

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP BUDGETARY SLACK: PERAN PENALARAN MORAL SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Dian Mustika^{1a}, Nolita Yeni Siregar^{2b}, Reva Meiliana^{3c}, Rieka Ramadhaniyah^{4d}

^{1,2,3,4}Program Studi Akuntansi, Institut Informatika dan Bisnis Darmajaya

dian@ darmajaya.ac.id^a, nolita.yenisiregar@ darmajaya.ac.id^b, reva.meiliana@ darmajaya.ac.id^c, ramadhaniyah@ darmajaya.ac.id^d

INFO ARTIKEL:

Dikumpulkan: 07 Januari 2023;

Diterima: 14 April 2023;

Terbit/Dicetak: 30 Mei 2023;

ABSTRACT

Implementation of regional autonomy based on Law no. 32 of 2004 had a significant impact on the procedure for preparing the Regional Revenue and Expenditure Budget (APBD). A performance-based budgeting system enables local governments to identify and define performance indicators that are relevant to local conditions, so that budgeting can focus more on achieving the expected results. However, problems arise when the involvement of various parties increases in the budget preparation process. This study aims to analyze the effect of budgetary participation on budgetary slack in the management of the district government budget. South Lampung by using the role of moral reasoning as a moderating variable. This research is a quantitative research with a survey method using a questionnaire as a data collection medium which is distributed directly to apparatus directly involved in district budgeting. South Lampung. Sampling using purposive sampling, and obtained as many as 53 participants. The method of data analysis and hypothesis testing used is Structural Equation Modeling (SEM) using the WrapPls 7.0 software analysis tool. The results of this study indicate that budgetary participation has a positive effect on budgetary slack in district government budget management. South Lampung, On the other hand, the role of moral reasoning is proven to be able to moderate the relationship between budgetary participation and budgetary slack.

Keywords: Budgetary Slack, Budgetary participation, Moral Reasoning

ABSTRAK

Pemberlakuan otonomi daerah berdasarkan UU No. 32 Tahun 2004 memiliki dampak yang signifikan terhadap prosedur penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Sistem anggaran berbasis kinerja memungkinkan pemerintah daerah untuk mengidentifikasi dan menetapkan indikator kinerja yang relevan dengan kondisi setempat, sehingga penyusunan anggaran dapat lebih fokus pada pencapaian hasil yang diharapkan. Akan tetapi, masalah muncul ketika pada proses penyusunan anggaran adanya peningkatan keterlibatan berbagai pihak. Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* pada pengelolaan anggaran Pemerintah Kab. Lampung Selatan dengan menggunakan peran penalaran moral sebagai variabel moderasi. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan metode survei menggunakan kuesioner sebagai media pengumpulan data yang disebarluaskan secara langsung kepada Aparatur yang terlibat langsung dalam penganggaran Kab. Lampung Selatan. Pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*, dan didapatkan sebanyak 53 partisipan. Metode analisis data dan pengujian hipotesis yang digunakan adalah *Structural Equation Modelling* (SEM) dengan menggunakan alat analisis *software WrapPls 7.0*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada pengelolaan anggaran pemerintah Kab. Lampung Selatan, Disisi lain, peran penalaran moral terbukti mampu memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack*.

Kata Kunci : Budgetary Slack, Partisipasi Anggaran, Penalaran Moral



Volume 19 Number 2,
Mei 2023, pp. 60-67

<http://doi.org/10.23960/jbm.v19i2.1474>

Corresponding author :

Dian Mustika

Institut Informatika dan Bisnis
Darmajaya, Indonesia

Email: dian@ darmajaya.ac.id

PENDAHULUAN

Pemberlakuan otonomi daerah berdasarkan UU No. 32 Tahun 2004 yang saat ini telah diganti dengan Undang-Undang No. 1 Tahun 2022, memiliki dampak yang signifikan terhadap prosedur penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), dengan adanya perubahan sistem penganggaran dari sistem anggaran tradisional (*traditional budget system*) menjadi sistem anggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting system*). Sistem anggaran berbasis kinerja memungkinkan pemerintah daerah untuk mengidentifikasi dan

menetapkan indikator kinerja yang relevan dengan kondisi setempat, sehingga pada proses penyusunan anggaran dapat lebih fokus pada pencapaian hasil yang diharapkan guna meningkatkan kinerja pemerintah daerah.

