

FAKTOR PENENTU KESENJANGAN ANGGARAN

DETERMINING FACTORS OF BUDGET GAP

Zaitul, Lathiva Livita, dan Mukhlizul Hamdi

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Bung Hatta, Indonesia

Email : zaitul@bunghatta.ac.id

ABSTRAK

Aspek penting dalam proses penyusunan anggaran adalah kecenderungan manajer anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran. Namun, ada studi terbatas yang menyelidiki senjangan anggaran di organisasi berorientasi nirlaba, seperti pemerintah daerah. Oleh karena itu, penelitian ini mengatasi kesenjangan literatur dengan menyelidiki pengaruh partisipasi anggaran dan kepercayaan terhadap senjangan anggaran. Selain itu, penelitian ini juga menganalisis pengaruh moderasi pemahaman regulasi terhadap hubungan determinan (partisipasi anggaran dan kepercayaan) dengan senjangan anggaran. Sampel akhir dari penelitian ini adalah tujuh puluh delapan (78) responden yang mewakili manajer level bawah dalam organisasi. Dalam penelitian ini diterapkan Model persamaan struktural (SEM-PLS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa hanya satu hipotesis yang diterima dan yang lainnya ditolak. Hipotesis yang signifikan adalah pengaruh kepercayaan terhadap senjangan anggaran. Kajian ini memiliki implikasi praktis dan teoritis yang dibahas secara rinci.

Kata kunci: partisipasi anggaran, kepercayaan, pemahaman regulasi, senjangan anggaran

ABSTRACT

An important aspect in the budgetsetting process is the tendency for budgeting managers to create budgetary slack. However, there is a limited study investigating the budgetary slack in non-profit oriented organization, such as local government. Therefore, this study address the gap in the literature by investigating the effect of budget participation and trust on budgetary slack. Besides, this study also analys the moderating effect of regulation understanding on the relationship the determinants (budget participation and trust) and budgetary slack. Final sample of this study is seven-eight (78) respondents who represented the lower level manager in organization. Structural equation model (SEM-PLS) is applied. The result show that only one hypothesis is accepted and other are rejected. the significant hypothesis is the effect of trust on budgetary slack. This study has practical and theoretical implication and it discussed in detail.

Keywords : *budgetary participations, trust, regulation understanding, budgetary slack*

PENDAHULUAN

Prilaku personel berpengaruh terhadap proses penyusunan anggaran (Savitri dan Sawitri, 2014). Proses penyusunan anggaran pada sektor swasta maupun sektor pemerintahan melibatkan pihak-pihak yang memiliki kepentingan pribadi yang berbeda-beda. Dibanyak kasus, tujuan anggota organisasi tidak selaras dengan tujuan organisasi (Arthaswadaya, 2015). Prilaku menyimpang dalam proses penyusunan anggaran dimungkinkan terjadi karena kurang selarasnya tujuan personel dan organisasi, seperti prilaku oportunistik, dan moral hazard (Romarina, 2010). Prilaku menyimpang bisa menggunakan anggaran untuk mempraktikannya (Hansen, et al., 2003). Bagi setiap individu yang ikut serta dalam proses penyusunan, akan merasakan dampak langsung

terhadap perubahan perilaku pada penyusunnya baik perubahan perilaku positif maupun perilaku negatif. Perubahan perilaku dalam proses penyusunan anggaran dapat dijelaskan teori atribusi. Teori atribusi dalam penyusunan anggaran, dapat menentukan arah individu dalam menyusun anggaran dimana ketika cenderung berperilaku positif maka individu akan berusaha menghindari senjangan anggaran, sedangkan bila cenderung berperilaku negatif maka individu akan melakukan segala cara untuk mencapai tujuan kemudian akan melakukan senjangan anggaran (Firmansyah, Rosidi dan Ghofar, 2017). Ernayanti (2017) menyatakan bahwa visi dan misi organisasi dapat dicapai jika perilaku yang muncul bersifat positif. Namun, senjangan anggaran bisa terjadi

jika perilaku oportunistik dipraktikkan (Warindrani, 2006).

Fenomena Senjangan Anggaran sering terjadi. Beritasumbar (2016) menginformasikan bahwa Realisasi pendapatan Kota Payakumbuh pada tahun 2014 adalah Rp603.640.000.000, sedangkan target pendapatan pada tahun tersebut adalah Rp603.580.000.000 sehingga persentase realisasi pendapatan adalah 100,01%. Target belanja tahun 2014 sebesar Rp653.770.000.000 sedangkan realisasi belanja pada tahun tersebut sebesar Rp593.640.000.000 sehingga persentase realisasi belanja adalah 90,80%. Kondisi ini juga terjadi pada tahun 2015 ini disebabkan karena target pendapatan selalu lebih rendah daripada realisasi pendapatan dan target belanja selalu lebih besar dibandingkan dengan realisasinya.

Penelitian sebelumnya telah menginvestigasi faktor penentu yang menimbulkan kecenderungan menciptakan *slack*, seperti partisipasi penyusunan anggaran. Basyir (2016) partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*. Semakin tinggi partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan menyebabkan senjangan anggaran yang semakin tinggi. Dengan keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran, tindakan disfungsi tidak dapat dihindarkan karena partisipasi atasan menjadi berkurang dan bawahan dapat dengan mudah bermain dalam sistem anggaran. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Miyati (2014) dan Dianthi dan Wirakusuma (2017). Berbeda dengan penelitian Apriyandi (2011) mengungkapkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack*. Semakin tinggi partisipasi keterlibatan individu dalam menyusun anggaran tidak akan mempengaruhi besarnya senjangan anggaran. Dimana partisipasi anggaran yang tinggi dapat menurunkan senjangan anggaran. Partisipasi anggaran yang tinggi akan meningkatkan fungsi kontrol diantara individu sehingga kepentingan yang mengarah pada senjangan anggaran akan diminimalkan. Partisipasi bawahan dalam proses penganggaran akan mendorong tanggung jawab yang lebih tinggi. Bawahan akan menginternalisasikan tujuan dengan rasa tanggung jawab yang tinggi karena terlibat dalam penganggaran. Hasil penelitian tersebut sejalan dengan penelitian Huseno (2017) dan Firmansyah, Rosidi dan Ghofar (2017).

