

Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Karir Sebagai Variabel Pemoderasi

Ni Wayan Oka Srimaheni¹
A.A.G.P. Widanaputra²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
email: okasrimaheni@gmail.com/Telp: +62 83 117 297 757

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Penelitian ini memiliki tujuan untuk menguji dan memperoleh bukti empiris pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan ketidakpastian karir sebagai variabel pemoderasi. Penelitian dilakukan di OPD Kabupaten Klungkung yang berbentuk dinas dan badan, dengan jumlah responden sebanyak 61 orang yang meliputi kepala dinas/badan, sub bagian keuangan dan sub bagian perencanaan di masing-masing OPD. Teknik analisis data yang digunakan ialah *Moderated Regression Analysis*. Adapun hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa variabel ketidakpastian karir tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hal ini mungkin terjadi karena pada saat karyawan menciptakan senjangan anggaran, ia tidak memikirkan apakah terlibat atau tidak pada saat realisasi anggaran.

Kata Kunci: Ketidakpastian karir, partisipasi penganggaran, senjangan anggaran.

ABSTRACT

This study aim to examine and to get empirical evidence, the influence of participative budgeting on budgetary slack with career uncertainty as the moderating variable. This research was conducted at the OPD of Klungkung regency in the form of "dinas" and "badan", with 61 respondents including heads of "dinas/badan", heads of finance and heads of planning in each OPD. The analysis technique used Moderation Regression Analysis (MRA). The result indicate that the variable of career uncertainty is not able to moderate the influence of budgetary participation on budget slack. This may happen because when an employee creates a budget slack, she/he does not think about whether or not to participate in the realization of the budget.

Keywords : Career uncertainty, participative budgeting, budgetary slack.

PENDAHULUAN

Senjangan anggaran seringkali terjadi dalam proses penyusunan anggaran. Tidak hanya di sektor swasta, penyusunan anggaran pada sektor publik pun sering terjadi senjangan anggaran. (Whitton dalam Samad, 2009) menyebutkan bahwa terdapat tiga alasan yang paling utama seseorang melakukan senjangan anggaran

yaitu: (a) Senjangan anggaran dapat menyebabkan kinerja bawahan terlihat baik dimata atasan saat target anggaran mampu dicapai; (b) Senjangan anggaran sangat sering digunakan guna mengatasi ketidakpastian dimasa yang akan datang; (c) Sumber daya dialokasikan berdasarkan proyeksi dari anggaran biaya, sehingga senjangan akan menyebabkan anggaran yang disusun menjadi fleksibel.

Sejak diberlakukannya otonomi daerah yakni berdasarkan UU No. 23 Tahun 2014 tentang pemerintahan daerah, terjadi perubahan yang mengacu pada meningkatnya partisipasi berbagai pihak pada saat penyusunan anggaran, mulai dari kepala daerah hingga Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang berada dibawahnya. Besarnya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran cenderung menyebabkan bawahan memberikan usulan dan estimasi yang tidak sesuai dengan kemampuan sesungguhnya, atau tidak sesuai dengan sumber daya yang sebenarnya diperlukan, dengan tujuan supaya anggaran yang disusun tersebut mudah untuk direalisasikan. Bawahan melakukan senjangan anggaran ini dengan cara menyatakan biaya yang tinggi atau menyatakan pendapatan yang rendah.

Penelitian mengenai senjangan anggaran, telah banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Salah satu variabel yang paling sering dihubungkan dengan senjangan anggaran ialah partisipasi penganggaran. (Triadhi, 2014) melakukan penelitian dengan menghubungkan preferensi risiko, etika dan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Adapun hasil yang didapatkan menyatakan bahwa preferensi risiko dan etika berpengaruh negatif, sedangkan partisipasi penganggaran memiliki pengaruh yang positif pada senjangan

anggaran. Hasil tersebut didukung oleh penelitian yang dilakukan (Lowe & Shaw,1968), (Antle & Eppen,1985), (Mark Young, 1985), (Lukka, 1988), (Nouri & Parker, 1996), (Kartika, 2010), (Widanaputra & Mimba, 2014), (Nitiari, 2015), (Erina & Suartana, 2016), serta (Ernayanti, 2017) yang menyatakan bahwa tingginya partisipasi penganggaran menyebabkan senjangan anggaran yang tinggi pula. Namun, ada juga penelitian yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran memiliki hubungan yang negatif. Hasil ini diperoleh pada penelitian yang dilakukan oleh (Onsi, 1973), (Cammann, 1976), (Merchant, 1985), (Dunk, 1993), (Kren & Maiga, 2007), (Supanto, 2010), (Rahmiati, 2013), dan (Ardanari & Putra, 2014).

Penelitian-penelitian terdahulu tentang partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran menemukan hasil yang tidak konsisten. Ketidakkonsistenan hasil ini dapat diselesaikan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Penggunaan pendekatan kontinjensi memungkinkan munculnya variabel-variabel lain yang bisa bertindak sebagai faktor pemoderasi atau intervening serta memengaruhi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Pada penelitian ini, digunakan variabel ketidakpastian karir sebagai variabel pemoderasi dalam menguji hubungan partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Adapun alasan dipilihnya ketidakpastian karir sebagai variabel pemoderasi ialah karena secara empiris, ketika bawahan ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran dan mengetahui bahwa dirinya akan dilibatkan atau tidak dalam kegiatan realisasi anggaran, maka cenderung bawahan tersebut akan melakukan penganggaran yang

kendur, lebih tinggi maupun sebaliknya. Apabila bawahan mengetahui bahwa dirinya akan tetap berada pada posisi yang sama dan terlibat pada saat kegiatan realisasi anggaran, maka cenderung bawahan tersebut menyusun anggaran yang mudah untuk dicapai agar kinerjanya dinilai baik. (Widanaputra & Mimba, 2014) menyebutkan bahwa secara umum tingkat kepastian karir bagi karyawan Pemerintah Daerah (Pemda) masih rendah. Mutasi sering dilakukan tanpa aturan yang jelas. Tingginya ketidakpastian ini mempengaruhi perilaku karyawan pada saat anggaran disusun.