Penilaian kinerja berdasarkan target anggaran dapat memotivasi *agent* untuk dapat mencapai target anggaran tersebut. Akan tetapi, masalah muncul ketika pada proses penyusunan anggaran adanya peningkatan keterlibatan berbagai pihak dalam penyusunan anggaran daerah mulai dari kepala daerah hingga Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berada di bawahnya. Berdasarkan teori agensi dan penelitian terdahulu, *agent* dapat mengecilkan kemampuan produktifnya saat diberi kesempatan untuk menentukan standar kerja sendiri, sehingga dapat mendorong terciptanya *budgetary slack* (Young, 1985). Menurut Merchant (1985), *budgetary slack* merupakan masalah yang sering timbul dari adanya partisipasi manajer tingkat bawah/menengah dalam penyusunan anggaran. Jika *agent* memiliki informasi pribadi tentang kondisi organisasi secara jelas, partisipasi anggaran memungkinkan *Agent* untuk memilih cara "mensinyalkan" informasi tersebut kepada prinsipal (Baiman & Evans, 1983; Baiman, 1990; Maiga & Jacobs, 2007); dan jika manajer merasakan bahwa imbalan organisasi tergantung pada pencapaian anggaran, maka *agent* mungkin akan menahan atau salah mengartikan informasi pribadinya untuk mendapatkan anggaran yang lebih dapat dicapai dan meningkatkan kemungkinan evaluasi kinerja yang menguntungkan bagi dirinya (Waller, 1988). Sehingga, partisipasi anggaran dapat memberikan kesempatan yang lebih besar kepada *agent* untuk memasukkan slack dalam anggaran (Dunk, 1993; Lukka, 1988; Young, 1985).

Partisipasi anggaran dapat meningkatkan atau menurunkan terjadinya *budgetary slack* tergantung pada komitmen *agent* untuk memilih kepentingan pribadi atau kepentingan organisasi. *Agent* dengan level penalaran moral yang tinggi dapat termotivasi untuk mengejar kepentingan organisasi, bahkan ketika kepentingan organisasi bertentangan sampai tingkat tertentu dengan kepentingan pribadinya (Maiga & Jacobs, 2007). Penalaran moral adalah cara individu dalam menyikapi persoalan dilema etika untuk kemudian memberikan penilaian apakah suatu hal tersebut benar atau salah dan selanjutnya memberikan justifikasi dengan mempertimbangkan secara kognitif didalam benaknya (Trevino, 1992). Berdasarkan teori perkembangan moral kognitif, individu dengan level penalaran moral tinggi akan lebih menitikberatkan pada kepentingan orang banyak atau universal dari pada kepentingan dirinya sendiri, sehingga pada saat mengalami tekanan dalam pekerjaannya sekalipun dirinya tetap akan berusaha untuk tidak melakukan tindakan yang dapat merugikan orang lain (Kohlberg, 1971).

Anggaran Pemerintah Kabupaten Lampung Selatan memiliki perencanaan yang disesuaikan dengan harapan dan kebutuhan masyarakat melalui prioritas kebijakan belanja yang tidak akan terlepas dari Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD), sesuai dengan arah pembangunan daerah Pemerintah Kabupaten Lampung Selatan hal ini tercermin melalui Laporan Realisasi Anggaran tahun 2021. Berdasarkan Tabel 1, dapat dilihat bahwa fenomena bahwa perkembangan APBD Pemerintah Kabupaten Lampung Selatan Tahun anggaran tahun 2021, angka realisasi pendapatan untuk beberapa item pendapatan, jika dibandingkan anggaran dan realisasinya, terdapat item realisasi pendapatan lebih tinggi dengan anggaran yang telah ditetapkan. Kondisi ini memproyeksikan kearah *budgetary slack* dimana realisasi pendapatan tinggi dari anggaran pendapatan daerah yang telah ditetapkan.

Tabel 1. Komposisi Pendapatan Pemerintah Kab. Lampung Selatan Tahun 2021 (ribuan rupiah)

Uraian Pendapatan	2021		
	Anggaran	Realisasi	%
Pendapatan Asli Daerah	271.336.466	275.142.995	101,40
Pendapatan Transfer	1.705.537.071	1.716.633.022	100,65
Pendapatan Lain-lain yang Sah	116.130.480	118.070.480	101,67

Pada Tabel 2, ditunjukkan angka realisasi belanja tidak mencapai 100%, artinya anggaran belanja tidak diserap secara maksimal. Kondisi ini memproyeksikan kearah *budgetary slack* dimana realisasi belanja selalu lebih rendah dari anggaran belanja daerah.

