

**PENGARUH ETHICAL JUDGEMENT DAN MORAL REASONING TERHADAP
SLACK ANGGARAN DENGAN VARIABEL INTERVENING PARTISIPASI
ANGGARAN DAN KOMITMEN ORGANISASI**

DISERTASI

**Untuk Memenuhi Persyaratan
Memperoleh Gelar Doktor**



Oleh :

**SYAMSURI RAHIM
0930203018**

**PROGRAM DOKTOR ILMU AKUNTANSI
PASCASARJANA FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS BRAWIJAYA
MALANG
2013**

D I S E R T A S I

PENGARUH ETHICAL JUDGEMENT DAN MORAL REASONING TERHADAP SLACK ANGGARAN DENGAN VARIABEL INTERVENING PARTISIPASI ANGGARAN DAN KOMITMEN ORGANISASI

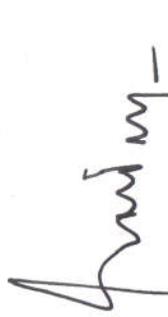
Oleh :
SYAMSURI RAHIM
0930203018

Dipertahankan di depan penguji
Pada tanggal: **15 Agustus 2013**
Dan dinyatakan memenuhi syarat

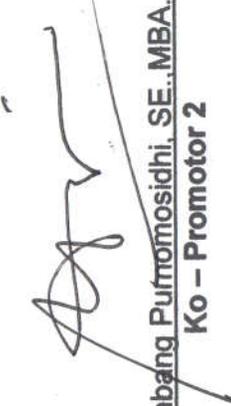
Komisi Promotor,



Prof. Dr. Bambang Subroto, SE., MM., Ak
Promotor



Dr. Rosidi, SE., Ak., MM
Ko – Promotor 1



Dr. Bambang Puromosidhi, SE., MBA., Ak
Ko – Promotor 2

Mengetahui,
a.n. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Brawijaya
Ketua Program Doktor Ilmu Akuntansi



Prof Iwan Triyuwono, SE., M.Ec., Ak., Ph.D
NIP. 19610630 198802 1 001

PERNYATAAN ORISINALITAS DISERTASI

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang pengetahuan saya, di dalam naskah DISERTASI dengan judul:

"PENGARUH *ETHICAL JUDGEMENT* DAN *MORAL REASONING* TERHADAP *SLACK ANGGARAN* DENGAN *VARIABEL INTERVENING PARTISIPASI ANGGARAN* DAN *KOMITMEN ORGANISASI*"

Tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu Perguruan Tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah DISERTASI ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur *PLAGIASI*, saya bersedia DISERTASI ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (*DOKTOR*) dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. (UU NO. 20 Tahun 2003, Pasal 25 ayat 2 dan pasal 70)

Malang, 15 Agustus 2013

Mahasiswa,



Nama : SYAMSURI RAHIM
NIM : 0930203018
PS : Doktor Ilmu Akuntansi
PPS FEB UB

LEMBAR IDENTITAS PROMOTOR DAN PENGUJI

Judul : PENGARUH ETHICAL JUDGEMENT DAN MORAL REASONING
TERHADAP SLACK ANGGARAN DENGAN VARIABEL
'TERVENING PARTISIPASI ANGGARAN DAN KOMITMEN
ORGANISASI

Nama Mahasiswa : SYAMSURI RAHIM
Program Studi : DOKTOR ILMU AKUNTANSI

KOMISI PROMOTOR

Promotor : Prof. Di ang Subroto, SE., MM., Ak
Ko-Promotor : Dr. Rosidi, SE., Ak., MM
Ko-Promotor : Dr. Bambang Purnomosidhi, SE., MBA., Ak

TIM PENGUJI

Dosen Penguji 1 : Prof. Dr. Sutrisno, SE., M.Si., Ak
Dosen Penguji 2 : Ali Djahhuri, SE., M.Com., Ak., Ph.D
Dosen Penguji 3 : Dr. Erwin Saraswati, CPMA., CSRS., Ak

Tanggal Ujian : 15 Agustus 2013





UCAPAN TERIMA KASIH

Dengan Rahmat Allah SWT. Saya ucapkan puji syukur bagi-Nya, atas segala karunia dan hidayah-Nya, penulis dapat menyelesaikan disertasi dengan judul “*Pengaruh Ethical Judgment dan Moral Reasoning terhadap Slack Anggaran dengan Variabel Intervening Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi*”. Atas selesainya disertasi ini, saya ucapkan terima kasih kepada semua pihak yang berkontribusi.

Dengan selesainya disertasi ini, sebagai prasyarat untuk menyelesaikan studi pada Program Doktor Ilmu Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya, maka saya ucapkan terima kasih kepada; Bapak Rektor Universitas Brawijaya dan Bapak Direktur Program Pascasarjana Universitas Brawijaya (PPSUB) serta Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya yang telah menerima saya sebagai mahasiswa PPSUB.

Saya juga ucapkan terima kasih kepada Ketua Pembina Yayasan Wakaf UMI Bapak Prof. Dr. H. Mansyur Ramly, Ketua Yayasan Wakaf UMI Bapak Dr. (Hc.) H. Mukhtar Noorjaya, SE., M.Si. dan seluruh Pengurus Yayasan, Rektor Universitas Muslim Indonesia Ibu Prof. Dr. Hj. Masrurah, MA., dan para Wakil Rektor, Dekan Fakultas Ekonomi Bapak Prof. Dr. H. Bahar Siring, SE., M.Si., dan para Wakil Dekan yang telah banyak membantu saya selama studi, dan juga saya ucapkan terima kasih kepada Bapak Prof. Dr. H. M. Nasir Hamzah, SE., M.Si. (Mantan Rektor UMI) serta Prof. Dr. H. Syahnur Said, SE., MS. (Mantan Dekan FE-UMI) yang pada masa jabatan beliau telah memberikan ijin studi pada PPSUB.

Saya ucapkan terima kasih kepada Tim Promotor saya yang banyak memberikan bimbingan dan arahan-arahan selama saya mulai menulis sampai disertasi saya selesai. Terima kasih saya ucapkan kepada yang terhormat Bapak Prof. Dr. Bambang Subroto, SE., MM., Ak., selaku Promotor, Bapak Dr. Rosidi, SE, MM., Ak., selaku Ko-Promotor 1, dan Bapak Dr. Bambang Purnomosidhi, SE., MBA., Ak., selaku Ko-Promotor 2, atas bimbingan dan arahan-arahan beliau selama saya menulis disertasi ini, serta karena waktu yang banyak diluangkan beliaulah sehingga disertasi saya dapat diselesaikan. Ucapan terima kasih juga saya sampaikan kepada Bapak Prof. Dr. Sutrisno, SE., M.Si., Ak., Bapak Ali Djamhuri, SE., M.Com., Ak., Ph.D., dan Ibu Dr. Erwin Saraswati, CPA., CSRS., Ak., selaku penguji saya yang banyak memberikan masukan dan kritikan untuk perbaikan-perbaikan tulisan saya. Kepada Bapak Prof. Dr. I Ketut Yadnyana, SE, MSi, Ak. (Jurusan Akuntansi,



Universitas Udayana – UNUD, Denpasar, Bali) dan Dr. Edy Sujana, SE, M.Si, Ak. (Jurusan Akuntansi, Universitas Pendidikan Ganesha – UNDIKSHA, Singaraja, Bali), selaku External Reviewer yang telah mereview tulisan saya dan memberikan masukan dan kritikan untuk perbaikan tulisan saya.

Ucapan terima kasih kepada Pengelola Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya serta Ketua Program Doktor Ilmu Akuntansi (PDIA) Bapak Prof. Iwan Triyuwono, SE., M.Ec., Ak., Ph.D. dan seluruh staf akademik atas segala pelayanan akademik yang diberikan kepada saya selama menempuh studi pada PDIA Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya, saya ucapkan terima kasih kepada para bapak/ibu dosen yang telah memberikan banyak ilmu dan pengetahuan serta banyak memberikan wawasan kepada saya selama menempuh studi pada Program Pascasarjana PDIA. Semoga ilmu yang mereka berikan bermanfaat dan Allah SWT. memberikan ridho dan rahmatnya kepada bapak/ibu dosen saya. Amin ya Rabb Alamin.

Pada kesempatan ini, saya juga ucapkan terima kasih kepada Prof. Dr. H.M. Nasir Hamzah, SE., M.Si., Prof. Dr. H. Syahnur Said, SE., MS., Prof. H. Jobhar Bima, SE., M.Si., Ph.D., Prof. Dr. H. Mursalim Umar Gani, SE., M.Si., Dr. Ilham Labbase, SE., M.Si., Prof. Dr. H. Bahar Siring, SE., M.Si., Prof. Dr. H. Basri Modding, SE., M.Si. Prof. Dr. H. Abd. Rahman Mus, SE., M.Si., Hamzah Ahmad, SE., MSA, Ak., dan masih banyak lagi yang saya tidak dapat sebut satu persatu yang telah banyak memberikan bantuan baik secara moril maupun materiil selama saya mengikuti studi.

Terima kasih juga kepada rekan-rekan seperjuangan dari UMI yang kuliah di Malang; Dr. Sabri Hasan, SE., MM., Dr. Hj. Andi Nirwanah Nur, SE., MM., Dr. Ramlahwati, SE., MM., Dr. Aryati Arfah, SE., M.Si., Dr. Serlin Serang, SE., MM., Dr. Ir. Nuraeni Lamabang, MP., Dr. H. Aminuddin, SE., M.Si., Dr. Fadliah Nasaruddin, SE., M.Si., Ak., Dr. Ir. Ida Rosada, MP., Dr. Asdar Djamereng, SE., MM., AM. Hasbi, SE., M.Si., Dr. Ibrahim Dani, SE., MM., Darwis Lannai, SE., MM., Ak., Ir. Andi Dirgahayu Lantara, MSIE, Dahliah Baharuddin, SE., M.Si., Drs. Mulyadi, M.Si., Arifin, SE., MP., dan Muh Arif, SE., MP.

Saya ucapkan terima kasih kepada teman-teman mahasiswa angkatan 2009, Dr. Zaki Baridwan, SE., M.Si., Ak., Dr. Haryanto, SE., M.Si., Ak., Dr. Wita Ramadhanti, SE., MSA, Ak., Dr. Anantawikrama T. Atmadja, SE., M.Si., Ak., Dr. Nasirwan, SE., M.Si., Ak., Dr. Sri Pujiningsih, SE., M.Si., Ak., Hari Purnomo, SE., M.Si., Ak., Lilik Purwanti, SE., M.Si., Ak., Hamidah, SE., M.Si., Ak., Nur Sayidah,



SE., M.Si., Ak., Sasongko Budi, SE., M.Si., Ak. CPMA., Nina Yusnita Yamin, SE., M.Si., Ak., Darwis Lannai, SE., MM., Ak., Fahmi Poernamawati, SE., M.Si., Ak., Hisnol Jamali, SE., M.Si., Ak., dan Fita Setiati, SE., M.Si., Ak., atas segala bantuan dan motivasi selama mengikuti studi saya ucapkan salam satu jiwa.

Doaku untuk kedua orangtuaku; Alm. Bapakku Abd. Rahim Thahir, BA., dan Alm. ibuku St. Sapiah semoga mereka dalam lindungan Allah SWT., dan Alm. Nenekku yang mengasuhku dari kecil semoga Allah SWT selalu dalam lindunginya. Doaku juga kepada Mertuaku Alm. Bapak Arfah Zuhajji semoga Allah SWT. melindunginya dan saya ucapkan terima kasih kepada Ibu Mertuaku Bahria Asapa atas doa-doanya untuk keberhasilan studi saya. Kepada Saudara/saudariku, yaitu; Harming Rahim, Junaidi Rahim, Rahmat Rahim, Rukniah Rahim, dan Ilham Rahim terima kasih atas bantuannya mulai dari saya menempuh pendidikan S1, S2 sampai S3.

Ucapan terima kasih kepada istriku tercinta Sorayah, SE., Ak., yang selalu memberikan motivasi untuk melanjutkan studi dan sangat sabar sejak saya tinggalkan untuk mengikuti studi, serta anak-anakku tersayang Muhammad Fadhel, Muhammad Faqih, dan Iffah Afiqah yang selalu memberikan inspirasi kepada saya, tiada kata yang pantas saya ucapkan kecuali terima kasih atas semuanya.

Terakhir dari saya semoga Allah SWT. membalas semua kebaikan-kebaikan yang mereka berikan kepadaku, dan semoga Allah melimpahkan Rahmat dan Hidayah pula kepada mereka yang telah memberikan kontribusi saya selama ini.
Amin ya Rabb Alamin.

Malang, Juli 2013

Peneliti



KATA PENGANTAR

Dengan Rahmat Allah SWT. atas segala karunia dan hidayah dari-Nya, penulis dapat menyelesaikan disertasi ini, dengan judul "*Pengaruh Ethical Judgment dan Moral Reasoning terhadap Slack Anggaran dengan Variabel Intervening Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi*".

Penelitian ini merupakan refleksi dari pengamatan penulis dari fenomena *slack* anggaran yang terjadi pada Pemerintah Kota Makassar, dengan dilandasi oleh beberapa teori yang diperoleh dari studi literatur dan hasil penelitian sebelumnya. Penelitian ini menyajikan pokok bahasan tentang aspek pertimbangan etika dan penalaran moral dalam mengurangi perilaku *slack* anggaran. Penelitian ini didasari oleh fenomena bahwa individu cenderung melakukan perilaku menciptakan *slack* anggaran dengan memperbesar jumlah anggaran belanja daerah dari kapasitas potensi belanja daerah sebenarnya, dan merendahkan jumlah anggaran pendapatan daerah dari kapasitas potensi anggaran pendapatan daerah sebenarnya. Hasil penelitian berkontribusi secara teori, berdasarkan model mediasi secara keseluruhan bahwa *slack* anggaran ditentukan oleh *ethical judgment*, *moral reasoning*, partisipasi anggaran, dan komitmen organisasi. Artinya, perilaku *slack* anggaran dapat dikurangi dengan meningkatkan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi, untuk meningkatkan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi individu dengan meningkatkan nilai-nilai etika dan moral individu.

Penelitian ini memiliki banyak kekurangan dan keterbatasan, walaupun penulis telah mengerahkan segala daya dan kemampuan untuk lebih teliti dan sempurna, oleh karena itu, penulis mengharapkan saran dan kritik yang konstruktif untuk memperkaya wawasan agar karya ilmiah ini memberikan manfaat bagi semua pihak.

Malang, Juli 2013

Peneliti

**DAFTAR ISI**

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
LEMBAR IDENTITAS PROMOTOR DAN PENGUJI	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS DISERTASI	iv
ABSTRAK	v
ABSTRACT	vi
KATA PENGANTAR	vii
UCAPAN TERIMA KASIH	viii
DAFTAR ISI	xi
DAFTAR TABEL	xiii
DAFTAR GAMBAR	xiv
BAB I PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Motivasi Penelitian	10
1.3. Rumusan Masalah	13
1.4. Tujuan Penelitian	14
1.5. Kontribusi Penelitian	15
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	
2.1 Teori Agensi	18
2.1.1. Hubungan Agensi di Eksekutif	20
2.1.2. Teori Agensi dalam Penyusunan Anggaran di Indonesia	20
2.2 Teori Keputusan Etis	22
2.3 Teori <i>Moral Reasoning</i>	23
2.4 <i>Slack</i> Anggaran	25
2.5 <i>Moral Reasoning</i>	31
2.6 <i>Ethical Judgment</i> (Pertimbangan Etis)	32
2.7 Partisipasi Anggaran	36
2.8 Komitmen Organisasi	40
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
3.1 Kerangka konseptual	45
3.2 Pengembangan Hipotesis	48
BAB IV METODE PENELITIAN	
4.1 Populasi dan Sampel Penelitian	60
4.2 Teknik Pengumpulan Data	63
4.3 Definisi Operasional Variabel	65
4.4 Metode Analisis Data	70
4.4.1 Model Pengukuran (Outer Model)	71
4.4.1.1 Uji Validitas Konstruk	71
4.4.1.2 Uji Reliabilitas	72
4.4.2 Pengujian Model Struktural (Inner Model)	76
4.4.3 Analisis Mediasi Menggunakan: PLS	79
BAB V HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
5.1 Statistik Deskriptif	84
5.1.1. <i>Response Rate</i>	84



5.1.2. Uji <i>Nonresponse Bias</i>	86
5.1.3. Karakteristik Responden	88
5.1.4. Deskripsi Variabel Penelitian	89
5.1.5. Hasil Uji Instrumen Penelitian	95
5.2 Hasil Analisis PLS	96
5.2.1. Hasil Pengujian Asumsi Linearitas	96
5.2.2. Menilai <i>Outer Model</i> dan <i>Measurement Model</i>	97
5.2.2.1. Uji Validitas Konvergen	97
5.2.2.2. Uji Validitas Diskriminan	112
5.2.2.3. Uji Reliabilitas	113
5.2.3. <i>Goodness of Fit</i> PLS	113
5.2.4. <i>Inner Model</i>	115
5.3 Pengujian Hipotesis Penelitian	118
5.4 Pembahasan Hasil Penelitian	130
5.5 Model Hasil Penelitian	141

BAB VI SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

6.1 Simpulan	144
6.2 Keterbatasan dan Saran Penelitian Berikutnya	146

DAFTAR PUSTAKA

.....	149
-------	-----

LAMPIRAN:

Surat Ijin Penelitian	165
Kuesioner	168
Lampiran: 1 Karakteristik Responden	173
Lampiran: 2 Deskripsi Variabel Penelitian	178
Lampiran: 3 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen	190
Lampiran: 4 Hasil Analisis PLS	196
Lampiran: 5 Hasil Pengujian Asumsi PLS	201
Lampiran: 6 Hasil Perhitungan <i>Sobel Test</i>	205



DAFTAR TABEL

Tabel 2.1.	Model Empat Komponen	34
Tabel 4.1.	Jumlah Populasi dan Sampel Berdasarkan Proporsional Stratified Random Sampling	62
Tabel 4.2.	Konstruk Penelitian	69
Tabel 4.3.	Parameter Uji Validitas dalam Model Pengukuran PLS	72
Tabel 5.1.	Tingkat Pengembalian Kuesioner	84
Tabel 5.2.	Uji Nonresponse Bias	87
Tabel 5.3.	Karakteristik Responden Penelitian	88
Tabel 5.4.	Deskriptif Variabel Penelitian	89
Tabel 5.5.	Deskriptif Indikator dari Variabel Penelitian	90
Tabel 5.6.	Hasil Uji Instrumen Penelitian.....	96
Tabel 5.7.	Hasil Pengujian Asumsi Linieritas	97
Tabel 5.8.	Hasil Pengujian <i>Convergent Validity</i>	98
Tabel 5.9.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel <i>Ethical Judgment</i>	99
Tabel 5.10.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel <i>Moral Reasoning</i>	100
Tabel 5.11.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel Partisipasi Anggaran	103
Tabel 5.12.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel Komitmen Organisasi	105
Tabel 5.13.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel <i>Slack Anggaran</i>	109
Tabel 5.14.	Akar AVE dan Korelasi Antar Variabel Laten.....	112
Tabel 5.15.	Hasil Pengujian <i>Composite Reliability</i> dan <i>Crombach Alpha</i>	113
Tabel 5.16.	<i>Inner Model</i> Hasil PLS: Pengaruh Langsung	115
Tabel 5.17.	Hasil Pengujian Pengaruh Total (<i>Total Effect</i>)	117
Tabel 5.18.	Hasil Pengujian Hipotesis	118
Tabel 5.19.	Hasil Analisis Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh <i>Ethical Judgment</i> Terhadap <i>Slack Anggaran</i>	120
Tabel 5.20.	Hasil Analisis Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh <i>Ethical Judgment</i> Terhadap <i>Slack Anggaran</i>	122
Tabel 5.21.	Hasil Analisis Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh <i>Moral Reasoning</i> Terhadap <i>Slack Anggaran</i>	124
Tabel 5.22.	Hasil Analisis Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh <i>Moral Reasoning</i> Terhadap <i>Slack Anggaran</i>	126
Tabel 5.23.	Hasil Analisis Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap <i>Slack Anggaran</i>	128



DAFTAR GAMBAR

Gambar 3.1.	Kerangka Konsep Penelitian	47
Gambar 4.1.	Diagram Analisis Jalur	73
Gambar 4.2.	Diagram Jalur Penelitian	79
Gambar 4.3.	Analisis Mediasi PLS	80
Gambar 4.4.	Pengaruh X Terhadap Y Sebelum Efek Mediasi	82
Gambar 4.5.	Pengaruh X Terhadap Y Sesudah Efek Mediasi	83
Gambar 5.1.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel <i>Ethical Judgment</i>	99
Gambar 5.2.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel <i>Moral Reasoning</i>	101
Gambar 5.3.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel Partisipasi Anggaran	104
Gambar 5.4.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel Komitmen Organisasi	106
Gambar 5.5.	Hasil Pengujian <i>Measurement Model</i> Variabel <i>Slack Anggaran</i>	110
Gambar 5.6.	Diagram Jalur Hasil Analisis PLS	114
Gambar 5.7.	Inner Model Hasil PLS	116
Gambar 5.8.	Hasil Pengujian Pengaruh <i>Ethical Judgment</i> terhadap <i>Slack Anggaran</i>	119
Gambar 5.9.	Hasil Pengujian Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh <i>Ethical Judgment</i> terhadap <i>Slack Anggaran</i>	120
Gambar 5.10.	Hasil Pengujian Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh <i>Ethical Judgment</i> terhadap <i>Slack Anggaran</i>	122
Gambar 5.11.	Hasil Pengujian Pengaruh <i>Moral Reasoning</i> terhadap <i>Slack Anggaran</i>	123
Gambar 5.12.	Hasil Pengujian Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh <i>Moral Reasoning</i> terhadap <i>Slack Anggaran</i>	124
Gambar 5.13.	Hasil Pengujian Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh <i>Moral Reasoning</i> terhadap <i>Slack Anggaran</i>	126
Gambar 5.14.	Hasil Pengujian Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap <i>Slack Anggaran</i>	128
Gambar 5.15.	Model Mediasi: Pengaruh <i>Ethical Judgment</i> dan <i>Moral Reasoning</i> Terhadap <i>Slack Anggaran</i>	142



ABSTRACT

Syamsuri Rahim. Doctoral Program in Accounting Science, Post Graduate Faculty of Economics and Business, University of Brawijaya. The influence of Ethical Judgment and Moral Reasoning on the Budgetary Slack with intervening variables of Budgetary Participation and Organizational Commitment. Supervisor: Bambang Subroto. Co-Supervisor: Rosidi and Bambang Purnomosidhi.

This study examined the behavior of individuals in creating budgetary slack. The research sample of 172 individuals ranging from the Head Unit (SKPD) to the Section Head of the Government of Makassar. Data collection used survey methods with foot in the door techniques. The study results do not directly support that ethical judgment and moral reasoning affect on the budgetary slack. The study results support that budgetary participation and organizational commitment mediates the influence of moral reasoning and ethical judgment on the behavior of budgetary slack. Empirical evidence suggests that the behavior of budgetary slack can be reduced by increasing budgetary participation and organizational commitment of individuals. To improve budgetary participation and organizational commitment must be based on high ethical values and moral values of individuals.

Key words: budgetary slack, ethical judgment, moral reasoning, budgetary participation, organizational commitment



ABSTRAK

Syamsuri Rahim. Program Doktor Ilmu Akuntansi Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya. Pengaruh *Ethical Judgment* dan *Moral Reasoning* Terhadap *Slack Anggaran* dengan Variabel *Intervening* Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi. Promotor: Bambang Subroto. Ko-Promotor: Rosidi dan Bambang Purnomosidhi.

Studi ini menguji perilaku individu dalam menciptakan *slack* anggaran. Penelitian ini menggunakan sampel sejumlah 172 individu mulai dari Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sampai Kepala Seksi pada Pemerintah Kota Makassar. Pengumpulan data menggunakan metode survei dengan teknik *foot in the door*. Hasil pengujian langsung tidak mendukung bahwa *Ethical judgment* dan *moral reasoning* berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Hasil pengujian mediasi mendukung bahwa partisipasi anggaran dan komitmen organisasi memediasi pengaruh *ethical judgment* dan *moral reasoning* terhadap perilaku *slack* anggaran. Bukti empiris menunjukkan bahwa perilaku *slack* anggaran dapat dikurangi dengan meningkatkan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi individu. Untuk meningkatkan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi, harus didasari oleh tingginya nilai-nilai etika dan moral individu.

Kata Kunci: *slack* anggaran, *ethical judgment*, *moral reasoning*, partisipasi anggaran, komitmen organisasi



BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Isu penelitian ini terkait masalah *slack* anggaran di pemerintah daerah.

Beberapa penelitian sebelumnya menemukan bahwa telah terjadi perilaku individu dalam menciptakan *slack* anggaran di pemerintah daerah (Rahim, *et al.*, 2013:

Yuhertiana, 2004 dan 2011; Maskun, 2009; Falikhatun, 2005 dan 2007; Fitri, 2004; Suhartono dan Solichin, 2007). Fenomena perilaku *slack* anggaran pada Pemerintah

Daerah karena terjadinya perbedaan potensi dengan target anggaran pendapatan, perbedaan potensi pendapatan dengan target anggaran pendapatan

mengindikasikan terjadinya perilaku individu merendahkan target pendapatan untuk

memudahkan pencapaian anggaran Pemerintah Daerah. Uraian tersebut

menunjukkan terjadi perilaku *slack* anggaran, sebagai dampak dari perilaku individu

yang berusaha untuk membuat anggaran yang lebih mudah dicapai dan aman ketika anggaran tersebut dituntut pertanggungjawabannya.

Menurut Halim dan Abdullah (2006) dan Fozzard (2001) perilaku *slack* terjadi karena hubungan antara atasan dan bawahan dalam penyusunan anggaran

berkaitan dengan hubungan *principal-agent* dalam kerangka teori agensi (Lane, 2003a:2003b). Sebagaimana dijelaskan oleh Jensen dan Meckling (1976) dan

Eisenhardt (1989) bahwa atasan mendelegasikan pekerjaan kepada bawahan dan bawahan melaksanakan tugas untuk mencapai kepentingan atasan menimbulkan

masalah atau yang disebut *agency problem*. Permasalahan ini muncul karena

adanya keterlibatan dua pihak, yaitu atasan yang memiliki otoritas melakukan tindakan-tindakan untuk mengendalikan perilaku bawahan agar anggaran yang

disusun memenuhi kepentingan dapat dipertanggungjawabkan (Douglas dan Weir, 2000; Carr dan Brower, 2000; Lupia dan McCubbins, 1994) dan bawahan yang



menerima pendelegasian dari atasan untuk terlibat dalam penyusunan anggaran untuk menentukan anggaran yang sesuai dengan sasaran dan target yang ingin dicapai (Douglas dan Weir, 2000; Carr dan Brower, 2000; Lupia dan McCubbins, 1994). Begitu pula dalam pemerintah daerah, terutama pada saat menyampaikan anggaran sebagai dasar untuk menilai program, target, dan anggaran yang mau dicapai sebagai ukuran keberhasilan pelaksanaan anggaran (Smith dan Bertozzi, 1998; Lupia dan McCubbins, 2000).

Perilaku individu dalam membuat *slack* diartikan sebagai perilaku individu yang cenderung berusaha untuk mengecilkan kapasitas produktifnya. Artinya, individu memiliki kecenderungan perilaku membuat anggaran yang lebih mudah dicapai ketika diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya dan berusaha untuk memudahkan pencapaian target anggarannya (Lukka, 1988). Individu melakukan tindakan dengan membuat target anggaran pendapatan lebih rendah dari potensi pendapatan daerah dan membuat target anggaran belanja lebih tinggi dari belanja yang sebenarnya.

Anggaran merupakan rangkaian rencana kegiatan yang terdiri atas sejumlah target yang akan dicapai oleh pemerintah dalam kegiatan pelayanan publik. Anggaran sebagai ukuran untuk menjelaskan tujuan-tujuan organisasi ke dalam dimensi kuantitatif, kemudian dikomunikasikan oleh manajer tingkat atas (pemerintah) ke setiap manajer tingkat bawah (unit kerja atau dalam organisasi pemerintahan disebut Satuan Kerja Perangkat Daerah = SKPD), sebagai rencana kerja yang akan dicapai di masa akan datang. Dalam organisasi pemerintahan, anggaran menjadi sangat penting karena anggaran seharusnya menjadi tolok-ukur keberhasilan pelayanan publik oleh pemerintah, tetapi kenyataannya anggaran hanya dijadikan sebagai alat untuk mencapai kepentingan eksekutif (Lane, 2003).



Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari pejabat tingkat atas maupun bawah mempunyai dampak langsung terhadap perilaku individu, terutama bagi orang yang terlibat langsung dalam proses penyusunan anggaran (Yuhertiana, 2004). Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran memperkuat harapan penerimaan *reward* yang berkaitan dengan pencapaian anggaran sehingga memberikan kesempatan kepada bawahan untuk melakukan tawar menawar anggaran yang lebih mudah dicapai (Brownel dan McInnes, 1986; Schiff dan Lewin, 1970; Lowe dan Shaw, 1968).

Berdasarkan uraian di atas, penelitian yang mengkaji perilaku *slack* anggaran pada sektor publik telah dilakukan oleh beberapa penelitian sebelumnya (Fitri, 2004; Yuhertiana, 2004; Falikhatun, 2005; Suhartono dan Solichin, 2007; Falikhatun, 2007; Maskun, 2009; dan Yuhertiana, 2011). Suhartono dan Solichin (2007) melakukan penelitian metode survei pada manajer tingkat menengah dan tingkat bawah dari pemerintah daerah, yaitu pejabat setingkat kepala, kepala bagian/bidang, dan kepala subbagian/subbidang/seksi dari badan, dan dinas. Berdasarkan bukti empiris studi Suhartono dan Solichin (2007) dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap *slack* anggaran instansi pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran dan komitmen organisasi dapat mengurangi terjadinya *slack* anggaran instansi pemerintah daerah.

Fitri (2004) melakukan penelitian pada fakultas yang ada di universitas swasta di Kota Bandung (data Kopertis Wilayah IV). PD II dipilih sebagai responden dalam penelitian merupakan manajer tingkat menengah yang paling banyak terlibat dalam proses penganggaran. Bukti empiris dari studi Fitri (2004) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap *slack* anggaran. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran dan komitmen organisasi, maka semakin menurun nilai *slack* anggaran.



Hasil ini didukung oleh Merchant (1985) bahwa individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memiliki kecenderungan untuk mengurangi *slack* anggaran, artinya bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran individu, maka semakin rendah nilai kecenderungan untuk membuat *slack* anggaran. Temuan ini konsisten dengan temuan Dunk (1993) dan Camman (1976). Nouri dan Parker (1996) menemukan bukti empiris keterlibatan yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran cenderung menurunkan *slack* anggaran. Temuan berbeda dari penelitian yang dilakukan oleh Falikhatun (2005) yang melakukan penelitian pada perusahaan daerah untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran. Hasil temuan menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran. Artinya, semakin tinggi partisipasi anggaran, maka semakin tinggi tingkat terjadinya *slack* anggaran. Kemudian Falikhatun (2007) melakukan penelitian pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD). Bukti yang diperoleh bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran. Bukti temuan menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran, maka semakin tinggi tingkat terjadinya perilaku *slack* anggaran. Keterlibatan individu untuk berpartisipasi dalam menentukan anggaran yang diajukan mengarah pada temuan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran (Young, 1985). Bukti ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi memberi kesempatan kepada individu untuk membuat *slack* dalam anggarannya. Beberapa peneliti juga menemukan adanya pengaruh positif partisipasi anggaran (Yuwono, 1998; Lukka, 1988; Lowe dan Shaw, 1968) dan komitmen organisasi (Lowe dan Shaw 1968; Nouri, 1994) terhadap kecenderungan individu membuat *slack* anggaran.

Bukti empiris dari penelitian-penelitian tersebut di atas merupakan fenomena menarik karena bukti yang diperoleh tidak konsisten tentang pengaruh partisipasi anggaran dan komitmen organisasi terhadap *slack* anggaran. Ketidakkonsistenan ini



tercermin pada temuan yang menyatakan partisipasi anggaran (Suhartono dan Solichin, 2007; Fitri, 2004; Merchant, 1985; Dunk, 1993; dan Camman, 1976) dan komitmen organisasi (Suhartono dan Solichin, 2007; Fitri, 2004; Nouri dan Parker, 1996) memiliki pengaruh negatif terhadap *slack* anggaran. Berlawanan dengan beberapa temuan penelitian bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kecenderungan individu membuat *slack* anggaran (Falikhatun, 2005; Falikhatun, 2007; Yuwono, 1998; Lukka, 1988; Lowe dan Shaw, 1968), dan komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kecenderungan individu membuat *slack* anggaran (Falikhatun, 2005; Falikhatun, 2007; Lowe dan Shaw 1968; Nouri, 1994).

Berdasarkan bukti temuan empiris tersebut, Onsi (1973) menyarankan studi berikutnya untuk menguji *slack* anggaran dalam kerangka teori agensi dengan memadukan aspek perilaku dalam kerangka teori psikologi keperilakuan individu. Penelitian ini menjelaskan kecenderungan perilaku individu membuat *slack* anggaran sehingga perilaku *slack* anggaran yang dilakukan oleh bawahan berkaitan dengan kerangka teori agensi dan teori psikologi keperilakuan. Tujuannya agar dapat memahami aspek perilaku individu terhadap motif melakukan tindakan *slack* anggaran. Onsi (1973) melakukan studi untuk menguji faktor-faktor perilaku individu ketika terlibat dalam proses penyusunan untuk mengetahui determinan perilaku individu terhadap kecenderungan tindakan individu dalam membuat *slack* anggaran. Hasilnya faktor-faktor perilaku positif mengarahkan individu untuk cenderung mengurangi tindakan *slack* dalam anggarannya.

Huang dan Chen (2009) melakukan penelitian survei terhadap individu (manajer) di Taiwan untuk menguji kecenderungan individu membuat *slack* anggaran dalam konteks perilaku. Bukti empiris menunjukkan bahwa persepsi positif sikap "*attitude*" individu, yaitu sikap baik yang dimiliki oleh individu dalam proses



penyusunan anggaran dapat mengurangi terjadinya *slack* anggaran. Hasil temuan ini konsisten dengan temuan Onsi (1973) dan Kren (2003).

Penelitian survei pada manajer di USA dilakukan untuk mengembangkan konstruk etika dalam bentuk *ethical position* untuk mengetahui persepsi etika individu ketika manajer berada pada posisi etika relatif dan etika ideal dalam proses penyusunan anggaran (Douglas dan Wier, 2000). Diperoleh bukti bahwa ketika individu dalam posisi etika relatif secara positif memengaruhi perilaku individu membuat *slack* anggaran, dan ketika individu berada posisi etika ideal secara negatif memengaruhi perilaku pembuatan *slack* anggaran. Loe *et al.* (2000), McDevitt *et al.* (2007), dan Forsyth (1992) menemukan bahwa keputusan etis yang dilakukan oleh individu dipengaruhi oleh pertimbangan etis dan situasi yang dihadapi dalam organisasi.

Hobson *et al.* (2011) melakukan penelitian eksperimental untuk menilai faktor determinan moral terhadap *slack* anggaran. Temuan pengujian persepsi moral yang dimiliki oleh individu, yaitu *personal value* dan norma-norma sosial membentuk *moral frame* individu terlibat berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Persepsi moral juga memengaruhi individu terhadap kecenderungan melakukan *slack* anggaran.

Lord dan DeZoort (2001) menemukan bahwa *moral reasoning* menentukan tindakan individu dalam konteks tekanan sosial (*social influence pressure*). Colby *et al.* (1983), Weber (1990), Lovell (1992), dan Monga (2007) menyatakan individu melakukan tindakan moral didasarkan pada persepsi *moral reasoning* sesuai dengan tahapan proses moral untuk membentuk tindakan moral seseorang sebagaimana yang dikembangkan dalam konsep *moral cognitive development* (Kohlberg, 1969).

Studi di Indonesia tentang penganggaran yang memadukan teori agensi dan teori psikologi masih belum banyak dilakukan dalam konteks akuntansi sektor publik.

Yuhertiana (2004) meneliti dengan menggunakan sampel pejabat pada tingkat



SKPD untuk menguji perilaku etika terhadap *slack* anggaran yang terjadi pada pemerintah. Yuhertiana (2004) memberikan bukti empiris bahwa etika berpengaruh positif secara langsung terhadap *slack* anggaran. Berarti semakin tinggi individu memandang *slack* sebagai hal yang etis, maka semakin besar pula *budgetary slack* yang diciptakan dalam anggaran di pemerintah daerah. Maskun (2009) melakukan studi menggunakan sampel pegawai pada Badan Koordinator Daerah Wilayah II Jawa Timur yang menguji perilaku etis pegawai dalam penyusunan anggaran pada BKD Wilayah II Jawa Timur. Hasil temuan Maskun (2009) menunjukkan pengaruh positif perilaku etis terhadap penciptaan *slack* anggaran. Artinya semakin tinggi persepsi etika individu, maka semakin tinggi kecenderungan individu melakukan *slack* dalam anggarannya. Selain itu, ditemukan bahwa perilaku etis tidak berpengaruh terhadap *slack* anggaran melalui kapasitas individu. Selanjutnya, Yuhertina (2011) melakukan penelitian pada SKPD di kabupaten/kota di Jawa Timur, dari penelitian tersebut ditemukan bahwa *slack* anggaran terjadi pada SKPD disebabkan oleh perilaku etis individu. Artinya, faktor etika individu berpengaruh positif terhadap perilaku penciptaan *slack* anggaran. Hasil temuan tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi nilai etika individu, maka semakin tinggi kecenderungan individu melakukan penciptaan *slack* anggaran.

Berdasarkan uraian dan temuan penelitian terdahulu terdapat celah penelitian saat ini, terdiri atas; *Pertama*, bukti empiris penelitian belum konsisten bahwa partisipasi anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Hal ini terbukti dari perbedaan temuan penelitian-penelitian, baik pada sektor privat maupun sektor publik. Berdasarkan alasan tersebut, maka perlu kembali diuji untuk memperkuat dukungan temuan sebelumnya. Khusus studi dalam bidang akuntansi sektor publik yang masih kurang adalah penelitian yang mengkaji



pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran dan komitmen organisasi terhadap *slack* anggaran di pemerintah daerah.

Kedua, peluang penelitian saat ini yaitu penelitian yang berkaitan dengan ketidakkonsistenan temuan penelitian sebelumnya dengan mengikuti saran dari Onsi (1973) bahwa untuk menguji kecenderungan individu membuat *slack* dalam anggarannya harus menggunakan pendekatan perilaku dalam konteks teori psikologi. Hal tersebut disebabkan untuk menilai terjadinya *slack* dalam anggaran tidak dapat dijelaskan hanya dengan menggunakan teori agensi. Dengan alasan tersebut, pengujian *slack* anggaran dalam penelitian saat ini berusaha memadukan kedua teori tersebut dengan harapan dapat menjelaskan kecenderungan individu dalam membuat *slack* anggaran menurut teori agensi dan teori psikologi perilaku, yaitu teori keputusan etis dan teori *moral reasoning*.

Ketiga, peluang penelitian saat ini, yaitu melakukan pengembangan konstruk perilaku individu dengan menggunakan konstruk *ethical judgment* dan *moral reasoning*. Tujuannya, konstruk yang dikembangkan ini untuk menjawab ketidakkonsistenan temuan penelitian sebelumnya yang menggunakan konstruk nilai individu (*personal value*) untuk menjelaskan perilaku individu dalam pembuatan *slack* anggaran. Berdasarkan temuan Douglas dan Wier (2000) bahwa konstruk etika yang disarankan adalah faktor yang mendorong perilaku etis sehingga dikembangkan konstruk etika pada model pertimbangan etis individu. Oleh sebab itu, pengembangan konstruk *ethical judgment* digunakan untuk menilai perilaku individu dalam membuat *slack* anggaran. Hobson *et al.* (2011) menyarankan pengembangan konstruk moral untuk memahami *dilemma moral* individu dengan mengarahkan pada pemahaman moral melalui konstruk *moral reasoning*. Pengembangan konstruk *moral reasoning* bertujuan untuk menilai pemahaman moral individu dalam melakukan tindakan *slack* anggaran.