Dalam penyusunan anggaran, faktor psikologi dapat berupaya mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran. Salah satu faktor psikologi yang digunakan dalam penelitian ini adalah *trust* atau kepercayaan. Kepercayaan pada penelitian ini mengacu pada tingkat kepercayaan bawahan

terhadap atasan dalam pertukaran informasi mengenai penyusunan anggaran. Penelitian Noviawati dan Utami (2014) menyatakan bahwa kepercayaan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi kepercayaan yang diberikan atasan kepada bawahan, semakin rendah terjadinya senjangan anggaran. Bawahan yang telah diberikan kepercayaan yang besar oleh atasan akan sebaik mungkin menghindari terjadinya senjangan anggaran. Kepercayaan dari atasan mendorong bawahan untuk berbagi informasi yang lebih lengkap dan akurat yang dapat mencegah terjadinya senjangan anggaran (Gago-Rodriguez dan Naranjo-Gil, 2016). Berbeda dengan penelitian Chong dan Ferdiansah (2011) menyatakan bahwa kepercayaan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi kepercayaan maka senjangan anggaran akan semakin meningkat. Hal tersebut terjadi karena apabila bawahan diberi kepercayaan yang tinggi oleh atasan, maka bawahan akan cenderung melakukan senjangan anggaran atas dasar asimetri informasi dan insentif ekonomi. Sejalan dengan penelitian penelitian Carreas, *et al.*, (2014) dan Tresnanty dan Widanaputra (2015) menyatakan secara partikular tingginya *trust* memperendah senjangan, namun dalam penelitian tersebut dikaitkan dengan insentif ekonomi dan *trust* tidak dapat mengurangi kecenderungan bawahan dalam melakukan senjangan anggaran. Pada penelitian ini digunakan variabel moderasi yang terbilang masih baru yang dapat dikaitkan dengan senjangan anggaran yaitu variabel pemahaman tentang peraturan anggaran. Pemahaman tentang peraturan anggaran bertujuan untuk mewujudkan efektivitas hukum, khususnya keefektifan implementasi regulasi peraturan anggaran. Hasil penelitian (Hidayati, Basuki dan Pancawati, 2015) menyebutkan bahwa pemahaman tentang peraturan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Banyaknya manajer yang belum paham terhadap peraturan anggaran akan memberikan kesempatan kepada bawahan untuk bertindak oportunistik. Hasil penelitian sejalan dengan penelitian Surjono dan Nugroho (2008).

Berbeda dengan penelitian Firmansyah, Rosidi dan Ghofar (2017) yang mengatakan bahwa pemahaman tentang peraturan anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Tingginya pemahaman aparatur dalam penyusunan anggaran, akan memperendah senjangan anggaran karena aparatur memahami seluk beluk tentang anggaran dan bawahan tidak akan berani bermain dalam sistem anggaran. Sejalan dengan penelitian Putri (2010) yang menyatakan pemahaman tentang peraturan anggaran yang tinggi oleh individu yang terlibat

dapat menjadi tolak ukur dalam penilaian kualitas anggaran yang akan dicapai dan dan terhindar dari *underestimate* dan *overestimate* dalam anggaran. Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa terdapat kesenjangan di literatur dimana sebagian penelitian menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran berdampak negatif terhadap kesenjangan anggaran dan sebagian lagi menemukan positif. Selain itu, penelitian terdahulu masih terbatas menjadikan organisasi yang tidak berorientasi pada laba sebagai objek penelitian. Untuk itu, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dampak partisipasi penyusunan anggaran, kepercayaan dan pemahaman aturan terhadap kesenjangan anggaran. Penelitian ini juga menyelidiki peran pemahaman aturan sebagai variabel moderasi. Artikel ini dibagi menjadi lima bagian yaitu latar belakang, kajian pustaka, metode penelitian, hasil penelitian dan pembahasan, dan kesimpulan dan saran.

KAJIAN PUSTAKA

Senjangan Anggaran

Ada empat kondisi yang dapat dimungkinkan terjadinya senjangan anggaran (Apriyandi, 2011), yaitu (i) konflik kepentingan antara manajemen tingkat bawah dengan atasan, (ii) terdapat informasi asimetri antara manajemen tingkat bawah dengan atasan, (iii) manajer mempunyai kepentingan pribadi dan (iv) kinerja manajer tidak pasti. Untuk menyediakan suatu margin keselamatan (*margin of safety*) untuk memenuhi tujuan yang dianggarkan adalah alasan dilakukannya senjangan anggaran oleh para manajemen (Jaya, 2013). Apabila tujuan yang dianggarkan tersebut tidak tercapai, timbal balik dari permasalahan yang terjadi tidak terlalu merugikan manajemen. Hal inilah yang menimbulkan perilaku menyimpang salah satunya yaitu perilaku oportunistik. Perilaku oportunistik (*opportunistic behavior*) adalah perilaku yang mengeksploitasi peluang keuntungan jangka pendek mengorbankan keuntungan jangka panjang (Prakarsa, 2016). Perilaku senjangan anggaran dapat dijelaskan dengan teori atribusi (*attribution theory*). Teori atribusi menjelaskan bahwa perilaku individu ditentukan oleh kekuatan faktor internal atau yang berasal dari dalam diri dan kekuatan faktor eksternal atau dari luar (Ikhsan dan Ishak, 2005:55). Teori atribusi dalam penyusunan anggaran, dapat menentukan arah individu dalam menyusun anggaran dimana ketika cenderung berperilaku positif maka individu akan berusaha menghindari senjangan anggaran, sedangkan bila cenderung berperilaku negatif maka individu akan melakukan segala cara untuk mencapai tujuan kemudian akan melakukan senjangan anggaran

(Firmansyah dkk, 2017). Secara umum, teori atribusi terdiri dari dua jenis yaitu (1) atribusi disposisi dan (2) atribusi situasional (Saputra, 2012). Atribusi disposisi yaitu perilaku individu berasal dari faktor internal seperti motivasi dan kepribadian, sedangkan atribusi situasional yaitu perilaku individu berasal dari faktor eksternal atau lingkungan. Menurut Orinaldi (2017), faktor internal dan eksternal dapat mempengaruhi praktik *slack* anggaran di pemerintahan daerah.

