

MODERASI KEDEKATAN SUPERIOR DAN SUBORDINAT PADA PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DALAM UPAYA MENINGKATKAN KINERJA MANAJERIAL

MODERATION OF SUPERIOR AND SUBORDINATE APPROACHES IN BUDGET PARTICIPATION ON BUDGET GROUPS IN EFFORTS TO INCREASE MANAGERIAL PERFORMANCE

F. Susandra, M. Mukmin, Warizal

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Djuanda Bogor

farizkasusandra@gmail.com, mas.nur.mukmin@unida.com, warizal@unida.ac.id

ABSTRACT

This study examines the proximity factor between the superior and subordinate as a moderating variable that is expected to moderate the relationship of budgetary participation and slack on the local government budget in order to improve managerial performance. The data used in this study is the primary data. Data collection using questionnaires and in-depth interviews with related parties. Respondents of this research are department heads in SKPD located in Bogor City. The sample was 71 respondents. Budgetary participation, budgetary slack, managerial performance, and superior proximity and subordinates in analysis using SEM PLS with WARP-PLS 6.0 software. The results of this study indicate the performance and budget participation has a positive relationship. Budget slack may be able to mediate the relationship with the budget with a 0.05 significance. In addition, there are interesting findings that high-level subordinate relationships can increase budget participation and reduce budgetary slack, while low-level subordination relationships can reduce the level of budget participation and increase budgetary constraints. As per the statistics that the Exchange Member Theory of proximity or subordinates can moderate the relationship between budgetary participation and budgetary slack to improve managerial performance.

Keywords: *Budget Participation, Budgetary Slack, Leader Member Exchange Theory, Managerial Performance*

ABSTRAK

Penelitian ini mengkaji faktor kedekatan antara atasan dan bawahan sebagai variabel pemoderasi yang diharapkan dapat memoderasi hubungan partisipasi anggaran dan slack terhadap anggaran pemerintah daerah dalam rangka meningkatkan kinerja manajerial. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Pengumpulan data menggunakan kuesioner dan wawancara mendalam dengan pihak terkait. Responden penelitian ini adalah para kepala dinas di SKPD yang berada di Kota Bogor. Sampel penelitian adalah 71 responden. Partisipasi anggaran, senjangan anggaran, kinerja manajerial, dan kedekatan atasan dan bawahan dalam analisis menggunakan SEM PLS dengan software WARP-PLS 6.0. Hasil penelitian ini menunjukkan kinerja dan partisipasi anggaran memiliki hubungan yang positif. Senjangan anggaran mungkin dapat memediasi hubungan dengan anggaran dengan signifikansi 0,05. Selain itu, ada temuan menarik bahwa hubungan bawahan tingkat tinggi dapat meningkatkan partisipasi anggaran dan mengurangi senjangan anggaran, sedangkan hubungan subordinasi tingkat rendah dapat mengurangi tingkat partisipasi anggaran dan meningkatkan kendala anggaran. Sesuai statistik bahwa Teori Kedekatan Anggota Bursa atau bawahan dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran untuk meningkatkan kinerja manajerial.

Kata kunci: Kinerja Manajerial, Partisipasi Anggaran, Kelonggaran Anggaran, Teori Pertukaran Anggota Pemimpin.

PENDAHULUAN

Otonomi daerah yang telah diberlakukan sesuai dengan UU Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, telah menyebabkan perubahan signifikan pada prosedur penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Perubahan tersebut mengacu pada meningkatnya keterlibatan berbagai pihak dalam penyusunan anggaran daerah, mulai dari kepala daerah hingga Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berada dibawahnya. Hal ini menunjukkan bahwa pola penyusunan anggaran telah beralih kepada metode partisipasi yang memberikan kewenangan tidak hanya pada kepala daerah namun juga pada perangkat daerah di bawahnya.

Kondisi sektor publik memiliki ciri khas tersendiri yang berbeda dibandingkan dengan sektor swasta. Yuhertiana (2009) dalam Karsam (2015) menyatakan bahwa "parental culture" atau budaya parental sangat kental pada lingkungan pemerintahan, dimana atasan akan mencari cara untuk memberikan sesuatu kepada bawahannya. Isu perilaku dalam ratifikasi anggaran dengan nuansa politik sudah biasa terjadi. Perbedaan kepentingan antara superior dan subordinat sering menyebabkan tertundanya persetujuan anggaran daerah. Setiap tahun selalu ada saja daerah yang terlambat menyampaikan RAPB, tahun 2015 terdapat dua daerah yang terlambat (nasional-sindonews.com, 5 Januari 2015). Hal ini menyebabkan gangguan keterlambatan pengesahan proses anggaran berikutnya demi mewujudkan realisasi program pembangunan untuk kepentingan rakyat. Sehingga salah satu cara yang biasa dilakukan adalah dengan mengajukan anggaran berlebih. Dalam teori perilaku disfungsi dikenal sebagai senjangan anggaran, yaitu kecenderungan untuk berperilaku tidak produktif dengan mengestimasi biaya lebih tinggi.

Tahap perencanaan dalam studi akuntansi telah menjadi pusat perhatian beberapa peneliti, terutama dalam kaitannya dengan isu-isu senjangan anggaran dan partisipasi anggaran. Penelitian terdahulu menemukan bahwa penganggaran partisipatif masih pseudo (semu) dan senjangan anggaran masih besar dilakukan. Penelitian yang dilakukan Husain (2011) bahwa yang menunjukkan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran berhubungan positif (Lowe and Shaw, 1968; Antie and Eppen, 1985; Young, 1985; Yuwono, 1998; Deng and Peng; 2011) serta berhubungan negatif (Onsi, 1973; Camman, 1976; Merchant, 1985; Dunk, 1993; Baker, 2011). Hasil penelitian-penelitian yang tidak konsisten tersebut diduga terdapat variabel kontijensi lain yang ikut mempengaruhi hubungan antar dua variabel partisipasi dan senjangan anggaran.

