

SKRIPSI

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN
TERHADAP *BUDGETARY SLACK* DENGAN ETIKA
SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Bulukumba)**

NUR SUSILAWATI



**DEPARTEMEN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2021**

SKRIPSI

PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP *BUDGETARY SLACK* DENGAN ETIKA SEBAGAI VARIABEL MODERASI

(Studi Kasus Pada SKPD Kabupaten Bulukumba)

sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh
gelar Sarjana Ekonomi

disusun dan diajukan oleh

**NUR SUSILAWATI
A31116041**



kepada

**DEPARTEMEN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2021**

SKRIPSI

PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP *BUDGETARY SLACK* DENGAN ETIKA SEBAGAI VARIABEL MODERASI

(Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Bulukumba)

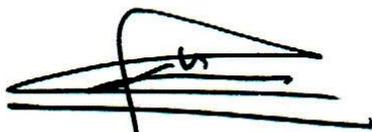
disusun dan diajukan oleh

NUR SUSILAWATI
A31116041

telah diperiksa dan disetujui untuk diuji

Makassar, 20 Mei 2021

Pembimbing I



Prof. Dr. H. Arifuddin, S.E., Ak., M.Si., CA, CRA, CRP
NIP 19640609 199203 1 003

Pembimbing II



Drs. Agus Bandang, Ak., M.Si., CA
NIP 19620817 199002 1 001



Ketua Departemen Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Dr. Hj. Andi Kusumawati, S.E., M.Si., Ak., CA, CRA, CRP, CWM
NIP. 19660405 199203 2 003

SKRIPSI

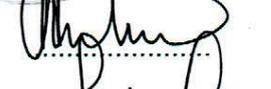
PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP *BUDGETARY SLACK* DENGAN ETIKA SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Bulukumba)

disusun dan diajukan oleh

NUR SUSILAWATI
A31116041

telah dipertahankan dalam sidang ujian skripsi
pada tanggal **26 Agustus 2021** dan
dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,
Dewan Penguji

No	Nama Penguji	Jabatan	Tanda Tangan
1	Prof. Dr. H. Arifuddin, S.E., Ak., M.Si., CA, CRA., CRP	Ketua	
2	Drs. Agus Bandang, Ak., M.Si., CA	Sekretaris	
3	Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., Ak., M.Soc.Sc., CA., CRA., CRP	Anggota	
4	Dr. Hj. Sri Sundari, S.E., Ak., M.Si., CA	Anggota	



Dr. Hj. Andi Kusumawati, S.E., M.Si., Ak., CA, CRA, CRP, CWM
NIP. 19660405 199203 2 003

PERNYATAAN KEASLIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

nama : Nur Susilawati

NIM : A31116041

departemen / program studi : Akuntansi

dengan ini menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa skripsi yang berjudul

**Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap *Budgetary Slack*
dengan Etika sebagai Variabel Moderasi
(Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Bulukumba)**

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila kemudian hari ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU. No. 20 Tahun 2003, Pasal 25 ayat 2 dan Pasal 70).

Makassar, 20 Mei 2021

Yang membuat pernyataan



Nur Susilawati

PRAKATA

Bismillahirrahmanirrahim.

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh.

Alhamdulillahirabbilamin, tak henti-hentinya peneliti mengucapkan rasa syukur kehadiran Allah SWT. atas segala berkat dan rahmat serta hidayah-Nya sehingga peneliti bisa menyelesaikan penulisan skripsi dengan judul, **“Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Etika sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Bulukumba)”**, sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi (S.E) pada Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin. Tak lupa pula shalawat dan salam kepada Nabi tercinta dan suri tauladan manusia, Rasulullah SAW. juga kepada keluarga dan para sahabatnya.

Dalam penyusunan skripsi ini peneliti menyadari bahwa hal ini bukanlah suatu yang mudah dan dapat diselesaikan dalam waktu yang singkat. Banyak kendala dan hambatan yang peneliti dapatkan dalam proses penyelesaiannya dan hal tersebut tidak akan bisa terlalui tanpa adanya dukungan dan bantuan serta bimbingan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, dalam kesempatan ini dengan segala hormat dan kerendahan hati peneliti ingin mengucapkan terima kasih yang sedalam-dalamnya kepada:

1. Kedua orang tua, Bapakku Muh. Olleng Ruppai dan Ibuku Maryati yang telah menjadi sumber kekuatan dan motivasi terbesar bagi peneliti dalam menyelesaikan penelitian ini, yang selalu memberikan dukungan, nasihat serta selalu memberikan do'a dalam setiap langkah peneliti dalam proses penelitian.

2. Saudara dan sepupu, Kak Fitri, Agus, Eca, Zul, dan Khaerul yang telah memberikan do'a, motivasi, dan bantuan kepada peneliti.
3. Bapak Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, S.E., M.Si., CIPM selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
4. Ibu Dr. Hj. Andi Kusumawati, S.E., M.Si., Ak., CA, CRA, CRP dan Bapak Dr. H. Syarifuddin Rasyid, S.E., M.Si selaku Ketua dan Sekretaris Departemen Akuntansi Universitas Hasanuddin.
5. Bapak Prof. Dr. H. Arifuddin, S.E., M.Si., Ak., CA., CRA, CRP dan Bapak Drs. Agus Bandang, M.Si., Ak., CA selaku dosen pembimbing I dan pebimbing II yang senantiasa memberikan arahan dan bimbingannya kepada peneliti dalam menyelesaikan skripsi ini.
6. Ibu Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., M.Soc.Sc., Ak, CA, CRA,CRP dan Ibu Dr. Hj. Sri Sundari, S.E., M.Si., Ak., CA selaku dosen penguji atas segala saran dan bimbingannya kepada peneliti dalam penyelesaian skripsi ini.
7. Bapak Drs. Achmad Yamang Paddere, M.Soc.,Sc. Ak selaku Penasehat Akademik yang telah memberikan arahan kepada peneliti selama menjalani masa perkuliahan dan telah menginspirasi peneliti atas segala prinsip hidup Bapak. Dan juga kepada Bapak Dr. Amiruddin, S.E., M.Si., Ak., CA atas arahan dan nasehatnya selaku Penasehat Akademik setelah Penasehat Akademik pertama telah selesai masa baktinya.
8. Segenap dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin atas segala ilmu yang telah diajarkan kepada peneliti selama menjalani masa studi di Departemen Akuntansi.

9. Segenap pegawai dan staf Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin yang telah memberikan bantuan, kemudahan serta pelayanan yang baik kepada peneliti.
10. Segenap Pegawai SKPD Kabupaten Bulukumba yang telah bersedia menjadi responden dan membantu segala proses penelitian.
11. Sahabat seperjuangan peneliti sejak menjadi mahasiswa baru, sahabat *Miscellaneous*, Jannah, Shintya, Nanda, Riska, Anti, Febri, Nina, Hijrah, Rika, Milda, dan Ayu yang telah setia membersamai peneliti dari awal bangku perkuliahan sampai sekarang yang telah merasakan pahit manisnya dunia kampus bersama-sama. Semoga kita semua tetap menjalin komunikasi yang baik meskipun nanti dengan kesibukan masing-masing.
12. Ayu Khumaera, sahabat dengan pribadi yang menarik dengan segala kerendahan hatinya yang selalu punya semangat yang tinggi tentang apapun yang dimimpikan, terima kasih telah banyak membantu dan menginspirasi peneliti.
13. Arni, sahabat dari Ambon, teman pertama semenjak menjadi mahasiswa dengan kebaikan hatinya telah banyak membantu peneliti selama masa perkuliahan, semoga apa yang diimpikan segera tercapai dan membangun tanah kelahirannya menjadi lebih baik.
14. Teman-teman Fam16lia yang telah menjadi teman yang luar biasa dengan segala keunikan dan kemampuannya masing-masing yang telah membersamai peneliti dalam kehidupan perkuliahan, semoga kita semua dapat mencapai apa yang dicita-citakan
15. Teman-teman pengurus Ikatan Mahasiswa Akuntansi yang telah menjadi kawan diskusi dan pengembangan diri peneliti.

16. Teman-teman pengurus KSEI Forum Studi Ekonomi Islam Universitas Hasanuddin yang telah banyak menginspirasi peneliti.
17. Teman-teman KKN PPM Kemendes Kab. Barru Gelombang 102 Posko Desa Pao-Pao Kecamatan Tanete Rilau, Kak Mega, Wanda, Jeje, Kesya, Kak Dulung, Kak Ari, Hasan dan Fajar atas kebersamaannya selama satu bulan.
18. Serta seluruh pihak yang telah memberikan bantuan dan dukungan serta do'a kepada peneliti baik secara langsung maupun tidak langsung.

