

HUBUNGAN ANGGARAN PARTISIPASI DAN *BUDGETARY SLACK* DENGAN INTERNAL CONTROL SEBAGAI VARIABEL MODERASI (STUDI EMPIRIS DI PTS KABUPATEN JOMBANG)

Rachma Agustina¹, Sri Trisnaningsih²

¹Fakultas Ekonomi, Universitas Hasyim Asy'ari, Indonesia

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur,
Indonesia

Email: rachma.agustina1@gmail.com¹

ABSTRACT

This study aims to determine the direct effect of budgetary participation on budgetary slack; the effect of the interaction between internal control and budgetary participation on budgetary slack. This type of quantitative research with purposive sampling method. The study population was 204 managers from 9 PTS, while a sample of 51 from 6 PTS in Jombang. Data analysis techniques with the SPSS program use data quality tests, classic assumption tests and hypothesis testing in the form of Moderated Regression Analysis (MRA). The results showed that budgetary participation did not affect budgetary slack directly, the interaction of internal control with budgetary participation did not affect budgetary slack.

Keywords: *budgetary slack, participation budgeting, internal control*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh langsung dari partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran; pengaruh interaksi antara internal kontrol dan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Jenis penelitian kuantitatif dengan metode purposive sampling. Populasi penelitian adalah 204 manajer dari 9 PTS, sedangkan sampel 51 dari 6 PTS di Kabupaten Jombang. Teknik analisis data dengan program SPSS menggunakan tes kualitas data, tes asumsi klasik dan pengujian hipotesis dalam bentuk Moderated Regression Analysis (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak mempengaruhi senjangan anggaran secara langsung, interaksi kontrol internal dengan partisipasi anggaran tidak mempengaruhi senjangan anggaran.

Kata Kunci: *budgetary slack, anggaran partisipasi, pengendalian internal*

PENDAHULUAN

Pemerintah telah menyusun standar bagi perguruan tinggi, baik negeri maupun swasta, dengan apa yang biasa disebut sebagai akreditasi perguruan tinggi. Akreditasi adalah pengakuan dan penilaian mengenai suatu lembaga pendidikan tentang kelayakan dan kinerja yang dilakukan oleh Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi atau BAN-PT (Mari'atul, 2015). Terdapat tujuh standar penilaian yang diterapkan dalam akreditasi perguruan tinggi, salah satunya adalah elemen penilaian partisipasi pemangku kepentingan dalam menyusun rencana strategis, melaksanakan fungsi-fungsi manajemen, serta pembiayaan yang merupakan usaha dalam menyediakan, mengelola dan peningkatan mutu anggaran yang memadai untuk

mendukung penyelenggaraan program-program akademik yang bermutu di perguruan tinggi. Menghadapi semakin tingginya tingkat persaingan yang harus dihadapi dan dijalani oleh setiap perguruan tinggi swasta maka ada tuntutan untuk lebih mengembangkan organisasi dalam PTS dengan seefisien dan seefektif mungkin, sehingga akhirnya mempunyai keunggulan untuk bersaing (*competitive advantage*).

Sistem anggaran partisipasi yang melibatkan bawahan untuk berperan serta merencanakan kegiatan dan biaya-biaya membuat banyak peluang untuk memperoleh pendapatan yang tinggi dengan cara memberikan estimasi dana melebihi anggaran yang disediakan (Douglas & Wier, 2000). Situasi ini bisa dikatakan telah terjadi adanya kesenjangan anggaran atau *budgetary slack*. Informasi atau perkiraan yang bias dapat dilakukan dengan memberikan laporan yang kemungkinan penerimaannya lebih sedikit, dan rencana biaya lebih banyak, dan menyebabkan rencana anggaran yang ditetapkan dapat dengan mudah akan tercapai. Adanya kepentingan manajer agar kinerjanya dinilai baik mendorong manajer untuk membuat anggaran yang mudah untuk dicapai sehingga proposal anggaran yang dibuat tidak sesuai dengan estimasi anggaran yang sebenarnya (Falikhatun, 2017). Partisipasi dalam penganggaran merupakan variabel yang banyak dihubungkan dengan *budgetary slack* dan ditemukan pengaruh yang tidak konsisten (Sari, 2006). Internal control menjadi salah satu variabel pemoderasi dalam penelitian ini karena selain penjaminan mutu eksternal berupa akreditasi seperti bahasan sebelumnya, didalam setiap institusi perguruan tinggi penting untuk memiliki sistem penjaminan mutu internal (SPMI) yang berfungsi juga sebagai internal control. Penjaminan mutu internal ini bertujuan untuk memelihara dan meningkatkan mutu pendidikan tinggi secara berkelanjutan, yang dijalankan secara internal untuk mewujudkan visi dan misi PT, serta untuk memenuhi kebutuhan stakeholders melalui penyelenggaraan tridharma perguruan tinggi. Keberadaan internal control berupa SPMI ini seharusnya bisa digunakan sebagai pegangan untuk keterlibatan manajer dan bawahan dalam institusi PTS untuk penyusunan anggaran sehingga menekan terjadinya *budgetary slack*.