Keempat, peluang penelitian saat ini, fokus pada pengembangan model pengujian *slack* anggaran dengan menggunakan model mediasi/*intervening*. Alasan pengujian mediasi untuk menguraikan pengaruh anteseden-anteseden partisipasi anggaran (Chong dan Johnson, 2007; Shields dan Shields, 1998; Lindquist, 1995; Shields dan Young, 1995) dan komitmen organisasi (Ketchand dan Strawer, 2001; Sugioko, 2009; Tellefsen dan Thomas, 2005) untuk menjelaskan faktor-faktor yang memengaruhi tindakan individu terlibat dalam penyusunan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Maskun (2009) yang menguji pengaruh etika terhadap *slack* anggaran dengan variabel mediasi kapasitas individu. Bukti temuan oleh Maskun (2009) menunjukkan bahwa kapasitas individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran tidak memediasi pengaruh etika terhadap kecenderungan individu menciptakan *slack* anggaran. Berdasarkan temuan penelitian tersebut, pengujian penelitian ini fokus melakukan pengujian model mediasi pengaruh *ethical judgment* dan *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran.

Kelima, peluang riset berkaitan dengan pemilihan lokasi penelitian di Kota Makassar didasarkan pada pertimbangan penelitian yang dilakukan sebelumnya, seperti penelitian Yuhertiana (2004 dan 2011), Falikhatun, (2005 dan 2007), dan Maskun (2009) yang meneliti pada pemerintah daerah di Jawa sehingga peneliti memilih penelitian di Makassar dengan tujuan menguji pada daerah yang berbeda, terutama di luar pulau Jawa. Di samping itu, pertimbangan lain bahwa ada indikasi terjadinya perilaku individu dalam menciptakan *slack* anggaran pada Pemerintah Kota Makassar.

1.2. Motivasi Penelitian

Perilaku individu dalam konsep teori agensi terkait dengan *slack* anggaran, Onsi (1973) menyatakan bahwa *slack* anggaran dalam konteks teori agensi dapat dijelaskan dengan pendekatan teori psikologi. Dalam teori agensi yang berkaitan



dengan *slack* anggaran dijelaskan faktor perilaku yang memengaruhi individu sebagai dasar melakukan tindakan penciptaan *slack* anggaran. Berdasarkan uraian subbab latar belakang diperoleh peluang penelitian yang merupakan kebaruan penelitian ini.

Pertama, melakukan pengembangan pengujian *slack* anggaran yang dikembangkan oleh peneliti sebelumnya (Onsi, 1973; Douglas dan Wier, 2000; dan Hobson *et al.*, 2011) dengan alasan masih banyak kekurangan-kekurangan dan kelemahan-kelemahan karena pengujian *slack* anggaran dalam kerangka teori agensi menunjukkan ketidakkonsistenan temuan. Bukti empiris sebelumnya nampak pada partisipasi anggaran memiliki pengaruh negatif terhadap *slack* anggaran (Merchant, 1985; Dunk, 1993; dan Camman, 1976), dan komitmen organisasi berpengaruh negatif (Nouri dan Parker, 1996) terhadap *slack* anggaran. Berlawanan dari beberapa temuan penelitian yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran (Yuwono, 1998; Lukka, 1988; dan Lowe dan Shaw, 1968), komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kecenderungan individu dalam membuat *slack* anggaran (Lowe dan Shaw, 1968; Nouri, 1994). Berdasarkan bukti tersebut, menurut Onsi (1973), Douglas dan Wier (2000), dan Hobson *et al.* (2011) perlu mempertimbangkan faktor perilaku individu dalam menilai terjadinya *slack* anggaran.

Kedua, melakukan pengembangan konstruk perilaku individu sebagaimana disarankan oleh Douglas dan Wier (2000) bahwa konstruk etika yang disarankan adalah faktor yang mendorong perilaku etis sehingga perlu dikembangkan konstruk etika pada model pertimbangan etis individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Pengembangan konstruk *ethical judgment* digunakan untuk menilai perilaku individu dalam membuat *slack* anggaran. Sebaliknya, Hobson *et al.* (2011) menyarankan pengembangan konstruk moral untuk memahami *dilemma moral*



individu dengan mengarahkan pada pemahaman moral melalui konstruk *moral reasoning* sehingga pengembangan konstruk menggunakan *moral reasoning* untuk menilai pemahaman moral individu dalam melakukan tindakan *slack* anggaran.

Ketiga, melakukan pengembangan model mediasi/*intervening* dengan menjelaskan faktor perilaku dan tindakan individu, yaitu *ethical judgment* dan *moral reasoning* berpengaruh langsung atau tidak langsung terhadap *slack* anggaran. Oleh karena hal tersebut perlu dipertimbangan pengujian model mediasi, karena beberapa peneliti sebelumnya menganjurkan untuk menilai partisipasi anggaran (Chong dan Johnson, 2007; Shields dan Shields, 1998; Lindquist, 1995; Shields dan Young, 1995), komitmen organisasi (Ketchand dan Strawer, 2001; Sugioko, 2009; Tellefsen dan Thomas, 2005) untuk menjelaskan faktor-faktor perilaku yang memengaruhi tindakan individu terlibat dalam penyusunan anggaran. Model mediasi juga disarankan oleh Maskun (2009) untuk menguji pengaruh etika terhadap perilaku *slack* anggaran dimediasi partisipasi anggaran individu dalam penyusunan anggaran sehingga penelitian ini fokus menguji mediasi pengaruh *ethical judgment* dan *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran dengan menggunakan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Berdasarkan temuan tersebut, pengujian mediasi belum dilakukan oleh peneliti sebelumnya terkait dengan pengaruh *ethical judgment* dan *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran dengan menggunakan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi sebagai variabel mediasi.

Keempat, melakukan pengembangan model pengujian *slack* anggaran pada organisasi sektor publik dengan implementasi teori agensi dan teori psikologi, yaitu teori keputusan etis dan teori *moral reasoning*. Studi dalam akuntansi sektor publik masih kurang dilakukan terhadap hubungan agensi di eksekutif (Lane, 2003b) dengan melihat hubungan teori pertimbangan etis (Douglas dan Wier, 2000; Kren, 2003; Huang dan Chen, 2009) dan teori *moral reasoning* (Hobson *et al.*, 2011; Lord



dan DeZoort, 2001; Colby *et al.*, 1982; Weber, 1990; Lovell, 1992; dan Monga, 2007)

karena temuan penelitian sebelumnya dalam akuntansi sektor publik (Yuhertiana, 2004; Maskun, 2009; dan Yuhertiana, 2011) belum memberikan penjelasan yang nyata tentang perilaku etis individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran (Fitri, 2004; Falikhatun, 2005; dan Falikhatun, 2007) dan komitmen individu pada kepentingan organisasi (Suhartono dan Solichin, 2007).

Kelima, pemilihan lokasi penelitian di Kota Makassar didasarkan pada pertimbangan penelitian yang dilakukan sebelumnya seperti penelitian Yuhertiana (2004 dan 2011), Falikhatun, (2005 dan 2007), dan Maskun (2009) yang meneliti pada pemerintah daerah di Jawa sehingga peneliti memilih penelitian di Makassar dengan tujuan menguji pada daerah yang berbeda, terutama di luar pulau Jawa. Pertimbangan lain pemilihan daerah penelitian di Kota Makassar karena ada beberapa indikasi terjadinya perilaku *slack* anggaran. Hal ini dapat dilihat dari perbedaan potensi PAD dengan target PAD. Indikasi perilaku *slack* anggaran terjadi perbedaan potensi PAD dengan target anggaran PAD mengindikasikan terjadinya perilaku individu *slack* anggaran karena perilaku individu merendahkan target anggaran PAD dengan potensi PAD untuk tujuan memudahkan pencapaian anggaran.

Berdasarkan motivasi penelitian yang diuraikan di atas, penelitian ini memiliki kebaruan, yaitu *pertama*, kebaruan penelitian ini berkaitan dengan penggunaan teori keputusan etis dan teori *moral reasoning* yang memadukan dengan teori agensi untuk menjelaskan perilaku individu dalam menciptakan *slack* anggaran. *Kedua*, kebaruan penelitian berkaitan dengan pengembangan konstruk *ethical judgment* dan *moral reasoning* yang bertujuan untuk menilai perilaku etis dan moral individu melalukukan perilaku *slack* anggaran. *Ketiga*, kebaruan penelitian berkaitan pengembangan model penelitian dengan model pengujian mediasi pengaruh *ethical*



judgment dan *moral reasoning* terhadap perilaku individu dalam menciptakan *slack* anggaran dengan variabel partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. *Keempat*, kebaruan penelitian berkaitan implementasi perpaduan teori agensi, teori keputusan etis, dan teori *moral reasoning* pada organisasi sektor publik.

1.3. Perumusan Masalah

Beberapa penelitian yang telah dijelaskan di atas mengenai perilaku *slack* anggaran oleh individu (manajer atau eksekutif) sangat berkaitan dengan aspek etika dan moral. Proses penyusunan anggaran dilakukan untuk mencapai tujuan dengan proses partisipasi oleh semua *level employee* dan komitmen organisasi yang dimilikinya. Penelitian ini mengajukan beberapa rumusan masalah terkait dengan pengaruh *ethical judgment* dan *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran dengan menggunakan variabel antara partisipasi anggaran dan komitmen organisasi.

Masalah-masalah yang berkaitan dengan penganggaran, seperti partisipasi, *slack* anggaran, telah menjadi fokus banyak peneliti. Penelitian-penelitian yang menggunakan pendekatan teori agensi dan teori psikologi perilaku individu (Onsi, 1973), teori keputusan etis dengan konstruk *ethical judgment* (Douglas dan Wier, 2000; Kren, 2003; Huang dan Chen, 2009), dan teori *moral reasoning* dengan konstruk *moral reasoning* (Hobson *et al.*, 2011; Lord dan DeZoort, 2001; Colby *et al.*, 1983; Weber, 1990; Lovell, 1992; dan Monga, 2007), serta penggunaan variabel *moderating/intervening* yaitu partisipasi anggaran (Chong dan Johnson, 2007; Shields dan Shields, 1998; Lindquist, 1995; Shields dan Young, 1995), komitmen organisasi (Ketchand dan Strawer, 2001; Sugioko, 2009; Tellefsen dan Thomas, 2005). Adapun masalah yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah *ethical judgment* berpengaruh terhadap *slack* anggaran?
2. Apakah partisipasi anggaran memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran?



3. Apakah komitmen organisasi memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran?
4. Apakah *moral reasoning* berpengaruh terhadap *slack* anggaran?
5. Apakah komitmen organisasi memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran?
6. Apakah partisipasi anggaran memediasi *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran?
7. Apakah komitmen organisasi memediasi partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran?

1.4. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah penelitian tersebut di atas, tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Untuk menganalisis dan menjelaskan pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran.
2. Untuk menganalisis dan menjelaskan partisipasi anggaran memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran.
3. Untuk menganalisis dan menjelaskan komitmen organisasi memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran.
4. Untuk menganalisis dan menjelaskan pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran.
5. Untuk menganalisis dan menjelaskan komitmen organisasi memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran.
6. Untuk menganalisis dan menjelaskan partisipasi anggaran memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran.
7. Untuk menganalisis dan menjelaskan komitmen organisasi memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran.



1.5. Kontribusi Penelitian

Kontribusi penelitian ini mencakup kontribusi teori, kontribusi praktis, dan kontribusi kebijakan. Ketiga hal tersebut selanjutnya dijabarkan berikut ini.

1.5.1 Kontribusi Teori

Hasil penelitian ini memberikan kontribusi teoretis dalam pengembangan keilmuan sebagai berikut.

1. Hasil studi ini berkontribusi terhadap implementasi teori agensi dengan perpaduan teori keputusan etis dan teori *moral reasoning* untuk menjelaskan terjadinya perilaku *slack* dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah di Kota Makassar. Temuan studi; *Pertama*, bukti empiris yang diperoleh bahwa *ethical judgment* dan *moral reasoning* menunjukkan efek positif terhadap partisipasi anggaran komitmen anggaran; *Kedua*, pengaruh *ethical judgment* dan *moral reasoning* melalui partisipasi anggaran dan komitmen organisasi dalam penyusunan anggaran untuk menentukan sasaran dan target anggaran menunjukkan penengaruh negatif terhadap perilaku *slack* anggaran di pemerintah daerah. *Ketiga*, berdasarkan bukti studi ini, secara teoretis diperlukan teori keputusan etis dan teori *moral reasoning* untuk mendampingi teori agensi untuk menjelaskan terjadinya perilaku individu menciptakan *slack* anggaran.
2. Pengembangan konstruk perilaku individu dalam penyusunan anggaran yaitu *ethical judgment* (Douglas dan Wier, 2000) *moral reasoning* (Hobson *et al.*, 2011) memengaruhi perilaku individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan meningkatkan komitmen individu pada kepentingan organisasi, serta mengurangi perilaku individu dalam menciptakan *slack* anggaran. Bukti empiris studi ini secara teoretis adalah pengembangan konstruk *ethical judgment* dan *moral reasoning* yang digunakan dalam penelitian ini memberikan efek positif terutama pada perilaku etis dan moral dapat meningkatkan partisipasi anggaran individu



dalam penyusunan anggaran dan komitmen organisasi sehingga dapat mengurangi terjadinya *slack* anggaran. Temuan ini berkontribusi secara teoretis bahwa semakin tinggi *ethical judgment* dan *moral reasoning*, maka semakin tinggi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi dan semakin rendah perilaku *slack* anggaran.

3. Pengembangan model mediasi/*intervening*, yaitu pengaruh *ethical judgment* dan *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran melalui partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Bukti temuan pengujian model mediasi memberikan kontribusi, yaitu perilaku *slack* anggaran dapat dikurangi melalui partisipasi anggaran dan komitmen organisasi yang tinggi, sedangkan untuk meningkatkan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi individu harus didasari oleh nilai-nilai etika dan moral yang tinggi.

1.5.2 Kontribusi Praktik

Kontribusi praktik penelitian ini adalah sebagai berikut: *pertama*, kontribusi penelitian ini dapat diterapkan organisasi pemerintah terutama penerapan teori agensi dipadukan dengan teori keputusan etis dan teori *moral reasoning* untuk mengurangi perilaku *slack* anggaran pada Pemerintah Daerah. *Kedua*, kontribusi penelitian ini dapat diterapkan pada penyusunan anggaran dengan memperhatikan aspek *ethical judgment* dan *moral reasoning* untuk mendorong perilaku etis individu ketika melakukan proses penyusunan anggaran untuk menghindari atau mengurangi *slack* anggaran. *Ketiga*, penelitian ini juga memberikan manfaat kepada individu dalam proses penyusunan anggaran bahwa partisipasi tinggi dan komitmen organisasi dapat mengurangi *slack* anggaran.

1.5.3 Kontribusi Kebijakan

Hasil penelitian ini memberikan kontribusi kepada pengambil kebijakan sebagai evaluasi atas penganggaran pemerintah dan pembuat regulasi-regulasi



terkait dengan sistem penganggaran pemerintah. Dengan memperhatikan aspek etika dan moral sebagai *code of conduct* perlu diperhatikan bagi seluruh aparat pemerintah di dalam penyusunan anggaran, serta mendorong partisipasi dan komitmen seluruh level pegawai dalam proses penyusunan anggaran. Hasil penelitian sebagai bahan evaluasi bagi pembuat keputusan dalam rangka penyempurnaan dan pemilihan kebijakan dalam sistem penganggaran pemerintah dan akuntansi pemerintahan.



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Teori Agensi

Dalam teori agensi dijelaskan hubungan agensi terjadi ketika satu atau beberapa pihak (*principal*) mempekerjakan pihak lain (*agent*) dengan tujuan mendelegasikan tanggung jawab kepada *agent* (Baiman, 1990). Hak dan tanggung jawab *principal* dan *agent* tertuang dalam sebuah perjanjian (kontrak) yang telah disepakati kedua belah pihak. Teori agensi berasumsi bahwa manusia adalah makhluk yang rasional dan berusaha untuk memaksimalkan utilitasnya (Davis *et al.*, 1997; Baiman, 1990).

Teori agensi dalam penelitian bertujuan untuk menjelaskan hubungan atasan-bawahan dalam proses penyusunan anggaran, terutama ketika bawahan dalam menargetkan anggaran cenderung membuat anggaran yang menyebabkan terjadinya *slack* anggaran. Teori agensi menjelaskan fenomena hubungan atasan-bawahan dalam penyusunan anggaran terutama ketika bawahan membuat target anggaran yang akan dicapai (Nouri dan Parker, 1996). Menurut teori agensi keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran memengaruhi target anggaran yang akan dicapai, artinya bawahan mempunyai kesempatan yang lebih besar untuk melakukan *slack* anggaran untuk tujuan mempermudah pencapaian target anggaran tersebut (Lukka, 1988).

Teori keagenan menganalisis susunan kontraktual di antara dua atau lebih individu, kelompok, atau organisasi. Salah satu pihak (*principal*) membuat suatu kontrak, baik secara implisit maupun eksplisit, dengan pihak lain (*agent*) dengan harapan bahwa *agent* melakukan pekerjaan seperti yang diinginkan oleh prinsipal.

Lupia & McCubbins (2000) menyatakan: *delegation occurs when one person or*

group, a principal, select another person or group, an agent, to act on the principal's behalf.

Menurut Lane (2003a) teori agensi dapat diterapkan dalam organisasi publik. Lane menyatakan bahwa negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan *prinsipal-agent* (Lane, 2000:12-13; Moe, 1984) yang menjelaskan konsep ekonomika organisasi sektor publik menggunakan teori agensi. Bergman dan Lane (1990) menjelaskan bahwa hubungan *principal-agent* merupakan pendekatan yang sangat penting untuk menganalisis komitmen-komitmen kebijakan publik.

Menurut Christensen (1992) teori agensi dapat menjadi alat analitis untuk menjelaskan hubungan agensi dalam penyusunan dan pengimplementasian anggaran publik. Menurut Andvig *et al.* (2001) *principal-agent model* merupakan kerangka analitis yang sangat berguna dalam menjelaskan masalah insentif dalam institusi publik dengan dua kemungkinan kondisi, yakni (1) terdapat beberapa prinsipal dengan masing-masing tujuan dan kepentingan yang tidak koheren dan (2) prinsipal juga bisa bertindak tidak sesuai dengan kepentingan masyarakat, tetapi mengutamakan kepentingannya yang sifatnya lebih sempit.

Teori agensi dalam kerangka akuntansi sektor publik dapat diimplementasikan. Dikatakan oleh Halim dan Abdullah (2006) bahwa di pemerintah daerah terdapat hubungan dan masalah keagenan, yaitu; hubungan eksekutif dan legislatif, hubungan agensi antara legislatif dan publik, dan hubungan agensi dalam penyusunan anggaran daerah di Indonesia, yang pada gilirannya bermuara pada teori agensi. Teori agensi merupakan salah satu dasar dalam ilmu anggaran dan akuntansi. Analisis hubungan dan masalah agensi di pemerintahan daerah

mencakup dari keakurasian anggaran hingga pada analisis angka-angka laporan keuangan pemerintah daerah.

2.1.1. Hubungan Teori Agensi di Eksekutif

Eksekutif memiliki keunggulan dalam hal penguasaan informasi dibanding legislatif (Halim dan Abdullah, 2006). Keunggulan ini bersumber dari kondisi faktual bahwa eksekutif adalah pelaksana semua fungsi pemerintah daerah dan berhubungan langsung dengan masyarakat dalam waktu sangat lama. Eksekutif memiliki pemahaman yang baik tentang birokrasi dan administrasi serta peraturan perundang-undangan yang mendasari seluruh aspek pemerintahan. Oleh karena itu, anggaran untuk pelaksanaan pelayanan publik diusulkan untuk dialokasikan dengan didasarkan pada asumsi-asumsi, sehingga memudahkan eksekutif memberikan pelayanan dengan baik. Eksekutif memiliki kecenderungan mengusulkan anggaran belanja yang lebih besar dari yang aktual terjadi saat ini (asas maksimal). Sebaliknya untuk anggaran pendapatan, eksekutif cenderung mengusulkan target yang lebih rendah (asas minimal) agar ketika realisasi dilaksanakan, target tersebut lebih mudah dicapai. Usulan anggaran yang mengandung *slack* seperti ini merupakan gambaran adanya asimetri informasi antara eksekutif dan legislatif. *Slack* tersebut terjadi karena agen (eksekutif) menginginkan posisi yang relatif aman dan nyaman dalam melaksanakan tugas dan fungsinya.

2.1.2. Teori Agensi dalam Penyusunan Anggaran Daerah di Indonesia

Pada pemerintahan, peraturan perundang-undangan secara implisit merupakan bentuk kontrak antara eksekutif, legislatif, dan publik. Dalam peraturan tersebut dinyatakan semua kewajiban dan hak pihak-pihak yang terlibat dalam

pemerintahan. Beberapa aturan yang secara eksplisit merupakan manifestasi dari teori agensi adalah Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 dan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 mengatur bagaimana hubungan antara eksekutif dan legislatif. Eksekutif yang dipilih dan diberhentikan oleh legislatif atau diusulkan untuk diberhentikan (UU 32/2004) merupakan bentuk pengimplementasian prinsip-prinsip hubungan keagenan di pemerintahan. Eksekutif akan membuat pertanggungjawaban kepada legislatif pada setiap tahun atas anggaran yang dilaksanakannya dan setiap lima tahun ketika masa jabatan kepala daerah berakhir diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004, dan UU 15/2004 merupakan aturan yang secara tegas mengatur bagaimana perencanaan, pelaksanaan, dan pemeriksaan keuangan publik (negara dan daerah) dilaksanakan oleh pemerintah (Halim dan Syukriy, 2006).

Anggaran daerah merupakan rencana keuangan yang menjadi dasar dalam pelayanan publik. Di Indonesia dokumen anggaran daerah disebut anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD), baik untuk provinsi maupun kabupaten dan kota. Proses penyusunan anggaran pasca Undang-Undang tersebut melibatkan dua pihak: eksekutif dan legislatif, masing-masing melalui sebuah tim atau badan anggaran.

Darwanto dan Yustikasari (2007) menjelaskan sebelum penyusunan APBD dilakukan, terlebih dahulu dibuat kesepakatan antara eksekutif dan legislatif tentang kebijakan umum APBD dan prioritas dan plafon anggaran yang akan menjadi pedoman untuk penyusunan anggaran pendapatan dan anggaran belanja. Eksekutif membuat rancangan APBD sesuai dengan kebijakan umum APBD dan prioritas dan plafon anggaran yang kemudian diserahkan kepada legislatif untuk dipelajari dan dibahas bersama-sama sebelum ditetapkan sebagai Peraturan



Daerah (Perda). Dalam perspektif teori agensi, hal ini merupakan bentuk kontrak (*incomplete contract*) yang menjadi alat bagi legislatif untuk mengawasi pelaksanaan anggaran oleh eksekutif.

2.2. Teori Keputusan Etis

Pengertian etika dari aspek bahasa yaitu berasal dari kata Yunani '*ethos*' yang berarti kebiasaan atau tingkah laku (Aristoteles, 384-322 S.M dalam Bertens (2001). Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (1996) etika adalah ilmu pengetahuan tentang apa yang baik dan apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban (akhlak). Post *et al.* (2002) mendefinisikan etika sebagai suatu konsepsi atas tingkah laku yang benar dan salah, sedangkan Ward *et al.* (1993) mendefinisikan etika sebagai sebuah proses penentuan yang kompleks tentang apa yang harus dilakukan dalam situasi tertentu. Proses itu sendiri meliputi penyeimbangan pertimbangan sisi dalam (*inner*) dan sisi luar (*outer*) yang disifati oleh kombinasi unik dan pengalaman dan pembelajaran tiap-tiap individu.

Keputusan etis (*ethical decision*) adalah sebuah keputusan yang baik atau tidak baik yang dapat diterima oleh masyarakat luas (Trevino, 1986; Jones, 1991). Beberapa telaah tentang penelitian etika (Ford dan Richardson, 1994; Louwers *et al.*, 1997; Loe *et al.*, 2000; Paolillo dan Vitell, 2002) mengungkapkan temuan empirik tentang pengambilan keputusan etis. Mereka menyatakan bahwa salah satu determinan penting perilaku pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan dan variabel-variabel yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan tiap-tiap individu. Faktor-faktor individual tersebut meliputi variabel-variabel yang merupakan ciri pembawaan sejak lahir (gender, umur, kebangsaan, dan sebagainya),

sedangkan faktor-faktor lainnya adalah faktor organisasi, lingkungan kerja, profesi, dan sebagainya.

Beberapa model penelitian etis seringkali hanya mendeskripsikan proses seseorang mengambil keputusan yang terkait dengan etika dalam situasi dilema etika (Jones, 1991; Trevino, 1986). Sebuah model pengambilan keputusan etis tidak berada pada pemahaman seharusnya seseorang membuat keputusan etis (*ought to do*), tetapi lebih pada pengertian proses pengambilan keputusan etis itu sendiri. Alasannya adalah sebuah pengambilan keputusan akan memungkinkan menghasilkan keputusan yang etis dan keputusan yang tidak etis, memberikan label atau mendefinisikan apakah suatu keputusan tersebut etis atau tidak etis akan mungkin sangat menyesatkan (McMahon, 2002).

2.3. Teori *Moral Reasoning*

Pada awalnya konsep perkembangan moral (*moral development*) dikemukakan oleh Piaget (1932) dalam monografinya, *The Moral Judgment of a Child*. Dalam perkembangannya, menurut Kohlberg *et al.* (1984) teori perkembangan moral yang berkembang menjadi teori perkembangan moral kognitif (*cognitive moral development*—CMD) modern yang dilahirkan oleh seorang peneliti yang bernama Lawrence Kohlberg, pada tahun 1950-an. Penemuan tersebut merupakan hasil dari perluasan gagasan Piaget, sehingga mencakup penalaran remaja dan orang dewasa.

Pada tahun 1969, Kohlberg melakukan penelusuran perkembangan pemikiran remaja dan *young adults*. Kohlberg meneliti cara berpikir anak-anak melalui pengalaman mereka yang meliputi pemahaman konsep moral, misalnya konsep *justice, rights, equality*, dan *human welfare*. Riset awal Kohlberg dilakukan

pada tahun 1963 pada anak usia 10-16 tahun. Riset tersebut Kohlberg mengemukakan teori perkembangan moral kognitif.

Riset Kohlberg memfokuskan pada pengembangan moral kognitif anak muda (*young males*) yang menguji proses kualitatif pengukuran respon verbal dengan menggunakan *Kohlberg's Moral Judgment Interview (MJ)*. Menurut prospektif pengembangan moral kognitif, kapasitas moral individu menjadi lebih rumit dan kompleks jika individu tersebut mendapatkan tambahan struktur moral kognitif pada setiap peningkatan level pertumbuhan perkembangan moral. Pertumbuhan eksternal berasal dari *rewards* dan *punishment* yang diberikan, sedangkan pertumbuhan internal mengarah pada prinsip dan keadilan universal (Kohlberg, 1969 dalam Kohlberg, 1981).

Urgensi perkembangan moral (*Moral Development*) adalah mengevaluasi perkembangan moral pada saat mempertimbangkan respon auditor atas konflik etika telah muncul pada banyak literatur (Armstrong, 1987; Ponemon, 1992; Ponemon dan Gabhart, 1990; Tsui dan Gul, 1996). Teori perkembangan moral kognitif, penalaran moral (*moral reasoning*) dapat dinilai dengan menggunakan tiga rerangka level yang terdiri dari tiga level *pre-conventional level* yaitu ketaatan/kepatuhan (*obedience*) dan orientasi minat pribadi (*individualistic* dan *moral instrument*) dan *conventional level* yaitu orientasi keserasian interpersonal yang konfirmatif (sikap yang baik) dan orientasi otoritas dan pemeliharaan aturan sosial (moralitas hukum dan aturan), dan *post conventional level* yaitu, kontak sosial yang sesuai dengan aturan hukum dan prinsip-prinsip universal (keadilan, hak, dan kejujuran). *The Defining Issues Test (DIT)* telah muncul sebagai instrumen psikometrik yang populer dan reliabel untuk mengukur perkembangan moral sebagaimana dideskripsikan oleh Kohlberg. Berdasar teori tersebut, perkembangan

moral akan memengaruhi keinginan individu untuk menyetujui tekanan pengaruh sosial yang tidak memadai yang dihasilkan dari dalam perusahaan. Oleh karena itu, individu pada level perkembangan moral yang lebih rendah akan lebih rentan atas *obedience* dan *conformity pressure* dibanding pada tahap perkembangan moral yang lebih tinggi (Lord dan DeZoort, 2001)

2.4. *Slack* Anggaran

Konsep *slack* anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktik *slack* anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara bawahan (subordinate) dan atasan (superior) yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai tujuan yang dikehendakinya (Latuheru, 2005).

Dalam teori agensi dijelaskan fenomena yang terjadi ketika atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Jika bawahan yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, akan memungkinkan bawahan memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering keinginan atasan tidak sama dengan bawahan, sehingga menimbulkan konflik di antara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya *slack* anggaran.

Di dalam penyusunan anggaran, keterlibatan bawahan sangat diperlukan. Berdasarkan teori agensi, bawahan akan membuat target anggaran yang lebih



mudah untuk dicapai. Dengan membuat target anggaran yang rendah untuk anggaran dan membuat ajuan biaya yang lebih tinggi (Maskun, 2009). Siegel (1989) menyatakan bahwa proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen atas sampai manajemen tingkat bawah, sehingga anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia, terutama yang terlibat langsung. Penyusunan anggaran sangat dipengaruhi oleh faktor yang menjadi standar keberhasilan manajer, sehingga akan melakukan *slack* terhadap anggaran yang diajukan untuk dicapainya.

Menurut Siegel (1989) *slack* adalah selisih sumber daya yang diperlukan dengan sumber daya yang disediakan untuk suatu pekerjaan. Menurut definisi dari Young (1985) *slack* adalah *the amount by which subordinate understates his productive capability when given chance to select work standard against which his performance will be evaluated*. Manajer dapat menciptakan *slack* anggaran ini dengan menurunkan estimasi penerimaan, menaikkan estimasi biaya atau menaikkan estimasi jumlah *input* yang dibutuhkan untuk memproduksi satu unit *output*. *Slack* dalam anggaran diciptakan dengan tujuan agar anggaran dapat dicapai dengan mudah. Hal ini dikarenakan kinerja manajer akan dinilai berdasarkan pencapaiannya terhadap target anggaran.

Menurut Merchant dan Manzoni (1989) *slack* dapat meningkatkan kesempatan pembuat anggaran menghindari intervensi dari manajemen atas, menurunkan risiko pemecatan, dan lain-lain. Beberapa pendapat menyatakan bahwa *slack* anggaran dalam jumlah kecil diperbolehkan untuk mengantisipasi kemungkinan-kemungkinan perubahan kondisi di masa mendatang. Namun, apabila *slack* yang diciptakan terlalu besar, sehingga target anggaran dapat dicapai



dengan sangat mudah. Fungsi anggaran sebagai alat pengendalian dan standar penilaian kinerja menjadi tidak efektif.

Slack anggaran adalah perbedaan/selisih antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran. *Slack* anggaran dapat pula diartikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan, yaitu ketika membuat anggaran penerimaan (*revenue*) lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran (*expenditure*) lebih tinggi daripada estimasi sesungguhnya (Anthony dan Govindarajan, 1998).

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, terjadinya *slack* anggaran menunjukkan kecenderungan perilaku individu untuk membuat anggaran untuk mudah dicapai. Kemampuan bawahan membuat anggaran berdasarkan estimasi yang efektif sesuai keadaan sebenarnya tidak terjadi, karena prediksi atas anggaran yang disusun tidak menunjukkan kemampuan sumber daya yang dimiliki oleh organisasi. Menurut Siegel (1991) sangat diperlukan kemampuan bawahan dalam memprediksi estimasi anggaran yang disusun untuk menghindari peluang terjadi *slack* anggaran.

Menurut Lukka (1988) *slack* anggaran merupakan perilaku individu yang cenderung berusaha untuk mengecilkan kapasitas produktifnya ketika diberi kesempatan menentukan standar kerjanya untuk memudahkan pencapaian target anggaran. Merchant (1985), Lukka (1988), dan Young (1985) mempunyai pengertian yang sama mengenai *slack* anggaran, yaitu sebagai pengungkapan yang dimasukkan dalam anggaran yang memungkinkan mudah dicapai. Jika anggaran lebih mudah dicapai karena adanya *slack* atau faktor-faktor lain sebagai akibat adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran, yang terjadi adalah

menurunnya atau menghilangnya keuntungan motivator yang sesungguhnya.

Menurut Suprasto (2006) *slack* yang terjadi dalam penyusunan anggaran disebabkan oleh bawahan kurang memiliki pengetahuan serta keterampilan yang memadai. *Budgetary slack* adalah suatu usaha untuk memperindah anggaran.

Budgetary slack juga digambarkan sebagai *dysfunctional behavior* karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya yang nantinya akan merugikan organisasi.

Stevens (1989) menyebutkan empat kondisi penting, sehingga *slack* anggaran dapat terjadi. *Pertama*, terdapat informasi asimetri antara manajer (bawahan) dengan atasan mereka. *Kedua*, kinerja manajer tidak pasti. Jika terdapat kepastian dalam kinerja, atasan dapat menduga usaha manajer melalui *output* mereka, sehingga kesenjangan anggaran sulit untuk dilakukan. *Ketiga*, manajer mempunyai kepentingan pribadi. *Keempat*, adanya konflik tujuan antara manajer dengan atasan mereka. Selanjutnya, Dunk (1989) menyatakan kondisi yang kelima, yaitu pentingnya peranan manajer dalam partisipasinya terhadap proses penganggaran. Artinya, manajer mampu memengaruhi hasil dan proses penganggaran untuk dapat menciptakan *slack* anggaran.

Siegel (1989) dan Maskun (2009) telah melakukan penelitian tentang *slack* anggaran. Hasil yang diperoleh bahwa penyusunan anggaran yang dilakukan bawahan dipengaruhi perilaku mereka untuk menghasilkan anggaran yang efektif, sehingga individu membutuhkan kemampuan untuk memprediksi masa depan dengan mempertimbangkan faktor-faktor yang dapat memengaruhi ketepatan anggaran untuk menghindari perkiraan yang bias yang menyebabkan terjadinya *slack* anggaran.

Mayper *et al.* (1991) menemukan dari penelitiannya bahwa indikasi *slack* anggaran dapat diamati melalui *variance budget* (simpangan anggaran).

Simpangan anggaran positif menunjukkan bahwa realisasi anggaran melebihi target dapat diartikan bahwa telah terjadi *slack* anggaran karena adanya kecenderungan bawahan untuk merendahkan pendapatan (*underestimate revenue*). Simpangan negatif menunjukkan bahwa realisasi lebih kecil daripada anggaran. Mardiasmo (2001) mengatakan bahwa *slack* anggaran dengan angka negatif berarti daerah cenderung membuat target yang sulit dicapai yang memberikan kesan bahwa daerah telah bekerja keras. Tinggi rendahnya tingkat *slack* memberikan indikasi tentang baik buruknya pemanfaatan sumber daya sektor publik. Adanya simpangan ini cenderung mengindikasikan keberadaan *slack* anggaran. Mayper *et al.* (1991) memberikan bukti empirik dari penelitiannya juga menjelaskan indikasi keberadaan *slack* anggaran dari sisi biaya membuktikan bahwa daerah cenderung untuk *overestimate* pengeluaran dan *underestimate* pendapatan.

Onsi (1973) memberikan bukti empiris bahwa anggaran menggambarkan salah satu jumlah sumber daya tambahan yang sengaja dibangun manajer dalam anggarannya atau berarti dengan sengaja mengecilkan kemampuan produktifnya.

Schiff dan Lewin (1970) memberikan bukti empiris bahwa indikasi individu dapat menciptakan *slack* anggaran dengan memperkecil pendapatan dan membebankan biaya menjadi lebih tinggi. *Slack* anggaran merupakan langkah pembuat anggaran untuk mencapai target yang lebih mudah dicapai padahal kapasitas sesungguhnya masih jauh lebih tinggi. Dengan demikian, banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan lebih rendah dan pengeluaran lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut, sehingga anggaran yang dihasilkan adalah target yang lebih mudah bagi mereka untuk dicapai.



Davis *et al.* (2006) meneliti pengaruh *obedience pressure* (tekanan ketaatan/kepatuhan) terhadap penciptaan *slack* anggaran yang dilakukan oleh akuntan manajemen. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui justifikasi moral atas tekanan ketaatan seorang akuntan manajemen dalam penciptaan *slack* anggaran. Temuan penelitian bahwa *slack* anggaran merupakan tindakan tidak benar (*unfair*) dilihat sisi tanggung jawab akuntan manajemen.

2.5. Moral Reasoning

Teori moral reasoning menjelaskan bahwa tiap individu yang melakukan tindakan atas masalah moral yang dihadapi akan dipengaruhi oleh penalaran moral (*moral reasoning*) yang dimiliki oleh individu tersebut. Kemampuan penalaran moral tiap individu akan memengaruhi tindakan moral yang dilakukan sebagaimana dijelaskan dalam model perkembangan moral (*moral development*) (Lovell, 1997). Menurut Gaffikin dan Lindawati (2003) perkembangan moral merupakan komponen penting yang memengaruhi *moral reasoning* seseorang. Bahwa tindakan yang dilakukan akan ditentukan oleh perkembangan moral.

Menurut Monga (2007) perkembangan moral merupakan tahap-tahap dalam *moral reasoning* terdiri: tiga level, yaitu *pre-conventional level*, *conventional level* dan *post-conventional*. Pada tahap *pre-conventional level*, individu melakukan tindakan-tindakan moral didasarkan pada penalaran moral dikendalikan oleh imbalan (hadiah) dan hukuman eksternal. Dengan kata lain, tingkah laku yang baik atau masuk pada aspek kepatuhan dan hukuman. *Conventional level* merupakan suatu tingkat internalisasi individual dalam menaati standar-standar (internal) tertentu, seseorang menghargai kebenaran, kepedulian dan kesetiaan kepada orang lain sebagai landasan pertimbangan-pertimbangan moral serta suatu pertimbangan yang didasarkan atas pemahaman aturan sosial dan hukum-hukum.



Post-conventional level merupakan tindakan moralitas benar-benar diinternalisasikan dan tidak didasarkan pada standar-standar orang lain. Seseorang mengenal tindakan-tindakan moral alternatif karena pilihan-pilihan dan kemudian memutuskan berdasarkan suatu kode.

Hobson *et al.* (2011) melakukan penelitian eksperimen untuk menguji pertimbangan moral terhadap tindakan *slack* anggaran dengan menggunakan partisipan adalah mahasiswa akuntansi. Hasil penelitiannya menemukan bahwa aspek moral memengaruhi *slack* anggaran. Menurut Hobson *et al.* (2011) dalam kerangka teori moral, seseorang yang terlibat dalam penyusunan anggaran akan ditentukan oleh nilai-nilai individu, terutama ketika mereka berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menentukan anggaran yang ingin dicapai.

Lindawati (2003) meneliti *moral reasoning* dengan menggunakan akuntan publik. Temuan penelitian mengatakan bahwa akuntan yang melakukan tindakan profesional didasarkan pada penalaran moral yang dimilikinya. Faisal (2007) juga meneliti *moral reasoning* dengan menggunakan subyek auditor. Temuan menjelaskan bahwa *moral reasoning* memengaruhi komitmen profesional auditor.

Monga (2007) meneliti *moral reasoning* dengan pendekatan teori *moral reasoning* Kohlberg. Penelitian yang dilakukan menggunakan manajer-manajer perusahaan di India untuk mengetahui nilai moral yang dimiliki oleh manajer-manajer perusahaan. Hasil penelitian menyatakan bahwa manajer memiliki tindakan moral dengan nilai tinggi pada level *post conventional*. Artinya bahwa para manajer berdasarkan penjelasan temuan bahwa posisi penalaran moral manajer perusahaan yang memengaruhi tindakan moral pada nilai-nilai dan prinsip-prinsip yang dipegang secara pribadi.



2.6. Ethical Judgment (Pertimbangan Etis)

Wibowo (2007) mendefinisikan pertimbangan etis sebagai pertimbangan-pertimbangan apa yang harus dilakukan untuk mengantisipasi dilema etis. Pertimbangan etis menyangkut penilaian berbagai macam tindakan seperti yang dibuktikan oleh komponen pertama, yaitu persepsi etis yang lebih dapat dibenarkan secara moral (secara moral benar atau bagus). Pertimbangan etis mengarah pada sebuah pertimbangan mengenai apakah kebenaran pasti dari tindakan secara etis seperti apa yang seharusnya dilakukan. Proses dari tahapan pertimbangan etis meliputi pemikiran etis dari pertimbangan profesionalnya dalam sebuah pemecahan yang ideal untuk sebuah dilema etis (Thorne, 2000; Wibowo, 2007).

