

ANALISIS PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP PEMANFAATAN BUDGETARY SLACK KOTA LHOKSEUMAWE DENGAN PERTIMBANGAN ETIKA SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Nanda Ameliany

Program Studi Administrasi Bisnis
Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik
Universitas Malikussaleh
Email: *nanda.ameliany@unimal.ac.id*

ABSTRACT

The purpose of this study is to provide empirical evidence of the effect of budgetary participation on budgetary slack with ethical considerations as a moderating variable. The population in this study were Echelon III and IV officials at the SKPD Lhoksemawe City. The sampling technique in this study used the convenience sampling method. The analytical tool used is simple linear regression and the absolute difference value test. The results show that: In hypothesis one, the coefficient of budget participation is 0.585 with a significance level of 0.000 (< 0.05), this indicates that budgetary participation has a positive and significant effect on Budgetary Slack. And in hypothesis 2 the coefficient value of the absolute difference value of budgetary participation with ethical considerations is -0,430 with a significance level of 0.504 (> 0.05), it shows that the interaction between budget participation and ethical considerations does not individually affect budgetary slack, and ethical considerations are not is a moderating variable.

Keywords: *Budgetary Slack, participation, moderating variable, lhokseumawe*

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah memberikan bukti empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap budgetary slack dengan pertimbangan etika sebagai variabel moderasi. Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat Eselon III dan IV pada SKPD Kota Lhoksemawe. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *Convenience Sampling*. Alat analisis yang digunakan adalah regresi linear sederhana dan uji nilai selisih mutlak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa: Pada hipotesis satu, nilai koefisien partisipasi anggaran sebesar 0,585 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 ($< 0,05$) maka hal ini menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Budgetary Slack*. Dan pada hipotesis 2 nilai koefisien dari nilai selisih mutlak partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika sebesar -0,430 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,504 ($> 0,05$) maka menunjukkan Interaksi antara partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika tidak berpengaruh secara individual terhadap *budgetary slack*, dan pertimbangan etika bukan merupakan variabel moderating

Kata Kunci: *Budgetary Slack, partisipasi, variabel moderating, lhokseumawe*

A. PENDAHULUAN

Anggaran sektor publik merupakan suatu instrumen perencanaan, pengendalian dan akuntabilitas publik yang ditandai adanya penentuan visi misi, tujuan, sasaran, dan target organisasi publik serta adanya penetapan indikator kinerja sebagai ukuran kuantitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu tujuan yang telah ditetapkan. Pelayanan publik merupakan suatu proses kinerja organisasi birokrasi. Sehingga, penganggaran sektor publik merupakan aktivitas yang meliputi perencanaan, ratifikasi, implementasi dan pertanggungjawaban dalam organisasi sektor publik untuk meningkatkan kinerja organisasi birokrasi dan keberhasilannya tergantung pada kerjasama dalam sistem tersebut. Pemberlakuan otonomi daerah berdasarkan UU No. 12 Tahun 2008, manajemen keuangan daerah pemerintah Kota Lhokseumawe mengalami perubahan sistem anggaran dari model tradisional (*traditional budget system*) menjadi model anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*).

Sistem anggaran tradisional bersifat tersentralisasi yaitu penyusunan anggaran yang dilakukan secara terpusat, tidak adanya tolok ukur penilaian kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik ditambah dengan informasi yang tidak memadai menyebabkan lemahnya perencanaan anggaran. Sebagai akibatnya akan memunculkan *budget padding* atau *budgetary slack*. Sedangkan, penerapan sistem anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat meminimalisir kelemahan dari sistem anggaran tradisional dan menggunakan kinerja sebagai tolok ukur. Sistem anggaran berbasis kinerja merupakan standar biaya suatu program atau kegiatan sehingga alokasi anggaran menjadi lebih rasional yang dapat meminimalisir kesepakatan antara eksekutif dan legislatif untuk melonggarkan

alokasi anggaran pada tiap-tiap unit kerja sehingga anggaran tersebut tidak efisien. Anggaran daerah disusun eksekutif sebagai agen dan disahkan oleh legislatif sebagai prinsipal.

Namun, penilain kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong agen untuk melakukan *budgetary slack*. *Budgetary slack* sering terjadi pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah, karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004).

