis. Dasar pengambilan keputusan adalah :

1) Jika $F_{hitung} > F_{tabel}$, maka H_a diterima dan H_0 ditolak

2) Jika $F_{hitung} < F_{tabel}$, maka H_a ditolak dan H_0 diterima

c. Uji hipotesis (Uji T)

Uji *t* dilakukan untuk menguji hipotesis atau pengaruh secara parsial (per variabel bebas) terhadap variabel terikat, Apabila tingkat signifikansi $t \leq 0,05$ maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini diterima (Suliyanto, 2011:67).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Pengujian Instrumen Penelitian

a. Uji Validitas

Berdasarkan hasil pengolahan data didapatkan bahwa nilai *Corrected Item- Total Corrected* untuk masing-masing item variabel X_1, X_2, X_3 dan Y semuanya di atas r_{tabel} . Maka disimpulkan bahwa semua item pernyataan dalam variabel penelitian semuanya valid.

b. Uji Reliabilitas

Berdasarkan pengujian diketahui bahwa masing-masing variabel dalam penelitian memiliki nilai *Cronbach's alpha* di atas 0,60, dengan demikian semua instrumen yang digunakan dalam penelitian ini *reliable*.

Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas Residual

Dalam penelitian ini uji normalitas residual menggunakan metode *Kolmogorov Smirnov* untuk mendeteksi terpenuhi atau tidaknya uji normalitas dengan ketentuan bila signifikansi tiap variabel lebih besar atau sama dengan 0,05 maka berdistribusi normal. Berdasarkan hasil pengujian diketahui bahwa nilai probabilitas $\geq 0,05$ yaitu sebesar 0,502 maka dapat disimpulkan bahwa semua data dalam penelitian ini normal. Hasil pengujian dapat di lihat pada tabel di bawah ini:

Tabel Uji Normalitas Residual

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		90
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0E-7
	Std. Deviation	2.31002919
	Absolute	.087
Most Extreme Differences	Positive	.052
	Negative	-.087
Kolmogorov-Smirnov Z		.826
Asymp. Sig. (2-tailed)		.502

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber : Data Primer Diolah, 2019

b. Uji Multikolinieritas

Dari hasil pengujian diketahui bahwa nilai *variance inflation factor (VIF)* untuk masing-masing variabel bebas pada penelitian ini kurang dari 10 dan *tolerance* berada di atas 0.1. Sehingga tidak adanya korelasi antara sesama variabel bebas dalam model regresi sehingga tidak terdapat masalah multikolinieritas. Hasil pengujian multikolinieritas dapat di lihat pada tabel sebagai berikut :

Tabel Uji Multikolinieritas
Coefficients^a

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1		
(Constant)		
PA(X1)	.975	1.026
KO(X2)	.978	1.022
LOC (X3)	.992	1.008

a. Dependent Variable:SA

Sumber : Data Primer Diolah, 2019

c. Uji Heterokedastisitas

Untuk mendeteksi adanya heterokedastisitas diuji dengan menggunakan metode *glejser*. Pengujian ini membandingkan nilai signifikan dari masing-masing variabel. Jika signifikan di atas 0,05 atau 5% berarti model regresi tidak mengandung adanya heterokedastisitas. Berdasarkan hasil pengujian diketahui bahwa tingkat signifikan masing-masing variabel pada penelitian ini lebih besar dari $\alpha = 0,05$, yang berarti bahwa model yang digunakan dalam penelitian ini baik, karena tidak terjadi heterokedastisitas.

Hasil Statistik Deskriptif

Hasil pengujian statistik deskriptif dapat dilihat pada di bawah ini :

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Partisipasi Anggaran	90	16	22	19.32	1.841
Komitmen organisasi	90	18	24	21.40	2.092
Locus Of Control	90	30	40	35.83	2.670
Senjangan Anggaran	90	19	29	26.21	2.524
Valid N (listwise)	90				

Sumber : Data Primer Diolah, 2019

Moderated Regression Analysis (MRA) dan Pengujian Hipotesis

Analisis regresi berganda dilakukan dengan membandingkan t_{hitung} dengan t_{tabel} dan nilai signifikan dengan α (*alpha*) yang diajukan yaitu 95% atau $\alpha = 0,05$. Secara rinci hasil pengujian regresi berganda dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel Uji Moderated Regression Analysis (MRA)
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1					
(Constant)	45.240	49.006		.923	.359
PA	4.041	1.902	2.947	2.125	.037
KO	-	1.632	-3.318	-	.01
LO	4.002	1.365	-.777	2.453	.6
C	-			-	.59
	.735			.538	.2
PA * LOC	-.100	.053	-3.423	-1.901	.061
KO * LOC	.110	.045	4.215	2.430	.017

a. Dependent Variable:SA

Sumber : Data Primer Diolah, 2019

Hasil persamaan regresi di atas dapat dijelaskan bahwa :