Variabel kontijensi yang menarik untuk diteliti pada penelitian ini adalah kedekatan antara superior dan subordinat. Kedekatan antara superior dan subordinat merupakan bagian dari teori gaya kepemimpinan Leader Member Exchange (LMX). Pemimpin setiap organisasi memiliki gaya kepemimpinan masing-masing. Meskipun begitu, hubungan informal sebagai sisi humanisme antara atasan dan bawahan akan selalu ada di setiap gaya kepemimpinan. Pemimpin tidak memperlakukan semua pengikutnya sama rata karena faktor keterbatasan natural sebagai manusia dan memiliki kecenderungan terhadap sebagian orang karena kedekatan emosional. Penelitian yang menggunakan gaya kepemimpinan atas dasar kedekatan atasan bawahan yang dikaitkan dengan partisipasi anggaran belum banyak dilakukan. Susandra (2015) menemukan hasil signifikan bahwa kedekatan atasan dan bawahan dapat mempengaruhi partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

Fenomena di atas adalah suatu kondisi yang terjadi di instansi pemerintah maupun

sektor swasta lainnya di mana organisasi tersebut mengukur penilaian kinerja berdasarkan pencapaian anggaran. Anggaran yang telah disiapkan untuk memiliki peran sebagai kriteria perencanaan dan anggaran kinerja yang digunakan sebagai sistem kontrol untuk mengukur kinerja manajerial (Schiff dan Lewin, 1970). Untuk mencegah dampak fungsional atau disfungsional, sikap dan perilaku anggota organisasi perlu terlibat dalam persiapan pengelolaan anggaran di tingkat yang lebih rendah (Argyris, 1952 dalam Susandra, 2015).

Menurut Mulyadi (2001), paradigma organisasi sebagai lembaga yang mendasari sistem kekayaan multiplier desain berencana untuk memasuki lingkungan bisnis yang kompetitif. Oleh karena itu, lingkungan yang kompetitif membutuhkan organisasi yang memiliki dasar keuangan yang kuat untuk memungkinkan organisasi bertahan dan berkembang. Sistem perencanaan perlu dirancang untuk meningkatkan fokus kerja nyata dari kinerja keuangan. Proses penganggaran sektor publik dalam menentukan anggaran yang akan digunakan sebagai penilaian kinerja organisasi dan karyawan selalu mengacu pada laporan realisasi tahun sebelumnya. Perbedaan besar dalam realisasi anggaran tahun sebelumnya menunjukkan tingkat keberhasilan proses penganggaran partisipatif.

Partisipasi anggaran dari setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) memegang peranan yang sangat penting. Setiap satuan kerja menyusun anggaran sesuai dengan kebutuhan dan kapasitas yang dimiliki oleh masing-masing instansi. Partisipasi anggaran yang melibatkan seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) diharapkan akan meningkatkan produktivitas kerja, sehingga keuangan daerah dapat dikelola dengan baik dan seoptimal mungkin. Hal ini pada akhirnya akan berdampak pada semakin baiknya

pelayanan yang diberikan kepada masyarakat dan dunia usaha.

Partisipasi Anggaran

Adler dan Reid (2008) menyatakan bahwa partisipasi anggaran mencerminkan persepsi partisipasi subordinat dalam bentuk keterlibatan subordinat dalam porsi pengaturan dan penyusunan anggaran, jenis penalaran yang diberikan oleh superior ketika anggaran direvisi, frekuensi anggaran terkait penyelenggaraan diskusi dengan atasan, jumlah pengaruh manajer pada akhir anggaran, dan pentingnya kontribusi dan keterlibatan subordinat dalam penyusunan anggaran.

Senjangan Anggaran

Karsam (2015) menyatakan bahwa senjangan anggaran menggambarkan salah satu jumlah sumber daya tambahan yang sengaja dibangun subordinat dalam anggarannya atau berarti dengan sengaja mengecilkan kemampuan produktifnya. Schiff & Lewin (1970) mengindikasikan, subordinat dapat menciptakan senjangan anggaran dengan memperkecil pendapatan dan membebaskan biaya menjadi lebih tinggi.

Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial adalah ukuran seberapa efektif dan efisien manajer atau subordinat telah bekerja untuk mencapai tujuan organisasi (Adler dan Reid, 2008). Kinerja manajerial merupakan salah satu faktor yang dipakai untuk meningkatkan efektivitas organisasi (Handoko, 2009). Mahoney et al. (1963) yang dikutip dari tulisan Indriantoro dan Supomo (1998) melihat kinerja manajer berdasar pada kemampuan manajer dalam pelaksanaan tugas manajerialnya seperti perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, penataan staf, negosiasi, dan perwakilan untuk menghadiri pertemuan.