Partisipasi Anggaran

Partisipasi dalam penyusunan mempunyai beberapa kelebihan (Garrison dkk., 2013:384) (i) seorang manajer yang tidak dapat memenuhi anggaran yang ditetapkan dari atas selalu dapat berkata bahwa anggaran tersebut tidak realistis dan tidak mungkin untuk dicapai, (ii) Timbul motivasi yang lebih tinggi bila individu berpartisipasi dalam menentukan tujuan mereka sendiri, dibandingkan bila tujuan tersebut ditetapkan dari atas, (iii) setiap orang pada tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak, (iv) estimasi anggaran yang dibuat oleh manajer lini depan sering kali lebih akurat dan andal dibandingkan dengan estimasi yang dibuat oleh manajer puncak yang kurang memiliki pengetahuan mendalam. Partisipasi dalam penyusunan anggaran berbanding terbalik dengan senjangan anggaran (Ramadina, 2013). Alasan logis dibalik hubungan negatif diatas adalah dengan adanya partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran akan tercipta penganggaran yang sesuai dengan standar atau kondisi diharapkan dimasa akan datang. Penelitian yang mendukung bahwa partisipasi anggaran dapat menurunkan senjangan anggaran yaitu penelitian Apriyandi (2011), Huseno (2017) dan Firmansyah, Rosidi dan Ghofar (2017). Berdasarkan uraian ringkas tersebut peneliti ingin mengembangkan hipotesis sebagai berikut:

H1: Partisipasi Anggaran berpengaruh negatif terhadap Senjangan Anggaran.

Kepercayaan

Proses keterbukaan dan kejujuran dalam komunikasi dan hubungan dari waktu-waktu membangun kepercayaan dalam organisasi. Sering orang-orang dipercaya oleh pimpinan menjadi rujukan dalam proses mengambil keputusan (Moorman, 1993). Kesenangan anggaran dapat dicapai dengan cara membangun kepercayaan (*trust*) antara atasan dan bawahan. Kepercayaan ini akan meningkatkan *information exchange* antara atasan dan bawahan (Fisher *et al*, 2005). Pertukaran informasi akan menurunkan penguasaan informasi yang tidak seimbang (*asymtery*

information) sehingga kondisi akan menurunkan kecenderungan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Dan yang lebih memungkinkan, bawahan akan menginvestasikan lebih banyak usaha demi tercapainya tujuan, serta dapat mendorong para bawahan untuk lebih kooperatif dan mengurangi perilaku disfungsi, seperti senjangan anggaran. Penelitian Desriani (2011) menyatakan *trust* berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi kepercayaan yang diberikan atasan kepada bawahan, semakin rendah terjadinya senjangan anggaran. Jika atasan mempercayai bawahannya dalam penyusunan anggaran, bawahan tidak akan ragu dalam pekerjaannya dan tidak akan mudah berubah pikiran dan senjangan anggaran pun menurun. Kepercayaan dari atasan mendorong bawahan untuk berbagi informasi yang lebih lengkap dan akurat yang dapat mencegah terjadinya senjangan anggaran (Gago-Rodriguez dan Naranjo-Gil, 2016). Sejalan dengan penelitian Shatrio, Yunilma dan Putri (2014), Noviawati dan Utami (2014) dan Ulyadi (2016) bahwa kepercayaan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan uraian ringkas tersebut peneliti ingin mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H2: Kepercayaan berpengaruh negatif terhadap Senjangan Anggaran.

Pemahaman tentang Peraturan Anggaran

Pemahaman tentang peraturan anggaran dalam penelitian ini artinya memahami dan mengetahui keterampilan aparatur untuk melakukan pengaturan anggaran terhadap peraturan yang berlaku. Pengetahuan atau pemahaman tentang anggaran adalah pengetahuan personel terhadap aturan (pemahaman tentang peraturan perundangan yang mengatur pengelolaan keuangan daerah/APBD) dan mekanisme proses penyusunan anggaran. Tahapan penyusunan anggaran dimulai dengan tahap perencanaan sampai pada tahap pertanggungjawaban (Afifah, 2016). Penyusunan anggaran yang dilakukan oleh masing-masing organisasi dilakukan oleh penyusun anggaran setelah mendapat tugas dan pendelegasian dari atasan. Pemahaman yang baik tentang peraturan anggaran harus bisa menghilangkan senjangan anggaran. Berdasarkan studinya, semakin jelas peraturan akan meningkatkan efek motivasi (faktor perilaku) terhadap kualitas anggaran. Apalagi, dinyatakan bahwa makna motivasi dalam hal ini adalah tingkat dimana individu melakukan tugasnya tepat untuk mencapai tujuan atau sasaran. Memang hal ini menunjukkan bahwa peraturan memainkan peran penting dalam kecenderungan perilaku dalam

menyusun anggaran (Putri, 2010). Hasil penelitian Putri (2010) yang menyatakan pemahaman tentang peraturan anggaran yang tinggi oleh individu yang terlibat dapat menjadi tolak ukur dalam penilaian kualitas anggaran yang akan dicapai dan dan terhindar dari *underestimate* dan *overestimate* dalam anggaran. Sejalan dengan penelitian Firmansyah, Rosidi dan Ghofar (2017) yang mengatakan bahwa pemahaman tentang peraturan anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan uraian ringkas tersebut peneliti ingin mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H3: Pemahaman tentang Peraturan Anggaran berpengaruh negatif terhadap Senjangan Anggaran.

