

Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Karir sebagai Variabel Pemoderasi

Ni Made Dwi Okayanti¹

I.G.A.M. Asri Dwija Putri²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Indonesia

*Correspondences: dwiokayanti19@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis dan memperoleh bukti empiris tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh ketidakpastian karir. Penelitian ini dilakukan pada Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) yang berbentuk dinas dan badan di Kabupaten Gianyar. Sampel penelitian ditentukan dengan menggunakan metode *purposive sampling* sebanyak 108 sampel yang terdiri dari kepala dinas/badan, sekretaris, sub bagian keuangan, dan sub bagian perencanaan dari masing-masing OPD. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei dengan instrumen kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan ialah *Moderated Regression Analysis* (MRA). Penelitian memperoleh hasil variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran dan variabel ketidakpastian karir memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada OPD Kabupaten Gianyar.

Kata Kunci: Partisipasi Anggaran; Ketidakpastian Karir; Senjangan Anggaran

Budget Participation and Budget Gaps with Career Uncertainty as Moderating Variables

ABSTRACT

The aim of this research is to analyze and obtain empirical evidence about the effect of budget participation on budgetary slack which is moderated by career uncertainty. This research was conducted at Regional Government Organizations (OPD) in the form of departments and agencies in Gianyar Regency. The research sample was determined using a purposive sampling method of 108 samples consisting of heads of departments/agencies, secretaries, finance sub-divisions and planning sub-divisions from each OPD. The data collection method used is a survey method with a questionnaire instrument. The data analysis technique used is Moderated Regression Analysis (MRA). The research obtained results that the budget participation variable had a positive effect on budget gaps and the career uncertainty variable weakened the effect of budget participation on budget gaps in the OPD of Gianyar Regency.

Keywords: *Budgetary Participation; Career Uncertainty; Budgetary Slack*

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 33 No. 11
Denpasar, 30 November 2023
Hal. 2843-2856

DOI:
10.24843/EJA.2023.v33.i11.p02

PENGUTIPAN:
Okayanti, N. M. D., Agustina,
& Putri, I. G. A. M. A. D.
(2023). Partisipasi Anggaran
dan Senjangan Anggaran
Dengan Ketidakpastian Karir
Sebagai Variabel Pemoderasi.
E-Jurnal Akuntansi, 33(9),
2843-2856

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:
16 April 2023
Artikel Diterima:
23 Juli 2023

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan salah satu komponen penting dalam perencanaan dan pengendalian kinerja organisasi, baik pada organisasi sektor swasta maupun pada sektor publik. Pada sektor publik, anggaran berfungsi sebagai alat akuntabilitas untuk pengelolaan dan pelaksanaan program yang menggunakan dana milik rakyat (Adnyana Putra et al., 2018). Diberlakukannya otonomi daerah sesuai dengan UU No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah, telah terjadi perubahan yang mengacu pada meningkatnya keterlibatan bawahan dalam proses penyusunan anggaran mulai dari kepala daerah hingga Organisasi Perangkat Daerah di bawahnya. Peningkatan keterlibatan bawahan dalam proses penganggaran akan memunculkan berbagai perilaku bawahan baik positif maupun negatif. Keterlibatan bawahan dalam proses penganggaran akan memotivasi bawahan dalam memenuhi tujuan anggaran, meningkatkan kinerja, dan kepuasan kerja. Namun, keterlibatan bawahan dalam proses penganggaran juga akan memunculkan perilaku negatif yaitu ketika bawahan memberikan informasi yang tidak akurat dan bias kepada atasan. Hal ini sejalan dengan teori keagenan yang menjelaskan bahwa antara prinsipal dan agen terdapat konflik kepentingan yang muncul saat semua pihak berusaha untuk mencapai tingkat kemakmuran. Ketika bawahan memberikan informasi yang bias kepada atasan, akan muncul kesempatan terjadinya senjangan anggaran yang dimana jumlah anggaran dengan sengaja dilaporkan melebihi sumber daya organisasi dan mengecilkan kemampuan organisasi (Govindarajan, 1986) dalam (Triana et al., 2012).

Tabel 1. Anggaran dan Realisasi Pendapatan Daerah dan Belanja Daerah Kabupaten Gianyar Tahun Anggaran 2018-2021

Tahun	Uraian	Anggaran (Rp)	Realisasi (Rp)	Persentase (%)
2018	Pendapatan	2.052.000.099.096,45	2.002.646.874.600,04	97,59%
	Belanja	2.161.023.050.818,87	2.046.852.685.063,79	94,71%
2019	Pendapatan	2.374.643.838.933,83	2.307.617.711.066,05	97,18%
	Belanja	2.388.646.256.653,20	2.046.852.685.063,8	85,69%
2020	Pendapatan	2.254.343.470.407,17	1.884.736.533.888,93	83,60%
	Belanja	2.638.986.035.437,58	2.031.068.220.521,6	76,96%
2021	Pendapatan	2.721.533.200.991,00	2.394.095.897.184,82	87,97%
	Belanja	2.653.111.061.001,00	2.092.572.154.784,55	78,87%

