

PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP *BUDGETERY SLACK* MELALUI VARIABEL PEMODERASI PADA PEMERINTAH KOTA PADANG

Tun Huseno

Dosen Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN)

Email : tunhuseno.dr@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of budgetary participation on budgetary slack with job relevant information, opportunistic behavior, and environmental uncertainty as moderating variables. This research is an explanatory research, which is a study that explains the relationship between variables through hypothesis testing. The data analyzed in this study were primary data collected through questionnaires containing a list of structured questions aimed at respondents who were selected purposively namely echelon IV and III officials in the tourism department, education offices, inspectorates, regional development planning agencies, cooperative and SMEs, numbering 70 people. The analysis technique used is the analysis of partial least square (PLS) based on variance. The results of this study are as follows: 1). Budgeting participation has a positive and significant effect on budgetary slack. 2). Job relevant information is not proven to moderate the influence of budgetary participation on budgetary slack. 3). Job relevant information has a positive and significant effect on budgetary slack. 4). Opportunistic behavior is not proven to moderate the effect of budgetary participation on budgetary slack and also has no significant effect on budgetary slack. 5). Environmental uncertainty is proven to moderate the influence of budgeting participation on budgetary slack and is pure moderation.

Keywords : *budgetary slack, job relevant information, opportunistic behavior, environmental uncertainty, budgetary participation.*

Pendahuluan

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah alat perencanaan sekaligus sebagai alat pengendalian pemerintah daerah (Andika, 2014). Proses penyusunan anggaran dalam pemerintah daerah focus untuk kesejahteraan masyarakat, bukan untuk mewujudkan kepentingan pribadi/golongan. Untuk itu diperlukan proses penyusunan anggaran yang transparansi dan akuntabel. Ada dua macam metode partisipasi dalam penyusunan anggaran, yaitu metode *top-down* dan *bottom-up* (Mahadewi, 2014). Partisipasi dalam penyusunan anggaran

adalah keikutsertaan pelaksana anggaran dalam memutuskan secara bersama mengenai serangkaian aktivitas di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh pelaksana anggaran dalam mencapai tujuan organisasi. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja manajer akan meningkat. Disamping itu, partisipasi penyusunan anggaran ini diperlukan karena bawahanlah yang lebih mengetahui kondisi langsung bagiannya (Kartika, 2016). Pemerintah Kota Padang telah berturut-turut pada tahun 2016 dan 2017 memperoleh opini wajar tanpa

pengecualian (WTP) dari BPKP Sumatera Barat, yang mengindikasikan bahwa Pemerintah Kota Padang terbaik dalam manajemen pengelolaan keuangan daerahnya.

Penelitian sebelumnya banyak yang mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetery slack*. Penelitian Latuheru (2006) menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi *budgetery slack*. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi mengenai prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun mejadi lebih akurat. Sedangkan penelitian yang berbeda dari Nor (2007), Falikhatun (2007), menyatakan bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi semakin meningkatkan *budgetery slack*. Hal ini menunjukkan bahwa bawahan memberikan informasi yang bias dalam penyusunan anggaran, sehingga mengurangi keakuratan dalam penyusunan anggaran. Karena ketidak konsistenan beberapa hasil penelitian diatas, maka perlu dilakukan penelitian dipemerintah kota padang menggunakan pendekatan kontijensi untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai penelitian tersebut. Fahrianta dan Ghozali (2002), mengatakan kemungkinan belum adanya kesamaan hasil penelitian tentang

partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetery slack* disebabkan oleh adanya faktor-faktor tertentu yaitu *situasional factors* atau yang dikenal dengan istilah variabel kontijensi (*contingency variabels*). Dalam penelitian ini pendekatan *contingency* akan diadopsi untuk mengevaluasi partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetery slack* yaitu *Job Relevant Information*, *Oppurtunistic Behavior*, dan ketidak pastian lingkungan.