Berada di lingkungan pondok pesantren tidak menutup kemungkinan *budgetary slack* juga terjadi di PTS Kabupaten Jombang. Hal ini dapat diketahui ketika setiap memulai tahun anggaran, PTS menyesuaikan target dan pencapaian tahun sebelumnya. Merujuk dari latar belakang masalah yang telah tersebut diatas dan penelitian-penelitian diatas yang masih terbuka untuk diuji kembali, peneliti tertarik untuk meneliti dan menguji kembali tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan internal control sebagai variabel pemoderasi.

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Contingency Theory

Teori kontingensi adalah teori yang digunakan untuk mengetahui dan menganalisis desain dalam sistem akuntansi manajemen yang memberikan informasi yang tepat untuk menjelaskan variasi yang bermacam-macam dalam struktur organisasi. Teori kontingensi menyatakan bahwa tidak ada rancangan dan penggunaan sistem pengendalian manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi organisasi, namun sebuah sistem pengendalian tertentu hanya efektif untuk situasi organisasi tertentu (Abdul, 2009).

Agency Theory

Menurut pandangan prinsipal, kompensasi yang diberikan kepada agen tersebut didasarkan pada hasil, sedangkan menurut agen dia lebih suka kalau sistem kompensasi tersebut tidak semata-mata melihat hasil tapi juga tingkat usahanya atau proses pencapaian hasilnya.

Partisipasi Anggaran

Pimpinan mengharapkan adanya pengaruh terhadap kinerja manajer ketika mereka dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran. Dalam hal ini anggaran bisa juga dijadikan sebagai ukuran kriteria kinerja manajer dalam memenuhi kepentingan pimpinan yang “dipaksakan” melalui anggaran (Schiff & Lewin, 1970).

Proses penyusunan anggaran dapat dilakukan secara *top down* maupun *bottom up* (partisipasi). Pada proses penyusunan secara *bottom up*, proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran. Pada *bottom up* ini setiap manajer di dalam organisasi diberi peran untuk melaksanakan kegiatan pencapaian sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Agar sasaran dapat dicapai manajer menengah dan bawah biasanya ikut berpartisipasi dalam perancangan anggaran, sehingga anggaran yang disusun secara *bottom up* dikenal juga sebagai anggaran partisipatif. Dengan berpartisipasi, manajer merasa dilibatkan egonya tidak sekedar dilibatkan dalam kerja sehingga diharapkan akan mendorong moral kerja dan inisiatif para manajer. Partisipasi juga akan mengurangi tekanan dan kegelisahan, karena pihak yang berpartisipasi dalam penetapan anggaran tahu bahwa anggaran tersebut rasional dan dapat dicapai, sehingga mereka tidak merasa terpaksa untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan (Rahayu, 1999).

Budgetary slack

Falikhatun mengutip dari Hilton (2007) menjelaskan beberapa alasan mengapa seseorang dalam organisasi melakukan senjangan anggaran, yaitu: 1) seseorang percaya bahwa hasil pekerjaan yang dilakukan akan terlihat bagus dimata pemimpinnya ketika mereka dapat mencapai anggaran yang direncanakan; 2) perencanaan anggaran selalu dipotong dalam pengalokasian sumber daya; dan 3) senjangan anggaran biasanya digunakan dalam kondisi ketidakpastian lingkungan, ketika terjadi sesuatu yang tidak terduga pemimpin tetap dapat mencapai anggaran karena melakukan senjangan anggaran.

Terjadinya *budgetary slack* dapat disebabkan oleh hal positif dan negatif (Ahmed, 1989). *Budgetary slack* positif menandakan adanya tindakan konservatif manajer dalam menghadapi ketidakpastian dalam penyusunan anggaran, sedangkan *budgetary slack* negatif menandakan ada kepentingan pribadi dalam penyusunan anggaran. Namun pada prakteknya lebih sering dijumpai adanya *budgetary slack* negatif.

