

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN PENEKANAN ANGGARAN, PERILAKU
OPORTUNISTIK, KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN, DAN ETIKA
SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta)**



SKRIPSI

Disusun oleh :

Nama : Karina Melinda Sari

No. Mahasiswa : 15312448

**FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS ISLAM INDONESIA**

2019

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN PENEKANAN ANGGARAN, PERILAKU
OPORTUNISTIK, KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN, DAN ETIKA
SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta)**

SKRIPSI

Disusun dan diajukan untuk memenuhi sebagai salah satu syarat untuk mencapai
derajat Sarjana Strata-1 Program Studi Akuntansi pada Fakultas Ekonomi UII

Oleh :

Nama : Karina Melinda Sari

No. Mahasiswa : 15312448

**FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS ISLAM INDONESIA
2019**

PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME

“Dengan ini saya menyatakan bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan disuatu perguruan tinggi, dan sepanjang pengetahuan saya juga tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam referensi. Apabila kemudian hari terbukti bahwa pernyataan ini tidak benar maka saya sanggup menerima hukuman/sanksi apapun sesuai peraturan yang berlaku.”

Yogyakarta, 3 Januari 2019

Penulis,



(Karina Melinda Sari)

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN PENEKANAN ANGGARAN, PERILAKU
OPORTUNISTIK, KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN, DAN
ETIKASEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta)**

SKRIPSI

Diajukan Oleh :

Nama : Karina Melinda Sari

No. Mahasiswa : 15312448

Telah disetujui oleh Dosen Pembimbing

Pada Tanggal 27 Desember 2018

Dosen Pembimbing



Arief Rahman, SIP, SE, M.Com, Ph.D

BERITA ACARA UJIAN TUGAS AKHIR /SKRIPSI

SKRIPSI BERJUDUL

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN
DENGAN PENEKANAN ANGGARAN, PERILAKU OPORTUNISTIK, KETIDAKPASTIAN
LINGKUNGAN, DAN ETIKA SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Disusun Oleh : **KARINA MELINDA SARI**

Nomor Mahasiswa : **15312448**

Telah dipertahankan di depan Tim Penguji dan dinyatakan **LULUS**

Pada hari Senin, tanggal: 11 Februari 2019

Penguji/ Pembimbing Skripsi : Arif Rahman, SIP., SE., M.Com., Ph.D.

Penguji : Marfuah, Dra., M.Si., Ak, Cert.SAP.



.....
.....

Mengetahui
Dekan Fakultas Ekonomi
Universitas Islam Indonesia



Jaka Sriyana, SE., M.Si, Ph.D.

MOTTO

“Karena sesungguhnya sesudah kesulitan ada kemudahan. Sesungguhnya sesudah kesulitan itu ada kemudahan.” (QS Al Insyirah : 5-6)

“Dan orang-orang yang bersungguh-sungguh untuk mencari keridhoan Kami, benar-benar akan Kami tunjukkan kepada mereka jalan-jalan Kami.” (QS Al-Ankabut : 69)

“Dan bahwa manusia hanya memperoleh apa yang telah diusahakannya, dan sesungguhnya usahanya itu kelak akan diperlihatkan (kepadanya), kemudian akan diberi balasan kepadanya dengan balasan yang paling sempurna.”

(QS An-Najm : 39-41)

“I am looking forward to the future, and feeling grateful for the past” –Mike Rowe

“Difficult roads often lead to beautiful destinations” –Anonymous

HALAMAN PERSEMBAHAN

Alhamdulillah, skripsi ini saya persembahkan untuk :

Ayah dan Ibu saya tercinta,

Alm. Muhammad Acharin dan Karwiyati yang selalu memberikan doa dan dukungan tanpa henti dalam kehidupan saya. Semoga dengan skripsi ini menjadi awal yang baik untuk mencapai masa depan.

Kakak yang saya banggakan,

Rizal Maulana

Semoga saya bisa mengikuti kesuksesannya dalam bekerja.

KATA PENGANTAR



Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Puji syukur senantiasa penulis panjatkan kehadirat Allah SWT atas segala limpahan rahmat, rizki, dan karunia-Nya. Tidak lupa, shalawat serta salam penulis junjungkan kepada Nabi Muhammad SAW dan para sahabatnya. Akhirnya penulis dapat menyelesaikan penelitian ini berupa skripsi yang berjudul **“Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran, Perilaku Oportunistik, Ketidakpastian Lingkungan, dan Etika sebagai Variabel Moderasi”** sebagai salah satu syarat dalam menyelesaikan program Strata 1 (S1) pada program studi Akuntansi di Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia.

Dalam penyusunan skripsi ini tidak terlepas dari doa, bantuan, dan dukungan berbagai pihak, oleh karena itu penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada :

1. Allah SWT, yang selalu memberikan kemudahan dan kelancaran dalam penyusunan skripsi ini. Semoga apa yang penulis lakukan selalu diberkahi dan diridhoi Allah serta selalu diberikan jalan yang terbaik.
2. Nabi Muhammad SAW, yang telah memberikan ilmu dan ajaran dalam menjalani kehidupan agar selalu berada di jalan kebaikan Allah SWT serta terhindar dari perbuatan-perbuatan buruk.

3. Ayah tercinta, Alm. Muhammad Acharin yang telah bekerja keras untuk memberikan pendidikan yang terbaik bagi anak-anaknya tanpa mengenal lelah. Terima kasih yang tidak terukur pada Ayah, semoga Ayah diberikan Surga oleh Allah SWT. Semoga anak terakhirmu ini bisa menjadi orang yang sukses dan berhasil sesuai harapan Ayah.
4. Ibu tercinta, Karwiyati yang selalu mendoakan tanpa henti bagi anak-anaknya sehingga atas doa Ibu segala hal yang dilakukan penulis menjadi lebih mudah. Semoga Ibu selalu diberikan kesehatan oleh Allah SWT dan mendampingi anak-anakmu hingga menjadi orang yang sukses, berhasil, dan berguna bagi sesama.
5. Kakak kandung tercinta, Rizal Maulana, ST, MT. yang selalu memberikan doa dan mendukung dalam segala hal kepada penulis. Semoga kakak selalu dilancarkan dalam pekerjaan dan selalu menyayangi keluarga.
6. Seluruh keluarga besar dari kedua orang tua penulis, yang turut memberikan doa dan dukungan kepada penulis. Semoga kita semua selalu dalam lindungan Allah SWT.
7. Bapak Fathul Wahid, ST., M.Sc., Ph.D., selaku Rektor Universitas Islam Indonesia, beserta seluruh pimpinan Universitas.
8. Bapak Dr. Jaka Sriyana, SE., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia.
9. Bapak Dr. Mahmudi, SE., M.Si., Ak., selaku Ketua Program Studi Akuntansi serta segenap jajaran staf pengajar Prodi Akuntansi.

10. Bapak Arief Rahman, SIP, SE., M.Com, Ph.D, selaku Dosen Pembimbing Skripsi yang selalu membimbing dengan sabar dan memberikan saran terbaik dalam penyelesaian skripsi ini.
11. Ibu Maulidyati Aisyah, SE., M.Com (Adv) dan Fitriati Akmila, SE., M.Com, selaku Dosen yang sudah memberikan kesempatan kepada saya untuk menjadi Asisten Beliau. Terimakasih atas pengalaman yang diberikan selama ini, banyak hal positif yang dapat saya ambil selama bekerja dengan beliau.
12. HMJA KOMISI FE UII periode 2016/2017 dan periode 2017/2018, terimakasih banyak atas segala cerita, kesempatan, dan pengalaman luar biasa yang diberikan kepada saya untuk menjadi bagian dari organisasi yang sudah seperti keluarga sendiri. Semoga kita semua dapat mencapai cita-cita yang diinginkan.
13. Departemen Akademik HMJA KOMISI FE UII periode 2016/2017, yang memberikan banyak pelajaran berharga dalam bekerja secara tim. Terimakasih koordinator terbaik, Irvandi Achmad Chiesa, S.Ak semoga dirimu selalu sukses kedepan. Firdausi Dwi Septiani, teman seperjuangan yang selalu berkerja keras dalam meraih mimpi-mimpinya semoga diberikan kelancaran dalam segala urusanmu. Ihsan dan Erlina, terimakasih sudah menjadi partner yang baik dalam satu periode kemarin.
14. Nadia Ghaisani, partner terbaik dalam menjalankan kepengurusan di HMJA KOMISI. Terimakasih atas segala doa, dukungan, dan bantuan kepada penulis selama ini. Semoga kita bisa selalu berbagi keluh kesah dan saling mendukung satu sama lain.

15. Inneke Tri Kusumaningrum, sahabat dari awal OCB yang menjadi tempat bertukar cerita. Semoga pertemanan kita selalu terjaga hingga tua nanti.
16. Teman-teman PH Koor HMJA KOMISI 2017/2018 yang selalu memberikan dukungan, terimakasih atas segala canda tawa selama ini.
17. Destya Winda Kholifah, teman satu bimbingan skripsi, terimakasih atas segala doa dan bantuannya selama perkuliahan hingga skripsi ini selesai, Semoga pertemanan kita selalu terjaga dan sukses dalam mengejar mimpi kita.
18. Alif Nur Irvan, S.Ak dan Firman Fadli, S.Ak yang sudah dengan sabar membantu penulis disaat mengalami kebingungan dan kesulitan dalam penyelesaian skripsi. Semoga kalian sukses selalu.
19. Seluruh dosen dan karyawan di Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia yang telah membantu dalam penyelesaian skripsi.
20. Pemerintah Kota Yogyakarta, atas ketersediaan dan bantuannya untuk menjadi objek penelitian ini.

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan skripsi ini masih jauh dari sempurna. Maka dari itu, penulis berharap agar pembaca memberikan kritik dan saran untuk perbaikan bagi penelitian selanjutnya. Akhir kata, penulis mengucapkan terima kasih atas dukungan semua pihak. Semoga skripsi ini bermanfaat bagi pembaca.

Wassalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Yogyakarta, 3 Januari 2019

Penulis,

(Karina Melinda Sari)

DAFTAR ISI

Halaman Sampul	i
Halaman Judul.....	ii
Pernyataan Bebas Plagiarisme	iii
Halaman Pengesahan	iv
Kata Pengantar	viii
Daftar Isi.....	xiii
Daftar Tabel	xvi
Daftar Gambar.....	xvii
Daftar Lampiran	xviii
Abstrak	xix
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	12
1.3. Tujuan Penelitian.....	12
1.4. Manfaat Penelitian.....	13
1.5. Sistematika Penulisan	14
BAB II KAJIAN PUSTAKA	16
2.1. Landasan Teori	16
2.1.1. Teori Agensi (<i>Agency Theory</i>)	16
2.1.2. Teori Egoisme Etis	20
2.1.3. Penyusunan Anggaran	21
2.1.4. Partisipasi Anggaran.....	22
2.1.5. Senjangan Anggaran.....	23
2.1.6. Penekanan Anggaran	24
2.1.7. Perilaku Oportunistik.....	24
2.1.8. Ketidakpastian Lingkungan.....	25
2.1.9. Etika.....	26
2.2. Penelitian Terdahulu.....	26
2.3. Hipotesis Penelitian	34
2.3.1. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran	34

2.3.2. Pengaruh Penekanan Anggaran dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran	35
2.3.3. Pengaruh Perilaku Oportunistik dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran	37
2.3.4. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran.....	38
2.3.5. Pengaruh Etika dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran.....	39
2.4. Kerangka Pemikiran Penelitian	40
BAB III METODE PENELITIAN.....	42
3.1. Populasi dan Sampel	42
3.2. Metode Pengumpulan Data	41
3.3. Definisi dan Pengukuran Variabel Penelitian.....	44
3.3.1. Variabel Senjangan Anggaran	44
3.3.2. Variabel Partisipasi Anggaran	45
3.3.3. Variabel Penekanan Anggaran	45
3.3.4. Variabel Perilaku Oportunistik.....	46
3.3.5. Variabel Ketidakpastian Lingkungan	47
3.3.6. Variabel Etika	47
3.4. Metode Analisis Data	48
3.5. Uji Kualitas Data	48
3.5.1. Uji Validitas.....	48
3.5.2. Uji Reliabilitas	49
3.6. Uji Asumsi Klasik	49
3.6.1. Uji Normalitas	49
3.6.2. Uji Heteroskedastitas	49
3.6.3. Uji Multikolinearitas.....	50
3.7. Analisis Regresi Linier Berganda.....	50
3.7.1. Koefisien Determinasi (R^2)	51
3.7.2. Persamaan Regresi	51
3.8. Pengujian Hipotesa	52
3.7.2. Uji t (T test)	52

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	54
4.1. Deskripsi Objek Penelitian	54
4.2. Hasil Uji Kualitas Data.....	58
4.2.1. Uji Validitas.....	58
4.2.2. Uji Reliabilitas.....	64
4.3. Hasil Uji Asumsi Klasik	65
4.3.1. Uji Normalitas	65
4.3.2. Uji Heteroskedastitas	66
4.3.3. Uji Multikolinearitas.....	67
4.4. Analisis Regresi Linear Berganda	68
4.4.1. Koefisien Determinasi (R^2)	69
4.4.2. Persamaan Regresi.....	69
4.5. Pengujian Hipotesis	71
4.5.1. Uji t.....	71
BAB V PENUTUP.....	80
5.1. Kesimpulan.....	80
5.2. Keterbatasan Penelitian	81
5.3. Saran	82
5.4. Implikasi Penelitian	82
DAFTAR PUSTAKA	83
LAMPIRAN.....	88

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1. Rangkuman LRA Dinas Pariwisata Kota Yogyakarta tahun 2017.	6
Tabel 2.1. Ringkasan Penelitian Terdahulu	26
Tabel 4.1. Hasil Rekapitulasi Kuesioner.....	55
Tabel 4.2. Hasil Rekapitulasi Responden	56
Tabel 4.3. Hasil Pengolahan terhadap Uji Validitas I.....	59
Tabel 4.4 Hasil Pengolahan terhadap Uji Validitas II	62
Tabel 4.5 Hasil Pengolahan terhadap Uji Reliabilitas	64
Tabel 4.6 Hasil Uji Normalitas	65
Tabel 4.7 Hasil Uji Heteroskedastistas	66
Tabel 4.8 Hasil Uji Multikolinearitas	67
Tabel 4.9 Hasil Koefisien Determinasi (R^2)	68
Tabel 4.10. Hasil Uji Regresi Linier Berganda.....	69

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 : Kerangka Pemikiran.....	41
--------------------------------------	----

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 : Surat Izin Penelitian	89
Lampiran 2 : Kuesioner Penelitian.....	91
Lampiran 3 : Tabulasi Data.....	98
Lampiran 4 : Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas	110
Lampiran 5 : Hasil Uji Asumsi Klasik.....	123
Lampiran 6 : Hasil Koefisien Determinasi.....	124
Lampiran 7 : Hasil Uji Hipotesa	125

ABSTRACT

This research aims to examine the influence of budgetary participation on budgetary slack with budget emphasis, opportunistic behavior, environmental uncertainty, and ethics as moderation variable at SKPD Yogyakarta. The selection of sample used purposive sampling. This research used primary data that was collected by distributing questionnaires to each head of Chief Financial Subdivision and Head of Division/Section on SKPD. The results of the questionnaires was processed using IBM SPSS Statistics. The result of this research shows that budgetary participation has positive effect on budgetary slack and moderated by budget emphasis and environmental uncertainty. Meanwhile, opportunistic behavior and ethics does not moderate budgetary participation on budgetary slack.

Key words : *budgetary slack, budgetary participation, budget emphasis, environmental uncertainty, ethics*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan penekanan anggaran, perilaku oportunistik, ketidakpastian lingkungan, dan etika sebagai variabel moderasi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Kota Yogyakarta. Pemilihan sampel dengan metode *purposive sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer dengan teknik pengumpulan data dengan menyebarkan kuesioner kepada masing-masing Kepala Bidang/Seksi dan Kepala Subbagian Keuangan pada setiap SKPD. Hasil kuesioner diolah menggunakan *IBM SPSS Statistic*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran serta penekanan anggaran dan ketidakpastian lingkungan dapat memoderasi hubungan tersebut. Sementara itu, perilaku oportunistik dan etika tidak dapat memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Kata kunci : *senjangan anggaran, partisipasi anggaran, penekanan anggaran, perilaku oportunistik, Etika.*

BAB I

PENDAHULUAN

1.1.Latar Belakang Penelitian

Organisasi publik memiliki peranan penting dalam memberikan pelayanan yang optimal kepada masyarakat. Untuk mewujudkannya, diperlukan pengendalian agar sumber daya yang ada dapat digunakan sebagaimana mestinya. Salah satunya adalah melalui anggaran. Menurut Mardiasmo (2009) anggaran pada sektor publik digunakan sebagai instrumen akuntabilitas atas pengelolaan publik dan program-program yang dijalankan pemerintah. Pada pemerintah daerah, anggaran berbentuk Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) yang digunakan sebagai alat untuk menentukan besar pendapatan dan pengeluaran, membantu dalam pengambilan keputusan dan perencanaan pembangunan, serta dasar bagi otorisasi pengeluaran di masa datang. Anggaran juga digunakan sebagai ukuran standar untuk evaluasi kinerja dan alat koordinasi semua aktivitas pada unit kerja.

Pemerintah telah mengeluarkan satu paket kebijakan otonomi daerah yaitu: Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintahan Pusat dan Daerah. Implikasi dari kedua undang-undang tersebut adalah pembaharuan sistem keuangan berupa pengelolaan uang rakyat (*public money*) dalam anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) yang dilakukan secara transparan, efektif, efisien, terarah, terencana, terpadu dan bertanggung jawab. Dengan demikian tujuan dari otonomi daerah dapat tercapai yaitu terciptanya akuntabilitas publik dan kesejahteraan masyarakat. Selain itu, menurut

Ferawati (2015) dengan adanya otonomi daerah, kewenangan daerah yang lebih besar untuk mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri diharapkan dapat memberikan keleluasaan kepada daerah untuk membangun daerahnya melalui usaha-usaha yang mampu meningkatkan partisipasi aktif masyarakat.

Pengelolaan Keuangan Daerah terdiri dari keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan keuangan daerah. Dalam pelaksanaannya, pemerintah telah menetapkan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 59 Tahun 2007 sebagai pedoman dalam melaksanakan, penatausahaan APBD dan laporan keuangan termasuk didalamnya kebijakan akuntansi. Kemudian berdasarkan Permendagri Nomor 59 Tahun 2007 Pasal 265 ayat (1) setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) wajib menyusun dan melaporkan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD secara periodik. Salah satu kebijakan otonomi daerah untuk menangani anggaran adalah penyusunan anggaran dengan metode partisipatif, yaitu dengan melibatkan masing-masing SKPD untuk mengajukan anggaran, mempersiapkan anggaran dan melaksanakan penyusunan anggaran (Husain, 2011).

APBD merupakan rencana keuangan Pemerintah Daerah yang disepakati dan ditetapkan bersama oleh kepala daerah dan DPRD dalam bentuk Peraturan Daerah (Perda). APBD disusun melalui sebuah proses secara partisipatif dan desentralistis dimana melibatkan konstituen dan pengguna anggaran di daerah. Dalam hal ini, kepala daerah selaku pelaksana (eksekutif) dengan DPRD selaku pemberi kewenangan (legislatif). Selanjutnya, pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan

anggaran juga disebut sebagai pihak prinsipal (atasan) yaitu DPRD dan agen (bawahan) yaitu kepala daerah.

Melalui komunikasi yang baik dalam penyusunan anggaran, agen bisa mengetahui apa sebenarnya yang diharapkan oleh prinsipal. Begitu pula sebaliknya prinsipal dapat mengetahui adanya kendala-kendala yang terjadi pada agen terkait dengan penyusunan anggaran. Selanjutnya partisipasi dalam penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan kepada agen dalam menentukan bagaimana anggaran akan disusun sesuai dengan sasaran anggaran pada bagian atau divisi masing-masing. Agen ikut serta dalam proses penyusunan anggaran karena mereka memiliki kecukupan informasi untuk memprediksi masa depan sehingga keterlibatan mereka diharapkan dapat mengurangi kecenderungan individu untuk melakukan kesenjangan anggaran. Akan tetapi di sisi lain, partisipasi dalam penganggaran dapat memberikan kesempatan kepada agen untuk menentukan rencana anggarannya dimana kondisi ini dapat digunakan secara negatif sehingga justru dapat menimbulkan senjangan dalam anggaran (Husain, 2011).

Menurut Young (1985) dalam Priyetno (2018) senjangan anggaran atau *budgetary slack* merupakan suatu tindakan dimana agen mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi daripada target sebenarnya yang dapat dicapai ketika diberi kesempatan untuk memilih standar kerja sehingga dapat meningkatkan kinerjanya. Hasanah dan Suartana (2015) menyatakan bahwa senjangan anggaran yang terjadi merupakan tindakan yang dilakukan oleh manajer dengan menyembunyikan beberapa informasi pribadi dari atasan serta dengan sengaja menggambarkan informasi yang hanya dapat menguntungkan diri sendiri.

Sistem anggaran berbasis kinerja sebagai proses pembangunan yang efisien dan partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja agen. Akan tetapi, penilaian kinerja berdasarkan target anggaran justru akan mendorong agen untuk melakukan senjangan anggaran demi jenjang karir yang lebih baik di masa depan. Penyusunan anggaran juga sering didominasi oleh kepentingan pihak legislatif selaku prinsipal dan pihak eksekutif selaku agen demi tujuan pribadi. Hal ini tentu akan berdampak buruk pada organisasi sektor publik yaitu terjadinya kesalahan alokasi sumber daya dan bias dalam evaluasi kinerja agen terhadap unit pertanggungjawabannya (Irfan, Santoso, & Effendi, 2016).

Contoh kasus senjangan anggaran terindikasi terjadi pada pemerintahan Kota Malang Raya pada tahun 2017. Malang *Corruption Watch* melakukan peninjauan terhadap anggaran pemerintah Malang Raya. Hasilnya menunjukkan bahwa ada beberapa indikasi atas *senjangan anggaran* pada pemerintah Kota Batu dan Kota Malang yaitu pembiaran atas piutang pajak hiburan Kota Batu dan buruknya pengelolaan retribusi parkir di Kota Malang. Realisasi dari pendapatan pajak hiburan pada tahun 2016 di Kota Batu menunjukkan angka Rp 10 Miliar. Angka tersebut dikatakan kecil karena masih ada Rp 16 Miliar pajak hiburan yang masih mengendap sebagai piutang pajak hiburan Pemkot Batu TA 2016. Pemerintah Kota Batu cenderung pesimis dan tidak berani untuk memasang target terlebih menagih hingga terlunasi. Sehingga secara tidak langsung pemerintah Kota Batu telah mengalami kebocoran anggaran di sektor penerimaan pajak hiburan dan kehilangan potensi pendapatan atas pajak hiburan. Selain itu dengan melihat fenomena tersebut adanya senjangan anggaran menyebabkan pendapatan daerah yang seharusnya

digunakan untuk pembangunan daerah menjadi tersendat akibat perilaku pemerintah daerahnya.