Penelitian dilakukan pada organisasi sektor publik yaitu pada OPD Kabupaten Klungkung. Pemilihan lokasi ini didasarkan pada Tabel 1 bahwa pada tahun 2014 dan 2015 angka realisasi pendapatan terlihat lebih tinggi apabila dibandingkan dengan angka anggaran pendapatan. Hal ini mengindikasikan telah terjadinya senjangan anggaran pada saat anggaran tersebut disusun, dengan membuat anggaran pendapatan yang rendah sehingga anggaran tersebut selalu dapat tercapai dan kinerjanya dinilai baik.

Tabel 1.
Anggaran dan Realisasi Pendapatan Asli Daerah dan Belanja Daerah
Kabupaten Klungkung Tahun Anggaran 2014-2016

Tahun	Uraian	Anggaran (Rp)	Realisasi (Rp)	Persentase (%)
2014	Pendapatan	815.706.461.522,91	827.028.806.887,04	101,39
	Belanja	991.519.478.224,17	781.329.586.775,37	78,80
2015	Pendapatan	878.772.616.069,58	913.366.589.781,91	103,94
	Belanja	1.016.974.842.882,51	897.182.486.735,08	88,22
2016	Pendapatan	1.061.466.112.996,23	1.028.589.351.411,06	96,90
	Belanja	1.210.627.442.855,89	1.063.507.545.531,61	87,85

Sumber: Pemerintah Kabupaten Klungkung, 2017

Berdasarkan fenomena atau uraian di atas maka dapat dirumuskan permasalahan apakah ketidakpastian karir memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran? Berdasarkan rumusan masalah di atas, adapun tujuan penelitian ialah untuk menguji dan memperoleh bukti empiris ketidakpastian karir sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Secara teoritis, penelitian diharapkan mampu memberikan bukti secara empiris mengenai kebenaran teori keagenan (*agency theory*) dan teori kontinjensi (*contingency theory*) melalui pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan ketidakpastian karir sebagai variabel pemoderasi, sedangkan secara praktis hasil dari penelitian ini diharapkan mampu memberi pemahaman, gambaran dan wawasan mengenai faktor-faktor yang memengaruhi terjadinya senjangan anggaran pada OPD khususnya di Kabupaten Klungkung. Selain itu, penelitian ini juga diharapkan mampu memberi kontribusi guna memperkuat bukti empiris, sebagai perbandingan, pengembangan serta penyempurnaan dari penelitian-penelitian yang sudah dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya.

Menurut perspektif teori keagenan, praktik senjangan anggaran dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara manajemen yang bertindak sebagai agen dan pemilik yang bertindak sebagai *principal*. Konflik tersebut timbul disaat setiap pihak mencoba untuk mencapai ataupun mempertahankan tingkat kemakmuran yang diinginkan. Teori keagenan memberi penjelasan mengenai fenomena yang terjadi ketika atasan melimpahkan wewenangnya kepada bawahan

guna melaksanakan suatu tugas untuk mengambil suatu keputusan (Anthony and Govindarajan, 2007).

Ketika bawahan ikut berpartisipasi pada proses penganggaran dan memiliki informasi khusus mengenai kondisi lokal, bawahan akan cenderung menyampaikan informasi yang dimiliki demi kepentingan perusahaan. Namun, terkadang keinginan atasan belum tentu sama dengan keinginan bawahan sehingga hal inilah yang sering menimbulkan konflik. Permasalahan seperti itu bisa saja terjadi, contohnya yakni ketika atasan menjadikan pencapaian anggaran sebagai dasar untuk pemberian *reward* kepada bawahan. Pada kondisi tersebut bawahan cenderung akan menyampaikan informasi yang bias kepada atasan agar anggaran dapat dicapai dengan mudah sehingga *rewards* tersebut mampu diraih. Hal ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Selain faktor partisipasi pada saat proses penyusunan anggaran, beberapa penelitian sebelumnya mengidentifikasi bahwa senjangan anggaran bisa terjadi karena faktor-faktor motivasional. (Cyert and March, 1963) menyebutkan bahwa untuk melindungi pekerjaan serta nama baik dalam jangka pendek, manajer yang memiliki keterlibatan kerja tinggi cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya menunjukkan hasil yang berlawanan tentang hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hal ini mengakibatkan diperlukannya pendekatan-pendekatan lain untuk menguji hubungan antara kedua variabel tersebut. (Govindarajan, 1986) menyebutkan bahwa pendekatan lain yang dimaksud ialah

penggunaan model keagenan ataupun penggunaan berbagai faktor kontinjensi yang berperah sebagai prediktor terjadinya senjangan anggaran.