Tujuan penelitian ini adalah :

1. Menguji dan menganalisis pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetery slack*
2. Menguji dan menganalisis pengaruh *job relevant information* pemoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetery slack*
3. Menguji dan menganalisis pengaruh *opportunistic behavior* pemoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetery slack*
4. Menguji dan menganalisis pengaruh *job relevan information*, *opportunistic behavior* dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*.

Tinjauan Teoritis

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Mulyadi, (2001). partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat diartikan sebagai keikutsertaan manager tingkat bawah dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa yang akan datang dalam mencapai sasaran anggaran. Brownell (1982) menyebutkan bahwa partisipasi anggaran merupakan proses yang melibatkan individu-individu secara langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan tujuan anggaran yang prestasinya akan dinilai dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian tujuan anggaran mereka. Di sisi lain, partisipasi anggaran merupakan keterlibatan antara manajer atas dengan bawah untuk menentukan proses penggunaan sumber daya pada aktivitas dan operasi perusahaan mereka (Meker, 2007). Partisipasi merupakan salah satu unsur yang sangat penting yang menekankan pada proses kerjasama dari berbagai pihak, baik bawahan maupun manajer level atas. Dengan kata lain bahwa anggaran yang disusun tidak semata-mata ditentukan oleh atasan saja, melainkan juga keterlibatan atau keikutsertaan bawahan, karena para pekerja atau manajer tingkat bawah merupakan bagian organisasi yang

memiliki hak suara untuk memilih tindakan secara benar dalam proses manajemen.

Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh *subordinates* dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2011). Senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah selisih atau perbedaan antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran (Sugwardani, 2012). Senjangan anggaran merupakan suatu tindakan dari bawahan yang Mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika ia diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerjanya (Young, 1985). Selain itu senjangan anggaran juga dapat diartikan sebagai perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi terbaik dari organisasi (Antony dan Govindarajan, 2005). Apabila bawahan berada dalam keadaan senjangan anggaran maka akan lebih cenderung untuk menganggarkan pendapatan lebih rendah dan pengeluaran lebih tinggi, dibandingkan dengan estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut sehingga target anggaran akan lebih mudah dicapai. Senjangan anggaran itu terjadi disebabkan keinginan dari atasan

dan bawahan yang tidak sama terutama jika kinerja tergantung pada pencapaian sasaran anggaran, karena mereka akan membuat senjangan anggaran melalui proses partisipasi *Opportunistic Behavior*.

Opportunistic behavior adalah perilaku yang cenderung memanfaatkan kesempatan. Hal ini berkaitan dengan sifat pribadi maupun kelompok yang sifatnya situasional dalam memanfaatkan kesempatan. *Opportunistic behavior* merupakan perilaku yang berusaha mencapai tujuan dengan segala cara bahkan cara illegal sekalipun (Maryono, 2013). *Opportunistic behavior* mengarah pada terjadinya *adverse selection* (menyembunyikan informasi) dan moral hazard (penyalahgunaan wewenang).

Job Relevant Information (JRI)

Kren (1992), mengidentifikasi dua jenis informasi utama dalam organisasi yaitu *decision influencing* dan *job relevant information* (JRI), yakni informasi yang memfasilitasi pembuatan keputusan yang berhubungan dengan tugas. Lebih lanjut Kren (1992), menyatakan bahwa *job relevant information* (JRI) sebagai informasi yang memfasilitasi pembuatan keputusan yang berhubungan dengan tugas. Disisi lain, JRI membantu bawahan atau pelaksana anggaran dalam meningkatkan pilihan tindakannya melalui informasi usaha yang berhasil dengan baik. Kondisi ini berdampak

positif pada bawahan mengenai alternatif keputusan dan tindakan yang perlu dilakukan dalam mencapai tujuan.

Ketidakpastian Lingkungan

Kartika (2010), menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Seseorang mengalami ketidakpastian karena merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi keadaan pada masa yang akan datang. Kemampuan memprediksi keadaan dimasa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah akan terjadi pada individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Pada kondisi ini bawahan dapat memberikan informasi yang dimiliki kepada atasan dalam penyusunan anggaran sehingga anggaran dapat lebih akurat. Ketidakpastian yang dihadapi bawahan dalam lingkungan organisasi mempunyai implikasi yang penting terhadap organisasi. Kemampuan untuk menganalisis dan memprediksi lingkungan yang berbeda-beda akan menimbulkan persepsi yang berbeda-beda dari pimpinan dan bawahan tentang ketidakpastian lingkungan yang mereka hadapi.

Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian penjelasan (*explanatory research*), yaitu suatu penelitian yang menjelaskan hubungan antara variabel-variabel melalui pengujian hipotesis (Singarimbun dalam Singarimbun dan Effendi, Ed., 1955). Data yang dianalisis dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan melalui kuisioner yang berisikan daftar pertanyaan terstruktur yang ditujukan pada responden yang dipilih secara purposive yaitu pejabat eselon IV dan III pada dinas pariwisata, dinas pendidikan, inspektorat, badan perencanaan pembangunan daerah, dinas koperasi dan UKM, berjumlah 70 orang. Terdapat tiga jenis variabel dalam penelitian ini yaitu variabel independen, variabel dependen, dan variabel moderasi. Variabel independen adalah partisipasi penyusunan anggaran, variabel dependennya adalah *budgetary slack* dan variabel moderasi yaitu *Job Relevant Information*, *Oppurtunistic Behavior*, dan ketidakpastian lingkungan. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis *partial least square* (PLS) berbasis *variance*.

Hasil Penelitian

Model *Partial Least Square* (PLS)

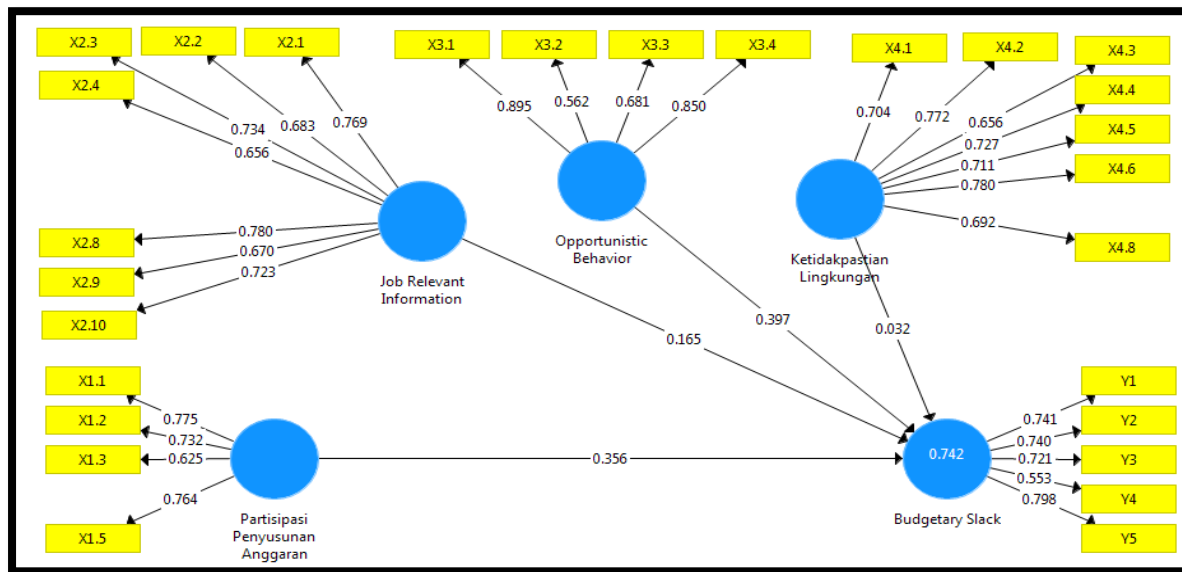
Model penelitian ini menjelaskan pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack* yang dimoderasi oleh *job relevant information*, *opportunisti-*

behavior dan ketidakpastian lingkungan. Hasil analisis akan dibagi menjadi dua bagian yaitu outer model untuk menjelaskan hubungan variabel dengan itemnya dan inner model untuk menjelaskan variabel dengan variabel.