Trevino dan Youngblood (1990) mendesain penelitian untuk menginvestigasi proses pertimbangan etis menggunakan DIT dan perilaku moral menggunakan *Internal-External Locus of Control Scale*. Hasil dari manajemen pembuatan keputusan mengindikasikan bahwa subjek dengan lokus pengendalian internal yang lebih memperlihatkan perilaku etis yang lebih daripada subjek dengan lokus pengendalian eksternal. Pada penelitian Abdolmuhammadi, Read, dan Scarbrough (2003) juga terdapat hubungan antara gaya kognitif dan pertimbangan etis pada mahasiswa akuntansi. Oleh karena itu, penelitian mengenai pertimbangan etis merupakan hal yang penting untuk profesi akuntansi, khususnya terhadap mahasiswa akuntansi karena hal ini merupakan dasar bagi pembuatan keputusan etis.

Abdolmuhammadi *et al.* (2003) melakukan studi mengenai pertimbangan etis terhadap mahasiswa akuntansi dan praktisi akuntan penting karena pada penelitian-penelitian sebelumnya terdapat dua hasil yang tidak diharapkan, yaitu 1) lulusan akuntansi mempunyai tingkat pertimbangan etis lebih rendah dari rata-rata



keseluruhan lulusan universitas (Lampe dan Finn, 1992; Armstrong, 1987) dan khususnya terhadap mahasiswa seni (Ponemon dan Glazer, 1990), dan 2).

Pertimbangan etis bertambah seiring dengan bertambahnya umur dan pendidikan (Rest, 1994). Sejumlah penelitian terdahulu (Armstrong, 1987; Ponemon dan Glazer, 1990; Richmond, 2001) juga menginvestigasi proses pertimbangan etis pada mahasiswa akuntansi dan penilaiannya terhadap dilema etika.

Borkowski dan Ugras (1992) menguji dalam studinya menggunakan dilema etika yang menjelaskan pelanggaran dari tingkah laku etis standar IMA untuk akuntan manajemen. Penelitian Richmond (2001) menggunakan *vignettes* etika bisnis secara umum yang diadaptasi dari penelitian etika sebelumnya yang meneliti pelanggaran secara tidak langsung dari kode tingkah laku etis.

Individu dengan tingkat perkembangan etis yang lebih tinggi akan memandang tindakan meragukan sebagai sesuatu yang tidak etis dibandingkan dengan individu pada tingkat perkembangan etis yang lebih rendah (Richmond, 2001). Hal ini diperkuat oleh penelitian Rest (1979), Brabeck (1984), Richmond (2001) yang juga menyetujui bahwa mahasiswa dengan skor DIT yang semakin tinggi akan lebih mengungkapkan pelanggaran daripada mahasiswa dengan skor pertimbangan etis yang lebih rendah. Weber dan Green (1991) menyatakan ada hubungan yang signifikan antara tingkatan alasan moral dengan tindakan etis.

Rest (1986) telah melakukan penelitian pengembangan dalam hal validitas, instrumen yang reliabel untuk mengukur pertimbangan etis. Empat komponen Rest (1979) mendeskripsikan bahwa proses sebagian besar individual menggunakannya dalam pembuatan keputusan etis dan perilaku. Model empat komponen juga menggambarkan bagaimana struktur kognitif bergabung menjadi satu proses alasan ketika dihadapkan dengan dilema etika.

Chan dan Leung (2006) menyimpulkan bahwa model multiproses seperti model empat komponen Rest (1979) mungkin diperlukan “untuk meningkatkan pemahaman kita mengenai pertimbangan etis”. Model empat komponen Rest adalah sebagai berikut (Chan, 2006):

1. Pengenalan individu akan keberadaan masalah etis dan pengevaluasian pengaruh pilihan perilaku potensial pada kesejahteraan pihak yang terimbas.
2. Penentuan moral secara ideal yang sesuai untuk sebuah situasi.
3. Keputusan pada tindakan yang dimaksud berkaitan dengan berbagai hasil yang dinilai dan implikasi moralnya.
4. Pelaksanaan perilaku yang dimaksud tersebut, yaitu bertindak sesuai dengan tujuan moral (karakter moral).

Tabel 2.1
Model Empat Komponen

No	Proses Psikologi	Hasil
1	Sensitivitas etis (persepsi etis)	Identifikasi dilema etis
2	Pertimbangan etis (<i>ethical judgment</i>)	Perimbangan etis sebagai solusi yang ideal dilema etis
3	Motivasi etis	Niat untuk patuh atau tidak patuh dengan solusi yang ideal
4	Karakter etis	Tindakan atau perilaku etis

Sumber: Richmond (2001)

Komponen pertama kerangka kerja Rest (1986) merupakan sensitivitas etika atau persepsi etis yang dimulai dari adanya suatu keyakinan bahwa situasi memiliki implikasi etis. Studi dari komponen I dari model empat komponen Rest, mengindikasikan beberapa penemuan. *Pertama*, penelitian telah menunjukkan bahwa banyak orang kesulitan mengidentifikasi dilema etika (Staub, 1978; Richmond, 2001; Wibowo, 2007). *Kedua*, perbedaan di antara orang dalam sensitivitas mereka untuk kebutuhan dan kesejahteraan dari yang lain. Richmond (2001) mengembangkan sistem sensitivitas etika yang mengindikasikan

kemampuan orang untuk mengidentifikasi dilema etika. *Score* (nilai) sensitivitas etika yang rendah berarti individu tidak sadar pada isu etika dan terutama fokus pada masalah teknik.

Komponen II memfokuskan terhadap faktor-faktor yang menentukan perilaku etis. Komponen kedua ini adalah pertimbangan etis, yang didefinisikan sebagai pertimbangan-pertimbangan mengenai yang harus dilakukan untuk mengantisipasi dilema etis (Rest, 1979; Wibowo 2007). Pertimbangan etis menyangkut penilaian macam-macam tindakan seperti yang dibuktikan oleh komponen pertama, yaitu persepsi etis yang lebih dapat dibenarkan secara moral (secara moral benar atau bagus). Pertimbangan etis mengarah pada sebuah pertimbangan mengenai apakah kebenaran pasti dari tindakan secara etis seperti apa yang seharusnya dilakukan.

Proses dari tahapan pertimbangan etis ini meliputi pemikiran etis dari pertimbangan profesionalnya dalam sebuah pemecahan yang ideal untuk sebuah dilema etis (Thorne, 2000; Wibowo, 2007). Penelitian komponen II berdasarkan tingkat kognitif pengembangan moral yang dikembangkan oleh Kohlberg (1969) dalam Richmond (2001) dan perluasan dari Rest (1979a). Teori perkembangan moral kognitif mengasumsikan bahwa individu dengan pertimbangan etis rendah tidak mampu memproses pertimbangan etis yang lebih tinggi (Rest, 1979a, 1986; Richmond, 2001).

Komponen III adalah motivasi etis. Pada komponen ini, fokus dalam memutuskan apa yang seharusnya dilakukan ketika menghadapi dilema etika, menentukan apa yang sebenarnya dilakukan untuk mengatasi dilema etis (Rest, 1979a; Richmond, 2001). Komponen IV adalah karakter etis, yang mengacu pada sifat-sifat atau kepribadian seperti kekuatan ego, kekerasan hati (ketekunan),

ketabahan, dan keberanian yang diperlukan untuk mengatasi rintangan-rintangan dalam menyelesaikan tindakan secara benar (Richmond, 2001).

Trevino (1986: 602) setuju bahwa perkembangan kognitif moral "sangat kuat" memengaruhi penilaian etika. Trevino (1986) menitikberatkan teori Kohlberg dalam mengidentifikasi pengaruh individu terhadap keputusan etis.

2.7. Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah keterlibatan mental dan emosional orang-orang dalam situasi kelompok yang mendorong mereka untuk memberikan kontribusi kepada tujuan kelompok dan berbagai tanggung jawab pencapaian tujuan itu (Davis dan Newstrom, 1985). Partisipasi dalam konteks penyusunan anggaran merupakan proses para individu yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian anggaran, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982). Menurut Millani (1975) bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dan anggaran nonpartisipatif.

Menurut Siegel dan Marconi (1989) partisipasi memberikan dampak positif terhadap perilaku karyawan, meningkatkan kuantitas dan kualitas produksi dan meningkatkan kerja sama di antara para manajer. Meskipun demikian, bentuk keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran sangat bervariasi karena setiap organisasi memiliki perbedaan dengan organisasi yang lain. Setiap organisasi harus memutuskan sendiri batasan-batasan mengenai partisipasi yang akan mereka terapkan.

Menurut Brownell (1982) partisipasi anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran, sedangkan Chong dan Chong

(2002) menyatakan sebagai proses saat bawahan/pelaksana anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat dalam dan mempunyai pengaruh dalam proses penyusunan anggaran. Kesempatan yang dimiliki bawahan dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan pengendalian dan rasa keterlibatan bawahan dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran.

Kenis (1979) mendefinisikan partisipasi sebagai luasnya manajer terlibat dalam penyiapan anggaran dan besarnya pengaruh manajer terhadap *budget goals* unit organisasi yang menjadi tanggung jawabnya. Partisipasi menurut Brownell (1982) adalah proses terlibatnya individu dalam menentukan target anggaran yang ingin dicapai. Tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan anggaran partisipatif dan non-partisipatif. Partisipasi ini memungkinkan bawahan untuk melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang menurut mereka dapat dicapai (Brownell dan McInnes, 1986).

Partisipasi anggaran menurut Millani (1975) mencakup keikutsertaan dalam penyusunan anggaran. Alasan yang diberikan oleh atasan ketika revisi anggaran dibuat adalah seberapa sering menyatakan permintaan pendapat dan atau usulan tentang anggaran ke atasan tanpa diminta, seberapa banyak pengaruh yang tercermin dalam anggaran akhir/final, kontribusi terhadap anggaran, dan seberapa sering atasan meminta pendapat dan atau usulan ketika anggaran sedang disusun.

Wiryo dan Raharjo (2007) mengatakan partisipasi adalah keterlibatan individu yang bersifat mental dan emosional dalam situasi kelompok untuk pencapaian tujuan bersama dan berbagi tanggung jawab bersama. Partisipasi yang diberikan oleh individu tidak hanya aktivitas fisik, tetapi juga sisi psikologis, yaitu



seberapa besar pengaruh yang dianggap memiliki seseorang dalam pengambilan keputusan. Seseorang yang terlibat dalam pengambilan keputusan akan termotivasi dalam situasi kelompok karena diberi kesempatan untuk mewujudkan inisiatif dan daya kreativitas. Partisipasi anggaran juga akan memotivasi level lebih rendah, sehingga bersedia menerima dan mencapai target serta skema pengendalian. Partisipasi dalam proses penganggaran merupakan pendekatan yang efektif untuk meningkatkan motivasi manajer. Dengan tingkat partisipasi yang tinggi, cenderung mendorong manajer untuk lebih aktif di dalam memahami anggaran, dan manajer akan memiliki pemahaman yang baik dalam menghadapi kesulitan pada saat pelaksanaan anggaran. Anggaran yang efektif berhasil harus melibatkan bawahan dalam tanggung jawab pengendalian biaya untuk membuat estimasi anggaran.

Proses penyusunan anggaran suatu organisasi merupakan kegiatan yang sangat penting dan kompleks karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Millani, 1975). Dampak fungsional atau disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya anggaran sebagai alat pengendali yang baik untuk memotivasi para anggota organisasi untuk meningkatkan kinerja.

Menurut Schiff dan Lewin (1970) anggaran memiliki dua peran; *Pertama*, sebagai perencanaan, yaitu bahwa anggaran tersebut berisi tentang ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. *Kedua*, sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran dipakai sebagai sistem pengendali untuk mengukur kinerja manajerial. Kinerja yang efektif adalah apabila tujuan anggaran tercapai dan partisipasi bawahan memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan tersebut (Argyris, 1992). Beberapa peneliti menyimpulkan bahwa partisipasi manajer dalam penentuan anggaran mendorong para manajer untuk

mengidentifikasi tujuan, menerima anggaran secara penuh, dan melaksanakannya untuk mencapai target tersebut.

Banyak faktor yang menyebabkan disfungsi anggaran, di antaranya adalah faktor kriteria kinerja. Untuk mengatasi kemungkinan dampak disfungsi, Argyris (1952) dan Supomo (1998) menyarankan perlunya bawahan diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Target yang diinginkan perusahaan akan lebih dapat diterima jika anggota organisasi dapat bersama-sama dalam suatu kelompok mendiskusikan pendapat mereka mengenai target perusahaan, dan terlibat dalam menentukan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut.

Brownell (1982a) menjelaskan bahwa partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses para manajer dinilai kinerjanya dan akan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran yang dicapai. Menurut Milani (1975) tingkat keterlibatan dan pengaruh manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan kondisi yang membedakan antara anggaran partisipatif dan anggaran nonpartisipatif, sedangkan Mia (1988) menyimpulkan bahwa sistem anggaran partisipatif atau nonpartisipatif yang sesuai dengan sikap dan motivasi yang dimiliki anggota organisasi menentukan baik buruknya suatu organisasi.

Menurut Siegel dan Marconi (1989) partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran akan menimbulkan inisiatif pada mereka untuk menyumbangkan ide dan informasi, meningkatkan kebersamaan dan merasa memiliki, sehingga kerja sama di antara anggota dalam mencapai tujuan juga ikut meningkat. Dengan demikian, keikutsertaan dalam menyusun anggaran merupakan suatu cara yang efektif untuk menciptakan keselarasan dan tujuan setiap pusat pertanggungjawaban dengan tujuan perusahaan secara menyeluruh. Namun, dalam kondisi ideal sekalipun





partisipasi penganggaran mempunyai keterbatasan. Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi akan memungkinkan terjadinya perilaku disfungsional, misalnya dengan menciptakan *slack* anggaran. Jika bawahan merasa bahwa kinerja mereka akan dinilai berdasarkan tingkat pencapaian anggaran, mereka tidak akan memberikan seluruh informasi yang dimiliki pada saat penyusunan anggaran (Dunk, 1993). Permasalahan lain dalam partisipasi adalah terjadinya *pseudo participation*, suatu perusahaan menyatakan menggunakan partisipasi dalam penyusunan anggaran padahal sebenarnya tidak dilakukan.

Argyris (1952) menyatakan ada perbedaan antara partisipasi sesungguhnya dengan *pseudo participation*. Partisipasi sesungguhnya sangat jarang ada dalam proses penganggaran. Jadi, *pseudo participation* merupakan bentuk keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran, tetapi bawahan tersebut tidak mempunyai pengaruh dalam menetapkan isi anggaran tersebut. Hal ini berarti manajemen puncak hanya mendapatkan persetujuan formal anggaran dari para manajer tingkat bawah, bukan mencari *input* yang sebenarnya. Dengan demikian, jika hal ini terjadi, tidak satu pun manfaat partisipasi dapat diperoleh.

2.8. Komitmen Organisasi

Komitmen terhadap organisasi mempunyai penekanan yang hampir sama, yaitu proses pada individu (pegawai) dalam mengidentifikasi dirinya dengan nilai-nilai, aturan-aturan, dan tujuan organisasi serta membuat individu memiliki keinginan untuk memelihara keanggotaannya dalam organisasi itu. Spector *et al.* (2000) menyatakan bahwa komitmen organisasi menggambarkan sejauh mana individu mengidentifikasi dirinya dan dilibatkan dengan organisasinya dan tidak ingin meninggalkan organisasinya. Hal ini sejalan dengan konsep yang diadaptasi dari pendapat Meyer dan Allen (1997) yang menyimpulkan bahwa komitmen



organisasi adalah keadaan psikologis yang mencirikan hubungan antara karyawan dengan organisasi, dan berimplikasi pada keputusan untuk melanjutkan keanggotaannya dalam organisasi tersebut.

Mowday *et al.* (1982) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai: *the relative strength of an individual's identification with and involvement in a particular organization*. Definisi tersebut menunjukkan bahwa komitmen organisasi memiliki arti lebih dari sekadar loyalitas yang pasif, tetapi melibatkan hubungan aktif dan keinginan karyawan untuk memberikan kontribusi yang berarti pada organisasinya.

Komitmen organisasi yang dikemukakan oleh Mowday *et al.* (1982) ini memiliki ciri-ciri, yaitu: (1) *believe* yang kuat serta penerimaan terhadap tujuan dan nilai organisasi; (2) kesiapan untuk bekerja keras; serta (3) keinginan yang kuat untuk bertahan dalam organisasi. Komitmen ini tergolong komitmen sikap atau afektif karena berkaitan dengan sejauh mana individu merasa nilai dan tujuan pribadinya sesuai dengan nilai dan tujuan organisasi. Semakin besar kongruensi antara nilai dan tujuan individu dengan nilai dan tujuan organisasi, maka semakin tinggi pula komitmen karyawan pada organisasi.

Mowday *et al.* (1982) mengemukakan bahwa komitmen organisasi terbangun apabila setiap individu mengembangkan tiga sikap yang saling berhubungan terhadap organisasi dan atau profesi, seperti; 1) identifikasi (*identification*) yaitu pemahaman atau penghayatan terhadap tujuan organisasi, 2) keterlibatan (*involvement*), yaitu perasaan terlibat dalam suatu pekerjaan atau perasaan bahwa pekerjaan tersebut adalah menyenangkan, dan 3) loyalitas (*loyalty*), yaitu perasaan bahwa organisasi adalah tempatnya bekerja dan tinggal.

Hackett *et al.* (1994) mengatakan bahwa Individu yang memiliki komitmen organisasi yang merupakan *affective commitment* melaksanakan perannya karena

hasrat yang ingin dilakukan. Hasrat ini didasarkan pada identifikasinya pada organisasi dan keinginannya untuk membantu organisasi mencapai tujuan (Ketchand dan Strawser, 1998). Individu yang memiliki bentuk komitmen organisasi berupa *continuance commitment* berdasarkan Becker (1960) mengenai *side-bets theory* individu tetap bekerja untuk organisasi mereka mengakumulasi benefit yang lebih tinggi daripada mereka mencari pekerjaan lain. Individu dengan *normatif commitment* merasa bahwa mereka merasa memang seharusnya komit terhadap organisasi (Allen dan Meyer, 1990:5).

Komitmen organisasi dikemukakan oleh Allen dan Meyer (1990) dengan tiga komponen organisasi, yaitu komitmen afektif (*affective commitment*), komitmen kontinuans (*continuance commitment*), dan komitmen normatif (*normative commitment*). Hal yang umum dari ketiga komponen komitmen ini adalah dilihatnya komitmen sebagai kondisi psikologis yang menggambarkan hubungan individu dengan organisasi dan mempunyai implikasi dalam keputusan untuk meneruskan atau tidak keanggotaannya dalam organisasi. Definisi dan penjelasan dari setiap komponen komitmen organisasi adalah sebagai berikut.

1. Komitmen afektif mengarah pada *the employee's emotional attachment to, identification with, and involvement in the organization*. Hal ini berarti, komitmen afektif berkaitan dengan keterikatan emosional karyawan, identifikasi karyawan pada, dan keterlibatan karyawan pada organisasi. Dengan demikian, karyawan yang memiliki komitmen afektif yang kuat akan terus bekerja dalam organisasi karena mereka memang ingin (*want to*) melakukan hal tersebut.
2. Komitmen kontinuans berkaitan dengan *an awareness of the costs associated with leaving the organization*. Hal ini menunjukkan adanya pertimbangan untung rugi dalam diri karyawan berkaitan dengan keinginan untuk tetap

bekerja atau justru meninggalkan organisasi. Komitmen kontinuans adalah kesadaran akan ketidakmungkinan memilih identitas sosial lain ataupun alternatif tingkah laku lain karena adanya ancaman akan kerugian besar. Karyawan yang terutama bekerja berdasarkan komitmen kontinuans ini bertahan dalam organisasi karena mereka butuh (*need to*) melakukan hal tersebut karena tidak adanya pilihan lain.

3. Komitmen normatif merefleksikan *a feeling of obligation to continue employment*. Dengan kata lain, komitmen normatif berkaitan dengan perasaan wajib untuk tetap bekerja dalam organisasi. Ini berarti, karyawan yang memiliki komitmen normatif yang tinggi merasa bahwa mereka wajib (*ought to*) bertahan dalam organisasi. Wiener (1982) mendefinisikan komponen komitmen ini sebagai tekanan normatif yang terinternalisasi secara keseluruhan untuk bertingkah laku tertentu, sehingga memenuhi tujuan dan minat organisasi. Oleh karena itu, tingkah laku karyawan didasari pada adanya keyakinan tentang “apa yang benar” serta berkaitan dengan masalah moral.

Menurut Greenberg dan Baron (1993) karyawan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi adalah karyawan yang lebih stabil dan lebih produktif, sehingga pada akhirnya juga lebih menguntungkan bagi organisasi. Mowday *et al.* (1982) mengatakan bahwa karyawan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan lebih termotivasi untuk hadir dalam organisasi dan berusaha mencapai tujuan organisasi. Sementara itu, Randall (1990) menyatakan bahwa komitmen organisasi berkaitan dengan keinginan yang tinggi untuk berbagi dan berkorban bagi organisasi. Di sisi lain, komitmen organisasi yang tinggi memiliki hubungan yang negatif dengan tingkat absensi dan tingkat *turnover* (Caldwell *et al.*, 1990; Mowday *et al.*, 1982), juga dengan tingkat kelambanan dalam bekerja (Angle dan



Perry, 1981). Steers (1977) menyatakan bahwa komitmen berkaitan dengan intensi untuk bertahan dalam organisasi, tetapi tidak secara langsung berkaitan dengan unjuk kerja karena unjuk kerja berkaitan pula dengan motivasi, kejelasan peran, dan kemampuan karyawan (Mowday *et al.*, 1982).



BAB III

KERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

3.1. Kerangka Konseptual

Menurut Lane (2003a) teori agensi dapat diterapkan dalam organisasi publik.

Lane menyatakan bahwa negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan *prinsipal-agent* (Moe, 1984) yang menjelaskan konsep ekonomika organisasi sektor publik menggunakan teori agensi. Menurut teori agensi, prinsipal (*superior*) dan agen (*subordinate*) merupakan dua *economic agent* yang berusaha memaksimalkan *utility*-nya. Setiap pihak, baik *superior* maupun *subordinate*, akan melakukan *trade-off* antara rencana atau anggaran yang diusulkan dengan potensi aktual yang seharusnya dengan cara menyimpan informasi privatnya (asimetri informasi). Gudono dan Sami (2003) mengartikan asimetri informasi sebagai informasi pasti yang hanya diketahui oleh agen. Penelitian ini menguji kecenderungan *subordinate* dalam melakukan *budgetary slack* yang tidak hanya berkaitan dengan faktor ekonomi seperti dalam teori agensi secara tradisional. Di samping memasukkan faktor ekonomi, studi ini menggunakan faktor nonekonomi, yaitu berupa faktor personal dalam menguji pengaruh *budgetary slack*, yaitu etika (Steven, 2002), serta *self esteem* (Belkoui, 1989). Alasan menggunakan faktor non ekonomi karena secara praktik, *subordinates* berprestasi tidak hanya termotivasi berdasar insentif moneter saja (faktor ekonomi), tetapi juga termotivasi oleh faktor lain secara kompleks misalnya faktor personal atau faktor sosial. Faktor-faktor ini termasuk kepuasan bila mengerjakan tugas dengan baik, pengakuan, dan tanggung jawab. Insentif moneter saja tidak cukup untuk mencapai tingkat motivasi tertentu dari *subordinates* (Hansen dan Mowen, 2004: 693).

Bergman dan Lane (1990) menjelaskan bahwa hubungan *principal-agent* merupakan pendekatan yang sangat penting untuk menganalisis komitmen kebijakan

publik. Menurut Christensen (1992) teori agensi dapat menjadi alat analitis untuk menjelaskan hubungan agensi dalam penyusunan dan pengimplementasian anggaran publik. Menurut Andvig *et al.* (2001) *principal-agent model* merupakan kerangka analitis yang sangat berguna dalam menjelaskan masalah insentif dalam institusi publik dengan dua kemungkinan kondisi, yakni (1) terdapat beberapa prinsipal dengan masing-masing tujuan dan kepentingan yang tidak koheren dan (2) prinsipal juga bisa bertindak tidak sesuai dengan kepentingan masyarakat, tetapi mengutamakan kepentingannya yang sifatnya lebih sempit.

Teori agensi dalam kerangka akuntansi sektor publik dapat diimplementasikan, bahwa di pemerintah daerah terdapat hubungan dan masalah keagenan, yaitu; hubungan eksekutif dan legislatif, hubungan agensi antara legislatif dan publik, dan hubungan agensi dalam penyusunan anggaran daerah di Indonesia, yang pada gilirannya bermuara pada teori agensi (Halim dan Abdullah, 2006). Teori agensi merupakan salah satu dasar dalam ilmu anggaran dan akuntansi. Analisis hubungan dan masalah agensi di pemerintahan daerah mencakup dari keakurasian anggaran hingga pada analisis angka-angka laporan keuangan pemerintah daerah.

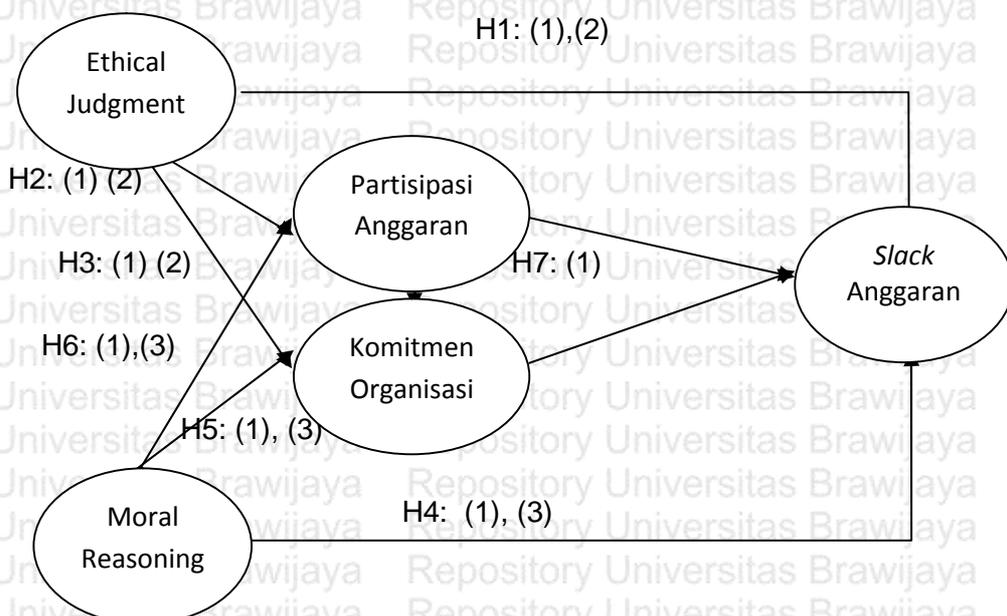
Beberapa peneliti akuntansi telah menguji perubahan asumsi mendasar teori agensi yang berkaitan dengan sifat oportunistis. Onsi (1973) menguji bahwa faktor perilaku personal berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Faktor personal berupa etika, integritas individu, dan kejujuran (Chow *et al.*, 1988 dan 1991) berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Belkoui (1989) memberikan bukti empiris bahwa *subordinates* yang memiliki *self esteem* rendah cenderung lebih tinggi dalam membuat *slack* anggaran. Steven (2002) memberikan bukti bahwa etika berhubungan secara negatif dengan *budgetary slack*. Hobson *et al.* (2011) mengatakan bahwa tindakan moral terkait dengan pemahaman atas nilai-nilai moral personal dalam menciptakan anggaran yang mengandung *slack*. Studi ini juga

bertujuan menguji model penelitian yang menggunakan aspek personalitas berupa etika dan moral dalam memprediksi *budgetary slack*.

Young (1985) melakukan pengujian dengan menggunakan faktor-faktor yang memengaruhi kecenderungan individu membuat *slack* dalam anggarannya, seperti partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Tujuan menggunakan partisipasi anggaran dan komitmen anggaran untuk mengetahui perilaku individu dalam proses penyusunan anggaran, bahwa pertimbangan etika dan moral seseorang memengaruhi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi individu dalam menciptakan *slack* anggaran (Govindarajan, 1998).

Berdasarkan uraian di atas, kerangka konsep penelitian dapat digambarkan pengembangan model penelitian dalam konteks teori agensi dengan menyatukan teori psikologi yaitu teori keputusan etis dan teori *moral reasoning*. Dalam gambar 3.1 diuraikan hubungan teori agensi untuk menjelaskan individu membuat *slack* dalam anggarannya, ketika bawahan memiliki kesempatan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan komitmen individu untuk mengurangi *slack* anggaran.

Gambar 3.1. Kerangka Konsep Penelitian



Keterangan:

- (1) Teori Agensi
- (2) Teori Pengambilan Keputusan Etis
- (3) Teori *Moral Reasoning*

Model pengembangan kerangka konsep penelitian ini menguraikan penyatuan teori agensi dengan teori keputusan etis dan teori *moral reasoning* untuk menjelaskan bahwa persepsi perilaku dan tindakan individu dalam konteks teori agensi ditentukan oleh persepsi atas penilaian etis dan moral. Onsi (1973) mengungkap bahwa konteks hubungan atasan-bawahan dalam teori agensi untuk menjelaskan keterlibatan dan komitmen individu harus didekati dalam konteks perilaku yaitu aspek pertimbangan etis (Douglas dan Wier, 2000; Steven, 2002), dan *moral reasoning* (Hobson *et al.*, 2011; dan Lord dan DeZort, 2001) yang memengaruhi persepsi individu terlibat dalam partisipasi anggaran (Dunk, 1993), komitmen individu meningkatkan keefektifan anggaran organisasi (Angel dan Perry, 1981 dan Collin *et al.*, 1995), untuk mendorong individu mengurangi *slack* anggaran (Onsi, 1973; dan Young, 1985).

3.2. Pengembangan Hipotesis

3.2.1. Pengaruh *Ethical Judgment*, Partisipasi Anggaran, dan Komitmen Organisasi terhadap *Slack* Anggaran

Teori agensi menjelaskan bahwa bawahan (*subordinate*) dan atasan (*superior*) dalam menyusun dan implementasi anggaran didasarkan tanggung jawab untuk mencapai tujuan organisasi. *Superior* meminta ide *subordinates* untuk membuat perubahan, penugasan, dan pembentukan kelompok kerja guna mencapai tujuan perusahaan sebagai kekuatan etis yang penting (Gibson dan Donnelly, 2000). Menurut teori agensi, pertimbangan etis biasanya muncul dalam situasi adanya konflik kepentingan (*self-interest*), sehingga pertimbangan etis sangat ditentukan oleh karakteristik situasi dan individu yang berkembang dari norma sosial internal

(Rutledge dan Karim, 1999; Steven, 2002). Dalam teori pengambilan keputusan etis (*ethical decision-making theory*), dijelaskan bahwa setiap individu dalam menentukan tindakan akan dipengaruhi oleh norma internalnya (Jones, 2001), sedangkan perilaku pengambilan keputusan etis dipengaruhi oleh faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan dalam diri setiap individu.

Penelitian yang memeriksa faktor individual selama ini berorientasi pada variabel etika seperti yang dilakukan oleh Stevens (1996); Douglas dan Wier (2000) dengan temuan yang berbeda. Stevens (1996) melakukan penelitian untuk menguji perilaku etis bawahan dalam menciptakan *slack* anggaran. Stevens (1996) menemukan dalam studinya bahwa bawahan yang melakukan perilaku *slack* dalam anggaran sebagai misrepresentasi dari perilaku yang mengarah kepada ketidakjujuran. Bukti empiris yang diperoleh dari studi Stevens (1996) bahwa perilaku bawahan yang menganut nilai-nilai kejujuran dapat mengurangi *slack* dalam anggarannya.

Douglas dan Wier (2000) dalam studinya juga menemukan bahwa *ethical position* dapat memengaruhi persepsi bawahan terhadap perilaku *slack* anggaran. Pengujian yang dilakukan menggunakan perilaku etis relatif dan etis ideal. Bukti temuan Douglas dan Wier (2000) bahwa setiap individu pada posisi etis relatif berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran. Dalam arti, secara posisi etis relatif individu cenderung menaikkan *slack* anggaran, sedangkan individu yang berada pada posisi etis ideal secara negatif berpengaruh terhadap *slack* dalam anggarannya. Artinya bahwa bawahan yang dalam posisi etis yang ideal cenderung untuk mengurangi *slack* dalam anggarannya.

Berdasarkan penjelasan teori dan temuan penelitian di atas, disimpulkan individu yang memiliki perilaku yang baik dapat menentukan posisi etis individu,

sehingga individu yang memiliki pertimbangan etis yang benar dapat menentukan perilaku semakin etis. Diharapkan individu yang memiliki pertimbangan etis baik dapat mengurangi perilaku penciptaan *slack* dalam anggaran. Berdasarkan kesimpulan tersebut, maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut.

H₁: *Ethical judgment* berpengaruh negatif terhadap *slack* anggaran

Teori pengambilan keputusan etis (*ethical decision making theory*) menyatakan bahwa setiap individu menghadapi suatu kondisi yang kompleks tentang tindakan (etis atau tidak etis) yang harus dilakukan pada situasi tersebut (Ward *et al.* 1993), keputusan etis atau tidak etis yang dilakukan oleh individu sangat dipengaruhi oleh *opportunistic self-interest* (Steven, 2002), terutama pada keputusan individu dalam penyusunan anggaran atau disebut partisipasi anggaran. Setiap individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dapat memengaruhi penentuan target anggaran (Brownell, 1982).

Dunk (1993) dan Young (1985) menemukan bukti empiris bahwa partisipasi bawahan yang memengaruhi keefektifan penyusunan anggaran, sehingga keterlibatan individu dalam proses penyusunan anggaran dapat mengurangi kecenderungan untuk menciptakan *slack* anggaran, oleh karena bawahan memberikan informasi pribadinya mengenai penilaian prediksi masa depan, sehingga anggaran yang disusun lebih akurat. Maskun (2009) meneliti pengaruh faktor etika dalam penyusunan anggaran terhadap *slack* anggaran. Penelitian ini menguji perilaku eksekutif dalam proses penyusunan anggaran. Temuannya menjelaskan bahwa *slack* anggaran merupakan tindakan tidak etis. Artinya bahwa eksekutif menganggap tidak etis keberadaan *slack* anggaran, maka semakin rendah kecenderungan perilaku menciptakan *slack* anggaran. Douglas dan Weir (2000) melakukan studi tentang pengaruh etika terhadap *slack* anggaran. Temuan ini menjelaskan bahwa fakta *ethical position* adalah relatif bergantung pada persepsi

bawahan yaitu di satu sisi cenderung menaikkan *slack* anggaran dan di sisi lain cenderung menurunkan *slack* anggaran.

Menurut Shield dan Shield (1998) partisipasi dalam proses penyusunan anggaran tidak lepas dari aspek personal yang memengaruhi individu terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Aspek personal ini dijelaskan sebagai perilaku seseorang yang mendorong untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

Perilaku individu dalam penyusunan anggaran dijelaskan bahwa kondisi yang semakin kompleks relatif sulit untuk dilakukan proses penyusunan anggaran karena kejadian-kejadian masa yang akan datang sulit untuk diprediksi. Waterhouse dan Tissen (1978) menyarankan untuk menerapkan partisipasi dalam penganggaran menghadapi kondisi yang sulit untuk menentukan anggaran yang tepat. Hales dan Tamangani (1996) menyatakan bahwa dengan meningkatkan otonomi dan rasa tanggung jawab, para manajer dalam struktur terdesentralisasi akan lebih menyukai partisipasi dalam penyusunan anggaran, oleh karena partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan dapat mengontrol dalam menentukan target yang ingin dicapai dan akhirnya bawahan dapat bertanggung jawab untuk mencapainya, sehingga bawahan yang memiliki perilaku etis yang baik akan melakukan pertimbangan etis mendorong partisipasi anggaran bawahan.

Berdasarkan penjelasan teori dan temuan penelitian tersebut di atas, setiap individu yang memiliki perilaku etis dapat mendorong individu untuk meningkatkan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan mengurangi *slack* anggaran. Artinya bahwa individu yang memiliki perilaku etis dapat meningkatkan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan partisipasi anggaran yang tinggi dapat memengaruhi perilaku individu mengurangi *slack* anggaran. Dengan demikian, perilaku etis yang baik dapat mengurangi penciptaan *slack* anggaran ketika dimediasi oleh partisipasi

anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut.

H₂: Partisipasi anggaran memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran

Teori agensi menyatakan bahwa bawahan yang diberikan kewenangan dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan komitmen individu mencapai tujuan organisasi, yaitu bertekad untuk meningkatkan capaian sasaran yang ditetapkan oleh organisasi. Komitmen organisasi yang dimiliki bawahan yang tinggi akan memengaruhi pencapaian tujuan organisasi. Beberapa hasil penelitian menjelaskan bahwa perilaku individu yang memiliki *self-interest* akan memengaruhi komitmen organisasi (Valentine *et al.* 2002). Shaub (1994) menyatakan bahwa orientasi auditor tidak hanya memengaruhi sensitivitas etisnya saja, tetapi juga komitmen organisasi yang tinggi tidak menghasilkan auditor yang sensitif secara etis. Dalam kondisi tidak ada tekanan pengaruh sosial, dihipotesiskan adanya hubungan positif antara komitmen organisasional dengan resistensi usaha yang tidak memadai dari klien untuk membuat salah saji laporan keuangan.

Menurut Nouri dan Parker (1996) naik atau turunnya *slack* anggaran ketika individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik.

Berdasarkan penjelasan teori dan temuan penelitian tersebut di atas, setiap individu yang memiliki perilaku etis dapat mendorong individu untuk meningkatkan komitmen organisasi dalam penyusunan anggaran dan mengurangi *slack* anggaran. Dalam arti individu yang memiliki perilaku etis dapat meningkatkan komitmen organisasi dalam penyusunan anggaran dan komitmen organisasi yang tinggi dapat memengaruhi perilaku individu mengurangi *slack* anggaran. Dengan demikian,

pertimbangan etis yang baik dapat mengurangi penciptaan *slack* anggaran ketika dimediasi oleh komitmen organisasi. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut.

H₃: Komitmen organisasi memediasi pengaruh *Ethical judgment* terhadap *slack* anggaran.

3.2.2 Pengaruh *Moral Reasoning*, Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi terhadap *Slack* Anggaran

Teori agensi menyatakan bahwa *slack* terjadi karena adanya kesalahan yang menyebabkan tidak optimalnya pemanfaatan sumber daya organisasi, sehingga terjadi perbedaan antara target kinerja yang direncanakan dengan kemampuan realisasi kinerja (Douglas dan Wier, 2000). Dalam pandangan teori *moral reasoning* bahwa tindakan individu melakukan *slack* anggaran itu disebabkan oleh dilema moral sebagai konsekuensi dari pilihan sendiri terhadap keputusan atas masalah yang dihadapi (Lovell, 1997: Douglas dan Wier, 2000).

Beberapa penelitian sebelumnya yang menginvestigasi *moral reasoning* (Arnold dan Neidermeyer, 1999: Bernardi dan Arnold, 1997: Luders *et al.* 1997) menggunakan perspektif perkembangan kognitif (*cognitive-development*) dari Rest *et al.* (1999). Perspektif perkembangan kognitif memfokuskan investigasinya pada proses *moral reasoning* dalam membuat pertimbangan (*judgment*) dan mengasumsikan bahwa gambaran (*conception*) moral individu diindikasikan oleh *level of moral development*, yang selanjutnya akan memengaruhi cara individu tersebut dalam memecahkan dilema moral. Individu dengan *level moral development* yang lebih tinggi dapat membuat keputusan yang lebih etis (Rest *et al.* 1999).

Hobson *et al.* (2011) menyatakan *moral reasoning* memengaruhi setiap perilaku individu berkaitan dengan tindakan moral yang dilakukan dalam memengaruhi proses penyusunan anggaran terutama penciptaan *slack* anggaran.

Temuan Douglas dan Wier (2000) menyatakan bahwa faktor moral mempunyai kontribusi terhadap *slack* anggaran, sedangkan Lord dan DeZoort (2001) menemukan bahwa *moral reasoning* berpengaruh terhadap auditor, serta Hobson *et al.* (2011) menemukan bahwa faktor nilai-nilai moral memengaruhi penciptaan *slack* anggaran.