Menurut pendekatan kontinjensi, bahwa tidak ada sebuah sistem kontrol terbaik, yang bisa diaplikasikan pada semua organisasi. Pengaplikasian sistem yang tepat, harus memandang apakah ada keterlibatan variabel konstektual dalam organisasi tersebut. Pada pendekatan kontinjensi dianggap bahwa penggunaan desain dari sistem pengendalian manajemen yang efektif, tidak dapat berlaku secara universal (Merchant, 1985). Keefektifan dari sistem pengendalian manajemen tersebut tergantung pada berbagai faktor konstektual. Faktor-faktor konstektual tersebut, sering disebut dengan faktor kontinjensi. Sistem pengendalian manajemen, seperti partisipasi penganggaran perlu digeneralisasi dengan cara mempertimbangkan faktor perilaku individu (bawahan) ketika melakukan aktivitas, sehingga diperlukan adanya faktor kontinjensi karakter personal salah satunya yaitu ketidakpastian karir.

(Anthony dan Govindarajan, 2007) menyebutkan bahwa senjangan anggaran (*budget slack*) ialah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksi serta dibuat oleh penyusun anggaran dalam proses penyusunan anggaran tersebut.

Partisipasi penganggaran merupakan proses penyusunan anggaran yang melibatkan individu-individu yang memiliki pengaruh terhadap target anggaran (Brownell, 1982). (Anthony & Govindarajan, 2007) menyebutkan bahwa partisipasi penganggaran merupakan suatu proses terlibatnya bawahan dan memiliki pengaruh pada penyusunan anggaran. (Abernethy & Brownell, 1999)

menyatakan bahwa ketika anggaran disusun dengan proses interaktif, maka anggaran tersebut dapat digunakan sebagai alat perencanaan, evaluasi dan kontrol yang baik dalam implementasi rencana strategi.

(Widanaputra & Mimba, 2014) menyebutkan apabila bawahan ikut serta berpartisipasi pada proses penyusunan anggaran dan mengetahui bahwa akan dilibatkan atau tidak saat kegiatan realisasi anggaran, maka cenderung bawahan akan menyusun anggaran yang longgar atau sebaliknya. Bawahan tidak akan menyusun anggaran sesuai kemampuan optimalnya, melainkan akan menyampaikan anggaran yang mudah untuk dicapai sehingga kinerjanya dinilai baik oleh atasan.

Pada organisasi sektor publik, mutasi bisa dilakukan tanpa aturan yang jelas. Tingginya ketidakpastian karir ini memengaruhi perilaku bawahan pada saat anggaran disusun (Widanaputra & Mimba, 2014). Dari penjelasan di atas, maka dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

H₁ : Semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran, maka semakin tinggi pula senjangan anggaran terutama pada ketidakpastian karir yang rendah.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan di Kabupaten Klungkung yaitu pada OPD Kabupaten Klungkung yang berjumlah 37 OPD. Obyek penelitian ini adalah senjangan anggaran pada OPD Kabupaten Klungkung. Terdapat tiga (3) variabel yang digunakan pada penelitian ini. Variabel bebas yang digunakan pada penelitian ialah partisipasi penganggaran. Variabel terikat yaitu senjangan anggaran, dan variabel pemoderasi ialah ketidakpastian karir.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ialah kualitatif dan kuantitatif. Data kualitatif yaitu data berupa informasi yang diperoleh dari laporan APBD Pemda Kabupaten Klungkung. Data diperoleh dari pernyataan responden yang dinyatakan dalam bentuk angka yang terdapat dalam kuesioner penelitian, sedangkan data kualitatif yaitu data berupa informasi - informasi yang berhubungan dengan proses penyusunan anggaran, permasalahan saat penganggaran, dengan melakukan kegiatan wawancara.

Sumber data yang digunakan pada penelitian ialah data primer yaitu data yang diperoleh dari daftar pernyataan berupa kuesioner yang diberikan secara kepada responden. Penelitian ini menggunakan sampel yang ditentukan menggunakan metode *purposive sampling*, yakni penentuan sampel dari populasi dengan menggunakan beberapa kriteria yang memiliki tujuan spesifik. Adapun kriteria sampel yang dipertimbangkan dalam penelitian yaitu perangkat daerah yang bertugas di OPD yang berbentuk dinas dan badan, perangkat daerah yang menjabat sebagai Kepala OPD, sub bagian penyusunan program dan sub bagian keuangan yang berpartisipasi langsung saat penyusunan anggaran pada OPD yang berbentuk dinas dan badan di Kabupaten Klungkung, serta telah bekerja di instansi bersangkutan minimal dua tahun. Metode pengumpulan data yang digunakan pada penelitian ialah metode kuesioner. Kuesioner akan diantarkan langsung ke lokasi penelitian. Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini diukur menggunakan skala *likert* satu sampai lima.

(Mark Young, 1985) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai tindakan bawahan yang merendahkan kapabilitas produktifnya saat diberikan kesempatan

untuk menentukan standar kerjanya. Variabel senjangan anggaran diukur dengan enam (6) indikator yang dikembangkan oleh (Karsam, 2013) yaitu : (a) Standar Anggaran; (b) Perilaku Anggaran; (c) Anggaran Ketat; (d) Tekanan Anggaran; (e) Efisiensi Anggaran; (f) Target Anggaran.

Partisipasi penganggaran adalah keterlibatan bawahan dalam menyusun anggaran. Partisipasi penganggaran diukur dengan 6 indikator yang diadopsi dari penelitian (Milani, 1975) yaitu: (a) Keterlibatan bawahan; (b) Alasan atasan merevisi anggaran; (c) Frekuensi pemberian usulan; (d) Pengaruh bawahan dalam anggaran akhir; (e) Pentingnya kontribusi yang diberikan; (f) Frekuensi penyampaian pendapat.