Outer Model

Outer model bertujuan untuk menguji hubungan masing-masing item terhadap konstruk laten yang ada dalam inner model. Item dengan *loading factor* bernilai 0,50 atau lebih menunjukkan bahwa item tersebut memiliki validasi yang baik untuk mengukur variabel laten. Gambar 1 berikut ini menjelaskan hasil outer model dan bagian pembuktian moderasi belum dimasukkan dalam analisis ini. Sebanyak lima item mempunyai validasi rendah karena mempunyai loading kurang dari 0,50 yaitu pengaruh pemikiran terhadap anggaran akhir ($X_{1.4}=0,384$), informasi kemajuan perkembangan organisasi ($X_{2.5}=0,446$), informasi yang dibutuhkan tersedia ($X_{2.6}=0,411$), informasi diberikan secara otomatis ($X_{2.7}=0,459$), permasalahan yang tidak dapat diprediksi ($X_{4.7}=0,368$). Selanjutnya kelima item ini dikeluarkan dalam model dan dilakukan analisis outer model hasil evaluasi seperti pada Gambar 1 di bawah ini.

Gambar 1. Outer Model Setelah Evaluasi Item



Sumber : Data Primer Diolah (2018)

Partisipasi penyusunan anggaran secara substantif lebih banyak terukur pada item terlibat dalam penyusunan anggaran ($X_{1.1}$). Item ini mempunyai nilai *loading factor* 0,775. Tingkat kehandalan keempat item ini berupa nilai $AVE = 0,528$, *composite reliability* = 0,816 dan koefisien alpha Cronbach 0,700 adalah dapat diterima. *Job relevan information* item ini mempunyai nilai *loading factor* 0,780. Tingkat kehandalan ketujuh item ini berupa nilai $AVE = 0,515$, *composite reliability* = 0,881 dan koefisien alpha Cronbach 0,842.

adalah dapat diterima. *Opportunistic behavior* item ini mempunyai nilai *loading*

factor 0,895. Tingkat kehandalan keempat item ini berupa nilai $AVE = 0,575$, *composite reliability* = 0,840 dan koefisien alpha Cronbach 0,745 adalah dapat diterima. Ketidakpastian lingkungan item ini mempunyai nilai *loading factor* 0,780. Tingkat kehandalan ketujuh item ini berupa nilai $AVE = 0,520$, *composite reliability* = 0,883 dan koefisien alpha Cronbach 0,846 adalah dapat diterima. Pengukuran *budgetary slack* item ini mempunyai nilai *loading factor* 0,798. Tingkat kehandalan kelima item ini berupa nilai $AVE = 0,512$, *composite reliability* = 0,838 dan koefisien alpha Cronbach 0,757 adalah dapat diterima.

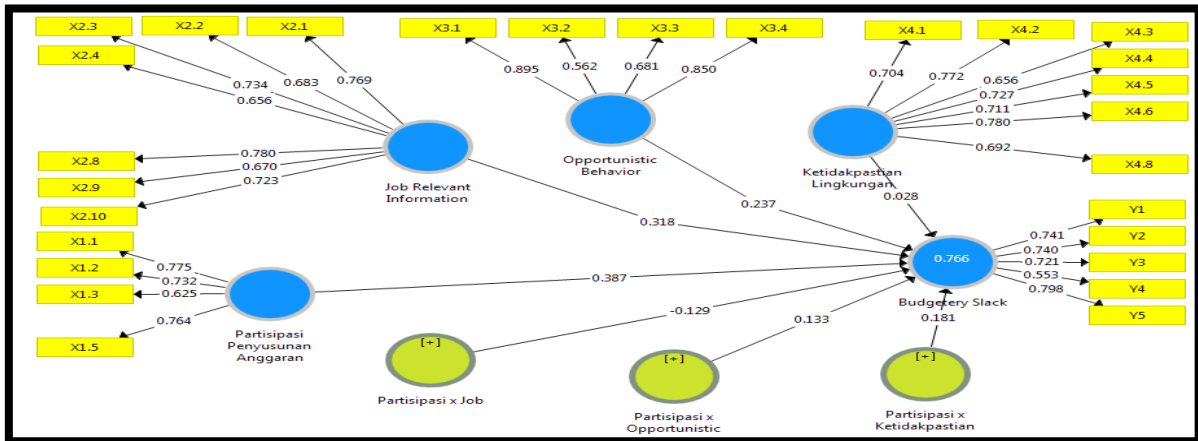
Model Hipotesis

Model hipotesis hubungan partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack* yang dimoderasi oleh *job*