Berdasarkan teori agensi (*agency theory*) penentuan target pendapatan dalam penyusunan anggaran mempunyai kecenderungan akan dianggarkan lebih rendah dari kemampuan maksimal yang seharusnya bisa dicapai. Hal ini dilakukan agar target anggaran akan mudah dicapai yang terlihat pada pencapaian realisasi anggaran yang cenderung lebih besar dari targetnya. Berbeda dengan pendapatan, belanja memiliki kecenderungan dianggarkan lebih tinggi dari yang seharusnya. Sehingga realisasi belanja akan lebih rendah dari anggaran. Kecenderungan ini merupakan indikasi terjadinya senjangan anggaran (Irfan, Santoso, & Effendi, 2016). Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Kota Yogyakarta, adanya indikasi terjadinya senjangan anggaran bisa dilihat dari laporan kinerja instansi pemerintah (LKIP) yang berupa laporan realisasi anggaran (LRA) pada masing-masing SKPD melalui *website* pemerintah Kota Yogyakarta. Sebagai contoh beberapa LRA dari SKPD yang laporannya dipublikasikan melalui *website* mengindikasikan terjadinya senjangan anggaran. Hal ini dapat dilihat dari realisasi pendapatan yang melebihi anggaran, dan realisasi beban yang lebih rendah dari anggaran.

Berikut adalah rangkuman LRA dari dinas pariwisata yang dipublikasikan melalui *website* Pemkot Yogyakarta.

Tabel 1.1

Rangkuman LRA Dinas Pariwisata Kota Yogyakarta tahun 2017

No	Rincian Belanja	APBD	Realisasi Anggaran	%
1	Pendapatan	Rp 14.318.780.200,-	Rp 15.635.909.082,-	109,2
2	Belanja Tidak Langsung	Rp 2.968.709.380,-	Rp 2.199.444.152,-	74,1
3	Belanja Langsung	Rp 31.185.920.580,-	Rp 25.211.875.478,-	80,8

Sumber : <http://ppid.jogjakota.go.id>

Berdasarkan tabel diatas dapat diketahui bahwa pendapatan dinas pariwisata terealisasi sebesar 109,2% yang melebihi dari target yang dianggarkan. Sementara belanja yang pengeluarannya ditujukan untuk pembangunan dan pengembangan tempat wisata baik belanja langsung atau tidak langsung terealisasi di bawah target yang dianggarkan. Adanya kecenderungan menurunkan pendapatan dan menaikkan beban ini merupakan indikasi terjadinya senjangan anggaran.

Penelitian untuk mengetahui faktor-faktor yang berpengaruh terhadap senjangan anggaran telah banyak dilakukan. Salah satunya adalah partisipasi anggaran yang memiliki kecenderungan berpengaruh terhadap terjadinya senjangan. Partisipasi anggaran dalam hal ini merupakan proses yang menggambarkan individu-individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran dan

memiliki pengaruh terhadap target anggaran serta perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Falikhatun, 2007). Dalam partisipasi anggaran proses ini dikatakan efektif dimana terjadi pertukaran informasi sehingga besaran anggaran yang disetujui merupakan hasil dari keahlian dan pengetahuan pribadi dari penyusun anggaran yang dekat dengan lingkungan operasi (Govindarajan dan Anthony, 2007).

Menurut Fitra (2017) dengan adanya partisipasi anggaran yang besar dari atasan atau bawahan akan mengurangi terjadinya selisih anggaran. Kontribusi yang besar dari karyawan untuk menentukan anggaran maka diharapkan para karyawan akan bersungguh-sungguh dalam menyusun anggaran sesuai dengan keadaan sebenarnya dari organisasi. Dengan kata lain, adanya partisipasi anggaran dapat mengurangi terjadinya selisih anggaran. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sinaga (2013) bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap selisih anggaran pada SKPD kota Pematang Siantar. Beberapa penelitian terdahulu yang juga mendukung hal ini antara lain : Onsi (1973), Milani (1975), Dunk (1993). Hal ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Merchant (1985), Mark Young (1985), Lukka (1988), Kartika (2010), Widanaputra dan Mimba (2014), Indriani dan Yusuf (2014), Ardianti (2015), dan Asih, Astika, & Putri (2016), Irfan, Santoso, & Effendi (2016), Sihombing dan Rohman (2017), dan yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap selisih anggaran. Pengaruh positif tersebut menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dapat meningkatkan terjadinya selisih anggaran.

Hasil penelitian tersebut menunjukkan ketidakkonsistenan sehingga memungkinkan adanya variabel lain yang mempengaruhi. Mengacu pada penelitian sebelumnya, peneliti ingin mengetahui apakah faktor-faktor lain seperti penekanan anggaran (*budget emphasis*), perilaku oportunistik (*opportunistic behavior*), ketidakpastian lingkungan, dan etika dapat menjadi variabel moderasi yang akan memperkuat atau memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Penekanan anggaran (*budget emphasis*) merupakan desakan dari atasan pada bawahannya untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan sebaik-baiknya. Dalam kondisi ini anggaran dijadikan sebagai faktor paling dominan dalam mengukur kinerja bawahan pada suatu organisasi sehingga akan diberikan sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran. Hal tersebut dapat menyebabkan bawahan untuk cenderung melonggarkan anggaran yang disusun sehingga anggaran mudah dicapai (Kusniawati dan Lahaya, 2017). Pengukuran kinerja berdasarkan anggaran menyebabkan bawahan akan berusaha memperoleh *variance* yang menguntungkan atas belanja dan pendapatan dengan menciptakan senjangan yaitu dengan meninggikan biaya dan merendahkan pendapatan (Sujana, 2010). Masih terdapat ketidakkonsistenan mengenai pengaruh penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Kusniawati dan Lahaya (2017), dan Triana dan Putra (2012) menyatakan bahwa penekanan anggaran memiliki pengaruh terhadap senjangan anggaran dimana semakin tinggi penekanan anggaran maka semakin tinggi pula senjangan anggaran yang mungkin terjadi.

Sementara menurut hasil penelitian Karsam (2015) dan Irfan, Santoso, & Effendi (2016) menunjukkan hasil yang berbeda dimana penekanan anggaran berpengaruh secara negatif terhadap senjangan anggaran.

Perilaku oportunistik (*opportunistic behavior*) disini mengarah pada menggunakan peluang yang ada sehubungan dengan jabatan yang dimiliki oleh kepala daerah demi kepentingannya sendiri. APBD seharusnya digunakan untuk kepentingan dan kemakmuran rakyat. Akan tetapi yang terjadi justru banyak kepala daerah menetapkan program dan jumlah anggaran tidak berdasarkan kepentingan rakyat tetapi berdasarkan kepentingan kepala daerah tersebut (Suartini et.al, 2016). Hal ini berkaitan dengan teori agensi yang menjelaskan bahwa pihak-pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran akan memiliki kecenderungan untuk memaksimalkan utilitasnya melalui alokasi sumberdaya dalam anggaran yang ditetapkan. Dalam hal ini bawahan akan menyembunyikan informasi yang dimiliki untuk kepentingan pribadinya. Bawahan akan cenderung memberikan informasi yang bias pada atasan untuk memudahkan dalam pencapaian target anggaran sehingga kinerjanya dianggap baik (Asih, Astika, & Putri, 2016). Kondisi ini kemudian dapat memungkinkan terjadinya senjangan anggaran di pemerintah daerah. Masih terdapat ketidakkonsistenan mengenai pengaruh perilaku oportunistik terhadap senjangan anggaran. Beberapa penelitian yang dilakukan oleh Suryarini (2012) dan Yuen et.al (2015) menunjukkan bahwa perilaku oportunistik berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Sementara menurut Kamaliah, Darlis, & Virsanita (2010) perilaku oportunistik tidak berpengaruh dalam partisipasi anggaran.

Berdasarkan beberapa penelitian sebelumnya, ketidakpastian lingkungan memiliki pengaruh terhadap terjadinya senjangan anggaran. Ketidakpastian lingkungan membuat organisasi harus melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Seseorang mengalami ketidakpastian karena merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi keadaan di masa datang. Apabila ketidakpastian lingkungan rendah dimana lingkungan dalam keadaan yang relatif stabil maka individu dapat memprediksi keadaan sehingga langkah-langkah yang akan diambil dapat direncanakan dengan lebih akurat. Hal ini dapat dialami oleh individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dengan memanfaatkan adanya ketidakpastian tersebut untuk melakukan senjangan anggaran (Asih, Astika, & Putri, 2016). Penelitian yang dilakukan oleh Wati dan Damayanthi (2017) juga menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan mampu memperkuat pengaruh antara partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa dengan ketidakpastian rendah akan mampu memperkuat penciptaan senjangan anggaran. Akan tetapi terdapat ketidakkonsistenan dengan penelitian yang lain. Menurut Prakoso (2016) ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Sementara Nitiari dan Yadnyana (2014) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh secara positif terhadap senjangan anggaran.

Pada organisasi publik etika menjadi sikap yang harus dimiliki oleh orang-orang yang bekerja di pemerintahan dalam menjalankan kebijakan publik agar tercipta pemerintahan yang baik serta terhindar dari perilaku tidak etis seperti melakukan senjangan anggaran. Etika disini juga mengarah pada kondisi dasar

bagaimana manusia bertindak secara etis, bagaimana manusia mengambil keputusan etis, teori-teori etika dan prinsip-prinsip moral dasar yang menjadi pegangan untuk bertindak serta tolak ukur dalam menilai baik atau buruknya suatu perbuatan (Asih, Astika, & Putri, 2016). Penelitian yang dilakukan oleh Biantara dan Putri (2014), Anggraeni (2016), dan Sihombing dan Rohman (2017) menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkatan etika yang dimiliki oleh manajer, maka akan berpengaruh terhadap penurunan senjangan anggaran yang lebih rendah. Sementara menurut Hariningtyas (2014) etika tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran sehingga masih terdapat ketidakkonsistenan mengenai pengaruh etika terhadap senjangan anggaran.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Asih, Astika, & Putri (2016) yang berjudul “Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap *Budgetary Slack* dengan Etika, Budaya Organisasi, *Opportunistic Behaviour* dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Pemoderasi” dan Kusniawati & Lahaya (2017) yang berjudul “Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi terhadap *Budgetary Slack* pada SKPD Kota Samarinda”. Peneliti akan melakukan penelitian dengan menggabungkan beberapa variabel dari penelitian sebelumnya yang menunjukkan ketidakkonsistenan dan didasarkan pada latar belakang yang telah diuraikan dengan judul “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran, Perilaku Oportunistik, Ketidakpastian Lingkungan, dan Etika Sebagai Variabel Moderasi”. Peneliti melakukan studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Yogyakarta selaku pihak eksekutif yang terlibat aktif dalam penyusunan anggaran mulai dari perencanaan hingga

pelaporan. Selain itu, peneliti ingin mengetahui faktor yang mengakibatkan senjangan anggaran secara lebih mendalam di SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta sehubungan dengan latar belakang yang telah diuraikan.

1.2.Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, rumusan masalah yang akan dibahas dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah terdapat pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta?
2. Apakah terdapat moderasi penekanan anggaran terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta?
3. Apakah terdapat moderasi perilaku oportunistik terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta?
4. Apakah terdapat moderasi ketidakpastian lingkungan terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta?
5. Apakah terdapat moderasi etika terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta?

1.3.Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah diatas, maka tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta.

2. Untuk mengetahui penekanan anggaran sebagai moderasi terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta.
3. Untuk mengetahui perilaku oportunistik sebagai moderasi terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta.
4. Untuk mengetahui ketidakpastian lingkungan sebagai moderasi terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta.
5. Untuk mengetahui etika sebagai moderasi terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta.

1.4. Manfaat Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian di atas, maka penelitian ini diharapkan bermanfaat bagi :

1. Bagi Penulis

Manfaat penelitian ini bagi penulis adalah sebagai sarana untuk penelitian ilmiah yang akan memperdalam bidang keilmuan penulis terutama dalam bidang akuntansi sektor publik.

2. Bagi Masyarakat

Manfaat penelitian ini bagi masyarakat adalah sebagai sarana pengawasan terhadap kinerja pemerintah melalui informasi mengenai penyebab kesenjangan anggaran yang dapat dilakukan oleh pemerintah.

3. Bagi Pemerintah

Penelitian ini dapat digunakan sebagai informasi mengenai apa saja yang dapat mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran pada pemerintah daerah sehingga dapat diminimalisir agar pemerintahan berjalan lebih baik.

4. Bagi Peneliti Selanjutnya

Penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai referensi bagi penelitian selanjutnya serta dapat menambah informasi bagi peneliti.

1.5.Sistematika Pembahasan

Untuk ketepatan dan kejelasan arah mengenai pembahasan dalam penelitian ini maka sistematika yang dibutuhkan adalah :

BAB I Pendahuluan

Bab ini berisi latar belakang penelitian yang dilanjutkan dengan rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan.

BAB II Kajian Pustaka

Bab ini berisi uraian dari teori yang mendasari dan penjelasan variabel, penelitian terdahulu, dan hipotesis penelitian yang dilakukan sehingga mempermudah analisis dalam penelitian yang dilakukan.

BAB III Metode Penelitian

Bab ini menjelaskan tentang objek dari penelitian, populasi, dan sampel. Selain itu juga dijelaskan mengenai metode pengumpulan data, definisi dan pengukuran variabel serta metode untuk analisis data.

BAB IV Analisis Data dan Pembahasan

Bab ini menjelaskan tentang deskripsi objek penelitian dan analisis untuk kemudian hasilnya dapat disimpulkan dan menjadi saran serta masukkan.

BAB V Simpulan dan Saran

Bab ini berisi kesimpulan dari hasil pembahasan serta saran-saran.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1.Landasan Teori

2.1.1.Teori Agensi (*Agency Theory*)

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007) hubungan agensi muncul saat salah satu pihak yaitu prinsipal memberikan mandat kepada pihak lain yaitu agen untuk melaksanakan suatu jasa, dimana prinsipal mendelegasikan wewenang kepada agen untuk membuat keputusan. Oleh karena itu, dengan adanya pendelegasian wewenang tersebut, agen memiliki kewajiban untuk melaksanakan tugas-tugasnya dengan baik serta mempertanggungjawabannya pada pihak prinsipal.

Berdasarkan teori agensi, prinsipal dan agen mempunyai tujuan yang berbeda. Dalam hal ini, agen diasumsikan akan menerima kepuasan yang tidak hanya berasal dari kompensasi keuangan. Aspek yang lain seperti memiliki waktu luang yang banyak, lingkungan kerja yang baik, jam kerja yang fleksibel, dan sebagainya juga menjadi faktor-faktor yang lain. Selain itu, diasumsikan bahwa prinsipal hanya tertarik pada pengembalian keuangan yang diperoleh dari investasi mereka. Dalam hal ini, masalah timbul saat prinsipal tidak dapat atau sulit untuk memantau tindakan agen. Terdapatnya perbedaan kepentingan tersebut serta informasi pribadi yang dimiliki oleh agen dapat menyebabkan agen tersebut salah dalam memberikan informasi kepada prinsipal.

Dalam Adrianto (2013) menyatakan bahwa teori agensi didasarkan pada tiga asumsi yaitu :

a. Asumsi tentang sifat manusia

Berdasarkan asumsi ini, manusia memiliki sifat yang ditunjukkan untuk kepentingan sendiri (*self interest*), mempunyai keterbatasan akan rasionalitas (*bounded rationality*), dan tidak menyukai risiko (*risk aversion*). Pihak agen dapat diindikasikan akan melakukan senjangan anggaran dengan alasan memiliki kepentingan untuk mempermudah pencapaian target anggaran serta menanggulangi resiko dengan meninggikan anggaran terhadap beban atau mengurangi target pendapatan.

b. Asumsi tentang keorganisasian

Berdasarkan asumsi ini, terdapat konflik antar anggota organisasi dimana efisiensi dijadikan sebagai kriteria produktivitas dan adanya informasi asimetri antara prinsipal dan agen. Kondisi organisasi tersebut dapat mempengaruhi senjangan anggaran dimana pihak prinsipal lebih mementingkan akan produktivitas dan efisiensi dengan melakukan *cut off* pada anggaran yang diajukan oleh pihak agen. Sementara pihak agen memiliki kepentingan sendiri untuk mempermudah pencapaian target mereka. Hal ini merupakan indikasi terjadinya konflik antar organisasi dimana baik pihak prinsipal maupun pihak agen saling berpegang pada kepentingan masing-masing yang kemudian akan berpengaruh pada target dalam penyusunan anggaran.

c. Asumsi tentang informasi

Berdasarkan asumsi ini, akan terjadi asimetri informasi dimana pihak prinsipal akan memperoleh informasi yang kurang atau tidak sepenuhnya informasi diberikan oleh pihak agen yang selanjutnya dapat mempengaruhi keputusan yang diambil oleh pihak prinsipal.

Dalam penganggaran daerah pihak-pihak yang terlibat terdiri dari tiga kategori utama yaitu eksekutif, legislatif, dan masyarakat. Hubungan keagenan dalam penganggaran daerah dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Hubungan keagenan antara eksekutif dan legislatif

Dalam hubungan keagenan di pemerintahan, eksekutif merupakan agen dan legislatif merupakan prinsipal. Masalah keagenan yang ada paling tidak melibatkan dua pihak, yaitu prinsipal sebagai pihak yang mempunyai wewenang dalam melakukan tindakan-tindakan dan pengambilan keputusan, dan agen sebagai pihak yang menerima delegasi berupa otoritas dari prinsipal. Sementara itu, dalam konteks pembuatan kebijakan oleh legislatif, legislatur merupakan prinsipal yang mendelegasikan wewenang kepada agen seperti pemerintah di legislatif untuk membuat kebijakan baru. Hubungan keagenan dalam hal ini terjadi setelah agen membuat usulan kebijakan baru dan berakhir setelah usulan tersebut diterima atau ditolak. Sementara itu dalam hal penyusunan anggaran, usulan yang diajukan oleh eksekutif memiliki kecenderungan mengutamakan kepentingan eksekutif. Eksekutif mengajukan anggaran yang akan memperbesar agensinya, baik dari segi finansial maupun *non-finansial*. Anggaran juga digunakan oleh

legislatif untuk memenuhi *self interest*-nya. Kemudian keunggulan informasi yang dimiliki oleh eksekutif yang digunakan untuk menyusun rancangan anggaran akan berhadapan dengan keunggulan kekuasaan (*discretionary power*) yang dimiliki oleh pihak legislatif.

2. Hubungan keagenan antara legislatif dan publik

Dalam hubungan keagenan disini legislatif adalah agen dan publik adalah prinsipal. Dalam membuat kebijakan, hubungan prinsipal agen yang terjadi antara pemilih (*voters*) dan legislatif akan menunjukkan bagaimana *voters* memilih politisi untuk membuat keputusan-keputusan yang terkait dengan belanja publik untuk mereka dan selanjutnya mereka memberikan dana dengan membayar pajak. Kemudian saat legislatif terlibat dalam pembuatan keputusan atas alokasi belanja dalam anggaran, maka mereka diharapkan mewakili kepentingan prinsipal atau pemilihnya yaitu publik. Kedudukan legislatif sebagai agen dalam hubungannya dengan publik menunjukkan bahwa legislatif memiliki masalah keagenan. Hal ini dikarenakan legislatif akan berusaha untuk memaksimalkan utilitasnya (*self interest*) dalam pembuatan keputusan yang berkaitan dengan publik. Permasalahan ini menjadi semakin nyata saat publik tidak memiliki sarana formal untuk mengawasi kinerja legislatif, sehingga perilaku *moral hazard* legislatif dapat terjadi dengan mudah. *Moral hazard* adalah suatu permasalahan yang muncul dimana agen tidak melaksanakan hal-hal yang disepakati sesuai dengan kontrak kerja.

3. Hubungan keagenan dalam penyusunan anggaran daerah di Indonesia

Peraturan perundang-undangan merupakan bentuk kontrak antara eksekutif, legislatif, dan publik. Peraturan tersebut menyatakan semua kewajiban dan hak pihak-pihak yang terlibat dalam pemerintahan. Anggaran daerah merupakan rencana keuangan yang menjadi dasar atau acuan dalam pelaksanaan pelayanan publik. Dokumen anggaran daerah disebut anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD), baik untuk provinsi maupun kabupaten dan kota. Sebelum penyusunan APBD terlebih dahulu dibuat kesepakatan antara eksekutif dan legislatif tentang arah dan kebijakan umum (AKU) dan prioritas anggaran yang kemudian menjadi pedoman untuk penyusunan anggaran pendapatan dan anggaran belanja. Dalam menyusun rancangan APBD eksekutif menyesuaikan dengan AKU dan prioritas anggaran yang selanjutnya akan diserahkan kepada pihak legislatif untuk dipelajari dan dibahas bersama-sama sebelum ditetapkan menjadi peraturan daerah (Perda). Menurut perspektif keagenan, hal ini merupakan bentuk kontrak yang menjadi alat bagi legislatif untuk mengawasi pelaksanaan anggaran yang dilakukan oleh eksekutif.

2.1.2. Teori Egoisme Etis

Salah satu teori mengenai etika adalah teori teologi dimana dari teori tersebut yang berhubungan dengan senjangan anggaran adalah egoism etis. Menurut Rachel (2004) salah satu konsep dari egoisme adalah egoisme etis yang berarti tindakan yang dilandasi oleh kepentingan diri sendiri (*self-interest*). Teori ini menjelaskan mengenai bagaimana seseorang seharusnya bertindak, tanpa

memandang bagaimana orang tersebut biasanya bertindak. Menurut teori ini hanya ada satu prinsip perilaku yang utama, yaitu prinsip kepentingan diri, dan prinsip ini merangkum semua tugas dan kewajiban alami seseorang. Egoisme etis tidak selalu merugikan kepentingan orang lain dan yang terpenting bahwa satu-satunya tugas yaitu membela kepentingan diri sendiri.

