

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN MOTIVASI TERHADAP KESENJANGAN ANGGARAN
DENGAN *GOOD GOVERNANCE* SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
PADA KEPALA SKPD PROVINSI JAMBI**

Mohammad Orinaldi¹⁾, H. Syamsurijal Tan, Wirmie Eka Putra²⁾

¹⁾*Alumni Magister Ilmu Akuntansi Pascasarjana Universitas Jambi Tahun 2015*

²⁾*Dosen Pembimbing*

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of budgetary participation and motivation of the budgetary slack and the influence of participants' motivation towards the budget and budgetary slack are moderated by good governance. The object of this research is the 39 Local Government Unit Head of Jambi Province. Analytical methods used are Moderated Regression Analysis (MRA) to test the effect of independent variables on the dependent variable is moderated by moderating variables. The results showed that budget participation and motivation proved to affect the budgetary slack, while good governance is not shown to moderate the effect of budgetary participation and motivation of the budgetary slack.

Keywords: *Budget Participation, Motivation, Budgetary Slack, Good Governance*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran dan motivasi terhadap kesenjangan anggaran dan pengaruh partisipasi anggaran dan motivasi terhadap kesenjangan anggaran yang dimoderasi oleh *good governance*. Objek dalam penelitian ini adalah 39 Kepala Satuan Kerja Pemerintah Daerah Provinsi Jambi. Metode analisis yang digunakan adalah Moderated Regression Analysis (MRA) untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen yang dimoderasi oleh variabel pemoderasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan motivasi terbukti berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran, sedangkan *good governance* tidak terbukti memoderasi pengaruh antara partisipasi anggaran dan motivasi terhadap kesenjangan anggaran.

Kata Kunci: *Partisipasi Anggaran, Motivasi, Kesenjangan Anggaran, Good Governance*

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah, serta Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah merupakan undang-undang yang memberikan pengaruh terhadap otonomi daerah. Otonomi kepada daerah didasari oleh asas desentralisasi dalam wujud otonomi yang bersifat luas, nyata dan bertanggungjawab. Otonomi tersebut dikatakan bersifat luas karena kewenangan berada pada daerah dan bersifat nyata karena memerlukan kewenangan untuk menyelenggarakan, tumbuh, hidup dan berkembang di daerah. Sedangkan disebut bertanggungjawab karena pemerintah pusat telah menyerahkan kewenangan kepada daerah demi pencapaian tujuan otonomi daerah (Herminingsih, 2009).

Dalam rangka pertanggungjawaban publik, pemerintah daerah harus melakukan optimalisasi anggaran yang dilakukan secara ekonomis, efisien, dan efektif (*Value for Money*) untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat (Fathillah dalam Hermaningsih 2009). Anggaran merupakan alat penting dalam melakukan perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam suatu organisasi. Anggaran adalah kebutuhan yang sangat penting dalam suatu organisasi. Anggaran dirancang untuk dijadikan pedoman sekaligus tolak ukur kinerja bagi seluruh kegiatan yang akan dilaksanakan, dan anggaran juga digunakan sebagai alat koordinasi untuk pelaksanaan kegiatan tersebut. Penganggaran pada dasarnya merupakan proses dimana peran pimpinan satuan kerja dalam menetapkan dan melaksanakan program kegiatan. Dalam proses penganggaran itu sendiri dibutuhkan kerjasama pimpinan satuan kerja di organisasi pemerintah itu sendiri dan struktur organisasi satuan kerja menunjukkan tanggungjawab bagi setiap pelaksana anggaran. Setiap pelaksana bertanggungjawab untuk mempersiapkan dan mengelola anggarannya masing-masing (Anthony dan Govindarajan, 2001).

Dunk dan Nouri (1998) menyatakan bahwa pihak manajemen sebagai penyusun sekaligus pelaksana dari anggaran tersebut mempunyai kesempatan untuk melakukan tindakan yang mempengaruhi isi dari anggaran yang akan ditetapkan. Melalui kesempatan tersebut digunakan oleh pihak manajemen untuk mencapai keuntungan pribadi, khususnya dalam rangka memperoleh kompensasi atas kinerja anggaran divisinya (Schiff dan Lewin, 1970).

Motivasi kompensasi dapat membuat pihak manajemen sebagai salah satu pembuat anggaran cenderung menganggarkan pendapatan lebih rendah dan pengeluaran lebih tinggi dengan tujuan agar mudah dicapai. Hal ini sesuai dengan teori agensi yang mengasumsikan bahwa setiap individu bertindak untuk kepentingan mereka sendiri. Perilaku yang dilakukan

oleh pihak manajemen dengan menganggarkan pendapatan lebih rendah dan pengeluaran lebih tinggi dengan tujuan agar mudah dicapai disebut juga kesenjangan anggaran (Anthony dan Govindarajan, 2001).

Kesenjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi tugas tersebut. Kesenjangan anggaran diciptakan dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah, mengestimasi biaya lebih tinggi, atau menyatakan terlalu tinggi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output (Ikhsan dan Ishak, 2005).

Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) seringkali menghadapi permasalahan yang berkaitan dengan anggaran, seperti timbulnya *over* (SiLPA) atau *under budget* (SikPA). Keberhasilan pelaksanaan anggaran ditentukan oleh penyusunan anggaran itu sendiri. Penyusunan anggaran melibatkan kepala SKPD yang bertanggungjawab terhadap pengendalian belanja anggaran dikarenakan kepala SKPD merupakan pihak yang mengetahui data yang berkaitan dengan penyediaan anggaran. Ketersediaan data dalam anggaran sangat penting dikarenakan anggaran tersebut pada akhirnya digunakan untuk mengendalikan dan mengevaluasi aktivitas seorang kepala SKPD. Pendekatan yang dianggap paling efektif dalam penyusunan anggaran adalah pendekatan yang dibuat dengan kerjasama dan partisipasi penuh oleh kepala SKPD dari semua tingkatan (Garrison dan Noreen, 2003).

Good governance (tata pemerintahan yang baik) sudah lama menjadi mimpi buruk banyak orang di Indonesia. Kendati pemahaman mereka tentang *good governance* berbeda-beda, namun setidaknya sebagian besar dari mereka membayangkan bahwa dengan *good governance* mereka akan dapat memiliki kualitas pemerintahan yang lebih baik. Banyak di antara mereka membayangkan bahwa dengan memiliki praktik *good governance* yang lebih baik, maka kualitas pelayanan publik menjadi semakin baik, angka korupsi menjadi semakin rendah, dan pemerintah menjadi semakin peduli dengan kepentingan warga (Dwiyanto, 2005).

Variabel lain yang mempunyai pengaruh terhadap kecenderungan untuk melakukan kesenjangan anggaran adalah motivasi. Menurut Siagian (2001), pengertian motivasi adalah keseluruhan proses pemberian motif bekerja pada bawahannya sedemikian rupa, sehingga mereka mau bekerja dengan ikhlas demi terciptanya tujuan organisasi dengan efektif dan efisien. Motivasi pada dasarnya suatu proses untuk mempengaruhi seseorang agar mau melakukan sesuatu untuk mencapai tujuan yang diinginkan. Menurut Handoko (2001), motivasi merupakan keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu

untuk melaksanakan kegiatan yang berguna untuk pencapaian tertentu.

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa kesenjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Penelitian yang menguji hubungan partisipasi dengan kesenjangan anggaran masih menunjukkan hasil yang bertentangan. Young dan Merchant (1985) telah menguji secara empiris bahwa kesenjangan anggaran terjadi karena bawahan memberikan informasi yang bias kepada atasan dengan cara melaporkan biaya yang lebih besar atau melaporkan pendapatan yang lebih rendah. Hasil penelitian Young dan Merchant (1985) menunjukkan bahwa terdapat keinginan dari bawahan untuk menghindari resiko dalam penyusunan anggaran sehingga cenderung untuk melakukan kesenjangan anggaran. Semakin tinggi resiko, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan kesenjangan anggaran.

Berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang menempatkan variabel *good governance* sebagai variabel independen, pada penelitian ini variabel *good governance* ditempatkan sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara partisipasi anggaran, motivasi dan kesenjangan anggaran. *Good governance* digunakan sebagai variabel pemoderasi dalam penelitian ini, karena *good governance* diharapkan dapat mempengaruhi partisipasi anggaran dan motivasi yang dimiliki oleh pemerintah provinsi maupun daerah sehingga dapat mengurangi terjadinya kesenjangan anggaran.

Penelitian Winarni (2006) menemukan hasil kesenjangan anggaran yang terjadi pada penyusunan anggaran pendapatan asli daerah adalah kesenjangan anggaran positif karena dalam pengumpulan pendapatan daerah lebih mudah mencapai target yang diinginkan, hal ini nampak dari rendahnya mengestimasi pendapatan. Hal yang sama juga diungkapkan oleh Sandy (2010) yang memberikan hasil ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran.

Berdasarkan beberapa literatur penelitian diatas maka peneliti berasumsi bahwa telah terjadi kesenjangan dalam penyusunan anggaran pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Provinsi Jambi. Untuk mengetahui hal itu, maka peneliti melakukan penelitian dengan menambahkan variabel pemoderasi *good governance* sebagai pembeda penelitian ini dengan penelitian sebelumnya. Dengan penerapan *good governance*, maka diharapkan kepala SKPD Provinsi Jambi dapat meningkatkan motivasi dan partisipasi anggaran untuk menurunkan kesenjangan anggaran.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas, maka peneliti merumuskan masalah penelitian sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.
2. Apakah motivasi kepala SKPD dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.
3. Apakah *good governance* memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran.
4. Apakah *good governance* memoderasi pengaruh motivasi kepala SKPD terhadap kesenjangan anggaran.

