

## **Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan *Locus of Control* sebagai Variabel Moderasi**

**Imamul Khair<sup>1✉</sup>, Dwi Risma Deviyanti<sup>2</sup>, Muhammad Subhan<sup>3</sup>**

Universitas Mulawarman Samarinda, Indonesia.

<sup>1</sup>Email: white\_magic1702@yahoo.co.id

<sup>2</sup>Email: irwansyah@feb.unmul.ac.id

<sup>3</sup>Email: Muhammad.subhan@feb.unmul.ac.id

### **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh Partisipasi anggaran terhadap *Budgetary slack* dan menguji serta menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan *locus of control* sebagai variabel moderasi. Pengumpulan data dilakukan dengan memberikan kuesioner sebanyak 56 eksemplar, tetapi hanya 43 eksemplar yang dapat dianalisis dan diproses. Kuesioner dibagikan kepada Kepala Dinas dan Kasuba Perencanaan dan Keuangan di lingkungan SKPD Kota Bontang. Data yang diperoleh kemudian dianalisis menggunakan *Partial Least Square (PLS)* dengan bantuan software smartPLS. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa Partisipasi Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Budgetary slack* pada SKPD Kota Bontang dan *locus of control* dapat memoderasi (memperlemah) pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

**Kata kunci:** Partisipasi Anggaran; *Locus of control*; *Budgetary slack*

## ***The Effect of Budget Participation on Budgetary Slack with Locus of Control as a Moderation Variable***

### **Abstract**

*This study aims to examine and analyze the effect of budget participation on budgetary slack and test and analyze the effect of budget participation on budgetary slack with locus of control as a moderating variable. The data collection is done by questionnaire as many as 56 copies, but only 43 copies that can be analyzed and processed. Questionnaires were distributed to the Head Office and Head of Subsection Planning and Finance in the environment SKPD Bontang. Data were analyzed using Partial Least Square (PLS) with the help of software smartPLS. The results of this study prove that the Budget Participation positive and significant effect on the budgetary slack at SKPD Bontang and locus of control can moderate (weaken) the effect of budget participation on budgetary slack.*

**Keywords:** Budget Participation; *Locus of control*; *Budgetary slack*

## Pendahuluan

Semenjak diberlakukannya otonomi daerah yang diatur dalam UU no. 32 Tahun 2004 tentang pemerintahan daerah dan UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah telah merubah akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban secara vertical atau kepada pemerintah pusat, ke pertanggungjawaban secara horizontal atau kepada masyarakat melalui DPRD. Oleh karena itu pemerintah dituntut untuk memaksimalkan dana rakyat dengan baik dan berakuntabilitas, sehingga dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat.

Sebelumnya, di Indonesia masih menggunakan system anggaran tradisional yaitu system anggaran yang memiliki ciri utama antara lain seperti cara penyusunan anggaran yang didasarkan atas pendekatan *incrementalism* dan struktur serta susunan anggaran yang bersifat *line-item* (Mardiasmo, 2009:76). Sistem anggaran seperti ini memiliki banyak sekali kelemahan yang salah satunya adalah anggaran tradisional tidak mampu untuk mengungkapkan besarnya belanja yang dikeluarkan untuk setiap kegiatan. Selain itu juga dengan struktur anggaran bersifat *line-item* maka beberapa item penerimaan atau pengeluaran yang telah ada dalam struktur anggaran tidak dapat dihilangkan, walaupun sudah dianggap tidak relevan pada periode berikutnya.

Anggaran merupakan masalah penting dalam proses pengelolaan keuangan pemerintah. Melalui anggaran, akan dapat terlihat seberapa besar kemampuan pemerintah dalam menjalankan berbagai aktivitas pemerintahan yang menjadi kewenangannya. Bastian (2010:191) menginterpretasikan anggaran sebagai paket pernyataan menyangkut perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang.

Dalam proses penyusunan anggaran terdapat hubungan keagenan (*principal-agent relationship*) yang terjadi antara agen yang mengusulkan rencana anggaran dengan principal yang akan mengesahkan rencana anggaran tersebut. Secara berjenjang terdapat tingkatan hubungan keagenan di pemerintah daerah antara lain:

(1) hubungan pemilih dengan legislative (DPRD), (2) hubungan legislative dengan eksekutif, (3) hubungan Kepala daerah dengan SKPD, dan (4) Hubungan SKPD dengan masyarakat.

Dalam prakteknya, penerapan teori keagenan dapat menimbulkan hal positif yaitu meningkatnya komunikasi antara agen dan principal, meningkatnya motivasi agen dalam kinerjanya, dan keselarasan visi dan misi. Namun terdapat juga sisi negatif yaitu dalam bentuk *dysfunctional behavior*. *Dysfunctional behavior* merupakan perilaku menyimpang individu, dan dalam penyusunan anggaran penyimpangan ini diwujudkan dalam *budgetary slack*.