Ketidakpastian karir adalah tingkat keyakinan seseorang untuk tetap berada pada posisi yang sama ketika anggaran disusun dan direalisasikan. Tingkat kepercayaan ini sangat memengaruhi kemampuan pengungkapan pada saat penganggaran. Ketidakpastian karir diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh (Tien, Lin, and Chen, 2005) dengan 3 indikator yakni : (a) Sumber ketidakpastian tentang karir masa depan. (b) Pengalaman pada saat merasakan ketidakpastian karir. (c) Mengatasi keefektifan menuju ketidakpastian.

Pengujian instrumen pada penelitian dilakukan dengan dua uji yakni uji validitas dan uji reliabilitas. Uji Validitas digunakan untuk mengukur valid atau sah tidaknya suatu kuesioner. (Sugiyono, 2014: 118) menyatakan bahwa instrumen dikatakan valid apabila *r pearson correlation* terhadap skor total lebih besar dari 0,3. Uji Reliabilitas merupakan derajat ketepatan, ketelitian serta keakuratan yang ditunjukkan oleh instrumen pengukuran, serta pengujiannya

dapat dilakukan secara internal, yakni pengujian dengan cara menganalisis konsistensi dari butir- butir yang ada. Variabel dapat dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach's Alpha* > 0,60 (Ghozali, 2013: 47).

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, dilakukan uji asumsi klasik terlebih dahulu agar persyaratan penggunaan model persamaan ini dapat terpenuhi. Uji asumsi klasik merupakan syarat statistik yang harus dipenuhi sebelum melakukan uji regresi linear berganda yang berbasis *ordinary least square* (OLS). Adapun tujuan dari uji asumsi klasik ialah untuk mengetahui apakah terjadi pelanggaran asumsi klasik atau tidak. Pengujian asumsi klasik dalam penelitian meliputi Uji Normalitas dan Uji Heteroskedastisitas. (Ghozali, 2013) menyatakan bahwa Uji Multikolinearitas perlu tidak dilakukan, karena secara otomatis akan terjadi multikolinearitas antara variabel bebas dan pemoderasi dengan variabel selisih mutlak. Uji Normalitas dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi, residu dari persamaan regresi berdistribusi normal atau tidak. Data bisa disebut berdistribusi Normal jika koefisien Asymp. Sign. (2-tailed) > $\alpha = 0,05$ (Ghozali, 2013). Uji Heteroskedastisitas adalah suatu uji yang memiliki tujuan untuk mengetahui variabel yang dioperasikan telah mempunyai varians homogen atau heterogen. Uji Glejser digunakan untuk mendeteksi adanya gejala heteroskedastisitas. Metode ini dilakukan dengan mengregresikan variabel bebas dengan *absolute residual*. Jika tidak terdapat heteroskedastisitas, nilai signifikan variabel bebas terhadap nilai *absolute residual* akan lebih besar dari $\alpha = 0,05$ (Ghozali, 2013).

Penelitian ini menggunakan analisis regresi moderasi (*Moderated Regression Analysis*) sebagai teknik analisis data. Tujuan dari pengujian ini ialah untuk mengetahui ketidakpastian karir yang memoderasi hubungan antara pengaruh partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Adapun persamaan regresi dalam penelitian ini ialah sebagai berikut :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_1X_2 + e \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan :

- Y : Senjangan Anggaran
- X₁ : Partisipasi Penganggaran
- X₂ : Ketidakpastian Karir
- a : Konstanta
- b₁- b₃ : Koefisien Regresi
- X₁X₂ : Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan ketidakpastian karir
- e : tingkat kesalahan pengganggu

(Ghozali, 2013) menyebutkan bahwa koefisien determinasi R² pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Penelitian ini menggunakan tingkat signifikansi 5%. Nilai *Adjusted R²* dapat dilihat pada *output Model Summary*. Hasil *Adjusted R²* menunjukkan berapa persentase yang dapat dijelaskan oleh variabel-variabel bebas terhadap variabel terikat, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel-variabel lainnya yang tidak digunakan pada model penelitian.

Selanjutnya, uji kelayakan model dilakukan dengan Uji Statistik F. Uji Statistik F memiliki tujuan untuk mengetahui apakah terdapat setidaknya satu dari seluruh variabel independen maupun variabel moderasi yang digunakan dalam model berpengaruh terhadap variabel terikat/dependen. Signifikan berarti

bahwa hubungan yang terjadi dapat berlaku untuk populasi. Hasil Uji Statistik F dapat dilihat pada tabel ANOVA di kolom sig. Jika signifikansi $F \leq \alpha = 0,05$ ini berarti bahwa model persamaan regresi masuk dalam kriteria cocok dan sebaliknya, apabila $F \geq \alpha = 0,05$ berarti model persamaan regresi tidak termasuk dalam kriteria cocok.

Uji Hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan melihat hasil Uji Statistik t. Penarikan simpulan dari hipotesis didasarkan pada nilai probabilitas dari Uji Statistik t variabel moderasi yang terdapat dalam model uji. Hasil Uji Statistik t ini bisa dilihat pada tabel *coefficients* yakni di kolom signifikansi. Apabila nilai signifikansi $< 0,05$, ini berarti bahwa terdapat pengaruh antara variabel bebas pada variabel terikat. Namun, apabila signifikansi $> 0,05$, ini berarti tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikat.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penentuan sampel pada penelitian menggunakan metode *purposive sampling* yakni penentuan sampel dengan menggunakan beberapa kriteria. Adapun proses penentuan sampel ditunjukkan dalam Tabel 2.