Sebaliknya, Blanchette *et al.* (2002) menemukan bahwa bawahan menganggap *budgetary slack* adalah tindakan yang baik secara moral, perilaku tindakan individu lebih cenderung untuk menaikkan *slack* anggaran. Blanchette *et al.* (2002) memberikan bukti empiris bahwa *slack* anggaran merupakan tindakan moral yang baik karena *slack* anggaran dipersepsikan sebagai motivasi individu untuk meningkatkan kinerja anggaran, serta memudahkan mereka untuk melakukan inovasi atas pekerjaan dari anggaran yang telah ditetapkan.

Perbedaan temuan penelitian di atas tentang apakah tindakan *slack* dalam anggaran merupakan tindakan yang benar atau salah, seperti Blanchette *et al.* (2002) *slack* anggaran secara moral adalah benar, Douglas dan Wier (2000) dan Hobson *et al.* (2011) menemukan bahwa faktor nilai-nilai moral memengaruhi individu mengurangi *slack* anggarannya. Berdasarkan penjelasan teori dan temuan empiris, maka dapat dipremiskan bahwa setiap individu dalam melakukan suatu tindakan sangat dipengaruhi oleh nilai-nilai moral yang dimiliki. Perilaku dan tindakan moral yang dilakukan dalam proses penyusunan anggaran akan memengaruhi perilaku dan tindakan moral untuk menciptakan *slack* anggaran. Setiap individu yang memiliki perilaku dan tindakan moral yang tinggi akan mengurangi perilaku penciptaan *slack* anggaran, sedangkan setiap yang memiliki tindakan moral yang rendah akan meningkatkan penciptaan *slack* anggaran. Dengan demikian, hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H₄: *Moral reasoning* berpengaruh negatif terhadap *slack* anggaran

Teori *moral reasoning* mengasumsikan bahwa setiap individu yang melakukan tindakan dipengaruhi oleh nilai-nilai eksternal, yaitu *reward* dan hukuman serta faktor nilai-nilai secara internal, yaitu prinsip-prinsip dan kebenaran secara universal (Kohlberg, 1979). Individu yang memiliki nilai-nilai yang berlaku dalam organisasi akan yang kuat untuk mencapai kepentingan organisasi dan mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi (Mowday *et al*, 1979).

Mowday *et al.* (1979) menyatakan bahwa komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Teori penentuan tujuan menyatakan bahwa keinginan yang dimiliki oleh individu untuk mencapai tujuan organisasi merupakan bentuk komitmen yang kuat (Murray, 1990) karena komitmen organisasi yang kuat akan mendorong individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi (Angel dan Perry, 1981).

Faisal (2007) meneliti pengaruh *moral reasoning* terhadap komitmen organisasi *moral reasoning*, bukti yang diperoleh bahwa perkembangan moral individu memengaruhi komitmen organisasi individu untuk mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Selain itu, Faisal dan Rahayu (2005), Otley dan Pierce (1996) menemukan bahwa perilaku *dysfunctional* yang dimiliki oleh individu mempunyai pengaruh negatif terhadap komitmen organisasional seseorang.

Sebaliknya, Gaffikin dan Lindawati (2003) menjelaskan bahwa *moral reasoning* memiliki pengaruh positif terhadap komitmen organisasi. Hasil temuan Nouri dan Parker (1996) memberikan bukti empiris bahwa individu yang mempunyai tingkat komitmen yang tinggi dapat menurunkan *slack* dalam anggarannya. Hobson *et al.* (2011) menemukan bukti empiris bahwa individu yang memiliki tingkat moral yang tinggi dapat meningkatkan komitmen individu untuk mengurangi terjadinya *slack* dalam anggaran yang disusunnya.

Berdasarkan uraian teori dan temuan empiris tersebut di atas, dapat dipremiskan bahwa nilai-nilai moral individu dan organisasi dapat memengaruhi tindakan individu melakukan tindakan *slack* dalam anggarannya. Oleh karena itu, nilai-nilai moral yang baik akan meningkatkan komitmen organisasi seseorang untuk pencapaian tujuan organisasi dan komitmen organisasi yang tinggi dapat mengurangi *slack* anggaran (Hobson *et al.*, 2011). Individu yang memiliki pemahaman moral yang tinggi dapat mendorong komitmen organisasi yang tinggi dan komitmen organisasi yang tinggi dapat mengurangi tindakan untuk menciptakan *slack* anggaran. Dengan demikian, individu yang memiliki *moral reasoning* tinggi dapat mengurangi tindakan penciptaan *slack* anggaran ketika dimediasi oleh komitmen organisasi yang tinggi. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H₅: Komitmen organisasi memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran

Teori *moral reasoning* mengasumsikan bahwa setiap individu yang melakukan tindakan dipengaruhi oleh nilai-nilai eksternal, yaitu *reward* dan hukuman serta faktor nilai-nilai secara internal, yaitu prinsip-prinsip dan kebenaran secara universal (Kohlberg, 1979). Individu memiliki nilai-nilai yang berlaku dalam organisasi yang kuat untuk mencapai kepentingan organisasi dan mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi (Mowday *et al.*, 1979).

Beberapa bukti dari penelitian dalam konteks teori agensi dengan teori psikologi untuk menjelaskan perilaku individu adalah tindakan seorang bawahan sangat dipengaruhi pemahaman atas nilai-nilai moral individu tersebut (Lord dan DeZoort, 2001; Kermis dan Mahapatra, 1985; Lightner, Adams dan Lightner, 1982). Lord dan DeZoort (2001) memberi bukti bahwa tekanan ketaatan dapat mengakibatkan individu mengubah tindakan sesuai dengan penilaian benarnya

tindakan tersebut. Campbell dan Fairey (1989) menemukan bahwa perilaku *obedience* yang tidak tepat yang dihasilkan dari mekanisme normatif (seperti kemampuan atasan untuk memberi *reward* dan *punish*), pada saat itu posisi atasan dalam keadaan yang salah. Otley dan Pierce (1996) mengatakan perilaku ketaatan ini konsisten dengan pendapat umum yang menyatakan bahwa bawahan percaya bahwa atasan bertanggung jawab atas segala tindakan profesional yang dilakukan oleh bawahan dalam perusahaan (Otley dan Pierce, 1996).

Berdasarkan penjelasan teori dan temuan penelitian di atas, dalam proses penyusunan anggaran faktor perilaku dan tindakan individu menjadi penting (Douglas dan Wier, 2000). Chong dan Johnson (2007) menyatakan bahwa atasan dan bawahan dalam proses penyusunan anggaran, yaitu partisipasi anggaran dan *slack* anggaran dipengaruhi oleh nilai-nilai personal yang dimilikinya. Penggunaan aspek personal, maka nilai-nilai individu diharapkan dapat mendorong perilaku dan tindakan moral individu tersebut. Partisipasi anggaran akan mendorong individu mengurangi penciptaan *slack* anggaran, yang disebabkan oleh perilaku dan tindakan moral yang benar. Dengan demikian, individu yang memiliki *moral reasoning* tinggi dapat mengurangi tindakan penciptaan *slack* anggaran ketika dimediasi oleh partisipasi anggaran yang tinggi. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H₆: Partisipasi anggaran memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran

3.2.3 Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi terhadap *Slack* Anggaran

Menurut teori agensi, individu melakukan hal yang terbaik bagi kepentingan pribadinya terutama jika bawahan mempunyai informasi-informasi yang penting kepada atasan, berkaitan kecenderungan bawahan untuk menciptakan *slack*

anggaran (Wolk *et al.*, 1992), karena itu bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi *slack* anggaran (Dunk, 1993; Merchant, 1985; dan Onsi, 1973). Hal ini terjadi karena bawahan memberikan informasi pribadinya tentang prospek masa depan, sehingga anggaran disusun menjadi lebih akurat.

Beberapa peneliti menemukan bahwa tingkat *slack* anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran. Hasil penelitian sebelumnya, yang menguji pengaruh antara partisipasi bawahan terhadap *slack* anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian yang dilakukan Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985), dan Onsi (1973) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dapat mengurangi jumlah *slack* anggaran, sedangkan Lowe dan Shaw (1968), Yuwono (1998), Lukka (1988), dan Young (1985) menunjukkan hasil yang berlawanan. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa partisipasi anggaran berhubungan positif dengan *slack* anggaran, sedangkan Collins (1978) menemukan bahwa partisipasi anggaran tidak berhubungan dengan *slack* anggaran.

Dunk (1993) mengatakan bahwa partisipasi anggaran mempunyai hubungan negatif dengan *slack* anggaran, semakin tinggi partisipasi anggaran, semakin kecil kemungkinan terjadinya *slack* anggaran. Onsi (1973) menemukan bahwa partisipasi anggaran dapat menurunkan perilaku *slack* anggaran, hasil temuan tersebut didukung oleh Merchant (1985) menyatakan bahwa partisipasi anggaran dapat mengurangi perilaku *slack* anggaran.

Dalam perspektif teori agensi diungkapkan bahwa peningkatan komitmen dan partisipasi dari pekerja (bawahan) akan mengurangi berbagai masalah keagenan (*agency problems*) yang terjadi dalam proses penganggaran (Nouri dan Parker, 1996). Chong dan Chong (2002) melakukan penelitian untuk menguji hubungan partisipasi anggaran dengan komitmen tujuan anggaran. Hasil penelitian

menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran dan komitmen tujuan anggaran. Dengan demikian, peningkatan partisipasi dalam penyusunan anggaran akan mempertinggi komitmen tujuan anggaran. Sebelumnya, Shields dan Shields (1998) telah menemukan bukti bahwa tindakan partisipasi menaikkan kepercayaan bawahan, pengendalian dan keterlibatan diri dengan organisasi, sehingga bawahan dapat menerima dan mempunyai komitmen terhadap tujuan anggaran yang telah disusun. Hofstede (1968) menyatakan bahwa partisipasi anggaran memengaruhi komitmen melalui internalisasi tujuan.

Berdasarkan uraian teori dan temuan empiris di atas disimpulkan bahwa peningkatan partisipasi anggaran oleh bawahan dalam proses penyusunan anggaran memperkuat komitmen organisasi atas tujuan anggaran yang tinggi, sehingga bawahan yang memiliki komitmen tinggi dapat mengurangi tindakan *slack* anggaran. Dengan partisipasi anggaran yang tinggi dapat mengurangi terjadinya *slack* anggaran ketika dimediasi oleh komitmen organisasi yang tinggi. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis diajukan sebagai berikut:

H₇: Komitmen organisasi memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran



BAB IV

METODE PENELITIAN

Penelitian dilakukan untuk menguji pengaruh *ethical judgment* dan *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran dengan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi sebagai mediasi. Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian pengujian hipotesis (*hypothesis testing*), yaitu penelitian yang menjelaskan fenomena dalam bentuk hubungan antarvariabel. Jenis data dalam penelitian ini adalah data subjek yaitu data penelitian yang berupa opini, sikap, pengalaman, atau karakteristik dari seseorang atau sekelompok orang yang menjadi subjek penelitian (responden). Sumber data yang dipergunakan dalam penelitian adalah data primer dalam bentuk opini, sikap, pengalaman atau karakteristik responden (subjek) penelitian, dan instrumen yang digunakan adalah kuesioner.

4.1. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian adalah pejabat SKPD yang memiliki kewenangan terlibat dalam penyusunan anggaran. Pejabat tersebut mulai dari Kepala Seksi sampai Kepala SKPD. Pertimbangan menggunakan Kepala Seksi sampai Kepala SKPD adalah dengan pertimbangan tugas dan fungsi sebagaimana tertuang pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dan Peraturan Pemerintah No. 41 Tahun 2007 tentang Organisasi Perangkat Daerah. Dengan demikian, populasi terdiri atas; Kepala SKPD sebanyak 49 orang, Sekretaris SKPD sebanyak 43 orang, Kepala Bagian sebanyak 15 orang, Kepala Subbagian sebanyak 159 orang, Kepala Bidang sebanyak 105 orang, Kepala Subbidang sebanyak 50 orang, dan Kepala Seksi 305 orang, sehingga jumlah populasi secara keseluruhan sebanyak 726 orang dari seluruh SKPD pada Pemerintah Kota Makassar.

Penelitian ini menggunakan unit analisis atau unit elementer yaitu individu dengan metode pemilihan sampel menggunakan metode *Proportional Stratified Random Sampling*. *Proportional Stratified Random Sampling* dilakukan dengan pemilihan sampel secara acak dengan terlebih dahulu mengklasifikasi populasi ke dalam sub-sub populasi (Hartono, 2007: 78; Indriantoro dan Supomo, 2009:125). Diketahui jumlah populasi pejabat SKPD sebanyak 726 orang kemudian dilakukan penentuan jumlah sampel menggunakan Slovin (Umar, 2004:108). Penentuan sampel dengan rumus Slovin sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{N(e)^2 + 1}$$

Keterangan :

n = Jumlah sampel (responden dalam penelitian).

N = Jumlah populasi.

e = Kelonggaran sampel (5 %).

1 = Konstanta.

$$n = \frac{726}{726(0.05)^2 + 1}$$

$$n = \frac{726}{726(0.0025) + 1}$$

$$n = \frac{726}{1.815 + 1}$$

$$n = \frac{726}{2.815}$$

$$n = 258$$

Hasil perhitungan sampel menurut Slovin diperoleh jumlah sampel yang diteliti 258 orang. Berdasarkan hasil penentuan sampel tersebut, maka secara proporsional jumlah sampel sebesar 36%, sehingga diperoleh jumlah sampel 258 orang dibagi

dengan jumlah populasi 726 orang, atau hasil perhitungan berdasarkan strata dari populasi untuk menentukan jumlah sampel dapat dilihat pada tabel di bawah ini.

Tabel. 4.1
Jumlah Populasi dan Sampel
Berdasarkan *Proportional Stratified Random Sampling*

No.	Srata	Populasi	Sampel (36%)
1	Kepala SKPD (termasuk Kepala Sekretariat Daerah dengan Dewan sebagai responden)	49	17
2	Sekretaris SKPD	43	15
3	Kepala Bagian	15	5
4	Kepala Sub Bagian	159	57
5	Kepala Bidang	105	37
6	Kepala Sub Bidang	50	18
7	Kepala Seksi	305	109
	Total	726	258

Sumber: Data diolah dari Perda No. 3 Tahun 2009 Kota Makassar

Hasil persentase penentuan sampel dari populasi masing-masing strata yaitu;

Kepala SKPD sebesar $69 \times 36\%$, maka jumlah sebesar 17 sampel, Sekretaris SKPD sebesar $43 \times 36\%$, maka jumlah sebesar 15 sampel, Kepala Bagian $15 \times 36\%$, maka jumlah sebesar 5 sampel, Kepala Subbidang $159 \times 36\%$, maka jumlah sebesar 57 sampel, Kepala Bidang $105 \times 36\%$, maka jumlah sebesar 37 sampel, Kepala Subbagian $50 \times 36\%$, maka jumlah sebesar 18 sampel, dan Kepala Seksi sebesar $305 \times 36\%$, maka jumlah sebesar 109 sampel. Hasil perhitungan keseluruhan jumlah sampel berdasarkan strata dari masing-masing perhitungan sampel sebesar 258.

Setelah ditentukan jumlah sampel kemudian dilakukan penentuan lokasi pengambilan data. Disebabkan jumlah SKPD sebanyak 49 SKPD dan tidak semua SKPD dijadikan lokasi pengambilan data, maka dilakukan dilot (*lotre*) SKPD yang

menjadi lokasi pengambilan data. Lokasi ditentukan jumlah SKPD yang diambil berdasarkan hasil persentase dari perhitungan *slovin test* sebesar 36% dari 49 SKPD yang keluar 17 SKPD. Dengan demikian, hasil lot yang dilakukan untuk memperoleh 17 SKPD menjadi lokasi sasaran pengambilan sampel.

4.2. Teknik Pengumpulan Data

Berdasarkan tujuan penelitian ini, metode penelitian yang digunakan adalah metode survei dengan kuesioner. Metode survei bertujuan untuk memperoleh data atau informasi dari responden individu. Dalam survei peneliti menyiapkan kuesioner atau pernyataan-pernyataan kepada responden.

Dalam metode survei terdapat masalah yang berkaitan dengan jumlah pengembalian kuesioner (*response rate*) yang rendah. Dalam mengatasi masalah tingkat pengembalian, teknik yang dilakukan adalah distribusi kuesioner dibawa langsung kepada responden dengan tujuan dapat meningkatkan pengembalian kuesioner. Menurut Wirakusuma (2006) untuk meningkatkan *response rate*, dilakukan dengan cara mendatangi langsung responden dan mengambil langsung kuesioner setelah diisi oleh responden, sehingga tingkat pengembalian kuesioner semakin besar dan juga semakin baik *response rate*. Menurut Fahy (1998) untuk meningkatkan *response rate*, dapat digunakan teknik *foot in the door*, yaitu pemberitahuan sebelumnya ke responden, melakukan pendekatan secara personalitas, dan mendatangi langsung responden untuk meningkatkan *response rate* dan mengurangi *response error*.

Beberapa tahapan penelitian mulai dari sebelum pengumpulan data sampai pengumpulan data selesai. Tahapan pengumpulan data dipaparkan sebagai berikut.

1. Tahap I: Pilot Test

Pada tahap ini, dilakukan pengujian instrumen yang dibuat dalam bentuk kuesioner, kemudian dilakukan pengujian kuesioner 2 kali, yaitu *pertama*, *pilot test* menggunakan mahasiswa Pascasarjana Program Doktor Ilmu Manajemen semester II dengan jumlah 20 orang pada Universitas Muslim Indonesia. *Kedua*, *pilot test* dilakukan pada pejabat SKPD mulai Kepala SKPD sampai Kepala Seksi dengan jumlah 35 orang dilakukan di 2 SKPD yaitu Dinas Pendidikan dan Dinas Kependudukan dan Capil pada Pemerintah Kota Makassar. Pada proses *pilot test* pertama diuji validitas dan reliabilitas dan hasilnya *valid* dan *reliable*. Namun, ada beberapa perbaikan yang disarankan oleh responden dan *pilot test* kedua diuji validitas dan reliabilitas dan hasilnya *valid* dan *reliable* untuk digunakan dalam penelitian ini.

2. Tahap II: Persiapan Pengumpulan Data

Pada tahap ini dilakukan persiapan pengambilan data berdasarkan lokasi yang telah ditentukan sebelumnya. Hasil penentuan lokasi dari jumlah SKPD sebanyak 17 SKPD yang menjadi sasaran pengambilan sampel. Pada tahap ini dilakukan persiapan-persiapan dengan tujuan bahwa pada saat pengumpulan data peneliti tidak mengalami kesulitan-kesulitan. Peneliti melakukan langkah-langkah seperti *pertama*, karena sudah diketahui SKPD yang menjadi tempat pengambilan data, peneliti menghubungi dan minta bantuan dari teman alumni yang mempunyai kenalan dan bekerja di Pemerintah Kota Makassar dan teman sejawat mengenalkan pejabat dan pegawai di SKPD tersebut. *Kedua*, beberapa sasaran sampel yang belum dikenal peneliti dilakukan pemberitahuan sebelumnya dengan peneliti langsung memperkenalkan diri bahwa peneliti ingin penelitian pada SKPD-nya. Dengan cara ini diharapkan tingkat pengembalian kuesioner tinggi.

3. Tahap III: Pengumpulan Data

Pada tahap ini dilakukan pengumpulan data, tetapi sebelum dilakukan pengumpulan data peneliti melakukan persiapan-persiapan. *Pertama*, pada tahap ini peneliti mempersiapkan kuesioner sebelum disebar, kemudian setelah siap maka kuesioner disebar ke seluruh sampel dengan datang langsung ke responden untuk meningkatkan pengembalian kuesioner. *Kedua*, pada tahap ini dilakukan pengumpulan data. Pengumpulan data mulai dari distribusi kuesioner sampai data terkumpul dilakukan selama 4 bulan. Namun, dalam distribusi dan pengumpulan dilakukan secara acak dan tidak menggunakan tahapan distribusi dan pengumpulan data. Prioritas utama untuk distribusi kuesioner dilakukan pada SKPD yang sudah dikenal sebelumnya dengan pimpinan atau pegawai yang siap membantu untuk pengisian kuesioner. Walaupun ada beberapa distribusi kuesioner yang dilakukan pada SKPD atau pegawai yang belum dikenal lebih dulu didistribusikan. Begitu pula dengan saat pengembalian kuesioner untuk SKPD atau pegawai yang sudah dikenal sebelumnya, biasanya menelpon untuk datang mengambil kuesioner yang sudah selesai, sedangkan untuk SKPD atau pegawai yang belum kenal untuk mengambil kuesioner peneliti langsung ke setiap responden.

4.3. Definisi Operasional Variabel

Dalam penelitian ini menggunakan lima konstruk yang bersifat unidimensional. Konstruk unidimensional merupakan konstruk yang dibentuk dari indikator-indikator dan konstruk yang digunakan adalah unidimensional reflektif (Hartono, 2011:39-40), sehingga konstruk *ethical judgment*, *moral reasoning*, partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan *slack* anggaran digunakan konstruk unidimensional reflektif.



1. *Ethical Judgment*

Pertimbangan etis adalah mengarah pada pertimbangan atas keputusan mengenai apakah kebenaran yang pasti dari perilaku (etis atau tidak etis), seperti apa yang seharusnya dilakukan. Proses tahapan ini meliputi pemikiran dalam perspektif pertimbangan profesional dalam sebuah pemecahan yang ideal untuk sebuah dilema etika. Instrumen yang digunakan untuk mengukur pertimbangan etis dikembangkan dari Tan dan Snell (2002), Ho dan Redfem (2010), konstruk *ethical judgment* kemudian dikembangkan sesuai dengan kondisi studi yaitu untuk organisasi pemerintah. Konstruk *ethical judgment* dari Ho dan Redfem (2010) dengan indikator kepercayaan, kebajikan, dan pengabdian, kemudian dikembangkan dalam beberapa pengukuran untuk indikator. *Pertama*, indikator kepercayaan menggunakan pengukuran dengan 2 butir pernyataan. *Kedua*, indikator kebajikan menggunakan pengukuran dengan 2 butir pernyataan. *Ketiga*, indikator pengabdian menggunakan pengukuran dengan 2 butir pernyataan, Butir pernyataan kemudian diukur dengan 7 poin skala likert, yaitu skala 1 (sangat tidak etis) sampai skala 7 (sangat etis).

2. *Moral Reasoning*

Moral reasoning (penalaran moral) disebut juga kesadaran moral (*moral thinking*) yaitu faktor penentu yang melahirkan perilaku moral, sehingga untuk menemukan tindakan moral yang sebenarnya melalui penalaran dan pemahaman yang dimiliki oleh individu. Konstruk *moral reasoning* dalam penelitian ini diadopsi dari teori perkembangan moral, konstruk *moral reasoning* digunakan oleh Colby *et al.* (1983), Weber (1990), dan Monga (2007). Konstruk *moral reasoning* dikembangkan dengan menggunakan 6 indikator, berkaitan dengan 1) kerugian pribadi (*personal harm*), 2) kebutuhan pribadi (*personal need*); 3) kelompok (*immediate group*), 4) tanggung jawab profesional (*professional responsibility*); 5) nilai-nilai pribadi



(*personally held value*); dan 6) nilai-nilai universal (*universal principles*). Setiap indikator dikembangkan dalam bentuk butir pernyataan, dari butir pernyataan diukur dengan menggunakan 7 poin skala likert, yaitu skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 7 (sangat setuju).

3. Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran dinyatakan sebagai tingkat keterlibatan individu dalam proses penyusunan anggaran untuk menentukan sasaran dan target anggaran yang ingin dicapai (Milani, 1975). Konstruk partisipasi anggaran banyak diadopsi oleh Nouri dan Parker (1996), Dunk (1993), Young (1985), Chenhall (1986), dan Mia (1998). Dalam studi ini, konstruk partisipasi anggaran dikembangkan sesuai dengan bidang penelitian ini yaitu pada organisasi pemerintahan. Konstruk partisipasi anggaran dikembangkan menjadi 3 indikator yaitu terlibat dalam perhitungan anggaran, terlibat dalam menentukan sasaran anggaran, dan terlibat dalam keputusan anggaran. Kemudian pengembangan pengukuran dalam bentuk pernyataan-pernyataan. Berdasarkan pernyataan tersebut, kemudian diukur menggunakan 7 poin skala likert yaitu skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 7 (sangat setuju).

4. Komitmen Organisasi

Konstruk komitmen organisasi dinyatakan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk melakukan sesuatu, agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan yang ditetapkan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi (Wiener, 1982). Konstruk komitmen organisasi diarahkan pada penerimaan dan kepercayaan akan nilai dan tujuan-tujuan organisasi yang dikembangkan oleh Mowday *et al.* (1979). Konstruk komitmen organisasi dikembangkan dalam 9 indikator yaitu; 1) bersedia bekerja lebih keras, 2) bangga bahwa organisasi tempat kerja yang menyenangkan; 3) sanggup menerima tugas sesuai kemampuan diri, 4) menemukan



nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi, 5) bangga sebagai bagian dari organisasi, 6) organisasi memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja, 7) organisasi lebih baik dari organisasi lain, 8) organisasi terbaik, dan 9) peduli dengan nasib organisasi. Kemudian pengembangan pengukuran dalam bentuk pernyataan-pernyataan. Berdasarkan pernyataan tersebut, kemudian diukur dengan menggunakan 7 poin skala likert, yaitu skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 7 (sangat setuju).

5. *Slack Anggaran*

Konstruk *slack anggaran* dinyatakan bahwa perilaku individu yang cenderung berusaha untuk mengecilkan kapasitas produktifnya ketika diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya dan berusaha untuk memudahkan pencapaian target anggarannya (Lukka, 1988). Konstruk *slack anggaran* digunakan Dunk (1993), kemudian konstruk *slack anggaran* ini dikembangkan sesuai dengan objek penelitian pada organisasi pemerintah. Konstruk tersebut dikembangkan menjadi 7 indikator yaitu, 1) anggaran disusun tidak sesuai dengan standar anggaran yang berlaku, 2) anggaran digunakan bukan sebagai alat pertanggungjawaban, 3) anggaran sulit untuk dilaksanakan, 4) keterbatasan jumlah anggaran, 5) anggaran yang digunakan tidak dituntut tanggung jawabnya, 6) target anggaran tidak memperbaiki efisiensi, dan 7) pencapaian target kegiatan yang dijabarkan anggaran sangat sulit terealisasi. Pengembangan pengukuran dalam bentuk butir pernyataan-pernyataan yang diukur menggunakan 7 poin skala likert, yaitu untuk skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 7 (sangat setuju).

Tabel 4.2
Konstruk Penelitian

No.	Konstruk	Indikator	Kode
1	<i>Ethical Judgment</i>	Kepercayaan	X1.1
		Kebajikan	X1.2
		Pengabdian (X1.3)	
2	Moral Reasoning	Berkaitan konsekuensi kerugian pribadi (Personal harm)	X2.1
		Berkaitan dengan kebutuhan pribadi (Personal need)	X2.2
		Berkaitan dengan kelompok (Immediate group)	X2.3
		Berkaitan dengan tanggung jawab profesional (Professional responsibility)	X2.4
		Berkaitan dengan nilai-nilai pribadi (Personally held value)	X2.5
		Berkaitan dengan nilai-nilai universal (Universal principles)	X2.6
3	Partisipasi Anggaran	Terlibat dalam perhitungan anggaran	Y1.1
		Terlibat menentukan sasaran anggaran	Y1.2
		Terlibat dalam keputusan anggaran	Y1.3
4	Komitmen Organisasi	Bersedia bekerja lebih keras (Y2.1)	Y2.1
		Bangga bahwa organisasi tempat kerja yang menyenangkan	Y2.2
		Sanggup menerima tugas sesuai kemampuan diri	Y2.3
		Menemukan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi	Y2.4
		bangga sebagai bagian dari organisasi	Y2.5
		Organisasi ini memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja	Y2.6
		Organisasi lebih baik daripada organisasi lain	Y2.7
		Organisasi terbaik	Y2.8
		Peduli mengenai nasib organisasi	Y2.9
5	<i>Slack Anggaran</i>	Anggaran disusun tidak sesuai dengan standar perhitungan anggaran yang berlaku	Y3.1
		Anggaran digunakan bukan sebagai alat pertanggungjawaban	Y3.2
		Anggaran sulit untuk dilaksanakan	Y3.3
		Keterbatasan jumlah anggaran	Y3.4
		Anggaran yang digunakan tidak dituntut tanggung jawabnya	Y3.5
		Target anggaran tidak memperbaiki efisiensi (Y3.6)	Y3.6
		Pencapaian target kegiatan yang dijabarkan anggaran sangat sulit terealisasi (Y3.7)	Y3.7

4.4. Metode Analisis Data

Data dalam penelitian ini dianalisis dengan alat analisis statistik dengan *Struktural Equation Modeling* (SEM). SEM adalah model persamaan struktural yang digunakan untuk menguji pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen atau menguji hipotesis 1 sampai dengan hipotesis 7. Dalam penelitian metode SEM yang digunakan adalah *Partial Least Squares* (PLS). PLS adalah teknik statistik multivariat yang melakukan perbandingan antara variabel endogen berganda dan variabel eksogen berganda (Hartono dan Abdillah, 2009: 11).

Berdasarkan pada permasalahan, hipotesis dan rancangan penelitiannya, data yang terkumpul dalam penelitian ini dianalisis dengan menggunakan metode kuantitatif, yaitu *Partial Least Square* (PLS). *Partial Least Square* (PLS) adalah suatu teknik analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis hubungan antarvariabel. Selain dapat digunakan untuk mengonfirmasi teori, metode PLS juga dapat digunakan untuk menjelaskan ada tidaknya hubungan antarvariabel. Metode PLS adalah metode prediksi dalam pengujian statistik yang bertujuan menguji efek prediksi antara variabel laten untuk melihat hubungan atau pengaruh antarvariabel dalam suatu model. PLS dapat sekaligus menganalisis konstruk yang dibentuk dengan indikator refleksif. PLS memberikan implikasi optimal untuk ketepatan prediksi dan estimasi parameter konsisten sebagai indikator dan *sample size* meningkat (*consistency at large*) (Ghozali, 2008:4-5; Hartono dan Abdillah, 2009:20-25).

Dalam analisis dengan PLS ada dua hal yang dilakukan. *Pertama*, menilai *outer model* atau *measurement model* adalah pengukuran variabel dari indikator-indikatornya. *Kedua*, menilai *inner model* atau *structural model*. Pengujian *inner model* atau *structural model* dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk, nilai signifikansi dan *R-square* dari model penelitian.

4.4.1. Model Pengukuran (*Outer Model*)

Dalam penelitian dilakukan purifikasi dalam model pengukuran yang bertujuan untuk melakukan pengujian validitas konstruk dan reliabilitas instrumen. Pengujian model pengukuran digunakan untuk memvalidasi model penelitian yang dibangun.

Dua parameter utama yang dibangun adalah pengujian validitas konstruk (validitas konvergen dan diskriminan) dan pengujian konsistensi internal (reliabilitas) konstruk (Hartono dan Abdillah, 2009:58).

4.4.1.1. Uji Validitas Konstruk

Uji validitas konstruk diukur dengan parameter skor *outer loading* di model penelitian dengan nilai di atas 0.5 dan menggunakan parameter AVE (*average variance extracted*) rerata persentase skor varian yang diekstraksi dari seperangkat variabel laten yang diestimasi melalui *standardize loading* indikatornya dalam proses iterasi algoritme dalam PLS, *Cummunality*, R², dan *Redundancy*. Skor AVE direkomendasikan di atas 0,5, *Cummunality* di atas 0,5, dan *Redundancy* mendekati 1. Jika skor loading di bawah 0,5. Indikator ini dihapus dari konstruknya karena indikator tidak termuat (*load*) ke konstruk yang mewakilinya. Jika skor *loading* antara 0,5 – 0,7, indikator yang memiliki skor *loading* tidak dihapus tersebut sepanjang skor AVE dan *Cummunality* indikator tersebut di atas 0,5. Pengujian validitas konstruk dilakukan dengan dua cara yaitu uji validitas konvergen dan uji validitas diskriminan (Hartono dan Abdillah, 2009:79-80; Ghazali, 2008:24).

a. Uji Validitas Konvergen

Parameter uji validitas konvergen dapat dilihat dari skor *outer loading*, *Communality*, dan skor AVE, masing-masing harus bernilai di atas 0,5. Artinya, probabilitas indikator di suatu konstruk masuk ke variabel lain lebih rendah (kurang 0,5), sehingga probabilitas indikator tersebut konvergen dan masuk di konstruk

yang dimaksud lebih besar, yaitu di atas 50 persen (Hartono dan Abdillah, 2009:80).

b. Uji Validitas Diskriminan

Dalam Uji validitas diskriminan, parameter yang diukur adalah dengan membandingkan akar dari AVE suatu konstruk harus lebih tinggi dibandingkan dengan korelasi antarvariabel laten atau melihat skor *cross loading*. Dalam skor loading akan terlihat berbeda dengan masing-masing indikator di suatu konstruk berbeda dengan indikator di konstruk lain dan mengumpul di konstruk yang dimaksud (Hartono dan Abdillah, 2009:80).

Tabel 4.3
Parameter Uji Validitas dalam Model Pengukuran PLS

Uji Validitas	Parameter	Rule of Thumbs
Konvergen	Faktor Loading	Lebih dari 0,7
	Average Variance Extracted (AVE)	Lebih dari 0,5
	Cummunality	Lebih dari 0,5
Diskriminan	Akar AVE dan Korelasi Variabel Laten	Akar AVE > Korelasi Variabel Laten
	Cross Loading	Lebih dari 0,7 dalam satu variabel

Sumber: Diadaptasi dari Hartono dan Abdillah (2009; 61)

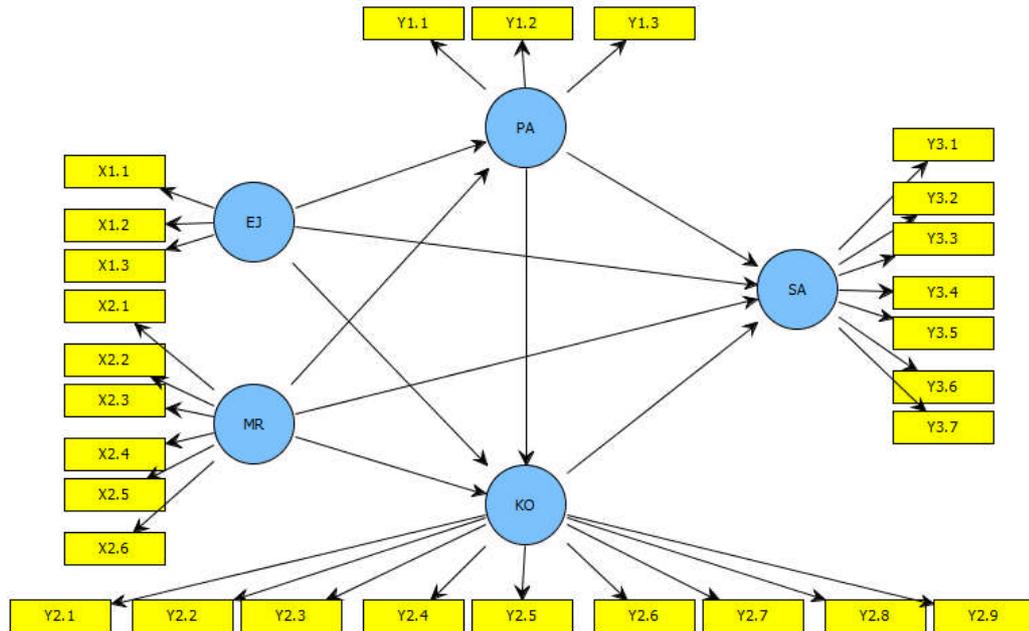
4.4.1.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk menguji konsistensi instrumen yang dapat dilihat dari nilai *Cranbach's alpha* dan nilai *Composite reliability*. Standar konstruk dikatakan *reliable*, jika memenuhi nilai *Cronbach's alpha* di atas 0,6 dan nilai *Composite reliability* di atas 0,7 (Hartono dan Abdillah, 2009:81; Ghazali, 2008:25).

Penelitian ini menggunakan konstruk laten eksogen dan endogen. Jadi konstruk laten memengaruhi variasi pengukuran dan asumsi hubungan kausalitas dari konstruk laten ke indikator. Model reflektif atau *principal factors model* varian pengukuran indikator dipengaruhi oleh konstruk laten untuk mencerminkan variasi dari

konstruk laten (Ghozali, 2008:8-9). Konstruksi model *principal factor model* dapat dilihat dengan gambar diagram jalur berikut ini:

Gambar 4.1
Diagram Analisis Jalur



Model pengukuran (*outer model*) dapat dilakukan dengan melihat *loading factors* setiap konstruk. Adapun spesifikasi terhadap model pengukuran adalah sebagai berikut:

1. Untuk variabel laten *Ethical Judgement* dengan indikator refleksif

$$X_{11} = \lambda_{11} X_1 + \delta_{11}$$

$$X_{12} = \lambda_{12} X_1 + \delta_{12}$$

$$X_{13} = \lambda_{13} X_1 + \delta_{13}$$

Keterangan:

X_1 = *Ethical Judgement*

X_{11} = kepercayaan

X_{12} = kebajikan

X_{13} = pengabdian



$$\lambda_{11} - \lambda_{13} = \text{Loading factors}$$

$$\delta_{11} - \delta_{13} = \text{Error term}$$

2. Untuk variabel latent *Moral Reasoning* dengan indikator refleksif:

$$X_{21} = \lambda_{21} X_2 + \delta_{21}$$

$$X_{22} = \lambda_{22} X_2 + \delta_{22}$$

$$X_{23} = \lambda_{23} X_2 + \delta_{23}$$

$$X_{24} = \lambda_{24} X_2 + \delta_{24}$$

$$X_{25} = \lambda_{25} X_2 + \delta_{25}$$

$$X_{26} = \lambda_{26} X_2 + \delta_{26}$$

Keterangan:

$$X_2 = \text{Moral Reasoning}$$

$$X_{21} = \text{Personal harm}$$

$$X_{22} = \text{Personal need}$$

$$X_{23} = \text{Immediate group}$$

$$X_{24} = \text{Professional responsibility}$$

$$X_{25} = \text{Personally held value}$$

$$X_{26} = \text{Universal principles}$$

$$\lambda_{21} - \lambda_{26} = \text{Loading factors}$$

$$\delta_{21} - \delta_{26} = \text{Error term}$$

3. Untuk variabel latent partisipasi anggaran dengan indikator refleksif

$$Y_{11} = \lambda_{31} Y_1 + \delta_{31}$$

$$Y_{12} = \lambda_{32} Y_1 + \delta_{32}$$

$$Y_{13} = \lambda_{33} Y_1 + \delta_{33}$$

Keterangan:

$$Y_1 = \text{Partisipasi anggaran}$$

$$Y_{11} = \text{Terlibat dalam perhitungan anggaran}$$

$$Y_{12} = \text{Terlibat menentukan sasaran anggaran}$$

$$Y_{13} = \text{Terlibat dalam keputusan anggaran}$$

$$\lambda_{11} - \lambda_{13} = \text{Loading factors}$$

$$\delta_{11} - \delta_{13} = \text{Error term}$$

4. Untuk variabel komitmen organisasi dengan indikator refleksif

$$Y_{21} = \lambda_{41} Y_2 + \delta_{41}$$

$$Y_{22} = \lambda_{42} Y_2 + \delta_{42}$$

$$Y_{23} = \lambda_{43} Y_2 + \delta_{43}$$



$$Y_{24} = \lambda_{44} Y_2 + \delta_{44}$$

$$Y_{25} = \lambda_{45} Y_2 + \delta_{45}$$

$$Y_{26} = \lambda_{46} Y_2 + \delta_{46}$$

$$Y_{27} = \lambda_{47} Y_2 + \delta_{47}$$

$$Y_{28} = \lambda_{48} Y_2 + \delta_{48}$$

$$Y_{29} = \lambda_{49} Y_2 + \delta_{49}$$

Keterangan:

Y_2 = Komitmen organisasi

Y_{21} = Bersedia bekerja lebih keras

Y_{22} = Bangga bahwa organisasi tempat kerja yang menyenangkan

Y_{23} = Sanggup menerima tugas sesuai kemampuan diri

Y_{24} = Menemukan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi

Y_{25} = Bangga sebagai bagian dari organisasi

Y_{26} = Organisasi memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja

Y_{27} = Organisasi lebih baik daripada organisasi lain

Y_{28} = Organisasi terbaik

Y_{29} = Peduli mengenai nasib organisasi

$\lambda_{21} - \lambda_{29}$ = *Loading factors*

$\delta_{41} - \delta_{49}$ = *Error term*

5. Untuk variabel *slack* anggaran dengan indikator refleksif

$$Y_{31} = \lambda_{51} Y_3 + \delta_{51}$$

$$Y_{32} = \lambda_{52} Y_3 + \delta_{52}$$

$$Y_{33} = \lambda_{53} Y_3 + \delta_{53}$$

$$Y_{34} = \lambda_{54} Y_3 + \delta_{54}$$

$$Y_{35} = \lambda_{55} Y_3 + \delta_{55}$$

$$Y_{36} = \lambda_{56} Y_3 + \delta_{56}$$

$$Y_{37} = \lambda_{57} Y_3 + \delta_{57}$$

Keterangan:

Y_3 = *Slack* anggaran

Y_{31} = Anggaran disusun tidak sesuai perhitungan anggaran yang berlaku

Y_{32} = Anggaran digunakan bukan sebagai alat pertanggungjawaban

Y_{33} = Anggaran sulit untuk dilaksanakan

Y_{34} = Keterbatasan jumlah anggaran tersedia

Y_{35} = Anggaran yang digunakan tidak dituntut tanggung jawabnya

Y_{36} = Target anggaran

Y_{37} = Pencapaian target sangat sulit terealisasi

$\lambda_{31} - \lambda_{37}$ = *Loading factors*

$\delta_{51} - \delta_{57}$ = *Error term*

4.4.2. Pengujian Model Struktural (Inner Model)

Model struktural dalam PLS adalah pengujian untuk mengevaluasi hubungan antarkonstruksi laten eksogen dengan konstruk laten endogen. Model persamaan struktural sebagai berikut:

$$PA = \alpha + \beta_1 EJ + \beta_2 MR + z_1 \dots \dots \dots \text{(Persamaan 1)}$$

$$KO = \alpha + \beta_3 EJ + \beta_4 MR + \beta_5 PA + z_2 \dots \dots \dots \text{(Persamaan 2)}$$

$$SA = \alpha + \beta_6 EJ + \beta_7 MR + \beta_8 PA + \beta_9 KO + z_3 \dots \dots \dots \text{(Persamaan 3)}$$

Keterangan:

EJ = *Ethical Judgment*

MR = *Moral Reasoning*

PA = Partisipasi Anggaran

KO = Komitmen Organisasi

SA = *Slack Anggaran*

α = Konstanta

$\beta_1 - \beta_5$ = Regression Weight

$z_1 - z_2$ = Disturbance term

Pengujian *inner model* dievaluasi menggunakan *R-square* untuk konstruk endogen, *Stone-Geisser Q-square test* untuk *predictive relevance* dan uji t, serta signifikansi dari koefisien parameter jalur struktural (Ghozali, 2008:26). Nilai *R-square* digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan variabel eksogen terhadap variabel endogen. Semakin tinggi nilai *R-square* berarti semakin baik model prediksi dari model penelitian yang diajukan (Hartono dan Abdillah, 2009:62), dengan menggunakan rumus:

$$f^2 = \frac{R^2_{\text{include}} - R^2_{\text{exclude}}}{1 - R^2_{\text{include}}}$$



Keterangan:

$R^2_{include}$ dan $R^2_{exclude} = R\text{-square}$
 $f^2 =$ Ukuran efek (pengaruh)

Berdasarkan rumus tersebut dijelaskan bahwa $R^2_{include}$ dan $R^2_{exclude}$ adalah *R-square* variabel laten endogen ketika *predictor* variabel laten digunakan atau dikeluarkan dari persamaan struktural. Nilai f^2 diinterpretasikan dengan 0,02 berarti memiliki pengaruh kecil, nilai 0,15 berarti memiliki pengaruh menengah, dan nilai 0,35 berarti memiliki pengaruh besar pada level struktural.