H4: Pemahaman tentang Peraturan Anggaran memoderasi hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran.

METODOLOGI PENELITIAN

Objek penelitian adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang berada di Kota Payakumbuh. Sebanyak 28 OPD dijadikan populasi atau diwakili oleh 97 personel (pejabat eselon III). Metode pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan metode *propositional random sampling*. Dalam penentuan jumlah sampel pada penelitian ini menggunakan rumus *Slovin* dimana dengan jumlah populasi 97 diperoleh jumlah sampel 78 dengan tingkat kesalahan 5%. Variabel dependen dalam penelitian ini yaitu senjangan anggaran. Rahmawati (2017) mengutip defenisi operasional senjangan anggaran yaitu tindakan bawahan yang cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target mudah dicapai. Selain itu terdapat dua variabel independen yaitu partisipasi anggaran dan kepercayaan serta satu variabel moderasi yaitu pemahaman tentang peraturan anggaran. Syahrir (2017) mengambil defnisi partisipasi anggaran sebagai proses kerjasama antara manajer tingkat bawah selaku agen dan manajer tingkat atas selaku prinsipal dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan penganggaran daerah. Kepercayaan dalam penelitian ini mengacu pada penelitian Maria dan Nahartyo (2012) yang menyatakan kepercayaan merupakan pondasi penting untuk kesuksesan antara atasan dan bawahan juga sebagai arah menentukan pilihan yang tersedia. Pemahaman tentang peraturan anggaran dalam penelitian ini artinya memahami dan mengetahui keterampilan aparatur untuk melakukan pengaturan anggaran terhadap peraturan yang berlaku (Putri, 2010). Instrumen

yang digunakan pada senjangan anggaran yaitu instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang telah digunakan oleh peneliti sebelumnya yaitu Miyati (2014). Instrumen partisipasi anggaran yang digunakan yaitu instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang digunakan dalam penelitian Apriyandi (2011). Instrumen kepercayaan dikembangkan oleh Zand (1972) yang telah digunakan pada penelitian sebelumnya itu penelitian Ulyadi (2016). Untuk variabel terakhir yaitu pemahaman tentang peraturan anggaran menggunakan instrumen yang digunakan oleh Firmansyah, dkk (2017). Pengukuran variabel pada penelitian ini diukur dengan menggunakan Skala Likert. Adapun skala *likert* yang digunakan adalah sebagai berikut : STS (Sangat Tidak Setuju) skor 1, TS (Tidak Setuju) skor 2, N (Netral) skor 3, S (Setuju) skor 4 dan SS (Sangat Setuju) skor 5.

Metode analisis data pada penelitian ini menggunakan *software* smartPLS v.3. Terdapat dua model dalam smartPLS atau *Partial Least Square* ini, yaitu *measurement model* atau *outer model* dan *structural model* atau *inner model*. Dalam pengujian *measurement model* atau *outer model* menggunakan 4 (empat) kriteria pengujian yaitu (i) *indicator validity*, (ii) *internal consistency*, (iii) *convergent validity*, and (iv) *discriminant validity* (Vinzi, 2010). Sedangkan *structural model* atau *inner model* menggunakan dua kriteria pengujian yaitu *predictive power* atau *R-square* dan *predictive relevance* atau *Q-square* (Vinzi, 2010). Hipotesis diuji dengan menggunakan metode *resampling Bootstrap* yang dikembangkan oleh Geisser & Stone (Ghozali, 2008). Nilai pada

Original Sample Estimate dan nilai *t* statistik adalah indikator yang digunakan apakah hipotesis diterima atau ditolak.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pada penelitian ini, kuesioner dibagikan kepada Pejabat Eselon III yang berada pada 28 Organisasi Perangkat Daerah di Kota Payakumbuh. Jumlah kuesioner yang dibagikan yaitu sebanyak 78 kuesioner, sebanyak 5 kuesioner tidak kembali dan 3 kuesioner rusak atau tidak layak digunakan. Jadi total keseluruhan kuesioner yang layak digunakan yaitu sebanyak 70 kuesioner. Terdapat sebanyak 57,1% responden pria dan 42,9% responden wanita. Pada kategori umur, persentase paling tinggi yaitu 52,9% yang berkisar antara 51-55 tahun dan persentase paling rendah yaitu 4,3% yang berkisar antara 35-40 tahun dan 56-60 tahun. Dilihat dari segi jabatan, kepala bidang memiliki persentase paling tinggi yaitu 61,4% karena pada penelitian ini cenderung meneliti responden yang berada pada dinas dan badan. Pendidikan terakhir responden lebih banyak yang strata satu yaitu 61,4%. Terkait lama menjabatnya responden, persentase paling tinggi 87,1% yaitu selama 1-5 tahun. Kategori terakhir yaitu latar belakang pendidikan yang memiliki persentase paling tinggi sebanyak 14,3% yaitu yang berlatar belakang pendidikan hukum. Rincian data demografi, kategori, jumlah dan presentase dapat dilihat pada tabel dibawah ini.

Tabel 1. Data demografi

Demografi	Kategori	Jumlah	Persentase (%)
Jenis Kelamin	Pria	40	57,1
	Wanita	30	42,9
Umur	35-40	3	4,3
	41-45	7	10,0
	46-50	20	28,6
	51-55	37	52,9
	56-60	3	4,3
Jabatan	Kepala Kantor	1	1,4
	Kepala Bidang	43	61,4
	Inspektur Pembantu	3	4,3
	Sekretaris Bidang/Badan	13	18,6
	Kepala Camat	5	7,1
	Sekretaris Camat	5	7,1
Pendidikan Terakhir	S1	43	61,4
	S2	27	38,6
Lama Menjabat	1-5 Tahun	61	87,1
	5-10 Tahun	5	7,1
	>10 Tahun	4	5,1
Latar Belakang Pendidikan	Akuntansi	1	1,4
	Manajemen	8	11,4
	Ekonomi Pembangunan	4	5,7
	Hukum	10	14,3
	Pertanian	2	2,9
	MIPA	2	2,9
	Lain-Lain	43	61,4