1.3. Tujuan Penelitian

Bersumber dari rumusan masalah di atas, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran.
2. Untuk menguji pengaruh motivasi kepala SKPD dalam penyusunan anggaran terhadap kesenjangan anggaran.
3. Untuk menguji apakah *good governance* memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran.
4. Untuk menguji apakah *good governance* memoderasi pengaruh motivasi kepala SKPD terhadap kesenjangan anggaran.

1.4. Manfaat Penelitian

Diharapkan manfaat yang dapat diperoleh dari hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1.4.1. Aspek Teoritis

Penelitian ini dapat membuktikan secara empiris bahwa partisipasi anggaran, motivasi dan *good governance* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran yang terjadi pada SKPD Provinsi Jambi. Penelitian ini juga memberikan dukungan pada Teori Atribusi yang menyatakan bahwa perilaku manusia dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal, yang dalam penelitian ini adalah perilaku badan penyusun anggaran yang dipengaruhi motivasi (internal) yaitu dorongan dari dalam diri agar bertindak melakukan kesenjangan anggaran agar tercapainya kinerja anggaran yang baik untuk memperoleh kompensasi, sedangkan dengan partisipasi anggaran (eksternal) badan penyusun anggaran cenderung untuk melakukan kesenjangan anggaran dan penerapan *good governance* (eksternal) yaitu suatu konsep tata kelola pemerintahan yang baik diharapkan dapat mengurangi kesenjangan anggaran.

1.4.2. Aspek Praktis

Penelitian ini dapat menjadi bahan referensi untuk pemerintah Provinsi Jambi dalam melakukan pengawasan terhadap penyusunan anggaran. Penerapan *good governance* diharapkan dapat meningkatkan partisipasi kepala SKPD dalam menyusun anggaran di SKPD Provinsi Jambi sehingga dapat menurunkan kesenjangan anggaran. Penelitian ini juga dapat

menjadi bahan pertimbangan bagi pemerintah Provinsi Jambi agar mampu meningkatkan efektivitas dan efisiensinya dalam menyusun anggaran.

1.4.3. Aspek Kebijakan

Penelitian ini dapat menjadi masukan dalam menilai perilaku kinerja aparatur pemerintah daerah dalam menyusun dan mengelola keuangan daerah. Penelitian ini juga dapat dijadikan referensi bagi pemerintah Provinsi Jambi dalam membuat regulasi yang berkaitan dengan tata kelola penyusunan anggaran yang dapat meminimalkan terjadinya kesenjangan anggaran di SKPD Provinsi Jambi.

2. TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Tinjauan Pustaka

2.1.1. Teori Agensi

Teori Agensi merupakan basis teori yang mendasari praktek bisnis perusahaan yang dipakai selama ini, yang berakar dari sinergi teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi dan teori organisasi, yang pada prinsipnya menjelaskan hubungan kontraktual antara pihak yang mendelegasikan pengambilan keputusan tertentu (*prinsipal*) dengan pihak yang menerima pendelegasian tersebut (*agen*).

Disadari atau tidak, teori agensi ini telah dipraktekkan oleh pemerintahan daerah di Indonesia, terutama sejak lahirnya UU Nomor 22 Tahun 1999 tentang Otonomi Daerah, yang kemudian diganti dengan UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan kemudian dicabut dan diganti lagi dengan UU Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah. Hal ini memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk menyelenggarakan pemerintahan di daerahnya terutama dalam hal pengelolaan anggaran keuangan.

Pengelolaan keuangan daerah merupakan tanggung jawab pemerintah daerah, dilaksanakan dalam suatu sistem yang terintegrasi dan diwujudkan dalam SKPD. Pengawasan merupakan bagian dari sistem pengelolaan terhadap keuangan daerah. Tujuan dari pengawasan adalah menjaga agar anggaran yang disusun benar-benar dijalankan, dan menjaga agar pelaksanaan anggaran SKPD sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan sehingga pelaksanaan anggaran SKPD benar-benar dapat dipertanggungjawabkan.

Untuk mencapai tujuan tersebut dibutuhkan pengawasan yang optimal, didukung oleh pengetahuan yang memadai, juga sangat dipengaruhi oleh faktor situasional dimana sistem pengawasan tersebut dilaksanakan. SKPD selaku (*agen*) yang menerima pendelegasian untuk mengelola keuangan publik, bertanggungjawab terhadap amanah yang diberikan publik (*prinsipal*). Pendekatan Teori Agensi yang digunakan dalam penelitian ini membantu untuk mengevaluasi kinerja kepala SKPD di bidang anggaran.

2.1.2. Teori Atribusi

Teori Atribusi membantu dalam menjelaskan bagaimana seseorang menilai orang lain, terutama dihubungkan dengan bagaimana memaknai perilaku dari seseorang (Robbins, 2003). Berdasarkan teori tersebut, penilaian terhadap orang lain akan sangat dipengaruhi dengan pemaknaan terhadap perilaku orang tersebut.

Teori ini juga menyebutkan bahwa perilaku seseorang dipengaruhi oleh dua aspek yang berlainan yaitu aspek internal dan aspek eksternal. Aspek internal berhubungan dengan faktor-faktor dalam diri seseorang yang berada dalam kendali individu, sedangkan aspek eksternal berhubungan dengan faktor-faktor yang ada diluar individu misalnya orang lain maupun lingkungan kerja (Robbins, 2003).

Teori Atribusi dapat digunakan untuk menjelaskan bagaimana badan penyusun anggaran dalam pemerintah daerah dalam menyusun anggaran dipengaruhi oleh dua faktor yaitu, faktor internal dan eksternal. Faktor internal yang dapat mempengaruhi dalam penyusunan anggaran antara lain motivasi yang dimiliki oleh penyusun anggaran sedangkan faktor eksternal yang dapat mempengaruhi kepala SKPD dalam menyusun anggaran SKPD adalah partisipasi anggaran dan penerapan *good governance* bagi organisasi pemerintah.

Motivasi internal yang dimiliki dalam menyusun anggaran dapat berupa manipulasi terhadap anggaran yang pada akhirnya akan berdampak pada naik atau turunnya anggaran dari budget anggaran yang telah disusun sebenarnya. Hal ini pada akhirnya akan berdampak pada adanya kesenjangan anggaran. Begitu pula dengan faktor eksternal seperti penerapan *good governance* pada perusahaan maupun organisasi publik yang pada akhirnya mempengaruhi penyusun anggaran untuk lebih berhati-hati dalam menyusun anggaran karena terdapat beberapa prinsip yang harus dipenuhi dalam menyusun anggaran. Hal ini akan berdampak pada menurunnya kemungkinan terjadinya kesenjangan anggaran.

2.1.3. Definisi dan Fungsi Anggaran

Welsch (1976) mendefinisi kan anggaran sebagai berikut:

"Profit planning and control may be broadly as de fined as sistematic and formalized approach for accomplishing the planning, coordinating and control responsibility of management"

Berdasarkan pengertian di atas, anggaran terkait dengan fungsi-fungsi dasar manajemen yang meliputi fungsi perencanaan, koordinasi dan pengawasan. Jadi apabila anggaran dihubungkan dengan fungsi dasar manajemen maka anggaran meliputi fungsi perencanaan, mengarahkan, mengorganisasi dan mengawasi setiap satuan dan bidang-bidang organisasional.

Pengertian anggaran di atas memberikan kesimpulan yaitu bahwa anggaran harus bersifat formal artinya anggaran disusun dengan sengaja dan bersungguh-sungguh dalam bentuk tertulis dan teliti. Bahwa anggaran harus bersifat sistematis artinya anggaran disusun dengan berurutan dan berdasarkan logika.

Kepala SKPD dihadapkan pada suatu tanggungjawab untuk mengambil keputusan sehingga anggaran merupakan hasil pengambilan keputusan yang berdasarkan asumsi tertentu. Untuk keputusan yang diambil oleh kepala SKPD, merupakan pelaksanaan fungsi *principal* dari segi perencanaan, pengorganisasian, mengarahkan dan pengawasan.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2001), proses penyusunan anggaran pada dasarnya memiliki 4 tujuan utama yaitu: (1) menyelaraskan dengan rencana strategik, (2) untuk mengkoordinasikan kegiatan dari beberapa bagian dalam organisasi, (3) untuk memberikan tanggungjawab kepada manajer atau pimpinan, guna mengotorisasi jumlah dana yang dapat digunakan, dan untuk memberitahukan hasil yang mereka capai, serta (4) untuk mencapai kerjasama.

Sistem manajemen administrasi publik yang diterapkan di Indonesia mengadopsi sistem *New Public Management* (NPM), Tujuan *New Public Management* adalah untuk merubah administrasi publik sedemikian rupa sehingga, jika belum bisa menjadi perusahaan, ia bisa lebih bersifat seperti perusahaan. Administrasi publik sebagai penyedia jasa bagi warga harus sadar akan tugasnya untuk menghasilkan layanan yang efisien dan efektif. Dalam pemberian order dan anggaran umum, pelaksana order swasta dan pemerintah diperlakukan sama.

Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung aspek yang bersifat politis sehingga proses penganggaran dalam organisasi sektor publik dapat dikategorikan sebagai proses politik bukan hanya proses ekonomi. Hal ini sangat berbeda dengan penganggaran pada perusahaan swasta yang relatif kecil bahkan mungkin tidak mengandung aspek politis. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan, dan diberi masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2002).

Aspek-aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi: aspek perencanaan, aspek pengendalian; dan aspek akuntabilitas publik.