Internal Control (Pengendalian Internal)

Pengendalian internal merupakan kebijakan dan prosedur yang melindungi aset perusahaan dari penyalahgunaan, memastikan bahwa informasi bisnis disajikan secara akurat dan memastikan bahwa undang-undang dan peraturan telah diikuti (Reeve & Duchac, 2007). *The Committee of Sponsoring Organization* (1992) yang menjadi dasar adaptasi Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) di Indonesia mendefinisikan pengendalian internal sebagai berikut: "Pengendalian internal secara luas digunakan sebagai suatu proses, dipengaruhi oleh entitas dewan direksi, manajemen, dan personel lain, yang dirancang untuk memberikan jaminan yang wajar tentang pencapaian tujuan dalam kategori berikut: efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan pelaporan keuangan, dan kepatuhan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku". Dari pemahaman COSO yang disebutkan di atas, pengendalian internal adalah suatu proses yang ada pada kegiatan operasional organisasi dan merupakan bagian integral dari proses manajemen seperti perencanaan, implementasi, dan pengendalian.

Pengendalian internal adalah bagian integral dari proses manajemen, karena konsep pengendalian internal adalah suatu proses, diimplementasikan oleh manusia (dipengaruhi orang) dan sasaran (sasaran) yang diharapkan kontrol internal berisi rencana organisasi dan semua metode pengukuran dan terkoordinasi yang diterapkan di perusahaan untuk mengamankan aset, memeriksa keakuratan dan keandalan data akuntansi, meningkatkan efisiensi operasional, dan mendorong kepatuhan terhadap kebijakan manajerial yang telah ditetapkan. Definisi ini mungkin lebih luas daripada gagasan yang terkadang disebutkan untuk

istilah tersebut. Jadi, sistem pengendalian internal bekerja di luar hal-hal yang berhubungan langsung dengan fungsi departemen akuntansi dan keuangan.

METODE PENELITIAN

Jenis dari penelitian berdasarkan rumusan masalah yang dijelaskan pada bab sebelumnya adalah jenis penelitian kuantitatif yang didasarkan pada studi empiris. Penelitian ini didesain sebagai penelitian korelasional, karena bertujuan untuk mencari korelasi (hubungan) antar satu variabel dengan variabel yang lain. Penelitian korelasi biasanya berhubungan dengan penilaian antara dua atau lebih fenomena. Jenis penelitian ini biasanya melibatkan ukuran statistik tingkat/derajat hubungan, yang disebut korelasi (Syamsuddin & Damianti, 2006).

Definisi Operasional Variabel dan pengukuran

Partisipasi Anggaran (X1)

Partisipasi anggaran adalah anggaran yang disusun dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari seluruh manajer pada semua tingkatan.

Internal Control sebagai Variabel Moderasi (X2)

Internal control adalah kebijakan dan prosedur yang melindungi aset perusahaan dari penyalahgunaan, memastikan bahwa informasi bisnis disajikan secara akurat dan memastikan bahwa undang-undang dan peraturan telah diikuti (Reeve & Duchac, 2007). Variabel ini diukur menggunakan instrumen berdasarkan lima komponen pengendalian internal (Alvin, 2009).

Budgetary slack sebagai Variabel Dependen (Y)

Budgetary slack diukur menggunakan instrumen kuesioner yang dikembangkan oleh Dunk (1993) dalam bentuk enam pernyataan.

Tempat dan Waktu Penelitian

Penelitian dilaksanakan di PTS yang berlokasi di Kabupaten Jombang. Dari 9 PTS terdapat 3 PTS yang menolak untuk dijadikan tempat penelitian. Sehingga menghasilkan 6 PTS sebagai obyek penelitian, yaitu Universitas Hasyim Asy'ari Tebuireng Jombang (berbasis pesantren), Universitas Wahab Hasbullah Tambakberas Jombang (berbasis pesantren), STIE Dewantara Jombang (berbasis non pesantren), STIKIP PGRI Jombang (berbasis non pesantren), STIKES Husada Jombang (berbasis non pesantren), STIKES Bahrul Ulum Jombang (berbasis pesantren). Penelitian dilaksanakan dengan waktu pengambilan data pada bulan April 2019.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah para manajer yang terdiri dari wakil rektor, dekan, wakil dekan, kepala biro, dan kepala bagian sesuai dengan peraturan masing-masing institusi, dengan asumsi pejabat-pejabat tersebut telah memahami budaya organisasi masing-masing institusi, memahami kondisi dan kualitas sumber daya yang dimiliki institusi, selain itu juga merupakan pihak-pihak yang mempunyai akses langsung terhadap proses pengambilan keputusan sebanyak 204 responden.