Menurut Indrawati Yuhertiana (2009), *budgetary slack* adalah kecenderungan berperilaku tidak produktif dengan melebihi biaya saat seorang pegawai mengajukan anggaran belanja. Selain itu, Young (1985) juga berpendapat bahwa *budgetary slack* sebagai suatu tindakan dimana agen melebihi kemampuan produktif dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi ketika diberi kesempatan untuk memilih standar kerja sehingga dapat meningkatkan kinerjanya.

Dalam setiap penyusunan anggaran Pemerintah Daerah diperlukan suatu pertimbangan etika yang 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 maka dapat mencegah terjadinya *Budgetary Slack*. Hal ini didukung oleh penelitian Syamsuri Rahim, dkk (2013) yang menyatakan bahwa perempuan memiliki pertimbangan etika dan penalaran moral yang lebih kuat daripada laki-laki sehingga dapat mengurangi terjadinya *Budgetary Slack*.

B. PEMBAHASAN

1. *Budgetary Slack*

Budgetary Slack telah banyak dipelajari dengan perspektif yang berbeda dalam akuntansi manajemen dan akuntansi perilaku. Menurut Arfan Ikhsan Lubis (2011:241) mendefinisikan *budgetary slack* sebagai selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan secara efisien dan jumlah sumber daya yang lebih besar untuk menyelesaikan suatu tugas tersebut. Dalam proses partisipasi anggaran, *budgetary slack* merupakan ketidaksesuaian antara penggunaan dana yang lebih besar dari anggaran yang telah direncanakan sebelumnya. Dengan tingginya *budgetary slack* akan mengakibatkan dua kemungkinan yaitu penambahan dana di luar rencana anggaran semula atau tetap sesuai dengan rencana anggaran dana yang ditetapkan tetapi menurunkan kinerja pelaksana anggaran. Adapun faktor-Faktor Yang Mempengaruhi *Budgetary Slack* :

a. 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 (Indrawati Yuhertiana, 2005). Dari sudut pandang etika, *budgetary slack* sebagai sesuatu yang positif (*etis*) atau negatif (*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*. Hal itu sejalan dengan pemikiran Douglas & Wier (2000) dalam

Indrawati Yuhertiana (2005) bahwa *budgetary slack can also be viewed as an ethical issue*.

b. 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. Sebagian besar penelitian yang dilakukan pada sektor swasta mendukung hipotesis bahwa partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran akan menghasilkan *budgetary slack* seperti penelitian Young (1985), Arfan Ikhsan dan La Ane (2007), Falikhatun (2007), Andi Kartika (2010), dan Karsam (2013). Pada sektor publik, penelitian Nila Aprila dan Selvi Hidayani (2012) juga menunjukkan bahwa partisipasi anggaran akan menciptakan *budgetary slack*. Namun, terdapat penelitian yang tidak mendukung temuan tersebut, seperti penelitian Siti Pratiwi Husain menyatakan bahwa ketika para pimpinan SKPD level bawah diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

2. Anggaran Sektor Publik

National Committee on Governmental Accounting (NCGA), saat ini *Governmental Accounting Standards Board (GASB)* mendefinisikan anggaran sebagai rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu (Indra Bastian, 2001:79). Menurut Mardiasmo (2002:62) anggaran sektor publik adalah rencana kegiatan yang dipresentasikan dalam bentuk

rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter atau dalam bentuk sederhana. Sedangkan Moh. Mahsun, Firma dan Heribertus (2011:65) berpendapat bahwa anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas yang berisi tentang besarnya belanja yang harus dikeluarkan untuk membiayai program dan aktivitas yang direncanakan serta cara untuk mendapatkan dana untuk membiayai program dan aktivitas tersebut. Karakteristik anggaran sektor publik menurut Indra Bastian (2006:166) sebagai berikut : Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan non keuangan, Anggaran pada umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu atau beberapa tahun, Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusunan anggaran, Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu. Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik Menurut Moh. Mahsun, Firma dan Heribertus (2011:68-70), proses penyusunan anggaran sektor publik dikelompokkan menjadi empat tahap yaitu :

1) Tahap Persiapan Anggaran

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Faktor tingkat ketidakpastian yang cukup tinggi juga perlu menjadi perhatian. Di Indonesia, proses perencanaan APBD dengan paradigma baru menekankan pada pendekatan *bottom-up planning*, dengan tetap berpedoman pada arah kebijakan pembangunan pemerintah pusat.