Tabel 2.
Proses Penentuan Sampel

Kriteria	Keterangan	Total
Jumlah OPD		37
Tidak berbentuk dinas dan badan		15
1	OPD yang berbentuk dinas dan badan	22
2	Perangkat daerah yang menjabat sebagai Kepala OPD, sub bagian penyusunan program dan sub bagian keuangan	22x3
3	Kriteria III (Bekerja di instansi bersangkutan minimal 2 tahun)	66

Sumber : *Data primer diolah, 2017*

Berdasarkan Tabel 2 dapat diketahui bahwa populasi penelitian berjumlah 37. Berdasarkan syarat pertama yakni OPD di Kabupaten Klungkung yang berupa dinas dan badan, jumlah OPD yang memenuhi kriteria pertama berjumlah 22 OPD. Responden penelitian pada masing-masing OPD berjumlah 3 orang yang terdiri dari Kepala OPD, sub bagian penyusunan program dan sub bagian keuangan, serta telah berada pada jabatan tersebut minimal selama dua tahun. Adapun alasan dipilihnya Kepala OPD, sub bagian penyusunan program dan sub bagian keuangan sebagai responden ialah karena ketiga komponen tersebut terlibat dalam proses penganggaran di masing-masing OPD tempatnya bertugas, sehingga jumlah responden yang diperoleh dari proses penentuan sampel yakni 66 responden. Data dikumpulkan dengan cara menyebarkan secara langsung 3 eksemplar kuesioner ke 22 OPD dan kemudian diambil kembali dalam kurun waktu 14 hari. Kuesioner yang dikirim diberi catatan mengenai siapa responden yang dituju serta identitas responden pada map sehingga seluruh kuesioner diisi oleh responden yang tepat.

Kuesioner yang telah tersebar yakni yang berjumlah 66 kuesioner, dapat ditarik kembali setelah diisi oleh responden. Namun, terdapat 5 kuesioner yang gugur karena jawaban pada kuesioner tidak memenuhi kriteria responden. Hal ini terlihat pada identitas responden yang terdapat di lembar pertama kuesioner. Kelima kuesioner yang gugur, diisi oleh responden yang tidak pernah berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran.

Gambaran umum mengenai objek penelitian ditunjukkan oleh statistik deskriptif. Informasi mengenai hasil statistik deskriptif ditunjukkan pada Tabel 3.

Tabel 3.
Hasil Statistik Deskriptif

Variabel Indikator	N	Minimum	Maximum	Mean	Standar Deviasi
Senjangan Anggaran					
a) Standar Anggaran	61	3,00	5,00	4,18	0,59
b) Perilaku Anggaran	61	2,00	5,00	3,85	0,73
c) Anggaran Ketat	61	2,00	5,00	4,18	0,72
d) Tekanan Anggaran	61	1,00	5,00	3,13	1,02
e) Efisiensi Anggaran	61	1,00	5,00	3,10	1,11
f) Target Anggaran	61	2,00	5,00	3,70	0,74
Partisipasi Penganggaran					
a) Keterlibatan bawahan	61	2,00	5,00	3,72	0,93
b) Alasan atasan merevisi anggaran	61	1,00	5,00	4,02	0,62
c) Frekuensi pemberian usulan	61	1,00	5,00	3,46	0,89
d) Pengaruh manajer dalam anggaran akhir	61	1,00	5,00	3,43	0,82
e) Pentingnya kontribusi yang diberikan	61	2,00	5,00	4,11	0,61
f) Frekuensi penyampaian pendapat	61	3,00	5,00	4,06	0,51
Ketidakpastian Karir					
a) Sumber ketidakpastian tentang karir masa depan	61	2,00	5,00	3,82	0,67
b) Pengalaman pada saat merasakan ketidakpastian karir	61	1,00	5,00	3,08	0,82
c) Mengatasi keefektifan menuju ketidakpastian	61	5,00	10,00	8,18	0,97
Valid N (<i>listwise</i>)	61				

Sumber: Data primer diolah, 2017

Berdasarkan Tabel 3 disebutkan bahwa jumlah pengamatan (N) penelitian berjumlah 61. Variabel senjangan anggaran memiliki enam indikator. Indikator pertama yakni standar anggaran. Nilai minimum dari indikator ini ialah 3 dan nilai maksimumnya yaitu 5, dan nilai rata-rata 4,18. Nilai rata-rata sebesar 4,18

menunjukkan bahwa bawahan merasakan bahwa standar yang digunakan dalam anggaran dirasa mampu mendorong produktivitas karyawan. Standar deviasi sebesar 0,59. Hal tersebut berarti bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 0,59. Indikator senjangan anggaran yang kedua yakni perilaku anggaran. Memiliki nilai minimum 2 dan nilai maksimum 5, dengan nilai rata-rata sebesar 3,85. Nilai rata-rata sebesar 3,85 menunjukkan bahwa bawahan yakin anggaran yang disusun dapat terlaksana. Standar deviasi sebesar 0,73. Indikator senjangan anggaran yang ketiga yakni anggaran ketat. Memiliki nilai minimum 2 dan nilai maksimum 5, dengan nilai rata-rata sebesar 4,18. Nilai rata-rata sebesar 4,18 menunjukkan bahwa bawahan harus memonitor setiap pengeluaran yang menjadi wewenangnya, akibat adanya keterbatasan jumlah anggaran yang disediakan. Standar deviasi sebesar 0,72. Indikator senjangan anggaran yang keempat yakni tekanan anggaran. Memiliki nilai minimum 1 dan nilai maksimum 5, dengan nilai rata-rata sebesar 3,13. Nilai rata-rata sebesar 3,13 menunjukkan bahwa bawahan merasakan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya, tidak memiliki tuntutan yang tinggi. Standar deviasi sebesar 1,02. Indikator senjangan anggaran yang kelima yakni efisiensi anggaran. Memiliki nilai minimum 1 dan nilai maksimum 5, dengan nilai rata-rata sebesar 3,10. Nilai rata-rata sebesar 3,10 menunjukkan bahwa bawahan tidak terlalu ingin memperbaiki tingkat efisiensi, meskipun adanya target anggaran yang harus dicapai. Standar deviasi sebesar 1,11. Indikator senjangan anggaran yang keenam yakni target anggaran. Memiliki nilai minimum 2 dan nilai maksimum 5, dengan nilai rata-rata sebesar 3,70. Nilai rata-rata sebesar 3,70 menunjukkan bahwa