Penganggaran sektor publik harus diawasi mulai tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Proses penganggaran akan lebih efektif jika diawasi oleh lembaga pengawas khusus (*oversight body*) yang

bertugas mengontrol proses perencanaan dan pengendalian anggaran. Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang. Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan: (1) Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja); dan (2) Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).

Perencanaan anggaran daerah secara keseluruhan yang mencakup penyusunan Kebijakan Umum APBD sampai dengan disusunnya Rancangan APBD terdiri dari beberapa tahapan proses perencanaan anggaran daerah. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014.

2.1.4. Kesenjangan Anggaran

Merchant (1985) berpendapat bahwa kesenjangan anggaran sebagai pengungkapan yang dimasukkan dalam anggaran yang memungkinkan mudah dicapai. Jika anggaran lebih mudah dicapai karena adanya *slack* atau faktor-faktor lain sebagai akibat adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran, yang terjadi adalah menurunnya atau menghilangnya keuntungan motivator yang sesungguhnya. Menurut Supriyono dan Syakhroza (2003), *slack* yang terjadi dalam penyusunan anggaran disebabkan oleh bawahan kurang memiliki pengetahuan serta keterampilan yang memadai. Kesenjangan anggaran juga digambarkan sebagai *disfunctional behavior* karena kepala SKPD berusaha untuk memuaskan kepentingan pihak-pihak tertentu.

2.1.5. Partisipasi Anggaran dan Pengaruhnya terhadap Kesenjangan Anggaran

Ikhsan dan Ane (2007), Asriningati (2006), dan Falikhatun (2007), dalam penelitiannya berpendapat bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara positif terhadap tingkatan kesenjangan anggaran. Hasil yang berbeda ditemukan oleh Dunk (1993), bahwa terdapat interaksi antara partisipasi dan *budget emphasis* mempunyai hubungan yang negatif dengan kesenjangan anggaran tetapi korelasinya signifikan. Hal ini terjadi ketika partisipasi anggaran tinggi maka kesenjangan anggaran menjadi rendah dan sebaliknya apabila partisipasi anggaran rendah maka kesenjangan anggaran menjadi tinggi. Milani (1975), dalam penelitiannya menemukan adanya pengaruh positif antara partisipasi anggaran dengan kinerja *principal*,

Brownell (1982) menemukan bahwa partisipasi dalam anggaran memiliki pengaruh yang rendah terhadap kinerja *principal*, namun dalam pengujian selanjutnya (Brownell dan McInness, 1986) menemukan bahwa anggaran partisipatif memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kinerja *principal*.

Kenis (1979) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran perlu diperhatikan perilaku para pelaksana anggaran dengan cara mempertimbangkan hal-hal berikut ini:

- a. Anggaran harus dibuat serealitas mungkin, secermat mungkin sehingga tidak terlalu rendah atau terlalu tinggi. Anggaran yang dibuat terlalu tinggi hanyalah angan-angan.
- b. Untuk memotivasi *principal* diperlukan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran.
- c. Anggaran yang dibuat harus mencerminkan keadilan, sehingga *principal* tidak merasa tertekan, tetapi termotivasi.
- d. Untuk membuat laporan realisasi anggaran diperlukan laporan yang akurat dan tepat waktu, sehingga apabila terjadi penyimpangan yang memungkinkan dapat segera diantisipasi lebih dini.

Menurut Brownell (1982), partisipasi anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran, sementara Chong dan Chong (2002) menyatakan sebagai proses dimana *agen/principal* anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat dan mempunyai pengaruh dalam proses penyusunan anggaran.

Kesempatan yang diberikan diyakini meningkatkan pengendalian dan rasa keterlibatan dikalangan *agen/principal* anggaran. Partisipasi *principal* dalam proses penganggaran mengarah kepada seberapa besar tingkat keterlibatan *principal* dalam menyusun anggaran serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran (Kenis, 1979).

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa kesenjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Penelitian yang menguji hubungan partisipasi dengan kesenjangan anggaran yang dilakukan oleh Young (1985) dan Merchant (1985) telah menguji secara empiris bahwa kesenjangan anggaran terjadi karena *agen* memberi informasi yang bias kepada *principal* dengan cara melaporkan pengeluaran yang lebih besar atau melaporkan penerimaan yang lebih rendah.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa karena adanya keinginan untuk menghindari resiko, bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan kesenjangan anggaran. Semakin tinggi resiko, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan kesenjangan anggaran. Menurut Brownell (dalam Falikhatun, 2007), partisipasi penganggaran adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam

penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut. Menurut Merchant (dalam Falikhatun, 2007) masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan pimpinan tingkat bawah/menengah dalam penyusunan anggaran adalah timbulnya kesenjangan anggaran.

Falikhatun (2007), menguji interaksi informasi asimetri, budaya organisasi, dan *group cohesiveness* dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan kesenjangan anggaran. Hasil penelitiannya membuktikan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kesenjangan anggaran, informasi asimetri mempunyai pengaruh negatif tetapi signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran, budaya organisasi tidak mempunyai pengaruh terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran.

2.1.6. Motivasi dan Pengaruhnya terhadap Kesenjangan Anggaran

Istilah motivasi berasal dari kata latin yaitu: *motifus* yang berarti sebab, alasan dasar, pikiran dasar dorongan bagi seseorang untuk berbuat atau ide pokok yang selalu berpengaruh besar terhadap tingkah laku manusia. Reksodadiprodjo dan Handoko (2000) mengemukakan bahwa “motivasi adalah keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu guna mencapai suatu tujuan”.

Motivasi juga adalah adanya tuntutan atau dorongan terhadap pemenuhan kebutuhan individu dan tuntutan atau dorongan yang berasal dari lingkungan, kemudian diimplementasikan dalam bentuk perilaku. Menurut Manahan (2004) motivasi adalah dorongan mental terhadap perorangan atau orang-orang sebagai anggota kelompok dalam menanggapi suatu peristiwa dalam masyarakat. Jewel dan Marc (1998), motivasi mengacu pada jumlah kekuatan yang menghasilkan, mengarahkan dan mempertahankan usaha dalam perilaku tertentu.

Robbins (2003) mengatakan bahwa motivasi sebagai suatu proses yang menghasilkan suatu intensitas, arah, dan ketekunan individual dalam usaha untuk mencapai satu tujuan. Nawawi (1997), motivasi adalah suatu kondisi yang mendorong atau menjadi penyebab seorang melakukan sesuatu atau kegiatan yang dilakukan secara sadar, meskipun tidak tertutup kemungkinan bahwa dalam keadaan terpaksa seseorang melakukan sesuatu kegiatan yang tidak disukai, sehingga kekuatan didorong oleh sesuatu yang tidak disukai berupa kegiatan yang terpaksa dilakukan cenderung berlangsung tidak efektif dan efisien.

Manusia dan kerja merupakan dua hal yang terangkum dalam kesatuan integral. Semua manusia bekerja untuk memenuhi kebutuhannya. Kerja adalah kegiatan yang memuat suatu tujuan tertentu, disamping itu memuat perpaduan tenaga manusia, baik jasmani

maupun rohani dengan alat, bahan, uang dan waktu. Moenir (2003), mengemukakan bahwa pekerjaan adalah rangkaian perbuatan tetap yang dilakukan oleh seseorang yang menghasilkan sesuatu yang dapat dinikmati baik langsung maupun tidak langsung, baik hasil itu berupa barang atau jasa.

Asa'ad (1987), mengemukakan motivasi kerja merupakan suatu yang menimbulkan semangat dan dorongan kerja. Lebih lanjut dikatakan bahwa motivasi kerja psikologis kerja disebut pendorong semangat kerja. Kuat lemahnya motivasi kerja ikut menentukan besar kecilnya prestasi kerja. Teori motivasi secara nyata berhubungan dengan peningkatan aktivitas seseorang, motivasi kerja pada hakekatnya menggerakkan atau menjadi tenaga pendorong yang menimbulkan adanya keinginan untuk melakukan pekerjaan yang dibebankan kepadanya, dimana pekerjaan tersebut dilaksanakan secara sistematis dengan berkesinambungan, serta progresif, agar dapat mencapai tujuan organisasi.

Wainer (2003), mengemukakan bahwa orang-orang yang mempunyai motivasi berprestasi tinggi ditandai oleh: (1) berusaha untuk melakukan kegiatan yang meningkatkan prestasi, (2) berusaha untuk menghindari terjadinya kegagalan, (3) bekerja dengan intensitas yang lebih tinggi dan (4) memilih tugas yang mempunyai tingkat kesulitan. Pendapat ini pun menggambarkan bahwa seseorang yang mempunyai motivasi tinggi untuk berprestasi akan selalu bekerja keras untuk mencapai hasil yang memuaskan dalam pekerjaannya, sebab yang bersangkutan akan merasa bangga dan bahagia jika ia berhasil menyelesaikan suatu pekerjaan meskipun dengan mengerahkan segala kemampuan dan usaha maksimal yang cukup melelahkan, bahkan perasaan bangga/ bahagia ini dapat semakin memperbesar dorongan seseorang untuk meraih prestasi yang lebih baik.

Teori kognitif menyatakan bahwa tindakan individu dalam organisasi dimotivasi oleh pemikiran yang berkembang dari berbagai pengalaman melalui pembelajaran, berbagai pertimbangan serta alasan intelektual lainnya (Dunk dan Nouri, 1998). Proses penyusunan anggaran yang melibatkan penggunaan informasi melalui komunikasi antara bawahan dan atasan merupakan suatu mekanisme kognitif yang membantu meningkatkan motivasi *principal* dalam pelaksanaan anggaran (Chow *et al*, 1988) dan mendorong tercapainya sasaran organisasi (Locke, 1986). Dengan demikian, koordinasi serta komunikasi yang baik antara individu maupun antara sub unit dalam organisasi diharapkan dapat meningkatkan efektifitas pelaksanaan anggaran yang terlihat dari rendahnya senjangan anggaran. Ketika pencapaian anggaran digunakan sebagai pertimbangan utama dalam menentukan balas jasa *principal*, maka tingkat ketidakpastian yang tinggi akan memotivasi manajer untuk memasukkan senjangan anggaran dengan memfokuskan upaya pada hal-hal yang dapat meningkatkan kinerja jangka pendek agar target lebih mudah dicapai (Van der Stede, 2000).