Measurement Model (Outer Model)

Analisis pertama dalam pengujian ini adalah *indicator validity* yaitu dengan melihat nilai *outer loadings*. Nilai *outer loading* dari masing-masing item harus mempunyai nilai *outer loading* > 0,6 dan item yang mempunyai nilai *outer loading* < 0,6 harus dikeluarkan dari model. Hasil analisis *indicator validity* ini menghasilkan beberapa item yang memperoleh nilai *outer loading* < 0,6 yaitu item M1, Y2, Y5 dan Y6 sehingga item tersebut harus dikeluarkan dari model dan dilakukan pengujian ulang. Setelah pengujian ulang didapatkan nilai *outer loading* dari keseluruhan item > 0,6, hal ini berarti keseluruhan item tersebut telah valid dan bisa dilanjutkan pada

pengujian berikutnya (Hair, 2013). Analisis selanjutnya adalah *internal consistency* yang dilihat dari nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability*. Semua konstruk pada penelitian ini memperoleh nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability* > 0,7 sehingga dapat disimpulkan bahwa kuesioner penelitian ini reliabel karena memperoleh nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability* > 0,7 (Hair, 2013). Analisis yang ketiga adalah *convergent validity* yang dilihat dari nilai *AVE*. Semua konstruk pada penelitian ini memperoleh nilai *AVE* > 0,5 yang berarti pengukuran dari masing-masing konstruk berkorelasi tinggi (Hair, 2013).

Tabel 2. Hasil pengujian MMA

	Item	Oading	CA	CR	AVE
SA	Y1	0,846	0,689	0,824	0,615
	Y3	0,869			
	Y4	0,610			
PA	X1.1	0,763	0,895	0,916	0,646
	X1.2	0,745			
	X1.3	0,862			
	X1.4	0,860			
	X1.5	0,786			
	X1.6	0,799			
KP	X2.1	0,726	0,713	0,823	0,538
	X2.2	0,781			
	X2.3	0,707			
	X2.4	0,718			
PPA	M1	0,623	0,759	0,844	0,579
	M3	0,749			
	M4	0,755			
	M5	0,886			

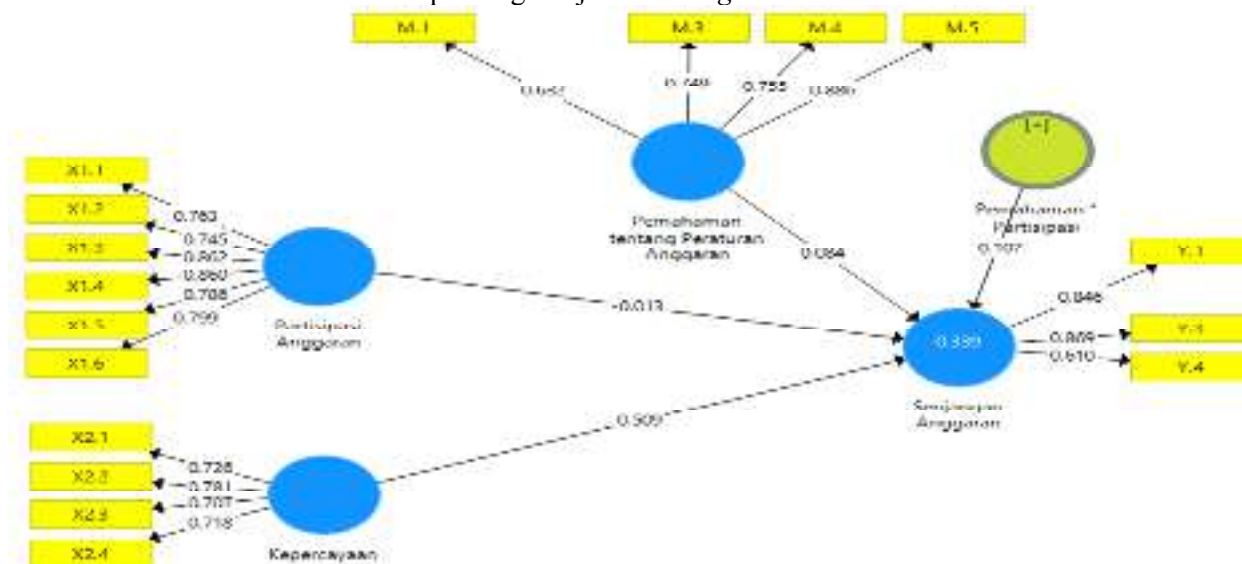
Analisis terakhir dari *measurement model* ini adalah *discriminant validity* dengan menggunakan *Fornell-Lacker criterion* yaitu dilihat dari nilai akar *AVE* dan membandingkannya dengan korelasi antar konstruk. Jika nilai akar *AVE* lebih besar daripada nilai korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya, berarti konstruk memiliki nilai *discriminant validity* yang baik

(Fornell - Larcker, 1981). Dilihat dari tabel dibawah bahwa nilai akar *AVE* masing-masing konstruk pada semua variabel memperoleh nilai yang lebih tinggi daripada korelasi dengan variabel lainnya. Hasil ini berarti variable-variabel tersebut telah memenuhi syarat *discriminant validity* yang baik.