Sumber: Pemerintah Kabupaten Gianyar, 2023

Tabel 1. menunjukkan ringkasan anggaran dan realisasi pendapatan dan belanja daerah Kabupaten Gianyar selama empat tahun terakhir. Terlihat adanya selisih antara anggaran belanja dengan realisasi belanja yang dimana realisasi belanja rata-rata lebih rendah dari jumlah anggaran yang ditargetkan pada pemerintah daerah Kabupaten Gianyar. Selisih antara realisasi belanja dan anggaran belanja ini menjadi salah satu indikasi bahwa telah terjadi senjangan anggaran dalam anggaran belanja daerah. Sementara itu, pada pos anggaran pendapatan daerah, jumlah anggaran pendapatan pada tahun 2020 lebih rendah dari jumlah anggaran pendapatan yang dianggarkan pada tahun 2019. Hal ini juga

mencerminkan adanya senjangan anggaran karena seharusnya anggaran pendapatan yang dialokasikan relative meningkat setiap tahunnya.

Para peneliti sebelumnya telah banyak melakukan penelitian mengenai senjangan anggaran, misalnya (Triadhi, 2014) yang melakukan penelitian terkait pengaruh variabel preferensi risiko, etika, dan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. (Sandy et al., 2020) meneliti terkait pengaruh partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan ketidakpastian karir dalam menilai kinerja bawahannya terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan dua penelitian tersebut, partisipasi anggaran memiliki pengaruh terbesar pada senjangan anggaran karena setiap bagian dari organisasi dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi karyawan yang tinggi cenderung akan menimbulkan senjangan dengan cara melonggarkan anggaran agar mudah mencapai anggaran tersebut. Cara melonggarkan anggaran dilakukan dengan menyatakan anggaran pendapatan lebih rendah dan anggaran belanja yang cenderung lebih tinggi. Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh (Ernayanti & Dharmadiaksa, 2017), (Dewi & Sudana, 2013), (Widanaputra & Mimba, 2014), (Dewi & Sudana, 2013), serta (Pranata & Putri, 2017) bahwa tingginya tingkat partisipasi anggaran akan menimbulkan senjangan anggaran yang tinggi pula. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh (Pramesti, 2021) dan (Husain, 2011) memperoleh hasil bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian terdahulu terkait partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran mengalami ketidakkonsistenan hasil. Inkonsistensi hasil penelitian ini dapat diselesaikan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi. Metode kontinjensi memungkinkan variabel lain untuk memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. (Widanaputra & Mimba, 2014) menyatakan bahwa ketidakpastian karir dapat menjadi faktor kontinjensi yang memengaruhi hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Ketidakpastian karir adalah tingkat keyakinan seseorang bahwa ia akan melanjutkan di posisi yang sama setelah anggaran dibuat dan diimplementasikan. Ketika kondisi ketidakpastian karir rendah, namun partisipasi karyawan yang tinggi akan dapat menciptakan terjadinya senjangan anggaran. Sebaliknya, partisipasi anggaran pada kondisi ketidakpastian karir tinggi akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Pada situasi ini, karyawan akan sulit memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk menciptakan senjangan anggaran. Tingkat keyakinan ini sangat memengaruhi kemampuan pengungkapan ketika anggaran disusun. Hal ini disebabkan karena pada umumnya pegawai pemerintah daerah memiliki tingkat kepastian karir yang rendah dikarenakan pada organisasi sektor publik mutasi bisa dilakukan tanpa pedoman yang jelas.

Penelitian ini menggunakan Teori Keagenan (*Agency Theory*) sebagai *grand theory*. Teori keagenan merupakan suatu hubungan berdasarkan kontrak yang terjadi antara *principal* (pemilik) dan *agent* (agen) sebagai pelaku utama (Jensen & Meckling, 1976). *Principal* adalah pihak yang memberikan mandat kepada *agent*, sedangkan *agent* adalah pihak yang diberikan mandat oleh *principal* untuk mengelola organisasi. Berdasarkan teori keagenan, konflik kepentingan antara *agent* (karyawan) dan *principal* (atasan) yang muncul ketika semua pihak berusaha

untuk mencapai kemakmuran yang diinginkan mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran.

Pihak-pihak yang terlibat dalam proses penganggaran sektor public yaitu eksekutif, legislatif, dan masyarakat. Hubungan keagenan dalam proses penganggaran adalah hubungan antara masyarakat dan legislatif, hubungan keagenan antara pihak legislatif (DPRD) dengan pihak eksekutif (pemerintah daerah), dan hubungan keagenan antara kepala daerah dengan kepala dinas. Hal yang sering terjadi dalam hubungan keagenan pada proses penganggaran sektor publik yaitu pihak yang bertindak sebagai agen cenderung menempatkan kepentingan pribadinya di atas kepentingan organisasi sehingga menyebabkan terjadinya senjangan anggaran. Dengan melakukan senjangan anggaran, agen dapat lebih mudah dalam memenuhi target anggarannya dan kinerja agen akan terlihat baik karena dinilai telah berhasil mencapai target anggaran. Pemberian reward atau imbalan kepada agen yang dapat mencapai target anggaran yang telah ditetapkan juga dapat menyebabkan terjadinya senjangan anggaran (Novitasari & Wirama, 2015).