Pengambilan sampel ditentukan dengan menggunakan metode *purposive sampling*, dengan kriteria yang digunakan berdasarkan pertimbangan (judgment) yaitu: 1) responden memiliki institusi yang tidak memiliki masalah internal maupun dualisme kepemimpinan; 2) responden menjabat sebagai manajer pada level menengah dan bawah; dan 3) responden telah menjabat sebagai manajer minimal selama satu tahun. Dipilih satu tahun, karena telah memiliki waktu dan pengalaman dalam menyusun anggaran juga mengenali budaya organisasi serta pengendalian internal dalam organisasi. Untuk penelitian dengan jumlah subjek lebih dari 100, maka jumlah sampel dapat diambil antara 10-15% atau 20-25%. Peneliti menetapkan batas responden untuk penelitian ini sebesar $25\% \times 204 = 50,8$ yang dibulatkan menjadi 51 responden, dengan pertimbangan waktu penelitian yang terbatas dan agar populasi cukup terwakili.

Teknik Analisa Data

Uji validitas adalah prosedur pengujian untuk melihat apakah alat ukur yang berupa kuesioner yang di pakai dapat mengukur dengan cermat atau tidak, dengan kata lain sejauh mana alat ketepatan dan kecermatan suatu alat ukur dalam melakukan fungsinya ukurnya. Uji validitas pada penelitian ini menggunakan teknik uji validitas korelasi *product moment* yang dikemukakan oleh (Arikunto, 2010).

Uji reliabilitas menunjuk pada pengertian bahwa instrumen yang digunakan dapat mengukur sesuatu yang diukur secara konsisten dari waktu ke waktu. Syarat kualifikasi suatu instrumen pengukur adalah konsisten, keajegan, atau tidak berubah-ubah (Azwar, 2011). Instrumen yang berbentuk *multiple choice* (pilihan ganda) maupun skala bertingkat maka reliabilitasnya dihitung dengan menggunakan rumus alpha (Arikunto, 2011).

Uji normalitas data bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel terkait dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Pengujian normalitas data menggunakan *Test of Normality Kolmogorov-Smirnov* dalam program SPSS. Dasar

pengambilan keputusan bisa dilakukan berdasarkan probabilitas (*asymtotic significance*) (Santoso, 2004).

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t-1 (sebelumnya). Dasar pengambilan keputusan ada tidaknya autokorelasi dengan menggunakan tabel Durbin-Watson (Priyatno, 2012)

Uji heterokedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidakpastian variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Untuk menguji ada tidaknya heteroskedastisitas digunakan uji-rank Spearman, yaitu dengan mengkorelasikan variabel bebas terhadap nilai absolut dari residual (*error*). Multikolinieritas merupakan suatu situasi dimana beberapa atau semua variabel independen saling berkorelasi tinggi. Cara yang digunakan untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinieritas adalah dengan menggunakan *Variance Inflation Factors* (VIF).

Uji Hipotesis

Uji Moderated Regression Analysis merupakan teknik khusus pengolahan data dalam regresi linear berganda dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (Imam, 2002). Hipotesis-hipotesis akan dapat dicerminkan dalam Persamaan 1.

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 (X_2 X_1) + \beta_3 (X_3 X_1) + \beta_4 (X_4 X_1) + e \dots (1)$$

Untuk memperoleh kesimpulan dari analisis ini, maka dilakukan pengujian hipotesis yang dilakukan secara menyeluruh atau simultan (Uji F). Analisis Uji F ini dilakukan dengan membandingkan F_{hitung} dengan F_{tabel} dengan tingkat kepercayaan alpha yang ditentukan adalah 5%. Koefisien determinan digunakan untuk melihat seberapa besar tingkat pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial digunakan koefisien determinasi. Koefisien determinasi menjelaskan proporsi variasi dalam variabel dependen (Y) yang dijelaskan oleh hanya satu variabel independen (lebih dari satu variabel bebas: X_i ; $i = 1, 2, 3, 4$, dst.) secara bersama-sama.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Responden

Karakteristik responden terdiri dari usia, jenis kelamin, pendidikan terakhir, masa kerja, lama jabatan saat ini. Hasil olah data untuk karakteristik responden dapat diketahui bahwa usia responden paling banyak pada usia 31 – 40 tahun sebesar 49,02%, yang merupakan masa produktif. Jenis kelamin responden lebih banyak laki-laki dengan presentase sebesar 52,94%. Pendidikan terakhir responden mayoritas S2 dengan presentase 49,02%. Masa kerja

didominasi oleh responden yang sudah bekerja selama kurang dari 10 tahun, prosentase 64,71%. Lama menjabat pada jabatan manajer saat ini mayoritas masih kurang dari 5 tahun, prosentase 56,86%.