2) Tahap Ratifikasi Anggaran

Tahap ratifikasi merupakan tahap pengesahan anggaran. Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *managerial skill* namun juga harus memiliki *political skill*, *salesmanship*, dan *coalition building* yang memadai.

Integritas dan kesiapan mental yang memadai dari pimpinan eksekutif sangat penting dalam tahap ini. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislatif.

3) Tahap Pelaksanaan Anggaran

Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah sistem akuntansi, sistem informasi akuntansi, dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam tahap ini bertanggungjawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk melakukan perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya. Sistem akuntansi yang baik meliputi sistem pengendalian intern yang memadai.

4) Tahap Pelaporan dan Evaluasi Anggaran

Tahap ini adalah tahap akhir dalam siklus penganggaran. Pada tahap ini anggaran dipertanggungjawabkan dalam bentuk laporan dan dievaluasi pelaksanaannya.

3. Partisipasi Anggaran

Menurut Young (1985:830) partisipasi didefinisikan sebagai suatu proses dimana atasan memilih bentuk kontrak kompensasi dan bawahan diijinkan untuk memilih nilai spesifik setiap parameter dalam kontrak. Sedangkan Menurut Milani (1975) partisipasi anggaran merupakan cerminan perspektif manajer bawahan mengenai tingkat keterlibatan yang dialami bawahan dalam penyusunan anggaran, jenis pengambilan keputusan yang logis yang disediakan oleh seorang atasan

ketika anggaran diperbaiki, frekuensi yang berkaitan dengan anggaran yang didiskusikan dan disetujui dengan atasannya, banyak pengaruh bawahan pada anggaran final dan kontribusi/ sumbangan pemikirannya untuk anggaran. Dari beberapa pengertian diatas, dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran adalah ciri penyusunan anggaran yang menekankan kepada setiap manajer pusat pertanggungjawaban dalam proses penyusunan dan penentuan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Adapun karakteristik dari partisipasi anggaran adalah sebagai berikut : (1) Se jauh 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) Se jauh mana manajer mempunyai pengaruh dalam anggaran akhir. (5) Pentingnya bawahan berkontribusi terhadap anggaran. (6) Seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran sedang disusun.

4. Pertimbangan Etika

Menurut Stoner, Freeman, dan Gilbert (1995:106-107), etika didefinisikan sebagai studi bagaimana keputusan yang kita ambil akan mempengaruhi orang lain. Selain itu, etika juga didefinisikan sebagai studi mengenai hak dan kewajiban manusia, penalaran moral yang diterapkan orang dalam membuat keputusan, dan sifat alami hubungan antar manusia. Menurut Joko Widodo (2001), 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.

5. Nilai Etika Sektor Publik

Menurut Joko Widodo (2001: 252-258), nilai etika sektor publik yang dapat digunakan sebagai acuan, referensi, penuntun, bagi aparatur pemerintah dalam menjalankan tugas dan kewenangannya antara lain :

- 1) 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 aparatur 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 tanggung jawabnya 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.

C. PENUTUP

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan terlihat bahwa jika partisipasi anggaran naik, maka *budgetary slack* juga akan naik. Jika partisipasi anggaran turun, maka *budgetary slack* juga akan turun. Hipotesis yang menyatakan partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack* diterima. Dalam proses penyusunan APBD, aparatur pemerintah Kota Lhokseumawe cenderung menargetkan pendapatan di bawah kemampuan optimal berdasarkan pertimbangan nilai SiLPA Kota Lhokseumawe tidak pernah terlalu besar dari tahun ke tahun, karena pendapatan Kota Lhokseumawe juga tidak besar. Dilihat dari sisi belanja, potensi *slack* terdapat pada belanja barang dan jasa. Hal ini dibuktikan dengan memiliki berbagai macam proyek yang sedang direncanakan atau yang sedang berjalan.