Hipotesis untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran adalah semakin tinggi tingkat partisipasi yang diberikan bawahan dalam penyusunan anggaran, maka semakin tinggi pula peluang bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Berdasarkan hasil penelitian (Prasetya & Muliarta, 2017), (Lowe & Shaw, 1968), (Ernayanti & Dharmadiaksa, 2017), (Siswiraningtyas & Indrawati Yuhertiana, 2021), serta (Widanaputra & Mimba, 2014) menunjukkan bahwa senjangan anggaran yang tinggi ditimbulkan dari partisipasi yang tinggi dalam proses penganggaran. Partisipasi dalam anggaran akan memberikan kekuasaan kepada manajer untuk menetapkan isi dari anggaran yang kemudian dengan kekuasaan ini para manajer dapat memasukkan senjangan anggaran agar lebih mudah dicapai. Tentu saja hal ini akan merugikan organisasi karena anggaran yang dibuat bukanlah estimasi terbaik untuk mencapai tujuan organisasi, oleh karena itu dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Senjangan Anggaran

Ketidakpastian Karir merupakan persepsi dari anggota organisasi yang dimana dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara akurat. Manusia, berdasarkan teori agensi akan bertindak oportunistik, yaitu menempatkan kepentingan sendiri di atas kepentingan organisasi. Apabila agen yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran menyadari bahwa ia juga akan berpartisipasi dalam pelaksanaan anggaran, maka ia memiliki kecenderungan untuk melakukan senjangan anggaran. Agen tidak akan menyusun rencana anggaran sesuai dengan kemampuan optimal organisasi melainkan berdasarkan kemampuan yang mudah untuk dicapai oleh agen agar kinerjanya dinilai baik. Penelitian yang dilakukan oleh (Widanaputra & Mimba, 2014) serta (Sandy et al., 2020) mendapatkan hasil bahwa ketidakpastian karir berpengaruh terhadap hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Ketika kondisi ketidakpastian karir rendah, partisipasi karyawan yang tinggi akan mampu menciptakan terjadinya senjangan anggaran. Namun jika kondisi ketidakpastian karir tinggi, partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran

akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Dengan demikian, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Ketidakpastian karir memperlemah pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilaksanakan di Kabupaten Gianyar pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Gianyar sebanyak 31 OPD dengan objek penelitian yaitu senjangan anggaran pada OPD Kabupaten Gianyar. Penelitian ini menggunakan 3 variabel. Partisipasi anggaran adalah variabel bebas dalam penelitian ini, senjangan anggaran adalah variabel terikat dan ketidakpastian karir adalah variabel moderasi. Jenis data yang digunakan yaitu data kualitatif dan data kuantitatif. Data kualitatif berupa informasi laporan APBD Pemerintah Daerah Kabupaten Gianyar. Sedangkan data kuantitatif berupa informasi terkait proses penganggaran dan masalah yang muncul dalam penganggaran melalui kegiatan wawancara.

Sumber data dalam penelitian ini adalah data primer dengan menggunakan skala *likert* satu sampai lima, dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju, responden diminta untuk menjawab daftar pernyataan dalam bentuk kuesioner. Penelitian ini menggunakan 108 orang pegawai yang ditentukan menggunakan metode *purposive sampling*. Metode *purposive sampling* merupakan penentuan sampel dari populasi berdasarkan kriteria tertentu. Perangkat daerah yang bertugas pada OPD yang berbentuk dinas dan badan, perangkat daerah yang menjabat sebagai kepala dinas/badan, sekretaris, sub bagian keuangan, dan sub bagian perencanaan, serta telah bekerja di instansi bersangkutan minimal satu tahun merupakan kriteria sampel dalam penelitian ini. Penelitian ini menggunakan metode pengumpulan data berupa metode survei dengan instrumennya menggunakan kuesioner. Kuesioner akan dikirim langsung ke lokasi penelitian.

Senjangan anggaran merupakan perbedaan jumlah anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi sesungguhnya (Govindarajan, 1986). Sedangkan (Young, 1985) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai akibat dari bawahan yang diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerja mereka sendiri dengan mengecilkan kapabilitas produktifnya. Enam indikator yang dikembangkan oleh (Karsam, 2013) digunakan untuk mengukur variabel senjangan anggaran, yakni: (a) standar anggaran; (b) perilaku anggaran; (c) anggaran ketat; (d) tekanan anggaran; (e) efisiensi anggaran; (f) target anggaran.

Partisipasi anggaran didefinisikan sebagai keterlibatan manajer pusat pertanggungjawaban dalam hal yang berkaitan dengan penyusunan anggaran (Govindarajan, 1986). Dalam partisipasi anggaran, individu memiliki pengaruh terhadap penetapan tujuan anggaran yang ingin dicapai. Untuk mengukur tingkat partisipasi seorang manajer atau karyawan dalam proses penyusunan anggaran, digunakan 4 indikator yang dikembangkan oleh (Milani, 1975) dalam (Kartika, 2010), yaitu: (a) keikutsertaan dalam penyusunan anggaran; (b) kelogisan dalam merevisi anggaran; (c) pengaruh terhadap penetapan anggaran; (d) pentingnya usulan anggaran.