*Budgetary slack* adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2007:86). *Budgetary slack* terjadi karena bawahan/agen cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang ada, sehingga target tersebut akan lebih mudah untuk direalisasikan.

Beberapa alasan manajer melakukan kesenjangan anggaran: (a) Senjangan anggaran selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada masalah dalam periode masa anggaran berjalan, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya; (b) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya; (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya (Falikhathun, 2007).

*Budgetary slack* bukan hanya terjadi karena adanya perilaku disfungsi, tetapi juga bisa terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuat keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran dan kepemimpinan yang tidak selektif (apriyandi, 2011). Dari permasalahan/kondisi tersebut pemerintah daerah mulai menerapkan sistem penganggaran yang dapat menanggulangnya, yakni dengan

menciptakan partisipasi anggaran (*participatory budgeting*).

Anthony dan Govindarajan (2006:86) menjelaskan bahwa partisipasi anggaran sebagai salah satu tujuan dari sistem pengendalian manajemen akan mendorong manajer agar lebih efektif dan efisien dalam mencapai cita-cita organisasi. Mulyadi (2001:513) dalam Ramiati (2013) menyatakan bahwa partisipasi anggaran adalah proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang memiliki dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan.

Partisipasi anggaran dianggap sebagai variabel yang memiliki hubungan yang signifikan terhadap *budgetary slack*. Namun hasil dari peneliti-peneliti terdahulu tidak konsisten, misalnya Miyati (2014) yang menyatakan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran memiliki pengaruh positif, Arfan dan La Ane (2007) juga mendapatkan hasil positif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Berbeda lagi dengan hasil Supanto (2010) dan Asak (2014) yang mendapatkan hasil pengaruh negatif partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

Tidak konsistennya hasil tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontijensi (*contingency approach*). Hal ini dapat dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin memiliki pengaruh terhadap partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Salah satu variabel yang dianggap dapat memoderasi hubungan partisipasi anggaran dan *budgetary slack* adalah *locus of control*.

Robbins(2007:138) mendefinisikan *locus of control* sebagai tingkat dimana individu tersebut yakin bahwa mereka adalah penentu nasib mereka sendiri. Robbins(2007:17) mengemukakan, memahami perilaku organisasi bagi seorang manajer merupakan hal yang sangat penting. Hal ini dikarenakan ketika manusia memasuki dunia organisasi maka itulah awal dimana perilaku manusia akan terlihat berbeda di dalam organisasi tersebut. Permasalahan akan terus berkembang sesuai dengan situasi dan kondisi organisasi itu sendiri dan semakin lama akan semakin di sulit dikendalikan.

## **Kajian Pustaka**

### **Teori Agency (Agency Theory)**

Konsep teori agensi menurut Anthony dan Govindarajan (2007: 269) adalah hubungan agensi ada ketika salah satu pihak (prinsipal) menyewa pihak lain (agen) untuk melaksanakan suatu jasa dan, dalam melakukan hal itu, mendelegasikan wewenang untuk membuat keputusan kepada agen tersebut. Selain itu, Sinkey (1992) dalam Supanto (2010) juga menjelaskan bahwa pihak *principal* adalah pihak yang mengambil keputusan dan memberikan mandat kepada pihak lain (agen), untuk melakukan semua kegiatan atas nama *principal*. Inti dari teori ini adalah kontrak kerja yang didesain dengan tepat untuk menyelaraskan kepentingan antara *principal* dengan agen.

Teori keagenan memiliki tiga asumsi (Eisenhard (1989) dalam Asak (2014)), yaitu: 1) asumsi tentang sifat manusia, yaitu sifat manusia yang mengutamakan kepentingan sendiri (*self interest*), keterbatasan rasionalitas atau daya pikir terhadap persepsi masa depan (*bounded rationality*), dan cenderung untuk menghindari risiko; 2) asumsi tentang keorganisasian, adalah konflik antar anggota organisasi, efisiensi, dan asimetri informasi yang terjadi antara *principal* dan agen; dan 3) asumsi tentang informasi, adalah informasi dianggap sebagai barang komoditi yang dapat diperjualbelikan. Berdasarkan ketiga asumsi tersebut, manusia akan bertindak oportunistis, yaitu mengutamakan kepentingan pribadi daripada kepentingan organisasi. Agen akan termotivasi untuk meningkatkan kompensasi dan jenjang karir di masa mendatang. Sedangkan *principal* termotivasi untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitasnya. Konflik kepentingan antara agen dan *principal* akan terus meningkat, karena *principal* tidak dapat memonitor kegiatan agen setiap hari. Sebaliknya, agen memiliki lebih banyak informasi penting mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan organisasinya secara keseluruhan.