- 1) Nilai konstanta (a) sebesar 45,240 yang berarti bahwa apabila tidak ada perubahan pada partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan *locus of control* maka senjangan anggaran sebesar 45,240.
- 2) Koefisien partisipasi anggaran sebesar 4,041. Mengindikasikan bahwa setiap peningkatan peran partisipasi anggaran akan meningkatkan terjadinya senjangan anggaran sebesar 4,041.
- 3) Koefisien komitmen organisasi sebesar -4,002 mengindikasikan bahwa setiap peningkatan peran komitmen organisasi akan menurunkan terjadinya senjangan anggaran sebesar -4,002.
- 4) Koefisien interaksi antara partisipasi anggaran dengan *locus of control* sebesar -0,100. Mengindikasikan bahwa setiap peningkatan peran interaksi partisipasi anggaran dengan *locus of control* akan mengakibatkan penurunan terjadinya senjangan anggaran -0,100.
- 5) Koefisien interaksi komitmen organisasi dengan *locus of control* sebesar 0,110. Mengindikasikan bahwa setiap penurunan peran interaksi komitmen organisasi dengan *locus of control* akan mengakibatkan peningkatan terjadinya senjangan anggaran sebesar 0,110.

Hasil Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien Determinasi bertujuan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variabel dependen. Nilai koefisien determinasi dapat dilihat pada bagian *Adjusted R Square* pada tabel di bawah ini.

Tabel Uji Koefisien Determinasi

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.496 ^a	.246	.201	2.256

a. Predictors: (Constant), KO * LOC, PA, LOC, KO, PA *LOC

Sumber : Data Primer di Olah, 2019

Berdasarkan hasil pengujian pada tabel di atas menunjukkan nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,201. Yang artinya bahwa kontribusi variabel partisipasi anggaran (X₁), komitmen organisasi (X₂) dan *locus of control* (X₃) dan interaksi antara partisipasi anggaran dengan *locus of control* serta interaksi antara komitmen organisasi dengan *locus of control* adalah sebesar 0,201 atau 20,1%. Sedangkan sisanya sebesar 79,9% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Uji F (uji kelayakan) dilakukan untuk menguji apakah variabel independen secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen atau tidak serta untuk menguji apakah model yang digunakan sudah *fix* atau belum. Dengan ketentuan bahwa jika signifikan $p \text{ value} \leq \alpha = 0,05$ dan $F_{\text{hitung}} \geq F_{\text{tabel}}$, berarti model tersebut signifikan dan bisa digunakan untuk menguji hipotesis. Hasil uji kelayakan (uji F) dapat dilihat pada tabel di bawah ini :

Tabel Uji Kelayakan Model

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	139.407	5	27.881	5.477	.000 ^b
Residual	427.582	84	5.090		
Total	566.989	89			

a. Dependent Variable:SA

b. Predictors: (Constant), KO * LOC, PA, LOC, KO, PA *LOC

Berdasarkan hasil pengujian diketahui bahwa nilai signifikan $p \text{ value} \leq \alpha$ (*alpha*) yaitu $0,000 \leq 0,05$, dan $F_{\text{hitung}} \geq F_{\text{tabel}}$ yaitu $5,477 \geq 2,705$. Berarti model yang digunakan dalam penelitian ini sudah layak (*fix*). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis dalam penelitian ini diterima atau H_a diterima dan H₀ ditolak.

PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil analisis statistik yang dilakukan dalam penelitian ini diketahui bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi bawahan yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran maka semakin tinggi bawahan berkesempatan untuk melakukan senjangan anggaran. Dengan demikian diketahui bahwa tingkat partisipasi bawahan pada masing-masing OPD di pemerintah daerah Kota Makassar dalam proses penyusunan anggaran semakin tinggi.

Hasil penelitian ini konsisten dengan beberapa penelitian sebelumnya, yaitu penelitian yang dilakukan oleh Tambunan dan Kurniawan, (2014). Hapsari, (2015) juga menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*. Desmayani dan Suardhika, (2016) juga menunjukkan hasil penelitian yang sama, yaitu penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*.

Berdasarkan hasil analisis statistik yang dilakukan dalam penelitian ini diketahui bahwa komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Hal ini yang berarti bahwa organisasi yang memiliki komitmen organisasi tinggi akan mendorong individu yang berada dalam organisasi tersebut bekerja sesuai dengan tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Hasil ini menunjukkan bahwa pada OPD pemerintah daerah Kota Makassar memiliki komitmen organisasi tinggi.

Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan Tjahjanti, (2004) dan Nitiari (2014), yang menunjukkan bahwa komitmen organisasi dengan senjangan anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan.