Tabel 2. Komposisi Belanja Pemerintah Kab. Lampung Selatan Tahun 2021 (ribuan rupiah)

Uraian Belanja	2021		
	Anggaran	Realisasi	%
Belanja Operasi	1.995.499.177	1.906.644.212	95,55
Belanja Modal	312.984.968	266.883.972	85,27
Belanja Tidak Terduga	48.863.243	44.385.453	90,48
Belanja Transfer	14.312.944	10.200.316	71,27

Beberapa penelitian telah dilakukan mengenai faktor-faktor yang dapat mengarah pada kecenderungan menciptakan *budgetary slack*, salah satu yang dianggap memiliki kecenderungan terjadinya slack adalah Partisipasi Anggaran. Proses partisipasi anggaran terbilang efektif karena terjadi pertukaran informasi yang efektif sehingga besaran anggaran yang disetujui merupakan hasil dari keahlian dan pengetahuan pribadi dari pembuat anggaran

yang dekat dengan lingkungan operasi (Anthony & Govindarajan, 2010). Menurut beberapa penelitian, partisipasi anggaran dinilai dapat memicu perilaku negatif yang dapat timbul dari keterlibatan bawahan (*agent*) dalam penyusunan anggaran, yaitu dengan cara menciptakan *budgetary slack* (Lau & Eggleton (2003); Murtin & Septiadi (2012); Chong & Strauss (2017)). Namun demikian, menurut, Dunk (1993); Lukka, (1988), Baiman & III (1983) partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran juga dapat mengurangi terjadinya budget slack.

Penelitian ini berupaya mengisi kesenjangan dari hasil penelitian terdahulu (Lau & Eggleton, 2003; Baiman & III, 1983; Dunk, 1993; Murtin & Septiadi, 2012; Chong & Strauss, 2017) menggunakan pendekatan kontijensi dengan penalaran moral sebagai variabel moderasi. Penalaran moral adalah cara individu dalam menyikapi persoalan dilema etika untuk kemudian memberikan penilaian apakah hal tersebut benar atau salah dan selanjutnya memberikan justifikasi (Trevino, 1992). Dengan mengkolaborasikan teori agensi dan teori perkembangan moral kognitif kedalam suatu konteks penelitian, maka kita dapat mengetahui faktor psikologis dari seseorang dalam melakukan suatu tindakan. Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan maka tujuan penelitian ini adalah menguji dan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* pada pemerintah Kabupaten Lampung Selatan dengan menggunakan penalaran moral sebagai variabel moderasi.

KAJIAN LITERATUR

Teori Agensi

Teori keagenan adalah kontrak kerja yang didesain dengan tepat untuk menyelaraskan kepentingan antara prinsipal dengan agen (Maiga & Jacobs, 2007). Teori keagenan yang dijelaskan oleh (Anthony & Govindarajan, 2010) merupakan suatu fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenang kepada bawahan untuk melakukan suatu otoritas atau tugas dalam membuat keputusan. Hubungan keagenan dalam konteks pemerintah daerah antara atasan dan bawahan, dimana bawahan melakukan proses perencanaan, pelaksanaan, serta pelaporan atas anggaran daerah dengan membentuk Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD), sedangkan atasan berperan dalam melaksanakan pengawasan. Menurut teori ini hubungan antara bawahan dan atasan pada dasarnya sering berseberangan karena adanya kepentingan masing-masing pihak yang berbeda, misalnya pada praktik *budgetary slack*.

Teori Perkembangan Moral Kognitif

Teori perkembangan moral kognitif yang dikembangkan oleh Kohlberg (1971), merupakan teori yang digunakan untuk mengukur kematangan moral individu atas respon mereka terhadap dilema etika. Model ini membagi penalaran moral ke dalam 3 level yang masing-masing level terdiri dari 2 tingkatan (sehingga total terdapat 6 tingkatan). Level pertama adalah pre-conventional. Pada level ini individu memandang dirinya diatur oleh sebuah aturan (Trevino, 1992) dan individu cenderung untuk menghindari hukuman (Uddin & Gillett, 2002) Level kedua adalah conventional, individu pada level ini mulai menginternalisasi norma-normal moral terhadap masyarakat; dan level Ketiga adalah post-conventional, individu pada level ini sudah tidak lagi begitu memperhatikan pandangan orang lain, namun lebih mempertimbangkan pada prinsip-prinsip yang mereka anut (Trevino, 1992).