Salah satu pendekatan untuk menekan senjangan anggaran adalah dengan mengendalikan tingkat ketidakpastian yang memfokuskan perhatian pada cara pandang individu tentang faktor-faktor yang secara sistematis menjadi penentu kesuksesan maupun kegagalan (*attribution theory*). Selanjutnya, tindakan *principal* akan dimotivasi oleh seberapa jauh mereka dapat mempengaruhi faktor pengendali dalam organisasi (*locus of control*). Bila *principal* berpandangan bahwa faktor penentu tersebut berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka manajer akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Sebaliknya, bila *principal* berpandangan bahwa faktor pengendali tersebut berada diluar kendali organisasi (*eksternal locus of control*), maka *principal* akan merasa tidak berdaya untuk menggerakkan organisasi mencapai sasaran yang ingin dicapai dalam anggaran. Dengan demikian, *principal* akan termotivasi untuk menciptakan senjangan anggaran serta tindakan penyimpangan lainnya untuk memungkinkan tercapainya sasaran organisasi (Dunk dan Nouri, 1998).

Dunk dan Nouri (1998) menyatakan bahwa pihak manajemen maupun badan penyusun anggaran sebagai pelaksana dari anggaran tersebut mempunyai motivasi untuk melakukan tindakan yang mempengaruhi isi dari anggaran yang akan ditetapkan. Melalui kesempatan tersebut digunakan pihak manajemen untuk mencapai keuntungan pribadi, khususnya dalam rangka memperoleh kompensasi atas kinerja anggaran divisinya, seperti yang telah diteliti oleh Schiff dan Lewin (1970). Motivasi kompensasi dapat membuat pihak penyusun anggaran akan cenderung untuk menganggarkan pendapatan sedikit lebih rendah dan pengeluaran dibuat sedikit lebih tinggi dengan tujuan agar mudah dicapai. Hal ini sesuai dengan teori agensi yang mengasumsikan bahwa setiap individu bertindak untuk kepentingan mereka sendiri. Perilaku yang dilakukan oleh pihak manajemen dengan menganggarkan pendapatan sedikit lebih rendah dan pengeluaran dibuat sedikit lebih tinggi dengan tujuan agar mudah dicapai disebut juga kesenjangan anggaran (Anthony dan Govindarajan, 2001). Perilaku manajemen dalam hal ini badan penyusun anggaran termasuk dalam masalah kritis karena memiliki kecenderungan untuk melakukan tindakan yang akan menguntungkan diri sendiri.

2.1.7. Good Governance dan Pengaruhnya dalam Partisipasi Anggaran dan Motivasi terhadap Kesenjangan Anggaran

Mardiasmo (2002) menyebutkan bahwa *governance* dapat diartikan sebagai cara mengelola urusan-urusan publik. Penerapan *good governance* diharapkan dapat meningkatkan kualitas kinerja individu dan organisasi, dapat mengurangi tindakan penyelewengan terutama dalam memberantas tindak pidana korupsi, dan peningkatan kepedulian terhadap pelayanan, kepuasan dan kepentingan publik. Hal ini

sesuai dengan pendapat yang dikemukakan oleh Thoha (2004) bahwa peranan manajer publik agar memberikan pelayanan yang berkualitas kepada masyarakat, mendorong meningkatkan otonomi manajerial terutama mengurangi campur tangan kontrol yang dilakukan oleh pemerintah pusat, transparansi, akuntabilitas publik, dan menciptakan pengelolaan manajerial yang bersih bebas dari korupsi.

Penyusunan anggaran yang dilakukan oleh badan penyusun anggaran SKPD dipengaruhi oleh faktor internal yaitu adanya penerapan *good governance*. *Good governance* merupakan predikat pada seluruh akuntabilitas terhadap *stakeholders* untuk melaksanakan aktivitas dan fungsi yang dimandatkan oleh pemakai jasa dari suatu organisasi termasuk didalamnya organisasi publik. Konsep *good governance* dapat dipakai pada semua bagian dari lembaga, seperti pemerintahan, legislatif, pengadilan, media, sektor swasta, sektor koperasi, perusahaan yang berbadan hukum, dan organisasi-organisasi non pemerintah.

Tata pemerintahan yang baik (*good governance*) merupakan suatu konsep yang akhir-akhir ini dipergunakan secara reguler dalam ilmu politik dan administrasi publik. Konsep ini lahir sejalan dengan konsep-konsep dan terminologi demokrasi, masyarakat sipil, partisipasi rakyat, hak asasi manusia, dan pembangunan masyarakat secara berkelanjutan. Pada akhir dasawarsa yang lalu, konsep *good governance* ini lebih dekat dipergunakan dalam reformasi sektor publik. Di dalam disiplin atau profesi manajemen publik konsep ini dipandang sebagai suatu aspek dalam paradigma baru ilmu administrasi publik. Paradigma baru ini menekankan pada peranan manajer publik agar memberikan pelayanan yang berkualitas kepada masyarakat, mendorong meningkatkan otonomi manajerial terutama mengurangi campur tangan kontrol yang dilakukan oleh pemerintah pusat, transparansi, akuntabilitas publik, dan menciptakan pengelolaan manajerial yang bersih bebas dari korupsi (Thoha, 2004).

2.1.8. Penelitian Terdahulu

Secara umum, perbedaan mendasar penelitian ini dengan penelitian terdahulu terletak pada objek penelitiannya yaitu kepala SKPD Provinsi Jambi. Selain itu penelitian ini menambahkan variabel *good governance* sebagai variabel pemoderasi. Hal ini dilandasi oleh argumen yang dikemukakan oleh Mardiasmo (2005) bahwa keberadaan *good governance* dapat digunakan untuk mengurangi kesenjangan anggaran yang terjadi.

2.2. Kerangka Pemikiran

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, para anggota organisasi terlibat dan mempunyai pengaruh dalam suatu pembuatan keputusan yang berkepentingan dengan mereka.

Partisipasi dalam konteks penyusunan anggaran merupakan proses para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan *budget emphasis*, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982).

Sebagaimana yang dikemukakan Milani (1975), bahwa tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif. Aspirasi bawahan lebih diperhatikan dalam proses penyusunan anggaran partisipatif, sehingga lebih memungkinkan bagi bawahan melakukan negosiasi mereka dapat dicapai. Partisipasi penganggaran adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell, 1982). Selanjutnya Anthony dan Govindradjan (2001) menyatakan bahwa mekanisme anggaran akan mempengaruhi perilaku bawahan yaitu mereka akan merespon positif atau negatif tergantung pada penggunaan anggaran. Bawahan dan atasan akan berperilaku positif apabila tujuan pribadi bawahan dan atasan sesuai dengan tujuan organisasi. Selanjutnya bawahan akan berperilaku negatif apabila anggaran tidak diadministrasikan dengan baik, sehingga bawahan dapat menyimpang dari tujuan organisasi. Perilaku *disfunctional* ini merupakan perilaku bawahan yang mempunyai konflik dengan tujuan organisasi (Hansen dan Mowen, 1997).

Begitu pula yang terjadi pada organisasi publik seperti pemerintah daerah, dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah tidak hanya melibatkan kepala dari masing-masing SKPD namun juga mengikutsertakan anggota dari masing-masing SKPD yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Hal ini pada akhirnya memberikan kesempatan kepada masing-masing anggota SKPD untuk melakukan manipulasi anggaran yang pada akhirnya menimbulkan kesenjangan anggaran. Partisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan kewenangan kepada masing-masing SKPD untuk menetapkan isi anggaran mereka, kewenangan ini disalahgunakan oleh para partisipan sehingga dapat merugikan pemerintah daerah maupun pemerintah pusat.

Penyusunan anggaran yang dilakukan oleh badan penyusun anggaran SKPD dipengaruhi oleh faktor eksternal yaitu adanya partisipasi anggaran. Dengan adanya partisipasi anggaran maka akan menurunkan kesenjangan anggaran karena dalam menyusun anggaran tidak hanya dilakukan oleh kepala SKPD namun bersama-sama dengan anggota dewan penyusun anggaran. Hal ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh teori atribusi bahwa dalam menyusun anggaran, badan penyusun anggaran juga dipengaruhi dua faktor yaitu faktor internal dan faktor eksternal (Robbins, 2003).

Riharjo (2001) melakukan penelitian pada organisasi sektor publik menemukan bahwa interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur desentralisasi organisasi secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Demikian juga dengan Winarni (2003) yang melakukan penelitian di sektor publik menyimpulkan bahwa partisipasi memberikan pengaruh signifikan terhadap prestasi kerja dan kepuasan kerja. Namun anggaran partisipatif dapat pula menimbulkan permasalahan, antara lain (1) atasan atau bawahan akan menetapkan standar anggaran yang terlalu tinggi ataupun terlalu rendah, (2) bawahan akan membuat kesenjangan anggaran dengan cara mengalokasikan sumber dari yang dibutuhkan, dan (3) terdapat partisipasi semu (Hansen dan Mowen, 1997).

Kesenjangan anggaran adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindradjan, 2001). Dalam keadaan terjadinya kesenjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan penerimaan dan menaikkan pengeluaran dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan.