Entitas di Indonesia terdiri dari dua sektor, yaitu entitas sektor publik dan non publik atau sektor swasta. Anggaran sektor publik berhubungan dengan proses penentuan jumlah dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter yang

menggunakan dana milik rakyat, serta bersifat terbuka untuk publik. Sedangkan, anggaran pada sektor swasta bersifat tertutup untuk publik dengan tujuan untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Meskipun berbeda, tetapi kedua sektor memiliki kesamaan sifat yakni terbagi dalam dua pihak, yaitu: *principal* dan agen.

#### Partisipasi Anggaran

Keterlibatan berbagai pihak dalam membuat keputusan dapat terjadi dalam penyusunan suatu anggaran. Salah satu faktor yang banyak diteliti dan dianggap memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *budgetary slack* adalah partisipasi anggaran. Dengan penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kerjasama seluruh karyawan sebuah perusahaan/instansi dan mengurangi terjadinya *budgetary slack*.

Hansen dan Mowen (2009:448) menjelaskan partisipasi anggaran memungkinkan para manajer tingkat bawah untuk turut serta dalam pembuatan anggaran daripada membebankan anggaran kepada para manajer tingkat bawah.

Anthony dan Govindarajan (2007:86) menjelaskan bahwa partisipasi anggaran sebagai salah satu tujuan dari sistem pengendalian manajemen akan mendorong manajer agar lebih efektif dan efisien dalam mencapai cita-cita organisasi. Namun demikian, bentuk keterlibatan karyawan dapat bervariasi tidak sama antara divisi dengan divisi yang lainnya.

#### *Budgetary slack*

Keterlibatan berbagai pihak dalam membuat keputusan dapat terjadi dalam penyusunan suatu anggaran. Salah satu faktor yang banyak diteliti dan dianggap memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *budgetary slack* adalah partisipasi anggaran. Dengan penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kerjasama seluruh karyawan sebuah perusahaan/instansi dan mengurangi terjadinya *budgetary slack*.

Hansen dan Mowen (2009:448) menjelaskan partisipasi anggaran memungkinkan para manajer tingkat bawah untuk turut serta dalam pembuatan anggaran daripada membebankan anggaran kepada para manajer tingkat bawah.

Anthony dan Govindarajan (2007:86) menjelaskan bahwa partisipasi anggaran sebagai salah satu tujuan dari sistem pengendalian manajemen akan mendorong manajer agar lebih efektif dan efisien dalam mencapai cita-cita organisasi. Namun demikian, bentuk keterlibatan karyawan dapat bervariasi tidak sama antara divisi dengan divisi yang lainnya.

Selain itu, definisi yang dibuat pada sektor publik oleh Indrawati Yuhertiana (2005) dalam Miyati (2014) *budgetary slack* adalah proses yang terjadi saat perencanaan anggaran, dimana ketika individu dilibatkan dalam pembuatan anggaran akan cenderung melebih-lebihkan biaya atau merendahkan pendapatan.

#### *Locus of control*

*Locus of control* atau dalam arti Indonesia ialah lokus kendali, yang merupakan salah satu variabel kepribadian individu yang membedakan seseorang dengan orang lain. Julian B Rotter pada tahun 1966 yang merupakan ahli teori pembelajaran sosial pertama kali mengemukakan konsep tentang *locus of control*. *Locus of control* menurut Rotter (1966) dalam Ngatemin (2009) dapat diartikan sebagai cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan (control) peristiwa yang terjadi padanya.

Lefcourt (1982) dalam Ngatemin (2009) menyatakan bahwa *locus of control* internal yaitu yang ditunjukkan dengan pandangan bahwa peristiwa baik buruk yang terjadi akibat oleh tindakan seseorang. Oleh karena itu kejadian atau peristiwa yang terjadi merupakan hasil kendali (control) seseorang. Selain itu, *locus of control* eksternal merupakan pandangan bahwa peristiwa atau kejadian baik buruk

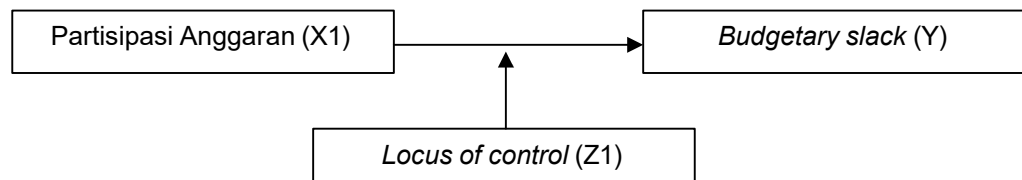
yang terjadi tidak ada hubungannya dengan perilaku seseorang atau lebih kepada lingkungan atau diluar kontrol seseorang.