Hasil hipotesis 2 menunjukkan bahwa pertimbangan etika bukan sebagai variabel moderasi. Hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack* dengan pertimbangan etika yang rendah ditolak (tidak didukung data). *Budgetary slack* dapat dikurangi jika pemerintah daerah memiliki pertimbangan etika. Pertimbangan etika yang rendah mampu mengurangi *budgetary slack*, apalagi aparatur pemerintah daerah

memiliki pertimbangan etika yang tinggi maka akan mengurangi *budgetary slack*. Dalam partisipasi anggaran, semakin bawahan tersebut memperhatikan etika maka *slack* yang dibuatnya akan semakin kecil dibanding orang yang tidak peduli dengan etika, orang tersebut akan semakin jujur dan bertanggung jawab akan apa yang ia lakukan dan putuskan serta tidak akan mengutamakan kepentingan sendiri. Pertimbangan etika dipengaruhi oleh pendidikan dan pengalaman (Indrawati Yuhertiana, 2005:6). Browning & Zabibski dalam Indrawati Yuhertiana (2005) berpendapat bahwa manajer dengan pendidikan tinggi melihat bonus sebagai perilaku tidak etis. Hal ini dibuktikan dengan mayoritas pendidikan aparat pemerintah daerah Kota Lhokseumawe adalah S1 sebanyak 73 orang (86,9%) dan S2 sebanyak 8 orang (9,5%) dibandingkan D3 sebanyak 3 orang (3,6%). Kidwel *et al* dalam Indrawati Yuhertiana (2005) berpendapat bahwa manajer yang sudah lama bekerja pada bidang tertentu organisasi cenderung memperlihatkan respon etis. Tingkat pengalaman aparat pemerintah daerah Kota Lhokseumawe antara 1 – 5 tahun sebanyak 70 orang (83,4%) dan tingkat pengalaman lebih dari 5 tahun sebanyak 7 orang (8,3%) lebih tinggi dibandingkan dengan tingkat pengalaman kurang dari 1 tahun sebanyak 7 orang (8,3%).

DAFTAR PUSTAKA

- Arfan Ikhsan Lubis. (2011). *Akuntansi Keperilakuan*. Edisi kedua. Jakarta : Salemba Empat.
- Burhan Nurgiyantoro, Gunawan dan Marzuki. (2009). *Statistik Terapan*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/99104/perwali-kota-lhokseumawe-no-28-tahun-2018>
- Indrawati Yuhertiana. (2009). “Menggali Peluang Baru Penelitian di Ranah Akuntansi Keperilakuan Sektor Publik”. *Seminar Nasional*. Fakultas Ekonomi UPN Veteran Jawa Timur.
- Indrawati Yuhertiana. (2005). “Kajian Etika Budgetary Slack Di Organisasi Sektor Publik Menurut Perspektif Gender”. Simposium Riset Ekonomi II Surabaya. 23-24 November 2005.
- Indra Bastian. (2006). *Akuntansi Sektor Publik : Suatu Pengantar*. Jakarta : Erlangga.
- Joko Widodo. (2001). *Good Governance*. Surabaya: Insan Cendekia.
- Kartiwa. 2004. *Birokrasi Pemerintah Daerah*. Medan: Pustaka Bangsa.
- Lhokseumawekota.go.id
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Moh. Mahsun, Firma dan Heribertus (2011). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: BPFE.
- Milani, K. (1975). “The Relationship of Partisipation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude: A Field Study. *The Accounting Review*. Vol. 50, pp. 274-278.
- Miyati, (2014), *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Pertimbangan Etika Sebagai Variabel Moderasi*. Yogyakarta.
- Syamsuri Rahim, dkk. (2013). “Gender Differences on The Influence of Ethical Judgement and Moral Reasoning Toward Budget Slack Behaviour in Public Sector.” *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*. 5(II). Hlm. 227-241.
- Stoner, J.A.F., Freeman, R.E., & Gilbert, D.R. (1995). *Manajemen*. (Alih bahasa: Drs. Alexander Sindoro). New Jersey: Prentice Hall.
- Sugiyono. (2012). *Statistika untuk Penelitian*. Bandung : Alfabeta.
- Undang-undang No. 12 Tahun 2008 tentang Perberlakuan Otonomi Daerah
- Young, M.S. (1985). *Participative Budgeting : The effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack*. *Journal of Accounting Research*. Vol. 23, No. 2. Pp. 829-842.