Kedekatan Superior dan Subordinat

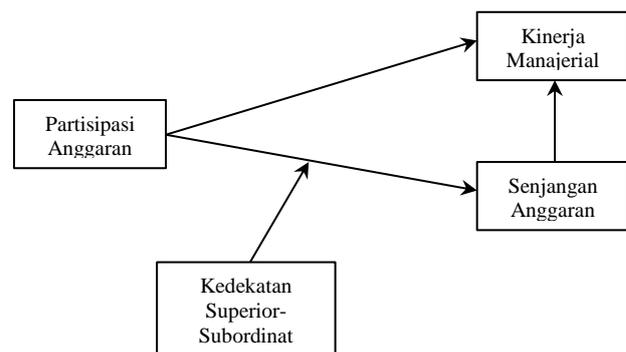
Kedekatan superior dan subordinat termasuk ke dalam salah satu gaya kepemimpinan yang sering disebut Leader Member Exchange (LMX). Menurut Robbins (2003), LMX merupakan suatu sistem kesatuan dan hubungan yang meliputi kedua pihak, mencakup pola perilaku yang saling tergantung antara yang satu dengan yang lainnya dan saling berbagi alat untuk menghasilkan outcome serta menghasilkan konsep mengenai lingkungan, pola sebab-akibat, dan nilai-nilai. LMX didefinisikan sebagai hubungan pertukaran berdasarkan kompetensi, keahlian interpersonal, dan kepercayaan (Graen, 1976). Menurut Graen dan Uhl-Bien (1995), terdapat tiga domain yang menjadi dasar dalam membangun hubungan pada LMX yaitu rasa hormat, kepercayaan dan kewajiban. Hubungan antara superior dan subordinat tidak dapat terbentuk tanpa adanya saling menghormati (respect) terhadap kemampuan orang lain, tanpa adanya rasa percaya yang timbal balik dengan yang lain, dan tidak memperkirakan bahwa pengaruh kewajiban dapat berkembang menjadi suatu hubungan kerja.

MODEL PENELITIAN

Karsam (2015) menyatakan bahwa alasan utama agen (bawahan) mencoba untuk membuat senjangan anggaran adalah untuk mendapatkan kompensasi di masa depan. Jika bawahan menganggap penghargaan sebagai variabel dependen dalam penganggaran, mereka akan mencoba untuk menciptakan senjangan anggaran melalui proses anggaran. Penekanan anggaran dalam evaluasi kinerja bisa saja menciptakan senjangan anggaran (Baiman dan Lewis, 1988). Friedler (1967) menyebutkan bahwa gaya kepemimpinan disebut sebagai model kontijensi karena kontribusi pemimpin terhadap efektivitas kinerja kelompok tergantung pada cara atau gaya kepemimpinan (leadership style) dan kesesuaian situasi (the favourableness of

the situation) yang dihadapinya. Susandra (2015) menyebutkan bahwa kedekatan atasan dan bawahan memiliki peran signifikan terhadap kinerja manajerial bawahan.

Senjangan anggaran tidak selalu merugikan tetapi dalam kejadian tertentu dapat juga memberikan keuntungan. Schiff & Lewin (1968) dalam Ramdeen et.al (2006) menemukan bahwa manajemen dapat dan bisa menciptakan senjangan anggaran untuk mencapai anggaran yang harus dicapai dan untuk mengamankan sumber daya untuk kepentingan dan tujuan mereka dimasa yang akan datang. Schiff & Lewin juga menyatakan bahwa adanya senjangan merupakan hal yang umum bagi para manajer, baik manajer dalam perusahaan yang berorientasi laba maupun nirlaba, yang sudah stabil maupun yang sedang berkembang. Mereka menyiratkan bahwa senjangan merupakan alat bagi manajemen untuk memenuhi keuntungan pribadinya yang tercakup dalam anggaran. Berdasarkan uraian di atas maka desain penelitian dapat dijelaskan pada gambar di bawah ini:



Gambar 1 Model Penelitian

1. Hubungan Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Partisipasi subordinat dalam penyusunan anggaran memberikan peluang untuk menyalahgunakan kewenangan dengan mempermudah pencapaian anggaran. Subordinat cenderung menganggarkan pendapatan

yang lebih rendah dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi. Penyalahgunaan ini dapat dilakukan dengan pembuatan senjangan anggaran (Karsam, 2015). Kartika (2010) menyatakan bahwa tingginya partisipasi penyusunan anggaran membuat karyawan bawahan mengecilkan kapabilitas produktifnya, hal ini menyebabkan terjadinya suatu senjangan anggaran yang semakin besar antara bawahan dan atasan. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H1: Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

2. Hubungan Senjangan Anggaran dan Kinerja Manajerial

Brownell dan Mc.Innes (1986) menyatakan bahwa manajer tingkat bawah berusaha bersiasat untuk melakukan senjangan jika mereka memiliki harapan untuk memperoleh keuntungan yang lebih dalam proses partisipasi anggaran, dan mengharapkan penghargaan yang seharusnya diperoleh agen dalam pencapaian anggarannya. Manajer melakukan senjangan dalam anggarannya dengan tujuan untuk melindungi keuntungan pribadinya dan hal tersebut merupakan perilaku yang rasional (Lowe dan Shaw, 1968). Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H2 : Senjangan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Manajerial

3. Hubungan Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial

Kinerja dinyatakan efektif apabila tujuan anggaran tercapai dan bawahan mendapat kesempatan terlibat atau berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran serta memotivasi bawahan, mengidentifikasi, dan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target

anggaran, menerima kesepakatan anggaran dan melaksanakannya, sehingga dapat menghindarkan dampak negatif anggaran (Indriantoro dan Supomo, 1998). Tingkat partisipasi yang tinggi dapat mempengaruhi secara langsung kinerja manajerialnya (Susandra, 2015). Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H3 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial

4. Hubungan Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran dengan Moderasi Kedekatan Superior dan Subordinat

Baiman dan Lewis (1988) menyatakan bahwa terdapat penekanan anggaran oleh superior kepada subordinat sebagai evaluasi kinerja berdasarkan pencapaian target anggaran. Ikhsan (2007) menyatakan bahwa cara seorang pemimpin bawahannya dapat memperkuat hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Setiap pemimpin memiliki kecenderungan terhadap beberapa bawahannya berdasarkan tingkat kedekatannya. Perlakuan pemimpin terhadap bawahannya tidak selalu sama. Truckenbrodt (2000) menyatakan bahwa leader member exchange difokuskan pada penilaian terhadap hubungan dan interaksi antara superior (atasan) dan subordinate (bawahan). Tingkat kedekatan antara pimpinan dan bawahan ini yang menunjukkan adanya indikasi dari leader member exchange di dalam sebuah organisasi, dimungkinkan terdapat kedekatan yang berbeda antara pimpinan dengan karyawan yang menjadi anak buahnya.