Model PLS juga dievaluasi dengan melihat nilai *Q-square predictive relevance* untuk konstruk. *Q-square* mengukur seberapa baik nilai observasi dihasilkan oleh model dan estimasi parameternya. Jika nilai *Q-square* lebih besar dari nol (*Q-square* > 0) menunjukkan bahwa model mempunyai nilai *predictive relevance*, sedangkan nilai *Q-square* kurang dari nol (*Q-square* < 0) menunjukkan bahwa model kurang memiliki *predictive relevance*.

Pengujian hipotesis menggunakan nilai koefisien *path* atau *inner model* untuk menunjukkan tingkat signifikansi dalam pengujian hipotesis (Jogiyanto dan Abdillah, 2009:63). Skor koefisien *path* atau *inner model* yang ditunjukkan oleh nilai *t-statistic* untuk pengujian hipotesis pada *alpha* 5 persen dan *power* 80 persen.

Kriteria pengujian hipotesis digunakan dua cara yaitu pengujian langsung untuk hipotesis 1 dan 4, serta pengujian tidak langsung untuk hipotesis 2, 3, 5, 6, dan 7. Hipotesis diuji menggunakan *Partial Least Square*. Menurut Hartono dan Abdillah (2009:86), untuk mengukur keterdukungan hipotesis dapat digunakan perbandingan nilai t_{table} dan t_{hitung} . Jika nilai t_{hitung} lebih tinggi dibandingkan dengan nilai t_{table} , untuk tingkat keyakinan 95 persen (*alpha* 5 persen) berarti hipotesis terdukung.

1. Pengujian Pengaruh Langsung (*direct effect*)

a. Pengujian H_1 : *Ethical judgment* berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap *slack* anggaran, maka hipotesis diterima.

b. Pengujian H_4 : *Moral reasoning* berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap *slack* anggaran, maka hipotesis diterima.

2. Pengujian Pengaruh Tidak Langsung (*indirect effect*)

a. Pengujian H_2 : *Ethical judgment* berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap partisipasi anggaran dan partisipasi anggaran berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap *slack* anggaran, maka hipotesis diterima..

b. Pengujian H_3 : *Ethical judgment* berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap komitmen organisasi dan komitmen organisasi berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap *slack* anggaran, maka hipotesis diterima..

c. Pengujian H_5 : *Moral reasoning* berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap komitmen organisasi dan komitmen organisasi berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap *slack* anggaran, maka hipotesis diterima.

d. Pengujian H_6 : *Moral reasoning* berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap partisipasi anggaran dan partisipasi anggaran berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap *slack* anggaran, maka hipotesis diterima.

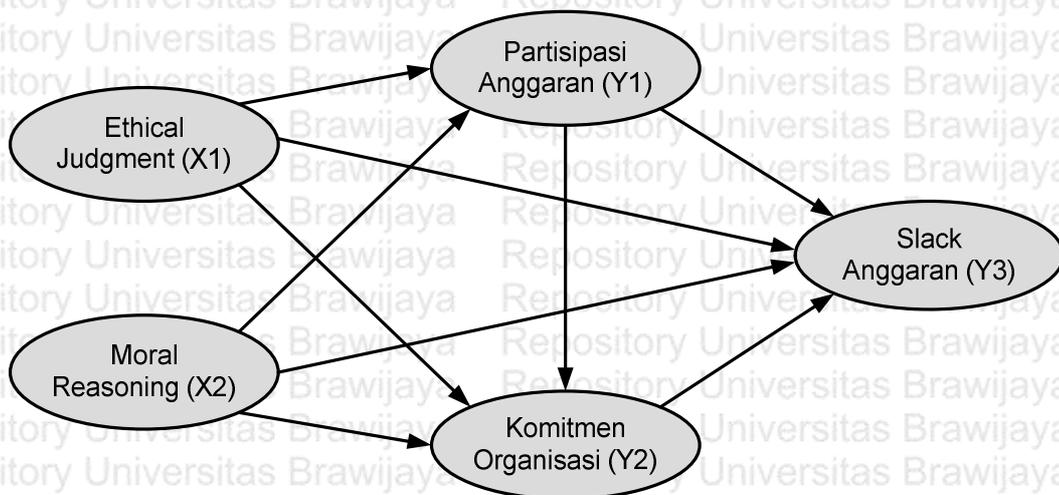
- e. Pengujian H_2 : Partisipasi anggaran berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap komitmen organisasi dan komitmen organisasi berpengaruh (t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dan nilai probabilitas statistik $t \leq 0,05$) terhadap *slack* anggaran, maka hipotesis diterima

4.4.3 Analisis Mediasi Menggunakan PLS

Dalam pengujian mediasi, beberapa peneliti menggunakan teknik analisis SEM atau PLS (Hair *et al.*, 2010:592). Menurut Solimun (2011) pengujian untuk variabel mediasi tidak cukup hanya jika berdasarkan analisis model yang melibatkan variabel mediasi. Hasil analisis ini menunjukkan bahwa suatu variabel sebagai variabel mediasi, tetapi belum tentu benar. Penilaian sebuah variabel sebagai variabel mediasi lengkap atau mediasi parsial, atau tidak mediasi, dapat dianalisis dengan menggunakan model yang memasukkan mediasi dan model yang tidak memasukkan variabel mediasi dan hasilnya dibandingkan.

Pada penelitian ini, model struktural yang ditampilkan adalah sebagai berikut.

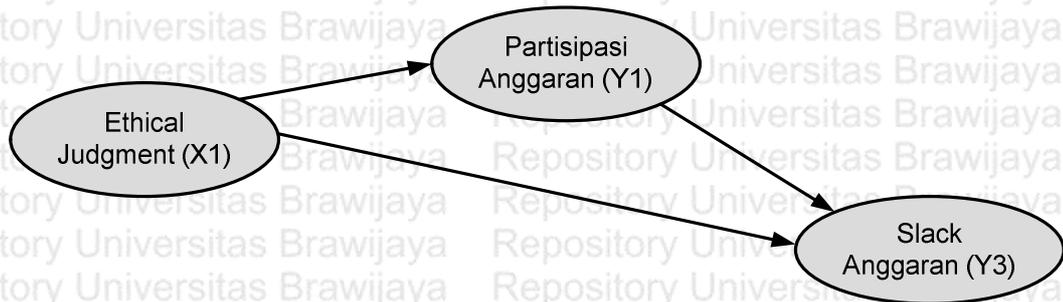
Gambar 4.2
Diagram Jalur Penelitian



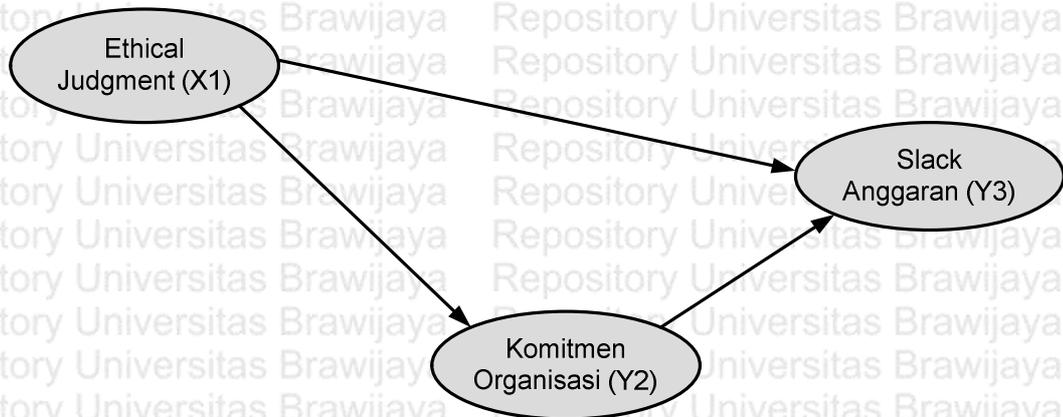


Gambar 4.2 terlihat bahwa penelitian ini melibatkan variabel mediasi/intervening. Konstelasi penelitian di atas pada dasarnya dibentuk dari 5 analisis mediasi sebagai berikut,

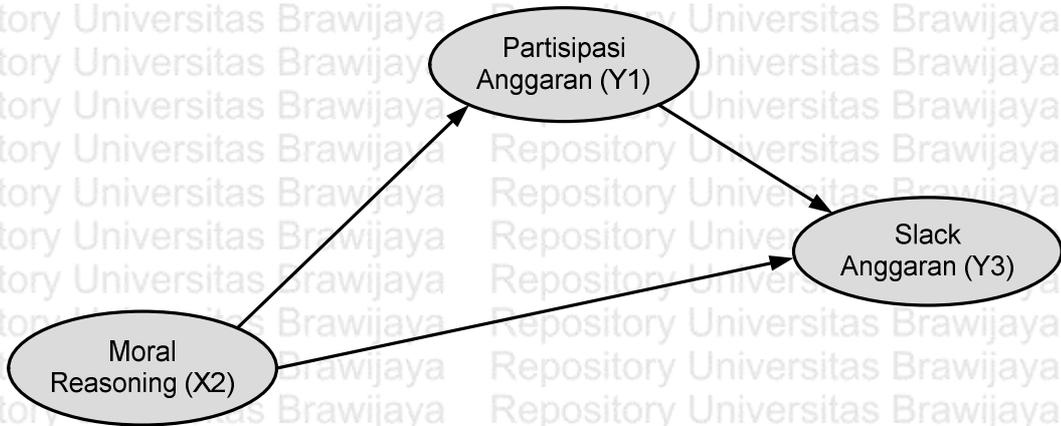
Gambar 4.3
Analisis Mediasi PLS



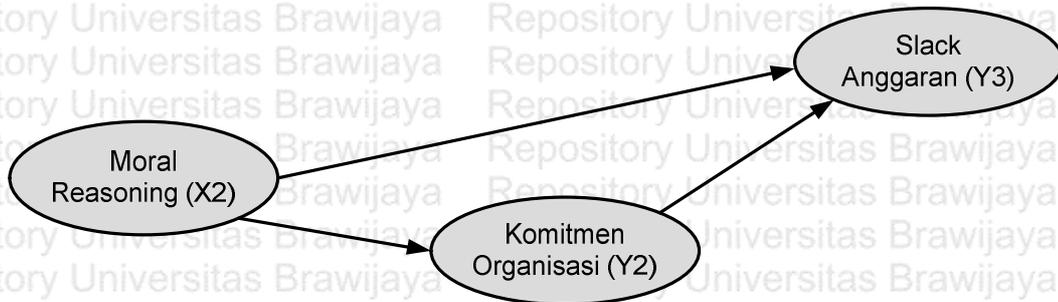
(1) Mediasi Partisipasi Anggaran pada Pengaruh Ethical Judgment terhadap Slack Anggaran



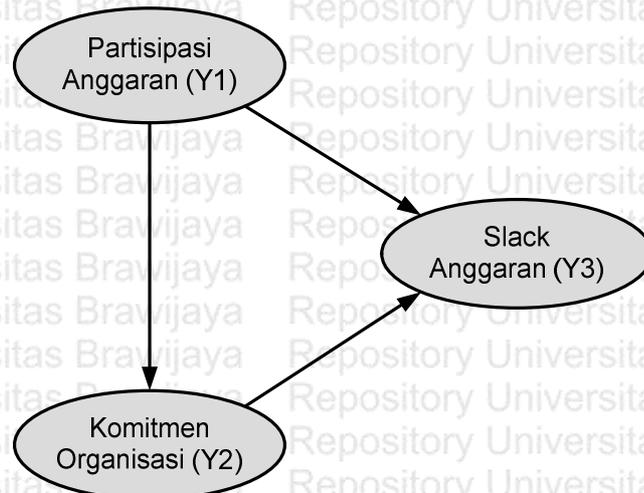
(2) Mediasi Komitmen Organisasi pada Pengaruh Ethical Judgment terhadap Slack Anggaran



(3) Mediasi Partisipasi Anggaran pada Pengaruh Moral Reasoning terhadap Slack Anggaran



(4) Mediasi Komitmen Organisasi pada Pengaruh Moral Reasoning terhadap Slack Anggaran



(5) Mediasi Komitmen Organisasi pada Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Slack Anggaran



Oleh karena itu, analisis mediasi menggunakan pendekatan Sobel Test pada penelitian ini terdiri atas 5 tahapan sebagai berikut.

1. Pengujian mediasi partisipasi anggaran pada pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran,
2. Pengujian mediasi komitmen organisasi pada pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran,
3. Pengujian mediasi partisipasi anggaran pada pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran,
4. Pengujian mediasi komitmen organisasi pada pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran, dan
5. Pengujian mediasi komitmen organisasi pada pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran.

Pengukuran mediasi pertama kali diteliti oleh Sobel (1982). Kenny (2011) menjelaskan bahwa untuk menguji efek mediasi, terlebih dahulu harus dilakukan pemodelan variabel bebas (eksorgen variabel, atau X) terhadap variabel Y (endogen variabel, atau Y) sebagai berikut:

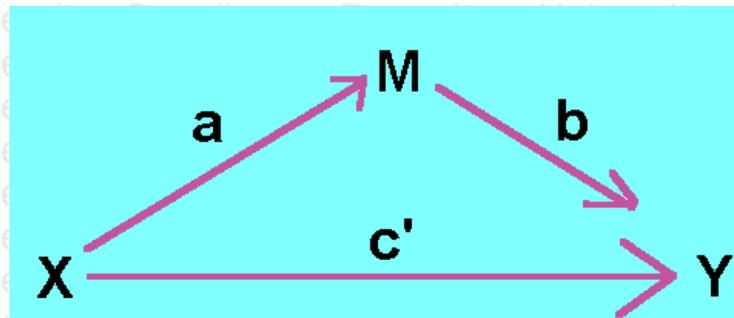
Gambar 4.4
Pengaruh X terhadap Y sebelum Efek Mediasi



Koefisien jalur c pada gambar di atas dinamakan pengaruh total (*total effect*).

Pengaruh X terhadap Y dapat dimediasi oleh variabel M, dalam bentuk model mediasi sebagai berikut:

Gambar 4.5
Pengaruh X terhadap Y Sesudah Efek Mediasi



Koefisien jalur c' adalah pengaruh langsung (*direct effect*). Mediasi lengkap (*complete mediation*) dalam kasus di atas terjadi jika variabel X menjadi tidak signifikan terhadap Y sesudah mengikutsertakan efek mediasi, atau koefisien jalur c' menjadi tidak signifikan. Mediasi sebagian (*partial mediation*) terjadi jika koefisien jalur c' signifikan, tetapi nilainya lebih rendah dibandingkan koefisien jalur c .

Sobel test adalah salah satu alat dalam pengujian analisis mediasi. Hasil analisis PLS, diperoleh koefisien jalur a beserta standar *error* dari koefisien jalur a (atau disebut dengan s_a), dan diperoleh koefisien jalur b beserta standar *error* dari koefisien jalur b (atau disebut dengan s_b). *Sobel test* akan menghasilkan standar *error* dari pengaruh tidak langsung x terhadap y melalui mediasi m , yaitu koefisien ab , dengan standar deviasi ab adalah sebagai berikut:

$$s_{ab} = \sqrt{b^2 s_a^2 + a^2 s_b^2}$$

$$Z_{\text{hitung}} = \frac{a \times b}{\sqrt{b^2 s_a^2 + a^2 s_b^2}}$$

Pada nilai Z_{hitung} diperoleh nilai p value, jika nilai p value < 0.05 mengindikasikan adanya pengaruh mediasi variabel M pada pengujian hubungan X terhadap Y.



BAB V HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

5.1 Statistik Deskriptif

5.1.1 *Response Rate*

Hasil pengumpulan data berdasarkan kuesioner yang dikirim kepada responden sebanyak 258 responden, kuesioner yang kembali dan dapat diolah sebanyak 172 (66,67%) dengan rincian terdapat pada Tabel 5.1.

Tabel 5.1
Tingkat Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Persentase
Kuesioner yang disebar	258	100%
Kuesioner yang tidak kembali	65	25,19%
Kuesioner yang kembali	193	74,81%
Kuesioner yang tidak dapat diolah	21	8,13%
Kuesioner yang dapat diolah	172	66,67%

Sumber: Data yang diolah, 2012

Kuesioner yang kembali berjumlah 193 dan beberapa kuesioner yang kembali tidak semua dapat diolah karena kuesioner tidak lengkap. Hal itu disebabkan responden tidak serius dalam menjawab kuesioner. Ketidakterseriusan responden dalam menjawab kuesioner diketahui dari dua pernyataan negatif yang ada dalam kuesioner.

Beberapa hal juga yang menjadi pertimbangan dalam penelitian ini berkaitan dengan *response rate* dari kuesioner yang didistribusikan ke responden, tingkat *response rate* dari 258 kuesioner yang didistribusi hanya kembali 193 kuesioner atau 74,81% *response rate*. Hasil penilaian kuesioner yang kembali ternyata hanya 172 kuesioner atau 66,67% yang layak diuji. Artinya bahwa sekitar 21 kuesioner atau 8,13% *response error*, sedangkan jumlah kuesioner yang tidak kembali sekitar 65 atau 25,19%.

Hasil tersebut di atas menunjukkan tingkat pengembalian kuesioner tinggi, tetapi masih ada beberapa kendala yang dihadapi peneliti yang menyebabkan belum maksimalnya tingkat pengembalian kuesioner dan tingginya *response error* yang terlihat dari ketidakseriusan responden menjawab. *Pertama*, keterbatasan yang dihadapi berkaitan dengan teknik pengumpulan data menggunakan *foot in the door* yang belum bisa dilaksanakan dengan efektif terutama dalam melakukan pendekatan personal terhadap sasaran responden untuk mencapai *response rate* yang maksimal. Walaupun *response rate* yang dicapai tinggi, ketika teknik *foot in the door* efektif, maka seharusnya *response rate* masih bisa lebih tinggi dari yang dicapai sekarang. *Kedua*, keterbatasan masih berkaitan dengan teknik *foot in the door* yang belum efektif, maka ketidakseriusan responden dalam mengisi kuesioner menyebabkan kesalahan dalam mengisi kuesioner tinggi. *Ketiga*, kendala yang dihadapi berkaitan dengan birokrasi yang rumit ketika berhubungan dengan aparat pemerintah. Hal ini terjadi pada sasaran responden yang belum dikenal sebelumnya, sehingga menyebabkan pendekatan personal tidak efektif dilakukan dan harus melalui prosedur formal untuk mencapai sasaran responden yang telah ditentukan.

Berdasarkan kendala yang dihadapi tersebut di atas, disarankan untuk penelitian berikutnya dapat meningkatkan keefektifan teknik pengumpulan data dengan *foot in the door* untuk memaksimalkan *response rate* dan mengurangi *response error*. Wirakusuma (2006) dan Fahy (1998) menyarankan teknik pengumpulan data untuk penelitian survei dengan *foot in the door* merupakan cara yang baik meningkatkan *response rate* dan mengurangi *response error*.

Dengan memaksimalkan upaya-upaya seperti pemberitahuan sebelumnya, personalisasi (pendekatan personal), insentif moneter (tidak digunakan dalam

penelitian ini), dan tindak lanjut diharapkan lebih meningkatkan *response rate* dan mengurangi *response error*.

5.1.2 Uji Nonresponse Bias

Pengujian *nonresponse bias* dilakukan pada dua kelompok responden, yaitu; sebanyak 30 respon yang diambil pertama dan 30 respon yang diambil terakhir. Alat analisis menggunakan *t-test*, jika nilai *p-value* > 0.05, dapat dikatakan tidak terdapat perbedaan jawaban (respon) pada kedua kelompok tersebut. Artinya instrumen yang digunakan lulus uji *nonresponse bias*.

Berdasarkan hasil pengujian *nonresponse bias* di bawah, dengan cara menguji 30 respon awal diterima dan 30 respon terakhir diterima. Hasil uji beda menggunakan uji t dengan $p > 0,05$, disimpulkan tidak signifikan. Artinya, bahwa sampel yang menjawab tidak ada perbedaan dengan sampel yang tidak menjawab.

Selanjutnya hasil pengujian *nonresponse bias* dapat dilihat pada Tabel

5.2 berikut ini.



Tabel 5.2
Uji Nonresponse Bias

Variabel	Indikator	Perbedaan Berpasangan				t	Df	Sig.
		Rata-Rata	Standard error Difference	95 Interval Kepercayaan Perbedaan				
				Lower	Upper			
X1	X1.1 _AW-AK	-,03333	,13116	-,29588	,22921	-,254	58	0,800
	X1.2 _AW-AK	,00000	,12865	-,25753	-,25753	,000	58	1,000
	X1.3 _AW-AK	-,33330	,13116	-,29588	,22921	-,254	58	0,800
X2	X2.1 _AW-AK	-,03333	,12940	-,29235	,22588	-,248	58	0,798
	X2.2 _AW-AK	,00000	,10505	-,21027	,21027	,000	58	1,000
	X2.3 _AW-AK	,06667	,19437	-,32240	,45573	,343	58	0,733
	X2.4 _AW-AK	-,03333	,13057	-,29471	,22840	-,255	58	0,799
	X2.5 _AW-AK	-,03333	,09689	-,22727	,16061	-,344	58	0,732
	X2.6 _AW-AK	,06667	,09181	-,11711	,25044	,726	58	0,471
Y1	Y1.1 _AW-AK	,00000	,13131	-,26284	,26284	,000	58	1,000
	Y1.2 _AW-AK	,00000	,16815	-,33660	,33600	,000	58	1,000
	Y1.3 _AW-AK	,00000	,08927	-,17870	,17870	,000	58	1,000
Y2	Y2.1 _AW-AK	,00000	,04714	-,09436	,09436	,000	58	1,000
	Y2.2 _AW-AK	,03333	,10810	-,18305	,24872	,585	58	0,759
	Y2.3 _AW-AK	,03333	,20613	-,37928	,44595	,796	58	0,872
	Y2.4 _AW-AK	-,03333	,14450	-,32259	,25592	,670	58	0,818
	Y2.5 _AW-AK	-,66667	,09181	-,25044	,11711	-,726	58	0,471
	Y2.6 _AW-AK	,00000	,04714	-,09438	,09438	,000	58	1,000
	Y2.7 _AW-AK	,00000	,12034	-,24090	,24090	,000	58	1,000
	Y2.8 _AW-AK	,03333	,12518	-,21725	,28391	,598	58	0,791
	Y2.9 _AW-AK	,03333	,07245	-,11169	,17836	,358	58	0,647
Y3	Y3.1 _AW-AK	,10000	,10739	-,11496	,31496	,080	58	0,356
	Y3.2 _AW-AK	-,03333	,10810	-,24972	,18305	,456	58	0,759
	Y3.3 _AW-AK	,03333	,08888	-,14057	,20724	,418	58	0,703
	Y3.4 _AW-AK	,06667	,13841	-,21039	,34372	,520	58	0,632
	Y3.5 _AW-AK	-,20000	,13702	-,47427	,07427	,122	58	0,150
	Y3.6 _AW-AK	-,10000	,12145	-,34312	,14312	,574	58	0,414
	Y3.7 _AW-AK	,00000	,14115	-,28254	,28254	,000	58	1,000

Sumber: Data diolah, 2012 (Lampiran 4)

Keterangan: AW = awal dan AK = Akhir

5.1.3 Karakteristik Responden

Kuesioner yang kembali berjumlah 172 orang, beberapa karakteristik responden berupa jabatan, jenis kelamin, umur, dan jenis pendidikan disajikan pada Tabel 5.3 sebagai berikut.

Tabel 5.3
Karakteristik Responden Penelitian

Karakteristik	Kriteria	Responden	
		Frekuensi	Persen
Umur	< 31 thn	2	1.16
	31-40 thn	21	12.21
	41-50 thn	87	50.58
	> 50 thn	62	36.05
Jenis Kelamin	Laki-laki	119	69.19
	Perempuan	53	30.81
Pendidikan	SLTA	1	0.58
	Diploma	4	2.33
	Sarjana S1	94	54.65
	Pascasarjana S2	71	41.28
	Pascasarjana S3	2	1.16
Jabatan	Kepala Dinas	11	6.40
	Sekretaris Dinas	11	6.40
	Kepala Bagian	4	2.33
	Kepala Subbagian	24	13.95
	Kepala Bidang	30	17.44
	Kepala Subbidang	8	4.65
	Kepala Seksi	84	48.84

Sumber: data primer diolah, 2012 (Lampiran 1)

Tabel 5.3 memperlihatkan bahwa responden yang dijadikan sampel penelitian, paling banyak berusia antara 41 hingga 50 tahun yaitu 87 orang atau 50.58% dan sebanyak 62 orang atau 36.05% berusia lebih dari 50 tahun. Dilihat dari jenis kelaminnya, 69.19% atau 119 orang responden adalah laki-laki, sedangkan 30.81% atau 53 orang adalah perempuan. Berdasarkan tingkat pendidikan responden, mayoritas atau 54.65% atau 94 orang adalah bergelar Sarjana S1, dan terdapat 71 orang atau 41.28% yang bergelar Sarjana S2.

Berdasarkan Jabatan memperlihatkan mayoritas responden atau 48.84% (84 orang) adalah Kepala Seksi, dan 30 orang atau 17.44% merupakan Kepala Bidang.

5.1.4 Deskripsi Variabel Penelitian

Penelitian ini melibatkan 5 variabel laten yaitu *ethical judgment* (X1), *moral reasoning* (X2), partisipasi anggaran (Y1), komitmen organisasi (Y2), dan *slack* anggaran (Y3). Berikut ini deskripsi variabel penelitian untuk menentukan kategori skor berdasarkan kategori jawaban responden, digunakan lima tingkatan, yaitu rata-rata 1.00-2.20 dikategorikan sangat rendah, rata-rata 2.21-3.40 dikategorikan rendah, rata-rata 3.41-4.60 dikategorikan sedang, rata-rata 4.61-5.80 dikategorikan tinggi, dan kategori 5.81-7.00 dikategorikan sangat tinggi.

Tabel 5.4
Deskripsi Variabel Penelitian

Variabel	Minimum	Maksimum	Rata-rata	St. Deviasi
X1	2	7	6.38	0.74
X2	1	7	6.01	0.94
Y1	1	7	4.62	1.37
Y2	1	7	5.47	1.14
Y3	1	7	2.18	1.03

Sumber: data primer diolah, 2012 (Lampiran 2)

Tabel di atas menunjukkan bahwa konstruk *ethical judgment* (X1) memiliki nilai rata-rata sebesar 6,38, mengindikasikan bahwa responden menilai *ethical judgment* sangat tinggi. Konstruk *moral reasoning* (X2) dengan nilai rata-rata sebesar 6,01 mengindikasikan bahwa responden menilai *moral reasoning* sangat tinggi. Konstruk partisipasi anggaran (Y1) dengan nilai rata-rata sebesar 4,62 mengindikasikan bahwa responden menilai partisipasi anggaran tinggi. Konstruk komitmen organisasi (Y2) dengan nilai rata-rata sebesar 5,47 mengindikasikan bahwa responden menilai komitmen organisasi tinggi. Konstruk

slack anggaran (Y3) dengan nilai rata-rata sebesar 2,18 mengindikasikan bahwa responden menilai *slack* anggaran sangat rendah, tetapi berdasarkan deskripsi frekuensi sebarang jawaban responden menunjukkan variasi jawaban dari beberapa responden yang mengindikasikan tingginya *slack* anggaran (lampiran 2).

Hasil pengujian untuk seluruh indikator dari semua konstruk penelitian dapat dilihat pada tabel 5.5 berikut ini.

Tabel 5.5
Deskripsi Indikator dari Variabel Penelitian

Variabel	Indikator	Minimum	Maksimum	Rata-rata	St. Deviasi
X1	X1.1	2	7	6.34	0.83
	X1.2	4	7	6.38	0.77
	X1.3	4	7	6.43	0.63
X2	X2.1	3	7	6.34	0.79
	X2.2	3	7	6.32	0.67
	X2.3	1	7	4.85	1.69
	X2.4	4	7	6.44	0.60
	X2.5	1	7	6.15	0.83
	X2.6	1	7	5.98	1.06
Y1	Y1.1	2	7	5.19	1.33
	Y1.2	2	7	4.83	1.34
	Y1.3	1	7	3.83	1.43
Y2	Y2.1	2	7	6.16	0.90
	Y2.2	3	7	5.92	0.89
	Y2.3	1	7	4.84	1.37
	Y2.4	1	7	4.90	1.20
	Y2.5	2	7	5.70	1.07
	Y2.6	2	7	5.59	0.93
	Y2.7	1	7	5.26	1.45
	Y2.8	1	7	5.25	1.38
	Y2.9	1	7	5.64	0.98
Y3	Y3.1	1	6	1.97	0.72
	Y3.2	1	7	2.16	0.99
	Y3.3	1	5	2.16	0.85
	Y3.4	1	6	2.13	0.99
	Y3.5	1	7	1.61	0.92
	Y3.6	1	7	2.37	1.39
	Y3.7	1	7	2.83	1.34

Sumber: data primer diolah, 2012 (Lampiran 2)

Variabel *ethical judgment* (X1). indikator pertama, yaitu Kepercayaan (X1.1) memiliki nilai rata-rata skor sebesar 6,30 menunjukkan bahwa responden menilai Kepercayaan adalah sangat tinggi. Indikator kedua Kebaikan (X1.2) nilai rata-rata skor sebesar 6,38 mengindikasikan bahwa responden menilai Kebaikan adalah sangat tinggi. Indikator ketiga Pengabdian (X1.3) diperoleh rata-rata skor sebesar 6,43 mengindikasikan bahwa responden menilai Pengabdian adalah sangat tinggi. Ketiga indikator di atas berada kategori sangat tinggi. Secara keseluruhan responden menilai bahwa variabel *ethical judgment* (X1) (rata-rata 6.38) berada dalam kategori sangat tinggi.

Variabel *moral reasoning* (X2) menunjukkan bahwa indikator pertama, yaitu Berkaitan konsekuensi kerugian pribadi (*Personal harm*) (X2.1) memiliki nilai rata-rata skor sebesar 6,34 mengindikasikan bahwa responden menganggap indikator Berkaitan konsekuensi kerugian pribadi (*Personal harm*) adalah sangat tinggi. Indikator kedua, yaitu Berkaitan dengan Kebutuhan Pribadi (*Personal need*) (X2.2) memiliki nilai rata-rata skor sebesar 6,32 yang menjelaskan bahwa responden menilai indikator Berkaitan dengan Kebutuhan Pribadi (*Personal need*) adalah sangat baik. Indikator ketiga, yaitu Berkaitan dengan Kelompok (*Immediate group*) (X2.3) menunjukkan hasil rata-rata skor sebesar 4,85 yang menjelaskan bahwa indikator Berkaitan dengan Kelompok (*Immediate group*) adalah tinggi. Indikator keempat, yaitu Berkaitan dengan Tanggung jawab profesional (*Professional responsibility*) (X2.4) menunjukkan nilai rata-rata skor sebesar 6,44 jawaban responden menilai untuk indikator Berkaitan dengan Tanggung jawab profesional (*Professional responsibility*) adalah sangat tinggi. Indikator kelima, yaitu Berkaitan dengan Nilai-nilai pribadi (*Personally held value*) (X2.5) dengan nilai rata-rata skor sebesar 6,15

menunjukkan bahwa responden menilai indikator Berkaitan dengan Nilai-nilai pribadi (*Personally held value*) adalah sangat tinggi. Pada indikator keenam, yaitu Berkaitan dengan nilai-nilai universal (*Universal principles*) (X2.6) rata-rata skor sebesar 5,98, mengindikasikan bahwa responden menilai Berkaitan dengan nilai-nilai universal (*Universal principles*) adalah sangat tinggi. Keenam indikator di atas, lima indikator berada kategori sangat tinggi, sedangkan hanya satu indikator berada dalam kategori tinggi. Secara keseluruhan responden menilai bahwa variabel *moral reasoning* (X2) (rata-rata 6,01) berada dalam kategori sangat tinggi.

Variabel partisipasi pada indikator pertama yaitu Terlibat dalam perhitungan anggaran (Y1.1) diperoleh nilai rata-rata skor sebesar 5,19 yang menjelaskan bahwa responden menilai Terlibat dalam perhitungan anggaran adalah tinggi. Indikator kedua, yaitu Terlibat menentukan sasaran anggaran (Y1.2) dengan nilai rata-rata skor sebesar 4,83 mengindikasikan bahwa responden menilai Terlibat menentukan sasaran anggaran adalah tinggi. Indikator ketiga, yaitu Terlibat dalam keputusan anggaran (Y1.3) memiliki nilai rata-rata skor sebesar 3,83 mengindikasikan bahwa responden menilai Terlibat dalam keputusan anggaran adalah sedang. Ketiga indikator di atas, dua indikator berada kategori tinggi, sedangkan hanya satu indikator berada dalam kategori sedang. Secara keseluruhan responden menilai bahwa variabel partisipasi anggaran (Y1) (rata-rata 4,62) berada dalam kategori sedang.

Variabel komitmen organisasi pada indikator pertama, yaitu Bersedia bekerja lebih keras (Y2.1) memiliki nilai rata-rata skor sebesar 6,16 mengindikasikan bahwa responden menilai Bersedia bekerja lebih keras adalah tinggi. indikator kedua, yaitu Bangga bahwa organisasi tempat kerja yang



menyenangkan (Y2.2) dengan rata-rata skor sebesar 5,92 mengindikasikan bahwa responden menilai Bangsa bahwa organisasi tempat kerja yang menyenangkan adalah sangat tinggi. Indikator ketiga, yaitu Sanggup menerima tugas sesuai kemampuan diri (Y2.3) rata-rata skor sebesar 4,84, mengindikasikan bahwa responden menilai Sanggup menerima tugas sesuai kemampuan diri adalah tinggi. Indikator keempat, yaitu Menemukan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi (Y2.4) diperoleh rata-rata skor sebesar 4,90 yang mengindikasikan bahwa responden menilai Menemukan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi adalah tinggi. Indikator kelima, yaitu bangga sebagai bagian dari organisasi (Y2.5) nilai rata-rata skor sebesar 5,70 yang menjelaskan bahwa responden menilai bangga sebagai bagian dari organisasi adalah tinggi. Indikator keenam, yaitu Organisasi ini memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja (Y2.6) rata-rata skor sebesar 5,59 mengindikasikan bahwa responden menilai Organisasi ini memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja adalah tinggi. Indikator ketujuh, yaitu Organisasi lebih baik daripada organisasi lain (Y2.7) memiliki rata-rata skor sebesar 5,26 mengindikasikan bahwa responden menilai Organisasi lebih baik daripada organisasi lain adalah tinggi. Indikator kedelapan, yaitu Organisasi terbaik (Y2.8) rata-rata skor sebesar 5,25 menunjukkan bahwa responden menilai Organisasi terbaik adalah tinggi. Indikator kesembilan, yaitu Peduli mengenai nasib organisasi (Y2.9) rata-rata skor sebesar 5,64 mengindikasikan bahwa responden menilai Peduli mengenai nasib organisasi adalah tinggi. Kesembilan indikator di atas, dua indikator berada kategori sangat tinggi, sedangkan tujuh indikator yang lain berada dalam kategori tinggi. Secara

keseluruhan responden menilai bahwa variabel partisipasi anggaran (Y1) (rata-rata 5,47) berada dalam kategori tinggi.

Variabel *slack* anggaran pada indikator pertama, yaitu Anggaran disusun tidak sesuai dengan standar perhitungan anggaran yang berlaku (Y3.1) rata-rata skor sebesar 1,97, mengindikasikan bahwa responden menilai Anggaran disusun tidak sesuai dengan standar perhitungan anggaran yang berlaku adalah sangat rendah. Pada indikator kedua, yaitu Anggaran digunakan bukan sebagai alat pertanggungjawaban (Y3.2) rata-rata skor sebesar 2,16, mengindikasikan bahwa responden menilai Anggaran digunakan bukan sebagai alat pertanggungjawaban adalah sangat rendah. Pada indikator ketiga, yaitu Anggaran sulit untuk dilaksanakan (Y3.3) rata-rata skor sebesar 2,16, mengindikasikan bahwa responden menilai Anggaran sulit untuk dilaksanakan adalah sangat rendah.

Pada indikator keempat, yaitu Keterbatasan jumlah anggaran (Y3.4) rata-rata skor sebesar 2,13, mengindikasikan bahwa responden menilai Keterbatasan jumlah anggaran adalah sangat rendah. Pada indikator kelima, yaitu Anggaran yang digunakan tidak dituntut tanggung jawabnya (Y3.5) rata-rata skor sebesar 1,61, mengindikasikan bahwa responden menilai anggaran yang digunakan tidak dituntut tanggung jawabnya adalah sangat rendah. Pada indikator keenam, yaitu

Target anggaran tidak memperbaiki efisiensi (Y3.6) rata-rata skor sebesar 2,37, mengindikasikan bahwa responden menilai Target anggaran tidak memperbaiki efisiensi adalah rendah. Pada indikator ketujuh, yaitu Pencapaian target kegiatan yang dijabarkan anggaran sangat sulit terealisasi (Y3.7) rata-rata skor sebesar 2,83, mengindikasikan bahwa responden menilai Pencapaian target kegiatan yang dijabarkan anggaran sangat sulit terealisasi adalah rendah. Ketujuh indikator di atas, dua indikator berada kategori rendah, sedangkan lima indikator

yang lain berada dalam kategori sangat rendah. Secara keseluruhan responden menilai bahwa variabel *slack* anggaran (Y3) (rata-rata 2,18) berada dalam kategori sangat rendah.