bawahan merasakan sasaran yang dijabarkan dalam anggaran sangat mudah untuk dicapai. Standar deviasi sebesar 0,74.

Variabel partisipasi penganggaran memiliki enam indikator. Indikator yang pertama yakni keterlibatan bawahan. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 2 dan maksimum sebesar 5, dengan rata-rata 3,72. Nilai rata-rata sebesar 3,72 memiliki arti bahwa bawahan ikut terlibat dalam penyusunan anggaran. Standar deviasi sebesar 0,93. Indikator variabel partisipasi penganggaran yang kedua yakni alasan atasan merevisi anggaran. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 1 dan maksimum sebesar 5, dengan rata-rata 4,02. Nilai rata-rata sebesar 4,02 memiliki arti bahwa bawahan merasakan masuk akal apabila dilakukan revisi anggaran. Standar deviasi sebesar 0,62. Indikator variabel partisipasi penganggaran yang ketiga yakni frekuensi pemberian usulan. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 1 dan maksimum sebesar 5, dengan rata-rata 3,46. Nilai rata-rata sebesar 3,46 memiliki arti bahwa bawahan sering memberikan pendapat atau usulan tentang anggaran tanpa diminta. Standar deviasi sebesar 0,89. Indikator variabel partisipasi penganggaran yang keempat yakni pengaruh bawahan dalam anggaran akhir. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 1 dan maksimum sebesar 5, dengan rata-rata 3,43. Nilai rata-rata sebesar 3,43 memiliki arti bahwa bawahan merasakan usulan anggaran yang diberikan olehnya berpengaruh pada anggaran akhir. Standar deviasi sebesar 0,82. Indikator variabel partisipasi penganggaran yang kelima yakni pentingnya kontribusi yang diberikan. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 2 dan maksimum sebesar 5, dengan rata-rata 4,11. Nilai rata-rata sebesar 4,11 memiliki arti bahwa bawahan

merasakan usulan dari bawahan itu penting dalam proses penyusunan anggaran. Standar deviasi sebesar 0,61. Indikator variabel partisipasi penganggaran yang keenam yakni frekuensi penyampaian pendapat. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 3 dan maksimum sebesar 5, dengan rata-rata 4,06. Nilai rata-rata sebesar 4,06 memiliki arti bahwa bawahan merasakan atasan sering meminta pendapatnya dalam proses penyusunan anggaran. Standar deviasi sebesar 0,51.

Variabel ketidakpastian karir memiliki tiga indikator. Indikator yang pertama yakni sumber ketidakpastian tentang karir masa depan. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 2 dan maksimum sebesar 5, dengan rata-rata 3,82. Nilai rata-rata sebesar 3,82 memiliki arti bahwa bawahan merasakan karir merupakan hal yang tidak dapat diprediksi. Standar deviasi sebesar 0,67. Indikator variabel ketidakpastian karir yang kedua yakni pengalaman pada saat merasakan ketidakpastian karir. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 1 dan maksimum sebesar 5, dengan rata-rata 3,08. Nilai rata-rata sebesar 3,08 memiliki arti bawahan merasakan bahwa pengalaman yang dimiliki membuatnya pesimis dengan karirnya dimasa depan. Standar deviasi sebesar 0,82. Indikator variabel ketidakpastian karir yang ketiga yakni mengatasi keefektifan menuju ketidakpastian. Indikator ini memiliki nilai minimum sebesar 5 dan maksimum sebesar 10, dengan rata-rata 8,18. Nilai rata-rata sebesar 8,18 memiliki arti bawahan akan berusaha untuk masa depan karirnya, sehingga mampu mengatasi ketidakpastian karir yang dirasakan. Standar deviasi sebesar 0,97.

Uji instrumen penelitian bertujuan untuk mengetahui seberapa besar tingkat keakuratan dan konsistensi data yang dikumpulkan. Pengujian instrumen ini

dilakukan dengan menggunakan 30 sampel uji coba. Alasan digunakan 30 sampel ialah berdasarkan *Central Limit Theorem* bahwa kurva distribusi sampling dengan ukuran sampel minimal 30, akan berpusat pada nilai parameter populasi dan akan memiliki seluruh sifat-sifat distribusi normal. Sampel yang digunakan sebagai sampel uji coba ialah mahasiswa jurusan akuntansi angkatan 2014, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana.

Berdasarkan Tabel 4, hasil koefisien korelasi pada instrumen ketidakpastian karir X2.2 ialah 0.163 yakni kurang dari 0.30. Ini berarti bahwa instrumen tidak valid sehingga tidak dapat digunakan dalam penelitian. Hasil uji validitas pada 16 instrumen lainnya terlihat lebih besar dari 0,30, sehingga 16 butir instrumen pada kuesioner adalah valid atau sah dan dapat digunakan dalam penelitian.