#### Kerangka Konsep

Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran diperlukan dengan harapan bawahan

Imamah Khair, Dwi Risma Deviyanti, Muhammad Subhan

akan memberikan informasi yang sesuai agar dapat mencapai tujuan organisasi, namun karena bawahan lebih mengetahui kondisi organisasi daripada atasan, terkadang bawahan memberikan informasi bias. Selain itu, ketika atasan menilai kinerja bawahan dari pencapaian target, maka bawahan cenderung membuat anggaran yang mudah dicapai untuk mendapatkan kompensasi dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya, dalam hal ini disebut *budgetary slack*. Selain itu, untuk menguji hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack* ditambahkan variabel moderasi yaitu *locus of control* yang merupakan perilaku individu untuk melihat hubungan yang lebih jauh. Konsep penelitian ini merupakan hubungan logis dari dasar teori dan kajian empiris yang telah dijelaskan pada kajian pustaka.



## Metode

Populasi menurut Sugiyono (2007:73) adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek/subjek yang mempunyai kuantitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya. Sedangkan sampel yaitu bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut. Populasi yang diambil dalam penelitian ini adalah seluruh pegawai yang bekerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Bontang yang terdiri atas 28 SKPD. Dikarenakan, SKPD merupakan satuan kerja pemerintah sebagai penyusun anggaran, penyelenggaraan pemerintah, melaporkan laporan keuangan kepada legislatif dan nantinya juga melaksanakan kegiatan yang telah dianggarkan.

### Sample

Adapun teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *judgement sampling*. *Judgement sampling* merupakan teknik pengambilan sampel yang berdasarkan penilaian peneliti bahwa dia adalah pihak yang paling baik untuk dijadikan sampel penelitiannya. Unit sampel dalam penelitian ini adalah Kepala Dinas dan Kepala Subbag Perencanaan Program dan Keuangan. Jadi total responden dalam penelitian ini berjumlah 56 orang. Alasan pemilihan responden kepala bidang program/perencanaan, karena bidang tersebut merupakan elemen penting dalam penciptaan anggaran, dan mereka terlibat langsung dalam melaksanakan kegiatan yang dianggarkan serta sangat memahami kegiatan di masing-masing bagian.

### Jenis dan Sumber Data

Metode pengumpulan yang digunakan dalam penelitian ini adalah angket atau kuesioner untuk memperoleh data dari lapangan. Data yang diperoleh merupakan data kuantitatif. Data kuantitatif adalah data yang berbentuk angka, atau data kualitatif yang diangkakan (Sugiyono, 2010:23).

### Metode dan Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah penelitian lapangan (*field work research*) dan penelitian kepustakaan (*library research*). Penelitian lapangan merupakan penelitian yang dilakukan langsung pada objek yang diteliti untuk memperoleh data primer yaitu Partisipasi Anggaran, *Locus of control*, dan *budgetary slack* pada SKPD Kota Bontang. Dalam hal ini digunakan metode observasi, wawancara, dan kuesioner sedangkan penelitian kepustakaan dimaksudkan untuk memperoleh landasan teori guna mendukung data primer yang diperoleh selama penelitian, data ini diperoleh dari buku-buku serta referensi lainnya.

### Metode Analisis Data

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis kuantitatif yaitu analisis yang menggunakan angka-angka dan perhitungan statistik untuk menganalisis suatu hipotesis dan memerlukan beberapa alat analisis. Alat uji statistik yang digunakan yaitu Model Persamaan Struktural (*Structural Equation Model – SEM*)

### Hasil dan Pembahasan

Dalam menganalisis data dengan menggunakan program SmartPLS 3.0 versi *student*, terdapat dua tahap pengolahan yang dilakukan dalam menilai Fit Model dari sebuah model penelitian. Tahap-tahap tersebut sebagai berikut:

#### Pengujian Model Pengukuran (*Outer Model*)

##### Uji Validitas

Validitas konstruk dari *outer model* dengan indikator reflektif dapat diukur dengan parameter skor loading di model penelitian (*Rule of Thumb* > 0,7) dan menggunakan parameter *AVE*, *Communality*, *R2* dan *Redundancy*. Skor *AVE* harus > 0,5 begitu juga skor *Communality* yang harus 0,5, dan skor skor *Redundancy* mendekati 1. Jika skor loading < 0,5 indikator ini dapat di hapus dari konstraknya, karena indikator ini tidak memuat (*load*) ke konstruk yang mewakilinya. Jika skor loading antara 0,5-0,7, maka sebaiknya peneliti tidak menghapus indikator yang memiliki skor loading tersebut sepanjang skor *AVE* dan *Communality* indikator tersebut diatas 0,5 (Jogiyanto dan Willy, 2009:80).