5.1.5 Hasil Uji Instrumen Penelitian

Untuk memperoleh data guna menguji hipotesis, penelitian ini menggunakan alat bantu instrumen berupa kuesioner. Instrumen dalam penelitian ini, yaitu instrumen untuk menilai 5 variabel laten, yaitu *Ethical Judgment* (X1), *Moral Reasoning* (X2), Partisipasi Anggaran (Y1), Komitmen Organisasi (Y2), dan *Slack* Anggaran (Y3). Sebelum data dapat digunakan, terlebih dahulu dilakukan pengujian validitas dan reliabilitas instrumen.

Tabel 5.6 memperlihatkan bahwa ke 35 butir pernyataan tersebut memiliki nilai korelasi di atas 0,3. Hal ini menunjukkan bahwa seluruh butir pernyataan pada kelima variabel penelitian adalah *valid*. Nilai koefisien *Cranach alpha* kelima variabel memiliki nilai koefisien di atas 0,6, sehingga kelima variabel penelitian dinyatakan *reliabel*. Dengan demikian, instrumen penelitian yang mengukur kelima variabel yaitu *Ethical Judgment* (X1), *Moral Reasoning* (X2), Partisipasi Anggaran (Y1), Komitmen Organisasi (Y2), dan *Slack* Anggaran (Y3) dinyatakan *valid* dan *reliabel*, dan data hasil pengukuran menggunakan kuesioner layak untuk digunakan.

Tabel 5.6
Hasil Uji Instrumen Penelitian

Variabel	Indikator	Item	Validitas	Reliabilitas
X1	X1.1	X1.1.1	0.653	0.701
		X1.1.2	0.615	
	X1.2	X1.2.1	0.725	
		X1.2.2	0.687	
	X1.3	X1.3.1	0.675	
		X1.3.2	0.602	
X2	X2.1	X2.1	0.541	0.691
	X2.2	X2.2	0.646	
	X2.3	X2.3	0.725	
	X2.4	X2.4	0.609	
	X2.5	X2.5	0.665	
	X2.6	X2.6	0.743	
Y1	Y1.1	Y1.1.1	0.840	0.900
		Y1.1.2	0.806	
		Y1.1.3	0.760	
	Y1.2	Y1.2.1	0.768	
		Y1.2.2	0.828	
	Y1.3	Y1.3.1	0.826	
Y1.3.2	0.732			
Y2	Y2.1	Y2.1	0.503	0.784
	Y2.2	Y2.2	0.597	
	Y2.3	Y2.3	0.546	
	Y2.4	Y2.4	0.651	
	Y2.5	Y2.5	0.615	
	Y2.6	Y2.6	0.630	
	Y2.7	Y2.7	0.645	
	Y2.8	Y2.8	0.755	
	Y2.9	Y2.9	0.538	
Y3	Y3.1	Y3.1	0.644	0.805
	Y3.2	Y3.2	0.708	
	Y3.3	Y3.3	0.639	
	Y3.4	Y3.4	0.738	
	Y3.5	Y3.5	0.675	
	Y3.6	Y3.6	0.758	
	Y3.7	Y3.7	0.671	

Sumber: data primer diolah, 2012 (Lampiran 3)

5.2 Hasil Analisis PLS

5.2.1 Hasil Pengujian Asumsi Linieritas

Dalam analisis PLS, terdapat satu asumsi yang harus dipenuhi yaitu asumsi linieritas, yaitu mengharuskan adanya hubungan antarvariabel yang bersifat linier. Asumsi linieritas diuji menggunakan metode *Curve Fit*, yaitu

hubungan antarvariabel dinyatakan linier jika memenuhi salah satu dari kedua kemungkinan berikut: (1) model linier signifikan ($\text{sig model linier} < 0,05$), (2) model linier nonsignifikan dan seluruh model yang mungkin juga nonsignifikan ($\text{sig model linier} > 0,05$, dan $\text{sig model selain linier} > 0,05$). Hasil pengujian disajikan dalam table 5.7 sebagai berikut.

Tabel 5.7
Hasil Pengujian Asumsi Linieritas

Hubungan antar Variabel		Pengujian Model Linier	Sig Model Linier	Simpulan
X1	Y1	Model Linier Signifikan	0.032	Linier
X2	Y1	Model Linier Signifikan	0.013	Linier
X1	Y2	Model Linier Signifikan	0.000	Linier
X2	Y2	Model Linier Signifikan	0.000	Linier
X1	Y3	Model Linier Signifikan	0.000	Linier
X2	Y3	Model Linier Signifikan	0.009	Linier
Y1	Y3	Model Linier Signifikan	0.000	Linier
Y2	Y3	Model Linier Signifikan	0.000	Linier
Y1	Y3	Model Linier Signifikan	0.000	Linier

Sumber: Data Primer Diolah, 2012 (Lampiran 5)

Tabel di atas terlihat bahwa $\text{sig model linier} < 0,05$, untuk kelima hubungan antarvariabel, sehingga asumsi linieritas terpenuhi.

5.2.2 Menilai *Outer Model* dan *Measurement Model*

5.2.2.1 Uji Validitas Konvergen

Uji validitas konvergen dengan menggunakan nilai *outer loading* pada setiap indikator ke variabel laten. Nilai *outer loading* menunjukkan bobot dari setiap indikator sebagai pengukur dari variabel. Indikator dengan *outer loading* besar menunjukkan bahwa indikator tersebut sebagai pengukur variabel yang terkuat (dominan). Hasil analisis faktor konfirmatori terhadap indikator-indikator dari kelima variabel dapat dilihat pada tabel 5.8.

Hasil pengujian pada tabel di bawah menunjukkan seluruh nilai *loading* indikator konstruk memiliki nilai di atas 0,5, sehingga dapat disimpulkan bahwa pengukuran ini memenuhi persyaratan validitas konvergen.

Tabel 5.8
Hasil Pengujian *Convergent Validity*

Variabel	Indikator	Outer Loading	Keterangan
X1	X1.1	0.837	Valid
	X1.2	0.852	Valid
	X1.3	0.684	Valid
X2	X2.1	0.605	Valid
	X2.2	0.587	Valid
	X2.3	0.587	Valid
	X2.4	0.606	Valid
	X2.5	0.778	Valid
	X2.6	0.778	Valid
Y1	Y1.1	0.880	Valid
	Y1.2	0.927	Valid
	Y1.3	0.885	Valid
Y2	Y2.1	0.549	Valid
	Y2.2	0.653	Valid
	Y2.3	0.559	Valid
	Y2.4	0.685	Valid
	Y2.5	0.639	Valid
	Y2.6	0.608	Valid
	Y2.7	0.541	Valid
	Y2.8	0.678	Valid
	Y2.9	0.569	Valid
Y3	Y3.1	0.680	Valid
	Y3.2	0.715	Valid
	Y3.3	0.658	Valid
	Y3.4	0.761	Valid
	Y3.5	0.684	Valid
	Y3.6	0.728	Valid
	Y3.7	0.632	Valid

Sumber: Data diolah (2012) (Lampiran 6)

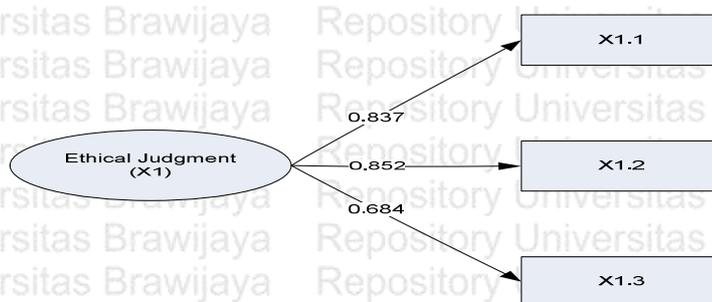
Selanjutnya penjelasan dari nilai *outer loading* dalam pengujian validitas konvergen diuraikan dalam tabel 5.9 dan gambar 5.1 berikut ini.

Tabel 5.9
 Hasil Pengujian *Measurement Model* Variabel *Ethical Judgment*

Indikator	Koefisien Terstandarisasi	P-Value
Kepercayaan	0.837	0,000
Kebajikan	0.852	0,000
Pengabdian	0.684	0,000

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2012 (Lampiran 4)

Gambar 5.1
 Hasil Pengujian *Measurement Model* Variabel *Ethical Judgment*



Berdasarkan tabel 5.9 dan gambar 5.1 terlihat bahwa indikator *pertama*, yaitu Kepercayaan (X1.1), nilai koefisien *outer loading*-nya sebesar 0,837 dengan nilai *p-value* sebesar $0.000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *ethical judgment* (X1). Oleh karena koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi kepercayaan (X1.1), hasil pengukuran variabel *ethical judgment* (X1) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kedua*, yaitu Kebajikan (X1.2), nilai koefisien *outer loading*-nya sebesar 0,852 dengan nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *ethical judgment* (X1). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi Kebajikan (X1.2), hasil pengukuran variabel *ethical judgment* (X1) juga akan semakin tinggi.

Indikator ketiga, yaitu Pengabdian (X1.3), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0.684, dengan nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *ethical judgment* (X1). koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi pengabdian (X1.3), hasil pengukuran variabel *ethical judgment* (X1) juga akan semakin tinggi.

Berdasarkan besarnya koefisien PLS *standardize* tertinggi diperoleh informasi bahwa indikator kebajikan (X1.2) adalah indikator terkuat pengukur variabel *ethical judgment*. Jadi, *ethical judgment* terlihat utama, karena adanya kebajikan (X1.2).

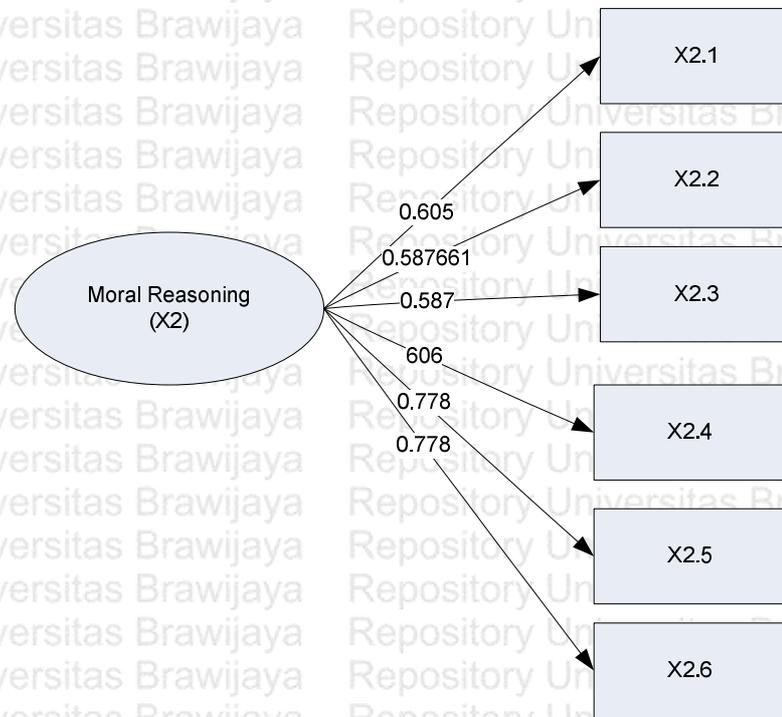
Hasil pengujian berdasarkan *measurement model* untuk mengukur variabel *moral reasoning* dari nilai *outer loading*. Nilai *outer loading* menunjukkan validitas konvergen memenuhi persyaratan bahwa seluruh indikator dinyatakan valid. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 5.10 dan gambar 5.2 berikut ini.

Tabel 5.10
Hasil Pengujian Measurement Model Variabel Moral Reasoning

Indikator	Koefisien Terstandarisasi	P-Value
Berkaitan Konsekuensi Kerugian pribadi (<i>Personal harm</i>)	0.605	0.000
Berkaitan dengan Kebutuhan Pribadi (<i>Personal need</i>)	0.587	0.000
Berkaitan dengan Kelompok (<i>Immediate group</i>)	0.587	0.000
Baerkaitan dengan Tanggung Jawab profesional (<i>Professional responsibility</i>)	0.606	0.000
Berkaitan dengan Nilai-nilai Pribadi (<i>Personally held value</i>)	0.778	0.000
Berkaitan dengan Nilai-nilai Universal (<i>Universal principles</i>)	0.778	0.000

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2012 (Lampiran 4)

Gambar 5.2
Hasil Pengujian Measurement Model Variabel Moral Reasoning



Berdasarkan tabel 5.10 dan gambar 5.2 terlihat bahwa indikator *pertama*, yaitu Berkaitan konsekuensi kerugian pribadi (*personal harm*) (X2.1), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,605 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *moral reasoning* (X2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai berkaitan konsekuensi kerugian pribadi (*personal harm*) (X2.1), hasil pengukuran variabel *moral reasoning* (X2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kedua*, yaitu Berkaitan dengan kebutuhan pribadi (*personal need*) (X2.2), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,587 dengan nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *moral reasoning* (X2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi berkaitan dengan kebutuhan pribadi (*personal*

need) (X2.2), hasil pengukuran variabel *moral reasoning* (X2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *ketiga*, yaitu Berkaitan dengan kelompok (*immediate group*) (X2.3), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,587 dengan *p-value* sebesar 0,000 < 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *moral reasoning* (X2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai berkaitan dengan kelompok (*immediate group*) (X2.3), hasil pengukuran variabel *moral reasoning* (X2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *keempat*, yaitu Berkaitan dengan tanggung jawab profesional (*professional responsibility*) (X2.4), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,606 dengan *p-value* sebesar 0,000 < 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *moral reasoning* (X2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai berkaitan dengan tanggung jawab profesional (*professional responsibility*) (X2.4), hasil pengukuran variabel *moral reasoning* (X2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kelima*, yaitu Berkaitan dengan nilai-nilai pribadi (*personally held value*) (X2.5), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,778 dengan *p-value* sebesar 0,000 < 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *moral reasoning* (X2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai berkaitan dengan nilai-nilai pribadi (*personally held value*) (X2.5), hasil pengukuran variabel *moral reasoning* (X2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *keenam*, yaitu Berkaitan dengan nilai-nilai universal (*universal principles*) (X2.6), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,778 dengan *p-value*

sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *moral reasoning* (X2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai berkaitan dengan nilai-nilai universal (*universal principles*) (X2.6), hasil pengukuran variabel *moral reasoning* (X2) juga akan semakin tinggi.

Berdasarkan besarnya koefisien PLS *Standardize* tertinggi diperoleh informasi bahwa indikator berkaitan dengan nilai-nilai pribadi (*personally held value*) (X2.5) dan berkaitan dengan nilai-nilai universal (*universal principles*) (X2.6) adalah indikator terkuat pengukur variabel *moral reasoning*. Jadi, *moral reasoning* terlihat utamanya karena adanya berkaitan dengan nilai-nilai pribadi (*personally held value*) (X2.5) dan berkaitan dengan nilai-nilai universal (*universal principles*) (X2.6).

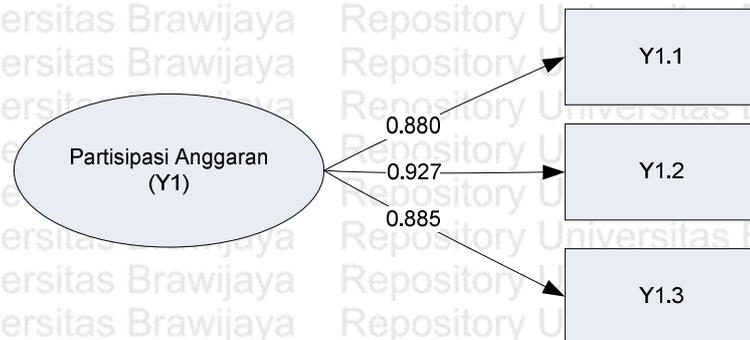
Hasil pengujian berdasarkan *measurement model* untuk mengukur variabel partisipasi anggaran dari nilai *outer loading*. Nilai *outer loading* menunjukkan validitas konvergen memenuhi persyaratan bahwa seluruh indikator dinyatakan valid. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 2.11 dan gambar 5.3.berikut ini.

Tabel 5.11
Hasil Pengujian *Measurement Model* Variabel Partisipasi Anggaran

Indikator	Koefisien Terstandarisasi	P-Value
Terlibat dalam perhitungan anggaran	0.88	0.000
Terlibat menentukan sasaran anggaran	0.927	0.000
Terlibat dalam keputusan anggaran	0.885	0.000

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2012 (Lampiran 4)

Gambar 5.3
Hasil Pengujian *Measurement Model* Variabel Partisipasi Anggaran



Berdasarkan tabel 5.11 dan gambar 5.3 terlihat bahwa indikator *pertama*, yaitu Terlibat dalam perhitungan anggaran (Y1.1), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0.880, dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel partisipasi anggaran (Y1).

Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai terlibat dalam perhitungan anggaran (Y1.1), hasil pengukuran variabel partisipasi anggaran (Y1) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kedua*, yaitu Terlibat menentukan sasaran anggaran (Y1.2), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,927 dengan nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel partisipasi anggaran (Y1). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai terlibat menentukan sasaran anggaran (Y1.2), hasil pengukuran variabel partisipasi anggaran (Y1) juga akan semakin tinggi.

Indikator *ketiga*, yaitu Terlibat dalam keputusan anggaran (Y1.3), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,885 dengan nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel

partisipasi anggaran (Y1). Koefisien *standardize* bertanda positif

mengindikasikan semakin tinggi nilai terlibat dalam keputusan anggaran (Y1.3), hasil pengukuran variabel partisipasi anggaran (Y1) juga akan semakin tinggi.

Berdasarkan besarnya koefisien PLS *Standardize* tertinggi diperoleh informasi bahwa indikator terlibat menentukan sasaran anggaran (Y1.2) adalah indikator terkuat pengukur variabel partisipasi anggaran. Jadi, partisipasi anggaran terlihat utamanya karena adanya indikator keterlibatan menentukan sasaran anggaran (Y1.2).

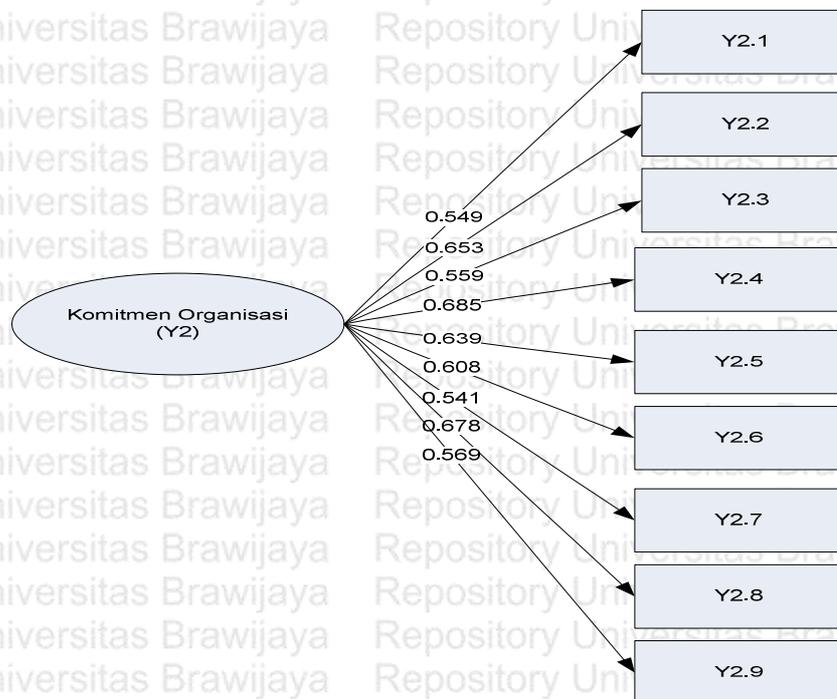
Hasil pengujian berdasarkan *measurement model* untuk mengukur variabel komitmen organisasi dari nilai *outer loading*. Nilai *outer loading* menunjukkan validitas konvergen memenuhi persyaratan bahwa seluruh indikator dinyatakan valid. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 5.12 dan gambar 5.4 berikut ini.

Tabel 5.12
Hasil Pengujian *Measurement Model* Variabel Komitmen Organisasi

Indikator	Koefisien Terstandarisasi	P-Value
Bersedia bekerja lebih keras	0.549	0.000
Bangga bahwa organisasi tempat kerja yang menyenangkan	0.653	0.000
Sanggup menerima tugas sesuai kemampuan diri	0.559	0.000
Menemukan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi	0.685	0.000
bangga sebagai bagian dari organisasi	0.639	0.000
Organisasi ini memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja	0.608	0.000
Organisasi lebih baik daripada organisasi lain	0.541	0.000
Organisasi terbaik	0.678	0.000
Peduli mengenai nasib organisasi	0.569	0.000

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2012 (Lampiran 4)

Gambar 5.4
Hasil Pengujian *Measurement Model* Variabel Komitmen Organisasi



Berdasarkan tabel 5.12 dan gambar 5.4 terlihat bahwa indikator *pertama*, yaitu Bersedia bekerja lebih keras (Y2.1), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,549 dengan nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai bersedia bekerja lebih keras (Y2.1), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kedua*, yaitu Bangga bahwa organisasi tempat kerja yang menyenangkan (Y2.2), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,653 dengan nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai Bangga bahwa organisasi

tempat kerja yang menyenangkan (Y2.2), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *ketiga*, yaitu Sanggup menerima tugas sesuai kemampuan diri (Y2.3), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,559 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai sanggup menerima tugas sesuai kemampuan diri (Y2.3), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *keempat*, yaitu Menemukan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi (Y2.4), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,685 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai menemukan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi (Y2.4), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kelima*, yaitu bangga sebagai bagian dari organisasi (Y2.5), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,639 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai bangga sebagai bagian dari organisasi (Y2.5), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *keenam*, yaitu Organisasi ini memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja (Y2.6), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,608 dengan



p-value sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai organisasi ini memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja (Y2.6), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *ketujuh*, yaitu Organisasi lebih baik daripada organisasi lain (Y2.7), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,541 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai organisasi lebih baik daripada organisasi lain (Y2.7), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kedelapan*, yaitu Organisasi terbaik (Y2.8), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,678 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai organisasi terbaik (Y2.8), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kesembilan*, yaitu Peduli mengenai nasib organisasi (Y2.9), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,569 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel komitmen organisasi (Y2). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai Peduli mengenai nasib organisasi (Y2.9), hasil pengukuran variabel komitmen organisasi (Y2) juga akan semakin tinggi.

Berdasarkan besarnya koefisien PLS *Standardize* tertinggi diperoleh informasi bahwa indikator menemukan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi adalah indikator terkuat pengukur variabel komitmen organisasi. Jadi, komitmen organisasi terlihat utamanya karena adanya penemuan bahwa nilai-nilai pribadi sesuai nilai-nilai organisasi.

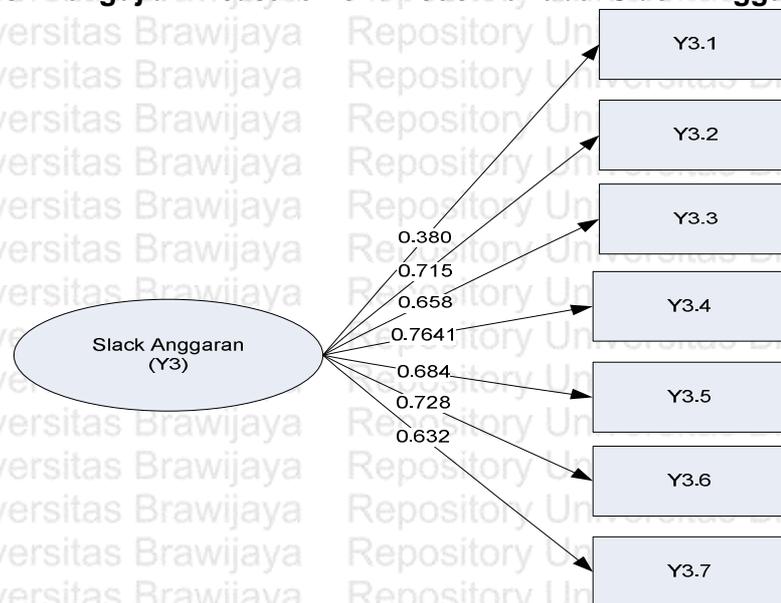
Hasil pengujian berdasarkan *measurement model* untuk mengukur variabel *slack* anggaran dari nilai *outer loading*. Nilai *outer loading* menunjukkan validitas konvergen memenuhi persyaratan bahwa seluruh indikator dinyatakan valid. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 5.13 dan gambar 5.5 berikut ini.

Tabel 5.13
Hasil Pengujian *Measurement Model* Variabel *Slack* Anggaran

Indikator	Koefisien Terstandarisasi	P-Value
Anggaran disusun tidak sesuai dengan standar perhitungan anggaran yang berlaku	0.680	0.000
Anggaran digunakan bukan sebagai alat pertanggungjawaban	0.715	0.000
Anggaran sulit untuk dilaksanakan	0.658	0.000
Keterbatasan jumlah anggaran	0.761	0.000
Anggaran yang digunakan tidak dituntut tanggung jawabnya	0.684	0.000
Target anggaran tidak memperbaiki efisiensi	0.728	0.000
Pencapaian target kegiatan yang dijabarkan anggaran sangat sulit terealisasi	0.632	0.000

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2012 (Lampiran 6)

Gambar 5.5
Hasil Pengujian *Measurement Model* Variabel *Slack Anggaran*



Berdasarkan tabel 5.13 dan gambar 5.5 terlihat bahwa indikator *pertama*, yaitu Anggaran disusun tidak sesuai dengan standar perhitungan anggaran yang berlaku (Y3.1), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,680 dengan nilai *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *slack* anggaran (Y3). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai anggaran disusun tidak sesuai dengan standar perhitungan anggaran yang berlaku (Y3.1), hasil pengukuran variabel *slack* anggaran (Y3) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kedua*, yaitu Anggaran digunakan bukan sebagai alat pertanggungjawaban (Y3.2), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,715 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *slack* anggaran (Y3). Karena koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai anggaran digunakan bukan

sebagai alat pertanggungjawaban (Y3.2), hasil pengukuran variabel *slack* anggaran (Y3) juga akan semakin tinggi.

Indikator *ketiga*, yaitu Anggaran sulit untuk dilaksanakan (Y3.3), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,658 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *slack* anggaran (Y3). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai anggaran sulit untuk dilaksanakan (Y3.3), hasil pengukuran variabel *slack* anggaran (Y3) juga akan semakin tinggi.

Indikator *keempat*, yaitu Keterbatasan jumlah anggaran (Y3.4), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,761 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *slack* anggaran (Y3). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai keterbatasan jumlah anggaran (Y3.4), hasil pengukuran variabel *slack* anggaran (Y3) juga akan semakin tinggi.

Indikator *kelima*, yaitu Anggaran yang digunakan tidak dituntut tanggung jawabnya (Y3.5), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,684 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *slack* anggaran (Y3). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai anggaran yang digunakan tidak dituntut tanggung jawabnya (Y3.5), hasil pengukuran variabel *slack* anggaran (Y3) juga akan semakin tinggi.

Indikator *keenam*, yaitu Target anggaran tidak memperbaiki efisiensi (Y3.6), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,728 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *slack* anggaran (Y3). Koefisien *standardize* bertanda positif

mengindikasikan semakin tinggi nilai target anggaran tidak memperbaiki efisiensi (Y3.6), hasil pengukuran variabel *slack* anggaran (Y3) juga akan semakin tinggi.

Indikator *ketujuh*, yaitu Pencapaian target kegiatan yang dijabarkan anggaran sangat sulit terealisasi (Y3.7), nilai koefisien *outer loading* sebesar 0,632 dengan *p-value* sebesar $0,000 < 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator ini signifikan mengukur variabel *slack* anggaran (Y3). Koefisien *standardize* bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi nilai Pencapaian target kegiatan yang dijabarkan anggaran sangat sulit terealisasi (Y3.7), hasil pengukuran variabel *slack* anggaran (Y3) juga akan semakin tinggi.

Berdasarkan besarnya koefisien PLS *Standardize* tertinggi diperoleh informasi bahwa indikator keterbatasan jumlah anggaran (Y3.4) adalah indikator terkuat pengukur variabel *slack* anggaran (Y3). Jadi, *slack* anggaran (Y3) terlihat utamanya karena adanya keterbatasan jumlah anggaran (Y3.2).

5.2.2.2 Uji Validitas Diskriminan

Validitas diskriminan diuji dengan melihat nilai akar AVE lebih besar dari nilai korelasi tiap variabelnya (Hartono, 2009). Hasil uji diskriminan menunjukkan bahwa nilai akar AVE tiap variabel memiliki nilai lebih tinggi dari nilai korelasi dengan variabel lainnya, dapat disimpulkan bahwa setiap konstruk (variabel) telah terpenuhi valid diskriminan. Hasil ini dapat dilihat pada tabel 5.14 berikut ini.

Tabel 5.14
Akar AVE dan Korelasi Antarvaribel Laten

Variabel	AVE	Akar AVE	Korelasi				
			EJ	MR	PA	KO	SA
EJ	0.631	0.794	0.794	-0.217	0.227	0.283	-0.287
MR	0.439	0.663	-0.217	0.663	0.216	0.312	-0.231
PA	0.806	0.898	0.227	0.216	0.898	0.430	-0.506
KO	0.374	0.612	0.283	0.312	0.430	0.612	-0.561
SA	0.483	0.695	-0.287	-0.231	-0.506	-0.561	0.695

Sumber: Data diolah (2012) (Lampiran 6)

5.2.2.3 Uji Reliabilitas

Pengujian reliabilitas menggunakan nilai *composite reliability* di atas 0,7 dan *cronbach alpha* di atas 0,6, hasil *composite reliability* dan *cronbach alpha* secara lengkap disajikan pada tabel 5.15 berikut.

Tabel 5.15
Hasil Pengujian *Composite Reliability* dan *Cronbach Alpha*

Variabel	<i>Composite Reliability</i>	<i>Cronbach Alpha</i>
EJ	0.831	0.701
MR	0.834	0.691
PA	0.834	0.900
KO	0.835	0.784
SA	0.865	0.805

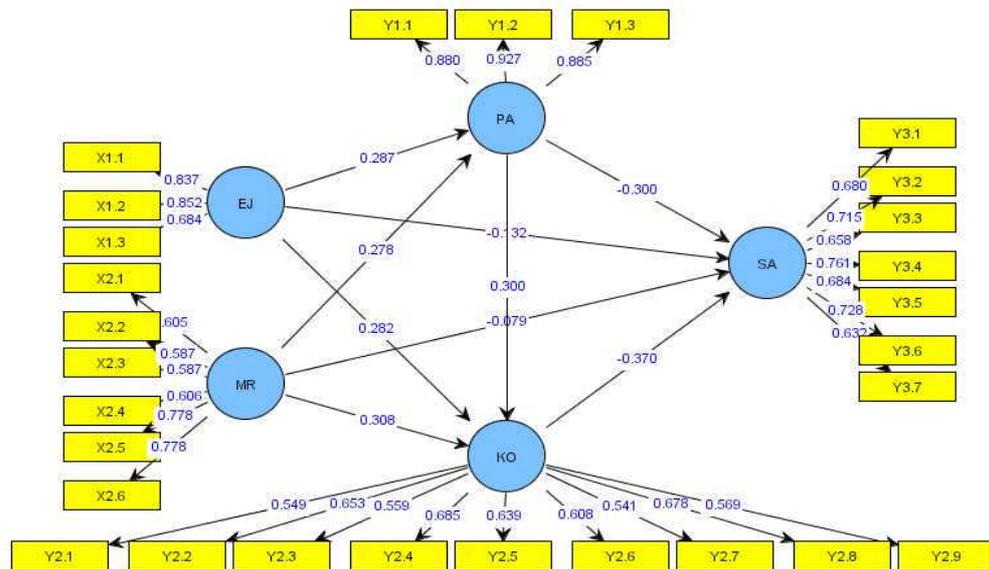
Sumber: Data diolah (2012) (Lampiran 6)

Hasil pengujian menunjukkan nilai *composite reliability* memperlihatkan nilai yang lebih besar daripada 0,7 dan nilai *Cronbach Alpha* di atas 0,6, sehingga dapat disimpulkan semua konstruk memenuhi kriteria *composite reliability* dan *Cronbach Alpha*, maka konstruk reliabel.

5.2.3 Goodness of Fit PLS

Model teoretis pada kerangka konseptual penelitian, dikatakan *fit* jika didukung oleh data empirik. Hasil pengujian *goodness of fit overall model*, sesuai dengan hasil analisis PLS pada Lampiran 4, guna mengetahui model hipotetik didukung oleh data empiris, diberikan pada gambar 5.6 berikut ini.

Gambar 5.6
Diagram Jalur Hasil Analisis PLS



Pengujian *Goodness of Fit* menggunakan nilai *predictive-relevance* (Q^2).

Nilai R^2 masing-masing variabel endogen dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: 1) untuk variabel PA diperoleh R^2 sebesar 0,125; 2) untuk variabel KO diperoleh R^2 sebesar 0,305; dan 3) untuk variabel SA diperoleh R^2 sebesar 0,415.

Nilai *predictive-relevance* diperoleh dengan rumus:

$$Q^2 = 1 - (1 - R_1^2) (1 - R_2^2) (1 - R_3^2) \dots (1 - R_p^2)$$

$$Q^2 = 1 - (1 - 0,125) (1 - 0,305) (1 - 0,415)$$

$$Q^2 = 0,6442$$

Hasil perhitungan memperlihatkan nilai *predictive-relevance* sebesar 0,6442 atau 64,42%, sehingga model layak dikatakan memiliki nilai prediktif yang relevan. Nilai *predictive relevance* sebesar 64,42% mengindikasikan bahwa keragaman data yang dapat dijelaskan oleh model tersebut adalah sebesar

64,42% atau dengan kata lain informasi yang terkandung dalam data 64,42% dapat dijelaskan oleh model tersebut, sedangkan sisanya 35,58% dijelaskan oleh variabel lain (yang belum terkandung dalam model) dan *error*.

5.2.4 *Inner model*

Dalam *inner model* ini menunjukkan pengujian sebelas hubungan antar variabel (pengaruh langsung). Berikut disajikan secara lengkap hasil pengujian hubungan antarvariabel penelitian sebagai berikut (keterangan: *s* menyatakan signifikan dan *ns* menyatakan nonsignifikan). Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 5.16

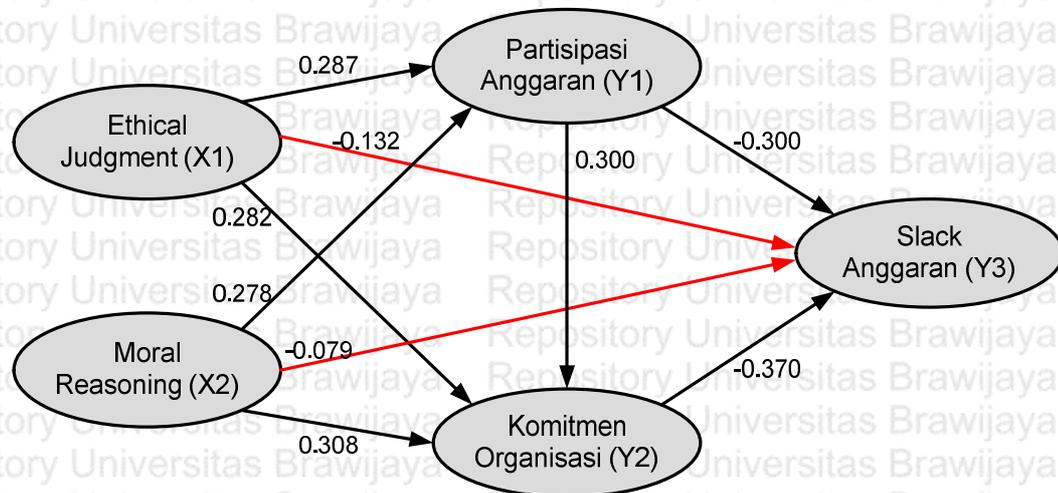
Tabel 5.16
***Inner model* Hasil PLS: Pengaruh Langsung**

Hubungan Antar Variabel	Koefisien	T-stat	P-value
<i>Ethical Judgment</i> (X1) → Partisipasi Anggaran (Y1)	0.287	3.458	0.001 ^s
<i>Moral Reasoning</i> (X2) → Partisipasi Anggaran (Y1)	0.278	3.138	0.002 ^s
<i>Ethical Judgment</i> (X1) → Komitmen Organisasi (Y2)	0.282	4.668	0.000 ^s
<i>Moral Reasoning</i> (X2) → Komitmen Organisasi (Y2)	0.308	4.587	0.000 ^s
Partisipasi Anggaran (Y1) → Komitmen Organisasi (Y2)	0.300	4.224	0.000 ^s
<i>Ethical Judgment</i> (X1) → <i>Slack Anggaran</i> (Y3)	-0.132	1.818	0.069 ^{ns}
<i>Moral Reasoning</i> (X2) → <i>Slack Anggaran</i> (Y3)	-0.079	1.179	0.238 ^{ns}
Partisipasi Anggaran (Y1) → <i>Slack Anggaran</i> (Y3)	-0.300	3.594	0.000 ^s
Komitmen Organisasi (Y2) → <i>Slack Anggaran</i> (Y3)	-0.370	5.021	0.000 ^s

Sumber: Data Primer Diolah, 2012 (Lampiran 6)

Dalam Gambar 5.7 disajikan model hubungan untuk mengetahui pengaruh yang nonsignifikan dan pengaruh yang signifikan berikut ini.

Gambar 5.7
Inner model Hasil PLS



Berdasarkan Tabel 5.16 dan Gambar 5.7 di atas hasil pengujian *inner model* memperlihatkan bahwa dari 9 pengaruh langsung, terdapat 7 pengaruh langsung yang signifikan ($t\text{-stat} > 1,96$, $p\text{-value} < 0,05$), dan 2 pengaruh langsung yang tidak signifikan ($T\text{-stat} < 1,06$, dan $P\text{-value} > 0,05$), yaitu pengaruh langsung *ethical judgment* terhadap *slack anggaran*, dan pengaruh langsung *moral reasoning* terhadap *slack anggaran*. Selanjutnya pengujian secara lengkap disajikan pada sub-bab berikutnya.

Hasil pengujian pengaruh total (*total effect*) bertujuan untuk mengetahui hubungan antarvariabel eksogen dan endogen yang memiliki pengaruh paling dominan dari keseluruhan hubunganvariabel. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 5.17.

Tabel 5.17
Hasil Pengujian Pengaruh Total (*Total Effect*)

Hubungan	Pengaruh Langsung	Pengaruh Mediasi (Tidak Langsung)	Pengaruh Total
EJ ke SA	-0.132	PA -0.086 KO -0.104	-0.322
MR ke SA	-0.079	PA -0.083 KO -0.114	-0.276
PA ke SA	-0.300	KO -0.111	-0.411
KO ke SA	-0.370		-0.370

Sumber: Data Primer Diolah, 2012

Hasil pengujian di atas menunjukkan bahwa pengaruh total yang dominan adalah partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran sebesar -0,411, sehingga dapat yang paling berkontribusi memberi pengaruh terhadap *slack* anggaran dalam partisipasi anggaran melalui komitmen organisasi. Hasil ini juga menunjukkan bahwa hubungan *ethical judgment* dan *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran memiliki pengaruh yang kuat melalui partisipasi anggaran dan komitmen organisasi.

Berdasarkan bukti empiris, studi ini menunjukkan bahwa cara mengurangi perilaku *slack* anggaran dapat dilakukan dengan meningkatkan perilaku etis dan moral untuk meningkatkan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi individu dalam mengurangi perilaku *slack* anggaran. Dengan tingginya perhatian individu pada perilaku etis dan moral akan mendorong tingginya partisipasi anggaran dan komitmen organisasi individu dalam mengurangi perilaku *slack* anggaran pada pemerintah daerah. Artinya, ketika perilaku *slack* anggaran yang terjadi di

pemerintah daerah dapat dicegah dengan meningkatkan perilaku etis, moral, partisipasi anggaran, dan komitmen organisasi individu.