Tabel 3. Hasil pengujian Fornell-Lacker Criterion

Konstruk	KP	PA	PPA	SA
KP	0.733			
PA	0.379	0.804		
PPA	0.338	0.198	0.761	
SA	0.572	0.209	0.249	0.784

Gambar 1. Output diagram jalur *PLS algorithm* setelah *re-calculate*



Structural Model (Inner Model)

Pengujian *Structural model* ini dilakukan untuk melihat hubungan antar konstruk, nilai signifikansi R-square dan Q-square dari model penelitian ini. Hasil pengujian diperoleh nilai *R-square* sebesar 0,339. nilai R^2 berarti sebesar 33,9% dapat dijelaskan oleh model dan 66,1% dijelaskan oleh variabel lain yang belum terdapat dalam model. Dengan kata lain, semakin besar nilai R^2 maka semakin besar pula pengaruh variabel laten eksogen tertentu terhadap variabel endogen (Vinzi *et al*, 2010). Selanjutnya dilihat

dari nilai *Q Square* pada model penelitian ini yang memperoleh nilai *Q Square* 0,157. Hal ini berarti model pada penelitian ini memiliki *predictive relevance* yang baik karena memperoleh nilai *Q Square* > 0 . Untuk menyimpulkan apakah hipotesis diterima atau ditolak, dilihat pada nilai *Original sample* yang dalam hal ini nilai *path coefficients*. Jika nilai *path coefficients* bertanda negatif maka hipotesis diterima dan jika bertanda positif ditolak kecuali variabel moderasi.

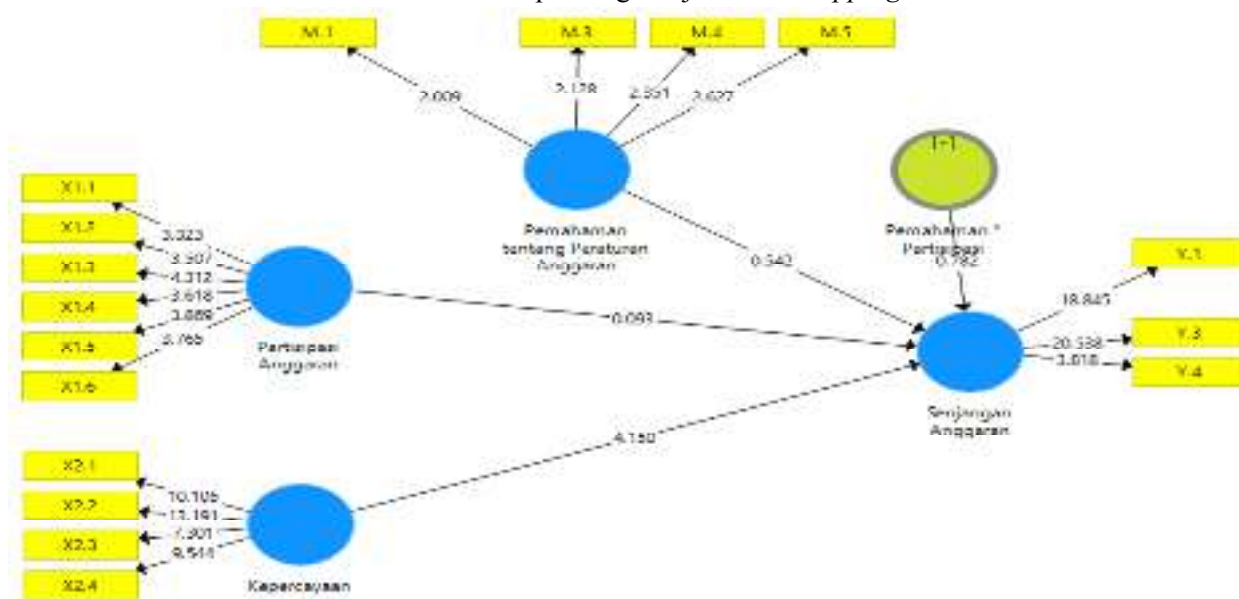
Tabel 4. Hasil SMA

Endogenous Construct	R-Squared	Q-Squared	Kesimpulan
SA	0,339	0,157	memadai
Relation	Path Coefficients	t Statistik	Kesimpulan
PA→SA	-0,013	0,093	tidak didukung
KP→SA	0,509	4,150	didukung
PPA→SA	0,084	0,542	tidak didukung
PPA*PA→SA	-0,107	0,782	tidak didukung

Hasil pengujian berpengaruh signifikan atau tidaknya partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dapat dilihat pada nilai *T-Statistics* yang menunjukkan $T-Statistics < 1,96$ yaitu 0,093 yang artinya partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran. Dilihat dari *Path Coefficients* nilai partisipasi anggaran memberikan tanda negatif yaitu -0,013 yang berarti partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran sehingga hipotesis diterima. Hasil penelitian mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Apriyandi (2011), Firmansyah, Rosidi dan Ghofar (2017) dan Huseno (2017) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi partisipasi dalam anggaran maka senjangan anggaran yang terjadi akan semakin rendah. Apabila partisipan semakin aktif dalam

berpartisipasi dalam menyusun anggaran yaitu aktif baik dalam memberikan opini atau sumbangan pemikiran serta memberikan usulan dan pendapat, juga mengoreksi apabila ada hal-hal yang tidak logis yang tidak sesuai dengan anggaran dapat meningkatkan produktivitas sehingga penggunaan anggaran menjadi lebih tepat dan efisien. Partisipasi anggaran yang tinggi akan meningkatkan fungsi kontrol diantara individu sehingga kepentingan yang mengarah pada senjangan anggaran akan diminimalkan. Hasil penelitian tidak sejalan dengan penelitian Basyir (2016) dan Dianthi dan Wirakusuma (2017) yang menyatakan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan menyebabkan senjangan anggaran yang semakin tinggi.

Gambar 2. Output diagram jalur *bootstrapping*



Hasil pengujian pengaruh signifikan atau tidak kepercayaan terhadap senjangan anggaran dapat dilihat pada nilai *T-Statistics* yang menunjukkan $T-Statistics > 1,96$ yaitu 4,150. Hasil tersebut menunjukkan bahwa kepercayaan berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran. Dilihat dari *Path Coefficients* nilai kepercayaan memberikan arah yang positif yaitu 0,509 yang berarti kepercayaan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran dan hipotesis ditolak. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Chong dan Ferdiansah (2011) yang menyatakan bahwa kepercayaan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi kepercayaan maka senjangan anggaran akan semakin meningkat. Hal tersebut terjadi karena apabila bawahan diberi kepercayaan yang tinggi oleh atasan, maka bawahan akan cenderung melakukan senjangan anggaran atas dasar asimetri informasi dan insentif ekonomi. Akan tetapi hasil penelitian tidak sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Noviawati dan Utami (2014) dan Ulyadi (2016) yang menyatakan bahwa kepercayaan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi kepercayaan maka senjangan anggaran akan semakin rendah.