2.1.3. Penyusunan Anggaran

Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, proses penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja daerah (APBD) diawali dengan perencanaan dan penganggaran daerah. Proses perencanaan dimulai dari Rencana Pembangunan Jangka Panjang Daerah (RPJPD) yang memperhatikan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional. Dalam hal ini, RPJPD merupakan suatu dokumen perencanaan pembangunan daerah untuk periode 20 (dua puluh) tahun yang kemudian digunakan sebagai acuan dalam penyusunan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sekali. Kemudian setelah RPJMD ditetapkan, pemerintah daerah menyusun Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) yang merupakan penjabaran dari RPJMD untuk jangka waktu 1 (satu) tahun yang mengacu pada Rencana Kerja Pemerintah.

Kepala daerah yang mengacu pada RKPD akan menyusun rancangan kebijakan umum APBD. Rancangan kebijakan umum APBD yang telah dibahas oleh kepala daerah bersama dengan DPRD akan disepakati menjadi Kebijakan Umum APBD (KUA). Berdasarkan kebijakan umum APBD yang telah disepakati tersebut, pemerintah daerah dan DPRD membahas rancangan prioritas dan plafon

anggaran sementara (PPAS) yang disampaikan oleh kepala daerah. Selanjutnya Kepala daerah menerbitkan pedoman penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) SKPD sebagai pedoman kepala SKPD dalam menyusun RKA-SKPD berdasarkan nota kesepakatan.

Setelah RKA-SKPD dibuat, kemudian disusun rencana peraturan daerah tentang APBD dan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD. Rencana peraturan tersebut kemudian akan dievaluasi untuk selanjutnya ditetapkan oleh kepala daerah menjadi peraturan daerah tentang APBD dan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD.

2.1.4. Partisipasi Anggaran

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007) partisipasi anggaran merupakan proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam menentukan jumlah anggaran. Hal ini diharapkan akan mempunyai dampak yang positif terhadap motivasi manajerial. Partisipasi anggaran diharapkan dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dapat dicapai.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara yang efektif untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap unit pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara keseluruhan. Partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif karena dengan partisipasi maka akan terjadi tukar pikiran satu sama lain (Priyetno, 2018).

2.1.5. Senjangan Anggaran

Menurut Young (1985) dalam Sahputra, Darwanis, & Basri (2018) senjangan anggaran merupakan tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya saat diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Kesenjangan terjadi karena adanya perbedaan antara potensi dan kebutuhan daerah dengan target anggaran pendapatan maupun belanja yang dianggarkan. Indikasi terjadinya senjangan anggaran adalah adanya perilaku merendahkan target pendapatan dan meninggikan anggaran belanja untuk memudahkan pencapaian anggaran pemerintah daerah. Hal ini disebabkan oleh adanya perilaku individu untuk mengupayakan menyusun anggaran yang dirasa lebih mudah untuk dapat dicapai, serta aman terhadap pertanggungjawaban anggaran.

Sementara menurut Dunk (1993) dalam Sinaga (2013) terdapat tiga indikator dalam senjangan anggaran yaitu :

1. Perbedaan antara jumlah anggaran dengan estimasi terbaik
2. Target atau sasaran anggaran
3. Kondisi lingkungan

Senjangan anggaran dapat berdampak buruk pada organisasi sektor publik. Unit pertanggungjawaban dengan senjangan anggaran yang tinggi akan menerima sumber daya lebih banyak dari yang seharusnya yang akan mempengaruhi unit pertanggungjawaban lain. Alokasi yang kurang optimal ini dapat menurunkan efisiensi perusahaan (Priyetno, 2018).

2.1.6. Penekanan Anggaran

Penekanan anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan sebaik-baiknya. Terjadinya penekanan anggaran tersebut akan mendorong bawahan untuk menciptakan senjangan dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi dan menghindari sanksi (Triana dan Putra, 2012).

Dalam Kusniawati dan Lahaya (2017) menyatakan bahwa senjangan dapat terjadi apabila tolak ukur kinerja bawahan ditentukan oleh anggaran yang telah disusun. Bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan dua cara. Pertama yaitu dengan meningkatkan kinerja sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang telah dianggarkan. Sementara cara yang kedua yaitu dengan cara membuat anggaran lebih mudah untuk dicapai yang dilakukan dengan melonggarkan anggaran. Perusahaan seringkali menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja dari manajemen. Penekanan anggaran seperti ini kemudian dapat memungkinkan timbulnya senjangan anggaran.

2.1.7. Perilaku Oportunistik

Secara umum perilaku oportunistik (*opportunistic behavior*) adalah perilaku yang mengeksploitasi peluang keuntungan jangka pendek dengan mengorbankan keuntungan jangka panjang. Dalam kaitannya dengan pemerintah daerah, perubahan APBD digunakan oleh kepala daerah sebagai sarana untuk melakukan perubahan alokasi anggaran secara legal. Perilaku oportunistik kepala daerah saat perubahan APBD menyebabkan terjadinya kesalahan dalam alokasi anggaran belanja pemerintah. Kepala daerah menggunakan jabatan dan kekuasaan

yang dimiliki untuk memperoleh keuntungan dengan cara mengalokasi pos-pos dalam APBD sesuai dengan prefensi yang dimiliki (Suartini et.al, 2016).

Bentuk realisasi perilaku oportunistik eksekutif dalam pengusulan anggaran belanja antara lain :

- Mengusulkan kegiatan yang sesungguhnya tidak menjadi prioritas bagi kepentingan publik.
- Mengusulkan kegiatan yang memiliki unsur *lucrative opportunities* (peluang untuk mendapatkan keuntungan pribadi) yang besar.
- Mengalokasikan untuk komponen belanja yang tidak penting dalam suatu program atau kegiatan.
- Mengusulkan jumlah anggaran belanja yang terlalu besar untuk komponen belanja setiap kegiatan.
- Memperbesar anggaran untuk kegiatan yang sulit diukur hasilnya.

Perilaku-perilaku tersebut kemudian akan mengarah pada terjadinya senjangan anggaran.

2.1.8. Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang mengakibatkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Dalam suatu organisasi, penyebab dari ketidakpastian lingkungan terdiri dari pesaing, konsumen, pemasok, regulator, dan teknologi yang dibutuhkan (Putri, 2017). Ketidakpastian lingkungan dapat terbentuk dari persepsi anggota organisasi yang belum memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi organisasi di masa datang.

Menurut Miliken (1987) dalam Kartika (2010) menyatakan bahwa individu akan memiliki ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika tidak bisa melakukan prediksi dan tidak bisa memahami bagaimana komponen-komponen dalam lingkungan akan berubah. Manajer tidak dapat memprediksi dikarenakan informasi yang kurang dan merasa bahwa akan terjadi perubahan lingkungan baik secara signifikan atau tidak.

2.1.9. Etika

Etika merupakan suatu sikap yang harus dimiliki oleh orang-orang yang bekerja dalam pemerintahan untuk menjalankan kebijakan publik agar terciptanya pemerintahan yang baik. Etika sektor publik dalam melayani masyarakat harus memiliki pedoman, referensi, petunjuk tentang apa yang harus dilakukan dan tidak dilakukan oleh aparatur pemerintah dalam menjalankan kebijakan publik. Etika dapat digunakan sebagai standar dalam penilaian apakah perilaku oknum pemerintahan dalam menjalankan kebijakan publik dapat dikatakan baik atau buruk (Priyeto, 2018).

2.2. Penelitian Terdahulu

Berikut ini adalah beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan senjangan anggaran :

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian terdahulu

No	Judul Penelitian dan Penulis	Populasi dan Sampel	Variabel Penelitian	Kesimpulan
1	(Asih, Astika, dan Putri, 2016)	Populasi : Satuan Kerja Perangkat	Dependen : <i>Budgetary Slack</i>	Etika tidak mampu

	<p>Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan Etika, Budaya Organisasi, <i>Opportunistic Behaviour</i> dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Pemoderasi.</p>	<p>Daerah (SKPD) Kabupaten Jembrana</p> <p>Sampel : 106 pejabat eselon II, III,IV SKPD Kabupaten Jembrana</p>	<p>Independen : Partisipasi penganggaran</p> <p>Moderasi : Etika, Budaya Organisasi, <i>Opportunistic Behaviour</i> dan Ketidakpastian Lingkungan</p>	<p>memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap <i>budgetary slack</i>.</p> <p>Budaya Organisasi tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap <i>budgetary slack</i>.</p> <p><i>Opportunistic Behaviour</i> tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap <i>budgetary slack</i>.</p> <p>Ketidakpastian Lingkungan mampu memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap <i>budgetary slack</i>.</p>
2	<p>(Putri, 2017)</p> <p>Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap</p>	<p>Populasi : seluruh instansi pada Pemerintah Provinsi Riau, yang berjumlah 39 unit.</p>	<p>Dependen : <i>Budgetary Slack</i></p> <p>Independen :</p>	<p>Partisipasi anggaran memiliki pengaruh signifikan terhadap</p>

	<p><i>Budgetary Slack</i> dengan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Komitmen Organisasi, dan <i>Reward</i> Sebagai Variabel Moderating Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Di Provinsi Riau.</p>	<p>Sampel: sebanyak 78 responden merupakan para manajerial yang melakukan perencanaan, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pemilihan staf, negosiasi dan perwakilan</p>	<p>Partisipasi anggaran</p> <p>Moderasi : Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Komitmen Organisasi, dan <i>Reward</i>.</p>	<p><i>budgetary slack</i> SKPD di provinsi Riau.</p> <p>Partisipasi anggaran yang dimoderasi oleh asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan, dan <i>reward</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> SKPD di provinsi Riau.</p> <p>Partisipasi anggaran yang dimoderasi komitmen organisasi berpengaruh signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> SKPD di provinsi Riau.</p>
3	<p>(Sahputra, Darwanis, & Basri, 2018)</p> <p>Pengaruh Penganggaran Partisipatif, Gaya Kepemimpinan</p>	<p>Populasi : seluruh SKPK (Satuan Kerja Perangkat Kabupaten) di Pemerintah Kabupaten Aceh Selatan.</p>	<p>Dependen : <i>Slack</i> Anggaran</p> <p>Independen : Penganggaran Partisipatif, Gaya Kepemimpinan dan Perilaku</p>	<p>Penganggaran partisipatif, Gaya kepemimpinan dan Perilaku penyusun anggaran bersama-sama berpengaruh terhadap <i>Slack</i></p>

	<p>dan Perilaku Penyusun Anggaran Terhadap <i>Slack</i> Anggaran (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Kabupaten Pemerintah Aceh Selatan).</p>	<p>Sampel : 93 orang yang bertanggungjawab atas pengelolaan keuangan daerah pada masing-masing SKPD</p>	<p>Penyusun Anggaran</p>	<p>Anggaran pada SKPK di Pemerintah Aceh Selatan.</p> <p>Penganggaran partisipatif berpengaruh negatif terhadap <i>Slack</i> Anggaran.</p> <p>Gaya Kepemimpinan berpengaruh negatif terhadap <i>Slack</i> Anggaran.</p> <p>Perilaku penyusun anggaran berpengaruh negatif terhadap <i>Slack</i> Anggaran”.</p>
4	<p>(Sinaga, 2013)</p> <p>Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan <i>Locus Of Control</i> dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi</p>	<p>Populasi : Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kota Pematang Siantar.</p> <p>Sampel : 1 orang kepala SKPD dan 4 orang kepala kasubdin atau bagian pada masing-masing SKPD, sehingga responden berjumlah 200 orang (5 orang masing-masing</p>	<p>Dependen : Senjangan anggaran</p> <p>Independen : Partisipasi anggaran</p> <p>Moderasi : <i>Locus of Control</i> dan Budaya Organisasi</p>	<p>Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pada satuan kerja perangkat daerah kota Pematang Siantar.</p> <p>Pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat individu</p>

		SKPD dikali dengan 40 SKPD)		<p>menganut <i>Locus of control</i> internal pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Pematang Siantar.</p> <p>Budaya organisasi yang berorientasi pada orang tidak memiliki pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.</p>
5	<p>(Priyetno, 2018)</p> <p>Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap <i>Budgetary Slack</i> dengan Gaya Kepemimpinan dan Pertimbangan Etika Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris SKPD Kota Pariaman)</p>	<p>Populasi : SKPD yang berada di lingkungan pemerintah Kota Pariaman.</p> <p>Sampel : 30 SKPD kota pariaman yang ada dimana masing-masingnya diambil 2 responden, namun ada 2 dinas yang tidak bisa diteliti yaitu dinas kesehatan kota pariaman dan</p>	<p>Dependen : <i>Budgetary Slack</i></p> <p>Independen : Partisipasi anggaran</p> <p>Moderasi : Gaya Kepemimpinan dan Pertimbangan Etika</p>	<p>Partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap <i>budgetary slack</i>.</p> <p>Pengaruh partisipasi anggaran terhadap <i>budgetary slack</i> tidak dapat dimoderasi oleh gaya kepemimpinan.</p> <p>Partisipasi anggaran terhadap</p>

		RSUD Dr.Sadikin Pariaman.		<i>budgetary slack</i> tidak dapat dimoderasi oleh pertimbangan etika
6	(Irfan, Santoso, & Effendi, 2016) Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasional sebagai Variabel Pemoderasi	Populasi : seluruh aparatus/pejabat struktural pada Eselon II, III, dan IV pada Pemerintah Kabupaten Dompu sebanyak 538 orang yang tersebar di 37 SKPD. Sampel : 100 responden.	Dependen : Senjangan anggaran Independen : Partisipasi anggaran Moderasi : Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasional	Partisipasi anggaran pada Pemerintah Daerah Kabupaten Dompu yang tinggi dapat meningkatkan senjangan anggaran. Asimetri informasi dan penekanan anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran. Komitmen organisasional berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.
7	(Biantara dan Putri, 2014) Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran,	Populasi : 684 pejabat yang berwenang dalam penyusunan anggaran di pemerintah	Dependen : Senjangan Anggaran	Variabel kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran

	Etika, dan Kepercayaan Diri pada Senjangan Anggaran	daerah Kabupaten Badung. Sampel : 90 orang pejabat dari 684 pejabat dari masing-masing SKPD.	Independen : Kejelasan Sasaran Anggaran, Etika, dan Kepercayaan Diri	Variabel etika, dan kepercayaan diri berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.
8	(Kusniawati dan Lahaya, 2017) Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi terhadap <i>Budgetary Slack</i> pada SKPD Kota Samarinda.	Populasi : seluruh pejabat struktural SKPD Kota Samarinda. Sampel : Kepala Dinas, Kasubag Keuangan, Kasubag Perencanaan dan Staf Perencana pada 36 SKPD di Kota Samarinda berjumlah 112 responden.	Dependen : <i>Budgetary Slack</i> Independen : Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, dan Asimetri Informasi	Partisipasi anggaran memiliki pengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> pada SKPD Kota Samarinda. Penekanan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> pada SKPD Kota Samarinda. Asimetri informasi memiliki pengaruh positif namun tidak signifikan terhadap <i>budgetary slack</i> pada SKPD Kota Samarinda.

9	(Kartika, 2010) Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik Pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang)	Populasi : seluruh jajaran dalam unit organisasi Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang sebanyak 12 Rumah Sakit Umum. Sampel : 83 responden berupa manajer atau setingkat manajer.	Dependen : Senjangan Anggaran Independen : Partisipasi Anggaran Moderasi : Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan	Partisipasi Anggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran pada Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang. Komitmen organisasi tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan mempunyai nilai koefisien regresi yang menunjukkan
---	--	--	--	---

				hasil yang bernilai negatif.
--	--	--	--	------------------------------

2.3. Hipotesis Penelitian

2.3.1. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Partisipasi melibatkan seluruh tingkat manajemen yang dimulai dari proses penyusunan anggaran sampai dengan pelaksanaan anggaran dapat memberikan pengaruh yang positif dalam mencapai tujuan organisasi. Di sisi lain, partisipasi dalam penyusunan anggaran memungkinkan manajer dimana dalam hal ini sebagai bawahan untuk melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang dapat dicapai.

Mengacu pada teori agensi yaitu ketika prinsipal memberikan delegasi kepada agen untuk bertanggungjawab melakukan suatu tugas dan membuat keputusan maka ada kecenderungan terjadinya senjangan anggaran. Hal ini timbul karena manajer yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan informasi yang bias kepada prinsipal, padahal sesungguhnya agen memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu agar anggaran organisasi lebih akurat. Agen membuat senjangan dengan memperkirakan pendapatan lebih rendah dan beban lebih tinggi agar target anggaran dapat dicapai dengan mudah. Sehingga partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran akan membuat agen melakukan tindakan yang ingin dicapai demi kepentingan sendiri yaitu dengan melakukan senjangan anggaran.

Beberapa penelitian yang mendukung hal ini adalah penelitian Widanaputra dan Mimba (2014), Indriani dan Yusuf (2014), Ardianti (2015), Asih, Astika, &

Putri (2016), Irfan, Santoso, & Effendi (2016), Sihombing dan Rohman (2017), dan Kartika (2010) bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Sementara itu menurut penelitian Sinaga (2013) terdapat pengaruh yang negatif antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Perbedaan hasil ini mungkin terjadi karena perbedaan perspektif yang digunakan. Penelitian Sinaga (2013) menggunakan perspektif hubungan komunikatif antar manajemen sehingga diharapkan akan menurunkan senjangan. Akan tetapi penelitian ini menggunakan perspektif target yang ingin dicapai dimana apabila manajer menentukan targetnya sendiri cenderung akan menyusun target yang mudah dicapai sehingga kinerjanya dianggap bagus yang memungkinkan terjadinya senjangan anggaran. Berdasarkan penjelasan tersebut, hipotesis pertama yang dirumuskan adalah :

H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

2.3.2. Pengaruh Penekanan Anggaran dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Penekanan anggaran dalam hal ini merupakan desakan dari prinsipal kepada agen untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan sebaik-baiknya. Bawahan akan menerima sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran. Hal tersebut akan mempengaruhi bawahan untuk melakukan senjangan dengan tujuan agar anggaran mudah tercapai. Terlebih lagi dengan sistem anggaran berbasis kinerja dimana penilaian dilakukan berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong bawahan untuk melakukan senjangan dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi ke

depannya. Senjangan anggaran merupakan suatu kecenderungan yang terjadi untuk mencapai keberhasilan anggaran dengan cara termudah. Sehingga hal ini akan mendorong terjadinya senjangan anggaran yaitu dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya pada saat penyusunan anggaran.

Hal ini didukung oleh teori agensi bahwa kondisi organisasi dapat mempengaruhi senjangan anggaran dimana pihak prinsipal selaku atasan lebih mementingkan akan produktivitas dan efisiensi dengan melakukan *cut off* pada anggaran yang diajukan oleh pihak agen selaku bawahan. Sementara pihak agen memiliki kepentingan sendiri untuk mempermudah pencapaian target mereka. Atasan mendesak agar bawahan melakukan efisiensi dalam menjalankan aktivitas operasi dengan mengurangi beban dan meningkatkan pendapatan perusahaan. Target anggaran yang terlampaui sulit kemudian akan mempengaruhi bawahan untuk mengambil tindakan jangka pendek yang mudah dicapai. Sehingga penekanan anggaran yang diterapkan mendorong bawahan melakukan senjangan agar anggaran yang telah disusun di unit masing-masing mudah dicapai.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993) didukung oleh penelitian Kusniawati dan Lahaya (2017) serta Triana dan Putra (2012) menyatakan bahwa penekanan anggaran memiliki pengaruh terhadap senjangan anggaran. Menurut Dunk (1993) semakin tinggi penekanan anggaran maka semakin tinggi pula senjangan anggaran yang mungkin terjadi. Hasil penelitian Kusniawati dan Lahaya (2017) juga menunjukkan adanya pengaruh positif antara penekanan anggaran dan senjangan anggaran karena target anggaran dijadikan sebagai tolak ukur kinerja bawahan. Sementara menurut hasil penelitian Karsam (2015) dan

Irfan, Santoso, & Effendi (2016) menunjukkan hasil yang berbeda dimana penekanan anggaran berpengaruh secara negatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan penjelasan tersebut, peneliti menduga bahwa penekanan anggaran akan memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dan hipotesis yang dirumuskan adalah :

H2 : Penekanan anggaran mempunyai peran moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

2.3.3. Pengaruh Perilaku Oportunistik dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Perilaku oportunistik (*opportunistic behavior*) merupakan perilaku yang mengeksploitasi peluang keuntungan jangka pendek dengan mengorbankan keuntungan jangka panjang. Apabila terjadi perilaku oportunistik kepala daerah saat perubahan APBD maka menyebabkan terjadinya kesalahan dalam alokasi anggaran belanja pemerintah. Berdasarkan asumsi dalam teori agensi, manusia akan bertindak secara oportunistik yang mengutamakan kepentingan pribadi daripada kepentingan organisasi yaitu agen akan termotivasi untuk meningkatkan kompensasi dan jenjang karir masa depan sementara prinsipal termotivasi untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitasnya. Perilaku ini juga didukung oleh teori egoism etis bahwa seseorang akan melakukan tindakan yang dilandasi oleh kepentingan diri sendiri (*self-interest*). Dalam hal ini kepala daerah menggunakan jabatan dan kekuasaan yang dimiliki untuk memperoleh keuntungan dengan cara mengalokasikan pos-pos dalam APBD sesuai dengan preferensi yang dimilikinya. Sehingga hal ini akan mendorong terjadinya senjangan anggaran. Beberapa

penelitian yang dilakukan oleh Suryarini (2012) dan Yuen et.al (2015) menunjukkan bahwa perilaku oportunistik berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Sementara menurut Kamaliah, Darlis, & Virsanita (2010) perilaku oportunistik tidak berpengaruh dalam partisipasi anggaran dan kinerja manajerial. Berdasarkan penjelasan tersebut, peneliti menduga bahwa perilaku oportunistik akan memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Sehingga hipotesis yang dirumuskan adalah

H3 : Perilaku oportunistik mempunyai peran moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

2.3.4. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang mengakibatkan organisasi perlu untuk melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi apabila lingkungan tidak dapat diprediksi komponen lingkungan mana yang akan berubah. Berlaku sebaliknya apabila ketidakpastian lingkungan rendah atau lingkungan dalam keadaan relatif stabil, individu dapat memprediksi keadaan sehingga dapat mengambil langkah-langkah sehingga dapat direncanakan dengan lebih akurat.