Ketidakpastian karir adalah tingkat keyakinan seseorang bahwa ia akan tetap pada posisi yang sama ketika anggaran disusun dan direalisasikan. Tingkat keyakinan ini sangat memengaruhi kemampuan pengungkapan ketika anggaran disusun. Untuk mengukur tingkat ketidakpastian karir karyawan, digunakan 4 indikator untuk mengukurnya yang dimana dikembangkan oleh (Tien et al., 2005) dalam (Sandy et al., 2020), yaitu: (a) sumber ketidakpastian tentang karir masa depan; (b) pengalaman pada saat merasa ketidakpastian karir; (c) dorongan yang kuat untuk masa depan; dan (d) mengatasi keefektifan menuju ketidakpastian.

Penelitian ini menggunakan dua uji yaitu Uji Validitas dan Uji Reliabilitas. Menurut (Sugiyono, 2017), suatu instrumen dianggap valid jika nilai *r pearson correlation* lebih besar dari 0,3. Untuk mengukur konsistensi dan stabilitas kuesioner dapat dilakukan dengan menggunakan Uji Reliabilitas. Apabila nilai *Cronbach,s alpha* lebih besar dari 0,60 maka kuesioner dikatakan reliabel (Ghozali, 2018). Pengujian asumsi klasik dalam penelitian ini meliputi Uji Normalitas dan Uji Heteroskedastisitas. Statistik *Kolmogorov-Smirnov* dapat digunakan untuk menentukan apakah model dalam penelitian normal. Apabila nilai signifikansi > 0,05 maka data terdistribusi normal. Uji Heteroskedastisitas dilakukan untuk mengetahui apakah variabel yang diteliti homogen (memiliki varians yang sama) atau heterogeny (memiliki varians yang berbeda). Untuk menguji gejala heteroskedastisitas digunakan Uji Glejser. Model regresi yang digunakan dalam penelitian dikatakan tidak mengandung heteroskedastisitas apabila nilai signifikansi yang diperoleh lebih besar dari 0,05. Karena dalam penelitian ini menggunakan variabel moderasi, maka secara otomatis akan terjadi multikolinearitas antara variabel independen dengan variabel moderasi dengan variabel selisih mutlakny sehingga dalam penelitian ini tidak diperlukan uji multikolinearitas (Nugroho & Slamet, 2018).

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data berupa analisis regresi moderasi (*Moderated Regression Analysis*). Tujuan dari pengujian ini yaitu untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan ketidakpastian karir sebagai variabel pemoderasi. Berikut ini persamaan regresi dalam penelitian ini:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2M_1 + b_3X_1M_1 + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- Y = Senjangan Anggaran
- X₁ = Partisipasi Anggaran
- a = Konstanta
- b₁, b₂, b₃ = Koefisien Regresi
- M₁ = Ketidakpastian karir
- X₁M₁ = Interaksi Partisipasi Anggaran dengan Ketidakpastian Karir
- e = Tingkat kesalahan pengganggu (*error term*)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner yang disebar dan kembali sebanyak 108 kuesioner. Seluruh kuesioner dapat digunakan karena tidak ada kuesioner yang dikembalikan ataupun gugur. Karakteristik responden pada penelitian ini yakni jenis kelamin, umur, pendidikan terakhir, dan lama menduduki jabatan yang dapat dilihat pada

Tabel 1. Tabel 1 menunjukkan bahwa jumlah responden laki-laki adalah 58 orang (53,7%) dan jumlah responden perempuan adalah 50 orang (46,3%), artinya bahwa orang-orang yang memiliki kedudukan sebagai kepala dinas/badan, sekretaris, sub bagian keuangan, dan sub bagian perencanaan yang menjadi responden dalam penelitian ini adalah sebagian besar laki-laki.

Tabel 1. Karakteristik Responden

Keterangan	Jumlah	Persentase (%)
Jenis Kelamin		
Laki-laki	58	53,7
Perempuan	50	46,3
Jumlah	108	100
Usia		
≤ 29 tahun	1	0,9
30 - 39 tahun	6	5,6
40 - 49 tahun	41	38,0
≥ 50 tahun	60	55,6
Jumlah	108	100
Pendidikan Terakhir		
SMA	4	3,7
D3	3	2,8
S1	51	47,2
S2	50	46,3
S3	0	0
Jumlah	108	100
Lama Menduduki Jabatan		
< 1 tahun	0	0
1 - 5 tahun	95	88,0
6 - 10 tahun	12	11,1
>10 tahun	1	0,9
Jumlah	108	100

Sumber: Data Penelitian, 2023

Informasi terkait rentang usia responden yang bekerja di OPD kabupaten Gianyar ditentukan menggunakan karakteristik usia. Responden yang memiliki usia kurang dari 29 tahun berjumlah 1 orang (0,9%), berusia antara 30-39 tahun berjumlah 6 orang (5,6%), berusia antara 40-49 tahun berjumlah 41 orang (38%), dan berusia diatas 50 tahun berjumlah 60 orang (55,6%) dari total jumlah responden. Pendidikan terakhir digunakan sebagai indikator untuk mengetahui tingkat pendidikan yang ditempuh oleh responden. Responden yang berpendidikan terakhir SMA/Sederajat sebanyak 4 orang (3,7%), responden yang berpendidikan D3 sebanyak 3 orang (3,8%), responden yang berpendidikan S1 sebanyak 51 orang (47,2%), dan 50 orang (46,3%) responden memiliki jenjang pendidikan S2.