Deskripsi Variabel Penelitian

Tabel 1. *Descriptive Statistic*

Descriptive Statistics							
	N	Minimum	Maximum	Sum	Mean	Std. Deviation	Variance
Partisipasi Anggaran	51	1.67	4.67	195.33	3.8301	.59767	.357
Internal Control	51	2.60	4.90	196.20	3.8471	.55941	.313
Budgetary Slack	51	2.00	4.67	163.17	3.1993	.58025	.337
Valid N (listwise)	51						

Tabel 1 menyajikan bahwa dengan jumlah responden 51 orang, variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan total jawaban 195.33 memiliki nilai minimum 1.67, nilai maksimum 4.67, rata-rata 3.83, dan nilai standar deviasi 0.59767 dengan variance 0.357. Bisa diartikan bahwa jika jawaban rata-rata responden lebih tinggi dari 3.83 maka responden berpartisipasi aktif dalam penyusunan anggaran. Variabel internal control dengan total jawaban 196.20 memiliki nilai minimum 2.60, nilai maksimum 4.90, rata-rata 3.85, dan nilai standar deviasi 0.56 dengan variance 0.313 mengandung makna jika jawaban rata-rata responden lebih tinggi dari 3.85 maka internal control pada institusi telah berjalan dengan baik. Variabel *budgetary slack* dengan total jawaban 163.17 memiliki nilai minimum 2.00, nilai maksimum 4.67, rata-rata 3.2, dan nilai standar deviasi 0.58 dengan variance 0.337. Jadi, apabila jawaban rata-rata responden lebih tinggi dari 3.2 maka sikap responden pada pengukuran *budgetary slack* berada diatas rata-rata.

Uji Validitas

Hasil perhitungan r_{xy} atau r_{hitung} dikonsultasikan dengan harga r_{tabel} dengan taraf signifikan untuk dua arah 5% (0,05). Jika harga r_{hitung} lebih besar dari r_{tabel} maka dapat dikatakan item tersebut valid. Untuk r_{tabel} dengan jumlah 51 responden ($df = N - 2, 51 - 2 = 49$), adalah 0,2759. Apabila nilai $r_{hitung} > 0,2759$ maka item tersebut dapat dikatakan valid. Variabel partisipasi anggaran dengan 6 pertanyaan, hasil uji validitas menunjukkan nilai korelasi yang terendah pada item partisipasi anggaran 3 sebesar 0,565. Variabel internal control dengan 10 item pertanyaan dengan nilai korelasi terendah sebesar 0,318 pada item internal control 5. Variabel *budgetary slack* dengan 6 item pertanyaan hasil terendah diperoleh *item budgetary slack* 6

dengah hasil r hitung 0,542. Kesimpulannya bahwa semua item variabel di atas 0,2759 berarti memenuhi syarat untuk dikatakan valid.

Uji Reliabilitas

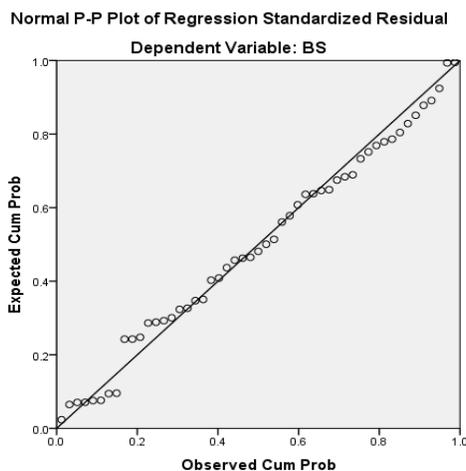
Tabel 2. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Reliabilitas	
	Koefisien Korelasi	Kesimpulan
Partisipasi Anggaran	0,811	Sangat tinggi
Internal Control	0,830	Sangat tinggi
<i>Budgetary slack</i>	0,698	Tinggi

Merujuk hasil perhitungan pada Tabel 2, koefisien korelasi untuk variabel partisipasi anggaran adalah 0,811, koefisien korelasi variabel internal control sebesar 0,830, sedangkan koefisien korelasi *budgetary slack* sebesar 0,698. Kesimpulannya semua variabel tersebut reliabel karena memiliki nilai koefisien alpha di atas 0,60.

Uji Normalitas Data

Pengujian secara visual dilakukan dengan metode grafik normal *Probability Plots* dalam program SPSS.



Gambar 1. Hasil Uji Normalitas Data

Dari *normal probability plot* diatas dapat dilihat secara seksama bahwa data menyebar disekitar garis diagonal atau mengikuti garis diagonal. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini memenuhi asumsi normalitas data.