Hasil pengujian pengaruh signifikan pemahaman tentang peraturan anggaran terhadap senjangan anggaran dapat dilihat pada nilai *T-Statistics* yang menunjukkan $T-Statistics < 1,96$ yaitu 0,542. Hasil tersebut menunjukkan bahwa pemahaman tentang peraturan anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran. Dilihat dari *Path Coefficients* nilai pemahaman tentang peraturan anggaran memberikan tanda positif yaitu 0,084 yang berarti

pemahaman tentang peraturan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran dan hipotesis ditolak. Semakin tinggi pemahaman manajer tentang anggaran akan semakin meningkatkan senjangan anggaran. Hasil penelitian mendukung penelitian sebelumnya yang menyebutkan bahwa banyaknya manajer yang belum paham terhadap peraturan anggaran akan memberikan kesempatan kepada bawahan untuk bertindak oportunistik (Hidayati, Basuki dan Pancawati, 2015). Hasil penelitian juga sejalan dengan penelitian Surjono dan Nugroho (2008) yang menyebutkan bahwa terjadinya *overestimate* dan *underestimate* pada proses penyusunan anggaran disebabkan karena pelaksana anggaran memiliki pemahaman yang baik tentang peraturan anggaran.

Hasil menunjukkan bahwa *T-Statistics* bernilai 0,782. Nilai *T-Statistics* ini lebih kecil dari 1,96. Hasil tersebut menunjukkan bahwa pemahaman tentang peraturan anggaran tidak berpengaruh signifikan dalam mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Dilihat dari *Path Coefficients* nilai pemahaman tentang peraturan anggaran memberikan arah yang negatif yaitu -0,107 yang berarti pemahaman tentang peraturan anggaran berpengaruh negatif atau tidak dapat memoderasi atau memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Hasil ini mendukung penelitian sebelumnya yaitu penelitian Firmansyah, Rosidi dan Ghofar (2017) yang menyebutkan bahwa tinggi atau rendahnya pemahaman tentang peraturan anggaran oleh pelaksana anggaran yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran tidak dapat

memperkuat atau memperlemah pengaruh dari partisipasi anggaran untuk meminimalkan senjangan anggaran.

KESIMPULAN

Hasil pengujian diperoleh nilai *R-square* sebesar 0,339. nilai R^2 bertartisebesar 33,9% dapat dijelaskan oleh model dan 66,1% dijelaskan oleh variabel lain yang belum terdapat dalam model. Selanjutnya dilihat dari nilai *Q Square* pada model penelitian ini yang memperoleh nilai *Q Square* 0,157. Hasil pengujian hipotesis yang diukur melalui *structural path coefficient* yaitu dilihat pada nilai *path coefficient* pada memperoleh hasil sebagai berikut (i) Partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran, (ii) Kepercayaan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, (iii) Pemahaman tentang peraturan anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran, dan (iv) Pemahaman tentang peraturan anggaran tidak memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Berdasarkan hasil yang telah diperoleh pada penelitian ini, terdapat beberapa implikasi untuk beberapa pihak yang berkaitan dengan penelitian ini antara lain (i) Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Hal ini mengandung implikasi agar kedepannya yang terlibat dalam penganggaran mempertahankan prinsip-prinsipnya agar senjangan anggaran tetap berada pada skala rendah meskipun dengan partisipasi yang tinggi, (ii) Hasil penelitian menunjukkan bahwa kepercayaan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini mengandung implikasi bahwa akan lebih baik jika kedepannya partisipan-partisipan yang terlibat dan telah diberi kepercayaan dan tanggung jawab untuk menyusun anggaran tidak memanfaatkan kesempatan yang ada untuk berperilaku menyimpang, (iii) Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemahaman tentang peraturan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini mengandung implikasi bahwa agar kedepannya pihak-pihak yang mempunyai pemahaman yang baik tentang peraturan anggaran lebih berkontribusi keterampilan dalam mengurangi senjangan dalam pengaturan anggaran. Beberapa keterbatasan yang membutuhkan perbaikan dan pengembangan pada penelitian-penelitian yang akan datang yang meliputi (i) Data koleksi. Dalam implementasinya peneliti tidak dapat menentukan waktu kuesioner diisi dan waktu kuesioner kembali, (ii) Sampel yang digunakan dalam penelitian ini hanya pejabat Eselon III, karena keterbatasan terhadap sampel penelitian tersebut dapat membatasi generalisasi pada hasil

penelitian, (iii) Pemahaman tentang peraturan anggaran merupakan variabel moderasi yang terbilang masih baru dan hubungannya terhadap variabel senjangan anggaran masih membutuhkan lebih banyak referensi. Beberapa saran untuk penelitian selanjutnya yaitu sebagai berikut (i) Pada proses pengumpulan data pada penelitian selanjutnya sebaiknya memakai teknik yang berbeda, (ii) Penelitian selanjutnya diharapkan menambah jumlah sampel dengan pejabat Eselon II dan Eselon IV, dan (iii) Untuk penelitian selanjutnya apabila ingin mengambil variabel pemahaman tentang peraturan anggaran untuk diteliti, alangkah lebih baik lebih memperbanyak referensi karena variabel tersebut terbilang masih baru dan hasil penelitian untuk penelitian tersebut masih sangat minim.