Berdasarkan result of *outer loading* diketahui bahwa terdapat beberapa item (indikator) yang tidak valid, yaitu item Y1.4, Y1.6, Z1.2, Z1.5, Z1.6, Z21.9, Z1.10, Z1.11, Z1.12, Z1.13, Z1.14, Z1.15, dan Z1.16, memiliki nilai *outer loading* < 0,5 ataupun bernilai negative, sedangkan item lainnya telah valid dengan nilai *loading factor* diatas 0,5. Untuk analisis selanjutnya item yang tidak valid harus dikeluarkan dari model.

#### Outer Loading, AVE dan Communality

| Construct            |      | Loading factor | AVE   | Communality | Redudancy |
|----------------------|------|----------------|-------|-------------|-----------|
| Partisipasi Anggaran | X1.1 | 0,787          | 0,574 | 0,574       |           |
|                      | X1.2 | 0,715          |       |             |           |
|                      | X1.3 | 0,780          |       |             |           |
|                      | X1.4 | 0,797          |       |             |           |
|                      | X1.5 | 0,705          |       |             |           |
| Locus of control     | Z1.1 | 0,804          | 0,531 | 0,531       |           |
|                      | Z1.3 | 0,719          |       |             |           |
|                      | Z1.4 | 0,653          |       |             |           |
|                      | Z1.6 | 0,748          |       |             |           |
|                      | Z1.7 | 0,774          |       |             |           |
|                      | Z1.8 | 0,660          |       |             |           |
| Budgetary slack      | Y1.1 | 0,821          | 0,665 | 0,665       |           |
|                      | Y1.2 | 0,847          |       |             |           |
|                      | Y1.3 | 0,804          |       |             |           |
|                      | Y1.5 | 0,789          |       |             |           |

Setelah diadakan pengujian *outer model* maka didapatkan hasil bahwa semua item pernyataan telah valid yaitu *loading factor* > 0,5, *AVE* > 0,5 dan *Communality* > 0,5 sehingga hasil revisi tersebut dapat dianalisis selanjutnya.

#### Reliabilitas Konstruk (*Reliability Construct*)

Reliabilitas konstruk dari *measurement model* dengan indikator reflektif dapat diukur dengan melihat nilai *composite reliability* dari blok indikator yang mengukur konstruk. Suatu konstruk dikatakan reliabel jika nilai *composite reliability* diatas 0,70. (Jogiyanto dan Abdullah, 2009:62). Berikut adalah nilai *composite reliability* di sajikan pada tabel dibawah ini:

#### Composite Reliability

| Konstruk                  | Composite Reliability |
|---------------------------|-----------------------|
| Partisipasi Anggaran (X1) | 0.870                 |
| Locus of control (Z1)     | 0.871                 |

|   |       |
|---|-------|
| Partisipasi Anggaran* <i>Locus of control</i> (X1*Z1) | 1.000 |
| <i>Budgetary slack</i> (Y)                            | 0.888 |

(Sumber: Output SmartPLS 3.0, 2016)

Tabel diatas menunjukkan bahwa nilai *composite reliability* untuk semua konstruk adalah > 0,7, dimana nilai *composite reliability* paling rendah yaitu Partisipasi Anggaran sebesar 0,870 dan tertinggi yaitu *Budgetary slack* sebesar 0,888. Hasil ini menunjukkan bahwa semua konstruk pada model yang diestimasi memenuhi kriteria reliabel.

Uji reliabilitas juga bias diperkuat dengan *Cronbach's Alpha* dimana output smartPLS 3.0 memberikan hasil sebagai berikut:

#### **Cronbach's Alpha**

| Konstruk  | Cronbach's Alpha |
|---|------------------|
| Partisipasi Anggaran (X1)                             | 0.815            |
| <i>Locus of control</i> (Z1)                          | 0.828            |
| Partisipasi Anggaran* <i>Locus of control</i> (X1*Z1) | 1.000            |
| <i>Budgetary slack</i> (Y)                            | 0.832            |

(Sumber: Output SmartPLS 3.0, 2016)

Nilai yang disarankan adalah diatas 0,5 dan pada tabel di atas menunjukkan bahwa nilai *Cronbach's Alpha* untuk semua konstruk berada di atas 0,5. Nilai terendah adalah sebesar 0,815 pada variable Partisipasi Anggaran (X1), dan nilai tertinggi adalah sebesar 0,832 pada variabel *Budgetary slack* (Y).