Uji Autokorelasi

Tabel 3. Hasil Uji Autokorelasi

Model Summary^b

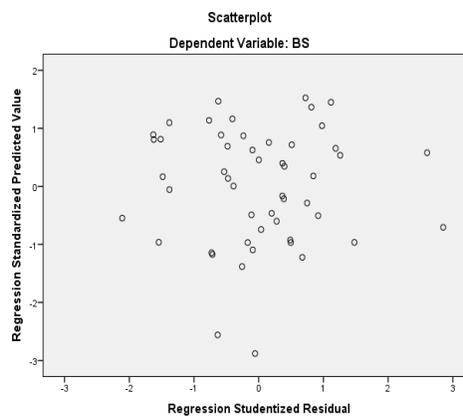
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.503 ^a	.253	.188	3.13631	2.142

a. Predictors: (Constant), X4.X1, X3.X1, PA, X1.X2

b. Dependent Variable: BS

Tabel DW dengan signifikansi 0,05 dan jumlah data (n) = 51, serta k = 4 diperoleh nilai dL sebesar 1,3855 dan dU sebesar 1,7218. Nilai DW = 2,142 bisa dijabarkan DU:1,7218 < DW:2,142 < 4-DU: 2,2782 maka Ho diterima, artinya tidak terjadi autokorelasi.

Uji Heterokedastisitas



Gambar 2. Hasil Uji Heterokedastisitas

Dari Gambar tersebut tidak terlihat pola yang jelas karena titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y, sehingga dapat dikatakan bahwa pada model regresi ini tidak terjadi gejala heterokedastisitas.

Uji Multikolinieritas

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinieritas

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B		Correlations			Collinearity Statistics		
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tolm c	VIF	
1	(Constant)	9.906	3.012		3.289	.002	3.844	15.969						
	PA	.298	.255	.307	1.169	.248	-.215	.812	.393	.170	.149	.235	4.253	
	X1.X2	-.002	.005	-.108	-.333	.740	-.013	.009	.273	-.049	-.042	.153	6.515	

Pada Tabel 4, setiap variabel independen mempunyai nilai *Tolerance* jauh diatas 0,05 (>5%), serta nilai VIF tiap independen adalah kurang dari 10 (VIF<10). Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat multikolinieritas antara variabel independen dalam penelitian ini.

Uji Moderated Regression Analysis (MRA)

Hasil perhitungan menghasilkan persamaan:

$$Y = 9,906 + 0,298X1 - 0,002(X2.X1) + e... (2)$$

Hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack* menunjukkan angka probabilitas (sig) sebesar 0,248 > 0,05 maka Ho diterima dan Ha diterima. Hasil ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran secara langsung tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Interaksi antara *internal control* dengan partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dari angka probabilitas (sig) sebesar 0,740 > 0,05 maka Ho diterima dan Ha ditolak. Hasil ini menunjukkan bahwa interaksi antara *internal control* dengan partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap *budgetary slack*.

Uji F (Simultan)

Tabel 5. Hasil Uji F (Simultan)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	153.562	4	38.391	3.903	.008 ^b
	Residual	452.477	46	9.836		
	Total	606.039	50			

a. Dependent Variable: BS

Hasil regresi menunjukkan bahwa probabilitas (sig) 0,008 < 0,05 yang artinya Ho ditolak dan Ha diterima. Maknanya adalah setiap perubahan yang terjadi pada variabel independen yaitu partisipasi anggaran, *internal control* secara simultan atau bersama-sama akan berpengaruh pada *budgetary slack*.

Koefisien Determinan

Tabel 6. Koefisien Determinan

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.503 ^a	.253	.188	3.13631	2.142

a. Predictors: (Constant), X4.X1, X3.X1, PA, X1.X2

b. Dependent Variable: BS

Berdasarkan *output* dari Tabel 6, dapat diketahui bahwa korelasi (R) menunjukkan angka 0,503 atau 50% yang artinya hubungan antara variabel X (*partisipasi anggaran, internal control*) terhadap *budgetary slack* sebesar 50%, sedangkan nilai *R square* sebesar 0,253 menunjukkan bahwa besar persentase variabel *budgetary slack* yang bisa dijelaskan oleh variabel bebas, yang dibahas dalam penelitian ini, hanya sebesar sebesar 25,3%, sedangkan sisanya sebesar 74,7% dipengaruhi oleh variabel lain.

Pengujian Hipotesis

Tabel 7. Hasil Uji Interaksi Antar Variabel

Variabel langsung dan Interaksi	Signifikansi tabel	Signifikansi hitung	Ho ditolak/diterima
Partisipasi Anggaran	0,05	0,248	Ditolak
X1.X2	0,05	0,740	Ditolak

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Budgetary slack

Hasil penghitungan dari angka probabilitas (sig) Ho diterima dan Ha ditolak. Hasil ini menunjukkan bahwa secara langsung partisipasi anggaran tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran. Penolakan hipotesis menunjukkan jika bawahan diberi kesempatan untuk menciptakan sendiri standar untuk menilai kinerja mereka, mereka akan memiliki kecenderungan untuk menggunakan kelebihan akan pengetahuan yang mereka miliki untuk menciptakan senjangan pada anggarannya. Peningkatan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran sejalan dengan peningkatan partisipasi tersebut menunjukkan suatu perilaku disfungsional dalam partisipasi anggaran yang tinggi ini menimbulkan dugaan adanya kesalahan dalam sistem penilaian kinerja atau mungkin sistem tersebut tidak sesuai untuk diterapkan, karena penilaian yang memungkinkan bawahan menghindari penilaian buruk atas kinerjanya dengan memasukkan senjangan pada anggaran yang disusunnya.