Budgetary Slack

Budgetary slack adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diusulkan oleh bawahan dan jumlah perkiraan organisasi (Anthony & Govindarajan, 2010). *budgetary slack* dilakukan oleh bawahan, yaitu dengan menghadirkan anggaran dengan tingkat kesulitan yang rendah sehingga mudah dicapai dan kesenjangan ini cenderung dilakukan oleh bawahan karena mereka tahu bahwa kinerja mereka diukur berdasarkan tingkat pencapaian dari anggaran diatur bersama. Budgetary slack adalah jumlah yang sengaja dibuat oleh manajer dengan melebih-lebihkan sumber daya yang diperlukan ke dalam anggaran atau dengan sengaja menurunkan produktivitas perusahaan (Young, 1985).

Partisipasi Anggaran, Penalaran Moral, dan Budgetary Slack

Partisipasi anggaran adalah suatu proses dalam organisasi yang melibatkan individu-individu, yakni *Agent* dalam penyusunan anggaran untuk menentukan tujuan anggaran dan mempunyai target anggaran (Shields & Shields, 1998), semakin tinggi tingkat partisipasi bawahan dalam proses penganggaran, akan semakin tinggi rasa tanggung jawab karyawan untuk mencapai target di setiap bidang pekerjaan mereka karena mereka merasa terlibat dalam penganggaran (Milani, 1975). Ketika aspirasi bawahan lebih didengarkan dalam proses penganggaran besar kemungkinan bagi bawahan untuk bernegosiasi dengan atasan tentang target anggaran yang mereka pikir dapat dicapai (Dunk, 1993). Berdasarkan teori agensi dan penelitian terdahulu (Dunk, 1993; Lukka, 1988; Young, 1985),

rasionalitas *agent* dapat mengecilkan kemampuan produktifnya saat diberi kesempatan untuk menentukan standar kerja sendiri, sehingga dapat mendorong terciptanya *budgetary slack* (Young, 1985), hal ini dapat terjadi dikarenakan antara *agent* dan *principal* memiliki kepentingan masing-masing yang ingin dicapai sehingga mereka mungkin salah mengartikan informasi yang dimilikinya untuk memaksimalkan fungsi utilitas mereka sendiri (Maiga & Jacobs, 2007).

Berdasarkan teori perkembangan moral kognitif, individu dengan level penalaran moral tinggi akan lebih menitikberatkan pada kepentingan orang banyak atau universal dari pada kepentingan dirinya sendiri, sehingga pada saat adanya kesempatan untuk terlibat dalam partisipasi anggaran dirinya akan termotivasi dan bertanggung jawab secara penuh untuk dapat mencapai target anggaran yang telah ditetapkan (Baiman & Evans, 1983; Baiman, 1990; Maiga & Jacobs, 2007). Sebaliknya, individu dengan level penalaran moral rendah ketika diberi kesempatan untuk terlibat dalam partisipasi anggaran dirinya akan bersikap realistik dengan keadaan sehingga menahan atau salah mengartikan informasi pribadinya untuk mendapatkan anggaran yang lebih dapat dicapai dan meningkatkan kemungkinan evaluasi kinerja yang dapat menguntungkan bagi dirinya (Waller, 1988; Dunk, 1993; Maiga & Jacobs, 2007). Berdasarkan uraian yang telah dijabarkan maka hipotesis pertama dan kedua dalam penelitian ini adalah:

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh positif pada *Budgetary Slack*.

H₂: Penalaran moral memoderasi hubungan antara Partisipasi Anggaran dan *Budgetary Slack*.

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

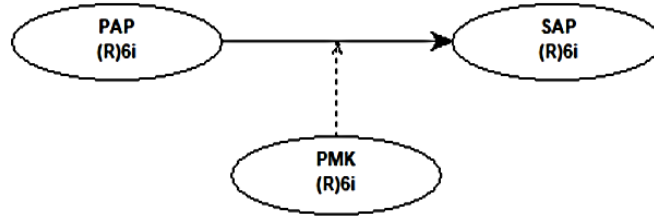
Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah Non Probability Sampling dengan Teknik *Purposive Sampling*. Jenis *Purposive Sampling* yang digunakan dalam penelitian ini adalah Judgment Sampling, yaitu jenis pemilihan sampel yang dilakukan secara non-acak yang informasinya diperoleh dengan menggunakan pertimbangan tertentu, sesuai dengan tujuan atau masalah penelitian. Sampel yang dipilih dalam penelitian ini adalah pejabat yang terlibat langsung dalam penganggaran, yaitu: pejabat administrasi keuangan (PPK), kepala bagian perencanaan dan program, kepala subdivisi keuangan, pejabat pelaksana kegiatan teknis (PPTK), dan bendaharawan di setiap SKPD. Penelitian ini menggunakan data primer dengan metode survei berupa kuesioner yang berisikan persepsi responden atas pertanyaan mengenai variabel yang berhubungan dengan persepsi pegawai pemerintah Kabupaten Lampung Selatan terhadap *budgetary slack* dalam Partisipasi Anggaran. Variabel yang ada dalam penelitian ini diukur menggunakan skala likert dengan berbagai indikator-indikator yang digunakan. Berikut disajikan tabel definisi operasional variabel:

Tabel 3. Definisi Operasional Variabel

Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Sumber
<i>budgetary slack</i>	Persepsi pegawai mengenai kemudahan dalam mencapai target anggaran.	<ol style="list-style-type: none"> Standar Anggaran yang ditetapkan tidak mendorong peningkatan. Target anggaran yang ditetapkan secara mudah dapat diwujudkan. Kemampuan untuk memonitor pengeluaran atau biaya-biaya. Tidak terdapat tuntutan khusus yang diharapkan. Standar anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi. Target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai. 	Dunk (1993)
Partisipasi Anggaran	Persepsi Pegawai mengenai tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam menentukan dan menyusun anggaran yang ada di dalam divisi.	<ol style="list-style-type: none"> Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran. Kepuasan yang dirasakan dalam penyusunan anggaran. Kebutuhan memberikan pendapat. Kerelaan dalam memberikan pendapat. Usulan pada proses penyusunan anggaran terhadap penetapan anggaran final. Seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran disusun. 	Milani (1975)
Penalaran Moral	Persepsi karyawan dalam menyikapi persoalan dilema etika untuk kemudian memberikan penilaian apakah suatu hal tersebut benar atau salah dengan mempertimbangkan secara kognitif dalam benaknya.	Tahapan perkembangan moral <ol style="list-style-type: none"> <i>Pre-conventional</i> <i>Conventional</i> <i>Postconventional</i> 	Kohlberg (1971)

Analisis Data

Penelitian ini menggunakan *Partial Least Square-Structural Equation Modeling* (PLS-SEM) sebagai alat analisis multivariat. PLS-SEM merupakan analisis persamaan struktural berbasis varian yang dapat melakukan pengujian model pengukuran (outer model) dan model struktural (inner model) (Kock & Hadaya, 2018). Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah Warp-PLS 7.0 untuk menjelaskan hubungan antar konstruk linier dan non-linier yang diestimasi dengan melihat Scatter Plots dan dapat menjelaskan output indirect effect, total effect, average variance extracted dan composite reliability tanpa harus untuk menghitung manual (Sholihin et al., 2011).



Gambar 1. Research Model

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil

Pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan secara online dengan menggunakan Google Form yang disebar kepada aparaturnya pemerintah Kabupaten Lampung Selatan yang bekerja sebagai pejabat administrasi keuangan (PPK), kepala bagian perencanaan dan program, kepala subdivisi keuangan, pejabat pelaksana kegiatan teknis (PPTK), dan bendaharawan di setiap SKPD. Penyebaran kuesioner dilakukan sejak 12 April 2023 – 10 Mei 2023. Didapatkan 68 eksemplar kuesioner yang dikembalikan, akan tetapi hanya 53 kuesioner yang dapat diolah dikarenakan hasil analisis outlier dan missing value tidak memenuhi syarat dari SEM-PLS.

Analisis Model Pengukuran (Outer Model)

a) Hasil Uji Validitas

Penelitian ini menggunakan Pengujian validitas yang dilakukan dalam dua tahap yaitu tahap pertama uji validitas konvergen dan tahap kedua uji validitas diskriminan. Hair et al., (2014) menyatakan kriteria uji validitas konvergen dikatakan valid jika nilai indikator loading factor > 0,7 dan semua konstruk memiliki nilai average variance extract (AVE) > 0,50. Pada penelitian ini terdapat satu indikator yang harus dihilangkan karena memiliki loading factor < 0,4 (PAK2), dari eliminasi 1 indikator tersebut maka nilai AVE tiap variabel > 0,50 yang dapat terlihat pada Tabel 4. Hal ini menunjukkan bahwa hasil uji validitas konvergen adalah valid.

Tabel 4. Nilai Average Variance Extracted (AVE) untuk Setiap Konstruk

	SAP	PAK	PMK
	0,845	0,871	0,738

Catatan: SAP: *budgetary slack*; PAK: Partisipasi Anggaran; PMK: Penalaran Moral. n=53.