Akhir kata, dengan segala kerendahan hati peneliti memohon maaf jika terdapat kekurangan dalam penulisan skripsi ini karena sesungguhnya kesempurnaan adalah milik Allah Subhanahu wa Ta'ala dan kekurangan adalah milik peneliti pribadi. Semoga skripsi ini diridhai oleh Allah SWT. dan dapat memberikan manfaat bagi peneliti maupun seluruh pihak pembaca.

Wassalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Makassar, 20 Mei 2021

Nur Susilawati

ABSTRAK

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Etika sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Bulukumba)

The Influence of Budgetary Participation on Budgetary Slack with Ethics as a Moderating Variable (Study Case at SKPD in Bulukumba Regency)

Nur Susilawati
Arifuddin
Agus Bandang

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*, dan pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan etika sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilakukan di Kantor SKPD Kabupaten Bulukumba. Sebanyak 80 sampel yang dipilih menggunakan *purposive sampling*. Metode analisis data yang digunakan adalah regresi linear sederhana dan analisis regresi moderasi menggunakan program SPSS versi 22.0 dengan tingkat kepercayaan $>0,05$. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*, dan Interaksi antara partisipasi anggaran dengan etika berpengaruh secara individual terhadap *budgetary slack*, dan etika merupakan variabel moderasi.

Kata Kunci: *budgetary slack*, partisipasi anggaran, etika

This study aims to determine the effect of budgetary participation on budgetary slack, and the effect of budgetary participation on budgetary slack with ethics as a moderating variable. This study was conducted in SKPD Offices in Bulukumba regency. A total of 80 samples were selected using purposive sampling. The data analysis method used was simple linear regression and moderated regression analysis using the SPSS version 22.0 program with a level of confidence $>0,05$. The result of this study showed that budgetary participation have positive and significant effect on budgetary slack and Interaction between budgetary participation with ethics does effect to budgetary slack, and ethics is moderating variable.

Keywords: *budgetary slack, budgetary participation, ethical*

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL.....	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PENGESAHAN	iv
PERNYATAAN KEASLIAN.....	v
PRAKATA.....	vi
ABSTRAK.....	x
DAFTAR ISI	xi
DAFTAR TABEL.....	xiv
DAFTAR GAMBAR.....	xv
DAFTAR LAMPIRAN	xvi
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah.....	8
1.3 Tujuan Penelitian.....	8
1.4 Kegunaan Penelitian.....	8
1.5 Sistematika Penulisan	9
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	11
2.1 Teori Atribusi (<i>Attribution Theory</i>)	11
2.2 Teori Agensi (<i>Agency Theory</i>)	13
2.3 Partisipasi Anggaran.....	14
2.4 <i>Budgetary Slack</i>	16
2.3.1 Definisi <i>Budgetary Slack</i>	16
2.3.2 Faktor-faktor yang Memengaruhi <i>Budgetary Slack</i>	18
2.5 Anggaran Sektor Publik	19
2.4.1 Prinsip-prinsip Anggaran sektor Publik.....	20
2.4.2 Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik	21
2.6 Etika	23
2.6 Penelitian Terdahulu.....	27
2.7 Kerangka Pemikiran	32
2.8 Hipotesis Penelitian	33
2.8.1 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap <i>Budgetary Slack</i>	33

2.8.2 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan Etika sebagai Variabel Moderasi.....	35
---	----

BAB III METODE PENELITIAN..... 37

3.1 Rancangan Penelitian.....	37
3.2 Tempat dan Waktu Penelitian.....	37
3.3 Populasi dan Sampel.....	37
3.3.1 Populasi.....	37
3.3.2 Sampel.....	38
3.4 Jenis dan Sumber Data.....	39
3.5 Teknik Pengumpulan Data.....	39
3.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional.....	40
3.6.1 Variabel Penelitian.....	40
3.6.2 Definisi Operasional.....	40
3.7 Instrumen Penelitian.....	42
3.8 Analisis Data.....	43
3.8.1 Uji Kualitas Data.....	44
3.8.2 Uji Asumsi Klasik.....	45
3.8.3 Analisis Regresi Linear Sederhana.....	46
3.8.4 Analisis Regresi Moderasi.....	47
3.8.5 Uji Hipotesis.....	48

BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN..... 49

4.1 Deskripsi Penelitian.....	49
4.1.1 Proses Pengumpulan Data.....	49
4.1.2 Karakteristik Responden.....	51
4.2 Hasil Analisis Statistik Deskriptif.....	52
4.3 Hasil Uji Kualitas Data.....	57
4.3.1 Uji Validitas Data.....	57
4.3.2 Uji Reliabilitas.....	59
4.4 Hasil Uji Asumsi Klasik.....	60
4.4.1 Uji Normalitas.....	60
4.4.2 Uji Multikolinearitas.....	62
4.4.3 Uji Heteroskedastisitas.....	63
4.5 Hasil Analisis Regresi Linear Sederhana.....	65
4.6 Analisis Regresi Variabel Moderasi.....	66
4.7 Pengujian Hipotesis.....	68
4.7.1 Uji Statistik (Uji t).....	68

4.7.2 Uji Pengaruh Simultan (Uji F).....	69
4.8 Pembahasan Penelitian.....	71
BAB V PENUTUP	74
5.1 Kesimpulan.....	74
5.2 Saran Peneltian	74
5.3 Keterbatasan Penelitian.....	75
DAFTAR PUSTAKA.....	76
LAMPIRAN	80

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
2.1 Penelitian Terdahulu	38
3.1 Pengukuran Skala <i>Likert</i>	45
4.1 Rincian Penyebaran Kuesioner.....	51
4.2 Data Karakteristik Responden	52
4.3 Hasil Analisis Statistik Deskriptif	53
4.4 Rentang Skala Tingkat Pencapaian Responden	54
4.5 Deskripsi Item Pernyataan Variabel Partisipasi Anggaran.....	54
4.6 Deskripsi Item Pernyataan Variabel Etika	55
4.7 Deskripsi Item Pernyataan Variabel <i>Budgetary Slack</i>	56
4.8 Hasil Uji Validitas Variabel Partisipasi Anggaran.....	57
4.9 Hasil Uji Validitas Variabel Etika	58
4.10 Hasil Uji Validitas Variabel <i>Budgetary Slack</i>	58
4.11 Hasil Uji Realibilitas	59
4.12 Hasil Uji <i>Kolmogrov Smirnov</i>	62
4.13 Hasil Uji Multikolinearitas	63
4.14 Hasil Uji Regresi Linear Sederhana	65
4.15 Hasil Uji Koefisien Determinasi	66
4.16 Hasil Uji Analisis Regresi Moderasi.....	67
4.17 Hasil Uji Koefisien Determinasi	68
4.18 Hasil Uji Pengaruh Parsial (Uji T).....	78
4.19 Hasil Uji Simultan (Uji F)	79

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
2.1 Kerangka Penelitian	60
4.1 Hasil Uji Normalitas Menggunakan P-Plot.....	60
4.2 Hasil Uji Normalitas Menggunakan Grafik Histogram.....	61
4.3 Hasil Uji Heterokedastisitas	64

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
Lampiran 1. Biodata Penulis	79
Lampiran 2. Kuesioner Penelitian	82
Lampiran 3. Jawaban Responden	87
Lampiran 4. Hasil Uji Deskriptif Statistik.....	94
Lampiran 5. Hasil Uji Validitas	97
Lampiran 6. Hasil Uji Reliabilitas	102
Lampiran 7. Hasil Uji Asumsi Klasik.....	103
Lampiran 8. Hasil Uji Regresi Sederhana	105
Lampiran 9. Analisis Regresi Variabel Moderasi.....	106

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Setiap organisasi baik sektor publik maupun sektor swasta memerlukan sistem pengendalian manajemen yang dapat menjamin tercapainya tujuan organisasi secara efektif dan efisien. Salah satu elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen adalah penganggaran. Anggaran merupakan alat bantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya dan sumber dana yang dimiliki organisasi untuk mencapai tujuannya. Anggaran bukan hanya berfungsi sebagai rencana finansial mengenai biaya dan pendapatan dalam suatu pusat pertanggungjawaban, tetapi juga berfungsi sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja serta motivasi dalam suatu organisasi.

Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politis. Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang dipresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang (Mardiasmo, 2005:62).