Menurut Govindarajan (1986) dalam Asih, Astika, & Putri (2016) ketidakpastian lingkungan rendah mendorong terjadinya senjangan anggaran. Hal ini dikarenakan keterbatasan atasan dalam menganalisis seluruh informasi. Sehingga kemudian atasan memerlukan bantuan bawahan untuk memproses

informasi agar menghasilkan analisis yang akurat. Berdasarkan teori agensi, kondisi ini justru dapat dimanfaatkan oleh bawahan untuk melakukan tindakan negatif demi kepentingan pribadinya dengan memberikan informasi yang bias kepada atasan sehingga memicu terjadinya senjangan anggaran.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Asih, Astika, & Putri (2016), dan Wati dan Damayanthi (2017) menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan mampu memperkuat pengaruh antara partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa dengan ketidakpastian rendah akan mampu memperkuat penciptaan senjangan anggaran. Berdasarkan penjelasan tersebut, peneliti menduga bahwa dengan ketidakpastian lingkungan yang rendah akan memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Akan tetapi masih terdapat ketidakkonsistenan dengan penelitian yang lain. Menurut Prakoso (2016) ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Sementara Nitiari dan Yadnyana (2014) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh secara positif terhadap senjangan anggaran. Sehingga kemudian hipotesis yang dirumuskan adalah :

H4 : Ketidakpastian lingkungan mempunyai peran moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

2.3.5. Pengaruh Etika dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Etika dapat dikatakan sebagai kondisi dasar bagaimana manusia bertindak secara etis, bagaimana manusia mengambil keputusan etis, teori-teori etika dan prinsip-prinsip moral dasar yang menjadi pegangan dalam bertindak serta tolak

ukur dalam menilai baik atau buruknya suatu tindakan atau perbuatan. Dalam penyusunan anggaran, baik bawahan ataupun atasan senantiasa menggunakan etika dalam bertindak. Seorang manajer jika memiliki etika yang baik, maka cenderung tidak akan menganggarkan pendapatan dan biaya dibawah estimasi kinerja terbaik mereka. Dalam menyusun anggaran, mereka akan menyesuaikan dengan potensi riil yang ada dan bukan hanya membuat anggaran untuk mendapatkan *reward* saja. Akan tetapi terdapat perilaku yang tidak etis dilakukan baik oleh atasan maupun bawahan yaitu senjangan anggaran. Mengacu pada teori egosime etis bahwa tindakan ini dilakukan demi kepentingan diri sendiri yaitu keuntungan pribadi.

Penelitian yang dilakukan oleh Biantara dan Putri (2014), Anggraeni (2016), dan Sihombing (2017) menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkatan etika yang dimiliki oleh manajer, maka akan berpengaruh terhadap penurunan senjangan anggaran yang lebih rendah. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Sihombing dan Rohman (2017) bahwa apabila manajer menganggap penciptaan senjangan sebagai sesuatu yang tidak etis maka senjangan anggaran akan berkurang. Sementara menurut Hariningtyas (2014) etika tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesis yang dirumuskan adalah :

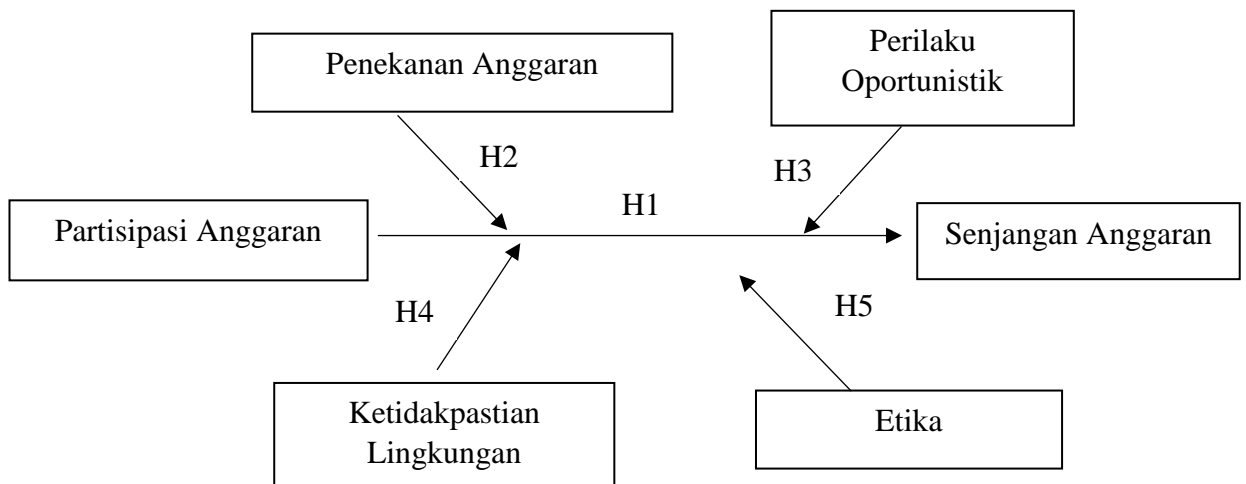
H5 : Etika mempunyai peran moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

2.4. Kerangka Pemikiran Penelitian

Terdapat tiga variabel dalam penelitian ini yaitu variabel dependen, variabel independen, dan variabel moderasi. Variabel dependennya adalah senjangan

anggaran Variabel independennya adalah partisipasi anggaran. Sementara variabel moderasi yang digunakan adalah tekanan anggaran, perilaku oportunistik, ketidakpastian lingkungan, dan etika.

Untuk mempermudah dalam menggambarkan penelitian ini maka digunakan kerangka pemikiran berikut :



Gambar 2.1. Kerangka Pemikiran Penelitian

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Sampel

Populasi merupakan wilayah generalisasi yang terdiri atas subjek dan objek dimana memiliki kualitas dan karakteristik tertentu yang telah ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian dapat ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2014). Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Kota Yogyakarta. Dalam hal ini, SKPD selaku pihak eksekutif yang terlibat aktif dalam anggaran mulai dari perencanaan hingga pelaporan.

Penelitian ini menggunakan sampel yang dapat mewakili populasi secara keseluruhan. Metode yang digunakan dalam penentuan sampel penelitian ini adalah *purposive sampling*. *Purposive sampling* merupakan teknik pengambilan sampel dengan sengaja berdasarkan kriteria tertentu sehingga sampel ditentukan sendiri oleh peneliti. Teknik sampling ini juga dipilih untuk menghindari bias dalam penelitian dan agar hasilnya lebih representative (Sugiyono, 2014).

Kriteria sampel dalam penelitian ini adalah kepala bidang, kepala seksi, dan kasubag keuangan dari dinas, badan, dan kecamatan pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta. SKPD tersebut dipilih karena masing-masing terlibat aktif dalam partisipasi anggaran melalui pembuatan program kerja yang menggunakan anggaran sebagai alat perencanaan dan pengendalian. Selain itu, pemilihan SKPD tersebut dilakukan dengan alasan bahwa ke tiga instansi tersebut memiliki peran penting dalam menyusun, menggunakan, dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah daerah secara aktif. Dari masing-

masing SKPD tersebut dipilih kepala bidang, kepala seksi dan kasubag keuangan karena memiliki peran dan tanggungjawab yang besar terhadap anggaran pada unit pertanggungjawabannya. Sehingga diharapkan sampel dalam penelitian ini dapat merepresentasikan tujuan penelitian secara keseluruhan. Menurut Roscoe (1982) dalam Sugiyono (2010) untuk menentukan jumlah sampel dalam *multivariate* (korelasi atau regresi linear berganda) adalah dengan mengalikan 10 kali dari variabel yang diteliti. Dalam penelitian ini terdapat total 6 (enam) variabel yang kemudian dikalikan 10 (sepuluh) sehingga totalnya ada 60 sampel minimal yang harus dipenuhi.

3.2. Metode Pengumpulan Data

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dimana data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh secara langsung dari responden. Pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner ke masing-masing SKPD. Terdapat 22 SKPD yang menjadi objek penelitian dengan total 100 kuesioner yang akan dibagikan. Kuesioner tersebut dibagikan ke dua belas Dinas yang terdiri dari Dinas Pendidikan, Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil, Dinas PU, Perumahan, dan Kawasan Pemukiman, Dinas Kebudayaan, Dinas Perhubungan, Dinas Sosial, Dinas Perindustrian dan Perdagangan, Dinas Koperasi, UKM, Tenaga Kerja dan Transportasi, Dinas Pertanian dan Pangan, Dinas Pariwisata, Dinas Pertahanan dan Tata Ruang, dan Dinas Pemuda Olahraga. Pada masing-masing dinas tersebut dibagikan empat kuesioner yang ditujukan untuk tiga kepala bidang/seksi dan satu kasubag keuangan. Kuesioner juga dibagikan ke dua badan yang terdiri dari Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah dan Badan

Perencanaan Pembangunan Daerah. Pada BPKAD dibagikan tujuh kuesioner yang ditujukan kepada enam kepala bidang dan satu kasubag keuangan. Sementara pada Bappeda dibagikan lima kuesioner yang ditujukan kepada empat kepala bidang dan satu kasubag keuangan. Selanjutnya kuesioner juga dibagikan ke delapan kecamatan yang terdiri dari Kecamatan Kotagede, Kecamatan Umbulharjo, Kecamatan Danurejan, Kecamatan Gondomanan, Kecamatan Wirobrajan, Kecamatan Gondokusuman, Kecamatan Pakualaman, dan Kecamatan Mergangsan. Pada masing-masing kecamatan tersebut dibagikan lima kuesioner yang ditujukan untuk empat kepala seksi dan satu kasubag keuangan. Jumlah tersebut dinilai cukup merepresentasikan populasi secara keseluruhan dengan mempertimbangkan jumlah minimal sampel dalam penelitian ini.

Kuesioner dibagikan secara langsung pada masing-masing SKPD dan kemudian untuk pengembaliannya diambil sendiri oleh peneliti pada waktu yang telah ditentukan. Kuesioner berisi pertanyaan dengan beberapa alternatif pilihan jawaban, dimana responden diminta untuk menjawab pertanyaan dalam bentuk skala interval sehingga dapat mengukur sikap responden terhadap pertanyaan-pertanyaan yang telah diajukan. Daftar pertanyaan ini diambil dari beberapa literatur yang sudah pernah diujikan. Alternatif jawaban yang disediakan adalah :

1 = Sangat Tidak Setuju (STS)

2 = Tidak Setuju (TS)

3 = Agak Tidak Setuju (ATS)

4 = Agak Setuju (AS)

5 = Setuju (S)

6 = Sangat Setuju (SS)

3.3. Definisi dan Pengukuran Variabel Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif yang memiliki tiga jenis variabel sebagai berikut :

- a. Variabel dependen (terikat) adalah variabel yang menjadi perhatian utama peneliti (Sekaran, 2006). Dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran.
- b. Variabel independen (bebas) adalah variabel yang mempengaruhi variabel terikat, entah secara positif atau negatif (Sekaran, 2006). Dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran.
- c. Variabel moderasi adalah variabel yang mempengaruhi (memperkuat dan memperlemah) hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat. Dalam penelitian ini terdiri dari penekanan anggaran, perilaku oportunistik, ketidakpastian lingkungan, dan etika.

3.3.1. Variabel Senjangan Anggaran

Menurut Young (1985) dalam Sahputra, Darwanis, & Basri (2018) senjangan merupakan tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya saat diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Kecenderungan melakukan senjangan anggaran diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) dikutip dari Ardila (2013) sebagai berikut :

1. Penentuan standar dalam anggaran menghasilkan produktivitas tinggi dalam unit pertanggungjawaban.
2. Target anggaran pada unit pertanggungjawaban dapat dicapai dengan sulit atau mudah.

3. Adanya batasan anggaran atau tidak dalam pengeluaran pada unit pertanggungjawaban.
4. Adanya target anggaran dapat meningkatkan efisiensi atau tidak.

Skala pengukuran yang digunakan untuk variabel ini adalah dengan menggunakan skala 1 sampai skala 6 dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju.

3.3.2. Variabel Partisipasi Anggaran

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007) dalam Sinaga (2013) menyatakan bahwa partisipasi anggaran merupakan proses dimana penyusun anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam menentukan jumlah anggaran. Partisipasi anggaran diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) dikutip dari Ardila (2013) sebagai berikut :

1. Pengaruh dalam penentuan anggaran.
2. Keterlibatan dalam penyusunan anggaran.
3. Adanya diskusi dengan atasan atau tidak mengenai anggaran yang diusulkan.
4. Keterlibatan untuk memberikan pendapat dalam penyusunan anggaran.

Skala pengukuran yang digunakan untuk variabel ini adalah dengan menggunakan skala 1 sampai skala 6 dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju.

3.3.3. Variabel Penekanan Anggaran

Penekanan anggaran merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan sebaik-baiknya (Triana dan Putra, 2012). Penekanan anggaran diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Otley (1978) dikutip dari Pratiwi (2012) sebagai berikut :

1. Target kinerja digunakan dengan lebih fleksibel atau tidak.

2. Tingkat efisiensi dalam menjalankan tanggung jawab sebagai faktor penting dalam penilaian kinerja atau tidak.
3. Target anggaran sebagai faktor paling penting dalam penilaian kinerja atau tidak.
4. Adanya penekanan melalui varians target anggaran atau tidak dalam pencapaian target.

Skala pengukuran yang digunakan untuk variabel ini adalah dengan menggunakan skala 1 sampai skala 6 dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju.

3.3.4. Variabel Perilaku Oportunistik

Perilaku oportunistik (*opportunistic behavior*) adalah perilaku yang mengeksploitasi peluang keuntungan jangka pendek dengan mengorbankan keuntungan jangka panjang (Suartini et.al, 2016). Perilaku oportunistik diukur dengan menggunakan instrumen yang dikutip dari penelitian Prakasa (2016) sebagai berikut :

1. Kecenderungan melakukan pekerjaan untuk memenuhi kepentingan pribadi.
2. Kemungkinan dilakukannya manipulasi untuk memenuhi kebutuhan pribadi.
3. Kejujuran dalam melakukan pekerjaan tertentu.
4. Keterbukaan dengan atasan.

Skala pengukuran yang digunakan untuk variabel ini adalah dengan menggunakan skala 1 sampai skala 6 dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju.

3.3.5. Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang mengakibatkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi

dengan lingkungan. Dalam suatu organisasi, sumber utama dari ketidakpastian lingkungan meliputi pesaing, konsumen, pemasok, regulator, dan teknologi yang dibutuhkan (Putri, 2017). Ketidakpastian lingkungan diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) dikutip dari Chiristina (2009) sebagai berikut :

1. Mengukur benar atau tidaknya keputusan yang telah diambil.
2. Ketepatan akan keputusan yang diambil.
3. Keyakinan dengan penyesuaian terkait perubahan.
4. Keyakinan akan tindakan apakah sesuai dengan target anggaran.
5. Keyakinan dalam melakukan pekerjaan.

Skala pengukuran yang digunakan untuk variabel ini adalah dengan menggunakan skala 1 sampai skala 6 dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju.

3.3.6. Variabel Etika

Etika merupakan kondisi dasar bagaimana manusia bertindak secara etis, bagaimana manusia mengambil keputusan etis, teori-teori etika dan prinsip-prinsip moral dasar yang menjadi pegangan dalam bertindak serta tolak ukur dalam menilai baik atau buruknya suatu tindakan atau perbuatan (Asih, Astika, & Putri 2016). Etika diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Unti Ludigdo & Mas'ud Machfoedz (1999) dikutip dari Fibri (2009) sebagai berikut :

1. Melibatkan urusan pribadi dalam pekerjaan.
2. Egoisme dalam lingkungan kerja.
3. Tanggung jawab atas pekerjaan yang dilakukan.
4. Kesungguhan dalam bekerja.

Skala pengukuran yang digunakan untuk variabel ini adalah dengan menggunakan skala 1 sampai skala 6 dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju.

3.4. Metode Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda dengan bantuan aplikasi yang bernama SPSS (*Statistical Package for Social Sciences*). Sebelumnya dilakukan uji terhadap kualitas data melalui uji validitas dan reabilitas untuk kemudian dilakukan uji uji asumsi klasik, analisis regresi linier berganda, koefisien determinasi, dan uji hipotesa.

3.5. Uji Kualitas Data

3.5.1. Uji Validitas

Validitas berhubungan dengan akurasi alat ukur yang digunakan dimana alat ukur dikatakan valid jika memberikan persamaan hasil dimanapun atau kapanpun alat tersebut digunakan (Hadi, 2006). Uji ini digunakan sebagai alat untuk mengukur valid atau tidaknya suatu kuesioner. Dikatakan valid jika pernyataan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2013). Uji Validitas dalam penelitian ini menggunakan Pearson Correlation, yaitu dengan cara melakukan korelasi *bivariate* antara masing-masing skor indicator dengan total skor konstruk. Setiap butir pernyataan kuesioner dikatakan valid jika r hitung (*table pearson correlation*) $>$ r table (tabel dengan tingkat signifikansi 5%), r tabel pada α 0,05 dengan derajat kebebasan $df =$ jumlah responden $- 2$. Jika nilai r hitung lebih besar daripada r tabel maka data yang diperoleh dikatakan valid.

3.5.2. Uji Reliabilitas

Reliabilitas berhubungan dengan ketepatan alat ukur yang digunakan yaitu merupakan alat ukur yang menghasilkan nilai atau besaran yang sama (Hadi, 2006). Suatu kuesioner dikatakan *reliable* jika jawaban responden terhadap pernyataan adalah konsisten dari waktu ke waktu. Dalam penelitian ini pengujian dilakukan dengan menggunakan metode statistik *cronbach's alpha* dengan nilai sebesar 0,6. Jika dari suatu variabel $> 0,6$ maka butir pernyataan dalam penelitian adalah reliabel atau dapat diandalkan, berlaku sebaliknya yaitu jika $< 0,6$ maka butir pernyataan tidak reliabel atau tidak dapat diandalkan (Sekaran, 2006).

3.6.Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik digunakan untuk penelitian yang menggunakan metode regresi berganda. Pengujian ini dilakukan untuk menguji apakah data memenuhi asumsi klasik dan untuk menghindari terjadinya parameter estimasi yang bias.

3.6.1. Uji Normalitas

Pengujian ini dilakukan untuk menguji apakah dalam model analisis regresi memenuhi asumsi normalitas atau tidak (Ghozali, 2013). Dalam penelitian, pengujian dilakukan menggunakan *one sample kolmogorov-smirnov test*, jika nilai *asympt.sig (2-tailed)* $> 0,05$ maka data dikatakan berdistribusi normal.

3.6.2. Uji Heteroskedastistas

Pengujian ini dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Metode yang digunakan adalah dengan uji *glejser*. Data yang tidak terjadi heteroskedastistas adalah yang memiliki nilai signifikansi diatas tingkat

kepercayaan 0,05 (>5%) (Ghozali, 2013). Apabila varian dari residual satu pengamatan dengan pengamatan lain adalah tetap, maka disebut heteroskedastisitas dan apabila antara satu pengamatan dengan pengamatan lain berbeda maka terjadi heteroskedastisitas.

3.6.3. Uji Multikolinearitas

Pengujian ini dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antara variabel independen (Ghozali, 2013). Untuk mendeteksi terjadi atau tidaknya multikolinearitas dapat dilihat dari *Tolerance value* atau *Variance Inflation Factor (VIF)*. Kedua ukuran tersebut menunjukkan variabel independen manakah yang dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Maka nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai VIF yang tinggi. Nilai dari *cut-off* yang umum yaitu jika nilai *tolerance* $\geq 10\%$ dan $VIF \leq 10$, maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas antar variabel independen dalam model regresi.

3.7. Analisis Regresi Linier Berganda

Analisis regresi berganda bertujuan untuk menguji pengaruh dari dua atau lebih variabel independen terhadap satu variabel dependen. Dalam penelitian ini digunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)* dengan variabel moderasi dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen).

3.7.1. Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien Determinasi (R^2) digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Besarnya nilai

R^2 ditunjukkan dengan nilai *Adjusted R Square*. Nilai R^2 adalah antara 0 dan 1. Nilai R^2 yang kecil menunjukkan bahwa kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen sangat terbatas. Nilai yang mendekati 1 (satu) menunjukkan bahwa variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2013).

3.7.2. Persamaan Regresi

Penelitian ini menggunakan model persamaan regresi berganda untuk mengetahui arah hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen apakah dari setiap variabel independen berhubungan positif atau negatif terhadap variabel dependen. Selain itu juga untuk memprediksi nilai dari variabel dependen apabila nilai dari variabel independen mengalami kenaikan atau penurunan.

Persamaan regresi dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_1 X_2 + \beta_3 X_1 X_3 + \beta_4 X_1 X_4 + \beta_5 X_1 X_5 + e$$

dimana,

Y	: Senjangan Anggaran
α	: Konstanta
$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$: Koefisien Regresi
X_1	: Partisipasi Anggaran
X_2	: Penekanan Anggaran
X_3	: Perilaku Oportunistik
X_4	: Ketidakpastian Lingkungan
X_5	: Etika
$X_1 X_2$: Interaksi partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran
$X_1 X_3$: Interaksi partisipasi anggaran dengan perilaku oportunistik
$X_1 X_4$: Interaksi partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan

X_1X_5 : Interaksi partisipasi anggaran dengan etika
e : Standar *error*

3.8. Pengujian Hipotesa

3.8.1. Uji t (*T-test*)

Hipotesis dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan uji t untuk mengetahui apakah secara terpisah variabel bebas mampu menjelaskan variabel terikat secara baik. Pengambilan keputusan ditolak dan diterimanya hipotesis alternatif (H_a) adalah sebagai berikut :

1. Jika $t_{hitung} > t_{tabel}$ atau nilai $Sig. < 0,05$ maka H_a diterima (ada pengaruh secara parsial antara variabel bebas terhadap variabel terikat).
2. Jika $t_{hitung} < t_{tabel}$ atau nilai $Sig. > 0,05$ maka H_a ditolak (tidak pengaruh secara parsial antara variabel bebas terhadap variabel terikat).