Karakteristik lama menduduki jabatan menunjukkan seberapa lama responden telah mengabdikan terhadap organisasi dan juga dapat menunjukkan pengalaman yang ia miliki dalam penyusunan anggaran. Sebanyak 95 orang (88%) telah memegang posisi mereka selama 1-5 tahun, 12 orang (11,1%) selama 6-10 tahun, 1 orang (0,9%) selama lebih dari 10 tahun, dan tidak ada yang memegang posisi mereka selama kurang dari 1 tahun.

Statistik deskriptif memberikan gambaran umum mengenai karakteristik dari setiap variabel penelitian yakni minimum, maksimum, *mean*, dan standar deviasi. Tabel 2 menampilkan hasil pengujian statistik deskriptif. Jumlah pengamatan (N) dari penelitian ini adalah 108, seperti yang ditunjukkan pada Tabel 2. Variabel senjangan anggaran (Y) memiliki nilai minimum 14,00 dan nilai maksimum 24,00 dengan nilai rata-rata 18,370, jika dibagi dengan 6 item pernyataan akan menghasilkan nilai sebesar 3,06 yang menunjukkan bahwa terhadap pernyataan senjangan anggaran responden sebagian besar menjawab setuju. Hal ini menunjukkan kecenderungan responden untuk melakukan senjangan anggaran adalah cukup tinggi. Nilai standar deviasi variabel senjangan anggaran adalah sebesar 1,951. Hal ini menunjukkan bahwa data tersebut memiliki standar penyimpangan data sebesar 1,951 dari nilai rata-ratanya.

Tabel 2. Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Mean	Standar Deviasi
Senjangan Anggaran (Y)	108	14,00	24,00	18,370	1,951
Partisipasi Anggaran (X1)	108	9,00	20,00	16,667	2,127
Ketidakpastian Karir (M1)	108	10,00	20,00	14,926	2,233
Valid N (<i>listwise</i>)	108				

Sumber: Data Penelitian, 2023

Variabel partisipasi anggaran (X_1) memiliki nilai minimum 9,00 dan nilai maksimum 20,00 dengan nilai rata-rata 16,667, jika dibagi 4 pernyataan hasilnya adalah 4,16 yang artinya untuk pernyataan partisipasi anggaran rata-rata responden memberikan jawaban setuju. Hal ini menunjukkan bahwa kecenderungan responden untuk melakukan partisipasi anggaran adalah tinggi. Nilai standar deviasinya sebesar 2,127 yang berarti data tersebut memiliki standar penyimpangan data sebesar 2,127 terhadap nilai rata-ratanya.

Variabel ketidakpastian karir (M_1) memiliki nilai minimum 10,00 dan nilai maksimum 20,00 dengan nilai rata-rata 14,926, jika dibagi 4 pernyataan, hasilnya akan menjadi 3,73 yang artinya untuk pernyataan ketidakpastian karir rata-rata responden memberikan jawaban setuju. Hal ini menunjukkan bahwa responden memiliki kecenderungan mengalami tingkat ketidakpastian karir yang rendah. Nilai standar deviasi sebesar 2,233 yang berarti standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 2,233.

Tabel 3. Hasil Uji Validitas Instrumen

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	Sig.	Keterangan
Senjangan Anggaran	Y_1 - Y_6	0,610 - 0,904	0,000	Valid
Partisipasi Anggaran	$X_{1,1}$ - $X_{1,4}$	0,651 - 0,840	0,000	Valid
Ketidakpastian Karir	$M_{1,1}$ - $M_{1,4}$	0,635 - 0,715	0,000	Valid

Sumber: Data Penelitian, 2023

Berdasarkan Tabel 3 menunjukkan bahwa seluruh instrumen penelitian memiliki nilai korelasi r lebih besar dari 0,30 sehingga semua instrumen valid dan dapat digunakan dalam penelitian. Berdasarkan Tabel 4. menunjukkan nilai koefisien *Alpha Cronbach* masing-masing variabel lebih besar dari 0,60 sehingga semua instrumen dalam kuesioner penelitian ini dinyatakan reliabel atau konsisten.

Tabel 4. Hasil Uji Reliabilitas Instrumen

Variabel	Koefisien <i>Alpha Cronbach</i>	Keterangan
Senjangan Anggaran	0,835	Reliabel
Partisipasi Anggaran	0,733	Reliabel
Ketidakpastian Karir	0,666	Reliabel

Sumber: Data Penelitian, 2023

Sebelum dilakukan analisis regresi, model persamaan regresi harus terlebih dahulu diuji menggunakan uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik dalam penelitian ini yang dilakukan yaitu uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. Data terdistribusi normal apabila $sig > \alpha = 0,05$. Setiap variabel dalam penelitian ini memiliki nilai *Kolmogorov Smirnov* lebih besar dari 0,05 atau 0,230 seperti yang ditunjukkan oleh hasil analisis pada Tabel 5. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa data penelitian ini semuanya terdistribusi secara normal.