Selain dari *composite reliability* dan *Cronbach's Alpha*, untuk menilai reliabilitas suatu konstruk dapat dilakukan dengan melihat *Average Variance Extracted (AVE)* dan membandingkan nilai akar *AVE* dengan nilai korelasi antar konstruk. Pada tabel berikut akan memberikan gambaran mengenai kedua hal tersebut.

#### **Laten Variable Correlations**

|                              | <i>Budgetary slack</i> (Y) | Interaksi PA*LOC (X1*Z1) | <i>Locus control</i> (Z1) | Partisipasi Anggaran (X1) |
|------------------------------|----------------------------|--------------------------|---------------------------|---------------------------|
| <i>Budgetary slack</i> (Y)   | <b>1.000</b>               |                          |                           |                           |
| Interaksi PA*LOC (X1*Z1)     | -0.276                     | <b>1.000</b>             |                           |                           |
| <i>Locus of control</i> (Z1) | -0.622                     | -0.124                   | <b>1.000</b>              |                           |
| Partisipasi Anggaran (X1)    | 0.627                      | -0,085                   | -0.503                    | <b>1.000</b>              |

(Sumber: Output SmartPLS 3.0, 2016)

#### **AVE dan Akar AVE**

|                              | AVE   | Akar AVE |
|------------------------------|-------|----------|
| Partisipasi Anggaran (X1)    | 0.574 | 0.758    |
| <i>Locus of control</i> (Z1) | 0.531 | 0.729    |

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Budgetary Slack dengan Locus of Control sebagai Variabel Moderasi

Imamul Khair, Dwi Risma Deviyanti, Muhammad Subhan

|   |       |       |
|---|-------|-------|
| Partisipasi Anggaran* <i>Locus of control</i> (X1*Z1) | 1.000 | 1.000 |
| <i>Budgetary slack</i> (Y)                            | 0.665 | 0.815 |

(Sumber: Output SmartPLS 3.0, 2016)

Berdasarkan pada tabel atas dapat disimpulkan bahwa nilai akar AVE ternyata lebih tinggi dibandingkan dengan nilai korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dan ini berarti semua konstruk dalam model yang diestimasi memenuhi kriteria *discriminant validity*. Nilai AVE variabel *Budgetary slack* pada tabel adalah 0,665 sehingga nilai akarnya adalah sebesar 0,815. Nilai tersebut lebih tinggi daripada korelasi antara variabel *Budgetary slack* dengan variabel lainnya yaitu sebesar -0,622 untuk *Budgetary slack* dengan *Locus of control*, 0,627 untuk *Budgetary slack* dengan Partisipasi Anggaran, dan -0,276 untuk *Budgetary slack* dengan interaksi partisipasi anggaran dengan *locus of control*. Hal ini mengartikan bahwa model penelitian yang digunakan telah layak uji.

**Pengukuran Model Struktural (Inner Model)**

Model Struktural dalam PLS dievaluasi dengan menggunakan R-square untuk variabel endogen dan nilai koefisien pada path untuk variabel eksogen yang kemudian dinilai signifikansinya berdasarkan nilai T-statistik setiap path. Dalam menilai model pada *SmartPLS* dilakukan dengan nilai *R-square* yang merupakan uji *goodness-fit model*. Berikut hasil output yang diketahui.

**R-square**

|                              | R Square |
|------------------------------|----------|
| Partisipasi Anggaran (X1)    |          |
| <i>Locus of control</i> (Z1) |          |
| Interaksi PA*LOC             |          |
| <i>Budgetary slack</i> (Y)   | 0.609    |

(Sumber: Output SmartPLS 3.0, 2016)

Tabel diatas menunjukkan bahwa nilai *R-square* variabel *Budgetary slack* (Y) adalah sebesar 0,609. hal ini menunjukkan bahwa 60,9% variabel *Budgetary slack* (Y) dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran (X1), *Locus of control* (Z1), dan interaksinya, sedangkan sisanya 39,1% dijelaskan oleh variabel lain diluar yang diteliti.

**Pengujian Hipotesis**

Pengujian hipotesis dilakukan dengan metode *resampling bootstrapping*. Statistik uji yang digunakan adalah uji statistic t. Dasar yang digunakan dalam menguji hipotesis adalah nilai yang terdapat pada output *SmartPLS* sebagai berikut:

**Path Coefficients**

|   | Original Sample (O) | Sample Mean (M) | Standard Deviation (STDEV) | T Statistics ( O/STDEV ) | P Values |
|---|---------------------|-----------------|----------------------------|--------------------------|----------|
| Partisipasi Anggaran -> <i>Budgetary slack</i>    | 0.362               | 0.372           | 0.109                      | 3.326                    | 0.000    |
| <i>Locus of control</i> -> <i>Budgetary slack</i> | -0.478              | -0.481          | 0.107                      | 4.453                    | 0.000    |
| Interaksi PA*LOC -> <i>Budgetary slack</i>        | -0.286              | -0.286          | 0.099                      | 2.877                    | 0.002    |