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Deskripsi Objek Penelitian

Hasil penelitian diperoleh melalui kuesioner yang telah disebar pada beberapa Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Kota Yogyakarta. Responden dalam penelitian ini adalah kepala bidang, kepala seksi, dan kasubag keuangan yang berperan aktif dalam partisipasi anggaran dari 22 SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta. SKPD tersebut terdiri dari Dinas Pendidikan, Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil, Dinas PU, Perumahan, dan Kawasan Pemukiman, Dinas Kebudayaan, Dinas Perhubungan, Dinas Sosial, Dinas Perindustrian dan Perdagangan, Dinas Koperasi, UKM, Tenaga Kerja dan Transportasi, Dinas Pertanian dan Pangan, Dinas Pariwisata, Dinas Pertahanan dan Tata Ruang, Dinas Pemuda dan Olahraga, Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah, Badan Perencanaan Pembangunan Daerah, Kecamatan Kotagede, Kecamatan Umbulharjo, Kecamatan Danurejan, Kecamatan Gondomanan, Kecamatan Wirobrajan, Kecamatan Gondokusuman, Kecamatan Pakualaman, dan Kecamatan Mergangsan. SKPD tersebut dipilih sebagai sampel karena memenuhi kriteria yang telah ditentukan melalui *purposive sampling* yaitu bagian yang terlibat aktif dalam partisipasi anggaran selaku pihak eksekutif termasuk dalam kegiatan perencanaan, pelaksanaan, pengendalian, evaluasi dan pelaporan kegiatan dalam bentuk anggaran dan realisasinya. Kuesioner sebanyak 100 disebar secara langsung ke tempat responden bekerja yaitu ke dinas, badan, dan kecamatan yang telah disebutkan. Jumlah kuesioner yang dikembalikan dan memenuhi syarat adalah

70 kuesioner. Berikut adalah ringkasan penyebaran dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini :

Tabel 4.1

Hasil Rekapitulasi Kuesioner

Keterangan	Jumlah Kuesioner	Presentase (%)
Kuesioner yang disebar	100	100%
Kuesioner yang tidak kembali	24	24%
Kuesioner yang kembali	76	76%
Kuesioner yang tidak memenuhi syarat	6	6%
Kuesioner yang memenuhi syarat	70	70%

Sumber : data primer diolah (2018)

Berdasarkan tabel 4.1 di atas dapat diketahui bahwa tingkat pengembalian (*respon rate*) adalah 76%. Sementara enam kuesioner tidak memenuhi syarat sehingga tingkat pengembalian yang digunakan (*usable respon rate*) adalah 70%. Dalam penelitian ini digunakan 70 sampel sehingga melebihi jumlah minimal sampel yang diperbolehkan yaitu minimal 60 sampel. Tidak semua kuesioner dapat kembali dikarenakan objek penelitian adalah pemerintahan dimana terdapat regulasi yang lebih sulit. Peneliti tidak dapat mengawasi responden secara langsung dalam mengisi kuesioner dikarenakan keterbatasan waktu dan kesibukan responden. Sehingga saat pengumpulan kuesioner pada waktu yang telah ditentukan tidak semua kuesioner yang disebar dapat kembali 100%.

Selanjutnya, deskripsi dari responden terkait jenis kelamin, umur, lama bekerja, dan jabatan dapat dijelaskan sebagai berikut :

Tabel 4.2

Hasil Rekapitulasi Responden

Keterangan	Total	Presentase (%)
<i>Jenis kelamin :</i>		
Perempuan	32	46%
Laki-laki	38	54%
Total	70	100%
<i>Umur responden :</i>		
25-30 tahun	5	7%
31-35 tahun	7	10%
36-40 tahun	12	17%
41-45 tahun	19	27%
>45 tahun	27	39%
Total	70	100%
<i>Jabatan :</i>		
Kepala Bidang	19	27%
Kepala Seksi	29	41%
Kasubag Keuangan	22	32%
Total	70	
<i>Pendidikan terakhir :</i>		
SLTA/sederajat	0	0%
D3	10	14%
S1	44	63%
S2	16	23%
Total	70	100%
<i>Jabatan :</i>		
Eselon I	0	0%
Eselon II	1	1%
Eselon III	15	21%
Eselon IV	48	69%

Hasil Rekapitulasi Responden (Lanjutan)

<i>Jabatan :</i>		
Eselon V	1	1%
Lain-lain	5	7%
Total	70	100%
<i>Masa kerja :</i>		
<3 tahun	18	26%
3-5 tahun	10	14%
6-10 tahun	23	33%
11-15 tahun	7	10%
>15 tahun	12	17%
Total	70	100%

Sumber : Data Penelitian 2018

Berdasarkan tabel 4.2 di atas dapat dijelaskan bahwa berdasarkan jenis kelamin responden terbanyak adalah laki-laki sebanyak 54% dari total responden yang mengembalikan kuesioner. Berdasarkan umur, maka mayoritas responden adalah berumur >45 tahun. Hal ini menunjukkan bahwa responden sudah memiliki tingkat kematangan cukup dalam berpikir dan bertindak. Sementara, berdasarkan masa kerja maka mayoritas responden sudah memiliki pengalaman bekerja di jabatan saat ini adalah 6-10 tahun. Hal ini menunjukkan bahwa responden sudah mengalami beberapa perubahan kebijakan yang mungkin terjadi terutama terkait dengan anggaran. Sehingga dapat diketahui bahwa responden sudah memiliki pengalaman yang cukup terkait dengan senjangan anggaran yang kemungkinan terjadi pada lingkungan kerja responden.

Berdasarkan tingkat pendidikan terakhir mayoritas responden adalah lulusan S1 sebanyak 63 %. Hal ini menunjukkan bahwa responden memiliki ilmu dan kompetensi yang memadai dalam bidangnya. Tingkat jabatan yang dimiliki responden secara mayoritas adalah eselon IV sebesar 69%. Eselon adalah tingkat

jabatan struktural dimana eselon I adalah tingkat yang tertinggi kemudian diikuti oleh eselon II, eselon III, eselon IV, dan eselon V. Tingkat jabatan tersebut berhubungan dengan jabatan yang dipegang oleh responden dalam penelitian ini. Responden dengan tingkat jabatan eselon IV adalah mayoritas yaitu sebesar 69%, dimana hal ini sesuai dengan jumlah kepala seksi dan juga kasubag keuangan yang sebagian besar memiliki tingkat jabatan tersebut. Sementara itu, eselon II dan eselon III masing-masing sebesar 1% dan 21%. Hal ini juga sesuai dengan jumlah kepala bidang dalam penelitian ini. Dengan demikian, responden sudah mewakili populasi dan sesuai dengan kriteria sampel yang diinginkan.

4.2. Hasil Uji Kualitas Data

4.2.1. Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk sampel sebanyak 70 responden yang diukur dengan melihat signifikansi pada hasil analisis korelasi *bivariate* pada kolom *correlation* dengan menggunakan *software* SPSS (Ghozali, 2013). Apabila nilai signifikansi lebih kecil dari nilai α (0,05) maka data yang diperoleh dikatakan valid.

Berdasarkan data yang diolah maka dihasilkan rekapitulasi sebagai berikut :

Tabel 4.3

Hasil Pengolahan terhadap Uji Validitas I

Variabel	Indikator	Koefisien Korelasi (r)	Nilai Signifikan	Kesimpulan
Y (Senjangan Anggaran)	P1	0,491	0,000	Valid
	P2	0,538	0,000	Valid
	P3	0,578	0,000	Valid
	P4	0,539	0,000	Valid
	P5	0,742	0,000	Valid
	P6	0,681	0,000	Valid
X1 (Partisipasi Anggaran)	P1	0,651	0,000	Valid
	P2	0,757	0,000	Valid
	P3	0,706	0,000	Valid
	P4	0,666	0,000	Valid
	P5	0,646	0,000	Valid
	P6	0,653	0,000	Valid

Hasil pengolahan terhadap uji validitas I (Lanjutan)

X2 (Penekanan Anggaran)	P1	0,560	0,000	Valid
	P2	0,531	0,000	Valid
	P3	0,375	0,000	Valid
	P4	0,566	0,000	Valid
	P5	0,505	0,000	Valid
	P6	0,669	0,000	Valid
	P7	0,626	0,000	Valid
X3 (Perilaku Oportunistik)	P1	0,764	0,000	Valid
	P2	0,830	0,000	Valid
	P3	0,794	0,000	Valid
	P4	0,779	0,000	Valid
	P5	0,710	0,000	Valid
	P6	0,622	0,000	Valid
X4 (Ketidakpastian Lingkungan)	P1	0,202	0,068	Tidak Valid
	P2	0,899	0,000	Valid
	P3	0,809	0,000	Valid
	P4	0,885	0,000	Valid
	P5	0,836	0,000	Valid
	P6	0,880	0,000	Valid
	P7	0,551	0,000	Valid

Hasil pengolahan terhadap uji validitas I (Lanjutan)

X5 (Etika)	P1	0,781	0,000	Valid
	P2	0,796	0,000	Valid
	P3	0,759	0,000	Valid
	P4	0,780	0,000	Valid
	P5	0,780	0,000	Valid
	P6	0,827	0,000	Valid
	P7	0,853	0,000	Valid

Sumber : Hasil Penelitian, 2018

Berdasarkan tabel 4.3 di atas, dapat disimpulkan bahwa setiap instrumen penelitian dari variabel senjangan anggaran, partisipasi anggaran, penekanan anggaran, perilaku oportunistik, dan etika memiliki nilai signifikansi < nilai α sebesar 0,05. Sementara itu untuk variabel ketidakpastian lingkungan terdapat satu item pernyataan dalam kuesioner yaitu pertanyaan pertama yang hasilnya tidak valid dengan nilai signifikansi > nilai α ($0,068 > 0,05$). Sehingga item pertanyaan tersebut harus dibuang agar semua instrumen pernyataan dalam penelitian ini valid dan dapat dilakukan uji yang selanjutnya. Adanya item pernyataan yang dibuang tersebut tidak terlalu berpengaruh dikarenakan item-item pernyataan yang tersisa dalam variabel ketidakpastian lingkungan masih sesuai dengan indikator yang diujikan. Sehingga setelah P1 dibuang, semua instrumen penelitian dari masing-masing variabel adalah valid.

Berikut adalah hasil uji validitas setelah P1 dibuang karena tidak valid :

Tabel 4.4

Hasil Pengolahan terhadap Uji Validitas II

Variabel	Indikator	Koefisien Korelasi (r)	Nilai Signifikan	Kesimpulan
Y (Senjangan Anggaran)	P1	0,491	0,000	Valid
	P2	0,538	0,000	Valid
	P3	0,578	0,000	Valid
	P4	0,539	0,000	Valid
	P5	0,742	0,000	Valid
	P6	0,681	0,000	Valid
X1 (Partisipasi Anggaran)	P1	0,651	0,000	Valid
	P2	0,757	0,000	Valid
	P3	0,706	0,000	Valid
	P4	0,666	0,000	Valid
	P5	0,646	0,000	Valid
	P6	0,653	0,000	Valid

Hasil pengolahan terhadap uji validitas II (Lanjutan)

X2 (Penekanan Anggaran)	P1	0,560	0,000	Valid
	P2	0,531	0,000	Valid
	P3	0,375	0,000	Valid
	P4	0,566	0,000	Valid
	P5	0,505	0,000	Valid
	P6	0,669	0,000	Valid
	P7	0,626	0,000	Valid
X3 (Perilaku Oportunistik)	P1	0,764	0,000	Valid
	P2	0,830	0,000	Valid
	P3	0,794	0,000	Valid
	P4	0,779	0,000	Valid
	P5	0,710	0,000	Valid
	P6	0,622	0,000	Valid
X4 (Ketidakpastian Lingkungan)	P2	0,905	0,000	Valid
	P3	0,823	0,000	Valid
	P4	0,886	0,000	Valid
	P5	0,832	0,000	Valid
	P6	0,888	0,000	Valid
	P7	0,546	0,000	Valid

Hasil pengolahan terhadap uji validitas II (Lanjutan)

X5 (Etika)	P1	0,781	0,000	Valid
	P2	0,796	0,000	Valid
	P3	0,759	0,000	Valid
	P4	0,780	0,000	Valid
	P5	0,780	0,000	Valid
	P6	0,827	0,000	Valid
	P7	0,853	0,000	Valid

4.2.2. Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas dilakukan terhadap sampel sebanyak 70 responden.

Rekapitulasi hasil pengujian tersebut adalah sebagai berikut :

Tabel 4.5

Hasil Pengolahan terhadap Uji Reliabilitas

Variabel	Jumlah Item	Cronbach's Alpha	Keterangan
Y (Senjangan Anggaran)	6	0,629	<i>Reliable</i>
X1 (Partisipasi Anggaran)	6	0,747	<i>Reliable</i>
X2 (Penekanan Anggaran)	7	0,620	<i>Reliable</i>
X3 (Perilaku Oportunistik)	6	0,846	<i>Reliable</i>
X4 (Ketidakpastian Lingkungan)	6	0,897	<i>Reliable</i>
X5 (Etika)	7	0,899	<i>Reliable</i>

Sumber : Hasil Penelitian, 2018

Berdasarkan data yang telah diolah, diperoleh Cronbach Alpha's untuk masing-masing variabel adalah variabel senjangan anggaran sebesar 0,629, variabel partisipasi anggaran sebesar 0,747, variabel penekanan anggaran sebesar 0,620, variabel perilaku oportunistik sebesar 0,846, variabel ketidakpastian lingkungan sebesar 0,897, dan variabel etika sebesar 0,899. Berdasarkan Ghazali (2013), data dikatakan *reliable* jika Cronbach's Alpha > 0,60. Hasil tersebut menunjukkan bahwa masing-masing variabel memiliki Cronbach's Alpha > 0,60. Sehingga hal ini menunjukkan data yang dihasilkan adalah *reliable*.

4.3. Hasil Uji Asumsi Klasik

4.3.1. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan dengan menggunakan *one sample kolmogorov-smirnov test*, jika nilai *asympt.sig(2-tailed)* > 0,05 maka distribusi data dikatakan normal (Ghozali, 2013).

Tabel 4.6

Hasil Uji Normalitas

	<i>Standardized Residual</i>
N	70
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,474

Sumber : Hasil Penelitian, 2018

Berdasarkan hasil pengolahan data diperoleh bahwa semua variabel memiliki nilai *kolmogorov smirnov* > 0,05 yaitu sebesar 0,474. Sehingga dapat dikatakan bahwa data yang diperoleh dalam penelitian ini berdistribusi normal.

4.3.2. Uji Heteroskedastistas

Uji heteroskedastistas dalam penelitian ini dilakukan untuk mengetahui apakah pada model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual antara satu pengamatan ke pengamatan lain. Adanya heteroskedastistas dapat dideteksi dengan menggunakan uji *glejser*.

Berikut adalah hasil uji heteroskedastistas dengan uji *glejser* :

Tabel 4.7

Hasil Uji Heteroskedastistas

Variabel	Sig.
Y (Senjangan Anggaran)	0,997
X1 (Partisipasi Anggaran)	0,591
X2 (Penekanan Anggaran)	0,503
X3 (Perilaku Oportunistik)	0,566
X4 (Ketidakpastian Lingkungan)	0,148
X5 (Etika)	0,713

Sumber : Data diolah, 2018

Berdasarkan tabel 4.7 diatas, tingkat signifikansi untuk masing-masing variabel adalah $> 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini telah terbebas dari heteroskedastistas.

4.3.3. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dalam penelitian ini dilakukan untuk membuktikan bahwa tidak ada korelasi antar variabel bebas. Suatu model regresi dikatakan baik

apabila tidak terdapat korelasi antar variabel bebas. Pengujian ini dapat dilakukan dengan *Variance Inflation Factor* (VIF) menggunakan *software* SPSS. Data penelitian dikatakan bebas multikolinearitas jika Tolerance > 0,1 dan nilai VIF < 10.

Hasil dari pengujian multikolinearitas adalah sebagai berikut :

Tabel 4.8

Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Nilai Tolerance	VIF
X1 (Partisipasi Anggaran)	0,818	1,222
X2 (Penekanan Anggaran)	0,774	1,292
X3 (Perilaku Oportunistik)	0,725	1,379
X4 (Ketidakpastian Lingkungan)	0,889	1,125
X5 (Etika)	0,615	1,627

Sumber : Data diolah, 2018

Berdasarkan hasil dari uji multikolinearitas pada tabel , dapat dilihat bahwa nilai *tolerance* dan VIF dari variabel X1 masing-masing adalah sebesar 0,818 dan 1,222, untuk variabel X2 sebesar 0,774 dan 1,292, untuk variabel X3 sebesar 0,725 dan 1,379, untuk variabel X4 sebesar 0,889 dan 1,125, dan untuk variabel X5 sebesar 0,615 dan 1,627. Hasil tersebut menunjukkan bahwa model regresi dalam penelitian ini tidak memiliki masalah multikolinearitas. Dapat dikatakan bahwa tidak ada korelasi antar variabel bebas sehingga layak digunakan untuk analisis yang lebih lanjut dikarenakan nilai tolerance lebih besar dari 0,1 dan nilai VIF lebih kecil dari 10.

4.4. Analisis Regresi Linier Berganda

4.4.1 Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi dapat digunakan untuk mengetahui seberapa erat hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat. Besarnya nilai koefisien determinasi ditunjukkan dengan nilai *Adjusted R.Square* yang terletak antara 0 sampai dengan 1. Dari hasil analisis data dengan menggunakan *software* SPSS diperoleh hasil sebagai berikut :

Tabel 4.9

Hasil Koefisien Determinasi (R^2)

<i>R</i>	<i>R Square</i>	<i>Adjusted R Square</i>
0,757	0,574	0,540

Sumber : Hasil Penelitian, 2018

Berdasarkan tabel 4.9 di atas, diketahui bahwa nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,540. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, penekanan anggaran, perilaku oportunistik, ketidakpastian lingkungan, dan etika mampu menjelaskan selisihan anggaran sebesar 54% sesuai dengan sampel dan variabel independen. Sementara sisanya 46% dapat dijelaskan oleh variabel lain di luar penelitian.

4.4.2. Persamaan Regresi

Berdasarkan data yang telah diolah, maka hasil dari uji regresi linier berganda adalah sebagai berikut :

Tabel 4.10

Hasil Uji Regresi Linear Berganda

Variabel	<i>Koefisien Regresi</i>	<i>Standard Error</i>	t-hitung	Sig.	Kesimpulan
X1	0,396	0,578	3,489	0,001	Hipotesis didukung
X1.X2	0,033	0,322	2,308	0,024	Hipotesis didukung
X1.X3	0,004	0,041	0,398	0,692	Hipotesis tidak didukung
X1.X4	-0,022	-0,228	-2,104	0,039	Hipotesis didukung
X1.X5	-0,014	-0,124	-1,236	0,221	Hipotesis tidak didukung

Sumber : Hasil Penelitian, 2018

Keterangan : X1 : Partisipasi Anggaran

X2 : Penekanan Anggaran

X3 : Perilaku Oportunistik

X4 : Ketidakpastian Lingkungan

X5 : Etika

Berdasarkan tabel 5.1 di atas, maka diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = 2,551 + 0,396X_1 + 0,033X_1.X_2 + 0,004X_1.X_3 - 0,022X_1.X_4 - 0,014X_1.X_5 + e$$

Dari persamaan tersebut, dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Konstanta sebesar 2,551 menunjukkan bahwa apabila variabel-variabel independen yaitu partisipasi anggaran, penekanan anggaran, perilaku oportunistik, ketidakpastian lingkungan, dan etika diasumsikan konstan atau sama dengan nol (0) maka nilai variabel Y (senjangan anggaran) adalah sebesar 2,551 satuan.
2. Koefisien variabel partisipasi anggaran sebesar 0,396 bernilai positif menunjukkan bahwa setiap kenaikan variabel partisipasi anggaran sebesar 1 satuan, maka senjangan anggaran akan meningkat sebesar 0,396 satuan dengan asumsi yaitu variabel lain dalam kondisi konstan atau tidak mengalami perubahan.
3. Koefisien variabel moderasi penekanan anggaran sebesar 0,033 bernilai positif menunjukkan bahwa setiap kenaikan variabel moderasi penekanan anggaran sebesar 1 satuan, maka senjangan anggaran akan meningkat sebesar 0,033 satuan dengan asumsi yaitu variabel lain dalam kondisi konstan atau tidak mengalami perubahan.
4. Koefisien variabel moderasi perilaku oportunistik sebesar 0,004 bernilai positif menunjukkan bahwa setiap kenaikan variabel perilaku oportunistik sebesar 1 satuan, maka senjangan anggaran akan meningkat sebesar 0,004 satuan dengan

asumsi yaitu variabel lain dalam kondisi konstan atau tidak mengalami perubahan.

5. Koefisien variabel moderasi ketidakpastian lingkungan sebesar -0,222 bernilai negatif menunjukkan bahwa setiap kenaikan variabel ketidakpastian lingkungan sebesar 1 satuan, maka senjangan anggaran akan turun sebesar 0,222 satuan dengan asumsi yaitu variabel lain dalam kondisi konstan atau tidak mengalami perubahan.
6. Koefisien variabel moderasi etika sebesar -0,014 bernilai negatif menunjukkan bahwa setiap kenaikan variabel etika sebesar 1 satuan, maka senjangan anggaran akan turun sebesar 0,014 satuan dengan asumsi yaitu variabel lain dalam kondisi konstan atau tidak mengalami perubahan.

4.5. Pengujian Hipotesa

4.5.1. Uji t (*T-test*)

Uji t bertujuan untuk mengetahui bagaimana kemampuan dari masing-masing variabel independen secara individual dalam menjelaskan variabel dependen. Tingkat signifikansi yang digunakan dalam pengujian ini adalah 0,05. Hipotesis dalam penelitian ini diuji dengan analisis regresi berganda dengan metode MRA (*Moderated Regression Analysis*) yaitu pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh variabel penekanan anggaran, perilaku oportunistik, ketidakpastian lingkungan, dan etika.

Hasil pengolahan data uji t dapat dilihat pada tabel 5.1 sementara pembahasan untuk masing-masing hipotesis adalah sebagai berikut :

1. H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan uji hipotesis, variabel partisipasi anggaran memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,001. Hal ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi tersebut kurang dari 0,05 ($0,001 < 0,05$) sehingga dapat dikatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran.