Anggaran sektor publik menjadi instrumen kebijakan untuk mencapai tujuan organisasi. Hal tersebut terutama tercermin pada komposisi dan

besarnya anggaran yang secara langsung merefleksikan arah dan tujuan pelayanan masyarakat yang diharapkan. Agar fungsi perencanaan dan pengawasan dapat berjalan dengan baik, maka sistem anggaran serta pencatatan atas penerimaan dan pengeluaran harus dilakukan dengan cermat dan sistematis. Anggaran sektor publik menjadi penting karena anggaran sektor publik sebagai alat bagi organisasi untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Anggaran sektor publik diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tidak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran sektor publik juga diperlukan untuk menjadi instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada (Haryanto, dkk, 2007:85).

Pemerintah daerah di Indonesia membutuhkan anggaran sebagai kebutuhan strategis dalam penyelenggaraan pemerintahan. Perencanaan anggaran yang dilakukan oleh pemerintah daerah dilakukan untuk dapat mengetahui kemampuan pemerintah daerah dalam menyelenggarakan urusan pemerintahan. Hal inilah yang kemudian membuat anggaran menjadi instrumen terpenting dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah (Syahrir, 2017).

Kebijakan pemerintah Indonesia menempatkan daerah menjadi objek pembangunan dengan diterbitkannya UU Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, yang menjadi landasan yuridis pengembangan otonomi daerah di Indonesia.

Penyusunan Anggaran dilakukan dengan pendekatan kinerja yang menekankan pada konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja output. Pendekatan anggaran kinerja disusun untuk mencoba mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya

kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Pendekatan kinerja juga mengutamakan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pembuatan keputusan. Untuk mengimplementasikan hal-hal tersebut anggaran kinerja dilengkapi dengan teknik penganggaran analitis (Haryanto,dkk,2007:93).

Berbagai masalah perilaku akan muncul dalam proses penyusunan anggaran. Sekjen Forum Indonesia untuk Transparansi Anggaran (Fitra), Yenny Sucipto memaparkan bahwa korupsi bukan saja terjadi pada saat pelaksanaan anggaran, namun juga dalam proses perencanaan, bahkan pada tahap ini bisa dibilang lebih kental. Lebih lanjut mengatakan, dalam proses perencanaan anggaran terdapat 5 aspek yang mewarnai, yaitu *top down*, *bottom up*, partisipasi, teknokrasi, dan politik. Dan ketika bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, padahal bawahan memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran organisasi. Perkiraan bias tersebut dilakukan dengan melaporkan prospek penerimaan yang lebih rendah, dan prospek biaya yang lebih tinggi, sehingga target anggaran lebih mudah dicapai. Bias dalam penganggaran ini sering disebut dengan *budgetary slack* (senjangan anggaran).

Menurut Langevin dan Mendoza (2013) bahwa *budgetary slack* merupakan tindakan tidak etis yang dilakukan individu-individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran dengan memperbesar estimasi biaya dan memperkecil estimasi pendapatan. Kondisi tersebut memungkinkan bertujuan untuk memudahkan pencapaian target dan selanjutnya perilaku tersebut akan

memengaruhi kinerja individual. Menurut Tylor (2009) dalam Damayanti (2016) bahwa dengan adanya *slack* akan meningkatkan kemungkinan untuk “memainkan angka” saat membuat anggaran dan menghindari intervensi manajemen tingkat atas lebih lanjut, dan mengurangi risiko kehilangan sumber daya di masa depan. Dan seperti kita ketahui bersama bahwa, jumlah anggaran akan diminimalisir atau dikurangi jika anggaran tidak terserap.

Indikasi adanya kasus *budgetary slack* pada Kabupaten Bulukumba terjadi pada tahun 2014. Hal ini dapat dilihat dari laporan realisasi anggaran pada tahun tersebut. Laporan tersebut menunjukkan jumlah anggaran pendapatan sebesar 1,015 triliun, sedangkan realisasi anggaran pendapatan sebesar 1,025 triliun. Selisih penganggaran dan perealisasi. an pendapatan bertambah sebesar 10 miliar dengan persentase 100,99 persen. Untuk jumlah anggaran belanja sebesar 45,860 miliar, sedangkan realisasi anggaran belanja sebesar 39,798 miliar. Selisih penganggaran dan perealisasi. an belanja berkurang sebesar 6,062 miliar dengan persentase 86,78 persen. Pada tahun 2014 sampai tahun 2019 antara anggaran belanja dan realisasinya seringkali mengalami penurunan.¹

Diskusi tentang konsep kesenjangan anggaran telah banyak dilakukan dimana menunjukkan adanya dinamika ilmiah yang sebelumnya menganggap senjangan anggaran hanya terkait dengan masalah dan perilaku organisasi. Dan dalam perkembangannya, muncul aspek dimensi etika dan nilai-nilai individu dalam pembahasan tentang *budgetary slack*.

¹ Badan Pengelola Keuangan Daerah (Diolah).
<http://bpkd.bulukumbakab.go.id/lra/>. Diakses pada tanggal 23 Juli 2020, 16:05
WITA

Partisipasi anggaran merupakan salah satu faktor yang memiliki pengaruh pada *budgetary slack*. Ikhsan (2014) dalam Perdana (2017) mengatakan bahwa partisipasi merupakan proses yang menentukan keputusan antara dua bagian atau lebih pihak yang nantinya berdampak dimasa depan bagi para pembuatnya. Dengan sistem anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat meminimalisir permasalahan yang mungkin terjadi dari sistem anggaran tradisional serta tolak ukur yang digunakan yaitu kinerja.

Prinsip sistem anggaran berbasis kinerja adalah setiap rupiah yang keluar dari kas pemerintah daerah harus menunjukkan hasil pencapaian yang diperoleh. Anggaran berbasis kinerja menuntut aparatur pemerintah daerah untuk meningkatkan kinerja. Pencapaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran menyebabkan aparatur pemerintah daerah menciptakan *budgetary slack*.

Dalam setiap penyusunan anggaran daerah diharapkan adanya perencanaan berdasarkan pada etika agar dapat menghasilkan keputusan yang tepat dengan mempertimbangkan prinsip-prinsip maupun pilar karakter nilai etika. Apabila setiap aparat penyusun anggaran daerah memiliki karakter etika yang baik dan bertanggungjawab maka dapat mencegah terjadinya *budgetary slack*.

Penyusunan dan penetapan anggaran yang dilakukan oleh setiap pejabat publik yang diberi wewenang dalam menjalankan setiap tugas dan fungsinya harus dilandaskan pada etika yang baik. Etika yang dimiliki oleh setiap pejabat publik mampu memberikan tingkat kepercayaan masyarakat yang tinggi dan etika sebagai basis nilai kontrol sehingga dapat menghindari adanya penyelewengan kekuasaan.

Implementasi etika dalam sektor publik, menjadi penting karena beberapa alasan, baik filosofis maupun pragmatis. Dari aspek filosofis, sektor publik berbeda dengan sektor privat. Dalam sektor publik pentingnya nilai-nilai dan etika dalam kepemimpinan dan *governance* dalam pelayanan publik lebih ditekankan. Ini ditunjukkan bahwa kepemimpinan dan proses penyelenggaraan pemerintah dalam pelayanan publik tidak bisa sekadar berasal dari pengalaman di sektor swasta, karena adanya perbedaan baik dalam sifat dan ruang lingkup lingkungan maupun fungsi masing-masing sektor tersebut. Sektor publik berada pada lingkungan politik di mana pelayanan publik yang dilakukan oleh penyelenggara negara memerlukan pemeriksaan ulang terkait dengan etika publik (Sindane, 2011) dalam (Abas, 2017:16)

Penelitian tentang pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap munculnya kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) telah banyak dilakukan dimana menunjukkan hasil temuan yang berbeda-beda dengan berbagai faktor pendukung terjadinya senjangan anggaran seperti *budget emphasis*, *asimery information*, *commitment organisation*, pengalaman kerja sampai dengan pandangan dari perspektif gender, sedangkan penelitian tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan etika sebagai nilai individu seseorang dalam organisasi sektor publik masih sangat sedikit. Douglas & Wier (2000) menjelaskan bahwa dilema etika dalam fenomena senjangan anggaran dipenuhi oleh komponen moral yang meliputi pertimbangan tindakan seseorang terhadap orang lain. Dengan kata lain, individu dalam suatu organisasi akan berpedoman pada posisi etis tertentu dan cenderung berbeda dengan individu lainnya.