(Sumber: Output SmartPLS 3.0, 2016)

Hasil Pengujian dengan *bootstrapping* dari analisis *SmartPLS* tersebut adalah sebagai berikut:

Pengujian Hipotesis 1 (Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap *Budgetary slack*)

Hasil Pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi

anggaran (X1) dengan *budgetary slack* (Y) adalah signifikan dengan t- statistik sebesar 3,326(>1,64). dan hasil tersebut juga menunjukkan hasil pengaruh yang positif dengan nilai koefisien 0,362. dengan demikian hipotesis H<sub>1</sub> dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa “Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Budgetary slack” **diterima**.

**Pengujian Hipotesis 2 : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap budgetary slack, hubungan ini semakin lemah jika individu memiliki locus of control internal dan semakin kuat jika memiliki locus of control eksternal**

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran (X1) dengan *budgetary slack* (Y) dapat dimoderasi oleh variabel *Locus of control* (Z1) dengan nilai t-statistik sebesar 2.877 (>1,64). selain itu hasil dari interaksi menunjukkan nilai koefisien negative yang menunjukkan bahwa dengan adanya variabel moderasi *Locus of control* (Z1) akan memperlemah hubungan positif Partisipasi Anggaran (X1) dengan *Budgetary slack* (Y). dengan demikian Hipotesis H<sub>2</sub> dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa “Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap Budgetary slack, hubungan ini semakin kuat jika memiliki Locus of control eksternal dan semakin lemah jika memiliki locus of control internal” **diterima**

### **Simpulan**

Dalam menganalisis hubungan antar variabel pada penelitian ini digunakan *Partial Least Square* (PLS), berdasarkan hasil analisis dan pembahasan sebelumnya maka ditarik kesimpulan sebagai berikut:

Variabel partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap timbulnya *budgetary slack*. hal ini kemungkinan terjadi dikarenakan adanya ketergantungan terhadap jumlah ketersediaan anggaran untuk melakukan tugas pemerintahan. Salah satu indikator kesenjangan anggaran dalam hal ini standar dalam anggaran mendorong produktivitas yang tinggi yang mendapatkan hasil setuju lebih banyak yang mengartikan dengan adanya jumlah APBD yang tinggi akan meningkatkan produktivitas pegawai SKPD. Jadi semakin tinggi keikutsertaan pegawai dalam penyusunan anggaran maka anggaran yang disusun akan dilebihkan pada anggaran belanja. Selain itu, dengan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran memungkinkan pegawai untuk lebih merealisasikan pendapatan yang dianggarkan. Salah satu indikator kesenjangan anggaran dalam hal ini mudah dalam merealisasikan target juga memiliki nilai (skor) yang menunjukkan bahwa dari anggaran pendapatan juga dapat dikatakan mudah direalisasikan atau anggaran pendapatan dapat dikatakan tidak terlalu tinggi atau tidak sesuai dengan estimasi terbaik pemerintah Kota Bontang.

Variabel *locus of control* sebagai variabel moderasi dapat/mampu memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dan memiliki arah dapat memperlemah hubungan variabel partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*. hal ini dikarenakan pegawai SKPD Kota Bontang sudah didalam lingkup *locus of control* internal walaupun dengan skor yang tidak tinggi. Sehingga kemungkinan untuk melakukan *slack* masih ada.

Berdasarkan nilai *R-square* sebesar 0.609, hal ini menunjukkan bahwa 60,9% *budgetary slack* dipengaruhi oleh partisipasi anggaran dan *locus of control*. Sedangkan sisanya sebesar 39.1% dipengaruhi oleh variabel-variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini. Sehingga hasil dari penelitian ini dapat digunakan untuk pengambilan kebijakan di lingkungan Pemerintah Kota Bontang.

### **Daftar Pustaka**

- Anthony, Robert N. dan Govindarajan. 2007. *Managemen Control System* buku2. Terjemahan Kurniawan Tjakrawala. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Apriyandi. 2011. Pengaruh Informasi Asimetri terhadap Hubungan Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary slack*. *Skripsi*. Universitas Hasanudin Makassar
- Ardanari, I Gusti A.A.S.C & I Nyoman W.A.P. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Self Estee, dan Budget Emphasis pada *Budgetary slack*. *E- Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 7.3:700-715