5.3 Pengujian Hipotesis Penelitian

Pengujian hipotesis penelitian dilakukan dengan menggunakan PLS untuk menguji pengaruh langsung sebagaimana dijelaskan di atas. Pada bagian ini, dibahas keseluruhan hasil pengujian, termasuk uji mediasi menggunakan *Sobel Test* untuk mengetahui pengujian hipotesis pengaruh langsung dan pengaruh mediasi dari hipotesis yang diajukan. Hasilnya dapat dilihat pada tabel 5.18 berikut.

Tabel 5.18
Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis	Hubungan Antar – Variabel	Koefisien	T-stat	P-value	Simpulan
H1	<i>Ethical Judgment</i> → <i>Slack Anggaran</i>	-0.132	1.818	0.069	Tidak didukung
H2	<i>Ethical Judgment</i> → Partisipasi Anggaran → <i>Slack Anggaran</i>	-0.086	2.499	0.012	Didukung
H3	<i>Ethical Judgment</i> → Komitmen Organisasi → <i>Slack Anggaran</i>	-0.104	3.425	0.001	Didukung
H4	<i>Moral Reasoning</i> → <i>Slack Anggaran</i>	-0.079	1.179	0.238	Tidak didukung
H5	<i>Moral Reasoning</i> → Partisipasi Anggaran → <i>Slack Anggaran</i>	-0.083	2.363	0.018	Didukung
H6	<i>Moral Reasoning</i> → Komitmen Organisasi → <i>Slack Anggaran</i>	-0.114	3.277	0.001	Didukung
H7	Partisipasi Anggaran → Komitmen Organisasi → <i>Slack Anggaran</i>	-0.111	3.227	0.001	Didukung

Sumber: Data Diolah, 2012

Tabel di atas menunjukkan bahwa H1 dan H4 memiliki nilai tidak signifikan, sedangkan H2, H3, H5, H6, dan H7 memiliki nilai signifikan. Untuk

penjelasan lebih rinci dari hasil tersebut di atas, diuraikan dalam subbagian berikut ini.

5.3.1. *Ethical Judgment* Berpengaruh Negatif terhadap *Slack Anggaran*

Pengujian hipotesis 1 (H1) yaitu *ethical judgment* berpengaruh terhadap *slack anggaran*. Hasil pengujian hipotesis menggunakan PLS pada Tabel 5.18 dan disajikan dengan model dalam gambar 5.8 berikut ini:

Gambar 5.8
Hasil Pengujian *Ethical Judgment* terhadap *Slack Anggaran*



Berdasarkan hasil analisis, koefisien hubungan antara *ethical judgment* dengan *slack anggaran* adalah sebesar -0,132 dengan *t-stat* sebesar 1,818 dan *p-value* sebesar 0,069, karena nilai *t-stat* < 1,96 dan *p-value* > 0,05, mengindikasikan bahwa *ethical judgment* tidak berpengaruh terhadap *slack anggaran*. Hasil tersebut menjelaskan bahwa berapa pun nilai *ethical judgment* tidak memengaruhi tinggi rendahnya nilai *slack anggaran*. Dapat disimpulkan bahwa **H1 tidak didukung**.

5.3.2. Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh *Ethical Judgment* terhadap *Slack Anggaran*

Pada pengujian hipotesis 2 (H2) yaitu; Partisipasi anggaran memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack anggaran* dengan pendekatan PLS Mediasi. Pada analisis mediasi menggunakan pendekatan *Sobel Test* untuk pengujian pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack anggaran* dengan melibatkan variabel mediasi partisipasi anggaran. Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel 5.19 berikut ini.

Tabel 5.19

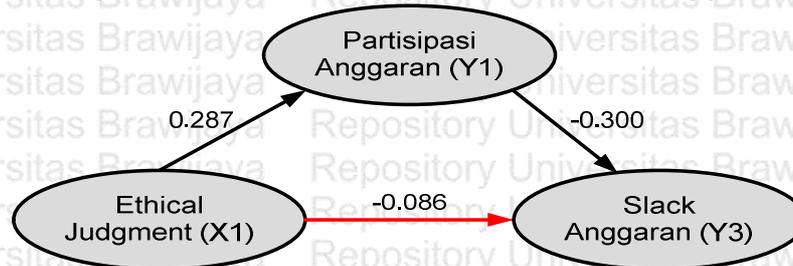
Hasil Analisis Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh *Ethical Judgment* terhadap *Slack Anggaran*

Hubungan	Koefisien	T-stat	P-value
<i>Ethical Judgment</i> → Partisipasi Anggaran	0.287	3.458	0.001 ^s
Partisipasi Anggaran → <i>Slack Anggaran</i>	-0.300	3.594	0.000 ^s
<i>Ethical Judgment</i> → Partisipasi Anggaran → <i>Slack Anggaran</i>	-0.086	2.499	0.012 ^s

Sumber: Data diolah 2012 (Lampiran 6)

Berdasarkan model hubungan yang disajikan dalam gambar 5.9 pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung sebagai berikut ini.

Gambar 5.9
Hasil Pengujian Partisipasi Anggaran Memediasi
Pengaruh *Moral Reasoning* terhadap *Slack Anggaran*



Hasil uji mediasi sebagai berikut: *Pertama*, pada pengujian pengaruh *ethical judgment* terhadap partisipasi anggaran, koefisien sebesar 0,287 dengan *t-stat* sebesar 3,458 dan *p-value* sebesar 0,001, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa *ethical judgment* berpengaruh terhadap partisipasi anggaran. Nilai koefisien bertanda positif mengindikasikan bahwa semakin tinggi *ethical judgment*, semakin tinggi pula partisipasi anggaran. *Kedua*, pada pengujian pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran, hasil koefisien sebesar -0,300 dengan *t-stat* sebesar 3,594 dan *p-value* sebesar 0,000, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05 mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran. Hasil pengujian diperoleh koefisien bertanda negatif mengindikasikan bahwa semakin tinggi

partisipasi anggaran, maka semakin rendah *slack* anggaran. Ketiga, pengujian efek mediasi dari kedua hasil di atas diperoleh besarnya mediasi partisipasi anggaran pada pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran adalah sebesar $0,287 \times -0,300$, yaitu sebesar $-0,086$, dengan *t-stat* sebesar $2,499$ dan *p-value* sebesar $0,012$, karena nilai *t-stat* $> 1,96$ dan *p-value* $< 0,05$ mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran. Hasil koefisien bertanda negatif ($-0,086$) mengindikasikan bahwa dengan adanya mediasi partisipasi anggaran, maka terlihat adanya pengaruh negatif antara *ethical Judgment* terhadap *slack* anggaran. Dengan demikian, semakin tinggi *ethical judgment* dengan mediasi partisipasi anggaran yang semakin tinggi, mengakibatkan semakin rendah *slack* anggaran, sehingga dapat disimpulkan bahwa **H2 didukung**.

5.3.3. Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh *Ethical Judgment* terhadap *Slack* Anggaran

Pengujian hipotesis 3 (H3), yaitu komitmen organisasi memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran, menggunakan pendekatan PLS Mediasi. Analisis mediasi menggunakan pendekatan *Sobel Test* untuk pengujian pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran dengan melibatkan variabel mediasi komitmen organisasi. Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel 5.20 berikut ini.

Tabel 5.20

Hasil Analisis Mediasi Komitmen Organisasi pada Pengaruh *Ethical Judgment* terhadap *Slack Anggaran*

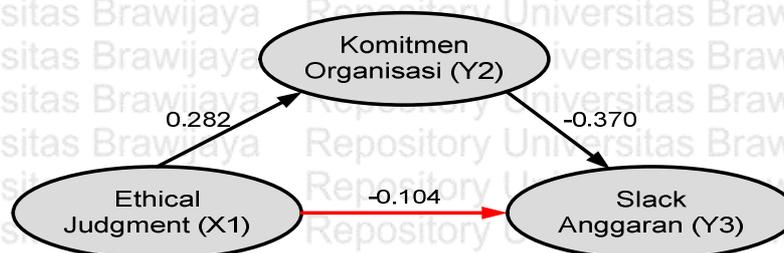
Hubungan	Koefisien	T-stat	P-value
<i>Ethical Judgment</i> → Komitmen Organisasi	0.282	4.668	0.000 ^s
Komitmen Organisasi → <i>Slack Anggaran</i>	-0.370	5.021	0.000 ^s
<i>Ethical Judgment</i> → Komitmen Organisasi → <i>Slack Anggaran</i>	-0.104	3.425	0.001 ^s

Sumber: Data diolah 2012 (Lampiran 6)

Berdasarkan model yang disajikan dalam gambar 5.10 pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung sebagai berikut ini.

Gambar 5.10

Hasil Pengujian Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh *Moral Reasoning* terhadap *Slack Anggaran*



Hasil uji mediasi sebagai berikut: *Pertama*, pada pengujian pengaruh *ethical judgment* terhadap komitmen organisasi, koefisien sebesar 0,282 dengan *t-stat* sebesar 4,668 dan *p-value* sebesar 0,000. Karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa *ethical judgment* berpengaruh terhadap komitmen organisasi. Hasil koefisien bertanda positif mengindikasikan bahwa semakin tinggi *ethical judgment*, maka semakin tinggi pula komitmen organisasi. *Kedua*, dalam pengujian pengaruh komitmen organisasi terhadap *slack anggaran* diperoleh koefisien sebesar -0,370 dengan *t-stat* sebesar 5,021 dan *p-value* sebesar 0,000, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan

bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Koefisien bertanda negatif mengindikasikan bahwa semakin tinggi komitmen organisasi akan memengaruhi semakin rendah *slack* anggaran. *Ketiga*, pengujian efek mediasi dari kedua hasil di atas diperoleh besarnya mediasi komitmen organisasi pada pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran adalah sebesar 0,282 x -0,370 yaitu sebesar -0,104, dengan *t-stat* sebesar 3,425 dan *p-value* sebesar 0,001, karena nilai *t-stat* > 1.96 dan *p-value* < 0.05 mengindikasikan bahwa komitmen organisasi memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran. Hasil koefisien bertanda negatif (-0,104) mengindikasikan bahwa dengan adanya mediasi komitmen organisasi, maka terlihat pengaruh negatif antara *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran. Dengan demikian, semakin tinggi *ethical judgment* dengan mediasi komitmen organisasi yang semakin tinggi, maka mengakibatkan semakin rendah *slack* anggaran, sehingga dapat disimpulkan bahwa **H3 didukung**.

5.3.4. *Moral Reasoning* Berpengaruh Negatif terhadap *Slack Anggaran*

Pada pengujian hipotesis 2 (H2) yaitu *moral reasoning* berpengaruh negatif terhadap *slack* anggaran. Hasil pengujian hipotesis menggunakan PLS pada Tabel 5.18 dan model hubungan disajikan sebagai berikut.

Gambar 5.11
Hasil Pengujian *Moral Reasoning* terhadap *Slack Anggaran*



Hasil koefisien hubungan antara *moral reasoning* dengan *slack* anggaran adalah sebesar -0,079 dengan *t-stat* sebesar 1,179 dan *p-value* sebesar 0,238, karena nilai *t-stat* < 1,96 dan *p-value* > 0,05, mengindikasikan bahwa *moral reasoning* tidak berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Dengan demikian, berapa

pun *moral reasoning* tidak memengaruhi tinggi rendahnya nilai *slack* anggaran, maka dapat disimpulkan bahwa **H2 tidak didukung**.

5.3.5. Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh *Moral Reasoning* terhadap *Slack* Anggaran

Pada pengujian hipotesis 5 (H5) yaitu; partisipasi anggaran memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* Anggaran dengan menggunakan pendekatan PLS Mediasi. Analisis mediasi menggunakan pendekatan *Sobel Test* untuk pengujian pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran dengan melibatkan variabel mediasi partisipasi anggaran. Hasil pengujian hipotesis menggunakan PLS Mediasi disajikan seperti pada tabel 5.21 berikut.

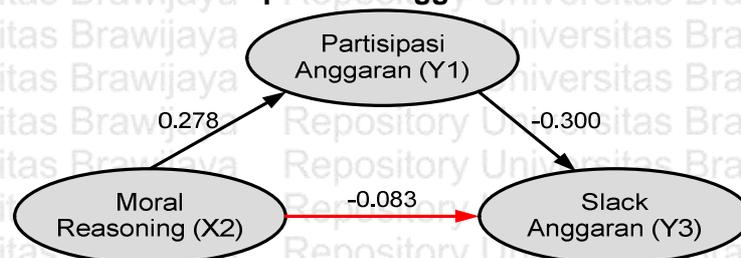
Tabel 5.21
Hasil Analisis Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh *Moral Reasoning* terhadap *Slack* Anggaran

Hubungan	Koefisien	T-stat	P-value
<i>Moral Reasoning</i> → Partisipasi Anggaran	0.278	3.138	0.002 ^s
Partisipasi Anggaran → <i>Slack</i> Anggaran	-0.300	3.594	0.000 ^s
<i>Moral Reasoning</i> → Partisipasi Anggaran → <i>Slack</i> Anggaran	-0.083	2.363	0.018 ^s

Sumber: Data diolah 2012 (Lampiran 6)

Berdasarkan model yang disajikan dalam gambar 5.12 pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung sebagai berikut ini.

Gambar 5.12
Hasil Analisis Partisipasi Anggaran Memediasi Pengaruh *Moral Reasoning* terhadap *Slack* Anggaran



Hasil uji mediasi sebagai berikut: *Pertama*, pada pengujian pengaruh *moral reasoning* terhadap partisipasi anggaran, koefisien sebesar 0,278 dengan *t-stat* sebesar 3,138 dan *p-value* sebesar 0,002, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa *moral reasoning* berpengaruh terhadap partisipasi anggaran. Hasil koefisien bertanda positif mengindikasikan bahwa semakin tinggi *moral reasoning*, maka semakin tinggi pula partisipasi anggaran. *Kedua*, pada pengujian pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran diperoleh koefisien sebesar -0,300 dengan *t-stat* sebesar 3,594 dan *p-value* sebesar 0,000, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Hasil koefisien bertanda negatif mengindikasikan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran, maka semakin rendah *slack* anggaran. *Ketiga*, pengujian efek mediasi dari kedua hasil di atas diperoleh besarnya mediasi partisipasi anggaran pada pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran adalah sebesar 0,278 x -0,300, yaitu sebesar -0,083, dengan *t-stat* sebesar 2,363 dan *p-value* sebesar 0,018, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran. Hasil koefisien bertanda negatif (-0,083) mengindikasikan bahwa dengan adanya mediasi partisipasi anggaran, maka terlihat adanya pengaruh negatif antara *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran. Dengan demikian, semakin tinggi *moral reasoning* dengan mediasi partisipasi anggaran yang semakin tinggi, semakin rendah *slack* anggaran, sehingga dapat disimpulkan bahwa **H5 didukung**.

5.3.6. Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh *Moral Reasoning* terhadap *Slack Anggaran*

Pada pengujian hipotesis 6 (H6), yaitu komitmen organisasi memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack anggaran*, menggunakan pendekatan PLS Mediasi. Analisis mediasi menggunakan pendekatan *Sobel Test* untuk pengujian pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack anggaran* dengan melibatkan variabel mediasi komitmen organisasi. Hasil pengujian hipotesis menggunakan PLS Mediasi disajikan seperti pada tabel 5.22 berikut ini.

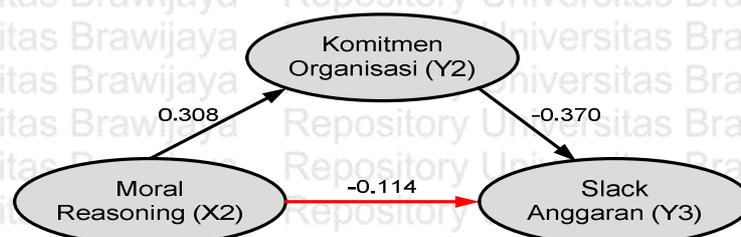
Tabel 5.22
Hasil Analisis Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh *Moral Reasoning* terhadap *Slack Anggaran*

Hubungan	Koefisien	T-stat	P-value
<i>Moral Reasoning</i> → Komitmen Organisasi	0.308	4.587	0.000 ^s
Komitmen Organisasi → <i>Slack Anggaran</i>	-0.370	5.021	0.000 ^s
<i>Moral Reasoning</i> → Komitmen Organisasi → <i>Slack Anggaran</i>	-0.114	3.277	0.001 ^s

Sumber: Data diolah 2012 (Lampiran 6)

Berdasarkan model yang disajikan dalam gambar 5.13 pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung sebagai berikut ini.

Gambar 5.13
Hasil Analisis Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh *Moral Reasoning* terhadap *Slack Anggaran*



Hasil uji mediasi sebagai berikut: *Pertama*, pada pengujian pengaruh *moral reasoning* terhadap komitmen organisasi, koefisien sebesar 0,308 dengan *t-stat* sebesar 4,587 dan *p-value* sebesar 0,000, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa *moral reasoning* berpengaruh terhadap komitmen organisasi. Hasil koefisien bertanda positif mengindikasikan semakin tinggi *moral reasoning*, semakin tinggi pula komitmen organisasi. *Kedua*, pada pengujian pengaruh komitmen organisasi terhadap *slack* anggaran diperoleh koefisien sebesar -0,370 dengan *t-stat* sebesar 5,021 dan *p-value* sebesar 0,000, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Hasil koefisien bertanda negatif mengindikasikan bahwa semakin tinggi komitmen organisasi, maka semakin rendah *slack* anggaran. *Ketiga*, pengujian efek mediasi dari kedua hasil di atas diperoleh besarnya mediasi komitmen organisasi pada pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran adalah sebesar $0,308 \times -0,370$, yaitu sebesar -0,114, dengan *t-stat* sebesar 3,277 dan *p-value* sebesar 0,001, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa komitmen organisasi signifikan memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran. Hasil koefisien bertanda negatif (-0,114) mengindikasikan bahwa dengan adanya mediasi komitmen organisasi, maka terlihat pengaruh negatif antara *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran. Dengan demikian, semakin tinggi *moral reasoning* dengan mediasi komitmen organisasi yang semakin tinggi, maka mengakibatkan semakin rendah *slack* anggaran. Dapat disimpulkan bahwa **H6 didukung**

5.3.7. Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Slack* Anggaran

Pada pengujian hipotesis 7 (H7), yaitu komitmen organisasi memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran dengan menggunakan pendekatan PLS Mediasi. Analisis mediasi menggunakan pendekatan *Sobel Test* untuk pengujian pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran dengan melibatkan variabel mediasi komitmen organisasi. Hasil pengujian hipotesis menggunakan PLS Mediasi disajikan seperti pada tabel 5.23 berikut:

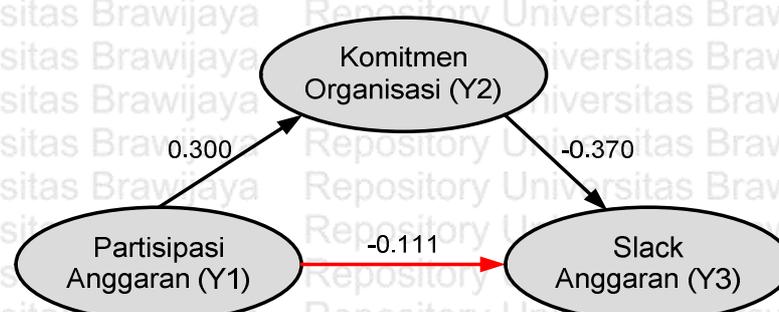
Tabel 5.23
Hasil Analisis Mediasi Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Slack* Anggaran

Hubungan	Koefisien	T-stat	P-value
Partisipasi Anggaran → Komitmen Organisasi	0.300	4.224	0.000 ^s
Komitmen Organisasi → <i>Slack</i> Anggaran	-0.370	5.021	0.000 ^s
Partisipasi Anggaran → Komitmen Organisasi → <i>Slack</i> Anggaran	-0.111	3.227	0.001 ^s

Sumber: Data diolah 2012 (Lampiran 6)

Berdasarkan model yang disajikan dalam gambar 5.14 pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung sebagai berikut ini.

Gambar 5.14
Hasil Analisis Mediasi Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Slack* Anggaran



Hasil uji mediasi sebagai berikut: *Pertama*, pada pengujian pengaruh partisipasi anggaran terhadap komitmen organisasi, koefisien sebesar 0,300 dengan *t-stat* sebesar 4,224 dan *p-value* sebesar 0,000. Karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap komitmen organisasi. Hasil koefisien bertanda positif mengindikasikan bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran, maka semakin tinggi pula komitmen organisasi. *Kedua*, pada pengujian pengaruh komitmen organisasi terhadap *slack* anggaran, koefisien sebesar -0,370 dengan *t-stat* sebesar 5,021 dan *p-value* sebesar 0,000. Karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Hasil koefisien bertanda negatif mengindikasikan bahwa semakin tinggi komitmen organisasi, maka semakin rendah *slack* anggaran. *Ketiga*, pengujian efek mediasi dari kedua hasil di atas diperoleh besarnya mediasi komitmen organisasi pada pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran adalah sebesar $0,300 \times -0,370$, yaitu sebesar -0,111, dengan *t-stat* sebesar 3,277 dan *p-value* sebesar 0,001, karena nilai *t-stat* > 1,96 dan *p-value* < 0,05, mengindikasikan bahwa komitmen organisasi memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran. Nilai koefisien bertanda negatif (-0,111) mengindikasikan bahwa dengan adanya mediasi komitmen organisasi, maka terlihat pengaruh negatif antara partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran. Artinya, semakin tinggi partisipasi anggaran dengan mediasi komitmen organisasi yang semakin tinggi, maka mengakibatkan semakin rendah *slack* anggaran. Dapat disimpulkan bahwa **H7 didukung**.

5.4. Pembahasan Hasil Penelitian

Pada subbab ini, dijelaskan hasil penelitian atas pengujian hipotesis yang telah dilakukan pada subbab sebelumnya. Hasil pengujian untuk ketujuh hipotesis yang diajukan memperoleh bukti empiris bahwa H1 dan H4 tidak didukung, sedangkan H2, H3, H5, H6, dan H7 didukung. Namun, temuan ini perlu ditelaah lebih mendalam tentang bukti empiris dari hasil tersebut.

5.4.1 Pengaruh Langsung

5.4.1.1 *Ethical Judgment* Berpengaruh Negatif terhadap *Slack Anggaran*

Hasil temuan diperoleh bukti empiris bahwa *ethical judgment* berpengaruh terhadap *slack anggaran* tidak didukung. Temuan ini menjelaskan bahwa *ethical judgment* tidak berpengaruh terhadap kecenderungan perilaku individu dalam penciptaan *slack anggaran*. Temuan empiris ini tidak konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Moore *et al.* (2000), Maskun (2002), Yuhertiana (2004; 2011), Ozer dan Yilmaz (2011) bahwa perilaku etis memengaruhi *slack anggaran*.

Penelitian mengenai etika dalam proses penyusunan anggaran memengaruhi perilaku individu dalam penciptaan *slack anggaran*, yang melihat aspek etis dan tidak etis terhadap *slack anggaran* (Stevens, 2002). Studi tentang perilaku etis dan tidak etis terhadap *slack anggaran* belum banyak dilakukan pada sektor pemerintah (organisasi sektor publik), kebanyakan penelitian dalam konteks organisasi sektor privat.

Maskun (2002) melakukan studi *explanatory* pada organisasi pemerintah daerah untuk menjelaskan perilaku *slack anggaran* di pemerintah daerah.

Dengan menggunakan sampel individu (eksekutif) pemerintah daerah yang terlibat dalam penyusunan APBD pada pemerintah kabupaten/kota. Maskun

(2002) menguji perilaku *slack* anggaran pemerintah sebagai perilaku etis dan tidak etis dan menyimpulkan bahwa etika berpengaruh terhadap *slack* anggaran.

Yuhertiana (2011) menguji etika dalam konteks gender terhadap perilaku *slack* anggaran, dengan menggunakan sampel pegawai eselon IV sampai dengan II pada pemerintah daerah yang terlibat dalam penyusunan anggaran.

Bukti empiris studi Yuhertiana (2011) perilaku etis individu memengaruhi penciptaan *slack* anggaran di pemerintah daerah dalam penyusunan anggaran.

Berdasarkan hasil penelitian disimpulkan bahwa faktor etika berpengaruh terhadap *slack* anggaran di pemerintah daerah.

Bukti empiris memperlihatkan bahwa *ethical judgment* tidak berpengaruh terhadap *slack* anggaran. Bukti empiris ini menjelaskan bahwa penyusunan anggaran APBD pada pemerintah daerah tidak terbukti memperhatikan aspek pertimbangan etis dalam menentukan anggaran pemerintah daerah. Tidak didukungnya hasil studi ini diduga bahwa pertimbangan etis individu dalam penyusunan anggaran pada pemerintah daerah disebabkan oleh faktor kultur individu dan organisasi karena implementasi yang dikembangkan dalam sektor publik berbeda dengan sektor privat (Moor *et al.*, 2000). Moor *et al.* (2000) menyatakan peneliti sektor privat yang dikembangkan dalam sektor publik mempertimbangkan budaya organisasi. Maskun (2009) yang menyatakan bahwa memasukkan mempertimbangkan kultur organisasi, karena dalam organisasi pemerintah berbeda dengan sektor privat yang memiliki proses birokrasi yang sangat rumit dan proses penyusunan anggaran, sehingga individu mengambil keuntungan dari proses anggaran sangat rumit. Maskun (2009) menyatakan bahwa budaya birokrasi yang panjang dan rumit di pemerintah daerah

mendorong proses anggaran rentang dengan manipulasi nilai anggaran yang diajukan dalam APBD pemerintah daerah.

5.4.1.2. *Moral Reasoning* Berpengaruh Negatif terhadap *Slack Anggaran*

Hasil temuan menjelaskan bahwa *moral reasoning* tidak berpengaruh terhadap kecenderungan tindakan individu dalam pembuatan *slack* anggaran.

Temuan empiris ini tidak konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Hobson *et al.* (2011) bahwa pemahaman atas nilai-nilai moral berpengaruh terhadap *slack* anggaran.

Penelitian konteks moral dalam proses penyusunan anggaran pada organisasi sektor pemerintahan untuk menjelaskan tindakan individu atas penciptaan *slack* anggaran belum banyak dilakukan. Bukti empiris studi *moral reasoning* dilakukan oleh Hobson *et al.* (2011) yang menguji aspek moral dalam penyusunan anggaran untuk menilai tindakan-tindakan yang menjadi dasar dalam membuat anggarannya dengan tujuan untuk memudahkan pencapaian sasaran anggaran. Hobson *et al.* (2011) melakukan pengujian eksperimen untuk menilai tindakan individu dengan mengamati *personal value* (nilai individu) melakukan keputusan *slack* dalam anggarannya, penetapan anggaran pemerintah daerah.

Lord dan DeZoort (2001) menemukan bahwa *moral reasoning* menentukan tindakan individu dalam konteks tekanan sosial (*social influence pressure*), Colby *et al.* (1983), Weber (1990), Lovell (1992), dan Monga (2007) bahwa individu melakukan tindakan moral yang didasarkan persepsi *moral reasoning* dipengaruhi oleh tahapan proses moral untuk membentuk tindakan moral seseorang sebagai yang dikembangkan dalam konsep *development moral cognitive* (Kohlberg, 1969).

Faisal (2007) melakukan studi survei dengan menggunakan sampel auditor di Indonesia. Hasil pengujian memberikan bukti empiris dalam konteks teori *moral reasoning* yaitu alasan individu melakukan tindakan moral karena tekanan ketaatan (*obedience pressure*) dan tekanan kesesuaian (*conformity pressure*) dalam menyetujui keputusan moral (Faisal, 2007). Gaffikin dan Lindawati (2003) melakukan pengujian survei untuk menilai tindakan individu dengan mengamati *obedience* dan *disobedience* dalam konteks nilai-nilai budaya dan sosial yang menjadi dasar tindakan profesional. Bukti empiris studi Faisal (2007) dan Gaffikin dan Lindawati (2003) menyimpulkan bahwa setiap tindakan seseorang mempunyai alasan moral dalam aspek tekanan ketaatan seorang profesional dan tekanan kesesuaian tindakan profesional sebagai dasar tindakan yang sesuai dengan nilai-nilai moral dalam organisasi.

Bukti empiris penelitian ini menjelaskan bahwa *moral reasoning* tidak berpengaruh terhadap organisasi pemerintahan, karena belum ada tekanan ketaatan dan tekanan kesesuaian tindakan (Faisal, 2007; Gaffikin dan Lindawati, 2003) yang menjadi dasar tindakan individu. Hobson *et al.* (2011) melihat bahwa untuk mengurangi tindakan *slack* anggaran diperlukan suatu pendekatan pada nilai-nilai budaya personal dan organisasional untuk membangun tatanan moralitas dan kepekaan moral (Stevens dan Thevaranjan, 2009) sebagai model hubungan *principal-agent* untuk meningkatkan kesesuaian tindakan moral dalam mengurangi *disutility* jika seseorang kurang menyetujui suatu tindakan yang dapat memengaruhi kepekaan moral serta mendorong kesesuaian tindakan untuk mencapai solusi moral (*moral solution*). Kedua, penelitian saat ini masih mengembangkan model *moral reasoning* dalam sektor privat yang berbeda dengan sektor publik (Weber, 1990; dan Monga, 2007) yang mungkin perlu

dievaluasi kembali ketika diimplementasikan dalam konteks organisasi pemerintah karena model *moral reasoning* yang masih kurang memberi andil dalam mendukung nilai-nilai moral, sehingga masih perlu pengembangan dan perbaikan terutama dalam organisasi pemerintah.

Alasan konteks pengukuran ini didasari oleh model *moral reasoning* (Kohlberg, 1976; 1984) dikembangkan Colby *et al.* (1983) untuk melakukan studi eksplorasi atas perilaku seseorang dalam kehidupannya, kemudian dijadikan dasar untuk mengukur perilaku tindakan individu (manajer) dalam konteks bisnis. Setelah itu banyak peneliti-peneliti yang mengadopsi model konstruk ini seperti; studi eksplorasi dan menilai perilaku individu (Weber, 1990) dan studi *longitudinal* dan *cross-sectional* (Armon dan Dawson, 1997), organisasi bisnis (Bernardi dan Arnold, 1997; Louwers, *et al.*, 1997; Arnold dan Neidermeyer, 1999; dan Monga, 2007), konteks organisasi profesi (Lord dan DeZoort, 2001; Gaffikin dan Lindawati, 2003; Faisal dan Rahayu, 2005; dan Faisal, 2007), kemudian dikembangkan dalam proses penyusunan anggaran untuk menjelaskan konteks moral individu dalam penciptaan *slack* anggaran (Douglas dan Wier, 2000; dan Hobson *et al.*, 2011).

5.4.2. Model Efek Mediasi

5.4.2.1. Partisipasi Anggaran dan Komitement Organisasi Memediasi Pengaruh *Ethical Judgment* Terhadap *Slack* Anggaran

Bukti empiris yang diperoleh adalah partisipasi dan komitmen organisasi memediasi pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran didukung. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat perilaku etis seseorang, maka semakin tinggi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Semakin tinggi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi, maka menurunkan kecenderungan terjadinya *slack* anggaran. Bukti penelitian ini merupakan bukti baru yang berarti

bahwa didukungnya kedua hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini dengan model mediasi *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran dalam proses penyusunan anggaran APBD pada pemerintah daerah. Bukti empiris penelitian ini berlawanan dengan studi yang dilakukan oleh Maskun (2009) yang meneliti pada pemerintah daerah dengan menggunakan sampel eksekutif, yaitu pejabat tingkat SKPD pada pemerintah daerah. Maskun (2009) menguji pengembangan model pengaruh etika terhadap *slack* anggaran dengan menggunakan model langsung dan model mediasi dengan variable kapasitas individu. Hasilnya model mediasi tidak signifikan yang berarti kapasitas individu tidak memediasi pengaruh etika terhadap *slack* anggaran dalam penganggaran pemerintah daerah.

Yuhertiana (2011) menguji pengaruh etika terhadap *slack* anggaran, dengan menggunakan sampel pejabat Eselon IV sampai dengan II pada tingkat SKPD di pemerintah daerah kabupaten/kota. Yuhertiana (2011) mengembangkan model pengujian pengaruh etika terhadap *slack* anggaran dalam penyusunan anggaran di daerah, model pengujian menggunakan variabel anteseden-anteseden etika, yaitu pendidikan, pelatihan, dan pengalaman yang memengaruhi dalam menciptakan *slack* anggaran. Bukti temuan Yuhertiana (2011) menyimpulkan bahwa pendidikan, pelatihan, dan pengalaman tidak memengaruhi perilaku etis individu dalam penciptaan *slack* anggaran pemerintah daerah.

Bukti empiris penelitian saat ini memiliki implikasi pada penyusunan anggaran dalam sektor publik yang masih jarang dilakukan dengan menggunakan aspek perilaku etis terhadap perilaku *slack* anggaran pemerintah daerah. Implikasi temuan studi saat ini, yaitu; *Pertama*, model *slack* dalam

penyusunan APBD yang dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya pada organisasi sektor publik (Fausiah, 1998; Fitri, 2004; Falikhatus, 2007) dengan hasil tidak konsisten temuan terhadap perilaku *slack* anggaran yang terjadi pada penyusunan anggaran di sektor publik. Bukti ini memperhatikan perilaku etis atau tidak etis dalam penyusunan APBD pemerintah daerah dengan mengembangkan model mediasi seperti yang dilakukan oleh Maskun (2009) pengujian efek mediasi kapasitas individu memengaruhi hubungan etika dengan *slack* anggaran pemerintah daerah, temuan studi tidak signifikan, hasil ini tidak konsisten dengan Yuhertiana (2011).

Kedua, Bukti empiris ini menjadi dasar untuk menilai tingkat pemahaman etika individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran karena memiliki pemahaman bahwa *slack* anggaran adalah perilaku tidak etis, individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan berkomitmen untuk menghindari perilaku *slack* anggaran. Pertimbangan etis yang dimiliki oleh individu mendorong partisipasi dan komitmen untuk menciptakan anggaran yang baik tanpa *slack* dalam meningkatkan penganggaran yang baik di pemerintah daerah.

5.4.2.2. Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi Memediasi Pengaruh *Moral Reasoning* Terhadap *Slack* Anggaran

Bukti empiris bahwa partisipasi anggaran dan komitmen anggaran memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran didukung. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi penalaran moral individu, maka semakin tinggi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Semakin tinggi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi, maka menurun kecenderungan terjadinya *slack* anggaran. Bukti penelitian ini merupakan bukti baru yang berarti bahwa didukungnya kedua hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini dengan

model mediasi *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran dalam proses penyusunan anggaran APBD pada pemerintah daerah.

Penelitian yang menguji *slack* anggaran dalam perspektif moral masih sangat kurang. Kebanyakan peneliti menguji *moral reasoning* pada tindakan auditor (Ponemon dan Gabhart, 1990; Windsor dan Ashkanasy, 1995; Lord dan DeZoort, 2001; Thorne dan Hartwick, 2001; Gaffikin dan Lindawati, 2003; Faisal, 2007), Auditor internal (Arnold dan Ponemon, 1991) tindakan manajer dalam praktik bisnis (Forsyth, 1992; Monga, 2007; dan Weber, 2010) persepsi moral mahasiswa Akuntansi (Sweeney dan Costello, 2009), dan *slack* anggaran (Blanchette *et al.*, 1992; Hobson *et al.*, 2011). Pengujian *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran yang dilakukan oleh Blanchette *et al.* (1992) dan Hobson *et al.* (2011) memperoleh bukti empiris bahwa dengan penalaran moral yang dimiliki, individu dapat memengaruhi tindakan individu dalam memodifikasi (*creating*) anggaran. Artinya bahwa individu berusaha untuk melakukan tindakan *slack* terhadap anggarannya. Blanchette *et al.* (1992) memperoleh bukti empiris studinya, bahwa individu yang menganggap tindakan *slack* anggaran merupakan tindakan yang baik karena *slack* dianggap sebagai motivasi individu untuk mencapai target anggaran.

Hobson *et al.* (2011) melakukan pengujian eksperimen dengan menggunakan partisipan mahasiswa Akuntansi. Hasil pengujian membuktikan model *moral reasoning* memengaruhi *slack* anggaran. Lebih lanjut Hobson *et al.* (2011) menyimpulkan bahwa model *moral reasoning* sangat bergantung pada *personal value* individu untuk menentukan *moral frame* bahwa *slack* anggaran merupakan tindakan tidak baik.

Bukti empiris bahwa partisipasi anggaran dan komitmen organisasi memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran didukung memberikan implikasi. *Pertama*, studi ini memperoleh bukti baru dalam model *slack* anggaran pada organisasi sektor publik (pemerintah) dengan temuan bahwa *moral reasoning* memengaruhi tindakan individu menciptakan *slack* anggaran melalui partisipasi anggaran dan komitmen anggaran. Bukti empiris ini juga menjelaskan bahwa ketidakkonsistenan temuan penelitian terdahulu tentang partisipasi anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap *slack* anggaran (Camman, 1976; Dunk 1993; Merchant, 1985; dan Onsi, 1973) partisipasi anggaran dan komitmen organisasi yang tinggi cenderung menurunkan *slack* anggaran (Nouri dan Parker, 1996). Jadi, keterlibatan dalam penyusunan anggaran oleh individu tidak lepas dari nilai-nilai moral yang dimiliki oleh individu tersebut. Sebagaimana yang disarankan oleh Hobson *et al.* (2011) untuk menguji apakah nilai-nilai moral yang membentuk *moral frame* individu memengaruhi partisipasi anggaran yang mengarah pada tindakan individu menciptakan *slack* anggaran.

Kedua, bukti empiris penelitian saat ini merupakan temuan baru yang menguji partisipasi anggaran dan komitmen memediasi pengaruh *moral reasoning* terhadap *slack* anggaran, berarti bahwa semakin tinggi nilai-nilai moral individu, maka semakin tinggi nilai partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Semakin tinggi nilai partisipasi anggaran dan komitmen organisasi, maka semakin rendah nilai *slack* anggaran. Bukti empiris saat ini perlu diuji oleh peneliti-peneliti selanjutnya untuk menguji konsistensi temuan saat ini.

5.4.2.3. Komitement Organisasi Memediasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Slack* Anggaran

Bukti empiris bahwa komitmen organisasi memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran didukung, berarti bahwa partisipasi anggaran semakin tinggi, maka semakin tinggi nilai komitmen organisasi dengan nilai koefisien positif. Semakin tinggi komitmen organisasi, maka semakin menurun nilai *slack* anggaran dengan nilai koefisien negatif. Hasil pengujian ini konsisten dengan temuan studi oleh Nouri dan Parker (1996) yang menemukan bahwa komitmen organisasi memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran.

Bukti empiris penelitian ini bahwa komitmen memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran dengan nilai *sobel test* signifikan dan koefisien negatif, berarti bahwa semakin tinggi nilai partisipasi anggaran, maka semakin tinggi komitmen organisasi dengan nilai koefisien positif. Kemudian semakin tinggi nilai komitmen organisasi, maka semakin menurun nilai *slack* anggaran dengan nilai koefisien negatif. Miaga dan Jacob (2007) melakukan survei untuk menguji komitmen organisasi individu dalam penyusunan anggaran unit kerjanya. Miaga dan Jacob (2007) menyimpulkan hasil penelitian yang dilakukan bahwa komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap kecenderungan individu membuat *slack* anggaran unit kerjanya, temuan Miaga dan Jacob (2007) menguraikan bahwa semakin baik komitmen organisasi yang dimiliki oleh individu dapat memengaruhi perilaku individu untuk meminimalkan terjadinya *slack* anggaran unit kerjanya.

Nouri dan Parker (1998) melakukan penelitian survei untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap komitmen organisasi individu untuk menilai tanggung jawab atas anggaran organisasinya. Nouri dan Parker (1998)

menemukan bukti empiris bahwa semakin tinggi partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran oleh individu, maka semakin tinggi komitmen organisasi. Hasil ini menunjukkan bahwa individu yang memiliki partisipasi yang tinggi mampu meningkatkan komitmen organisasi individu dalam mempertanggungjawabkan anggaran dan kinerja organisasinya.