Pengaruh Interaksi antara Internal Control dan Partisipasi Anggaran terhadap Budgetary slack

Hasil dari angka probabilitas Ho diterima dan H2 ditolak bermakna bahwa interaksi antara internal control dan partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Penelitian ini tidak berhasil menunjukkan bahwa internal control mampu memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

SIMPULAN, IMPLIKASI, SARAN, DAN KETERBATASAN

Simpulan

Partisipasi anggaran secara langsung tidak memberikan kontribusi secara langsung terhadap *budgetary slack*. Perlu peningkatan dari masing-masing manajer untuk meningkatkan partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan memberikan informasi-informasi yang nyata sehingga *budgetary slack* dapat dikurangi.

Interaksi internal control dengan partisipasi anggaran tidak memberikan kontribusi terhadap *budgetary slack*. Perlu penyusunan kontrol internal berisi rencana organisasi dan semua metode pengukuran dan terkoordinasi yang diterapkan di perusahaan. Interaksi antara internal control yang telah disusun dengan cermat oleh institusi, dengan partisipasi anggaran bisa mengurangi kejadian *budgetary slack*.

Implikasi

Implikasi Teoritis

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara langsung partisipasi anggaran tidak memiliki pengaruh terhadap *budgetary slack*. Peningkatan partisipasi manajer dalam menyusun anggaran, dapat mendorong terjadinya peningkatan pula pada kejadian *budgetary slack*. Senjangan anggaran timbul karena manajer yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan informasi yang bias kepada atasan (*principal*), padahal bawahan (*agent*) memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu akurasi anggaran organisasi. Bawahan (*agent*) menciptakan senjangan dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan beban lebih tinggi agar target anggaran dapat dicapai. Sehingga partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran akan memicu bawahan (*agent*) melakukan tindakan yang ingin dicapai yaitu dengan menciptakan senjangan anggaran.

Hasil dari penelitian yang sudah dilakukan di PTS-PTS Jombang menunjukkan hasil tidak signifikannya internal control untuk memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Hal tersebut tentu saja berlawanan dengan banyak penelitian yang sudah dilakukan sebelumnya. Namun hal ini bisa membuka indikasi bahwa dimungkinkan internal control yang ada di PTS-PTS Jombang memang belum diaplikasikan dengan baik sehingga belum bisa dirasakan oleh civitas akademika di dalam PTS dan akhirnya membawa dampak tidak memiliki pengaruh pada hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

AICPA (1947) menjelaskan bahwa pengendalian internal sangat penting, antara lain untuk memberikan perlindungan bagi entitas terhadap kelemahan manusia serta untuk mengurangi kemungkinan kesalahan dan tindakan yang tidak sesuai dengan aturan (Wilopo,

2006). Perlu adanya kontrol internal sebagai bagian integral dari proses manajemen, karena konsep pengendalian internal adalah suatu proses, diimplementasikan oleh manusia (dipengaruhi orang) dan sasaran (sasaran) yang diharapkan kontrol internal berisi rencana organisasi dan semua metode pengukuran dan terkoordinasi yang diterapkan di perusahaan untuk mengamankan aset, memeriksa keakuratan dan keandalan data akuntansi, meningkatkan efisiensi operasional, dan mendorong kepatuhan terhadap kebijakan manajerial yang telah ditetapkan.