Perilaku manusia ditimbulkan atau dimulai dengan adanya motivasi, begitu pula dengan perilaku badan yang terlibat dalam penyusunan anggaran pada kepala SKPD Provinsi Jambi. Motivasi adalah usaha yang disadari untuk mempengaruhi tingkah laku seseorang agar tergerak hatinya untuk bertindak melakukan sesuatu yang mencapai hasil atau tujuan tertentu. Motivasi berarti sesuatu hal yang menimbulkan dorongan atau keadaan yang menimbulkan dorongan. Jadi motivasi dapat pula diartikan faktor yang mendorong orang untuk bertindak dengan cara tertentu. Menurut Sarwoto dalam Sondang (1995), motivasi adalah sesuatu yang menimbulkan proses pemberian dorongan bekerja kepada para bawahan sedemikian rupa sehingga mereka mau bekerja ikhlas demi tercapainya tujuan organisasi secara efisien.

Penyusunan anggaran yang dilakukan oleh badan penyusun anggaran dipengaruhi oleh faktor internal yaitu adanya motivasi yang dimiliki oleh badan penyusun anggaran yang berusaha untuk meningkatkan kesejahteraan mereka. Dengan adanya motivasi maka akan meningkatkan kesenjangan anggaran karena dalam menyusun anggaran tidak hanya dilakukan oleh kepala SKPD namun bersama-sama dengan anggota dewan penyusun anggaran. Hal ini tentu saja akan sarat dengan kepentingan yang dimiliki oleh kepala dan anggota dari badan penyusun anggaran tersebut. Hal ini juga sesuai dengan teori atribusi yang mengemukakan bahwa dalam menyusun anggaran, badan penyusun anggaran juga dipengaruhi dua faktor yaitu faktor internal dan faktor eksternal (Robbins, 2003).

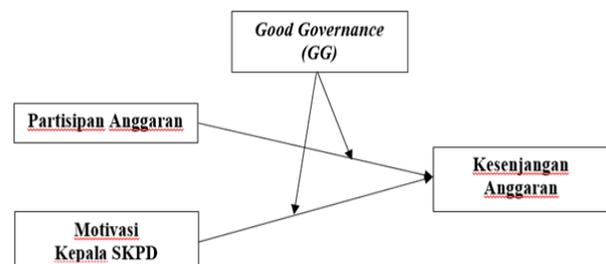
Proses penyusunan anggaran yang melibatkan penggunaan informasi melalui komunikasi antara bawahan dan atasan merupakan suatu mekanisme

kognitif yang membantu meningkatkan motivasi *principal* dalam pelaksanaan anggaran (Chow *et al.*, 1988) dan mendorong tercapainya sasaran organisasi (Locke, 1986).

Penerapan *good governance* yang baik diharapkan dapat meningkatkan partisipasi kepala SKPD Provinsi Jambi dalam menyusun anggaran pemerintah Provinsi Jambi. Penelitian ini akan menguji pengaruh partisipasi anggaran (X1/ variabel independen), motivasi (X2/ variabel independen), dan *good governance* (variabel pemoderasi) terhadap kesenjangan anggaran (Y/ variabel dependen). Model Penelitian ini akan memberikan empat pengujian yaitu: Pertama, menguji pengaruh partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran SKPD terhadap kesenjangan anggaran; Kedua, menguji pengaruh motivasi kepala SKPD dalam penyusunan anggaran terhadap kesenjangan anggaran. Ketiga, menguji pengaruh partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran SKPD dengan dimoderasi oleh *good governance* terhadap kesenjangan anggaran dengan dimoderasi oleh *good governance* terhadap kesenjangan anggaran; dan Keempat, menguji pengaruh motivasi kepala SKPD dalam penyusunan anggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan dimoderasi oleh *good governance*.

2.3. Model Penelitian

Model dalam penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai penelitian yang dilakukan. Model penelitian ini secara umum dapat dilihat dalam gambar 1 berikut ini.



Gambar 1. Model Penelitian

Penelitian ini akan menguji pengaruh partisipasi anggaran (X1/ variabel independen), motivasi (X2/ variabel independen), dan *good governance* (variabel pemoderasi) terhadap kesenjangan anggaran (Y/ variabel dependen). Model Penelitian ini akan memberikan empat pengujian yaitu: Pertama, menguji pengaruh partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran SKPD terhadap kesenjangan anggaran; Kedua, menguji pengaruh motivasi kepala SKPD dalam penyusunan anggaran terhadap kesenjangan anggaran. Ketiga, menguji pengaruh partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran SKPD dengan dimoderasi oleh *good governance* terhadap kesenjangan anggaran dengan dimoderasi oleh *good governance* terhadap kesenjangan anggaran; dan Keempat, menguji pengaruh

motivasi kepala SKPD dalam penyusunan anggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan dimoderasi oleh good governance.

2.4. Hipotesis

Berdasarkan hasil dari beberapa penelitian terdahulu, maka yang menjadi hipotesis dalam penelitian ini adalah:

- H1: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran;
- H2: Motivasi kepala SKPD dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran;
- H3: *Good governance* terbukti memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran;
- H4: *Good governance* terbukti memoderasi pengaruh motivasi kepala SKPD terhadap kesenjangan anggaran.

3. METODOLOGI PENELITIAN

3.1. Objek Penelitian dan Subjek Penelitian

Objek penelitian ini adalah 39 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintah Provinsi Jambi, sedangkan yang menjadi subjek penelitian adalah para kepala dinas/badan/lembaga pada objek penelitian tersebut. Jika hanya meneliti sebagian dari populasi, maka penelitian ini disebut penelitian sampel.

Penelitian ini menggunakan metode sensus dikarenakan jumlah elemen-elemen populasinya relatif lebih sedikit dengan total jumlah responden terdiri dari 39 SKPD di Provinsi Jambi.

3.2. Metode dan Pendekatan Penelitian

Metode penelitian ini adalah metode penelitian pengujian hipotesis (*hypothesis testing*) dengan menggunakan pendekatan deskriptif. Pendekatan deskriptif adalah penelitian yang berusaha untuk mendeskripsikan pengaruh variabel dependen terhadap variabel independen yang diteliti (Hartono, 2007). Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif, karena menjelaskan hubungan antara variabel-variabel penelitian melalui pengujian hipotesis dan secara umum data disajikan dalam bentuk angka-angka yang dihitung melalui uji statistik.

3.3. Prosedur Pengumpulan Data

Jenis data yang digunakan adalah data primer, yaitu data yang diperoleh secara langsung dengan cara memberikan bantuan daftar pertanyaan (kuesioner) yang telah disusun terlebih dahulu lalu disebarkan kepada responden, yaitu kepala dinas/badan/lembaga pada SKPD di Pemerintah Provinsi Jambi.

Kuesioner ini berisi daftar pertanyaan terstruktur yang ditujukan kepada responden dengan maksud untuk memperoleh informasi tertulis yang berkaitan dengan pengetahuan, kemampuan (*skill*), motivasi, partisipasi anggaran, dan penyusunan anggaran.

3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Kesenjangan anggaran dalam penelitian ini adalah perbedaan jumlah anggaran yang disusun Badan penyusun anggaran dengan estimasi terbaik yang dapat dicapai. Indikator yang digunakan yaitu kelonggaran anggaran, penggunaan dan penetapan standar anggaran serta keterbatasan jumlah anggaran yang tersedia. Kesenjangan anggaran diukur menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang kemudian diadopsi Wartono (1998), terdiri dari 8 pertanyaan dengan skala 1 (SS) sampai 5 (STS). Skala 1 menunjukkan kesenjangan anggaran yang rendah, dan skala 5 menunjukkan kesenjangan anggaran yang tinggi.

Indikator dari partisipasi anggaran adalah keterlibatan *principal* dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran, penghargaan atas keberhasilan dan kontribusi dalam wilayah pertanggungjawaban. Pengukuran variabel menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Sardjito dan Muthaaher (2007). Ada 5 (lima) item pertanyaan yang dipakai untuk mengukur partisipasi dengan menggunakan skala *ordinal* lima poin, dimana skor terendah (poin 1) menunjukkan partisipasi rendah, sedangkan skor tinggi (poin 5) menunjukkan partisipasi tinggi.

Motivasi dalam penelitian ini didefinisikan sebagai perilaku penyusun anggaran dalam mempengaruhi isi dari anggaran yang ditetapkan untuk memperoleh kompensasi atas pencapaian kinerja anggaran. Indikator dalam motivasi *principal* adalah motivasi kekuasaan, motivasi afiliasi, motivasi kompetensi, motivasi *reward* dan motivasi *punishment*. Masing-masing bagian dari instrumen motivasi untuk pengukurannya menggunakan 10 item pertanyaan dengan skala likert lima poin. Skor terendah (poin 1) menunjukkan motivasi kerja rendah, sedangkan skor tinggi (poin 5) menunjukkan motivasi kerja tinggi. Pengukuran variabel menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Ikhsan (2008).

Good governance dalam penelitian ini adalah tata kelola pemerintahan yang baik. Indikator *good governance* terdiri 18 item pertanyaan yang dirangkum dalam 5 bagian yaitu; bagian yang pertama transparansi dengan indikatornya ketepatan waktu dan keakuratan serta transparansi dalam mengakses informasi. Bagian yang kedua yaitu akuntabilitas dengan indikatornya kejelasan tugas, tanggungjawab, dan sistem pengawasan internal. Bagian yang ketiga adalah pertanggungjawaban dengan indikatornya adalah aktifitas dilaksanakan sesuai dengan peraturan, UU dan pajak serta kepedulian terhadap lingkungan sekitarnya. Bagian ke empat adalah independensi dengan

indikatornya adalah pelaksanaan anggaran dasar dan anggaran rumah tangga, adanya intervensi/tekanan dalam pelaksanaan peraturan perundangan. Bagian yang kelima adalah kewajaran dengan indikator keterbukaan akan pendapat/kritik, perlakuan yang wajar dan pemberian hak yang sesuai dengan peraturan yang berlaku. Pengukuran variabel *good governance* menggunakan instrumen penelitian yang dikembangkan oleh Guspendri (2008).