Robbins (2003), bawahan dapat dibedakan menjadi dua yaitu yang dekat dengan pimpinan (in-group) dan yang kurang dekat dengan pemimpin (out-group). Bawahan yang dekat secara emosional

dengan pimpinan tidak akan terlalu banyak menemui kesulitan dalam menerima keputusan pimpinan. Anggota kelompok yang masuk dalam in group biasanya mendapatkan perlakuan yang agak berbeda seperti lebih dulu dalam mendapatkan informasi, pengaruh, keterlibatan, selalu mendapatkan kepercayaan lebih, keleluasaan, dan perhatian secara khusus dari pimpinan (Graen, 1976). Ketika sikap saling terbuka dan percaya antara superior dan subordinat, subordinat memiliki perasaan aman tentang pemimpin dan telah menentukan bahwa pemimpin tidak akan membahayakannya ketika mereka memiliki kapasitas untuk melakukan pekerjaan (Brien, 1998). Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang diajukan adalah:

H4 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran dengan kedekatan superior dan subordinat sebagai variabel pemoderasi

METODE PENELITIAN

Penelitian ini termasuk dalam penelitian kuantitatif, dengan tipe menilai hubungan sebab akibat antara variabel yang diteliti (causal relationship) (Sekaran, 2009). Metode penelitian yang digunakan adalah metode survei, yakni penelitian yang mengambil sampel dari populasi dan menggunakan kuesioner sebagai alat pengumpulan data (Sugiono, 2010). Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yaitu data mengenai pendapat responden tentang partisipasi anggaran, senjangan anggaran, kinerja manajerial, dan kedekatan superior dan subordinat yang diperoleh secara langsung dari responden dengan memberikan tanggapan atas pernyataan kuesioner.

Konfirmasi persepsi dilakukan wawancara mendalam (in-depth interview) dengan pihak-pihak yang berkaitan penelitian ini untuk melengkapi analisis. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Kepala Dinas

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagai superior dan Kepala Bagian Dinas (SKPD) yang ada di Bogor - Indonesia. SKPD yang terdapat di Kota Bogor adalah 25 unit. Sampel yang dibutuhkan dalam alat analisis structural equation model (SEM) PLS cukup dengan menggunakan ukuran sampel yang kecil. Ukuran sampel kecil dengan persyaratan minimal adalah: 10 kali dari besarnya indikator formatif terbanyak yang digunakan untuk mengukur 1 variabel laten (Hair, 2013), maka jumlah sampel yang dibutuhkan pada penelitian ini adalah sebanyak 90 sampel (9 Pernyataan x 10) berasal dari indikator terbanyak pada penelitian ini yaitu kinerja manajerial. Partisipasi anggaran biasanya dilakukan pada tingkat manajer menengah atau kepala bagian sebagai subordinat yang akan melaporkan perencanaan anggaran kepada Kepala Dinas SKPD sebagai superior, dalam penelitian ini adalah kepala bagian yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Penulis akan bekerja sama dengan bagian sumber daya manusia pada beberapa SKPD untuk memperoleh data.

Definisi operasional

1. Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran merupakan tingkat keterlibatan manajer dalam persiapan anggaran kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya. Partisipasi anggaran diukur dengan menggunakan instrumen daftar pertanyaan yang dikembangkan oleh Adler dan Reid (2008). Konstruk partisipasi anggaran terdiri dari enam indikator yaitu: (1) pengaturan anggaran, (2) revisi anggaran, (3) frekuensi berhubungan dengan anggaran, (4) pengaruh jumlah anggaran akhir, (5) pentingnya kontribusi anggaran, dan (6) frekuensi diskusi anggaran. Alternatif jawaban atas daftar pertanyaan tersebut menggunakan skala likert 5 poin dengan rentang nilai satu (sangat rendah) sampai dengan lima (sangat tinggi).

2. Senjangan Anggaran

Karsam (2015) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai penggabungan kesengajaan menentukan jumlah dalam anggaran untuk membuatnya lebih mudah dicapai. Konstruk senjangan anggaran terdiri dari enam indikator yaitu: (1) standar anggaran, (2) prestasi anggaran, (3) keketatan anggaran, (4) penekanan anggaran, (5) efisiensi anggaran, (6) sasaran anggaran. Alternatif jawaban atas daftar pertanyaan tersebut menggunakan skala likert 5 poin dengan rentang nilai satu (sangat rendah) sampai dengan lima (sangat tinggi).

3. Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial merupakan hasil upaya yang dilakukan manajer dalam melakukan tugas dan fungsinya dalam organisasi (Adler dan Reid, 2015). Kinerja manajerial dalam penelitian ini diukur dengan sembilan indikator kinerja yaitu: (1) perencanaan, (2) investigasi, (3) pengkoordinasian, (4) evaluasi, (5) pengawasan, (6) penataan staf, (7) negosiasi dan perwakilan, (8) representasi, dan (9) penilaian kinerja secara keseluruhan. Alternatif jawaban atas daftar pertanyaan tersebut menggunakan skala likert 5 poin dengan rentang nilai satu (sangat rendah) sampai dengan lima (sangat tinggi).