Perdana dan Yasa (2017) dalam penelitiannya pada SKPD Provinsi Bali menghasilkan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh positif pada *budgetary*

slack dimana semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran mampu menimbulkan *budgetary slack* yang tinggi pula. Dan etika mampu memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Seseorang beretika baik mampu merasa bahwa melakukan *budgetary slack* adalah perilaku yang tidak baik karena dapat merugikan organisasi ataupun orang lain.

Penelitian lainnya yakni Ardianti, Suardika, dan Suputra (2015) menghasilkan bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*. Sedangkan, Miyati (2014) dalam penelitiannya di SKPD Kulon Progo dan Asih (2016) pada SKPD Kabupaten Jembrana Provinsi Bali juga menunjukkan hasil bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack* dan pertimbangan etika tidak berpengaruh secara individual terhadap *budgetary slack*.

Berdasarkan uraian yang dikemukakan di atas maka penulis tertarik untuk meneliti mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan etika sebagai variabel moderasi. Peneliti memasukkan variabel moderasi untuk memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel dependen dan variabel independen. Dari beberapa penelitian sebelumnya variabel etika menunjukkan hasil yang paling tidak konsisten dalam memengaruhi atau tidak dalam variabel partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

Hasil penelitian yang berlawanan ini dapat disimpulkan bahwa dorongan pimpinan (atasan) dan individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan *budget slack* masih tetap belum dapat disimpulkan. Dalam penelitian ini diajukan variabel etika sebagai variabel moderasi terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dan *budget slack*.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, penulis merumuskan pokok masalah yang akan dikaji sebagai berikut:

1. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*?
2. Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack* dengan etika sebagai variabel moderasi?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka tujuan penelitian ini sebagai berikut:

1. Untuk menganalisis dan mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.
2. Untuk menganalisis dan mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan etika sebagai variabel moderasi.

1.4 Kegunaan Penelitian

1.4.1 Kegunaan Teoretis

1. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi pelengkap referensi mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan memperhatikan faktor individu yaitu etika.
2. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memperluas pengetahuan penganggaran terutama pada lingkungan Pemerintah Daerah.
3. Bagi civitas akademika, dapat menambah informasi dan bahan kajian dalam penelitian.

1.4.2 Kegunaan Praktis

1. Bagi Peneliti

Sebagai wahana untuk latihan dan studi banding antara teori yang diperoleh dalam perkuliahan dengan praktik yang sebenarnya diterapkan pada Pemerintah Daerah, sehingga dapat dijadikan bekal untuk memasuki dunia kerja. Selain itu, penelitian ini dapat menambah pengetahuan peneliti terutama mengenai “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Etika sebagai Variabel Moderasi”.

2. Bagi Pihak Satuan Kerja Perangkat Daerah.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran agar lebih mengerti dan memahami faktor-faktor yang mempengaruhi terjadinya *budgetary slack* sehingga tercipta efektivitas dan efisiensi dalam penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.

3. Bagi Universitas

Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan sumbangan bagi dunia pendidikan, khususnya Perguruan Tinggi. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan dan menjadi referensi untuk penelitian selanjutnya.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan skripsi ini menggunakan buku Pedoman Penulisan Skripsi yang diterbitkan oleh Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin. Adapun skripsi ini terdiri dari lima bab sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini berisi tentang latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, ruang lingkup penelitian, serta sistematika penulisan.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini berisi mengenai landasan teori yang melandasi penelitian dalam melakukan analisis terhadap permasalahan yang ada dan bahasan penelitian terdahulu.

BAB III METODE PENELITIAN

Bab ini berisi tentang pendekatan penelitian yang digunakan objek penelitian, metode pengumpulan data yang terdiri dari jenis dan sumber data prosedur pengumpulan data, serta teknik analisis yang digunakan dalam memecahkan permasalahan yang telah dirumuskan.

BAB IV HASIL PENELITIAN

Bab ini mencakup penjelasan mengenai hasil analisis data yang menjadi jawaban atas rumusan masalah yang telah dipaparkan sebelumnya.

BAB V PENUTUP

Bab ini memaparkan tentang kesimpulan hasil penelitian yang dilakukan dan saran-saran kepada pihak terkait serta keterbatasan penelitian yang telah dilakukan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori Atribusi (*Attribution Theory*)

Teori atribusi merupakan sebuah teori yang mempelajari perilaku seseorang dalam menginterpretasikan sebab atau alasan perilakunya (Lubis, 2011: 90). Teori Atribusi merupakan sebuah teori yang telah dikembangkan oleh Fritz Heider (1958). Teori ini menyatakan bahwa perilaku dari seseorang akan ditentukan oleh kekuatan internal yang meliputi kemampuan atau usaha serta kekuatan eksternal seperti kesulitan dalam pekerjaan. Menurut Fritz Heider dalam Ayuningtyas (2012), teori atribusi menjelaskan mengenai proses bagaimana menentukan penyebab dan motif tentang perilaku seseorang.

Teori atribusi dapat digunakan untuk menjelaskan bagaimana aparat penyusun anggaran dalam pemerintah daerah dalam menyusun anggaran dipengaruhi oleh dua faktor yaitu, faktor internal dan eksternal. Ketika aparat penyusun anggaran memandang bahwa faktor-faktor penentu berada dalam kendali individu (*internal force*), maka individu akan cenderung bertindak untuk secara optimal memengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan sebelumnya. Sebaliknya, ketika pandangannya adalah faktor pengendali tersebut berada di luar kendali organisasi (*exsternal force*), maka individu akan merasa tidak cukup kuat untuk memengaruhi organisasi dalam mencapai sasaran yang ingin dicapai.

Terdapat tiga peran-peran perilaku penentu atribusi dalam menentukan apakah penyebab perilaku secara internal atau eksternal yaitu perbedaan

(*distinctiveness*), konsensus (*consensus*), dan konsistensi (*consistency*). Masing-masing peran penentu atribusi tersebut dijelaskan dalam uraian dibawah ini:

1) Perbedaan (*distinctiveness*)

Perbedaan mengacu pada apakah seorang individu bertindak sama dalam berbagai keadaan. Apakah perilaku individu dalam suatu situasi tidak seperti apa yang dia perlihatkan pada situasi lain? Jika perilaku adalah tidak biasa pengamat mungkin membuat satu atribusi eksternal. Jika tindakan ini biasa, pengamat mungkin akan menilai seperti disebabkan oleh pertimbangan internal.

2) Konsensus (*consensus*)

Mempertimbangkan bagaimana perilaku seorang individu dibandingkan dengan individu lain pada situasi yang sama. Jika setiap orang yang dihadapkan pada situasi yang sama menanggapi situasi tersebut dengan cara yang sama, kita dapat mengatakan perilaku tersebut menunjukkan konsensus. Ketika konsensus tinggi, satu atribusi eksternal diberikan terhadap perilaku seseorang, namun jika perilaku seseorang berbeda dengan orang lain, anda akan menyimpulkan bahwa penyebab perilaku individu adalah internal.

3) Konsistensi (*consistency*)

Jika seorang individu yang melakukan tindakan dan diulangi sepanjang waktu, maka kebiasaan tindakan individu tersebut merupakan atribut penyebab internal.

Kaitan teori atribusi dalam penelitian ini adalah teori atribusi dapat menjelaskan mengenai karakter personal yang dimiliki oleh individu pada instansi pemerintah daerah. Karakter personal yang merupakan faktor internal yang berasal dari dalam diri seorang pegawai pemerintah daerah merupakan kendali

dari dirinya sendiri yang akan menentukan akan berperilaku etis ataukah tidak dalam melakukan setiap fungsi dan tugasnya.

Pejabat Pelaksana Anggaran akan dipengaruhi oleh kombinasi antara kekuatan internal yaitu keyakinan terhadap kemampuan yang dimiliki di dalam mencapai target anggaran, serta kekuatan eksternal yang meliputi kesulitan-kesulitan yang mungkin dialami di dalam mencapai target anggaran.

2.2 Teori Agensi (*Agency Theory*)

Agency Theory merupakan konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara *principals* dan *agents*. Menurut Anthony dan Govindarajan (2005:38), teori agensi adalah hubungan atau kontrak antara *principal* dan *agent*. Teori agensi memiliki asumsi bahwa tiap-tiap individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*.