- Asak, P. Rani Adnyani. 2014. Kemampuan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Budget Emphasis, dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi terhadap Partisipasi Anggaran pada *Budgetary slack* (Studi Kasus pada SKPD di Kabupaten Bandung), *Tesis*. Universitas Udayana Denpasar
- Astuty, Rannia Farida Y. 2015. Pengaruh Audit Manajemen dan Locus Kendali terhadap Kinerja Manajerial Perusahaan (Survey pada BUMN di Kota Bandung), *Skripsi*. Universitas Islam Bandung
- Bastian, Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, Penerbit BPFE, Yogyakarta.
- Departemen Dalam Negeri Republik Indonesia. 2006. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- \_\_\_\_\_. 2008. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 32 Tahun 2008 Tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Tahun 2009*.
- Dharmanegara, Ida Bagus Agung. 2010. *Penganggaran Perusahaan: Teori dan Aplikasi*, Penerbit Graha Ilmu, Yogyakarta.
- Duffy, K.G. & Atwater, E, 2005. *Psychology for living: Adjustment, Growth, and behavior today*. New Jersey: Prentice hall.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan *Budgetary slack*, *Symposium Nasional Akuntansi X*. Universitas Hasanuddin Makassar
- Ghufron, M.Nur & Rini Risnawati. (2010). *Teori-teori Psikologi*. Penerbit Ar-Ruzz Media Group, Jogjakarta
- Ghozali, Imam. 2014. *Structural Equation Modelling Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS) Edisi ke-4*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- \_\_\_\_\_. 2006. *Structural Equation Modelling Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS)*. Badan Penerbit UNDIP, Semarang
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Symposium Nasional Akuntansi X*. Universitas Hasanuddin Makassar
- Juhendra. 2011. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Karakteristik Sistem Informasi Akuntansi Manajemen dengan Moderasi *Locus of control* pada Perbankan di Pekanbaru. *Skripsi*. Universitas Islam Riau
- Karmeliawati, Meva. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Budaya dan Komitmen Organisasi terhadap *Budgetary slack* pada Rumah Sakit di Kabupaten Wonogiri, *Naskah Publikasi*. Universitas Muhammadiyah Surakarta
- Karsam. 2013. The Influence of Participation in Budgeting on *Budgetary slack* with Information Asymmetry as a Moderating Variable and its Impact on Managerial Performance (a Study on Yayasan Pendidikan dan Koperasi in The Province of Banten, Indonesia). *International Journal of Applied Finance and Business Studies* **1** (1). Halaman 28-38
- Lefcourt, H.M. 1982. *Locus of control*. Lawrence Erlbaum Associates. London.
- Lubis, Arfan Ikhsan. 2011. *Akuntansi Keperilakuan edisi Kedua*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Maskun, Ali. 2009. Analisis Faktor Etika, Budaya Birokrasi, Tekanan Sosial, dan Kapasitas Individu terhadap *Budgetary slack* (Senjangan Anggaran) (Kajian Perilaku Eksekutif dalam Proses Penyusunan Anggaran di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur), *Jurnal Aplikasi Manajemen* **7** (1). Halaman 162-172
- Mardiasmo. 2001. *Budgetary slack* Result from The Effect of Local Government Financial Government in Planning Local Government Budget: The Case of Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi dan Manajemen (JAM) Edisi Desember*. STIE YKPN Yogyakarta
- \_\_\_\_\_. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit: Andi, Yogyakarta
- Miyati. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary slack* dengan Pertimbangan Etika sebagai Variabel Moderasi, *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta
- Ngatemin, 2009. Pengaruh Komitmen Organisasi dan *Locus of control* terhadap Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial (Studi Kasus

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Budgetary Slack dengan Locus of Control sebagai Variabel Moderasi

Imamul Khair, Dwi Risma Deviyanti, Muhammad Subhan

Badan Pengembangan Sumber Daya Kebudayaan dan Pariwisata Kota Medan). *Tesis*. Universitas Widya Kartika Surabaya.

Novia, Putu H.A. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada *Budgetary slack* dengan Asimetri Informasi, Self Esteem, *Locus of control*, dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi (Studi pada SKPD Kabupaten Jembrana, Bali). *Tesis*. Universitas Udayana Denpasar

Priyatno, Duwi. 2013. *Analisis Korelasi, Regresi Multivariate dengan SPSS*, Penerbit Gava Media, Yogyakarta.

Rahmiati, Elfi. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kota Padang). *Artikel Ilmiah*. Universitas Negeri Padang.

Robbins, Stephen. P dan Judge. 2007. *Perilaku Organisasi*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta. Sugiyono. 2012. *Statistika untuk Penelitian*, Penerbit Alfabeta, Bandung.

Supanto. 2010. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary slack* dengan Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi kasus pada Politeknik Negeri Semarang), *Tesis*. Universitas Diponegoro Semarang

Triana, Maya, dkk. 2012. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Budget Emphasis, dan *Locus of control* terhadap Slack Anggaran, *E-Jurnal Binar Akuntansi 1* (1) September: 1-10