relevan information, opportunistic behavior dan ketidakpastian lingkungan dijelaskan pada Gambar 2. Hubungan kelima variabel terbangun atas satu

persamaan, karena di dalamnya hanya ada satu variabel endogen yaitu budgetary slack.

Gambar 2. Model Hipotesis



Sumber : Data Primer Diolah (2018)

Hasil model hipotesis Gambar. 2 di atas, menjelaskan bahwa kontribusi partisipasi penyusunan anggaran yang dimoderasi oleh job relevan information, opportunistic behavior dan ketidakpastian lingkungan dan interaksi ketiganya untuk menjelaskan

keragaman budgetary slack adalah sebesar 76,6%, artinya adanya kecocokan model yang tinggi pada model ini. Selanjutnya untuk melihat hubungan antar variabel disajikan seperti Tabel. 1 berikut ini

Tabel 1. Hasil Uji Koefisien pada Inner Model

Hubungan Variabel	Original Sample	Standard error	T	P
Endogen :				
<i>Budgetary slack, R² = 76,6%</i>				
Partisipasi Penyusunan Anggaran -> Budgetary Slack	0.387	0.115	3.371	0.001
Job Relevan Information -> Budgetary Slack	0.318	0.122	2.612	0.009
Opportunistic Behavior -> Budgetary Slack	0.237	0.128	1.855	0.064
Ketidakpastian Lingkungan -> Budgetary Slack	0.028	0.113	0.245	0.807
Partisipasi X Job Relevan Information -> Budgetary Slack	-0.129	0.088	1.470	0.142
Partisipasi X Opportunistic Behavior -> Budgetary Slack	0.133	0.101	1.323	0.186
Partisipasi X Ketidakpastian Lingkungan -> Budgetary Slack	0.181	0.091	1.995	0.047

Sumber : Data Primer Diolah (2018)

Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap *Budgetery Slack*.

Berdasarkan Tabel 1 di atas, koefisien jalur 0.387 ($t=3.371$; $p<0.001$) dari partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack* adalah signifikan. Tingkat *budgetary slack* akan semakin tinggi jika pegawai memiliki partisipasi penyusunan anggaran tinggi.

***Job Relevant Information* Pemoderasi Partisipasi penyusunan anggaran terhadap *Budgetery Slack*.**

Berdasarkan Tabel 1 di atas koefisien jalur 0.318 ($t=2.612$; $p=0.009$) dari *job relevan information* terhadap *budgetary slack* adalah signifikan. Tingkat *budgetary slack* semakin tinggi jika *job relevan information* yang diterima karyawan sesuai dengan kebutuhan.

***Opportunistic Behavior* pemoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetery slack*.**

Berdasarkan Tabel. 1 di atas koefisien jalur 0.237 ($t=1.855$; $p=0.064$) dari *opportunistic behavior* terhadap *budgetary slack* adalah tidak signifikan. Koefisien jalur 0.028 ($t=0.245$; $p=0.807$) dari ketidakpastian lingkungan terhadap *budgetary slack* adalah tidak signifikan. Perubahan tingkat *budgetary slack* tidak dapat dijelaskan secara langsung oleh

opportunistic behavior dan ketidakpastian lingkungan.

Job relevan information, opportunistic behavior dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*.