Selanjutnya dilakukan pengujian validitas tahap kedua yaitu pengujian aspek validitas diskriminan. Menurut Hair et al., (2014) suatu variabel dikatakan validitas diskriminan jika indikator variabel tersebut memiliki nilai loading tertinggi dalam kelompok variabelnya sendiri. Hasil uji diskriminan validitas dapat dilihat pada Tabel 5. Hal ini menunjukkan bahwa hasil uji diskriminan validitas adalah valid.

Tabel 5. Nilai Loading untuk Discriminant Validity

	SAP	PAK	PMK
SAP	0,731		
PAK	0,398	0,845	
PMK	0,594	0,522	0,726

b) Hasil Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan Warp-PLS 7.0. Aturan umum untuk menilai reliabilitas pada konstruk reflektif jika menghasilkan nilai Cronbach's Alpha dan nilai composite reliability $\geq 0,70$ (Hair et al., 2014). Hasil uji reliabilitas semua variabel menghasilkan nilai Cronbach's Alpha dan composite reliability $\geq 0,70$, artinya instrumen yang digunakan untuk mengukur semua variabel penelitian dianggap reliabel. Hasil uji reliabilitas dapat dilihat pada Tabel 6.

Table 6. Reliability Parameter Value

Indicator	Cronbach's Alpha	Composite Reliability
SAP	0.882	0.897

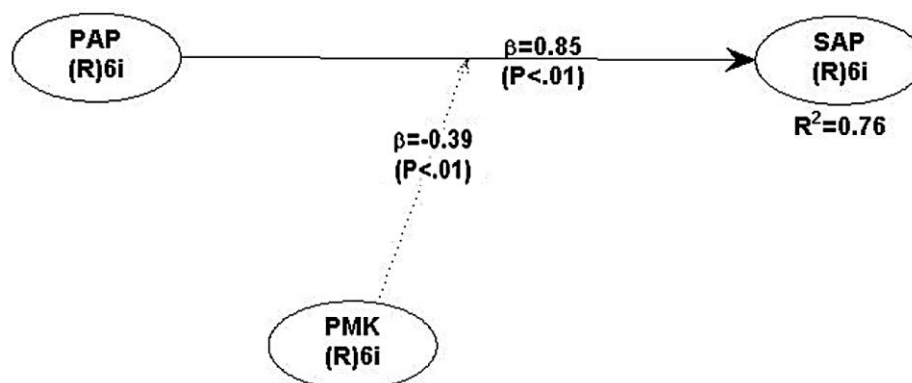
PAK	0.926	0.957
PMK	0.773	0.846

Analisis Model Struktural (Inner Model) sebagai Uji Hipotesis

Evaluasi pertama dilakukan dengan melihat nilai Average Path Coefficient (APC), Average R-squared (ARS), Average Adjusted R-squared (AARS). Model Goodness of Fit diterima jika *p-value* untuk APC, ARS, dan AARS ≤ 0.05 (Kock, 2018). Berdasarkan Tabel 5 diperoleh model diterima karena *p-value* untuk APC, ARS, dan AARS $< 0,001$. Evaluasi selanjutnya adalah nilai Average block VIF (AVIF) dan Average full collinearity VIF (AFVIF) sebagai indikator multikolinearitas harus 5 dan idealnya 3,3 masih dapat diterima (Kock, 2018). Berdasarkan Tabel 7, nilai AVIF dan AFVIF adalah 2,389 dan 1,984 yang berarti tidak terjadi masalah multikolinearitas pada model penelitian ini. Evaluasi terakhir adalah pengujian kesesuaian model dari nilai Tenenhaus GoF. Kock & Hadaya (2018) menjelaskan bahwa model di atas memiliki kesesuaian yang kecil jika memiliki nilai 0,10, tingkat sedang jika memiliki nilai 0,25, dan kesesuaian yang kuat jika memiliki nilai 0,36. Tabel 7 menunjukkan nilai GoF sebesar 0,440, hal ini berarti model penelitian memiliki kesesuaian model yang kuat.

Tabel 7. Inner Model

Indikator indikator	Nilai	Syarat (Kock, 2018)	Kesimpulan
Average path coefficient (APC)	0,360, $P < 0,001$	<i>P sig</i>	Diterima
Average R-squared (ARS)	0,301, $P < 0,001$	<i>P sig</i>	Diterima
Average adjusted R-squared (AARS)	0,282, $P < 0,001$	<i>P sig</i>	Diterima
Average block VIF (AVIF)	2,389	Diterima jika ≤ 5 , Ideal jika $\leq 3,3$	Ideal
Average full collinearity VIF (AFVIF)	1,984	Diterima jika ≤ 5 , Ideal jika $\leq 3,3$	Ideal
Tenenhaus GoF (GoF)	0,440	Lemah $\geq 0,1$, Sedang $\geq 0,25$, Kuat $\geq 0,36$	Model Kuat



Gambar 2. Measurement Model Estimates

Catatan: SAP: *budgetary slack*; PAK: Partisipasi Anggaran; PMK: Penalaran Moral.