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Gambaran Umum

4.1.1. Gambaran Umum Provinsi Jambi

Provinsi Jambi merupakan salah satu provinsi di wilayah Negara Republik Indonesia sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah yang diberi kewenangan untuk mengatur, mengelola dan memanfaatkan sumber daya yang dimiliki dalam rangka mewujudkan kesejahteraan masyarakatnya. Pemerintah Provinsi Jambi telah menyusun dan menetapkan kembali beberapa lembaga/instansi otonom berdasarkan peraturan daerah yang berfungsi untuk melaksanakan roda pemerintahan, pembangunan dan pelayanan publik sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya.

4.1.2. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lingkungan Provinsi Jambi

Provinsi Jambi memiliki 39 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang terdiri dari 17 dinas, 12 Badan, 5 Kantor, 3 Sekretariat dan 2 lembaga teknis lainnya. Daftar SKPD Provinsi Jambi.

4.2. Karakteristik Responden

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh dengan memberikan kuesioner secara tertutup kepada responden. Pengumpulan data dilakukan dengan penyebaran kuesioner ke setiap kepala SKPD yang dilakukan langsung oleh peneliti. Pengisian kuesioner oleh responden membutuhkan waktu antara dua sampai empat hari sehingga peneliti hanya membutuhkan waktu kurang lebih dari sebulan dalam pengumpulan data. Hal ini disebabkan proses penyebaran kuesioner dilakukan secara bersama-sama dikarenakan pada penelitian ini tidak menggunakan sampel melainkan sensus. Ini disebabkan jumlah responden pada penelitian ini sebanyak 39 SKPD. Responden dalam penelitian ini merupakan kepala SKPD yang meliputi dinas/badan/lembaga di SKPD Provinsi Jambi yang lebih mengetahui tentang penyusunan anggaran di setiap SKPD.

4.2.1. Deskripsi Variabel Penelitian

Statistik deskriptif bertujuan untuk memberikan gambaran mengenai karakteristik data penelitian. Penelitian ini menggunakan empat variabel yang terdiri dari variabel dependen yaitu kesenjangan anggaran, variabel independen yaitu partisipasi anggaran dan motivasi dan variabel moderasi yaitu *good governance*.

Deskriptif penelitian yang digunakan pada penelitian ini berupa nilai rata-rata, nilai maksimum, nilai minimum, dan nilai standar deviasi disajikan dalam Tabel 1 berikut ini:

Tabel 1. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Standar Deviasi
Kesenjangan Anggaran	2,38	3,23	2,80	0,1813
Partisipasi Anggaran	2,24	2,64	2,55	0,2627
Motivasi	3,15	3,46	3,21	0,2250
<i>Good Governance</i>	3,68	3,85	3,72	0,2608

Sumber: Data Diolah (2015)

Berdasarkan tabel di halaman berikutnya, terlihat bahwa variabel kesenjangan anggaran (Y) memiliki nilai berkisar antara 2.38 hingga 3.23 dengan rata-rata sebesar 2,80 dan standar deviasi 0.1813. Dengan nilai rata-rata 2,80 yang berkisar diantara 1 (sangat rendah) sampai 5 (sangat tinggi) maka dapat dikatakan bahwa kesenjangan anggaran yang terjadi di SKPD Provinsi Jambi sedang, karena mendekati 3 yang mempunyai arti sedang.

Variabel partisipasi anggaran (X1) memiliki nilai berkisar antara 2,24 hingga 2,64 dengan rata-rata sebesar 2,25 dan standar deviasi 0.2627. Rata-rata dari partisipasi anggaran adalah 2,25 yang berkisar diantara 1 (sangat rendah) sampai 5 (sangat tinggi), maka dapat dikatakan partisipasi anggaran yang terjadi di SKPD Provinsi Jambi rendah karena mendekati 2 yang bermakna rendah.

Selanjutnya untuk variabel Motivasi (X2) memiliki nilai berkisar antara 3.15 hingga 3.46 dengan rata-rata sebesar 3.21 dan standar deviasi 0.2250. Dengan rata-rata 3,21 diantara 1 (sangat rendah) sampai 5 (sangat tinggi) maka dapat dikatakan bahwa motivasi yang dimiliki oleh kepala SKPD Provinsi Jambi adalah sedang karena mendekati skala 3 yang berarti sedang.

Variabel *good governance* (Moderasi) memiliki nilai berkisar antara 3.68 hingga 3.85 dengan rata-rata sebesar 3.72 dan standar deviasi 0.2608. *Good Governance* memiliki rata-rata 3,72 dapat dikatakan bahwa *Good Governance* pada SKPD tinggi diantara skala 1 (sangat rendah) sampai 5 (sangat tinggi) karena mendekati 4 yang bermakna tinggi.

4.2.2. Deskripsi Variabel Partisipasi Anggaran (X1)

Deskriptif pada variabel Partisipasi Anggaran (X1) dapat terlihat pada Tabel 2 berikut:

Tabel 2. Analisis Deskriptif Variabel Partisipasi Anggaran (X1)

	Sangat Tidak Setuju	%	Tidak Setuju	%	Ragu-ragu	%	Setuju	%	Sangat Setuju	%	Mean
x1.1	3	7,69	15	38,46	3	7,69	14	35,90	4	10,26	3,03
x1.2	14	35,90	14	35,90	7	17,95	3	7,69	1	2,56	2,05
x1.3	10	25,64	13	33,33	8	20,51	7	17,95	1	2,56	2,38
x1.4	7	17,95	17	43,59	7	17,95	6	15,38	2	5,13	2,46
x1.5	8	20,51	11	28,21	4	10,26	12	30,77	4	10,26	2,82
Rata-rata											2,55

Sumber: Data Diolah (2015)

4.3. Uji Validitas Dan Reliabilitas Instrumen

4.3.1. Uji Validitas

Validitas data menunjukkan tingkat kemampuan suatu instrumen untuk mengungkapkan sesuatu yang menjadi objek pengukuran yang dilakukan dengan instrumen penelitian tersebut. Jika suatu item pernyataan dinyatakan tidak valid, maka item pertanyaan itu tidak dapat digunakan dalam uji-uji selanjutnya.

Sebuah Instrumen dikatakan valid apabila mampu mengukur apa yang diinginkan dan dapat mengungkap data dari objek yang diteliti secara tepat. Pengujian validitas item masing-masing variable Kesenjangan Anggaran (Y), Partisipasi Anggaran (X1), Motivasi (X2), *Good Governance* (Moderasi), pada penelitian ini dilakukan dengan *software SPSS 15 for Windows* seperti yang terlihat pada tabel 4.6 diatas.

Berdasarkan Tabel 2 di atas, untuk uji validitas dapat dijelaskan bahwa variabel Kesenjangan Anggaran (Y), Partisipasi Anggaran (X1), Motivasi (X2), *Good Governance* (Moderasi) dengan taraf signifikansi (α) = 0,05 diperoleh nilai kritis tabel sebesar 0,235 mempunyai koefisien korelasi masing-masing variabel nilainya lebih besar daripada r tabel. Selain itu, *p-value* masing-masing variabel nilainya lebih kecil daripada α = 0,05. Dapat dilihat bahwa semua butir pertanyaan dapat dikatakan valid karena mempunyai nilai signifikansi lebih kecil dari α (0,05), sehingga semua butir dapat diikutsertakan dalam analisis selanjutnya.

4.3.2. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan bantuan *software SPSS 15* didapatkan hasil pengujian reliabilitas menggunakan koefisien *Alpha Cronbach* untuk variable Kesenjangan Anggaran (Y), Partisipasi Anggaran (X1), Motivasi (X2), *Good Governance* (Moderasi) seperti terlihat pada Tabel 3 berikut:

Tabel 3. Hasil Uji Reabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Hasil
Partisipasi Anggaran	0,709	Reliable
Motivasi	0,879	Reliable
<i>Good Governance</i>	0,857	Reliable
Kesenjangan Anggaran	0,739	Reliable

Sumber: Data Diolah (2015)

4.4. Uji Asumsi Klasik

Pengujian asumsi model regresi meliputi uji asumsi normalitas, nonmultikolinieritas, homoskedastisitas, dan non-autokorelasi. Uraian dari perhitungan pengujian asumsi model regresi dapat dilihat sebagai berikut:

4.4.1 Pengujian Asumsi Normalitas

Model regresi dapat dikatakan memenuhi asumsi normalitas jika galat atau residual yang disebabkan oleh model regresi berdistribusi normal. Untuk menguji asumsi ini, dapat digunakan metode Kolmogorov-Smirnov seperti terlihat dalam Tabel 4 berikut:

Tabel 4. Uji Asumsi Normalitas

Statistik Uji	Nilai	Keterangan
Kolmogorov-Smirnov Z	0,546	Menyebar Normal
<i>p-value</i>	0,927	

Sumber: Data Diolah (2015)

Berdasarkan pengujian *Kolmogorov Smirnov* pada tabel 4 di atas dapat dilihat bahwa didapatkan nilai *p-value* sebesar 0.927, di mana nilai tersebut lebih besar daripada α = 0.05. Kemudian untuk menguatkan hasil tersebut dapat dilihat plot *standardized residual*, di mana titik-titik pada plot tersebut berada disekitar garis lurus, maka dapat dikatakan bahwa residual menyebar normal. Berdasarkan pengujian tersebut dapat dikatakan bahwa galat atau residual memiliki distribusi normal dengan tingkat kesalahan 5%. Sehingga dapat disimpulkan bahwa asumsi normalitas terpenuhi dan dapat digunakan untuk analisa regresi moderating.