4. Kedekatan Superior dan Subordinat

Leader Member Exchange (LMX) adalah pola kepemimpinan yang terbentuk karena hubungan kedekatan yang terjalin antara atasan dan bawahan (Robbins, 2003). Kedekatan superior dan subordinat dalam penelitian ini diukur dengan empat indikator yaitu: (1) Professional Respect, (2) Loyalty, (3) Affect, dan (4) Contribution. Alternatif jawaban atas daftar pertanyaan tersebut menggunakan skala likert 5 poin dengan rentang nilai

satu (sangat tidak setuju) sampai dengan lima (sangat setuju).

Metode Analisis Data

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan Structural Equation Modeling (SEM) PLS dari paket software statistik WarpPLS 5.0. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan R² untuk konstruk dependen, dan tiap path untuk uji signifikansi antar konstruk dengan menggunakan nilai koefisien path atau t-values (Jogiyanto, 2011). Nilai R² menunjukkan tingkat variasi perubahan variabel independen terhadap variabel dependen. Model persamaan struktural atau Structural Equation Model (SEM) adalah sekumpulan teknik-teknik statistikal yang memungkinkan pengujian sebuah rangkaian hubungan relatif rumit secara simultan (Ferdinand, 2006).

SEM digunakan sebagai alternatif analisis jalur, selain itu SEM memiliki kemampuan untuk mengukur variabel laten yang tidak secara langsung diukur tetapi melalui estimasi indikator atau parameternya. SEM dapat menghasilkan informasi yang efisien dan mudah diinterpretasikan terutama pada model yang kompleks atau hipotesis model, dapat digunakan pada jumlah data sampel yang kecil, tidak mensyaratkan asumsi normalitas, linearitas dan heteroskedastisitas, serta dapat digunakan pada indikator yang bersifat reflektif dan formatif terhadap variabel latennya (Jogiyanto, 2011)..

HASIL DAN PEMBAHASAN

Responden yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kepala Bagian SKPD di Kota Bogor. Pengumpulan data dilakukan mulai dari bulan April hingga Juni 2017. Kuesioner disebarkan secara langsung oleh peneliti ke seluruh SKPD di Kota Bogor. Jumlah kuesioner yang disebarkan dalam penelitian ini yaitu sebanyak 100 kuesioner. Kuesioner yang diisi dan dikembalikan sebanyak 73

dengan rincian dua kuesioner tidak dapat digunakan karena diisi tidak lengkap. Kuesioner yang dapat diolah adalah 71 kuesioner. Kuesioner pada penelitian ini mendata identitas responden yang dapat digunakan untuk melihat karakteristik

responden berdasarkan jenis kelamin, usia, tingkat pendidikan, dan lama bekerja. Karakteristik responden dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel 1 Karakteristik Responden

Karakteristik Responden	Jumlah	Persentase
Jenis kelamin		
Laki-laki	40	56.34%
Perempuan	31	43.66%
Jumlah	71	100%
Usia		
25 - 35 Tahun	3	4.22%
36 - 45 Tahun	27	38.03%
46 - 55 Tahun	31	43.66%
56 - 65 Tahun	10	14.09%
Diatas 65 Tahun	0	0%
Jumlah	71	100%
Pendidikan		
D3	10	14.09%
S1	39	54.93%
S2	22	30.99%
S3	0	0%
Jumlah	71	100%
Lama Bekerja		
0-1 Tahun	0	0%
1-5 Tahun	1	1.41%
5-10 Tahun	5	7.04%
Lebih dari 10 Tahun	65	91,55%
Jumlah	71	100%

Sumber: Data diolah (2017)

Uji Validitas dan Reliabilitas

Pengujian validitas dan reliabilitas merupakan bagian dari prosedur pengujian SEM-PLS. Evaluasi validitas konvergen konstruk menggunakan indikator berupa *loading factor* dan *average variance extracted (AVE)*, evaluasi reliabilitas instrumen menggunakan indikator berupa *composite reliability* dan *cronbach's alpha* (Hair *et al.*, 2013). Kriteria terpenuhinya validitas konstruk adalah nilai faktor loading di atas 0,7 dan nilai AVE di atas 0,5. Kriteria terpenuhinya reliabilitas instrumen adalah nilai *composite reliability* dan *cronbach's alpha* di atas

0,7. Berikut tabel-tabel yang menunjukkan validitas dan reliabilitas konstruk dengan alat statistik WarpPLS 5.0:

Tabel 2 Combined Loadings dan Cross-Loadings

Keterangan	PA	SA	KM	LMX	SE	<i>P value</i>
PA1	0.635	0.152	-0.131	-0.326	0.097	<0.001
PA2	0.540	0.518	-0.190	0.039	0.100	<0.001
PA3	0.691	0.087	0.131	0.472	0.095	<0.001
PA4	0.549	-0.479	0.121	0.262	0.099	<0.001
PA5	0.597	-0.137	-0.164	-0.255	0.098	<0.001
PA6	0.628	-0.147	0.203	-0.211	0.097	<0.001
SA1	0.473	0.515	0.349	-0.242	0.101	<0.001
SA2	-0.241	0.710	0.235	0.018	0.094	<0.001
SA3	0.009	0.682	0.215	-0.094	0.095	<0.001
SA4	-0.114	0.765	-0.102	0.046	0.093	<0.001
SA5	0.296	0.719	-0.436	0.168	0.094	<0.001
SA6	-0.256	0.800	-0.127	0.025	0.092	<0.001
KM1	0.230	0.173	0.778	-0.006	0.092	<0.001
KM2	0.192	-0.006	0.785	-0.404	0.092	<0.001
KM3	0.273	0.045	0.752	-0.222	0.093	<0.001
KM4	-0.287	0.080	0.718	0.267	0.094	<0.001
KM5	-0.138	0.100	0.782	0.081	0.092	<0.001
KM6	0.055	-0.288	0.676	-0.165	0.095	<0.001
KM7	0.010	-0.125	0.641	0.424	0.097	<0.001
KM8	-0.262	-0.056	0.775	-0.024	0.092	<0.001
KM9	-0.088	0.026	0.708	0.127	0.094	<0.001
LMX1	-0.057	-0.315	0.477	0.700	0.095	<0.001
LMX2	0.026	-0.133	0.091	0.555	0.099	<0.001
LMX3	-0.032	0.025	0.271	0.856	0.090	<0.001
LMX4	-0.329	0.146	-0.178	0.716	0.094	<0.001
LMX5	0.404	-0.067	-0.838	0.432	0.103	<0.001
LMX6	-0.099	0.305	-0.185	0.726	0.094	<0.001
LMX7	0.233	-0.030	0.010	0.795	0.092	<0.001