Implikasi Praktis

Hasil penelitian ini memberikan implikasi pada kebijakan institusi untuk bisa meningkatkan peran dari manajer dalam penyusunan anggaran dengan tujuan untuk meminimalisir terjadinya *budgetary slack*: 1) meningkatkan partisipasi anggaran dari tiap manajer dengan membuat estimasi-estimasi yang masuk akal dan mendorong kreatifitas dari anak buahnya untuk pencapaian tujuan anggaran. Peningkatan partisipasi ini juga tidak bisa dilepaskan dari kondisi dan kemampuan anak buah yang harus didasari oleh manajer, sehingga manajer selain membuat estimasi sesuai kemampuan anak buah juga mendorong untuk tumbuhnya kemampuan anak buah yang dimanajerinya; 2) membuat aturan dan regulasi yang jelas tentang internal control, kemudian sosialisasi dan penerapan yang tepat pada staf dan manajer. Regulasi-regulasi dalam *internal control* ini dapat mendorong semua staf untuk paham batas tugas dan wewenang yang harus dikerjakan dan dilalui, sehingga pada akhirnya manajer sadar akan tanggungjawabnya dalam pencapaian tujuan institusi. Terjadinya *budgetary slack* juga dimungkinkan karena tidak adanya *internal control* yang cukup kuat dalam institusi tersebut. Begitupun bila sudah ada sistem pengendalian internal namun hanya menjadi semacam hiasan untuk sekedar ada tanpa aplikasi yang jelas.

Keterbatasan

1. Terbatasnya jumlah variabel yang terbatas sehingga hasil R^2 yang didapat hanya menunjukkan pengaruh simultan sebesar 25,3%. Perlu adanya penambahan variable-variabel lain yang sekiranya mempengaruhi terjadinya *budgetary slack*.
2. Terbatasnya jumlah PTS sebagai lokasi penelitian dikarenakan beberapa PTS bermasalah dan beberapa PTS menolak untuk mengijinkan manajer-manajernya menjadi responden.
3. Masih memerlukan kajian lebih mendalam tentang variabel-variabel yang hasilnya tidak signifikan.

Saran

Partisipasi penyusunan anggaran di PTS-PTS Jombang perlu ditingkatkan dengan melibatkan manajer dan staf yang benar-benar paham kondisi lapangan. Visi, misi dan tujuan institusi perlu didukung dengan anggaran yang minim slack sehingga pendapatan meningkat dan pembiayaan menurun. *Internal control* institusi yang berupa Penjaminan Mutu Internal (SPMI) harus ditingkatkan dan benar-benar dilaksanakan dalam kehidupan sehari-hari institusi. Pelaksanaan SPMI yang menaungi setiap bagian dalam institusi dapat mendorong manajer dan staf untuk mengerti dan memahami tanggung jawab juga kemampuan institusi dalam penyusunan anggaran, sehingga dapat mengurangi *slack*.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul, R. (2009). Pengaruh Implementasi Sistem Akuntansi Pengelolakeuangan Daerah Terhadap Fungsi Pengawasan Dan Kinerja Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 9(1).
- Ahmed, B. (1989). *Behavioral Accounting: The Research And Practical Issue*. Greenwood Press.Inc. USA.
- Alvin, A. (2009). *Auditing dan Jasa As-surance Jilid 1* (1st ed.). Jakarta: Airlangga.
- Arikunto, S. (2010). Prosedur Penelitian Pendekatan Praktik Edisi Revisi VI. In *Rineka Cipta*.
- Arikunto, S. (2011). Dasar-dasar Evaluasi Pendidikan. *Jakarta: Buku Aksara*.
- Azwar, S. (2011). Reliabilitas Dan Validitas. *Yogyakarta: Pustaka Pelajar*.
- Douglas, P. C., & Wier, B. (2000). Integrating ethical dimensions into a model of *budgetary slack* creation. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1023/A:1006241902011>
- Falikhatus, F. (2017). Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary slack* dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohesivitas Kelompok. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*. <https://doi.org/10.23917/reaksi.v6i2.3557>
- Imam, G. (2002). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Spss*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Mari'atul, Q. (2015). Tujuan Dan Manfaat Akreditasi Suatu Lembaga Pendidikan.
- Priyatno, D. (2012). *Mandiri belajar SPSS*. Yogyakarta: Mediakom.
- Rahayu, I. (1999). Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Partisipasi Penganggaran Dan Kinerja Manajerial. *JAAI*, 3(2).
- Reeve, J. M., & Duchac, C. S. (2007). *Principles Of Accounting*. New York.
- Santoso, S. (2004). Buku Latihan SPSS Statistik Multivariat. *Jakarta: Elex Media Komputindo*. <https://doi.org/10.1016/j.jmps.2005.10.005>
- Sari. (2006). *Pengaruh Kapasitas Individu yang Diinteraksikan dengan Locus of Control Terhadap Budgetary slack*.
- Schiff, M., & Lewin, A. Y. (1970). the impact of people on budget. *The Accounting Review*, 45(2), 259–268.

- Syamsuddin, & Damianti. (2006). *Metode penelitian pendidikan bahasa*. Diterbitkan atas kerjasama Program Pasca Sarjana Universitas Pendidikan Indonesia dengan Remaja Rosdakarya.
- Wilopo. (2006). Analisis Faktor-faktor yang Berpengaruh Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia. *Jurnal Riset Dan Akuntansi Indonesia*.