4.4.2. Pengujian Asumsi Non-Multikolinieritas

Untuk mendeteksi adanya tidaknya multikolinieritas dapat dilihat dari *Variance Inflation Factor* (VIF). Apabila nilai VIF >10 maka menunjukkan adanya multikolinieritas. Dan apabila sebaliknya VIF < 10 maka tidak terjadi multikolinieritas seperti terlihat dalam Tabel 5 dibawah ini:

Tabel 5. Uji Asumsi Multikolinieritas

Variabel Independen	VIF	Keterangan
Partisipasi Anggaran	8,751	Non Multikolinieritas
Motivasi	6,547	Non Multikolinieritas
<i>Good Governance</i>	3,149	Non Multikolinieritas
Interaksi Partisipasi Anggaran dengan <i>Good Governance</i>	5,267	Non Multikolinieritas
Interaksi Motivasi dengan <i>Good Governance</i>	9,480	Non Multikolinieritas

Sumber: Data Diolah (2015)

Dari hasil perhitungan yang terdapat dalam Tabel 5 masing-masing variabel bebas menunjukkan nilai VIF dari masing-masing variabel penelitian tidak lebih dari nilai 10, maka asumsi tidak terjadi multikolinieritas telah terpenuhi dan dapat digunakan untuk analisa regresi moderating.

4.4.3. Pengujian Asumsi Homoskedastisitas

Pengujian ini bertujuan untuk menguji apakah model regresi memiliki ragam (variance) yang sama atau tidak. Model regresi yang baik adalah model yang memiliki ragam sama (bersifat homoskedastisitas). Pemeriksaan asumsi ini dapat dilakukan dengan menggunakan uji korelasi rank Spearman, yakni menguji korelasi antara nilai duga dengan absolut galatnya. Hasil pengujian dengan metode rank Spearman seperti terlihat dalam Tabel 6 berikut:

Tabel 6. Uji Asumsi Homoskedastisitas

Statistik Uji	Nilai	Keterangan
Korelasi Rank Spearman	0,212	Homoskedastisitas
p-value	0,196	

Sumber: Data Diolah (2015)

Berdasarkan pada tabel 6 di atas, pengujian asumsi ini didapatkan koefisien korelasi rank Spearman sebesar 0,212 dengan p-value sebesar 0.196 di mana besarnya p-value lebih besar daripada $\alpha = 0.05$. Dari hasil pengujian ini dapat disimpulkan bahwa asumsi homoskedastisitas telah terpenuhi dan dapat digunakan untuk analisa regresi moderating.

4.4.4. Pengujian Asumsi Non Autokorelasi

Pengujian asumsi non autokorelasi dilakukan dengan statistik uji durbin watson. Berdasarkan uji durbin watson, diperoleh nilai $dw = 1,892$. Berdasarkan tabel durbin watson untuk $n=39$ dan $k=5$, nilai $dl=1,2176$, $du=1,7886$ dan $4-du=2,2114$. Kemudian, karena nilai $du < dw < 4-du$ atau $1,7886 < 1,892 < 2,2114$, maka dapat disimpulkan bahwa asumsi non autokorelasi terpenuhi dan dapat digunakan untuk analisa regresi moderating.

4.5. Hasil Analisis Regresi

Analisis regresi digunakan untuk mendapatkan variabel-variabel yang mempengaruhi terhadap Kesenjangan Anggaran dan variabel-variabel yang paling dominan yang mempengaruhi terhadap Kesenjangan Anggaran. Dalam pengolahan data dengan menggunakan analisis regresi moderating, dilakukan beberapa tahapan untuk mencari hubungan antara variabel independen dan dependen. Berdasarkan hasil pengolahan data dengan menggunakan software SPSS 15 didapatkan ringkasan seperti terlihat pada Tabel 7 dibawah ini:

Tabel 7. Hasil Analisis Regresi Moderating

Variabel	Koefisien β	t _{hitung}	p-value	Keterangan
Konstanta	1,690	.191	.850	Tidak Signifikan
Variabel Partisipasi Anggaran (X1)	2,766	3,158	.009	Signifikan
Variabel Motivasi (X2)	.766	2,430	.020	Signifikan
Variabel Good Governance (X3)	.289	2,129	.033	Signifikan
Interaksi Antara Partisipasi Anggaran	-.001	-.074	.941	Tidak Signifikan
Interaksi Antara Motivasi dengan Good Governance	-.006	-1.059	.297	Tidak Signifikan
α	= 0.05			
R^2	= 0.519			
R	= 0.721			
F-hitung	= 5.00			
F-tabel(0.05,5,33)	= 2.503			
T-tabel	= 2.035			

Sumber: Data Diolah (2015)

Berdasarkan pada tabel 7, terlihat bahwa semua variabel memiliki nilai yang signifikan. Interpretasi model regresi yang didapatkan berdasarkan tabel di atas adalah sebagai berikut:

$$Y = 1.690 + 2.766 X1 + 0.776 X2 + 0.289 X3 - 0.001 X4 - 0.006 X5 + \epsilon$$

di mana :

Y : Kesenjangan Anggaran

X1 : Partisipasi Anggaran

X2 : Motivasi

X3 : Good Governance

X4 : Interaksi Antara Partisipasi Anggaran dengan Good Governance

X5 : Interaksi Antara Motivasi dengan Good Governance

Berdasarkan hasil pengujian regresi moderating dapat dilihat juga R^2 dari variabel-variabel penelitian. Nilai R^2 sebesar 0.519 mengindikasikan bahwa variabel partisipasi anggaran, motivasi, interaksi partisipasi anggaran dengan good governance dan interaksi motivasi dengan good governance dapat mempengaruhi 51,9 % variabel Kesenjangan Anggaran (Y).

4.6. Pembahasan

4.6.1. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran.

Pengujian hipotesis dengan menggunakan MRA menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis pertama diterima. Temuan ini mengindikasikan bahwa pada saat kepala SKPD menggunakan partisipasi anggaran dalam pembuatan rencana anggarannya maka kemungkinan terjadinya kesenjangan anggaran juga semakin meningkat. kepala SKPD dengan tingkat partisipasi anggaran yang tinggi akan cenderung mempunyai

kesenjangan anggaran yang tinggi pula, begitu pula sebaliknya kepala SKPD yang memiliki partisipasi anggaran yang rendah akan memicu rendahnya kesenjangan anggaran.

4.6.2. Pengaruh Motivasi terhadap Kesenjangan Anggaran.

Hipotesis kedua menyatakan bahwa motivasi berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Berdasarkan hasil pengujian MRA menunjukkan bahwa hipotesis kedua juga diterima. Hasil ini mengindikasikan bahwa kepala SKPD Provinsi Jambi memiliki motivasi pencapaian kinerja anggaran dalam pembuatan rencana anggarannya sehingga kesenjangan anggaran yang terjadi juga semakin meningkat. Hasil penelitian ini juga mengindikasikan bahwa kepala SKPD dengan tingkat motivasi pencapaian kinerja anggaran yang rendah akan cenderung mempunyai kesenjangan anggaran yang rendah pula.

4.6.3. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran dengan *Good Governance* sebagai Variabel Pemoderasi.

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran akan semakin menurunkan kesenjangan anggaran, khususnya jika disertai penerapan *good governance* yang baik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *good governance* berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini terlihat dari besarnya nilai t untuk variabel *good governance* sebesar 2,292 dan nilai koefisien regresi sebesar 0,313 dengan signifikansi 0,028 (signifikan secara statistik pada $\alpha=5\%$). Sedangkan variabel interaksi antara partisipasi anggaran dengan *good governance* secara statistik tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini terlihat dari hasil uji regresi yang menunjukkan bahwa variabel interaksi antara partisipasi anggaran dengan *good governance* memiliki nilai t sebesar -0,074, nilai koefisien regresi -0,001 dan nilai p sebesar 0,941 (tidak signifikan secara statistik pada $\alpha=5\%$). Hal ini berarti hipotesis ketiga ditolak.

4.6.4. Pengaruh Motivasi Pencapaian Kinerja Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran dengan *Good Governance* sebagai Variabel Pemoderasi.

Hipotesis keempat menyatakan bahwa semakin tinggi motivasi akan semakin menurunkan kesenjangan anggaran, khususnya jika disertai penerapan *good governance* yang baik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *good governance* berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini terlihat dari besarnya nilai t untuk variabel *good governance* sebesar 2,292 dan nilai koefisien regresi sebesar 0,313 dengan signifikansi 0,028 (signifikan secara statistik pada $\alpha=5\%$). Sedangkan variabel interaksi antara partisipasi anggaran dengan *good governance* secara statistik tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini terlihat dari hasil uji regresi yang menunjukkan bahwa variabel interaksi antara

partisipasi anggaran dengan *good governance* memiliki nilai t sebesar -1,059 nilai koefisien regresi -0,006 dan nilai p sebesar 0,297 (tidak signifikan secara statistik pada $\alpha=5\%$). Hal ini berarti hipotesis keempat ditolak.