Note: *P values* < 0,05 are desirable for reflective indicators

Sumber : Data diolah (2017)

Tabel 2 menunjukkan nilai *factor loading* dari setiap indikator pembentuk konstruk. Tidak semua indikator pada penelitian ini memiliki nilai *factor loading* di atas 0,7. Menurut Hair *et al.* (2013) nilai *loading* diantara 0,4 dan 0,7 dapat dipertahankan jika meningkatkan AVE dan *composite reliability* di atas batasannya. Nilai *p value* semua indikator pada tabel 5.2 menunjukkan nilai lebih rendah dari 0,05 yang menandakan bahwa indikator-indikator tersebut memenuhi syarat signifikansi validitas konvergen.

Tabel 3 Latent Variable Coefficients

Keterangan	PA	SA	KM	LMX
<i>Composite reliab.</i>	0.778	0.853	0.914	0.864
<i>Cronbach's alpha</i>	0.757	0.792	0.894	0.812
<i>Avg. var. extrac.</i>	0.371	0.496	0.543	0.484
<i>Full collin. VIF</i>	2.552	1.557	2.957	2.951

Sumber: data diolah (2017)

Tabel 3 menjelaskan bahwa indikator-indikator yang digunakan dalam penelitian ini valid dan benar-benar dapat digunakan untuk mengukur konstruk. Nilai *composite reliability* lebih dari 0,7 dan nilai *cronbach alpha* lebih dari 0,7. Hal ini menunjukkan

bahwa instrumen yang digunakan dalam penelitian ini sudah konsisten dan stabil dalam mengukur konstruk. Nilai *full collin. VIF* pada penelitian ini lebih rendah dari 3,3. Hal ini menandakan bahwa model bebas dari masalah kolinearitas vertikal, lateral, dan *common method bias* (Sholihin dan Ratmono, 2013).

Analisis Hipotesis

Penelitian ini menguji pengaruh langsung dan tidak langsung dari partisipasi anggaran, senjangan anggaran, kinerja manajerial. Penelitian ini juga menguji pengaruh moderasi dari LMX. Terdapat empat hipotesis yang diajukan. Jika nilai $p < 0.01$ maka signifikan di level 1%, $p < 0.05$ maka signifikan di level 5%, $p < 0.1$ maka signifikan di level 10%. Interpretasi nilai koefisien jalur positif menunjukkan bahwa variabel independen berpengaruh positif terhadap variabel dependen. Interpretasi nilai koefisien jalur negatif menunjukkan bahwa variabel independen berpengaruh negatif terhadap variabel dependen.

Tabel 4

Konstruk	Path coefficients	P-value
PA-SA	0.60	<0.001***
SA-KM	0.18	0.05**
PA-KM	0.64	<0.001***
PA-KM (indirect effect)	0.35	<0.001***
LMX*PA	-0.28	<0.001***
PA-SA (after moderate LMX)	0.51	<0.001***

Sumber : Data diolah (2017)

Hipotesis 1: Partisipasi Anggaran Berpengaruh Positif dan Signifikan Terhadap Senjangan Anggaran

Berdasarkan tabel 4 dapat dilihat hasil perhitungan *software* PLS Warp 6.0 menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yang ditunjukkan dengan nilai koefisien *beta* sebesar 0,60 dan nilai signifikansi <0,001. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis 1 terdukung.

Hipotesis 2: Senjangan Anggaran Berpengaruh Positif dan Signifikan Terhadap Kinerja Manajerial

Berdasarkan tabel 4 dapat dilihat hasil perhitungan *software* PLS Warp 6.0 menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara senjangan anggaran dan kinerja manajerial yang ditunjukkan dengan nilai koefisien *beta* sebesar 0,18 dan nilai signifikansi 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis 2 terdukung.

Hipotesis 3: Partisipasi Anggaran Berpengaruh Positif dan Signifikan Terhadap Kinerja Manajerial

Berdasarkan tabel 4 dapat dilihat hasil perhitungan *software* PLS Warp 6.0 menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial yang ditunjukkan dengan nilai koefisien *beta* sebesar 0,64 dengan nilai signifikansi tetap yaitu <0,001. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis 3 terdukung.

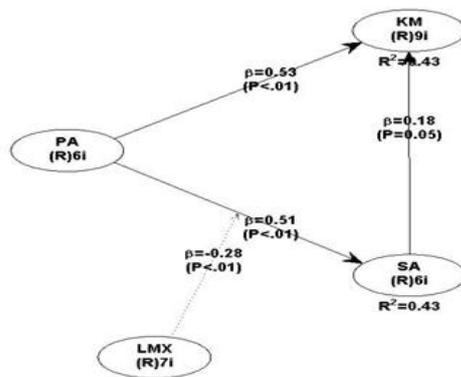
Hipotesis 4: Partisipasi Anggaran Berpengaruh Positif dan Signifikan Terhadap Senjangan Anggaran dengan Kedekatan Superior dan Subordinat sebagai Variabel Pemoderasi

Berdasarkan tabel 4 dapat dilihat hasil perhitungan *software* PLS Warp 6.0 menunjukkan bahwa kedekatan superior dan subordinat atau LMX dapat menjadi pemoderasi ditunjukkan dengan nilai signifikansi <0.001. Terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan LMX sebagai pemoderasi yang ditunjukkan dengan nilai koefisien *beta* sebesar 0,51 dan nilai signifikansi <0,001. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis 4 terdukung.