Pembuktian variabel *job relevan information*, *opportunistic behavior* dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*, dibuktikan melalui hasil uji koefisien interaksi. Berdasarkan Tabel. 1 di atas koefisien jalur interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *job relevan information* -0,129 ($t=1,470$; $p=0,142$) adalah tidak signifikan. Hasil uji ini memberikan bukti bahwa *job relevan information* tidak memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*. Koefisien jalur interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *opportunistic behavior* 0,133 ($t=1,323$; $p=0,186$) adalah tidak signifikan. Hasil uji ini memberikan bukti bahwa *opportunistic behavior* tidak memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*. Koefisien jalur interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan ketidakpastian lingkungan 0,181 ($t=1,995$; $p=0,047$) adalah signifikan. Hasil uji ini memberikan

bukti bahwa ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*. Sifat moderasi dari ketidakpastian lingkungan adalah *pure moderation* karena hasil uji koefisien jalur pada hubungan ketidakpastian lingkungan terhadap *budgetary slack* adalah tidak signifikan.

Kesimpulan

Hasil temuan penelitian sebagai berikut: 1). Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. 2). *Job relevan information* tidak terbukti memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack*. Akan tetapi *Job relevan information* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. 3). *Opportunistic behaviour* tidak terbukti memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack* dan juga berpengaruh tidak signifikan terhadap *budgetary slack*. 4). Ketidakpastian lingkungan terbukti memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack* dan bersifat *pure moderation*.

Saran

Berdasarkan hasil analisis dan kesimpulan penelitian, maka disarankan sebagai berikut :

1. Pemerintah Kota Padang agar mengoptimalkan terus menerus partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan partisipasi yang sesungguhnya bukan partisipasi keterpaksaan, sehingga kecenderungan terjadinya senjangan anggaran dapat hindari.
2. Pemerintah Kota Padang agar meningkatkan komitmen pejabat penyusunan anggaran disetiap OPD untuk mempertahankan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) antara lain dengan meningkatkan rasa untuk ikut memiliki (*sens of belonging*). Dengan adanya rasa ikut memiliki tersebut, akan merasakan bahwa WTP merupakan prestasi dan kebanggaan bersama.
3. Bagi peneliti selanjutnya perlu dilakukan penelitian lebih komprehensif pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack* dengan menggunakan variabel seperti kepuasan kerja, lingkungan kerja, motivasi kerja.

Daftar Referensi

Buku:

- Andika Triadi, Nyoman. 2014. pengaruh referensi risiko, etika dan partisipasi penyusunan anggaran pada senjangan anggaran pendapatan di Pemerintah Provinsi Bali. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Bali 3.6, hal:345-355.
- Antony, Robert N., dan V. Govindarajan. 2011. Management Control System. Jakarta: Salemba Empat.
- Brownell, P. (1982). Afield Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. The Accounting Review.Vol LVII No.4.
- Elek Meker (2007). The Impact of Budget Participation on Managerial Performance; Via Organization comitmen :A Study on The Top 500 Firms in Turkey. Journal Ankara Universitesi SBFergisi pp.117-136.
- Falikhatun, 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan Group Cohensiveness Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack (Studi Kasus Pada Rumah Sakit Umum Daerah Se Jawa Tengah). Simposium Nasional Akuntansi (SNA) X, Makasar.
- Kartika Wijayanthi, Putu dan A.A.G.P. Widanaputra. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran dengan Kepercayaan Diri dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Pemoderasi. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 15(1), hal: 695-726.
- Kren, Leslie. 1992. Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility.The Accounting Review. July : 511-526.
- Latuheru, Belianus Patria. 2006. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kawasan Industri Maluku). Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi Vol. 5, No. 1, April 2006: 24-38.
- Mahadewi, Sagung S., 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 8 (3), hal: 458-473.
- Maryono, R. 2013. Pengaruh Perubahan Dana Alokasi Umum Terhadap Perilaku Oportunistik Legislatif Dalam Penganggaran Daerah. E-Jurnal UNP.
- Mulyadi. (2001). Akuntansi Manajemen. Edisi 2, Penerbit Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi. Yogyakarta.
- Wahyudin Nor. 2007. "Desentralisasi dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial". SNA X. 26-28 Juli. pp 1-27.
- Young, S.M. 1985. "Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Assymmetric Informations on Budgetary Slack." Journal of Accounting Research 23. pp. 829-842.