Pihak *principals* adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak lain, yaitu *agents*, untuk melaksanakan semua kegiatan atas nama *principals* dalam kapasitasnya sebagai pengambil keputusan. Teori agensi merupakan teori yang mempelajari hubungan atau keterkaitan pihak-pihak yang memiliki hubungan fungsional dan struktural, yaitu antara prinsipal dan agen. Teori agensi berfokus pada orang atau individu yang ada di dalam organisasi dan bagaimana mereka berperilaku dan mencoba untuk menjelaskan perbedaan antara kepentingan agen dan prinsipal yang mungkin dapat menimbulkan sebuah konflik. Konflik ini dapat terjadi karena adanya kemungkinan agen bertindak tidak sesuai dengan kepentingan prinsipal karena terdapat perbedaan tujuan dari masing-masing pihak berdasarkan posisi dan kepentingannya. Agen sebagai bawahan memiliki

informasi yang lebih, sementara itu prinsipal sebagai atasan memiliki kekuasaan (Latifah, 2010:84).

Hubungan agensi timbul ketika satu atau lebih individu yang disebut sebagai prinsipal mempekerjakan individu lainnya yang kemudian disebut sebagai agen untuk bekerja atau melaksanakan apa yang diinginkan. Dalam penelitian ini, pendekatan *agency* akan digunakan untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi anggaran dalam *budgetary slack*.

Kaitan teori agensi dalam penelitian ini adalah dalam hubungan eksekutif-legislatif seperti yang disebutkan dalam dalam Undang-Undang tentang Pemerintahan Daerah terkait konteks pembuatan kebijakan oleh legislative adalah prinsipal yang mendelegasikan kewenangan kepada agen seperti pemerintah untuk membuat kebijakan. Hubungan keagenan di sini terjadi setelah agen membuat usulan kebijakan dan berakhir setelah usulan tersebut diterima atau ditolak. Eksekutif membuat anggaran APBD sesuai dengan Arah dan Kebijakan Umum dan prioritas anggaran, yang kemudian diserahkan kepada legislatif untuk dipelajari dan dibahas bersama-sama sebelum ditetapkan sebagai peraturan daerah (Perda). Dalam perspektif keagenan, hal ini merupakan bentuk kontrak (*Incomplete contract*) yang menjadi alat bagi legislative untuk mengawasi pelaksanaan anggaran oleh eksekutif (Arifah, 2012).

2.3 Partisipasi Anggaran

Menurut Halim (2002:41), keterlibatan masyarakat telah menjadi suatu kebutuhan dalam mewujudkan pemerintahan yang benar-benar berpihak kepada rakyat. Pemerintahan yang jauh dari rakyat akan mengarahkan kekuasaan pada bentuk yang absolut dan otoritarian.

Menurut Garrison dan Noreen (2000 :346) anggaran partisipatif atau *self-imposed budget* adalah anggaran yang dibuat dengan kerja sama dan partisipasi penuh dari manajer dari semua tingkatan dalam pembuatan estimasi anggaran. Partisipasi anggaran dapat dipandang sebagai suatu proses memberikan kesempatan kepada bawahan atau pelaksana anggaran untuk terlibat aktif dalam penyusunan anggaran. Hal ini dapat meningkatkan rasa kesatuan antar para manajer dalam semua tingkatan untuk meningkatkan kerja sama dalam mencapai anggaran yang telah disepakati bersama. Young (1985) juga mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai suatu proses dimana atasan memilih bentuk kontrak kompensasi dan bawahan diijinkan untuk memilih nilai spesifik setiap parameter dalam kontrak. Partisipasi anggaran adalah keterlibatan bawahan dalam proses penyusunan anggaran.

Milani (1975) karakteristik partisipasi anggaran meliputi: 1) Sejauh mana anggaran dipengaruhi oleh keterlibatan para manajer. 2) Alasan-alasan pihak manajer saat merevisi anggaran. 3) Keinginan memberikan pendapat atau usulan kepada pihak manajer tanpa diminta. 4) Sejauh mana manajer mempunyai pengaruh dalam anggaran akhir. 5) Pentingnya bawahan berkontribusi terhadap anggaran. 6) Seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran sedang disusun. Sehingga partisipasi anggaran merupakan suatu proses dimana setiap individu yang terlibat di dalam penyusunan anggaran memiliki pengaruh yang kemudian kinerjanya akan dievaluasi dan dinilai atas target yang dicapai.

Menurut Garrison dan Noreen (2000 :347) partisipasi anggaran mempunyai beberapa keunggulan yaitu:

1. Setiap orang pada semua tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak.
2. Orang yang berkaitan langsung dengan suatu aktivitas mempunyai kedudukan yang penting dalam pembuatan estimasi anggaran. Dengan demikian, estimasi anggaran yang dibuat cenderung lebih akurat.
3. Orang lebih cenderung berusaha untuk mencapai anggaran yang melibatkan orang tersebut dalam penyusunannya. Sebaliknya, orang kurang terdorong untuk mencapai anggaran yang dibuat dan diberikan oleh atasan tanpa melibatkan dirinya.
4. Suatu anggaran partisipasi mempunyai sistem kendali sendiri yang unik sehingga jika mereka tidak dapat mencapai anggaran maka yang harus mereka salahkan adalah diri mereka sendiri. Di sisi lain, jika anggaran dibuat dari atas maka mereka akan selalu berdalih bahwa anggarannya tidak masuk akal atau tidak realistis untuk diterapkan dan dicapai

2.4 Budgetary Slack

2.4.1 Definisi Budgetary Slack

Pembahasan mengenai *budgetary slack* telah banyak dilakukan oleh peneliti sebelumnya. *Budgetary Slack* adalah suatu tindakan yang dilakukan individu dengan meng-*underestimate* pendapatan dan meng-*overestimate* biaya pada saat penyusunan anggaran. *Budgetary Slack* telah banyak dipelajari dengan perspektif yang berbeda dalam akuntansi manajemen dan akuntansi perilaku.

Maiga (2005) menyatakan bahwa kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) didefinisikan sebagai akibat dari anggaran partisipatif yang menimbulkan *overstated expenses* yaitu beban yang sengaja dibiarkan, dan *understated revenues* yaitu pendapatan yang sengaja direndahkan ataupun *underestimated performance capabilities* yaitu kemampuan kinerja yang sengaja direndahkan. Definisi ini juga diperkuat Young (1985:831), "*budgetary slack is the amount by which subordinate understates his productive capability when given chance to select work standard against which his performance will be evaluated*". Artinya bahwa ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya, bawahan cenderung mengecilkan kapabilitas produktifnya.

Anggaran diharapkan menjadi kerangka kerja untuk menentukan prestasi dan kinerja karyawan. Lebih luas lagi anggaran dapat mencerminkan kesuksesan karyawan pada tugas yang diberikan kepadanya. Oleh karena itu, anggaran dapat menjadi suatu pertimbangan, melalui perbandingan antara prestasi yang sebenarnya atau yang telah ditetapkan dalam anggaran (Suartana, 2010:138).

Slack anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan. Manajer menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya yang lebih tinggi. Yang tahu *slack* atau tidak adalah si pembuat anggaran (Suartana, 2010:138).

Karyawan merasakan tekanan dari anggaran yang ketat, kegelisahan dari laporan kinerja yang buruk, dan kegembiraan atau puas karena memenuhi anggaran. Kinerja dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran, meskipun pada organisasi sektor publik misalnya pemerintah efisiensi mempunyai makna yang berbeda dibandingkan sektor

korporat. Pada organisasi pemerintahan penyerapan anggaran yang tinggi justru baik, asalkan sasarannya benar (efektivitas). Penyerapan anggaran akan mendongkrak ekonomi (Suartana, 2010:139).

2.4.2 Faktor-faktor yang Memengaruhi *Budgetary Slack*

1) Faktor Internal

Salah satu faktor yang diteliti dan dianggap memiliki pengaruh terhadap *budgetary slack* adalah faktor individual seperti etika atau moral. Etika merupakan nilai, norma yang dianut individu memandang suatu permasalahan sebagai sesuatu yang baik atau tidak baik, jujur atau tidak jujur (Yuhertiana, 2005).

Dari sudut pandang etika, *budgetary slack* sebagai sesuatu yang positif (*etis*) atau negative (*non-etis*). Apabila individu menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang tidak etis, maka semakin rendah kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Begitu pula sebaliknya, apabila individu menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang etis maka semakin tinggi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*.

2) Faktor Eksternal

Budgetary slack tidak hanya dipengaruhi oleh faktor internal tetapi juga faktor eksternal. Faktor eksternal yang banyak diteliti dan dianggap memiliki pengaruh yang signifikan pada *budgetary slack* adalah partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran merupakan keterlibatan bawahan dalam proses penyusunan anggaran.