Tabel 8. Hasil Pengukuran Model

Konstruk	P-value	Koefisien (β)	Adj. R ²
KKP \rightarrow FDD	$< 0.01^{***}$	0.85	
PMI*KPD \rightarrow FDD	$< 0.01^{***}$	-0,39	0,76

* $p < 0,10$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,01$

DISKUSI

Penelitian ini memiliki dua hipotesis, dari hasil analisis statistik dengan menggunakan SEM-PLS 7.0 (Tabel 8) menunjukkan bahwa semua hipotesis dalam penelitian ini terdukung. Hasil pengujian hipotesis pertama menyatakan menyatakan bahwa partisipasi anggaran memiliki efek positif terhadap *budgetary slack*, yang artinya adanya partisipasi anggaran dalam aparatur sipil negara di SKPD Kabupaten Lampung Selatan akan mempengaruhi *budgetary slack* yang terjadi. Pada proses penyusunan anggaran adanya peningkatan keterlibatan berbagai pihak dalam penyusunan anggaran daerah mulai dari kepala daerah hingga Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berada di bawahnya dapat memberikan kesempatan kepada *agent* untuk dapat mengecilkan kemampuan produktifnya pada saat diberi kesempatan untuk menentukan standar kerja sendiri, sehingga hal ini dapat mendorong terciptanya *budgetary slack* (Young, 1985). Ketika aspirasi bawahan lebih didengarkan dalam proses penganggaran besar kemungkinan bagi bawahan untuk bernegosiasi dengan atasan tentang target anggaran yang mereka pikir dapat dicapai (Dunk, 1993).

Hipotesis kedua dalam penelitian ini menunjukkan bahwa Penalaran Moral dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack*. Individu dengan level penalaran moral tinggi akan lebih menitikberatkan pada kepentingan orang banyak atau universal dari pada kepentingan dirinya sendiri, sehingga

pada saat adanya kesempatan untuk terlibat dalam partisipasi anggaran dirinya akan termotivasi dan bertanggung jawab secara penuh untuk dapat mencapai target anggaran yang telah ditetapkan (Baiman & Evans, 1983; Baiman, 1990; Maiga & Jacobs, 2007; Wexley & Yukl, 2003). Sebaliknya, individu dengan level penalaran moral rendah ketika diberi kesempatan untuk terlibat dalam partisipasi anggaran dirinya akan bersikap realistis dengan keadaan sehingga menahan atau salah mengartikan informasi pribadinya untuk mendapatkan anggaran yang lebih dapat dicapai dan meningkatkan kemungkinan evaluasi kinerja yang dapat menguntungkan bagi dirinya (Waller, 1988; Dunk, 1993).

KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* pada pemerintah Kabupaten Lampung Selatan. Kemudian, penalaran moral digunakan sebagai variabel moderasi untuk mempengaruhi hubungan variabel dependen dan independen. Penggunaan metode survei dengan jumlah 53 aparatur pemerintah Kabupaten Lampung Selatan yang bekerja sebagai pejabat administrasi keuangan (PPK), kepala bagian perencanaan dan program, kepala subdivisi keuangan, pejabat pelaksana kegiatan teknis (PPTK), dan bendaharawan di setiap SKPD.

Berdasarkan hasil pengujian dengan metode SEM dan penggunaan alat analisis Warp-PLS 7.0 semua (dua) hipotesis penelitian ini terdukung. Apabila tingkat partisipasi penyusunan anggaran yang tinggi dapat meningkatkan potensi terjadinya *budgetary slack* yang tinggi pula, akan tetapi dengan adanya level penalaran moral yang tinggi dapat menurunkan hubungan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack* dikarenakan Individu dengan level penalaran moral tinggi akan lebih menitikberatkan pada kepentingan orang banyak atau universal dari pada kepentingan dirinya sendiri (Baiman & Evans, 1983; Baiman, 1990; Maiga & Jacobs, 2007; Wexley & Yukl, 2003). Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan dan saran untuk penelitian selanjutnya. Pertama, beberapa butir pertanyaan pada instrumen penelitian (kuesioner) menggunakan konsep-konsep yang digunakan secara umum sehingga mempengaruhi kualitas instrumen yang digunakan sebagai alat pengumpulan data. Disarankan penelitian selanjutnya perlu memperhatikan spesifikasi dan kualitas instrumen pengumpulan data yang lebih mengarah pada konteks pemerintah atau sektor publik. Kemudian, hasil kuesioner dibuat berdasarkan persepsi responden sehingga sulit untuk mengontrol bias dari jawaban responden, diperlukan wawancara untuk memperoleh data yang lebih akurat, dan mengkonfirmasi jawaban dari responden.