Tabel 4.
Hasil Uji Validitas

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	Keterangan
Senjangan Anggaran	Y.1	0.541	Valid
	Y.2	0.582	Valid
	Y.3	0.874	Valid
	Y.4	0.899	Valid
	Y.5	0.969	Valid
	Y.6	0.947	Valid
Partisipasi Penganggaran	X1.1	0.916	Valid
	X1.2	0.785	Valid
	X1.3	0.956	Valid
	X1.4	0.804	Valid
	X1.5	0.935	Valid
	X1.6	0.972	Valid
Ketidakpastian Karir	X2.1	0.966	Valid
	X2.2	0.163	Tidak Valid
	X2.3	0.413	Valid
	X2.4	0.977	Valid
	X2.5	0.548	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2017

Hasil uji reliabilitas dengan *Alpha Cronbach* disajikan dalam Tabel 5 sebagai berikut.

Tabel 5.
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Koefisien <i>Alpha Cronbach</i>	Keterangan
Senjangan Anggaran	0,805	Reliabel
Partisipasi Penganggaran	0,819	Reliabel
Ketidakpastian Karir	0,794	Reliabel

Sumber: Data primer diolah, 2017

Pada Tabel 5 terlihat bahwa *Alpha Cronbach* dari masing-masing variabel lebih besar dari 0,7, ini berarti bahwa instrumen pada penelitian ini reliabel. Berdasarkan hasil uji normalitas terlihat bahwa nilai signifikan dari hasil uji normalitas pada persamaan tersebut sebesar 0,621. Jadi, dapat dikatakan bahwa uji normalitas terpenuhi dalam model regresi karena nilai *Asymp. Sig.* lebih besar dari 0,05. Berdasarkan hasil uji heteroskedastisitas terlihat bahwa nilai signifikansi dari masing-masing variabel pada model regresi memiliki nilai lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi tersebut tidak mengandung heteroskedastisitas.

Tabel 6.
Hasil Analisis *Moderated Regression Analysis* (MRA)

Model	<i>Unstandardized Coefficients</i>		Sig.
	B		
(Constant)	25,068		0,449
Partisipasi Penganggaran (X1)	-0,605		0,684
Ketidakpastian Karir (X2)	-0,258		0,904
Moderat X1X2	0,043		0,655
<i>Adjusted R Square</i>		0,122	
Sig. F		0,015	

Sumber: Data primer diolah, 2017

Berdasarkan Tabel 6, diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 25,068 - 0,605X1 - 0,258X2 + 0,043X1 \cdot X2$$

Berdasarkan Persamaan 2 diketahui bahwa nilai konstanta (α) menunjukkan nilai positif, sehingga ini berarti apabila variabel partisipasi penganggaran, ketidakpastian karir, serta moderat $X_1 \cdot X_2$ (interaksi antara partisipasi penganggaran dengan ketidakpastian karir) dinyatakan konstan pada angka 0, maka senjangan anggaran akan tetap terjadi. Berdasarkan persamaan tersebut terlihat bahwa terdapat pengaruh negatif variabel partisipasi penganggaran (X_1) dan ketidakpastian karir (X_2) pada senjangan anggaran (Y). Sedangkan interaksi antara partisipasi penganggaran dengan ketidakpastian karir (moderat $X_1 \cdot X_2$) memiliki pengaruh positif pada senjangan anggaran (Y).

Hasil analisis koefisien determinasi ditunjukkan oleh nilai *Adjusted R*² sebesar 0,122. Hal ini memiliki pengertian bahwa 12,2 persen variasi variabel senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran, dan ketidakpastian karir, sedangkan yang tersisa yakni sebesar 87,8 persen dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak diuji dalam model. Berdasarkan Tabel 8 nilai signifikansi $F = 0,015 > \alpha = 0,05$. Ini memiliki arti bahwa model yang diuji dalam penelitian ini dapat dinyatakan layak atau variabel bebas maupun variabel moderasi mampu menjelaskan variabel terikat.

Hasil pengujian pengaruh ketidakpastian karir terhadap hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran ditunjukkan oleh nilai signifikansi $t = 0,449 > \alpha = 0,050$ dan nilai beta ialah 0,043, sehingga H_1 ditolak. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa ketidakpastian karir tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hal ini mungkin disebabkan oleh karyawan tidak memikirkan apakah akan berada pada posisi yang

sama atau tidak pada saat realisasi anggaran ketika melakukan senjangan anggaran tersebut. Karyawan tidak menjadikan ketidakpastian karir sebagai dasar untuk melakukan senjangan anggaran. Meski pada saat realisasi anggaran karyawan tersebut tidak dilibatkan atau pun tidak berada diposisi yang sama, karyawan akan tetap menciptakan senjangan anggaran tersebut.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan ketidakpastian karir sebagai variabel pemoderasi di OPD Kabupaten Klungkung, dapat disimpulkan bahwa variabel ketidakpastian karir tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hal ini mungkin disebabkan oleh karyawan tidak memikirkan apakah akan berada pada posisi yang sama atau tidak pada saat realisasi anggaran ketika melakukan senjangan anggaran tersebut. Karyawan tidak menjadikan ketidakpastian karir sebagai dasar untuk melakukan senjangan anggaran. Meski pada saat realisasi anggaran karyawan tersebut tidak dilibatkan atau pun tidak berada diposisi yang sama, karyawan akan tetap menciptakan senjangan anggaran tersebut.