2.5 Anggaran Sektor Publik

Menurut Haryanto, Sahmuddin, dan Arifuddin (2007:86) anggaran berasal dari kata *budget* (Inggris), sebelumnya dari kata *bougette* (Perancis) yang berarti “sebuah tas kecil”. Anggaran dalam arti luas meliputi jangka waktu anggaran direncanakan, dilaksanakan, dan dipertanggungjawabkan. Anggaran dalam waktu sempit meliputi rencana penerimaan dan pengeluaran dalam satu tahun saja. Penganggaran (*budgeting*) merupakan aktivitas mengalokasikan sumber daya keuangan yang terbatas untuk pembiayaan belanja organisasi yang cenderung tidak terbatas.

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metoda untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi (Mardiasmo, 2005:61).

Dari pengertian di atas anggaran merupakan kumpulan rencana kerja yang berisi program-program kerja yang akan direalisasikan di masa yang akan datang dan diukur dalam satuan moneter untuk jangka waktu satu periode atau satu tahun.

Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang dipresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan

datang. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang (Mardiasmo, 2005:62).

Menurut Mardiasmo (2005:63) anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan, yaitu:

- 1) Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
- 2) Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya (*scarcity of resources*) pilihan (*choice*) dan *trade offs*.
- 3) Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggungjawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga yang ada.

2.5.1 Prinsip-prinsip Anggaran sektor Publik

Ada beberapa prinsip dasar anggaran sektor publik menurut Hariyanto,dkk (2007:86) , yaitu:

- 1) Otorisasi oleh legislatif

Anggaran sektor publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif terlebih dahulu sebelum eksekutif dapat melaksanakan anggaran tersebut.

- 2) Komprehensif

Anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu, adanya dana *non budgetair* pada dasarnya menyalahi prinsip anggaran yang bersifat komprehensif.

3) Keutuhan anggaran

Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (*general fund*).

4) *Nondiscretionary Appropriation*

Jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien, dan efektif.

5) Periodik

Anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan maupun multitalunan.

6) Akurat

Estimasi anggaran seharusnya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (*hidden reserve*) yang dapat dijadikan sebagai kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya *underestimate* pendapatan dan *overestimate* pengeluaran.

7) Jelas

Anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat, dan tidak membingungkan.

8) Diketahui publik

Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

2.5.2 Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik

Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik menurut Hariyanto, Sahmuddin dan Arifuddin (2007:107-110) dikelompokkan menjadi tujuh tahap yaitu:

1) Penyusunan Kebijakan Umum APBD (KUA)

Kepala Daerah menyampaikan rancangan KUA kepada DPRD untuk dibahas oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) bersama Panitia Anggaran DPRD dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD tahun anggaran berikutnya.

2) Penyusunan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS)

Berdasarkan KUA yang telah disepakati, Kepala Daerah menyampaikan rancangan PPAS kepada DPRD untuk dibahas oleh TAPD bersama Panitia Anggaran DPRD.

3) Penyusunan dan penyampaian surat edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA-SKPD
Penyusunan RKA-SKPD didasarkan pada program dan kegiatan serta pagu anggaran definitif yang tercantum dalam Nota Kesepakatan PPA antara Kepala Daerah dengan Pimpinan DPRD.

4) Penyusunan rancangan peraturan daerah tentang APBD dan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD

Rancangan APBD yang disusun, merupakan agregasi dari usulan-usulan yang telah disusun dan diajukan oleh organisasi pemerintah daerah maupun Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dalam lingkup pemerintah daerah yang dituangkan dalam masing-masing Rencana Kegiatan dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA-SKPD). Usulan-usulan yang dimaksud merupakan jumlah anggaran pendapatan, belanja setiap program, dan kegiatan serta pembiayaan yang hendak direalisasikan dalam satu tahun anggaran.

5) Penyampaian dan pembahasan rancangan peraturan daerah tentang APBD dan Peraturan Kepala Daerah tentang penjabaran APBD

6) Evaluasi APBD

Evaluasi APBD bertujuan untuk tercapainya keserasian antara kebijakan daerah dan kebijakan nasional, keserasian antara kepentingan publik dan kepentingan aparatur serta untuk meneliti sejauh mana APBD tidak bertentangan dengan kepentingan umum, peraturan yang lebih tinggi dan peraturan daerah lainnya yang berlaku di daerah bersangkutan.

7) Penetapan peraturan daerah tentang APBD dan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD

2.6 Etika

Etika berasal dari kata Yunani *ethos* (bentuk tunggal) yang berarti: tempat tinggal, padang rumput, kandang, kebiasaan, adat, watak, perasaan, sikap, cara berpikir. Bentuk jamaknya adalah *ta etha* berarti adat istiadat. Dalam hal ini, kata etika sama pengertiannya dengan moral. Moral berasal dari kata Latin: *mos* (bentuk tunggal), atau *mores* (bentuk jamak) yang berarti adat istiadat, kebiasaan, kelakuan, watak, tabiat, akhlak, cara hidup (Kanter,2001) dalam Agoes dan Ardana (2009:26).

Istilah lain dari etika adalah *susila*. *Su* artinya baik, dan *silo* artinya kebiasaan atau tingkah laku. Jadi susila berarti kebiasaan atau tingkah laku perbuatan manusia yang baik. Etika sebagai ilmu disebut tata susila, yang mempelajari tata nilai, tentang baik dan buruknya suatu perbuatan, apa yang harus dikerjakan atau dihindari sehingga tercipta hubungan yang baik di antara sesama manusia (Suhardana, 2006) dalam Agoes dan Ardana (2009:26).

Dari uraian di atas, dapat diketahui bahwa ternyata etika mempunyai banyak arti. Namun demikian, menurut Agoes dan Ardana (2009:27) setidaknya arti etika dapat dilihat sebagai hal berikut:

- a. Etika sebagai praksis, sama dengan moral dan moralitas yang berarti adat istiadat, kebiasaan, nilai-nilai dan norma-norma yang berlaku dalam kelompok dan masyarakat.
- b. Etika sebagai ilmu atau tata susila adalah pemikiran/penilaian moral. Etika sebagai pemikiran moral bisa saja mencapai taraf ilmiah bila proses penalaran terhadap moralitas tersebut bersifat kritis, metodis, dan sistematis. Dalam taraf ini ilmu etika dapat saja mencoba merumuskan suatu teori, konsep, asas, atau prinsip-prinsip tentang perilaku manusia yang dianggap baik atau tidak baik, mengapa perilaku tersebut dianggap baik atau tidak baik, mengapa menjadi baik itu sangat bermanfaat dan sebagainya.

Etika didasarkan pada keseluruhan konsep dari kewajaran, keadilan dan kebenaran. Etika digunakan sebagai dasar untuk menentang praktik bisnis yang tidak etis. Oleh karena itu, etika dapat digunakan sebagai indikator untuk melihat bagaimana manajer membuat penilaian yang etis (*ethical judgement*) ketika berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Manajer yang beretika memandang *budgetary slack* sebagai sesuatu yang salah akan cenderung mengurangi *budgetary slack* pada saat penyusunan anggaran. Sebaliknya, manajer dengan tingkat etika yang rendah dan menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang benar akan cenderung menciptakan bahkan menambah *budgetary slack* pada saat penyusunan anggaran (Melina,2017).

Dalam sektor publik dibutuhkan etika untuk setiap perumusan kebijakan dan perumusan anggaran. Menurut Joko Widodo (2001) dalam Miyati (2014), etika sektor publik didefinisikan sebagai pedoman, referensi, petunjuk tentang

apa yang harus dilakukan oleh aparatur pemerintah dalam menjalankan kebijakan-kebijakan publik, dan dapat digunakan sebagai standar penilaian apakah perilaku aparatur pemerintah dalam menjalankan kebijakan-kebijakan publik dapat dikatakan baik atau buruk.

Menurut Abas (2017:15) terdapat relasi yang kuat antara etika dengan tata kelola pemerintahan yang memberi empati (*governance ethics*) dan penyelenggaraan tata kelola pemerintahan (*governance*) yang produktif. Lebih lanjut mengatakan bahwa penyelenggaraan negara telah menghadapi tantangan adanya krisis kepercayaan publik, karena buruknya kinerja penyelenggaraan negara. Buruknya kinerja penyelenggaraan negara adalah lebih disebabkan karena etika jauh dari ruang publik. Etika tidak menjadi basis nilai kontrol bagi kekuasaan itu sendiri. Padahal kekuasaan tanpa etika akan melahirkan apa yang disebut sebagai "*Abuse of Power*" baik di level eksekutif maupun legislatif.