DAFTAR RUJUKAN

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2010). *Management Control Systems* (2nd ed.). Penerbit Salemba Empat.
- Baiman, S. (1990). AGENCY RESEARCH IN MANAGERIAL ACCOUNTING: A SECOND LOOK*. *Accounting, Organizations and Society*, 15(4), 341-371.
- Baiman, S., & III, J. H. E. (1983). Pre-Decision Information and Participative Management Control Systems. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 371. <https://doi.org/10.2307/2490780>
- Chong, V. K., & Strauss, R. (2017). PARTICIPATIVE BUDGETING: THE EFFECTS OF BUDGET EMPHASIS, INFORMATION ASYMMETRY AND PROCEDURAL JUSTICE ON SLACK-ADDITIONAL EVIDENCE. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 12(1).
- Dunk, A. S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation. In *Source: The Accounting Review* (Vol. 68, Issue 2).
- Hair, Josep. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *MULTIVARIATE DATA ANALYSIS*. Prentice Hall.
- Kock, N., & Hadaya, P. (2018). Minimum sample size estimation in PLS-SEM: The inverse square root and gamma-exponential methods. *Information Systems Journal*, 28(1), 227-261.
- Kohlberg, L. (1971). *Stage and Sequence: The Cognitive-Development Approach Moral Action to Socialization*. RandMcNally.
- Lau, C. M., & Eggleton, I. R. C. (2003). The influence of information asymmetry and budget emphasis on the relationship between participation and slack. *Accounting and Business Research*, 33(2), 91-104. <https://doi.org/10.1080/00014788.2003.9729637>
- Lukka, K. (1988). BUDGETARY BIASING IN ORGANIZATIONS: THEORETICAL FRAMEWORK AND EMPIRICAL EVIDENCE*. *Accounting Organizations and Society*, 13(3), 281-301.
- Maiga, A. S., & Jacobs, F. A. (2007). The Moderating Effect of Manager's Ethical Judgment on the Relationship between Budget Participation and Budget Slack. *Advances in Accounting*, 23, 113-145. [https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(07\)23005-6](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(07)23005-6)
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and The Propensity To Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 201-210.
- Murtin, A., & Septiadi, T. B. (2012). Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Informasi Asimetri, Komitmen Organisasi, Dan Budget Emphasis Sebagai Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi & Investasi*, 12(2), 175-184.

- Undang-Undang No. 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, Pub. L. No. 1, Undang-undang 1 (2022). <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/195696/uu-no-1-tahun-2022>
- Shields, J. F., & Shields, M. D. (1998). ANTECEDENTS OF PARTICIPATIVE BUDGETING*. *Organizational and Social Psychology*, 23(1), 49–76.
- Sholihin, M., Pike, R., Mangena, M., & Li, J. (2011). Goal-setting participation and goal commitment: Examining the mediating roles of procedural fairness and interpersonal trust in a UK financial services organisation. *British Accounting Review*, 43(2), 135–146. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.02.003>
- Trevino, L. K. (1992). Moral Reasoning and Business Ethics: Implications for Research, Education, and Management. *Journal of Business Ethics*, 11, 445–459.
- Uddin, N., & Gillett, P. R. (2002). The Effects of Moral Reasoning and Self-Monitoring on CFO Intentions to Report Fraudulently on Financial Statements. In *Source: Journal of Business Ethics* (Vol. 40, Issue 1).
- Waller, B. N. (1988). HARD DETERMINISM AND THE PRINCIPLE OF VACUOUS CONTRAST*. *METAPHILOSOPHY*, 19(1), 65–70.
- Wexley, K. N., & Yukl, G. A. (2003). *Perilaku Organisasi dan Psikologi Personal* (M. Shobariddin, Ed.; 2th ed.). Rineka Cipta.
- YOUNG, J. G. (1985). What Is Creativity? *The Journal of Creative Behavior*, 19(2), 77–87. <https://doi.org/10.1002/j.2162-6057.1985.tb00640.x>