Tabel 5. Hasil Uji Normalitas

	<i>Standardized Residual</i>
N	108
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,230

Sumber: Data Penelitian, 2023

Pada penelitian ini, uji heteroskedastisitas bertujuan untuk mengetahui apakah varian model regresi berbeda antar pengamatan. Dengan asumsi apabila nilai signifikansi variabel diatas 0,05, maka model regresi yang dalam penelitian ini tidak mengandung heteroskedastisitas.

Tabel 6. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	t	Sig.	Keterangan
Partisipasi Anggaran (X_1)	0,277	0,783	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Ketidakpastian Karir (M_1)	0,987	0,326	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Moderasi X_1M_1	-0,694	0,489	Tidak terjadi heteroskedastisitas

Sumber: Data Penelitian, 2023

Berdasarkan hasil uji pada Tabel 6, dapat dilihat bahwa nilai signifikansi dari variabel partisipasi anggaran sebesar 0,783, ketidakpastian karir sebesar 0,326, dan interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan ketidakpastian karir adalah 0,489. Masing-masing variabel memiliki nilai signifikansi lebih besar dari 0,05, hal ini menunjukkan bahwa model regresi yang digunakan pada penelitian ini tidak mengandung heteroskedastisitas.

Berdasarkan Tabel 7, model regresi yang digunakan yakni:

$$Y = -6,161 + 1,225X_1 + 1,553M_1 - 0,076X_1M_1 + e \dots\dots\dots(1)$$

Apabila variabel ketidakpastian karir dan partisipasi anggaran sama dengan nol, maka senjangan anggaran memiliki nilai konstan -6,161. Koefisien variabel partisipasi anggaran positif sebesar 1,225 menunjukkan bahwa senjangan anggaran akan meningkat sebesar 1,225 satuan untuk setiap 1 satuan peningkatan variabel partisipasi anggaran. Nilai koefisien variabel ketidakpastian karir memiliki nilai positif 1,553 menunjukkan bahwa senjangan anggaran akan meningkat sebesar 1,553 satuan untuk setiap 1 satuan peningkatan variabel ketidakpastian karir. Nilai koefisien variabel partisipasi anggaran dengan ketidakpastian karir memiliki nilai negatif -0,076 menunjukkan bahwa senjangan anggaran akan menurun sebesar 0,076 satuan untuk setiap 1 satuan peningkatan variabel partisipasi anggaran dengan ketidakpastian karir.

Tabel 7. Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)

Model	Unstandardized Coefficients β	t	Sig.
(Constant)	-6,161	-0,946	0,347
Partisipasi Anggaran (X_1)	1,225	3,188	0,002
Ketidakpastian Karir (M_1)	1,553	3,578	0,001
Moderat X_1M_1	-0,076	-3,010	0,003
Adjusted R Square	0,256		
Sig. F	0,000		

Sumber: Data Penelitian, 2023

Nilai koefisien determinasi (R^2) menunjukkan persentase pengaruh semua variabel independen terhadap variabel dependen. Nilai *Adjusted R²* adalah 0,256, seperti yang ditunjukkan pada Tabel 7. Hal ini menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran dan ketidakpastian karir mampu menjelaskan 25,6 persen dari variasi variabel senjangan anggaran, sedangkan faktor-faktor lain yang tidak tercakup oleh model mampu menjelaskan sisanya yaitu sebesar 74,4 persen.

Uji simultan bertujuan untuk mengetahui apakah semua variabel independen maupun variabel moderasi mempunyai pengaruh secara bersama-sama (simultan) pada variabel terikat/dependen. Apabila tingkat signifikansi $F \leq \alpha = 0,05$ maka model persamaan regresi dapat diandalkan. Sebaliknya, apabila $F \geq \alpha = 0,05$ maka model persamaan regresi tidak dapat diandalkan. Berdasarkan hasil pengolahan data pada Tabel 7 menunjukkan bahwa nilai signifikansi $F = 0,000 < \alpha = 0,05$. Hal ini menunjukkan bahwa model yang digunakan pada penelitian ini adalah layak dan variabel terikat mampu dijelaskan oleh variabel bebas dan variabel moderasi yang ada dalam penelitian ini.

Uji Hipotesis dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikatnya. Variabel partisipasi anggaran memiliki nilai t hitung sebesar 3,188 > t tabel 1,983 dan probabilitas signifikansi sebesar 0,002. Hipotesis pertama (H_1) diterima karena jumlah t hitung lebih besar dari t tabel dan probabilitas signifikansi kurang dari 0,05. Sedangkan koefisien β variabel partisipasi anggaran memiliki nilai positif sebesar 1,225. Hasil ini menunjukkan semakin banyak pegawai ikut terlibat dalam penyusunan anggaran di OPD Kabupaten Gianyar, maka dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Partisipasi bawahan dalam pengambilan keputusan terkait penganggaran dilakukan oleh setidaknya dua pihak atau lebih yang dimana keputusan tersebut akan mempengaruhi mereka nantinya. Pada saat penyusunan anggaran, bawahan cenderung memasukkan kriteria yang mereka yakini dapat dicapai pada anggaran tersebut. Dengan berpartisipasi individu akan memiliki banyak kesempatan yang dapat digunakan untuk menciptakan senjangan anggaran dengan mengusulkan anggaran yang lebih mudah dicapai agar kinerja mereka terlihat baik.