Etika publik diperlukan dalam rangka membangun etika tidak hanya di lingkungan birokrasi pemerintah (eksekutif) melainkan juga lembaga politik, maupun lembaga negara lainnya. Hal ini penting mengingat praktik atau perilaku pelanggaran etika publik seperti halnya korupsi dapat terjadi disemua level pemerintahan saat ini (Abas, 2017:27).

Menurut Joko Widodo (2001) dalam Miyati (2014), nilai etika sektor publik yang dapat digunakan sebagai acuan, referensi, penuntun, bagi aparatur pemerintah dalam menjalankan tugas dan kewenangannya antara lain:

- 1) Nilai Efisiensi. Nilai efisiensi lebih mengarah pada penggunaan sumber dana dan daya yang dimiliki secara tepat, tidak boros, dan dapat dipertanggungjawabkan.

- 2) Nilai Membedakan Milik Pribadi dengan Milik Kantor. Nilai yang mengarahkan aparaturnya pemerintah dalam membedakan mana milik kantor dan mana milik pribadi.
- 3) Nilai Impersonal. Nilai impersonal lebih menonjolkan unsur “rasio” daripada unsur “perasaan” dalam menjalankan tugas dan tanggungjawabnya sesuai dengan peraturan yang ada dalam organisasi.
- 4) Nilai *Merytal System*. Nilai *Merytal System* berkaitan dengan sistem penarikan atau promosi pegawai yang tidak didasarkan pada hubungan kekerabatan, patrimonial (anak, keponakan, famili, alumni, daerah, golongan, dan lain-lain), akan tetapi didasarkan pada pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), kemampuan (*capable*), dan pengalaman (*experience*) yang dimiliki oleh orang yang bersangkutan.
- 5) Nilai Responsibel (*Responsible*). Nilai responsibel menunjukkan seberapa jauh proses pemberian pelayanan publik itu dilakukan sesuai dengan prinsip-prinsip atau ketentuan-ketentuan administrasi dan organisasi yang benar dan telah ditetapkan.
- 6) Nilai Akuntabilitas (*Accountability*). Nilai akuntabilitas menunjukkan seberapa besar proses penyelenggaraan pelayanan sesuai dengan kepentingan *stakeholders* dan norma-norma yang berkembang dalam masyarakat.
- 7) Nilai Responsivitas. Nilai responsivitas berkaitan dengan daya tanggap yang tinggi terhadap apa yang menjadi permasalahan, kebutuhan, keluhan, dan aspirasi publik.

2.7 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu digunakan sebagai penunjang bagi penelitian ini. Tabel berikut memuat penjelasan terkait penelitian-penelitian terdahulu yang relevan dengan penelitian saat ini.

Tabel 2.1

Penelitian Terdahulu

No.	Nama Peneliti/ Tahun	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Ali Maskun (2009)	Analisis Faktor Etika, Budaya Organisasi, Tekanan Sosial, Dan Kapasitas Individu Terhadap <i>Budgetary Slack</i> (Senjangan Anggaran) (Kajian Perilaku Eksekutif dalam Proses Penyusunan Anggaran Di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur)	Variabel Independen (X): 1. Etika 2. Budaya Organisasi 3. Tekanan Sosial 4. Kapasitas Individu Variabel Dependen (Y): <i>Budgetary Slack</i> (Senjangan Anggaran)	Hasil penelitian ini memberikan simpulan bahwa etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> , budaya birokrasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> , tekanan sosial berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> , dan kapasitas individu tidak berpengaruh terhadap <i>budgetary slack</i> eksekutif pembuat anggaran.
2.	Nila Aprila dan Selvi Hidayani (2012)	<i>The Effect of Budgetary Participation, Asymetry Information, Budget Emphasis</i>	Variabel Independen (X): 1. <i>Budgetary Participation</i> 2. <i>Asymetry Information</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, informasi asimetri, dan tekanan anggaran berpengaruh positif

		<i>and Comitment Organization to Budgetary Slack at SKPD Governmental of Bengkulu City.</i>	3. <i>Budget Emphasis</i> 4. <i>Comitment Organization</i> Variabel Dependen (Y): <i>Budgetary Slack</i>	terhadap <i>budgetary slack</i> , sedangkan komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap <i>budgetary slack</i> .
3.	Nyoman Andika Triadhi (2014)	Pengaruh Preferensi Resiko, Etika dan Partisipasi Penyusunan Anggaran pada Senjangan Anggaran Pendapatan di Pemerintah Provinsi Bali.	Variabel Independen (X): 1. Preferensi Resiko 2. Etika 3. Partisipasi Penyusunan Anggaran Variabel Dependen (X): Senjangan Anggaran Pendapatan	Hasil penelitian menunjukkan bahwa preferensi risiko dan etika memiliki pengaruh negatif pada penyusunan pendapatan di Pemerintah Provinsi Bali, sedangkan partisipasi penyusunan anggaran memiliki pengaruh positif pada penyusunan anggaran pendapatan di Pemerintah Provinsi Bali.
4.	Tenriwaru (2015)	Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, dan Penekanan Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran Pemerintah Kabupaten Wajo	Variabel Independen (X): 1. Partisipasi Anggaran 2. Asimetri Informasi 3. Penekanan Anggaran Variabel Dependen (Y): Kesenjangan Anggaran	Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, asimetri informasi dan penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran (<i>budgetary slack</i>)

5.	Putu Novia Hapsari Ardianti, I Made Sadha Suardikha, dan I.D.G. Dharma Suputra (2015)	Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada <i>Budgetary Slack</i> dengan Asimetri Informasi, <i>Self Esteem</i> , <i>Locus of Control</i> dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi	Variabel Independen (X): Penganggaran Partisipatif Variabel Dependen (Y): <i>Budgetary Slack</i> Variabel Moderasi: 1. Asimetri Informasi 2. <i>Self Esteem</i> 3. <i>Locus of Control</i> 4. Kapasitas Individu	Hasil yang diperoleh adalah variabel penganggaran partisipatif berpengaruh positif pada <i>budgetary slack</i> . Variabel <i>self esteem</i> dan <i>locus of control</i> memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif pada <i>budgetary slack</i> , sedangkan variabel asimetri informasi tidak mampu memperkuat pengaruh penganggaran partisipatif pada <i>budgetary slack</i> dan kapasitas individu tidak mampu memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif terhadap <i>budgetary slack</i> .
6.	Miyati dan Ngadirin Setiawan (2016)	Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan Pertimbangan Etika sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris SKPD Kulon Progo)	Variabel Independen (X): Partisipasi Anggaran Variabel Dependen (Y): <i>Budgetary Slack</i> Variabel Moderasi: Pertimbangan Etika	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> . Interaksi antara partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika tidak berpengaruh secara individual terhadap <i>budgetary slack</i> , dan pertimbangan etika bukan

				merupakan variabel moderating.
7.	Ni Putu Yuni Asih, Ida Bagus Putra Astika, dan I.G.A. Made Asri Dwija Putri (2016)	Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan Etika, Budaya Organisasi, <i>Opportunistic Behaviour</i> dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Pemoderasi	Variabel Independen (X):Partisipasi Penganggaran Variabel Dependen (Y): <i>Budgetary Slack</i>	Variabel etika tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada <i>budgetary slack</i> , variabel budaya organisasi tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada <i>budgetary slack</i> , variabel <i>opportunistic behaviour</i> tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada <i>budgetary slack</i> . variabel ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif dan memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada <i>budgetary slack</i> . BKetidakpastian lingkungan berpengaruh positif dan memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada <i>budgetary slack</i> .