Berdasarkan pembahasan dan telaah jawaban responden, maka saran yang dapat disampaikan adalah pada upaya meningkatkan efektivitas anggaran OPD Kabupaten Klungkung, senjangan anggaran harus dikendalikan sejak dini. Senjangan anggaran dapat merugikan organisasi dan juga dapat menurunkan standar yang hendak dicapai. Hal ini mengandung arti bahwa sumber daya organisasi tidak dapat dimanfaatkan dengan maksimal dan diperlukan adanya

perubahan-perubahan yang mengacu ke arah lebih baik. Partisipasi yang diharapkan adalah partisipasi yang sesungguhnya bukan partisipasi semu. Ini artinya bahwa perlu dilakukan pemantauan dengan baik dalam proses penyusunan anggaran yang melibatkan partisipasi bawahan, guna meminimalisir terjadinya senjangan pada anggaran di Kabupaten Klungkung. Kedepannya perlu dilakukan penelitian – penelitian kembali pada aspek yang sama, guna mengetahui kekonsistenan penelitian. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan populasi pada lokasi yang berbeda, agar hasil penelitian dapat dibandingkan dengan penelitian sebelumnya. Peneliti selanjutnya juga dapat menambahkan variabel lain yang mungkin dapat berpengaruh pada senjangan anggaran.

REFERENSI

- Abernethy, Margaret A., and Peter Brownell. 1999. The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society* 24(3): 189–204.
- Anthony, Robert N, and Vijan Govindarajan. 2007. Mc Graw Hill *Management Control System*.
- Antle, Rick, and Gary D. Eppen. 1985. Capital Rationing and Organizational Slack in Capital Budgeting. *Management Science* 31(2): 163–74.
- Ardanari, I Gusti Agung Ayu Surya Cinitya, and I Nyoman Wijana Asmara Putra. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Self Esteem Dan Budget Emphasis Pada Budgetary Slack. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 7(3): 700–715.
- Brownell, Peter. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research* 20(1): 12–27.
- Cammann, Cortlandt. 1976. Effects of the Use of Control Systems. *Accounting, Organizations and Society* 1(4): 301–13.
- Cyert, Richard M, and James G March. 1963. A Behavioral Theory of the Firm. In *A Behavioral Theory of the Firm*, , 161–76.

- Dunk, Alan S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack.
- Erina, Ni Putu Dewik, and Wayan Suartana. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana* 15(2): 973–1000.
- Ernayanti, Ni Putu. 2017. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Karakter Personal Pesimis Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 19: 1579–1605.
- Ghozali, Imam. 2013. Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM Dan SPSS. In *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program Ibm Spss 19*, , 113.
- Govindarajan, Vijay. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives. *Decision Sciences* 17(4): 496–516.
- Ikhsan, Arfan, and La Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Simposium Nasional Akuntan X Unhas Makassar* 53(9): 1689–99.
- Karsam. 2013. The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymmetry as a Moderating Variable and Its Impact on the Managerial Performance. *International Journal of Applied Finance and Business Studies* 1(1): 13–27.
- Kartika, Andi. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran. *Journal Kajian Akuntansi* 2(1): 39–60.
- Kren, Leslie, and Adam Maiga. 2007. The Intervening Effect of Information Asymmetry on Budget Participation and Segment Slack. *Advances in Management Accounting* 16: 141–57.
- Lowe, E. A., and R. W. Shaw. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Process. *Journal of Management Studies* 5(3): 304–15.
- Lukka, Kari. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 281–301.
- Mark Young, S. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting*

Research 23(2): 829–42.

- Merchant, Kenneth A. 1985. Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society* 10(2): 201–10.
- Milani, Ken. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *Accounting Review* 50(2): 274.
- Nitiari, Ni Luh Nyoman. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif Pada Senjangan Anggaran Dimoderasi Ketidakpastian Lingkungan Dan Komitmen Organisasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 2: 474–88.
- Nouri, Hossein, and Robert J Parker. 1996. The Effect of Organizational Commitment on the Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting* 8(2): 74–90.
- Onsi, Mohamed. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *Accounting Review* 48(3): 535–48.
- Rahmiati, Elfi. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Skripsi* 8(3): 102–14.
- Samad, Sudarman. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Studi Pada Seluruh SKPD Di Provinsi Gorontalo). *Jurnal Akuntansi, Universitas Gadjah Mada*.
- Suartana, I Wayan. 2010. Yogyakarta *Akuntansi Keperilakuan, Teori Dan Implementasi*.
- Sugiyono. 2014. Bandung: Alfabeta *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif Dan R & D*.
- Supanto. 2010. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi Sebagai Pemoderasi. : 1–45.
- Tien, Hsiu-Lan Shelley, Chia-Huei Lin, and Shu-Chi Chen. 2005. A Grounded Analysis of Career Uncertainty Perceived by College Students in Taiwan. *The Career Development Quarterly* 54(2): 162–74.
- Triadhi, Nyoman Andika. 2014. Pengaruh Prefensi Risiko, Etika Dan Partisipasi Penyusunan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Pendapatan Di Pemerintah Provinsi Bali. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana* 3.6 (2014) :345-355. ISSN : 2337-3067. 6: 345–55.
- Widanaputra, A.A., and N.P.S.H. Mimba. 2014. The Influence of Participative

Budgeting on Budgetary Slack in Composing Local Governments' Budget in Bali Province. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 164: 391–96.