Penelitian ini mendukung teori keagenan yang menjelaskan bahwa antara prinsipal dan agen terdapat perbedaan kepentingan yang mendorong terjadinya senjangan anggaran. Agen yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran cenderung merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dari estimasi terbaik yang diajukan untuk memperlihatkan kinerja yang baik dihadapan prinsipal dengan tercapainya target anggaran yang telah ditetapkan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh

(Siswiraningtyas & Indrawati Yuhertiana, 2021), (Khasanah & Kristanti, 2020), (Purba Dwiyanthi & Ramantha, 2022), serta (Raditya & Wirajaya, 2018) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan ketidakpastian karir memiliki nilai t hitung sebesar $-3,010 > t$ tabel $1,983$ dan nilai probabilitas signifikansi $0,003$. Karena nilai t hitung lebih besar dari t tabel dan probabilitas signifikansi kurang dari $0,05$ menunjukkan ketidakpastian karir dapat memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Variabel ketidakpastian karir memiliki nilai koefisien β negatif sebesar $-0,076$. Hasil ini mendukung H_2 bahwa variabel ketidakpastian karir memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi tingkat ketidakpastian seseorang akan ditempatkan pada posisi yang sama pada saat realisasi anggaran, maka semakin kecil terjadinya senjangan anggaran, begitu pula sebaliknya. Sehingga persepsi karyawan apakah mereka akan berada di posisi yang sama atau tidak pada saat realisasi anggaran akan mempengaruhi frekuensi terjadinya senjangan anggaran.

Berdasarkan teori agensi, agen yang menghadapi kondisi ketidakpastian karir yang rendah dan memiliki partisipasi yang tinggi dalam penganggaran cenderung akan mampu menciptakan senjangan anggaran untuk memenuhi target anggarannya agar kinerjanya terlihat baik. Hal ini dikarenakan ia dapat mengantisipasi kondisi ketidakpastian dan dapat memprediksi keadaan yang terjadi dimasa mendatang. Di sisi lain, ketika ia berada pada kondisi ketidakpastian karir yang tinggi, akan semakin sulit untuk memperkirakan apa yang akan terjadi di masa mendatang sehingga lebih sulit baginya untuk membuat senjangan anggaran. Penelitian ini didukung oleh penelitian (Widanaputra & Mimba, 2014) dan (Sandy et al., 2020) yang menyatakan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran pada senjangan anggaran mampu dimoderasi oleh variabel ketidakpastian karir.

SIMPULAN

Penelitian ini menguji bagaimana partisipasi dalam anggaran mempengaruhi senjangan anggaran dengan ketidakpastian karir yang bertindak sebagai pemoderasi pada OPD yang berbentuk dinas dan badan di Kabupaten Gianyar. Berdasarkan hasil penelitian partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran di OPD Kabupaten Gianyar. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi bawahan dalam proses penganggaran, maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan semakin tinggi pula. Sedangkan, variabel ketidakpastian karir dapat memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada OPD Kabupaten Gianyar. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat ketidakpastian karir yang dialami bawahan, maka pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran akan menurun.

Berdasarkan hasil analisis dan kesimpulan yang diperoleh dalam penelitian ini, saran yang dapat diberikan kepada Organisasi Perangkat Daerah yang menggunakan penganggaran partisipatif agar memperhatikan tingkat efektivitas pengendalian anggaran dalam hal pengajuan anggaran kepada atasan

untuk diteliti lebih lanjut. Selain itu, organisasi sebaiknya tidak menggunakan anggaran sebagai satu-satunya instrumen untuk mengukur kinerja bawahan agar meminimalkan kesenjangan anggaran. Pada penelitian ini hanya menggunakan 4 responden di masing-masing OPD, sehingga peneliti selanjutnya agar dapat menambahkan jumlah responden yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran pada masing-masing organisasi. Penelitian selanjutnya juga sebaiknya menggunakan industri lain seperti manufaktur, perusahaan dagang, dan perhotelan sehingga temuannya mungkin berbeda. Penting juga untuk dipertimbangkan faktor-faktor lain yang dapat mempengaruhi pengembangan kesenjangan anggaran seperti gaya kepemimpinan, ketidakpastian lingkungan, dan yang lainnya.