Koefisien β untuk variabel partisipasi anggaran memiliki nilai positif yaitu sebesar 0,396. Hasil tersebut mendukung H1 bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, sehingga H1 dapat diterima. Hal ini memiliki arti bahwa jika tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran meningkat, maka akan menyebabkan peningkatan senjangan anggaran. Dari hasil pengujian tersebut, maka pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta dapat diketahui bahwa adanya partisipasi anggaran dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Dalam hal ini, SKPD selaku agen yang ikut berpartisipasi dalam menyusun anggaran memiliki kecenderungan untuk melakukan senjangan dengan mengusulkan anggaran yang lebih mudah untuk dicapai agar kinerjanya dinilai baik. Agen yang diberikan kesempatan untuk terlibat dalam penyusunan anggaran terdorong untuk melakukan perilaku disfungsional yaitu dengan meninggikan beban dan menurunkan pendapatan yang tidak sesuai dengan kemampuan sesungguhnya.

Berdasar pada teori agensi, senjangan anggaran dapat terjadi karena antara prinsipal dan agen terjadi asimetri informasi. Hal ini timbul karena agen yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan informasi yang bias kepada prinsipal, sementara agen memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu agar anggaran organisasi lebih akurat. Sehingga partisipasi agen dalam proses penyusunan anggaran akan membuat agen melakukan tindakan yang ingin dicapai demi kepentingan sendiri yaitu dengan menciptakan senjangan anggaran. Sementara itu tujuan partisipasi anggaran pada sektor publik khususnya pemerintah daerah yang seharusnya adalah dapat meningkatkan motivasi dan tanggungjawab dari para manajer dan staf khususnya yang menyusun dan melaksanakan anggaran terhadap pencapaian target anggaran. Akan tetapi berdasarkan penelitian pada SKPD Kota Yogyakarta, adanya partisipasi anggaran justru akan meningkatkan kecenderungan terjadinya senjangan anggaran.

Hal ini mendukung hasil penelitian dari Irfan, Santoso, & Effendi (2016), Sihombing dan Rohman (2017), Kartika (2010) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Dapat dijelaskan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran maka akan semakin meningkat pula senjangan anggaran yang dilakukan.

2. H2 : Penekanan anggaran mempunyai peran moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan uji hipotesis, interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,024. Hal ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi tersebut kurang dari 0,05 ($0,024 < 0,05$)

sehingga dapat dikatakan bahwa penekanan anggaran dapat memoderasi pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Koefisien β untuk variabel penekanan anggaran memiliki nilai positif yaitu sebesar 0,033. Hasil tersebut mendukung H2 bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran dimana pengaruh tersebut akan semakin kuat dengan adanya penekanan anggaran, sehingga H2 dapat diterima. Hal ini memiliki arti bahwa dalam partisipasi anggaran adanya penekanan anggaran akan menyebabkan peningkatan senjangan anggaran. Dari hasil pengujian tersebut, maka pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta dapat diketahui bahwa adanya penekanan anggaran dalam partisipasi anggaran dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Hal ini dapat terjadi karena adanya sistem anggaran berbasis kinerja dimana penilaian dilakukan berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran yang kemudian akan mendorong agen untuk melakukan senjangan dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi ke depannya.

Berdasar pada teori agensi bahwa kondisi organisasi dapat mempengaruhi senjangan anggaran dimana pihak prinsipal selaku atasan lebih mementingkan akan produktivitas dan efisiensi dengan melakukan *cut off* pada anggaran yang diajukan oleh pihak agen. Di sisi lain, pihak agen memiliki kepentingan sendiri untuk mempermudah pencapaian target mereka. Target anggaran yang terlampaui sulit kemudian akan mempengaruhi agen untuk mengambil tindakan jangka pendek yang mudah dicapai yaitu dengan melakukan senjangan anggaran. Sehingga penekanan anggaran dapat mendorong agen melakukan senjangan agar anggaran yang telah disusun di unit masing-masing mudah dicapai dan kinerjanya dinilai

baik. Hal ini mendukung hasil penelitian dari Kusniawati dan Lahaya (2017) didukung oleh penelitian Triana dan Putra (2012) bahwa penekanan anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

3. H3 : Perilaku oportunistik mempunyai peran moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

Berdasarkan uji hipotesis, interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan perilaku oportunistik memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,692. Hal ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi tersebut lebih dari 0,05 ($0,692 > 0,05$) sehingga dapat dikatakan bahwa perilaku oportunistik tidak dapat memoderasi pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Koefisien β untuk variabel perilaku oportunistik memiliki nilai positif yaitu sebesar 0,004 tetapi tidak mendukung H3 bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran dimana pengaruh tersebut akan semakin kuat dengan adanya perilaku oportunistik karena nilainya tidak signifikan sehingga H3 ditolak. Hal ini memiliki arti bahwa dalam partisipasi anggaran adanya perilaku oportunistik tidak berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan senjangan anggaran. Perilaku oportunistik (*opportunistic behavior*) adalah perilaku yang mengeksploitasi peluang keuntungan jangka pendek dengan mengorbankan keuntungan jangka panjang. Dalam kasus ini, perilaku oportunistik mengacu pada asumsi dalam teori agensi yaitu manusia akan bertindak secara oportunistik yang mengutamakan kepentingan pribadi daripada kepentingan organisasi. Hal ini juga didukung oleh teori egoisme etis bahwa seseorang akan melakukan tindakan yang dilandasi oleh kepentingan diri sendiri (*self-interest*). Dalam hal ini kepala daerah

menggunakan jabatan dan kekuasaan yang dimiliki untuk memperoleh keuntungan dengan cara mengalokasikan pos-pos dalam APBD sesuai dengan preferensi yang dimilikinya. Sehingga hal ini akan mendorong terjadinya senjangan anggaran.

Pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta perilaku oportunistik seperti ini tidak berpengaruh terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hal ini dimungkinkan bahwa pada SKPD tersebut, aturan dan pengawasan terkait tugas dan fungsi pokok kepala bidang, kepala seksi, dan kasubag keuangan sudah berjalan dengan baik sehingga kesempatan dalam melakukan senjangan anggaran dengan memanfaatkan peluang akan jabatannya dapat diminimalisir. Sehingga dalam hal ini perilaku oportunistik tidak berpengaruh terhadap interaksi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran pada SKPD. Hal ini mendukung penelitian dari Kamaliah, Darlis, & Virsanita (2010) yang menyatakan bahwa perilaku oportunistik tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

4. H4 : Ketidakpastian lingkungan mempunyai peran moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan uji hipotesis, interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan ketidakpastian lingkungan memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,039. Hal ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi tersebut kurang dari 0,05 ($0,039 < 0,05$) sehingga dapat dikatakan bahwa ketidakpastian lingkungan dapat memoderasi pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Koefisien β untuk variabel ketidakpastian lingkungan memiliki nilai negatif yaitu sebesar -0,022. Hasil tersebut mendukung H4 bahwa ketidakpastian

lingkungan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, sehingga H4 dapat diterima. Hal ini memiliki arti bahwa dalam partisipasi anggaran adanya ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan menyebabkan penurunan senjangan anggaran. Atau berlaku sebaliknya yaitu apabila ketidakpastian lingkungan rendah maka akan menyebabkan peningkatan senjangan anggaran. Dari hasil pengujian tersebut, maka pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta dapat diketahui bahwa adanya ketidakpastian lingkungan yang rendah dalam partisipasi anggaran dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran.

Dalam kasus pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta tersebut dimungkinkan bahwa individu dapat memprediksi keadaan sehingga dapat menyusun rencana dengan lebih akurat dalam penyusunan anggaran. Berdasar pada teori agensi, kondisi ini justru dapat dimanfaatkan oleh agen yaitu pihak SKPD untuk melakukan tindakan negatif demi kepentingan pribadinya dengan memberikan informasi yang bias kepada prinsipal yaitu pihak legislatif sehingga memicu terjadinya senjangan anggaran. Agen yang mempunyai partisipasi tinggi dalam anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan mampu menciptakan senjangan dalam anggaran, karena ia mampu mengatasi ketidakpastian dan mampu memprediksi apa yang terjadi di masa mendatang. Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi, akan semakin sulit untuk memprediksi apa yang terjadi di masa depan sehingga semakin sulit untuk menciptakan senjangan anggaran. Hal ini mendukung hasil penelitian dari Asih, Astika, & Putri (2016), dan Wati dan Damayanthi (2017) menunjukkan bahwa

ketidakpastian lingkungan yang rendah mampu memperkuat pengaruh antara partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran.

5. H5 : Etika mempunyai peran moderasi dalam pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran

Berdasarkan uji hipotesis, interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan etika memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,221. Hal ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi tersebut lebih dari 0,05 ($0,221 > 0,05$) sehingga dapat dikatakan bahwa etika tidak dapat memoderasi pengaruh antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Koefisien β untuk variabel etika memiliki nilai negatif yaitu sebesar -0,014 tetapi tidak mendukung H5 bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran dimana pengaruh tersebut akan semakin lemah dengan adanya etika karena nilainya tidak signifikan sehingga H5 ditolak. Hal ini memiliki arti bahwa dalam partisipasi anggaran adanya etika tidak berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan senjangan anggaran. Hal ini dimungkinkan karena adanya etika yang sudah baik dalam lingkungan kerja pada masing-masing SKPD seperti para pegawai yang bertindak sesuai dengan aturan yang berlaku dan memiliki disiplin kerja yang baik. Namun hal tersebut tidak menjadi faktor yang dapat menurunkan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dalam partisipasi anggaran. Selain itu, dimungkinkan bahwa pada SKPD Kota Yogyakarta terjadinya senjangan anggaran bukan disebabkan karena faktor individual seperti etika. Hal ini mendukung penelitian dari Hariningtyas (2014) dan Priyetno (2018) yang

menyatakan bahwa partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran tidak dapat dimoderasi oleh pertimbangan etika.

BAB V

PENUTUP

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian berupa kuesioner dan hipotesis yang diajukan, maka kesimpulan dari hasil penelitian “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran, Perilaku Oportunistik, Ketidakpastian Lingkungan, dan Etika sebagai Variabel Moderasi pada SKPD Kota Yogyakarta” adalah sebagai berikut :

1. Partisipasi anggaran berpengaruh positif secara signifikan terhadap senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran, maka akan semakin besar pula kemungkinan terjadinya senjangan anggaran.
2. Penekanan anggaran berpengaruh positif secara signifikan atau dapat memoderasi dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi penekanan anggaran, maka pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran semakin tinggi pula.
3. Perilaku oportunistik tidak berpengaruh secara signifikan atau tidak dapat memoderasi dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta. Hal ini berarti bahwa variabel perilaku oportunistik tidak dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

4. Ketidakpastian lingkungan berpengaruh negatif secara signifikan atau dapat memoderasi dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi ketidakpastian lingkungan, maka pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran semakin rendah.
5. Etika tidak berpengaruh secara signifikan atau tidak dapat memoderasi dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada SKPD Pemerintah Kota Yogyakarta. Hal ini berarti bahwa variabel etika tidak dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Dalam melakukan penelitian ini tidak lepas dari keterbatasan-keterbatasan yang mungkin dapat mempengaruhi hasil penelitian. Adapun keterbatasan-keterbatasan tersebut antara lain :

1. Metode pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan kuesioner yang memungkinkan terjadinya pengisian kuesioner oleh responden yang kurang objektif dan kurang bersungguh-sungguh. Sehingga hal ini kemudian akan memberikan hasil yang kurang merepresentasikan kondisi sebenarnya.
2. Keterbatasan responden yang memiliki agenda yang padat terutama menjelang akhir tahun sehingga tidak semua kuesioner dapat kembali sesuai jumlah yang disebarkan. Selain itu, peneliti tidak dapat mengawasi secara langsung responden saat mengisi kuesioner. Hal ini karena objek penelitian yang merupakan pemegang jabatan penting di pemerintahan sehingga memiliki kesibukan yang padat.

5.3. Saran

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, maka saran yang dapat diberikan adalah sebagai berikut :

1. Dalam penelitian selanjutnya, agar diperoleh hasil yang lebih merepresentasikan kondisi sebenarnya maka metode penelitian dapat ditambah dengan melakukan wawancara secara langsung kepada responden.
2. Penelitian selanjutnya dapat menyebarkan kuesioner lebih banyak dan melakukan *follow up* yang lebih sering pada masing-masing SKPD agar kuesioner yang telah dibagikan dapat direspon dengan lebih baik dan kembali dalam jumlah yang sesuai dengan jumlah yang disebar.

5.4. Implikasi Hasil Penelitian

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan sebelumnya, maka diharapkan pemerintah daerah kota Yogyakarta dapat lebih memperhatikan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dalam kaitannya dengan kebijakan partisipasi anggaran. Pemerintah dapat mencegah indikasi terjadinya senjangan anggaran dengan lebih memperhatikan dan mengawasi para penyusun anggaran serta memastikan bahwa anggaran yang disusun sesuai dengan kemampuan daerahnya yaitu tidak ada pendapatan yang direndahkan dan beban yang ditinggikan, sehingga kinerja pemerintah dapat lebih maksimal. Selain itu, atasan sebagai prinsipal harus memiliki informasi penuh terkait anggaran dan pengetahuan mengenai kemampuan dan potensi instansinya sehingga dapat mencegah adanya kepentingan pribadi bawahan.

DAFTAR PUSTAKA

- Adrianto, E. (2013). Pengaruh Persepsi Keadilan Prosedur, Efektivitas Pengendalian Anggaran, dan Iklim Kerja Etis Terhadap Kecenderungan Melakukan Budgetary Slack pada Organisasi Publik. Skripsi. Semarang : Universitas Diponegoro.
- Anggraeni, A. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, Self Esteem, Locus of Control, dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Moderasi (Studi pada SKPD Kabupaten Jembrana, Bali). *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 4, 296-311.
- Anthony, R.N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control System*. Mc Graw Hill (12th ed).
- Ardianti. (2015). Pengaruh Asimetri Informasi Terhadap Senjangan Anggaran pada Penganggaran Partisipatif dengan Orientasi Etika Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Nominal*, IV, 73–87.
- Ardila, Lisa. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Ambiguitas Peran dan Asimetri Informasi Sebagai Pemoderasi. Skripsi. Padang: Universitas Negeri Padang.
- Asih, N. P. Y., Astika, I. B. P., & Putri, L. G. . M. A. D. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Etika, Budaya Organisasi, Opportunistic Behaviour dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 12, 4415–4442.
- Badan Pekerja Malang Corruption Watch. (2017). Laporan Akhir Tahun 2017 Malang Corruption Watch. Diakses dari <https://mcw-malang.org/wp-content/uploads/2018/01/Laporan-Akhir-Tahun-MCW-2017.pdf> pada tanggal 20 September 2018..
- Biantara, A. A. A., & Putri, I. A. M. A. D. (2014). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Etika, dan Kepercayaan Diri Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(2), 385–391.
- Christina. (2009). Pengaruh Partisipasi Anggaran, terhadap Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Moderating pada PT. Perusahaan Gas Negara (PERSERO) Tbk, Jawa Bagian Barat. Skripsi. Medan: Universitas Sumatra Utara.
- Dunk, A.S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, 68(2), 400-410.
- Falikhatun. (2007). Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack. *Simposium Nasional Akuntansi X*.

- Ferawati, D. (2015). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Budgetary Slack) dengan Asimetri Informasi, Gaya Kepemimpinan dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten Rokan Hilir). *Jom FEKON*, 2(2), 1–15.
- Fibri W., Lidwina Imelda. (2009). Pengaruh Reputasi, Etika, dan Job Satisfaction terhadap Budgetary Slack di bawah Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderating. Skripsi. Semarang : Universitas Katolik Soegijapranata.
- Fitra, I. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Komitmen Organisasi Terhadap Budgetary Slack. Skripsi. Padang : Universitas Negeri Padang.
- Ghozali, Imam. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program*. 7th ed. Semarang.
- Gunawan, D. (2010). Pengaruh Kejelasan Anggaran dan Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris Pada Pemerintah Kota Yogyakarta). Skripsi. Yogyakarta : Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
- Hadi, S. (2006). *Metode Penelitian Kuantitatif Untuk Akuntansi dan Keuangan*. (1st ed.). Yogyakarta : Ekonesia.
- Hasanah dan Suartana. (2015). Pengaruh Interaksi Motivasi dan Budaya Organisasi pada Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*.
- Hariningtyas, R. A. (2015). Pengaruh Asimetri Informasi Terhadap Senjangan Anggaran pada Penganggaran Partisipatif dengan Orientasi Etika Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Nominal*, IV, 73–87.
- Husain, S. P. (2011). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Presta*, 13.
- Indriani, Listya dan M. Yusuf (2014). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) dan RSI Sultan Agung di Kota Semarang. *Jurnal Nominal*, IV, 73–87.
- Irfan, M., Santoso, B., & Effendi, L. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasional sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 17(2), 158–175.
- Kamaliah, Darlis, E., & Virsanita, V. (2010). Pengaruh Perilaku Oportunistik Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Pegawai Pemerintah Kabupaten/Kota dan Provinsi di Provinsi Riau). *Jurnal Ekonomi*, 18(2), 50–62.
- Karsam. (2015). Pengaruh Penekanan Anggaran dan Motivasi Terhadap Hubungan

- Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran Serta Dampaknya Pada Kinerja Manajerial (Studi Pada Yayasan Pendidikan dan Koperasi Propinsi Banten). *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 2(1), 29–44.
- Kartika, A. (2010). Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik Pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang). *Kajian Akuntansi*, 2, 39–60.
- Kusniawati, H., & Lahaya, I. A. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi terhadap Budgetary Slack pada SKPD Kota Samarinda. *Akuntabel*, 14(2), 144–156.
- Lucyanda, J., & Sholihin, M. (2016). Peran Gender dan Kode Etik dalam Penilaian Moral atas Budgetary Slack. *Simposium Nasional Akuntansi XIX, Lampung*, 1–22.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : Andi.
- Nitiari, N. L. N., & Yadnyana, K. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 3, 829–841.
- Prakasa, Andre. (2016). Pengaruh Perilaku Oportunistik, Etika, dan Komitmen Organisasi Legislatif terhadap Senjangan Anggaran pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Skripsi. Yogyakarta : Universitas Islam Indonesia.
- Prakoso, R. W. (2016). Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Senjangan Anggaran (Studi Kasus pada SKPD Kota Semarang). Skripsi. Semarang : Universitas Negeri Semarang.
- Pratiwi, Ika Budhi. (2012). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Penekanan Anggaran dan Asimetri Informasi sebagai Pemoderasi. Skripsi. Semarang : Universitas Katolik Soegijapranata.
- Priyetno, A. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Gaya Kepemimpinan dan Pertimbangan Etika Sebagai Variabel Moderasi. *E Journal*, 6.
- Putri, I. A. D., & Mimba, N. P. S. H. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, dan Preferensi Risiko pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21, 2134–2164.
- Putri, S. T. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Komitmen Organisasi, dan Reward Sebagai Variabel Moderating pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Provinsi Riau, 91, 399–404.
- Rachels, James. (2004). *Filsafat Moral* (terjemahan dari buku *The Element of*

Moral Philosophy oleh A.Sudiarja). Yogyakarta : Kanisius.

- Rifa, S. S., Auliyah, R., & Wulandari, A. (2010). Pemetaan Perilaku Mahasiswa Ekonomi Ditinjau Dari Perspektif Etika Teleologi (Studi Intepretif). *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*, 1–22.
- Sahputra, I., Darwanis, & Basri, H. (2018). Pengaruh Penganggaran Partisipatif, Gaya Kepemimpinan, dan Perilaku Penyusun Anggaran Terhadap Slack Anggaran (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Kabupaten Pemerintah Aceh Selatan). *Jurnal Perspektif Ekonomi Darussalam*, 4, 19–30.
- Sari, D. P. I. P., Sinarwati, N. K., & Sujana, E. (2014). Pengaruh Akuntabilitas, Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Buleleng). *E-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 2(1).
- Sekaran, Uma. (2006). *Research Methods for Business*. 4th ed. Jakarta : Salemba Empat.
- Sihombing, M. Y., & Rohman, A. (2017). Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif Terhadap Budgetary Slack dengan Pertimbangan Etika Sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus pada PT PLN (Persero) Distribusi Jawa Tengah & D.I.Yogyakarta). *Diponegoro Journal of Accounting*, 6, 1–10.
- Sinaga, M. T. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Locus Of Control dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Empiris pada SKPD Kota Pematang Siantar). Skripsi. Padang : Universitas Negeri Padang.
- Suartini, Ni Kadek A., Dodik Ariyanto, dan Maria. (2016). Determinan Perilaku Oportunistik Penyusun Anggaran Calon Incumbent Terkait Pilkada Serentak tahun 2015. *E- Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*.
- Sujana, I. K. (2010). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Budgetary Slack pada Hotel-hotel Berbintang di Kota Denpasar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 1–26.
- Suryarini, T. (2012). Perilaku Oportunistik Legislatif dalam Penganggaran Daerah Bukti Empiris atas Aplikasi Agency Theory di Sektor Publik. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan UMM*.
- Triana, M., Yuliusman dan Putra.W.E. (2012). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Budget Emphasis, dan Locus of Control Terhadap Slack Anggaran. *E-Jurnal Binar Akuntansi*, IV(1)
- Wati, Ni Putu Dewi Lisna N., & Damayanthi, I Gst. Ayu E. (2017). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan dan Budget Emphasis pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21(3), 2311-2337.

- Widanaputra, A. A., & Mimba, N. P. S. H. (2014). The Influence of Participative Budgeting on Budgetary Slack in Composing Local Governments' Budget in Bali Province. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164(8), 391–396.
- Yuen, D.C., Law, P.K., & Tayles, M. (2015). Exploring Budgetary Slack: The Influence of Organizational Commitment and Job-Related Tension. *Corporate Ownership & Control*, 12(2), 577-658.