Berdasarkan hasil analisis statistik yang telah dilakukan dalam penelitian ini diketahui bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh *locus of control*. Hasil tersebut menunjukkan bahwa jika bawahan yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran memiliki *locus of control* internal yang baik maka bawahan tidak akan melakukan senjangan anggaran atas keterlibatannya dalam proses penyusunan anggaran. Sedangkan bawahan yang memiliki *locus of control* internal yang tidak baik akan mencari kesempatan untuk melakukan senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan Erawati (2015), yang menyatakan bahwa *locus of control* memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Sedangkan penelitian yang dilakukan Sosiawan (2014) juga menunjukkan hasil bahwa *locus of control* berpengaruh signifikan dan negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh *locus of control*. Hasil tersebut menunjukkan bahwa jika bawahan yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran memiliki *locus of control* internal yang baik maka bawahan tidak akan melakukan senjangan anggaran atas keterlibatannya dalam proses penyusunan anggaran. Sedangkan bawahan yang memiliki *locus of control* internal yang tidak baik akan mencari kesempatan untuk melakukan senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan Erawati (2015), yang menyatakan bahwa *locus of control* memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Sedangkan penelitian yang dilakukan Sosiawan (2014) juga menunjukkan hasil bahwa *locus of control* berpengaruh signifikan dan negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

Berdasarkan hasil analisis statistik yang dilakukan dalam penelitian ini diketahui bahwa *locus of control* mampu memoderasi hubungan antara komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa individu dengan *locus of control* yang baik pada suatu organisasi akan membuat organisasi memiliki komitmen yang tinggi. Dengan demikian diketahui bahwa pada OPD pemerintah daerah Kota Makassar memiliki individu dengan *locus of control* yang baik sehingga menjadikan organisasi dengan komitmen yang tinggi, dan apabila di ikutsertakan dalam proses partisipasi anggaran maka senjangan anggaran tidak akan terjadi

KSIMPULAN DAN SARAN

Simpulan dari penelitian ini adalah : (1) Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan

signifikan terhadap senjangan anggaran. (2) Komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. (3) Partisipasi anggaran berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap senjangan anggaran yang di moderasi oleh *locus of control*. Sehingga *locus of control* bukan sebagai variabel moderasi dalam penelitian ini. (4) Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh *locus of control*.

Berdasarkan hasil penelitian yang disimpulkan, maka peneliti menyarankan. 1) Untuk pemerintah daerah kota Makassar, apabila melibatkan organisasi untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran tetap mempertimbangkan komitmen organisasi yang tinggi, yang dimiliki organisasi sehingga tidak terjadi penyalahgunaan anggaran daerah. 2) Bagi peneliti lain yang tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul yang sama maka peneliti menyarankan untuk menambahkan dan mengkonstruksi variabel lain, karena dari model penelitian yang digunakan hasilnya menunjukkan lebih besar pengaruh dari variabel-variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini, misalnya kapasitas individu dan ketidakpastian lingkungan.

DAFTAR PUSTAKA

- Bambang. 2002. Akuntansi Manajemen Suatu Sudut Pandang. Yogyakarta: BPFE Yogyakarta.
- Darlis. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Kasus pada Perguruan Tinggi Swasta di DI Yogyakarta). Skripsi Program S-1. Universitas Islam Indonesia.
- Dewi. 2008. Pengaruh *Budgetary Goal Characteristic* terhadap Senjangan Anggaran: Instansi Pemerintah Daerah Kota Padang. Skripsi. Universitas Negeri Padang.
- Erawati. 2016. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Dan *Budgetary Slack* Dengan *Locus Of Control* Sebagai Variabel Pemoderasi.
- Erni. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Ganesha 2 (1)*.
- Erina dan Suartana. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, dan Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana. Vol. 15.2. hal973-1000*.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan *Group Cohesiveness* Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan *Budgetary Slack*. *Symposium Nasional Akuntansi X*.
- Faujiah. 2007. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran. *Jurnal Infestasi. Vol. Nomor 1*.
- Ghozali. 2006. Aplikasi Analisis Multivariat Dengan Program SPSS. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hapsari. 2010. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi dan *Locus Of Control* Sebagai Variabel Moderating (Studi Kasus Pada PT. Adhi Karya (Persero) Tbk. Divisi Konstruksi I). Skripsi S-1. Universitas Diponegoro
- Hansen dan Mowen. 2009. "Akuntansi Manajemen" Edisi 8, Jilid 1, Salemba Empat. Jakarta
- Ikhsan dan Ishak. 2005. Akuntansi Keprilakuan. Medan. Salemba Empat
- Kartika. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran. *Kajian Akuntansi. Vol 2. Hal 39-70. ISSN.1979-4886*.