REFERENSI

- Adnyana Putra, P., Rasmini, N. K., & Putra Astika, I. B. (2018). Peran Pengendalian Anggaran Ketat Dan Etika Memoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 1.
- Ardanari, I. G. A. A. S. C., & Putra, I. N. W. A. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Self Esteem Dan budget Emphasis Pada Budgetary Slack. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 7(3), 700-715.
- Brownell, P. (1982). The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 20(1), 12-27.
- de Baerdemaeker, J., & Bruggeman, W. (2015). The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment. *Management Accounting Research*, 29, 1-12.
- Dewi, N. M. C., & Sudana, I. P. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Anggaran, Komitmen Organisasi Terhadap Senjangan Anggaran. *E-Bisnis: Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Bisnis*, 5(3), 707-722. <https://doi.org/10.51903/e-bisnis.v14i1.379>
- 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(2), 1579-1605.
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi analisis multivariate dengan program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Govindarajan, V. (1986). Impact Of Participation In The Budgetary Process On Managerial Attitudes And Performance: Universalistic And Contingency Perspectives. *Decision Sciences*, 17(4), 496-516.
- Hormati, A., Laduna, R., Suriyana, A.R., Mahdi., dan Kahar, S.H.A. (2017). The EFFECT of Budgetary Participation on Budgetary Slack Using Budgetary Ethical Compliance as The Mediating and Moderating Variable. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(8).
- Husain, S. P. (2011). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Jurnal INOVASI*, 8(3).

- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kahar, S. H. A., Rohman, A., & Chariri, A. (2016). Participative Budgeting, Budgetary Slack And Job Satisfaction In The Public Sector. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 32(6), 1663.
- Karsam. 2013. The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymetri as a Moderating Variable and its Impact on the 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), 28–38.
- Kartika, A. (2010). Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang). *Kajian Akuntansi*, 2(1).
- Khasanah, S. N., & Kristanti, I. N. (2020). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kapasitas Individu, Self Esteem dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Desa di Kecamatan Petanahan. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi (JIMMBA)*, 2(3), 411–425. <https://doi.org/10.32639/jimmba.v2i3.487>
- Lowe, E. A., & Shaw, R. W. (1968). An Analysis Of Managerial Biasing: Evidence From A Company's Budgeting Process. *Journal of Management Studies*, 5(3), 304–315. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1968.tb00990.x>
- Milani, K. (1975). The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*, 50(2), 274.
- Novitasari, N., & Wirama, D. G. (2015). Pengaruh Pengendalian Anggaran pada Senjangan Anggaran dan Orientasi Jangka Pendek Manajer. *E;Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13(3), 1199–1227.
- Nugroho, Y. D., & Slamet, K. (2018). Kesenjangan Anggaran pada Belanja Daerah Provinsi. *Indonesian Treasury Review Jurnal Perbendaharaan Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik*, 3(3), 170–185. <https://doi.org/10.33105/itrev.v3i3.84>
- Pramesti, D. R. (2021). *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Sebagai Variabel Moderasi Pada 10 Organisasi Pemerintahan Daerah Kabupaten Jombang*. STIE PGRI Dewantara.
- Pranata, N. G. P., & Putri, I. G. A. M. A. D. (2017). Internal Locus Of Control Sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran Pada Bank Perkreditan Rakyat. *E- Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 19(2), 855–884.
- Prasetya, I. B. A. A., & Muliarta, K. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Job Relevant Information Dan Asimetri Informasi Pada Budget Slack. *E- Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 20(2), 1564–1591.
- Purba Dwiyanthi, I. A. M., & Ramantha, I. W. (2022). Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu dan Asimetri Informasi memoderasi Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi*, 32(6), 1465. <https://doi.org/10.24843/EJA.2022.v32.i06.p06>

- Raditya, P. A., & Wirajaya, I. G. A. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran Pada Senjangan Anggaran dengan Locus Of Control Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 1584. <https://doi.org/10.24843/EJA.2018.v22.i02.p28>
- Sandy, E. K., Suhendro, & Chomsatu, Y. (2020). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Karir Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Investasi*, 6(2), 1-11.
- Siswiraningtyas, A. N., & Indrawati Yuhertiana. (2021). P Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Anggaran, Komitmen Organisasi Terhadap Senjangan Anggaran. *E-Bisnis: Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Bisnis*, 14(1), 113-122. <https://doi.org/10.51903/e-bisnis.v14i1.379>
- Sugiyono. (2017). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Tien, H.-L. S., Lin, C.-H., & Chen, S.-C. (2005). A Grounded Analysis of Career Uncertainty Perceived by College Students in Taiwan. *The Career Development Quarterly*, 54(2), 162-174. <https://doi.org/10.1002/j.2161-0045.2005.tb00148.x>
- Triadhi, N. A. (2014). Pengaruh Preferensi Risiko, Etika Dan Partisipasi Penyusunan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Pendapatan Di Pemerintah Provinsi Bali. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 3(6), 345-355.
- Triana, M., Yuliusman, & Putra Wirmie Eka. (2012). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Budget Emphasis, Dan Locus Of Control Terhadap Slack Anggaran (Survei Pada Hotel Berbintang di Kota Jambi). *E-Jurnal Binar Akuntansi*, 1(1).
- Widanaputra, A. A., & Mimba, N. P. S. H. (2014). The Influence of Participative Budgeting on Budgetary Slack in Composing Local Governments' Budget in Bali Province. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 391-396. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.093>
- Young, M. S. (1985). Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 829-842.