LAMPIRAN

Lampiran 1. Surat Izin Penelitian



PEMERINTAH KOTA YOGYAKARTA
DINAS PENANAMAN MODAL DAN PERIZINAN
Jl. Kenari No. 56 Yogyakarta 55165 Telepon 555241, 515865, 562682
Fax (0274) 555241
E-MAIL : pmperizinan@jogjakota.go.id
HOTLINE SMS : 091227625000 HOT LINE EMAIL : upik@jogjakota.go.id
WEBSITE : www.pmperizinan.jogjakota.go.id

SURAT IZIN

NOMOR : 070/2162
5555/34

- Membaca Surat** : Dari Dekan Fak. Ekonomi - UII Yogyakarta
Nomor : 311/DEK/10/Div.SDM/X/2018 Tanggal : 17 Oktober 2018
- Mengingat** :
1. Peraturan Gubernur Daerah Istimewa Yogyakarta Nomor : 18 Tahun 2009 tentang Pedoman Pelayanan Perizinan, Rekomendasi Pelaksanaan Survei, Penelitian, Pendataan, Pengembangan, Pengkajian dan Studi Lapangan di Daerah Istimewa Yogyakarta.
 2. Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 5 Tahun 2016 tentang Pembentukan dan Susunan Perangkat Daerah Kota Yogyakarta;
 3. Peraturan Walikota Yogyakarta Nomor 29 Tahun 2007 tentang Pemberian Izin Penelitian, Praktek Kerja Lapangan dan Kuliah Kerja Nyata di Wilayah Kota Yogyakarta;
 4. Peraturan Walikota Yogyakarta Nomor 77 Tahun 2016 tentang Susunan Organisasi, Kedudukan, Tugas Fungsi dan Tata Kerja Dinas Penanaman Modal dan Perizinan Kota Yogyakarta;
 5. Peraturan Walikota Yogyakarta Nomor 14 Tahun 2016 tentang Penyelenggaraan Perizinan pada Pemerintah Kota Yogyakarta;
 6. Peraturan Walikota Yogyakarta Nomor 42 Tahun 2018 tentang Perubahan Atas Peraturan Walikota Yogyakarta Nomor 29 Tahun 2018 tentang Penyelenggaraan Perizinan dan Non Perizinan Pada Pemerintah Kota Yogyakarta;
- Dijinkan Kepada** :
- Nama : Karina Melinda Sari
No. Mhs/ NIM : 15312448
Pekerjaan : Mahasiswa Fak. Ekonomi - UII Yogyakarta
Alamat : Condong Catur Depok Yogyakarta
Penanggungjawab : Arief Rahman, SIP., SE., M.Com., Ph.D
Keperluan : Melakukan Penelitian dengan Judul Proposal : Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran, Perilaku Oportunistik, Ketidakpastian Lingkungan, dan Etika Sebagai Variabel Moderasi
- Lokasi/Responden** : Kota Yogyakarta
Waktu : 31 Oktober 2018 s/d 31 Januari 2019
Lampiran : Proposal dan Daftar Pertanyaan
Dengan Ketentuan :
1. Wajib Memberikan Laporan hasil Penelitian berupa CD kepada Walikota Yogyakarta (Cq. Dinas Penanaman Modal dan Perizinan Kota Yogyakarta)
 2. Wajib Menjaga Tata tertib dan menaati ketentuan-ketentuan yang berlaku setempat
 3. Izin ini tidak disalahgunakan untuk tujuan tertentu yang dapat mengganggu kestabilan pemerintahan dan hanya diperlukan untuk keperluan ilmiah
 4. Surat izin ini sewaktu-waktu dapat dibatalkan apabila tidak dipenuhinya ketentuan-ketentuan tersebut diatas



Kemudian diharap para Pejabat Pemerintah setempat dapat memberikan bantuan seperlunya

Tanda Tangan
Pemegang Izin

Karina Melinda Sari

Dikeluarkan di : Yogyakarta
Pada Tanggal : 31 Oktober 2018

An. Kepala Dinas Penanaman Modal dan Perizinan
Sekretaris



Tembusan Kepada :

- Yth
1. Walikota Yogyakarta (sebagai laporan)
 2. Ka. Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kota Yogyakarta
 3. Ka. Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kota Yogyakarta
 4. Ka. Dinas Pendidikan Kota Yogyakarta
 5. Ka. Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil Kota Yogyakarta

6. Ka. Dinas PU, Perumahan, dan Kawasan Permukiman Kota Yogyakarta
7. Ka. Dinas Kebudayaan Kota Yogyakarta
8. Ka. Dinas Perhubungan Kota Yogyakarta
9. Ka. Dinas Sosial Kota Yogyakarta
10. Ka. Dinas Perindustrian dan Perdagangan Kota Yogyakarta
11. Ka. Dinas Koperasi, UKM, Tenaga Kerja dan Transportasi Kota Yogyakarta
12. Ka. Dinas Pertanian dan Pangan Kota Yogyakarta
13. Ka. Dinas Pariwisata Kota Yogyakarta
14. Ka. Dinas Pertahanan dan Tata Ruang Kota Yogyakarta
15. Ka. Dinas Pemuda dan Olahraga Kota Yogyakarta
16. Camat Kotagede Kota Yogyakarta
17. Camat Umbulharjo Kota Yogyakarta
18. Camat Danurejan Kota Yogyakarta
19. Camat Gondomanan Kota Yogyakarta
20. Camat Wirobrajan Kota Yogyakarta
21. Camat Gondokusuman Kota Yogyakarta
22. Camat Pakualaman Kota Yogyakarta
23. Camat Mergangsan Kota Yogyakarta
24. Dekan Fak. Ekonomi - UII Yogyakarta
25. Ybs.

Lampiran 2
Kuesioner Penelitian

Kepada :
Yth Bapak/Ibu/Saudara
di tempat

Dengan Hormat,

Sehubungan dengan penelitian yang saya lakukan sebagai penunjang skripsi dengan judul **“Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran, Perilaku Oportunistik, Ketidakpastian Lingkungan, dan Etika sebagai Variabel Moderasi”** yang disusun sebagai salah satu syarat kelulusan program S1 Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia, saya memohon bantuan kepada Bapak/Ibu/Saudara untuk bersedia mengisi kuesioner yang terlampir berikut ini. Kesediaan Bapak/Ibu/Saudara untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan yang diajukan dalam kuesioner ini akan sangat berharga bagi terselesainya penelitian ini. Semua informasi yang terkumpul hanya akan digunakan untuk kepentingan akademis dan akan dijamin kerahasiaannya.

Atas bantuan dan partisipasi Bapak/Ibu/Saudara dalam mengisi kuesioner ini, saya ucapkan terimakasih.

Pembimbing

Arief Rahman, SIP., SE., M.Com., Ph.D

Yogyakarta, 26 Oktober 2018

Peneliti

Karina Melinda Sari

PERTANYAAN UMUM

Identitas Responden

1. Nama :
2. Jabatan Terakhir :

3. Jenis Kelamin :
 Pria
 Wanita
4. Usia :
 25 – 30 tahun
 31 – 35 tahun
 36 – 40 tahun
 41 – 45 tahun
 lebih dari 45 tahun
5. Pendidikan Terakhir :
 SLTA
 D3
 S1
 S2
 S3
 Lainnya,
6. Golongan/Pangkat :
 Eselon I
 Eselon II
 Eselon III
 Eselon IV
 Eselon V
 Lainnya,
7. Lamanya Bapak/Ibu/Saudara bekerja pada jabatan sekarang :
 kurang dari 3 tahun
 3 – 5 tahun

- () 6 – 10 tahun
- () 11 – 15 tahun
- () lebih dari 15 tahun

PERTANYAAN KHUSUS

Petunjuk Pengisian :

Bapak/Ibu/Saudara dimohon untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan di bawah ini dengan cara memberi tanda (✓) pada pilihan jawaban yang tersedia yang menurut Bapak/Ibu/Saudara paling tepat dan paling sesuai dengan kondisi Bapak/Ibu/Saudara. Setiap pertanyaan hanya membutuhkan satu jawaban.

Keterangan pilihan jawaban :

STS = Sangat Tidak Setuju

TS = Tidak Setuju

ATS = Agak Tidak Setuju

AS = Agak Setuju

S = Setuju

SS = Sangat Setuju

Daftar Pertanyaan

Senjangan Anggaran

No	Pernyataan	STS	TS	ATS	AS	S	SS
1	Penentuan standar dalam anggaran mendorong produktivitas tinggi di lingkup tanggung jawab Saya.						
2	Target anggaran untuk departemen saya dapat Saya pastikan akan terlaksana.						

3	Saya harus memonitor setiap pengeluaran-pengeluaran yang menjadi wewenang saya karena adanya keterbatasan jumlah anggaran yang disediakan.						
4	Anggaran yang menjadi tanggung jawab saya tidak begitu tinggiuntutannya.						
5	Adanya target anggaran yang harus Saya capai, tidak terlalu membuat Saya ingin memperbaiki tingkat efisiensi.						
6	Target yang ditetapkan dalam anggaran sangat mudah untuk dicapai atau direalisasi.						

Partisipasi Anggaran

No	Pernyataan	STS	TS	ATS	AS	S	SS
1	Saya memiliki pengaruh yang besar dalam penentuan anggaran.						
2	Saya selalu terlibat aktif dalam setiap penyusunan anggaran.						
3	Atasan Saya memberikan alasan yang logis apabila anggaran direvisi.						
4	Saya mendiskusikan dengan atasan saya mengenai anggaran yang saya usulkan.						
5	Saya memiliki kontribusi yang penting dalam penyusunan anggaran.						
6	Atasan Saya sering meminta pendapat Saya ketika menyusun anggaran.						

Penekanan Anggaran

No	Pernyataan	STS	TS	ATS	AS	S	SS
1	Atasan Saya lebih menekankan tentang informasi yang berkaitan dengan target anggaran dalam menilai kinerja Saya.						
2	Target anggaran digunakan dengan lebih fleksibel dalam menilai kinerja saya.						
3	Seberapa efisien Saya dalam menjalankan tanggungjawab merupakan faktor yang paling penting dalam menilai kinerja Saya.						
4	Seberapa baik Saya memenuhi target anggaran adalah faktor yang paling penting dalam menilai kinerja Saya.						
5	Atasan Saya lebih peduli dengan tindakan yang menghasilkan hasil yang baik dalam jangka pendek dibandingkan dengan efektivitas jangka panjang.						
6	Informasi yang terkait dengan target anggaran memainkan peran yang relatif tidak penting dalam menilai kinerja Saya.						
7	Atasan Saya percaya bahwa informasi yang terkait dengan target anggaran harus dilengkapi dengan jenis informasi lainnya untuk menilai kinerja Saya.						

Perilaku Oportunistik

No	Pernyataan	STS	TS	ATS	AS	S	SS
1	Saya merasa bahwa pekerjaan tertentu itu baik untuk dilakukan, yang berarti akan membantu memenuhi kepentingan pribadi Saya.						
2	Terkadang Saya harus mengubah sedikit fakta untuk mendapatkan apa yang Saya butuhkan.						
3	Terkadang Saya berjanji untuk melakukan pekerjaan tertentu tanpa benar-benar melakukannya nanti.						
4	Keterbukaan secara menyeluruh tidak akan Saya lakukan ketika berhadapan dengan atasan Saya.						
5	Terkadang Saya menyajikan fakta-fakta untuk atasan Saya sedemikian rupa agar terlihat baik.						
6	Terkadang Saya harus membesar-besarkan kebutuhan Saya untuk mendapatkan apa yang Saya butuhkan dari atasan.						

Ketidakpastian Lingkungan

No	Pernyataan	STS	TS	ATS	AS	S	SS
1	Saya tahu bagaimana memperoleh informasi yang berhubungan dengan pekerjaan Saya.						
2	Atasan Saya mampu mengukur benar atau tidaknya keputusan yang Saya ambil.						
3	Saya yakin secara penuh dalam pengambilan keputusan di instansi Saya.						

4	Saya yakin terhadap penyesuaian-penyesuaian yang Saya buat untuk menangani perubahan-perubahan yang terjadi.						
5	Tindakan-tindakan Saya akan menyelesaikan pekerjaan sesuai dengan target anggaran.						
6	Saya dapat bekerja sesuai dengan informasi yang diperoleh.						
7	Saya dapat mengetahui apa yang diharapkan orang lain demi kemajuan di instansi Saya.						

Etika

No	Pernyataan	STS	TS	ATS	AS	S	SS
1	Urusan pribadi Saya dapat dilakukan pada jam kerja.						
2	Saya tidak mempedulikan kesalahan kerja yang dilakukan oleh orang lain.						
3	Saya merasa bahwa tidak masuk kerja merupakan hal yang biasa.						
4	Saya merasa bahwa fasilitas instansi Saya dapat dimanfaatkan untuk kepentingan pribadi.						
5	Saya tidak perlu merasa prihatin jika kemudian kesalahan yang Saya lakukan menjadi tanggung jawab orang lain.						
6	Saya memerlukan waktu yang lebih lama dari yang seharusnya untuk melakukan suatu pekerjaan.						
7	Saya menggunakan waktu yang lebih lama untuk menyelesaikan keperluan pribadi (seperti makan siang terlalu lama atau datang terlambat)						

Lampiran 3

Tabulasi Data

Hasil Kuesioner Responden

Tabulasi variabel (Y) = Senjangan anggaran								
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	Total	Rata-rata
R1	5	4	5	4	5	4	27	4.50
R2	5	5	5	4	4	4	27	4.50
R3	4	4	5	4	3	4	24	4.00
R4	4	5	5	3	3	5	25	4.17
R5	4	4	4	4	3	4	23	3.83
R6	5	5	5	5	3	5	28	4.67
R7	4	4	5	3	4	3	23	3.83
R8	5	5	6	4	5	4	29	4.83
R9	6	4	5	4	5	4	28	4.67
R10	4	5	5	4	4	4	26	4.33
R11	5	5	6	4	5	5	30	5.00
R12	5	5	5	5	4	5	29	4.83
R13	3	5	4	5	5	5	27	4.50
R14	5	5	5	4	3	3	25	4.17
R15	5	4	5	4	4	4	26	4.33
R16	5	5	5	3	3	4	25	4.17
R17	5	5	5	3	3	3	24	4.00
R18	5	4	4	4	3	3	23	3.83
R19	5	4	4	4	4	4	23	3.83
R20	5	5	5	4	3	4	26	4.33
R21	5	4	4	4	3	3	23	3.83
R22	5	4	5	4	3	4	25	4.17
R23	5	5	5	5	4	5	29	4.83
R24	5	5	5	3	5	5	28	4.67
R25	5	4	5	4	4	4	26	4.33
R26	5	5	5	3	5	5	28	4.67
R27	5	5	5	3	5	5	28	4.67
R28	5	5	5	4	5	5	29	4.83
R29	3	4	5	4	3	4	23	3.83
R30	5	5	5	3	5	4	27	4.50
R31	5	5	5	3	5	4	27	4.50
R32	5	5	5	5	4	4	28	4.67
R33	5	5	5	3	5	4	27	4.50

Tabulasi variabel (Y) = Senjangan anggaran								
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	Total	Rata-rata
R34	5	5	5	3	5	5	28	4.67
R35	5	5	5	4	5	5	29	4.83
R36	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R37	6	5	6	5	5	5	32	5.33
R38	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R39	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R40	6	5	6	5	5	5	32	5.33
R41	5	5	6	5	4	5	30	5.00
R42	5	5	5	3	5	5	28	4.67
R43	4	5	5	3	5	5	27	4.50
R44	5	4	5	2	4	4	24	4.00
R45	5	5	5	3	3	2	23	3.83
R46	6	5	5	5	5	5	31	5.17
R47	5	5	5	4	4	5	28	4.67
R48	5	5	5	4	4	5	28	4.67
R49	5	5	5	4	4	3	26	4.33
R50	5	5	4	3	3	3	23	3.83
R51	5	5	5	3	3	5	26	4.33
R52	5	5	5	3	5	5	28	4.67
R53	6	5	5	5	5	3	29	4.83
R54	5	5	4	4	4	4	26	4.33
R55	5	4	5	5	5	4	28	4.67
R56	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R57	4	4	5	4	3	4	24	4.00
R58	5	4	5	4	4	5	27	4.50
R59	5	5	5	4	5	5	29	4.83
R60	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R61	5	5	5	5	4	5	29	4.83
R62	4	5	5	4	4	5	27	4.50
R63	5	5	4	4	4	4	26	4.33
R64	4	5	5	4	4	4	26	4.33
R65	5	5	5	5	4	5	29	4.83
R66	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R67	5	5	5	5	4	3	27	4.50
R68	5	5	5	4	4	4	27	4.50
R69	5	5	5	5	3	3	26	4.33
R70	5	5	5	5	5	4	29	4.83

Tabulasi variabel (X1) = Partisipasi anggaran								
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	Total	Rata-rata
R1	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R2	5	5	6	5	6	3	30	5.00
R3	3	2	5	6	5	5	26	4.33
R4	3	3	4	4	4	4	22	3.67
R5	3	4	4	5	5	4	25	4.17
R6	5	6	5	6	6	6	34	5.67
R7	2	2	5	5	5	5	24	4.00
R8	6	6	6	6	6	6	36	6.00
R9	2	5	5	5	5	5	27	4.50
R10	2	4	5	5	5	2	23	3.83
R11	4	5	5	5	5	5	29	4.83
R12	5	5	5	5	5	5	26	4.33
R13	4	5	5	5	5	5	29	4.83
R14	3	5	5	5	5	4	27	4.50
R15	3	5	5	5	5	4	27	4.50
R16	3	4	5	5	5	5	27	4.50
R17	2	5	5	5	3	5	25	4.17
R18	3	3	4	4	4	3	21	3.50
R19	3	3	3	3	4	3	19	3.17
R20	4	5	5	5	5	4	28	4.67
R21	2	5	4	5	5	5	26	4.33
R22	2	5	5	6	5	5	28	4.67
R23	5	5	6	5	5	5	31	5.17
R24	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R25	4	5	5	5	5	5	29	4.83
R26	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R27	5	5	4	4	5	5	28	4.67
R28	5	6	5	5	5	5	31	5.17
R29	2	3	4	4	4	4	21	3.50
R30	4	5	5	5	4	5	28	4.67
R31	4	4	4	4	5	4	25	4.17
R32	4	5	5	5	5	5	29	4.83
R33	3	4	5	5	5	5	27	4.50
R34	4	5	5	5	5	5	29	4.83
R35	4	5	5	5	4	4	27	4.50
R36	6	6	6	5	6	5	34	5.67
R37	5	6	6	6	5	5	33	5.50

Tabulasi variabel (X1) = Partisipasi anggaran								
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	Total	Rata-rata
R38	5	5	6	5	5	5	31	5.17
R39	5	5	6	5	5	5	31	5.17
R40	5	5	6	5	5	5	31	5.17
R41	5	5	6	5	5	5	31	5.17
R42	2	6	6	6	5	6	31	5.17
R43	2	5	5	5	5	5	27	4.50
R44	4	5	5	5	5	3	27	4.50
R45	2	2	5	5	5	5	24	4.00
R46	5	5	6	5	5	5	31	5.17
R47	5	6	5	6	5	5	32	5.33
R48	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R49	2	4	5	5	5	5	26	4.33
R50	3	2	3	3	3	4	18	3.00
R51	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R52	4	5	5	5	5	5	29	4.83
R53	4	5	6	5	5	5	30	5.00
R54	4	5	5	5	4	5	28	4.67
R55	4	5	6	6	6	6	33	5.50
R56	2	5	5	5	5	5	27	4.50
R57	1	6	6	6	2	4	25	4.17
R58	2	6	6	6	6	6	32	5.33
R59	2	5	5	5	5	3	25	4.17
R60	5	5	4	5	5	5	29	4.83
R61	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R62	4	5	4	5	5	4	27	4.50
R63	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R64	5	4	4	5	5	5	28	4.67
R65	4	4	5	5	3	4	25	4.17
R66	4	5	5	5	5	5	29	4.83
R67	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R68	3	3	6	5	5	5	27	4.50
R69	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R70	5	5	6	5	6	5	32	5.33

Tabulasi variabel (X2) = Penekanan anggaran									
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Total	Rata-rata
R1	5	5	5	5	5	3	5	33	4.71
R2	5	4	5	5	6	3	5	33	4.71
R3	3	2	5	3	6	2	3	24	3.43
R4	3	4	4	3	4	4	3	25	3.57
R5	5	3	5	4	6	3	5	31	4.43
R6	5	4	4	4	4	3	4	28	4.00
R7	2	2	4	5	5	2	5	25	3.57
R8	5	5	5	5	5	2	5	32	4.57
R9	5	5	5	5	5	5	4	34	4.86
R10	4	2	4	5	2	2	3	22	3.14
R11	4	5	5	5	5	5	5	34	4.86
R12	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00
R13	3	4	5	4	4	2	3	25	3.57
R14	5	5	5	5	5	2	5	32	4.57
R15	5	5	5	5	5	2	5	32	4.57
R16	5	4	4	5	5	4	5	32	4.57
R17	5	5	5	3	4	3	5	30	4.29
R18	5	5	5	5	1	1	1	23	3.29
R19	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00
R20	5	5	5	5	5	5	2	32	4.57
R21	5	2	3	3	5	2	5	25	3.57
R22	3	5	4	4	5	2	5	28	4.00
R23	5	5	5	5	5	3	3	31	4.43
R24	5	4	6	6	6	4	4	35	5.00
R25	4	5	5	4	5	5	4	32	4.57
R26	4	5	5	5	5	2	5	31	4.43
R27	5	5	5	5	5	3	5	33	4.72
R28	5	5	5	3	5	2	1	26	3.71
R29	5	5	5	5	5	2	2	29	4.14
R30	5	5	5	5	5	3	5	33	4.72
R31	4	5	5	5	5	5	5	34	4.86
R32	5	5	5	5	3	2	5	30	4.29
R33	5	4	4	5	5	4	5	32	4.57

Tabulasi variabel (X2) = Penekanan anggaran									
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Total	Rata-rata
R34	4	4	4	4	5	5	4	30	4.29
R35	5	4	5	5	5	5	5	34	4.86
R36	4	5	5	2	5	3	2	26	3.71
R37	4	5	5	4	4	4	4	30	4.29
R38	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00
R39	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00
R40	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00
R41	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00
R42	5	5	5	5	5	2	5	32	4.57
R43	5	5	5	4	5	5	4	33	4.71
R44	4	5	5	5	5	2	3	29	4.14
R45	5	4	5	5	2	2	2	25	3.57
R46	5	2	2	2	5	5	5	26	3.71
R47	2	6	5	5	2	2	2	24	3.43
R48	5	5	5	5	5	5	4	34	4.86
R49	5	3	5	4	4	3	4	28	4.00
R50	5	5	5	2	5	2	2	26	3.71
R51	5	3	5	5	5	2	3	28	4.00
R52	5	4	5	3	3	4	5	29	4.14
R53	6	6	6	6	6	3	4	37	5.29
R54	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00
R55	5	5	5	5	5	2	3	30	4.29
R56	5	5	3	5	5	3	5	31	4.43
R57	3	4	4	5	5	4	3	28	4.00
R58	2	2	5	5	5	2	5	26	3.72
R59	5	4	4	3	5	5	2	28	4.00
R60	5	5	2	5	5	4	4	30	4.29
R61	3	5	6	3	5	2	2	26	3.71
R62	3	5	3	4	4	2	4	25	3.57
R63	4	5	5	5	5	5	5	34	4.86
R64	5	5	5	6	4	5	5	35	5.00
R65	5	6	5	5	6	6	6	39	5.57
R66	5	5	5	5	5	5	6	36	5.15
R67	5	5	5	5	5	2	5	32	4.57
R68	6	5	6	6	4	4	4	35	5.00
R69	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00