Analisis Model

Penelitian ini menampilkan model fit untuk model penelitian yang

menggambarkan hubungan keterkaitan antara variabel laten yaitu variabel dependen, variabel mediasi, variabel moderasi dan variabel independen. Interpretasi model fit pada PLS adalah kesesuaian model dengan data yang ada. Berikut gambar dan tabel yang menunjukkan kesesuaian model penelitian ini:



Gambar 2 Model Penelitian

Tabel 5 Model Fit

Keterangan	Nilai	P-values
APC	0,377	<0,001
ARS	0,431	<0,001
AVIF	1,311	

Sumber: data diolah (2017)

Tabel 5 menunjukkan bahwa model gambar 2 adalah *fit* karena nilai *p-value* APC dan ARS signifikan yaitu lebih kecil dari 0,01 dan nilai AVIF (*variance inflation factor*) lebih kecil dari 5 dan dikatakan ideal jika <3.3 (Sholihin dan Ratmono, 2013). Gambar 2 menunjukkan model penelitian berdasarkan substansi teori yang diajukan dalam penelitian ini menggunakan alat statistik SEM PLS dinyatakan telah memenuhi standar *goodness of fit* SEM PLS yang dirangkum dalam tabel 5.

KESIMPULAN

Hasil pengujian menunjukkan bahwa data empiris mendukung semua hipotesis yang diajukan. Hubungan antara partisipasi

anggaran, senjangan anggaran, dan kinerja menunjukkan hubungan yang positif dan signifikan. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Karsam (2015). Pengaruh kedekatan superior dan subordinat sebagai variabel pemoderasi juga menunjukkan tingkat signifikan yang tinggi. Penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Brownell (1983) bahwa interaksi gaya kepemimpinan dan partisipasi anggaran mampu mempengaruhi kinerja. Meskipun pengaruhnya adalah negatif. Variabel kedekatan superior dan subordinat memiliki pengaruh sebagai pemoderasi yang melemahkan hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, hal ini ditunjukkan dengan menurunnya nilai path coefficient partisipasi anggaran dan senjangan anggaran setelah moderasi hubungan kedekatan superior dan subordinat menurun 0.09 atau 9%. Kedekatan superior dan subordinat yang tinggi akan melemahkan hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yang pada akhirnya akan mempengaruhi kinerja manajerialnya. Sedangkan hubungan kedekatan superior dan subordinat yang rendah justru akan meningkatkan hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Efektivitas partisipasi anggaran sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen (Fiedler, 1978 dalam Sumarno, 2005).

Hasil pengujian teori LMX pada SKPD Kota Bogor cukup mengejutkan karena hasilnya bertentangan dengan Rosse dan Kraut (1988) yang menyatakan bahwa kedekatan superior dan subordinat yang tinggi mampu meningkatkan kinerja. Hal ini mungkin disebabkan oleh karakteristik budaya yang berbeda dari kelompok masyarakat yang berbeda, namun kecurigaan ini perlu dilakukan pengujian di masa depan. Selain karakteristik masyarakat, dapat dilihat juga dari

karakteristik gaya kepemimpinan LMX itu sendiri yang terkesan tidak formal, sehingga dimungkinkan munculnya perasaan pribadi yang terlibat membuat kepemimpinan seseorang terhadap bawahannya menjadi tidak efektif dan tidak obyektif.

Kelompok yang memiliki kedekatan tinggi dengan pemimpin seharusnya mendapatkan kepercayaan dan kesempatan berkontribusi lebih luas dibandingkan kelompok yang tidak memiliki kedekatan dengan pemimpin akan meningkatkan kinerjanya karena ditimbulkan dari kesadaran untuk bekerja lebih baik demi mempertahankan kepercayaan dan hubungan baiknya dengan pemimpin. Bukti empiris penelitian ini justru menunjukkan bahwa semakin dekat tingkat hubungan pemimpin dan bawahan dapat menurunkan tingkat kinerja manajerial. Fenomena unik ini dapat dikembangkan di masa depan untuk menjelaskan faktor-faktor penyebab hubungan terbalik tersebut.

Hasil penelitian ini dapat menjadi pertimbangan bagi para pemimpin bahwa kedekatan hubungan superior dan subordinat yang terbentuk di dalam organisasi dapat membawa dampak positif bagi kinerja bawahannya. Penelitian ini menyiratkan bahwa pemimpin yang memperlakukan manajernya secara berbeda-beda harus lebih bijaksana dan berhati-hati dalam penerapannya, hal ini dimaksudkan untuk menghindari efek negatif yang dapat ditimbulkan oleh hubungan kedekatan tersebut. Kepala Bagian Dinas SKPD yang tidak mendapatkan perhatian dan kesempatan lebih dari pemimpinnya mungkin memiliki rasa kompetitif yang rendah sehingga memiliki motivasi yang rendah untuk bekerja lebih baik dalam pekerjaannya.