8.	Anggia Dini Syahrir (2017)	Pengaruh Penganggaran Partisipatif terhadap <i>Budget Slack</i> dengan Sikap sebagai Variabel Moderatin	Variabel Independen (X): Penganggaran Partisipatif Variabel Dependen (Y): <i>Budget Slack</i> Variabel Moderasi: Sikap	Hasil Penelitian menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif berpengaruh negative signifikan terhadap <i>Budgetary Slack</i> dan sikap berpengaruh terhadap partisipasi penganggaran terhadap <i>Budgetary Slack</i> .
9.	Kadek Wisnu Perdana dan Gerianta Wirawan Yasa (2017)	Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan Komitmen Organisasi dan Etika sebagai Variabel Moderasi	Variabel Independen (X): Partisipasi Penyusunan Anggaran Variabel Dependen (Y): <i>Budgetary Slack</i> Variabel Moderasi: Komitmen Organisasi dan Etika	Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap <i>Budgetary Slack</i> dan komitmen organisasi dan etika mampu memoderasi dan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap <i>Budgetary Slack</i> .
10.	Melina Yosephine Sihombing dan Abdul Rahman (2017)	Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan Pertimbangan Etika sebagai Variabel Moderasi Studi Kasus pada	Variabel Independen (X): Anggaran Partisipatif Variabel Dependen (Y): <i>Budgetary Slack</i> Variabel Moderasi: Pertimbangan	Hasil penelitian menunjukkan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap <i>Budgetary Slack</i> dan pertimbangan etika mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap

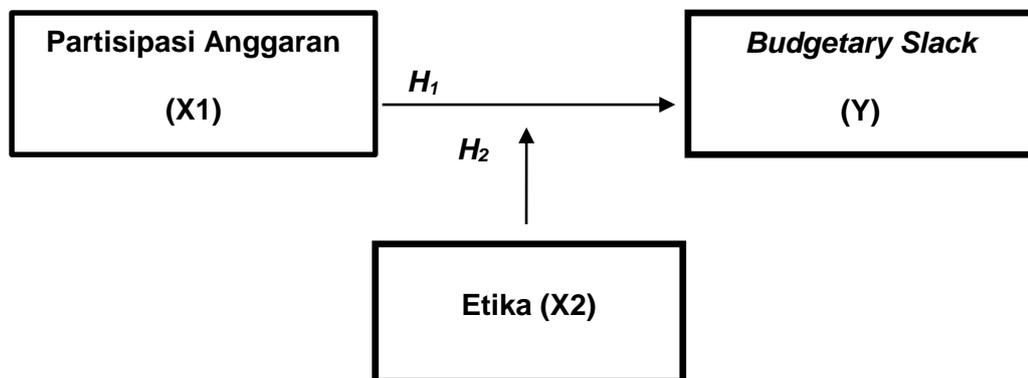
		PT PLN (Persero) Distribusi Jawa Tengah & D.I Yogyakarta	Etika	<i>Budgetary Slack.</i>
--	--	---	-------	-------------------------

Sumber: Diolah oleh Peneliti, 2020

2.8 Kerangka Pemikiran

Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran



Sumber: Diolah oleh Peneliti, 2020

Penelitian ini menggunakan kerangka penelitian yang menggambarkan antar variabel yang diuji. Berikut adalah gambaran kerangka konseptual pada penelitian ini yang terdiri atas variabel independen yakni partisipasi anggaran dan variabel dependen yakni *budgetary slack* dan variabel moderasi yakni etika.

Dari kerangka pemikiran di atas menggambarkan bahwa dengan partisipasi anggaran maka *budgetary slack* akan meningkat dan bila dipadukan dengan etika sebagai variabel moderasi akan mampu memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

2.9 Hipotesis Penelitian

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan dan belum didasarkan pada fakta-fakta yang empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data (Sugiyono,2013:99).

2.9.1 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*.

Penganggaran partisipatif sering dihubungkan dengan *budgetary slack*. Anggaran partisipatif merupakan proses kerja sama antara manajer tingkat bawah selaku agen dan manajer tingkat atas selaku prinsipal dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan penganggaran daerah. Beberapa penelitian terdahulu yang menguji pengaruh penganggaran partisipatif terhadap *budget slack* masih menunjukkan hasil yang beragam. Young (1985) dan Lukka (1988), telah menguji secara empiris bahwa penganggaran partisipatif memiliki pengaruh positif dan dapat meningkatkan terjadinya *budget slack*, karena individu-individu berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran tersebut (Syahrir, 2017).

Ada beberapa alasan terjadinya senjangan anggaran, yaitu yang pertama *budgetary slack* akan membuat kinerja seolah terlihat lebih baik di mata atasan jika mereka bisa mencapai sesuai tujuan anggaran. Kedua, *budgetary slack* sering digunakan untuk mengatasi ketidakpastian memprediksi masa yang akan datang, dan ketiga pengalokasian sumber daya akan dilaksanakan berdasarkan proyeksi anggaran biaya, sehingga senjangan membuat fleksibel.

Di dalam penyusunan anggaran keterlibatan bawahan sangat diperlukan, berdasarkan *Agency Theory* bawahan akan membuat target anggaran yang lebih mudah dicapai, dengan cara membuat target anggaran yang rendah pada sisi pendapatan dan mengajukan biaya yang lebih.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Nyoman Andika Triadhi (2014) menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran pendapatan di Pemerintah Provinsi Bali. Apabila bawahan diberikan kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran membuat manajer bawahan akan berperilaku disfungsional. Karena dengan dasar bahwa anggaran digunakan sebagai dasar penilaian kinerja mereka.

Beberapa penelitian lain yang mengatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack* diantaranya penelitian Tenriwaru (2015) yang menunjukkan bahwa semakin besar partisipasi anggaran oleh bawahan maka akan menimbulkan *budgetary slack* yang semakin besar pula. Penelitian lainnya yakni Melina Yosephine dan Abdul Rahman (2017) yang menunjukkan jika anggaran partisipatif naik, maka *budgetary slack* juga akan naik, dan jika anggaran partisipatif turun, maka *budgetary slack* juga akan turun. Penciptaan *slack* dalam anggaran akan menyebabkan kemungkinan manajer tingkat bawah memperoleh sumber daya yang melebihi anggaran yang sebenarnya sehingga terjadi ketidakefisienan dalam organisasi. Anggaran partisipatif dengan kondisi dimana bawahan berperilaku "*opportunistic*" akan mendorong bawahan menciptakan *slack* pada anggaran.

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

***H₁*: Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*.**

2.9.2 Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Etika sebagai Variabel Moderasi

Budgetary slack seringkali dipandang sebagai tindakan yang tidak jujur. Dalam lingkungan sektor publik baik eksekutif maupun legislatif terjadinya *budgetary slack* dalam penyusunan anggaran dipandang tidak etis dan menyalahi aturan etika.

Berdasarkan teori etika, *budgetary slack* dianggap sebagai suatu perilaku yang disfungsional, tidak jujur, dan bahkan tidak beretika (*nonetic*) karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya yang dapat menyebabkan ketidakefisienan organisasi. Penciptaan *slack* tidaklah sejalan dengan kewajiban yang berbasis norma dan kebajikan sebagaimana halnya dilakukan seorang manajer profesional sehingga penciptaan *slack* dipandang sebagai dilema etis – suatu keadaan sulit dalam memutuskan sesuatu yang layak dan pantas. Manajer yang beretika memandang *budgetary slack* sebagai sesuatu yang salah akan cenderung mengurangi *budgetary slack* pada saat penyusunan anggaran (Melina, 2017).

Apabila individu menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang tidak etis, maka semakin rendah kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Begitu pula sebaliknya, apabila individu menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang etis maka semakin tinggi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Hal itu sejalan dengan pemikiran Douglas & Wier (2000) dalam Miyati (2016).

Pada penelitian yang dilakukan oleh Nyoman (2014) menunjukkan bahwa etika berpengaruh terhadap senjangan anggaran pendapatan di Pemerintah Provinsi Bali. Hasil ini sesuai dengan teori dari Blocher dkk (2002) yang menyatakan bahwa etika diperlukan untuk mendorong yang bertanggungjawab atas penyusunan dan pelaksanaan anggaran guna mencapai tujuan organisasi.

Penelitian lain juga dilakukan oleh Melina dan Abdul (2017) yang menunjukkan bahwa anggaran partisipatif dengan pertimbangan etika berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. Hasil ini menunjukkan bahwa pertimbangan etika merupakan variabel moderasi. Partisipasi anggaran oleh manajer dengan pertimbangan etika akan mengurangi perilaku manajer dalam menciptakan slack pada anggaran. Ali Maskun (2009) dalam penelitiannya terkait perilaku eksekutif dalam proses penyusunan anggaran di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur menghasilkan etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack* dan penelitian yang juga dilakukan oleh Kadek Wisnu Perdana dan Gerianta Wirawan yang menghasilkan kesimpulan yang sama bahwa etika mampu memoderasi dan berperan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*.

Argumen yang diajukan adalah etika yang tinggi yang dimiliki oleh para pembuat anggaran mampu untuk memperkecil terjadinya *budgetary slack* sebab dasar etika memperlihatkan bahwa *budgetary slack* adalah tindakan yang tidak etis.

H₂: Etika memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap budgetary slack.