Tabulasi variabel (X2) = Penekanan anggaran									
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Total	Rata-rata
R70	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00

Tabulasi variabel (X3) = Perilaku oportunistik								
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	Total	Rata-rata
R1	2	3	2	2	2	3	14	2.29
R2	2	2	2	2	2	2	12	2.00
R3	3	2	2	3	3	2	14	2.29
R4	2	2	2	2	2	2	12	2.00
R5	2	3	3	3	2	2	15	2.57
R6	3	3	4	3	3	3	19	3.14
R7	2	1	2	1	2	2	10	1.72
R8	4	4	4	3	3	3	21	3.43
R9	5	4	3	3	3	3	21	3.43
R10	4	3	4	4	3	3	21	3.43
R11	3	4	4	4	3	3	21	3.43
R12	4	4	4	3	3	3	21	3.43
R13	4	4	4	3	3	3	21	3.43
R14	2	3	4	4	4	4	21	3.43
R15	4	4	3	3	4	3	21	3.43
R16	5	5	5	5	5	4	29	4.86
R17	3	3	2	3	3	3	17	2.86
R18	4	2	2	3	5	1	17	2.86
R19	4	4	4	4	4	4	24	4.00
R20	5	5	5	3	3	3	24	4.00
R21	3	4	4	4	3	3	21	3.43
R22	4	4	4	4	3	3	22	3.72
R23	3	3	4	4	4	4	22	3.71
R24	3	2	3	2	2	2	14	2.29
R25	5	5	6	5	4	2	27	4.57
R26	4	5	5	5	4	4	27	4.57
R27	3	3	2	3	4	2	17	2.86
R28	3	3	4	3	4	4	22	3.71
R29	5	5	4	4	4	4	26	4.29
R30	5	5	5	4	4	4	27	4.57
R31	3	5	4	3	3	3	21	3.43

Tabulasi variabel (X3) = Perilaku oportunistik								
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	Total	Rata-rata
R32	4	4	4	3	3	3	21	3.43
R33	5	5	6	5	5	3	29	4.86
R34	2	3	2	3	2	3	15	2.57
R35	3	3	4	4	4	4	22	3.71
R36	2	1	2	1	2	2	10	1.71
R37	3	2	2	3	2	2	14	2.29
R38	4	4	4	3	3	3	21	3.43
R39	4	4	4	3	3	3	21	3.43
R40	3	4	4	4	3	3	21	3.43
R41	3	3	3	4	4	4	21	3.43
R42	3	4	3	3	3	3	19	3.14
R43	4	3	3	3	2	2	17	2.86
R44	6	5	4	3	2	2	22	3.71
R45	4	4	4	3	3	3	21	3.43
R46	3	3	2	2	2	2	14	2.29
R47	3	3	4	4	4	3	21	3.43
R48	2	2	2	1	2	1	10	1.71
R49	2	3	1	3	3	3	15	2.57
R50	3	4	5	3	3	3	21	3.43
R51	2	3	2	2	2	3	14	2.29
R52	4	3	3	4	4	3	21	3.43
R53	3	3	2	2	2	2	14	2.29
R54	3	3	4	3	3	3	19	3.14
R55	3	4	4	4	3	3	21	3.43
R56	4	4	4	4	4	2	22	3.71
R57	2	2	2	1	2	1	10	1.71
R58	2	2	2	2	2	2	12	2.00
R59	3	3	3	4	3	3	19	3.14
R60	3	4	3	6	4	4	24	4.00
R61	5	5	5	3	3	3	24	4.00
R62	3	2	2	5	2	5	19	3.14
R63	4	3	2	5	2	5	21	3.43
R64	4	3	2	5	3	4	21	3.43
R65	3	5	2	5	2	4	21	3.43
R66	4	4	4	3	3	3	21	3.43
R67	3	4	5	2	2	5	21	3.43
R68	4	3	4	5	4	4	24	4.00

Tabulasi variabel (X3) = Perilaku oportunistik								
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	Total	Rata-rata
R69	4	4	2	5	3	3	21	3.43
R70	4	4	3	4	3	3	21	3.43

Tabulasi variabel (X4) = Ketidakpastian lingkungan									
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Total	Rata-rata
R1	5	5	5	5	5	5	4	29	4.80
R2	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R3	5	6	6	6	6	6	6	36	6.00
R4	5	4	5	5	4	5	5	28	4.60
R5	5	5	5	5	6	5	5	31	5.20
R6	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R7	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R8	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R9	5	4	2	4	5	5	4	24	4.00
R10	6	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R11	5	5	5	5	5	5	3	28	4.60
R12	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R13	5	4	4	4	5	4	4	25	4.20
R14	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R15	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R16	6	5	5	4	5	5	4	28	4.60
R17	5	5	5	5	6	5	5	31	5.20
R18	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R19	5	6	5	5	5	6	5	32	5.40
R20	5	5	4	4	5	5	5	28	4.60
R21	5	5	4	5	5	5	4	28	4.60
R22	5	5	4	4	4	4	3	24	4.00
R23	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R24	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R25	5	5	4	5	5	5	5	29	4.80
R26	6	6	5	4	5	5	5	30	5.00
R27	5	5	4	4	5	5	5	28	4.60
R28	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R29	5	4	5	5	6	5	4	29	4.80
R30	5	4	5	5	4	5	3	26	4.40
R31	4	4	5	4	4	5	4	26	4.40
R32	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00

Tabulasi variabel (X4) = Ketidakpastian Lingkungan									
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Total	Rata-rata
R33	4	5	5	4	5	5	4	28	4.60
R34	5	5	5	4	5	5	5	29	4.80
R35	5	5	4	4	5	5	5	28	4.60
R36	5	5	6	6	5	5	5	32	5.40
R37	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R38	5	2	2	2	2	2	4	14	2.40
R39	5	3	2	2	2	2	5	16	2.60
R40	5	2	3	2	3	2	2	14	2.40
R41	5	2	2	2	2	2	4	14	2.40
R42	5	5	5	5	5	5	4	29	4.80
R43	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R44	5	5	5	5	5	5	4	29	4.80
R45	6	5	4	5	5	5	5	29	4.80
R46	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R47	5	5	5	5	5	6	6	32	5.40
R48	5	5	5	5	5	5	4	29	4.80
R49	6	5	5	5	5	5	3	28	4.60
R50	5	4	2	2	5	5	5	23	3.80
R51	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R52	5	5	2	2	5	5	4	23	3.80
R53	6	5	3	5	6	6	5	30	5.00
R54	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R55	5	5	5	5	5	5	4	29	4.80
R56	5	4	3	3	5	5	5	25	4.20
R57	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R58	5	5	5	5	5	5	4	29	4.80
R59	5	5	5	5	5	5	4	29	4.80
R60	6	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R61	5	5	4	5	5	5	5	29	4.80
R62	5	4	4	4	4	5	4	25	4.20
R63	5	6	6	6	5	6	5	34	5.60
R64	4	5	5	5	4	5	4	28	4.60
R65	5	5	6	5	5	5	6	32	5.40
R66	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R67	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00
R68	4	4	4	3	5	5	5	26	4.40
R69	6	5	5	5	5	5	5	30	5.00

Tabulasi variabel (X4) = Ketidakpastian Lingkungan									
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Total	Rata-rata
R70	5	5	5	5	5	5	5	30	5.00

Tabulasi variabel (X5) = Etika									
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Total	Rata-rata
R1	3	2	2	2	2	2	2	15	2.13
R2	2	3	2	5	1	1	1	15	2.13
R3	2	1	2	1	4	1	1	12	1.75
R4	3	2	2	3	3	3	3	19	2.75
R5	2	2	2	2	4	2	2	16	2.25
R6	3	1	1	1	1	1	1	9	1.25
R7	2	2	2	2	2	3	1	14	2.00
R8	2	2	2	5	2	3	2	18	2.63
R9	4	2	2	2	2	2	2	16	2.25
R10	2	3	3	2	2	3	3	18	2.50
R11	2	2	3	3	2	3	3	18	2.50
R12	3	2	3	2	3	3	2	18	2.50
R13	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R14	5	3	5	4	2	3	3	25	3.62
R15	5	2	5	4	3	3	3	25	3.62
R16	4	3	4	3	4	3	3	24	3.38
R17	2	1	2	4	2	3	2	16	2.25
R18	1	2	4	1	1	1	1	11	1.63
R19	3	4	4	5	5	5	3	29	4.13
R20	2	2	2	4	2	2	2	16	2.25
R21	3	3	3	3	3	3	3	21	3.00
R22	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R23	5	4	4	2	2	2	2	21	3.00
R24	2	2	2	1	1	2	1	11	1.50
R25	3	3	5	4	3	2	2	22	3.12
R26	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R27	2	1	2	1	2	1	2	11	1.50
R28	2	2	4	3	1	1	1	14	2.00
R29	4	3	3	4	3	4	3	24	3.37
R30	2	2	3	3	3	3	2	18	2.63
R31	2	3	2	3	2	2	2	16	2.25
R32	2	1	2	2	1	2	1	11	1.63
R33	4	3	3	4	3	4	3	24	3.38

Tabulasi variabel (X5) = Etika									
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Total	Rata-rata
R34	1	2	1	2	1	1	1	9	1.25
R35	2	3	3	3	3	4	4	22	3.12
R36	1	1	2	1	1	1	1	8	1.13
R37	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R38	2	3	2	3	2	2	2	16	2.25
R39	3	2	3	2	2	2	2	16	2.25
R40	2	2	2	3	3	2	2	16	2.25
R41	2	2	3	2	3	2	2	16	2.25
R42	1	1	1	1	1	1	1	7	1.00
R43	3	3	3	4	2	2	2	19	2.75
R44	3	2	3	2	2	3	2	17	2.38
R45	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R46	1	1	1	1	1	1	1	7	1.00
R47	2	3	2	2	2	3	3	17	2.38
R48	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R49	1	1	1	1	1	2	1	8	1.12
R50	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R51	1	2	1	2	1	1	1	9	1.25
R52	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R53	3	2	1	4	2	2	2	16	2.25
R54	5	5	5	5	5	5	5	35	5.00
R55	2	1	2	2	1	1	1	10	1.37
R56	2	2	2	1	1	2	2	12	1.75
R57	2	3	2	2	1	2	1	13	1.87
R58	1	1	1	1	1	1	1	7	1.00
R59	1	2	2	2	2	2	2	13	1.87
R60	2	3	2	3	3	3	2	18	2.50
R61	2	2	3	3	2	4	2	18	2.50
R62	2	2	3	2	2	2	2	15	2.12
R63	3	3	3	4	4	3	3	23	3.25
R64	2	2	2	2	2	3	2	15	2.12
R65	2	2	3	2	2	2	2	15	2.12
R66	5	2	2	4	2	5	2	22	3.13
R67	3	2	2	2	2	2	2	15	2.13
R68	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R69	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00
R70	2	2	2	2	2	2	2	14	2.00

Lampiran 4

Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

a. Variabel Senjangan Anggaran (Y)

		Correlations						
		P1	P2	P3	P4	P5	P6	Skor_total
P1	Pearson Correlation	1	.197	.283*	.178	.309**	.014	.491**
	Sig. (2-tailed)		.103	.018	.141	.009	.911	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P2	Pearson Correlation	.197	1	.263*	.117	.297*	.303*	.538**
	Sig. (2-tailed)	.103		.028	.336	.012	.011	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P3	Pearson Correlation	.283*	.263*	1	.133	.315**	.301*	.578**
	Sig. (2-tailed)	.018	.028		.272	.008	.011	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P4	Pearson Correlation	.178	.117	.133	1	.147	.194	.539**
	Sig. (2-tailed)	.141	.336	.272		.223	.108	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P5	Pearson Correlation	.309**	.297*	.315**	.147	1	.495**	.742**
	Sig. (2-tailed)	.009	.012	.008	.223		.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P6	Pearson Correlation	.014	.303*	.301*	.194	.495**	1	.681**
	Sig. (2-tailed)	.911	.011	.011	.108	.000		.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
Skor_total	Pearson Correlation	.491**	.538**	.578**	.539**	.742**	.681**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70	70	70

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.629	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
P1	22.2571	4.339	.290	.610
P2	22.3714	4.469	.372	.593
P3	22.1857	4.385	.410	.582
P4	23.1000	3.946	.238	.646
P5	22.9571	3.172	.522	.508
P6	22.8429	3.468	.439	.551

b. Variabel Partisipasi Anggaran (X1)

		Correlations						
		P1	P2	P3	P4	P5	P6	Skor_total
P1	Pearson Correlation	1	.393**	.222	.044	.388**	.264*	.651**
	Sig. (2-tailed)		.001	.064	.717	.001	.027	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P2	Pearson Correlation	.393**	1	.496**	.544**	.301*	.347**	.757**
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.000	.011	.003	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P3	Pearson Correlation	.222	.496**	1	.670**	.361**	.396**	.706**
	Sig. (2-tailed)	.064	.000		.000	.002	.001	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P4	Pearson Correlation	.044	.544**	.670**	1	.363**	.502**	.666**
	Sig. (2-tailed)	.717	.000	.000		.002	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P5	Pearson Correlation	.388**	.301*	.361**	.363**	1	.364**	.646**
	Sig. (2-tailed)	.001	.011	.002	.002		.002	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P6	Pearson Correlation	.264*	.347**	.396**	.502**	.364**	1	.653**
	Sig. (2-tailed)	.027	.003	.001	.000	.002		.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
Skor_total	Pearson Correlation	.651**	.757**	.706**	.666**	.646**	.653**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70	70	70

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.747	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
P1	24.3429	7.591	.379	.776
P2	23.4571	7.556	.593	.678
P3	23.1143	8.798	.575	.693
P4	23.1429	9.429	.555	.708
P5	23.2857	9.106	.505	.710
P6	23.4429	8.859	.503	.708

c. Variabel Penekanan Anggaran (X2)

		Correlations						
		P1	P2	P3	P4	P5	P6	Skor_total
P1	Pearson Correlation	1	.393**	.222	.044	.388**	.264*	.651**
	Sig. (2-tailed)		.001	.064	.717	.001	.027	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P2	Pearson Correlation	.393**	1	.496**	.544**	.301*	.347**	.757**
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.000	.011	.003	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P3	Pearson Correlation	.222	.496**	1	.670**	.361**	.396**	.706**
	Sig. (2-tailed)	.064	.000		.000	.002	.001	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P4	Pearson Correlation	.044	.544**	.670**	1	.363**	.502**	.666**
	Sig. (2-tailed)	.717	.000	.000		.002	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P5	Pearson Correlation	.388**	.301*	.361**	.363**	1	.364**	.646**
	Sig. (2-tailed)	.001	.011	.002	.002		.002	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P6	Pearson Correlation	.264*	.347**	.396**	.502**	.364**	1	.653**
	Sig. (2-tailed)	.027	.003	.001	.000	.002		.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
Skor_total	Pearson Correlation	.651**	.757**	.706**	.666**	.646**	.653**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70	70	70

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.620	7

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
P1	26.1143	12.451	.376	.572
P2	26.1571	12.424	.318	.588
P3	25.9286	13.893	.194	.620
P4	26.1143	12.277	.373	.572
P5	25.9571	12.708	.296	.594
P6	27.2143	10.287	.406	.558
P7	26.5429	11.034	.377	.568

d. Variabel Perilaku Oportunistik

		Correlations						
		P1	P2	P3	P4	P5	P6	Skor_total
P1	Pearson Correlation	1	.700**	.595**	.467**	.461**	.216	.764**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.072	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P2	Pearson Correlation	.700**	1	.704**	.510**	.404**	.385**	.830**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.001	.001	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P3	Pearson Correlation	.595**	.704**	1	.367**	.523**	.323**	.794**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.002	.000	.006	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P4	Pearson Correlation	.467**	.510**	.367**	1	.577**	.620**	.779**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.002		.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P5	Pearson Correlation	.461**	.404**	.523**	.577**	1	.290*	.710**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000	.000		.015	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P6	Pearson Correlation	.216	.385**	.323**	.620**	.290*	1	.622**
	Sig. (2-tailed)	.072	.001	.006	.000	.015		.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
Skor_total	Pearson Correlation	.764**	.830**	.794**	.779**	.710**	.622**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70	70	70

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.846	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
P1	16.1143	14.595	.653	.815
P2	16.0714	13.777	.737	.798
P3	16.1857	13.458	.661	.814
P4	16.1714	13.796	.655	.815
P5	16.4857	15.645	.594	.827
P6	16.5429	16.223	.472	.847

e. Variabel Ketidakpastian Lingkungan (X4)

		Correlations							
		P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Skor_total
P1	Pearson Correlation	1	.181	-.008	.138	.170	.068	.074	.202
	Sig. (2-tailed)		.134	.947	.254	.159	.575	.541	.093
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P2	Pearson Correlation	.181	1	.676**	.737**	.769**	.842**	.425**	.899**
	Sig. (2-tailed)	.134		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P3	Pearson Correlation	-.008	.676**	1	.847**	.515**	.585**	.263*	.809**
	Sig. (2-tailed)	.947	.000		.000	.000	.000	.028	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P4	Pearson Correlation	.138	.737**	.847**	1	.630**	.700**	.313**	.885**
	Sig. (2-tailed)	.254	.000	.000		.000	.000	.008	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P5	Pearson Correlation	.170	.769**	.515**	.630**	1	.843**	.376**	.836**
	Sig. (2-tailed)	.159	.000	.000	.000		.000	.001	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P6	Pearson Correlation	.068	.842**	.585**	.700**	.843**	1	.422**	.880**
	Sig. (2-tailed)	.575	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P7	Pearson Correlation	.074	.425**	.263*	.313**	.376**	.422**	1	.551**
	Sig. (2-tailed)	.541	.000	.028	.008	.001	.000		.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
Skor_total	Pearson Correlation	.202	.899**	.809**	.885**	.836**	.880**	.551**	1
	Sig. (2-tailed)	.093	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70	70	70	70

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		P2	P3	P4	P5	P6	P7	Skor_total
P2	Pearson Correlation	1	.676**	.737**	.769**	.842**	.425**	.905**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P3	Pearson Correlation	.676**	1	.847**	.515**	.585**	.263*	.823**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.028	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P4	Pearson Correlation	.737**	.847**	1	.630**	.700**	.313**	.886**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.008	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P5	Pearson Correlation	.769**	.515**	.630**	1	.843**	.376**	.832**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.001	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P6	Pearson Correlation	.842**	.585**	.700**	.843**	1	.422**	.888**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
P7	Pearson Correlation	.425**	.263*	.313**	.376**	.422**	1	.546**
	Sig. (2-tailed)	.000	.028	.008	.001	.000		.000
	N	70	70	70	70	70	70	70
Skor_total	Pearson Correlation	.905**	.823**	.886**	.832**	.888**	.546**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70	70	70

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.897	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
P1	23.4286	11.553	.860	.860
P2	23.6286	10.990	.715	.883
P3	23.6286	10.643	.814	.864
P4	23.3571	12.059	.759	.875
P5	23.3143	11.610	.835	.863
P6	23.5714	13.930	.402	.921

f. Variabel Etika (X5)

Correlations

		P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	Skor_total
P1	Pearson Correlation	1	.532**	.608**	.527**	.485**	.573**	.580**	.781**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P2	Pearson Correlation	.532**	1	.600**	.601**	.541**	.575**	.667**	.796**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P3	Pearson Correlation	.608**	.600**	1	.475**	.513**	.463**	.565**	.759**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P4	Pearson Correlation	.527**	.601**	.475**	1	.500**	.616**	.551**	.780**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P5	Pearson Correlation	.485**	.541**	.513**	.500**	1	.629**	.714**	.780**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P6	Pearson Correlation	.573**	.575**	.463**	.616**	.629**	1	.756**	.827**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
P7	Pearson Correlation	.580**	.667**	.565**	.551**	.714**	.756**	1	.853**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	70	70	70	70	70	70	70	70
Skor_total	Pearson Correlation	.781**	.796**	.759**	.780**	.780**	.827**	.853**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70	70	70	70

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	7

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
P1	13.5429	20.194	.683	.887
P2	13.7571	21.636	.731	.883
P3	13.5000	20.659	.659	.889
P4	13.4286	19.669	.672	.890
P5	13.7857	20.751	.693	.885
P6	13.6286	19.976	.751	.878
P7	13.9286	21.169	.803	.876

Lampiran 5

Hasil Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			Unstandardized Residual
N			70
Normal Parameters ^{a,b}	Mean		.0000000
	Std. Deviation		1.51697889
Most Extreme Differences	Absolute		.101
	Positive		.101
	Negative		-.077
Kolmogorov-Smirnov Z			.844
Asymp. Sig. (2-tailed)			.474

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

b. Uji Multikolinearitas

Model	Coefficients ^a						
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	2.523	.465		5.421	.000		
X1	.406	.061	.592	6.618	.000	.818	1.222
X2	.161	.064	.232	2.527	.014	.774	1.292
X3	.020	.049	.039	.414	.680	.725	1.379
X4	-.110	.050	-.190	-2.216	.030	.889	1.125
X3	-.071	.054	-.135	-1.310	.195	.615	1.627

a. Dependent Variable: Y

c. Uji Heteroskedastistas

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.007	1.594		.004	.997
X1	.019	.035	.073	.540	.591
X2	-.021	.031	-.094	-.674	.503
X3	.016	.028	.083	.578	.566
X4	.041	.028	.190	1.463	.148
X5	-.010	.027	-.058	-.369	.713

a. Dependent Variable: RES2

Lampiran 6

Analisis Koefisien Determinasi

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.757 ^a	.574	.540	.26514

a. Predictors: (Constant), X1.X5, X1.X4, X1.X3, X1.X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Lampiran 7

Uji Hipotesis

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients		t	Sig.
		Coefficients			
		B	Std. Error		
1 (Constant)	2.551	.285		8.938	.000
X1	.396	.113	.578	3.489	.001
X1.X2	.033	.014	.322	2.308	.024
X1.X3	.004	.011	.041	.398	.692
X1.X4	-.022	.010	-.228	-2.104	.039
X1.X5	-.014	.012	-.124	-1.236	.221

a. Dependent Variable: Y