REFERENSI

- Adler, R. W. dan J. Reid. 2008. The effects of leadership style and budget participation on job satisfaction and job performance. *Asia-Pacific Management Accounting Journal* Vol. 3, No. 1, 21-46.
- Agyris, C. 1952. The impacts of budgets on people. New York: Financial Executive Foundations, 1-32. Ithaca: School of Business And Administration, Cornell University.
- Baiman, S., dan Evans III, J.H. 1983. Pre-Decision information and participative management control systems. *Journal of Accounting Research*, 21 (Autumn), 371-395.
- Brownell, P. and M. McInnes. 1986. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review* Vol. 61, No. 4, 587-612.
- Cooper, D. R. and P. S. Schindler. 2008. *Business research methods* (10th ed). New York: McGraw-Hill Higher Education.
- Dunk, A.S. 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* Vol, 68 pp.400-410.
- Ferdinand, A. 2006. *Structural equation modeling dalam penelitian manajemen*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Fiedler, F. E. 1967. *A theory of leadership effectiveness*. New York: McGraw-Hill.
- Ghozali, I. 2008. *Aplikasi analisis multivariate dengan program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

- Graen, G.B. 1976. Role making processes within complex organizations. In M.D Dunnette. *Handbook of Industrial and Organizational Psychology*: 1201-1245. Chicago: Rand McNally.
- Graen, G.B., Novak, M., dan Sommerkamp, P. 1982. The effects of leader-member exchange and job design on productivity and satisfaction: Testing a dual attachment model. *Organizational Behavior and Human Performance*, 30, 109-131.
- Graen, G. B. and M. Uhl-Bien. 1995. Relationship-based approach to leadership: development of leader-member exchange (LMX) theory over 25 years: applying of multi-level multi-domain perspective. *Leadership Quarterly* 6, 219-247.
- Hair, J. F., G. T. M. Hult, C. M. Ringle, and M. Sarstedt. 2013. *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. SAGE
- Handoko, T. H. 2009. *Manajemen: Edisi 2*. Yogyakarta: BPFE.
- Jogiyanto, H. 2011. *Konsep dan aplikasi structural equation modeling berbasis varian dalam penelitian bisnis*. Yogyakarta: STIM YKPN.
- Husain, Walidun. 2011. Pengaruh partisipasi pejabat struktural dalam penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating (Studi pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Propinsi Gorontalo). Tidak dipublikasikan.
- Ikhsan, Arfan dan Ane, L. 2007. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi. Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar.
- Indriantoro, N. dan B. Supomo. 1998. Pengaruh struktur dan kultur organisasi terhadap keefektifan partisipasi anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial: Studi empiris perusahaan manufaktur. Yogyakarta.
- Karsam .2015. Effect of budget emphasis and motivation on the relationship between participative budgeting and budgetary slack and the impact on the managerial performance (A Study on Yayasan Pendidikan Dan Koperasi in the Banten Province). *Research Journal of Finance and Accounting* Vol.6, No.1.
- Kartika, Andi. 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 Volume 2, Nomor 1*. Halaman 39 – 60.
- Lowe, E. A. dan R. W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from a company's budgeting process. *The Journal of Management Studies*, Volume 5.
- Lussier, Robert N. and Christopher F. Achua. 2001. *Leadership: theory, application, skill building*. South-Western: College Pub.
- Mahadewi, A.A. Sagung S. 2014. Pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan asimetri informasi dan komitmen organisasi sebagai pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 8.3 pp.458-473.
- Mahoney ,T., T. H. Jerdee, and S. J. Carroll. 1963. *Development of managerial performance: A research approach*. Cincinnati, OH: South-Western Publishing Company.
- Milani, K. 1975. Budget-setting, performance and attitudes. *The Accounting Review* 50, 274–284.

- Mulyadi. 2001. Akuntansi manajemen: Konsep, manfaat dan rekayasa, edisi kedua. Yogyakarta: STIE YKPN.
- Naranjo, Gil D. dan Gillabert, Carreras M. 2014. Trust in superiors and dysfunctional behaviors: An experimental study on budgetary slack. *Journal of Positive Management* Vol. 5, No.1 pp. 54-66.
- Onsi, Muhamed. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review*.
- Rachman, Andry A. 2012. The influence of budgetary participation on budgetary slack: The role of organizational fairness, managerial trust, and budget goal commitment. *International Proceedings of Economics Development and Research*.
- Ramdeen, Collin, et al. 2007. An examination of impact of budgetary participation, budget emphasis, and information asymmetry on budgetary slack in the Hotel Industry. Article, William F. Harrah of College of Hotel Administration University of Nevada. Las Vegas.
- Robbins, S. P. 2003. Perilaku organisasi. Jakarta: PT Indeks Kelompok Gramedia.
- Scandura, T., G. Graen, and M. A. Novak. 1986. When managers decide not to decide autocratically: an investigation of leader member exchange and decision influence. *Journal of applied psychology*.
- Schiff, M., dan A.Y. Lewin. 1970. The impact of people on budgets. *The Accounting Review*, April pp. 259-267.
- Sekaran, U. 2001. *Research methods for business* (3rd ed). New York: John Willey and Son, Inc.
- Sholihin, Mahfud dan Dwi Ratmono. 2013. Analisis SEM-PLS dengan warpPLS 3.0: Untuk hubungan nonlinier dalam penelitian sosial dan bisnis. Yogyakarta: ANDI.
- Stoner, J. A. F., R. E. Freeman, and D. R. Gilbert. 1992. *Management* (5th ed). New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- Susandra, Farizka. 2015. Analisis pengaruh leader member exchange (LMX) terhadap hubungan antara partisipasi anggaran, kinerja manajerial, dan kepuasan kerja. Universitas Gadjah Mada. Tidak dipublikasikan.
- Truckenbrodt, Yolanda B. 2000. The relationship between leader-member exchange and commitment and organizational citizenship behavior. *Research acquisition review quarterly* pp.233-244.