Variabel Interaksi antara motivasi pencapaian kinerja anggaran dengan *good governance* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini menguji pengaruh partisipasi anggaran dan motivasi terhadap kesenjangan anggaran dengan *good governance* sebagai variabel pemoderasi. Studi ini dilakukan pada kepala SKPD Provinsi Jambi. Berdasarkan analisis dan pembahasan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Semakin tinggi partisipasi anggaran oleh kepala SKPD Provinsi Jambi maka semakin tinggi kesenjangan anggaran yang terjadi. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Schiff dan Lewin (1970), Lukka (1988), dan Young (1985), Ikhsan dan Ane (2007), Asriningati (2006), dan Falikhatun (2007) yang menemukan hal yang sama yaitu partisipasi anggaran menyebabkan kepala SKPD dalam instansi maupun badan penyusun anggaran yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan kesenjangan anggaran.

Hasil lain dari penelitian ini menemukan bahwa motivasi pencapaian kinerja anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi motivasi pencapaian kinerja anggaran oleh kepala SKPD Provinsi Jambi maka akan semakin tinggi kesenjangan anggaran yang terjadi pada penyusunan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Dunk dan Nouri (1998) menyatakan bahwa pihak manajemen maupun badan penyusun anggaran sebagai pelaksana dari anggaran tersebut mempunyai motivasi untuk melakukan tindakan yang mempengaruhi isi dari anggaran yang akan ditetapkan. Melalui kesempatan tersebut digunakan pihak manajemen untuk mencapai keuntungan pribadi, khususnya dalam rangka memperoleh kompensasi atas kinerja anggaran divisinya, seperti yang telah diteliti oleh Schiff dan Lewin (1970).

Temuan lain dari penelitian ini yaitu bahwa interaksi antara partisipasi anggaran dengan *good governance* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti *good governance* tidak dapat berfungsi sebagai variabel yang memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran. Walaupun secara parsial *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini antara lain disebabkan bahwa penerapan *good governance* oleh kepala SKPD Provinsi Jambi masih bersifat sloganistik dan belum diterapkan dengan baik sehingga tidak dapat

mengurangi kesenjangan anggaran yang terdapat partisipasi anggaran di dalamnya.

Selain beberapa temuan di atas, terdapat temuan lagi dalam penelitian ini yaitu bahwa interaksi antara motivasi pencapaian kinerja anggaran dengan *good governance* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti *good governance* tidak dapat berfungsi sebagai variabel yang memoderasi pengaruh motivasi pencapaian kinerja anggaran terhadap kesenjangan anggaran. Walaupun secara parsial *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini antara lain disebabkan bahwa penerapan *good governance* oleh kepala SKPD Provinsi Jambi masih bersifat sloganistik dan belum diterapkan dengan baik sehingga belum cukup untuk menekan motivasi pencapaian kinerja anggaran yang dimiliki oleh penyusun anggaran pada pemerintah Provinsi Jambi.

5.2. Implikasi Penelitian

Berdasarkan analisa dan pembahasan, hasil penelitian ini secara umum mendukung teori agensi dan teori atribusi. Teori agensi mengemukakan bahwa penerapan teori ini menimbulkan perilaku oportunistik bagi agen untuk meng- optimalkan kesejahteraan maupun kepentingannya masing-masing. Hal ini jika diaplikasikan pada proses penyusunan anggaran akan meng- indikasikan bahwa badan penyusun anggaran sebagai agen dalam menyusun anggaran akan mengoptimalkan kepentingannya dengan melakukan kesenjangan anggaran untuk mencapai keuntungan pribadi, khususnya dalam rangka memperoleh kompensasi.

Implikasi lain dari penelitian ini yaitu dapat mengupayakan penerapan *good governance* dengan baik untuk mengatasi masalah kesenjangan anggaran yang terjadi ketika partisipasi anggaran diterapkan pada proses penyusunan anggaran serta badan penyusun anggaran juga memiliki motivasi pencapaian kinerja anggaran yang tinggi. Semakin berkurang penerapan partisipasi anggaran dan motivasi pencapaian kinerja anggaran pada proses penyusunan anggaran akan memberikan efek berkurangnya kesenjangan anggaran yang terjadi.

5.3. Keterbatasan Penelitian

Terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yang nantinya dapat memberikan arah bagi penelitian selanjutnya, yaitu sebagai berikut:

1. Pengambilan data dalam penelitian ini memiliki keterbatasan waktu hanya dalam kurun 1 (satu) bulan sehingga hasil yang didapatkan kurang maksimal sehingga memungkinkan dapat mempengaruhi hasil pengujian hipotesis;
2. Penelitian ini hanya dilakukan pada kepala SKPD Pemerintah Provinsi Jambi sehingga hasil yang didapatkan tidak dapat digeneralisasikan pada

kepala SKPD di pemerintah kabupaten/kota di lingkungan Provinsi Jambi.

5.4. Saran

Saran bagi penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut:

1. Peneliti selanjutnya dapat menambahkan waktu pengambilan data karena dengan pengambilan data yang lebih lama memungkinkan responden memiliki cukup waktu dalam pengisian kuisioner sehingga dapat menghasilkan data yang lebih valid dan akurat;
2. Peneliti selanjutnya dapat memperluas tempat penelitian pada pemerintah daerah kabupaten/kota yang lain, sehingga diharapkan data yang didapatkan juga maksimal sehingga hasil penelitian dapat digeneralisasikan.

DAFTAR REFERENSI

- Anthony, R.N dan V. Govindarajan. 2001. *Management Controls Systems*. Boston: Mc Graw-Hill Co.
- Baiman, S. 1982. Agency Theory In Managerial Accounting : A Survey. *Jurnal of Accounting Literature I*.
- Chow, CW dan A. Wong-Boren, (1987), 'Voluntary Financial Disclosure by Mexican Corporation', *Accounting Review*, 62, July.
- Dunk, A.S, dan H. Nouri. 1998. Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis. *Journal of Accounting* Vol. 17.
- Dunk, A.S, 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Assymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*. Vol.68.
- Falikhatur. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Dan Group Cohesiveness Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran Dan Budgetary Slack (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah SeJawa Tengah). *Seminar Nasional Akuntansi* Vol. 10.
- Garrison, Ray H., dan Noreen, Eric W. 2003. *Manajer Accounting*. Boston: McGraw – Hill.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on attitudes and Performance : Universalistic and Contingency Perspectives. *Decision Sciences*.
- Halim, Abdul. 1998. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Edisi Pertama. BPFE. Yogyakarta.
- Hansen, Don.R., dan Mowen M. 1997. *Management Accounting*, 3rd ed. South- West Publishing. Ohio

- Hartono, Jogianto. 2004. *Metode Penelitian Bisnis*, Penerbit BPFE, Yogyakarta.
- Hasibuan, Melayu S.P. 1991. *Manajemen Sumber Daya Manusia, Rajawali. Jakarta.*
- Ikhsan, Arfan dan Ishak Muhammad. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Salemba Empat. Jakarta
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi X*, Makasar.
- Jensen dan W. H. Meckling. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3
- Jewell, L.N, Marc Siegall. 1998. *Psikologi Industri/ Organisasi Modern*. Arcan. Jakarta
- Luhgiatno, 2006. Pengaruh Motivasi dan Kemampuan terhadap Kinerja, *Fokus Ekonomi* Vol. 1.
- Lukka, K.1988. Budgetary Beasing in organization: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization and Society*.
- Mardiasmo. 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Audi. Yogyakarta.
- Merchant, K.A. 1985. Budgeting and Propersity to Create Budgetary Slack, *Accounting Organizations, and Siciety*. Vol. 10.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Partisipation in Buget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude: A Field Study, *The Accounting Review*.
- Onsi, M., 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack, *Accounting Review*.
- Republik Indonesia, Undang-Undang RI No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia, Undang-Undang RI No. 33 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Republik Indonesia,, Undang-Undang RI No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Robbins, Stephen P. 2003. *Perilaku Organisasi*. Indeks. Jakarta
- Schiff, M dan A. Y. Lewin. 1970. The Impact of Budgets on people. *The Accounting Review* Vol. 45.
- Shields, M. D., dan S. M. Young. 1989. Behavioral Model for Implementing Cost Management System, *Journal of Cost Management* Vol.17.
- Siagian P. Sondang. 1995. *Teori Motivasi dan Aplikasi*. PT. Rineka Cipta. Jakarta.
- Singarimbun, M. dan S. Effendi. 1989, *Metode Penelitian Survei*, Erlangga. Jakarta.
- Siswanto, Bejo. 1990. *Manajemen Tenaga Kerja*. Sinar Baru. Bandung
- Sulaiman, W. 2002. *Jalan Pintas Menguasai SPSS 10*. Andi. Yogyakarta
- Supriyono, R. A. dan Akhmad Sykhroza. 2003. Peran Asimetri Informasi dan Peresponan Keinginan Sosial Sebagai Variabel Moderating Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Kinerja Manajer di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi IV*, Surabaya.
- Tjager, I.N., A. Alijoyo H.R. Djemat, dan B. Sembodo. 2003. *Corporate Governance: Tantangan dan Kesempatan bagi Komunitas Bisnis Indonesia*. Forum for Corporate Governance in Indonesia. Jakarta. Indonesia.
- Weiner. 2003. *Handbook Of Psychology: Industrial and Organizational Psychology*. John Willey & Sons, Inc. New Jersey
- Welsc, Glenn A. 1976. *Budgeting: Profit Planning And Control*. Fourth Edition. Prentice Hall Inc.. New Jersey.
- Winarni, Yuli. 2006. Evaluasi Budgetary Slack dan evaluasi Kinerja Pendapatan Asli Daerah Pemerintah Kota Malang. *Jurnal Ekonomi dan Manajemen* Vol. 7.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Assymetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23.
- Yuwono, I.B. 1999. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 1.