DAFTAR PUSTAKA

- Afifah, S. A. (2016). Pengaruh Pemahaman Regulasi dan Pengetahuan Anggota DPRD tentang Anggaran terhadap Penilaian Kinerja Anggaran Berbasis Value for Money. *Skripsi*.
- Apriyandi. (2011). Pengaruh Informasi Asimetri Terhadap Hubungan antara Anggaran Partisipatif dengan Budgetary Slack: Studi Empiris pada Kabupaten Wajo. *Skripsi*.
- Arikunto, S. (2006). *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Arthaswadaya, A. (2015). Pengaruh Asimetri Informasi Terhadap *Budgetary Slack* dengan *Self Esteem* Sebagai Variabel Pemoderasi: Studi Eksperimen Dalam Konteks Penganggaran Partisipatif. *Skripsi*.
- Basyir, A. A. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, dan Kapasitas Individu terhadap *Budgetary Slack* pada SKPD Pemerintah Kota Samarinda. *AKUNTABEL: Jurnal Ekonomi Dan Keuangan*, 13(2).
- Beritasumbar (2016). Penuh Keakraban Walikota Menyampaikan LKPJ. Berita Sumbar. <http://beritasumbar.com/penuh-keakraban-walikota-sampaikan-lkpj-2016/>. Diakses tanggal 15 Januari 2018.
- Carreas, M. G., Gago, S., Gil, D. N. (2014). The Relationship between Trust and Budgetary Slack: an Empirical Study. *Journal of Positive Management*, 5(1).
- Chong, V. K., & Ferdiansah, I. (2011). The effect of trust-in-superior and truthfulness on budgetary slack: An experimental

- investigation. *Advances in Management Accounting*, 19.
- Desriani, N. (2011). Pengaruh Tingkat Formalitas Penilaian Kinerja dengan trust Bawahan terhadap Atasan. *Thesis*.
- Dianthi, I. A. G. P., & Wirakusuma, M. G. (2017). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana ISSN: 2302-8556*, 18(2).
- Dunk, A. S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, 68(2).
- Ernayanti, N. P., & Dharmadiaksa, I. B. (2017). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran dengan Karakter Personal Pesimis sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 19.
- Firmansyah, R., Rosidi., & Ghofar, A. (2017). The Effect of Attribution Theory to The Budgetary Slack. *Imperial Journal of interdisciplinary research*, 3(3).
- Fisher, J., Maines, L., Peffer, S. & Sprinkle, G. B. (2005). An Experimental Investigation of Employer Discretion In Employee Performance Evaluation And Compensation. *The Accounting Review*, 80(2).
- Gago-Rodríguez, S., & Naranjo-Gil, D. (2016). Effects of trust and distrust on effort and budgetary slack: an experiment. *Management Decision*, 54(8).
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Akuntansi Manajerial*. Edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.
- Ghozali, I. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Edisi 5. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1).
- Hidayati, S., Basuki, P., & Pancawati, S. (2015). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Pemahaman Penyusun Rencana Kerja Anggaran (RKA) dan Asimetri Informasi terhadap Efektivitas Anggaran SKPD Pemerintah Kota Mataram. *Jurnal Investasi*, 11(1).
- Huseno, T. (2017). Organization Commitment And Environmental Uncertainty Moderating Budget Participation On Budgetary Slack. *Journal of Applied Management*, 15(1).
- Ikhsan, A., & Ishak, M. (2005). *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jaya, M. F. D., Rahardjo, T. (2013). The Effects Of Budget Participation, Asymmetric Information, Budget Emphasis, And Organizational Commitment On Budgetary Slack In Pemerintah Kota Pasuruan. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*, 1(2).
- Milani, K. (1975). The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*, 50(2).
- Miyati. (2014). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Pertimbangan Etika Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kulon Progo). *Skripsi*.
- Noviawati, I., & Utami, I. (2014). Pengaruh Locus of Control, Keadilan Distributif, Keadilan Prosedural dan Kepercayaan Terhadap Senjangan Anggaran. *Economics and Business Research Festival*.
- Orinaldi, M., Tan, H. S., & Putra, W. E. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Motivasi Terhadap Kesenjangan Anggaran Dengan Good Governance Sebagai Variabel Pemoderasi Pada Kepala Skpd Provinsi Jambi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Magister Ilmu Akuntansi Universitas Jambi*, 2(3).
- Putri, D. (2010). Pengaruh Kompetensi dan Motivasi Terhadap Kualitas Anggaran Dengan Regulasi Sebagai Variabel Moderasi Pada Pemerintah Daerah Kota Padang. *Pascasarjana Fakultas Ekonomi, Universitas Andalas*.
- Ramadina, W. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. *Skripsi*.
- Romarina, A. (2010). Faktor-Faktor Risiko Fiskal dalam Penganggaran Daerah Faktor-Faktor Risiko Fiskal dalam Penganggaran Daerah. *Jurnal BPPK*, 1(2).

- Saputra, K. A. K. (2012). Analisis Pengaruh Locus of Control Terhadap Kinerja dan Kepuasan Internal Auditor dengan Kultur Local Tri Hita Karana Sebagai Variabel Moderasi. *Thesis*.
- Savitri, E., & Sawitri, E. (2014). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran Dan Informasi Asimetri Terhadap Timbulnya Kesenjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi*, 2(2).
- Shatrio, R. F., Yunilma & Putri, D. (2014). Pengaruh Etika, Komitmen dan Trust Terhadap Budgetary Slack. *E-journal Uviversitas Bung Hatta*, 5(1).
- Surjono, A., & Nugroho, T. T. (2008). *Paradigma, Model, Pendekatan Pembangunan, dan Pemberdayaan Masyarakat di Era Otonomi Daerah*. Malang : Bayumedia Publishing.
- Tresnanty, A., & Widanaputra, A.A.G.P. (2015). Pengaruh Penganggaran Partisipatif terhadap Senjangan Anggaran dengan Kepercayaan Manajerial sebagai Variabel Intervening. *E-journal Akuntansi Universitas Udayana*, 13(3).
- Ulyadi. (2016). Pengaruh Dua Dimensi Penganggaran Partisipatif Terhadap Slack Anggaran dengan Trust Sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 3(4).
- Warindrani. (2006). *Akuntansi Manajemen*. Graha Ilmu : Yogyakarta
- Zand, D. E. (1972), Trust And Managerial Problem Solving. *Administrative Science Quarterly*, 17(1), 229-239.