Nouri dan Parker (1996) meneliti partisipasi anggaran dan komitmen organisasi terhadap *slack* anggaran. Penelitian menggunakan manajer unit bisnis di USA. Hasil temuan menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memengaruhi kecenderungan individu menciptakan anggaran, kemudian komitmen organisasi yang tinggi dapat menurunkan nilai *slack* anggaran. Nouri dan Parker (1998) menguji interaksi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi. Hasilnya koefisien regresi negatif, berarti nilai komitmen organisasi yang tinggi memperkuat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kecenderungan meminimalkan penciptaan *slack* atas anggaran yang diajukan oleh unit kerja.

Hasil penelitian saat ini bahwa komitmen organisasi memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran. Hal ini memberikan implikasi bahwa partisipasi anggaran melalui komitmen organisasi individu mampu dapat menurunkan *slack* anggaran di pemerintah daerah. Pengujian yang selama ini dilakukan oleh peneliti-peneliti di Indonesia pada akuntansi sektor publik yang menggunakan komitmen organisasi sebagai moderasi (Yunita, 2009. Supanto, 2010), akuntansi sektor privat di Indonesia (Kurnadi, 2004; Latuheru, 2005), dan bukti empiris saat ini mempunyai implikasi memperkuat dukungan atas temuan Miaga dan Jacob (2007), sehingga penelitian selanjutnya perlu mengembangkan model pengujian mediasi untuk memperkuat temuan empiris saat ini, terutama pada penyusunan anggaran pemerintah daerah.

5.5. Model Hasil Penelitian

Pada subbab ini diuraikan bukti empiris pada subbab sebelumnya, bukti temuan dari model *slack* anggaran dengan menggunakan uji mediasi.

Pengembangan model uji mediasi yang dilakukan dalam penelitian, pengujian model PLS untuk mengetahui pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung.

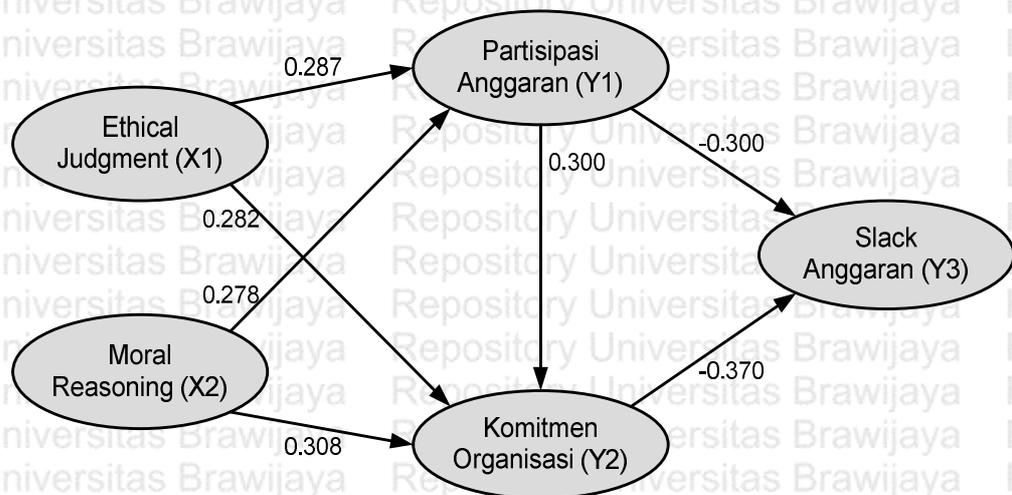
Bukti empiris menyimpulkan bahwa terdapatnya *slack* dalam anggaran di pemerintah daerah tidak terbukti dipengaruhi oleh aspek *ethical judgment* dan *moral reasoning* individu secara langsung tidak signifikan, tetapi pengujian tidak langsung diperoleh bukti empiris bahwa *ethical judgment* dan *moral reasoning* memengaruhi terjadinya *slack* anggaran di instansi pemerintah daerah. Bukti ini kemudian dikembangkan pengujian dengan menggunakan *sobel test* untuk memperkuat model mediasi dengan PLS. Bukti empiris yang dihasilkan bahwa *ethical judgment* dan *moral reasoning* memengaruhi *slack* dalam anggaran di pemerintah daerah melalui partisipasi anggaran dan komitmen organisasi.

Temuan empiris ini merupakan bukti untuk menilai keberadaan *slack* dalam anggaran dengan menggunakan konteks nilai personal (*personal value*). *Sobel test* dapat diketahui model mediasi penuh (*full mediate*) atau mediasi parsial (*partial mediate*), hasil yang diperoleh adalah mediasi penuh. Model temuan penelitian ini disebut "Model Mediasi: Pengaruh *Ethical Judgment* dan *Moral Reasoning* terhadap *Slack Anggaran*" yang memadukan aspek nilai-nilai perilaku yang dimiliki individu terhadap orientasi individu dalam menciptakan *slack* anggaran.

Gambar. 5.15

Model Mediasi:

Pengaruh *Ethical Judgment* dan *Moral Reasoning* Terhadap *Slack Anggaran*



Bukti empiris penelitian ini memperkuat temuan sebelumnya yang menyatakan bahwa perilaku individu memengaruhi tindakan individu dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah karena dengan kecenderungan perilaku individu dalam menciptakan *slack* terhadap anggaran merupakan cerminan dari persepsi individu atas perilaku etis dan moral terhadap *slack* anggaran. Oleh karena itu, keberadaan *slack* dalam anggaran yang diajukan sangat ditentukan oleh persepsi individu. *Pertama*, setiap individu yang mempersepsikan bahwa *slack* anggaran merupakan perilaku yang tidak baik dalam konteks etika dan moral, maka individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan partisipasi anggaran dan memperkuat komitmen organisasi agar tidak melakukan perilaku dan tindakan untuk membuat *slack* dalam anggaran unit kerjanya. *Kedua*, tingkat partisipasi individu dalam penyusunan anggaran mampu meningkatkan komitmen tujuan organisasi, sehingga anggaran yang dibuat mengarah pada kepentingan organisasi dan bukan kepentingan individu.

Bukti empiris yang diperoleh dari penelitian ini bahwa *ethical judgment* dan *moral reasoning* tidak berpengaruh langsung terhadap *slack* anggaran yang

dibuat oleh pemerintah daerah, tetapi berpengaruh tidak langsung pada *slack* anggaran yang buat oleh pemerintah daerah. Berarti hasil temuan bukan model mediasi parsial (*partial mediate*), melainkan mediasi penuh (*full mediate*).

Dengan demikian, bukti empiris temuan ini menjelaskan bahwa *ethical judgment* dan *moral reasoning* dapat mengurangi *slack* anggaran dengan model mediasi, karena perilaku etis dan moral lebih berdampak positif langsung kepada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan mampu memperkuat komitmen organisasi individu membuat anggaran yang lebih baik.

Bukti empiris penelitian ini memperlihatkan bahwa *ethical judgment* dan *moral reasoning* tidak berpengaruh langsung terhadap *slack* anggaran sebagaimana yang telah dihipotesiskan, sehingga bukti empiris ini menarik, karena persepsi etika dan moral individu tidak memiliki kontribusi langsung untuk mengurangi *slack* dalam anggaran di pemerintah daerah. Dengan demikian, tidak didukungnya *ethical judgment* dan *moral reasoning* dalam studi ini, perlu diteliti lebih lanjut karena hipotesis yang diajukan tidak terbukti dalam penelitian ini.



BAB VI

SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Bab ini menguraikan simpulan, keterbatasan, dan sasaran-sasaran untuk penelitian selanjutnya. Simpulan temuan diuraikan berdasarkan hasil pengujian empiris penelitian ini, keterbatasan penelitian diuraikan dengan harapan dapat ditindaklanjuti pada penelitian selanjutnya.

6.1 Simpulan

Penelitian ini menguji implementasi perpaduan teori agensi dengan teori keputusan etis dan teori *moral reasoning* dalam penganggaran organisasi sektor publik. Bukti empiris penelitian menjelaskan perilaku individu dalam menciptakan *slack* anggaran dibutuhkan teori perilaku, yaitu teori keputusan etis dan teori *moral reasoning* untuk mendampingi teori agensi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa teori agensi dapat menjelaskan perilaku individu dalam menciptakan *slack* anggaran pada pemerintah daerah dengan menggunakan teori keputusan etis dan teori *moral reasoning*.

Pertama, bukti studi ini menyimpulkan bahwa *ethical judgment* memengaruhi perilaku individu untuk mengurangi *slack* anggaran melalui partisipasi anggaran. Perilaku individu yang memiliki kejujuran dan integritas tinggi didasari oleh nilai-nilai kebajikan dan pengabdian pada kepentingan organisasi yang berasal dari dimensi pertimbangan etis dapat memperkuat persepsi keterlibatan individu dalam perhitungan anggaran untuk menentukan sasaran dan keputusan target anggaran yang dapat dipertanggungjawabkan. Oleh karena perhitungan anggaran yang tepat, sasaran yang jelas dan keputusan target anggaran yang dapat dipertanggungjawabkan, kemungkinan terjadinya celah anggaran yang dipergunakan tidak sesuai dengan target dan sasaran anggaran yang telah ditetapkan dapat dihindari. *Kedua*, bukti studi ini menyimpulkan adanya pengaruh *ethical judgment* terhadap *slack* anggaran melalui komitmen organisasi. Setiap individu yang menilai kejujuran dan integritas yang tinggi



sebagai suatu kebijakan dan pengabdian merupakan perilaku etis, dapat memperkuat komitmen organisasi individu dalam membuat anggaran yang didasari pada kepentingan organisasi sehingga anggaran yang disusun sesuai dengan kebutuhan dan dapat dipertanggungjawabkan.

Ketiga, bukti empiris studi ini menyimpulkan bahwa *moral reasoning* berpengaruh negatif terhadap *slack* anggaran melalui partisipasi anggaran. Bukti empiris ini menunjukkan bahwa setiap individu melakukan tugasnya berdasarkan ketentuan kerja, mampu menjaga kepentingan organisasi ketika terlibat dalam penyusunan anggaran, penentuan sasaran, dan target anggaran untuk mengurangi kemungkinan terjadinya anggaran yang tidak menguntungkan organisasinya.

Keempat, bukti studi ini menyimpulkan bahwa *moral reasoning* berpengaruh terhadap *slack* anggaran melalui komitmen organisasi. Bukti temuan ini menunjukkan bahwa tindakan individu yang memahami dan mematuhi ketentuan kerja, serta mampu memenuhi kewajiban profesional berdasarkan nilai-nilai institusinya, dapat meningkatkan komitmen organisasi individu dalam menyusun anggaran yang dapat dipertanggungjawabkan dan tidak mengandung *slack* dalam anggarannya.

Kelima, bukti studi ini menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *slack* anggaran melalui komitmen organisasi. Bukti temuan ini menjelaskan bahwa semakin tinggi keterlibatan dalam penyusunan anggaran, serta penentuan sasaran dan target anggaran, dapat meningkatkan komitmen individu untuk mencapai tujuan organisasi berdasarkan pada sasaran dan target anggaran yang telah ditetapkan.

Keenam, berdasarkan bukti studi ini disimpulkan bahwa *ethical judgment* dan *moral reasoning* tidak berpengaruh langsung terhadap *slack* anggaran pemerintah daerah. Perbedaan hasil penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan di sektor privat diduga karena adanya perbedaan budaya organisasi dan sistem penganggaran pemerintah yang birokratis dan melalui proses panjang serta rumit.

Berdasarkan bukti empiris bahwa maka *ethical judgment* dan *moral reasoning* tidak berpengaruh langsung terhadap perilaku *slack* anggaran, tetapi *ethical judgment* dan *moral reasoning* berpengaruh terhadap perilaku *slack* anggaran melalui partisipasi anggaran dan komitmen organisasi, maka temuan ini disebut “Model Mediasi: Pengaruh *Ethical Judgment* dan *Moral Reasoning* terhadap *Slack* Anggaran dengan Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Mediasi”. Simpulan teori berdasarkan model mediasi secara keseluruhan bahwa *slack* anggaran ditentukan oleh *ethical judgment*, *moral reasoning*, partisipasi anggaran, dan komitmen organisasi. Artinya, perilaku *slack* anggaran dapat dikurangi dengan meningkatkan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi, sedangkan untuk meningkatkan partisipasi anggaran dan komitmen organisasi individu dengan meningkatkan nilai-nilai etika dan moral individu.

6.2 Keterbatasan dan Saran-saran untuk Penelitian Berikutnya

Studi ini memiliki beberapa keterbatasan berkaitan dengan teknik *foot in the door* dalam pengumpulan data. Keterbatasan yang dihadapi peneliti tersebut menyebabkan belum maksimalnya tingkat pengembalian kuesioner dan tingginya *response error* karena ketidakterseriusan responden. *Pertama*, keterbatasan yang dihadapi berkaitan dengan teknik pengumpulan data menggunakan *foot in the door* yang belum bisa dilaksanakan dengan efektif terutama dalam melakukan pendekatan personal terhadap sasaran responden untuk mencapai *response rate* yang maksimal, karena sulitnya waktu yang diluangkan sebagian responden sehingga pendekatan personal tidak efektif. Walaupun *response rate* yang dicapai tinggi, ketika teknik *foot in the door* efektif, maka seharusnya *response rate* masih bisa lebih tinggi dari yang dicapai sekarang. *Kedua*, keterbatasan masih berkaitan dengan teknik *foot in the door* yang belum efektif, maka tingkat keseriusan responden dalam mengisi kuesioner menyebabkan tingkat kesalahan dalam mengisi kuesioner tinggi. *Ketiga*, kendala yang dihadapi berkaitan dengan birokrasi yang rumit ketika berhubungan dengan aparat

pemerintah. Hal ini terjadi pada sasaran responden yang belum dikenal sebelumnya sehingga menyebabkan pendekatan personal tidak efektif dilakukan dan harus melalui prosedur formal untuk mencapai sasaran responden yang telah ditentukan.

Berdasarkan keterbatasan yang dihadapi tersebut, disarankan untuk penelitian berikutnya dapat meningkatkan keefektifan teknik pengumpulan data *foot in the door* untuk me-maksimalkan *response rate*, mengurangi kesalahan pengisian kuesioner karena ketidakseriusan responden, dan birokrasi yang rumit. Peneliti berikutnya dapat memaksimalkan melalui pemberitahuan sebelumnya dan pendekatan personal pada sasaran responden sebelum melakukan pengumpulan data agar terjadi hubungan yang baik dengan responden (Fahy, 1998; Wirakusuma, 2006; Cooper dan Schindler, 2001: 314-315). Fahy (1998) menyarankan teknik pengumpulan data untuk penelitian survei dengan *foot in the door* merupakan cara yang baik meningkatkan *response rate* dan mengurangi kesalahan pengisian kuesioner karena faktor ketidakseriusan responden, diperlukan upaya-upaya seperti, pemberitahuan sebelumnya, personalisasi (pendekatan personal), insentif moneter (tidak digunakan dalam penelitian ini), dan tindak lanjut agar dapat memaksimalkan *response rate* dan mengurangi *response error*.

Keterbatasan penelitian berkaitan dengan temuan studi ini, yaitu rendahnya nilai *slack* anggaran disebabkan oleh kurang terbukanya responden memberikan informasinya berkaitan dengan *slack* anggaran. Berkaitan dengan keterbatasan untuk mengungkap informasi *slack* anggaran yang terjadi pada organisasi sektor publik karena bawahan tidak memberikan informasi yang lengkap, juga dijelaskan oleh Ozer dan Yilmaz (2011). Berdasarkan keterbatasan tersebut disarankan untuk penelitian selanjutnya menggunakan *field experiment* untuk mengungkap informasi terjadinya perilaku *slack* anggaran. Rankin *et al.* (2005) menyarankan bahwa untuk menilai kejujuran individu atas anggaran yang diajukan harus menggunakan *field experiment*



karena dengan metode *field experiment* menurut Maria (2011) dapat mengungkapkan informasi berkaitan dengan perilaku *slack* anggaran.



DAFTAR PUSTAKA

- Abdolmohammadi, M. J., Reed, W. J. dan Scarbrough, D. P., 2003, Does selection-socialization help to explain accountants' weak ethical reasoning? *Journal of Business Ethics*, 42 (1), 71-81
- Abernethy, M. A. dan Stoelwinder, J. U., 1995, The role of professional control in the management of complex organizations, *Accounting Organizations and Society*. 20. 1-18
- Andvig, J. C., Fjeldstad, O. H., Amundsen, I., Sissener, T. dan Søreide, T., 2001, Corruption a review of contemporary research. *Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights Report R 2001: 7*. Web: <http://www.cmi.no/publications/2001/rep/r2001-7.pdf> 10 September 2012
- Angle, H. L., dan Perry, J. L., 1981, An empirical assessment of organizational commitment and organizational effectiveness, *Administrative Sciences Quarterly*. 26: pp; 1-14.
- Anthony, R. N. dan Govindarajan, V., 2005, *Sistem Pengendalian Manajemen*. Jakarta: Salemba Empat.
- Anthony, R N., Dearson, J. dan Govindarajan, V., 1992, *Management Control System*, Seventh Edition, Chicago,: Richard D. Irwin.
- Antle, R. dan Eppen, G. D., 1985, Capital rationing and organizational slack in capital budgeting, *Management Science*. 31, 163-174.
- Allen, J. N. dan Meyer, J. P., 1990, The measurement and antecedents of affective, continuance and confirmative commitment to the organization., *Journal of Occupational Psychology*. 63
- Argyris, C., 1952, The impact budget on people, The Controllershship Foundation, Inc", The School of *Business and Public Administration*, Cornell University.
- Armstrong, M., 1987, Moral development and accounting education. *Journal of Accounting Education*, 5, 27-43.
- Arnold, D. F. dan Ponemon, L .A., 1991, 'Internal auditors' perceptions of whistleblowing and the influence of moral reasoning: An experiment", *Auditing: A Journal of Practice dan Theory*, 10 No. 2, hal. 1-15.
- Augusty, F., 2002, *Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen*, BP UNDIP, Semarang
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2011, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan, Penerbit, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), www.bpk.go.id
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2012, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan, Penerbit, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), www.bpk.go.id



- Baiman, S., 1982, Agency research in managerial accounting.: A survey, *Journal of Accounting Literature*: pp; 154-213.
- Baiman, S., 1990, Agency research in managerial accounting: a second look, *Accounting, Organization and Society*, Vol.15 No.4, pp.341-371.
- _____, dan Evan, J. H., 1983, Pre-decision information and participative management control system, *Journal of Accounting Research*, 21; pp: 371-395.
- _____, dan Lewis, B. L., 1989, An experiment testing behavioral equivalence of strategically equivalent employment contracts, *Journal of Accounting Research*: pp, 1-120.
- Baswir, R., 2002, *Akuntansi Pemerintahan di Indonesia*. BPFE, Yogyakarta.
- Becker, H. S., 1960, Notes on the concept of commitment. *American Journal of Sociol.* 66:32-40
- Becker, S. dan Green, D., 1962, Budgeting and employee behavior. *Journal of Business*, 10, 392-402.
- Belkoui, A., 1989, Slack budgeting, information distortion and self-esteem, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 2, pp. 111-123.
- Bergman, M. dan Lane, J. E., 1990, Public policy in a Principal-Agent framework" in *Journal of Theoretical Politics*, 1990:3, pp. 339-352.
- Bertens K., 2001, "*Etika*", Gramedia Pustaka Utama. Jakarta. pp. 4-7.
- Birnberg J. G., Turopolec, L. dan Young, S. M., 1983, The organizational context of accounting. *Accounting, Organizational and Society* 28: 97-126.
- Birnberg, J., Shields, G. D. dan Young, S. M., 1990, The case for multiple methods in empirical *Management Accounting Research* (With An Illustration from Budget Setting). *Journal of Management Accounting*, Vol. 2: 33-66.
- Blanchette, D., Pilote, C. dan Cadieux, J., 2002, Manager's moral evaluation of budgetary slack creation. www.accounting.rutgers.edu/raw/aaa/2002/annual/cpe/cpe3/B-2.pdf. 2 Desember 2012
- Bonner, S. E. dan Sprinkle, G. B., 2002, "The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 27, pp.303-345.
- Borkowski, S. C. dan Ugras, Y. J., 1992, The ethical attitudes of students as a function of age, sex and experience". *Journal of Business Ethics*. Vol. 11, No. 12 (12): 961-979
- Brabeck, M., 1984, Ethical characterisc of wistle-blower. *Journal of Research Personality*, 18:41-83



Brownel, P., 1981, Partipation in budgeting. locus of control and organizational effectiveness, *The Accounting Review* ; October: pp ; 844-860.

_____, 1982, Participation in budgeting process-when it works and when it does. *Journal of Accounting Literature*; (Spring) pp. 124-153

_____, dan McInnes, M., 1986, Budgetary participation, motivation and managerial performance. *The Accounting Review* ; October: pp, 587-600

Camman, C., 1976, Effects of the use of control system. *Accounting, Organizations and Society*, 1, pp: 301-313

Campbell, J. D. dan Fairey P. J., 1989, Informational and Normative Routes to Conformity: The Effect of Faction Size as a Function of Norm Extremity and Attention to the Stimulus. *Journal of Personality and Social Psychology*. Vol. 57. 457-468.

Carlson, D. S., Kacmar, K. M, dan Wadsworth, 2009, The impact of moral intensity dimensions on ethical decision-making: assessing the relevance of orientation. *Journal of Managerial Issues*. Vol xxi; 4; winter ; pp; 534-551

Carr, J. B. dan Brower, R. S., 2000, Principled opportunism: Evidence from the organizational middle. *Public Administration Quarterly* (Spring): 109-138.

Chan, Y. S. dan Leung, P., 2006, The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity, *Managerial Auditing Journal*, 21(4), pp. 436–457.

Chong, V. K. dan Chong, K. M., 2002, Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance, *Journal of Accounting Research* (Supplement), p 113- 122.

Chong, V. K, dan Johnson, D. M., 2007, Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research*, vol. 37 hal. 3-19.

Christensen, J. G., 1992, Hierarchical and contractual approaches to budgetary reform. *Journal of Theoretical Politics* 4(1): 67-91.

Collins, F., Lowensohn, S. H. dan Newmark, R. L., 1995, The relationship between budgetary management style and organizational commitment in a not-for-profit organization. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 7. pp : 65 – 79

Chow, C. W., Cooper, J. C. dan Waller, W. S., 1988, Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance, *The Accounting Review*. January : pp. 111-122.

_____, _____, dan Haddad, K., 1991, The effects of pay schemes and ratchets on slack and performance: A multiperiod experiment, *Accounting, Organization and Society*, 16: 47-60



Christensen, J., 1982, The determination of performance standards and participation, *Journal of Accounting Research*. 20 (Autumn): pp. 589-603.

_____, 1992, Hierarchical and contractual approaches to budgetary reform. *Journal of Theoretical Politics*. 4 ; (1): 67-91.

Colby, A., Kohlberg, L., Gibbs, J. and Lieberman, M., 1983, A longitudinal study of moral judgment, in *Monographs of the Society for Research in Child Development*, 48 (series 200), 1-107.

Collin, F., 1978, The interaction of budget characteristics and personality variable with budgetary response attitudes, *The Accounting Review*. April : pp: 324-335.

Collin, F., Lowensohn, S., McCallum, M. H. dan Newamrk. R. I., 1995, The relationship between budgetary management style and organizational commitment in a not-for-profit organization, *Behavioral Research In Accounting*, vol. 7, 65-79

Conroy, S. J., Emerson, T. L. N. dan Pons, F., 2010, Ethical attitudes of accounting practitioners : Are rank and ethical attitudes related?. *Journal of Business Ethics*. 91:183-194

Cooper, D. R. dan Schindler, P. S. 2001. *Business research methods*. Seven Edition. McGraw-Hill Irwin

Coughlan, A. T., dan Schmidt, R. M., 1985, Executive compensation , management turnover and firm performance : An empirical investigation. *Journal of Accounting dan Economics*. 7: pp. 43-66.

Darlis, E., 2002, Analisis pengaruh komitmen organisasional dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, *Jurnal Riset dan Akuntansi Indonesia*, Vol. 5 No. 1 Januari, hal. 85-101

Davis, K. dan Newstrom, J. W., 1985, *Organizational behavior: human behavior at work*. Seventh Edition. Singapore: Mc Graw, Inc.

Davis, J. H., Shoorman, S. D. dan Donalson, L., 1997, Toward a stewardship theory of management, *A Academy of Management Review*, Vol.22 No.1, pp.20-47.

Davis, J. H., DeZoort, F. T. dan Kopp, L. S., 2006, The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack, *Behavioral Research in Accounting*, vol 18, hal. 19-33

Dirsmith, M. W. dan Covalleski, M. A., 1985, Informational communications, non formal communications and mentoring in public accounting firms. *Accounting Organizations and Society*. Vol. 10. 149-169.

Douglas, P. C. dan Wei. B., 2000, Integrating ethical dimension into a model of budgeting slack creation. *Journal of Business Ethics* 28: 267-278.



- Dunk, A. S., 1989, Budget emphasis, budgetary participation, managerial performance: A note. *Accounting , Organization and Society*. 14 ; pp. 321-324.
- _____, 1993, The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*. April pp. 400-401
- Eisenhardt, K. M., 1989, Agency theory: An Assessment an review. *Academy of Management Review*, vol. 14 : 1 : 57-74
- Fahy, J., 1998, Improving *Response Rates in Cross-Cultural Mail Surveys*". *Industrial Marketing Management*. 27; 459-467.
- Faisal, 2007, Investigasi tekanan pengaruh sosial dalam menjelaskan hubungan komitmen organisasi dan moral reasoning terhadap keputusan auditor, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* (FE UI) Vol. 4 No.1 (Juni) hal. 25-46
- Faisal dan Rahayu, D. S., 2005, Pengaruh komitmen terhadap respon auditor atas tekanan sosial: Sebuah eksperimen. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*. Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia-Yogyakarta. Vol. 9 (1):(Juni):15-28.
- Falikhatun, 2005, Pengaruh budaya organisasi, locus of control, dan penerapan sistem informasi terhadap kinerja aparat unit-unit pelayanan publik. *Empirik, Jurnal Penelitian Ekonomi, Bisnis, dan Pembangunan*, Vol 16(2): 263 – 281
- Falikhatun, 2007, *Interaksi informasi asimetri, budaya organisasi, dan group cohesiveness dalam hubungan partisipasi anggaran dengan budgetary slack: Studi pada Rumah Sakit Umum Daerah Se Jawa Tengah*, Jurnal Akuntansi Dan Bisnis Vol 7 No 1, hal 65-84
- Fauziah, F. A., 1998, *Pengaruh organizational commitment, information asymmetry dan budget emphasis dalam hubungan antara partisipasi dan slack anggaran*, Tesis S2, Universitas Gadjah Mada,
- Fisher, J. G., Frederickson, J. R. dan Peffer, S. A., 2000, Budgeting: an experimental investigation of the effects of negotiation. *The Accounting Review*. 75 (1). 93-114.
- Fitri, Y., 2004, Pengaruh informasi asimetri, partisipasi penganggaran dan komitmen organisasi terhadap timbulnya senjangan anggaran (studi empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung). *Tesis S2 Universitas Padjadjaran tidak publikasi* didownload pada: repository.unpad.ac.id/123456789/5007
- Ford, R. C. dan Richardson, W. D., 1994, Ethical decision making: A review of the empirical literature. *Journal of Business Ethics* 13, hal. 205-221.
- Forsyth, D. R., 1992, Judging the morality of business practices: The influence of personal moral philosophies. *Journal of Business Ethics*. 11:461-470



Fozzard, A., 2001, The basic budgeting problem: approaches to resource allocation in the public sector and their implications for pro-poor budgeting. Center for Aid and Public Expenditure, Overseas Development Institute (ODI). *Working paper 147*.

Gaffikin, M. J. R. dan A. S. L. Lindawati, 2003, The moral reasoning of public accountants in the development of a code of ethics: the case of Indonesia. *Australasian Accounting Business and Finance*, Vol. 6, Issue 1, pp. 1-28

Goedono, M. dan Sami, H., 2003, Managers' adverse selection in resource allocation: a laboratory experiment. *Advances in Management Accounting*, 11: 225-249.

Govindarajan, V., 1986, Impact of participation in the budgetary process on managerial attitude and performance : Universalistic and contingency perspective. *Decision Science*. 1986. pp. 496-516.

Ghozali, I., 2006, *Aplikasi analisis multivariate dengan program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

_____, 2008, *Model persamaan structural, konsep dan aplikasi dengan program AMOS 16*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang

Greenberg dan Baron, 1993, *Pengertian kedisiplinan*, <http://jurnal-sdm.blogspot.com>, 15 Desember 2012

Grey, C., 1998, On being a professional in a big six firm. *Accounting Organizations and Society*. Vol. 23. 569-588.

Hackett. R. D., Bycio, P. dan Housdorf, P. A., 1994, Further assessments of Meyer and Allen's, 1991 Three Component Model of Organizational Commitment". *Journal of Applied Psychology*. Vol. 79 No. 1 pp. 15-33

Hair, J. F. Jr., Anderson, R. E., Tatham, R. L. dan Black, W. C., 1998, *Multivariate data analysis*, Fifth Edition, New Jersey: Prentice Hall, Inc.

Hales, C. P. and Tamangani, Z., 1996, An investigation of the relationship between organizational structure, managerial role expectations and managers work activities', *Journal of Management Studies*, Vol. 33, No. 6, pp.731-56

Halim, A. dan S., Abdullah, 2006, Hubungan dan masalah keagenan di Pemerintahan Daerah: (Sebuah peluang penelitian anggaran dan akuntansi), *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, Vol. 2, No. 1, hal 1-17

Hansen, D. R. dan Mowen, M. M., 2004, *Akuntansi Manajemen*, Edisi tujuh. Jakarta: Salemba Empat

Hanson, E. I., 1966, The budgetary control function. *The Accounting Review*, Vol 41: 239-243.

Hartono, J. dan Abdullah, W., 2009, *Konsep dan aplikasi PLS untuk penelitian empiris*. Yogyakarta :BPFE



- Hartono, J., 2011, *Konsep dan aplikasi structural equation modeling berbasis varian dalam penelitian bisnis*, UPP STIM YKPN, Yogyakarta.
- Haryanto, Sahrudin, dan Arifuddin, 2007, *Akuntansi sektor publik*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Ho, C. dan Redfern, K. A., 2010, Consideration of the role of Guanxi in the ethical judgments of Chinese managers, *Journal of Business Ethics*, 96:207-221
- Hobson, J. L., Mellon, M. J. dan Stevens, D. J., 2011, Determinants of moral judgment regarding budgetary slack: An experimental examination of pay scheme and personal values, *Behavioral Research in Accounting*, vol 23, (1), 87-107
- Hopwood, A., 1976, *Control in organizations: accounting and human behavior*. Englewood Cliffs. Prentice Hall.
- Hopwood, A. G., 1989, Behavioral accounting in retrospect and prospect, *Behavioral Research in Accounting*, Volume 1.
- Huang, Cheng-Li, dan Mein-Ling Chen, 2009, The effect attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behaviors to create budgetary slack, *Social Behavior and Personality*, 37 (5), 661-672
- Ikhsan, A dan Ishak, M., 2005, *Akuntansi keperilakuan*. Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Indriantoro, N. dan Supomo, B., 2009, *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama, Cetakan Ketiga, BPF., Jogjakarta
- Issa, T., dan Pick, D., 2010, Ethical mindset: An Australian study. *Journal of Business Ethics*, 96:613-629
- Jensen, M. dan Meckling, W., 1976, Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. 3 ; pp; 305-360
- Jones, T. M., 1991, Ethical decision making by individuals in organizations; an issues contingent model. *Academy of Management Review*. 16 (2) pp. 366-395
- Kenis I., 1979, Effect of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review*, Vol. LIV, No. 4: 707-720
- Kenny, D. A., 2011, *Learn How you can do a mediation analysis and output a text description*. <http://davidakenny.net/cm/mediate.htm>. 15 Desember 2012
- Kermis, G. F. dan Mahapatra, S., 1985, An Empirical study of the effects of time pressure on audit time allocations. *Advances in Accounting*, 2, 261-273.
- Ketchand, A. A. and Strawser, J. R., 1998. The existence of multiple measures of organizational commitment and experience-related differences in a public accounting setting. *Behavioral Research in Accounting* 10: 109-137.



Kohlberg, L., 1976, Moral stages and moralization: The cognitive-development approach, in T. Lickona (Ed.) *Moral Development and Behavior: Theory, Research and Social Issues*, pp. 31–53 (New York, NY: Holt, Rinehart dan Winston).

Kohlberg, L., 1984 *Essays in moral development, volume II: The psychology of moral development* (New York, NY: Harper and Row).

Kren, L., 2003, Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental vitality, *The Accounting Review*; July; 67, 3;

Kren, L. dan Liao, W. M., 1988, The role of accounting information in the control of organizations: A review of the evidence", *Journal of Accounting Literature*, vol.7, 1988, 280-309

Kusnadi, 2004, Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial: peran kecukupan anggaran dan komitmen organisasi sebagai variabel intervening: studi pada perusahaan-perusahaan yang sudah listing di BEJ, *JMK*. vol 3, no 1

Lampe, S. C. dan Finn. D. W., 1992, A model of auditors ethical decision process auditing. *Journal of Practice and Theory*. pp. 33 – 39

Lane, J. E., 2003a, Management and public organization: The principal-agent framework. University of Geneva and National University of Singapore. *Working paper*.

_____, 2003b, Relevance of the principal-agent framework to public policy and implementation. University of Geneva and National University of Singapore. *Working paper*.

Libby, T., 1999, The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting, *Accounting Organization and Society*, Vol. 24 No. 2.

Lightner, S. A. dan Lightner, K., 1982, The influence of situational, ethical and expectancy theory variables on accountants' underreporting behavior. *Auditing: A Journal of Practice dan Theory*, 2, 1-12.

Lindquist, T. M., 1995, Fairness as an antecedent to participative budgeting: examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research*, 7: 122-139.

Loe, T., Ferrell, L. dan Mansfield, 1992, A review of empirical studies assessing ethical decision making in business. *Journal of Business Ethics*, 25 (3), pp 185-204

Lord, A. T. dan DeZoort, F. T., 2001, The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social pressure. *Accounting, Organizations, Society*. 26; pp; 215-235



- Lovell, A., 1997, Some thoughts on Kohlberg's hierarchy of moral reasoning and its relevance for accounting theories of control, *Accounting Education*, 6 (2) 147-162
- Lowe, A. E. dan Shaw, R. W., 1968, An Analysis of managerial biasing: Evidence from a company's budgeting process. *Journal of Management Studies* (October): 304-15
- Louwers, T., Ponemon, L. dan Radtke, R., 1997, Examining accountants' ethical behavior: A review and implications for future research. In *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*, ed. V. Arnold dan S. Sutton. Sarasota. Fla, American Accounting Association.
- Lukka, K., 1988. Budgetary biasing in organizations: Theoretical framework and empirical evidence, *Accounting, Organizations and Society*, 13 (3): 281-301.
- Lupia, A. dan McCubbins, M., 1994, Who controls? Information and the structure of legislative decision making. *Legislative Studies Quarterly* 19; (3): pp ; 361-384.
- _____, 2000, Representation or abdication? How citizens use institutions to help delegation succeed. *European Journal of Political Research* 37: pp; 291-307
- Maas, V. S., 2006, Management accountants' engagement in the creation of budgeted slack: experimental evidence of the interactive effect of function design, social pressure and Machiavellianism., *Working Paper*.
- Mahmudi, 2005, *Manajemen kinerja sektor publik*, UPP Akademi Manajemen Perusahaan YKPN, Yogyakarta.
- Maiga, A.S. dan Jacobs, F. A., 2007, Budget participation's influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and commitment. *JAMAR*, vol. 5; 1; 39-58
- Mardiasmo, 2002, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Edisi Pertama. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- _____, 2002, *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Pertama. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Maria, D., 2011, *Pengaruh Persepsi Keadilan Dan Trust Terhadap Kesenjangan Anggaran: Studi Eksperimen Dalam Konteks Penganggaran Partisipatif*. Tesis S2 tidak publikasi, Universitas Gadjah Mada.
- Maskun, A., 2009, Analisis factor etika, budaya organisasi, tekanan social dan kapasitas individu terhadap budgetary slack (senjangan anggaran) (kajian perilaku eksekutif dalam proses penyusunan anggaran di Badan Koordinator Wilayahh II Jawa Timur), *Jurnal Aplikasi Manajemen*, Volume 7, No. 1, Februari



- Mayper, A. G., Granof, M. dan Giroux, G., 1991, An Analysis of municipal Budget Variances, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol 4, p. 29-50.
- McDevitt R., Giapponi, C. dan Tromley, P., 2007, A model of ethical decision making: the integration of process and content, *Journal of Business Ethics*. 73:219-229
- McMahon, J. M., 2002, *An analysis of the factor structure of the multidimensional ethics scale and a perceived moral intensity scale, and the effects of moral intensity on ethical judgment**, Disertasi Tidak Dipublikasi. Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Merchant, K. A., 1981, The design of the corporate budgeting system : Influences on managerial behavior and performance, *The Accounting Review*, vol.56, No.4, 813 – 829.
- Merchant, K. A., 1995, 'Ethical issues related to "results-oriented" management control systems', in *Ethical Issues in Accounting: Proceedings of the Professionalism and Ethics Seminar*. Professionalism and Ethics Committee of the American Accounting Association. St. Charles, IL, June 2-4. 1995.
- Merchant, K. A., 1985, Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*. 10 (2): 201-10
- Merchant. K., dan Manzoni, J. F., 1989, The achievability of budget targets in profit centers: A field study, *The Accounting Review*, 64, 539-558.
- Meyer, J., Allen, N. dan Gellatly, I., 1990, Affective and continuance commitment to the organization: Evaluation of measures and analysis of concurrent and time-lagged relations. *Journal of Applied Psychology*. 75:710-720.
- Mia, L., 1988, Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budgetary participation, *Accounting, Organizations And Society*, Vol 13 No. 5: 465-475
- Mia, L., 1989, The impact participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: A research note. *Accounting, Organizations And Society*, Vol 14: 347-357.
- Miah, N. Z. dan Mia L., 1996, Decentralization, accounting control system and performance of government organization: a new Zealand empirical study, *Financial Accountability and management*, 12(3) August: 173-190.
- Millani, K. W., 1975, The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. *The Accounting Review*, 274-284
- Moe, T. M., 1984, The new economics of organization, *American Journal of Political Science*, 28(5); 739-777
- Monga, M., 2007, Managers' moral reasoning: evidence from large Indian manufacturing organization, *Journal of Business Ethics*, 71:179-194



- Moore, W. B., Poznanski, P. J. dan Kelsey, R., 2000, A path analytic model of municipal budgetary slack behavior, *Proceedings of the American Business and Behavioral Sciences*, Vol. 7, No. 1, p. 29- 43.
- Mowday, R. T., Porterand, L. M. dan Steers, R. M., 1982, *Employee organization linkage: The psychology of commitment, absenteeism, and turnover*. London Academy Press.
- Mowday, R. T., Steers, R. M. dan Porter, L. W., 1979, The measurement of organizational commitment", *Journal Of Vocational Behavior*, Vol. 14., p.224-247.
- Mulyadi dan Setyawan, J., 2001, *Sistem perencanaan dan pengendalian managemen*, Edisi 2, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Murray, D., 1990, The performance effect of participative budgeting: An integration of intervening and moderating variables", *Behavioral Research in Accounting*.
- National Council on Governmental Accounting, 1979, *Governmental Accounting and Financial Reporting Principles*, NCGA, US
- Nouri, H., 1994, Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society*. 19 (3): 289-95.
- Nouri, H., dan Parker, R. J., 1996, The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting* . 8: 74-90.
- Onsi, M., 1973, Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review*. 48 (3): pp; 535-48.
- Otley, D. T., 1980, The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organization and Society*. (5): 413 – 428.
- Otley, D. T. dan Pierce, B. J., 1996. The operation of control systems in large audit firms. *A Journal of Practice dan Theory*. Vol. 15. 65-84.
- Ozer, G. dan Yilmaz, E., 2011, Comparison of the theory of reasoned action and the theory of planned behavior: An application on accountants information technology usage. *African Journal of Business Management*, 5(1), 50-58.
- Paolillo, J. G. P. dan Vitell, S. J., 2002, An empirical investigation of the influence of selected personal, organizational and moral intensity factors on ethical decision macing", *Journal of Business Ethics* 35, hal. 65-74
- Piaget, J., 1932, *The Moral judgment of the child*. NY: Harcourt, Brace Jovanovich. http://id.wikipedia.org/wiki/Jean_Piaget
- Ponemon, L., 1992, Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organization, and Society*. 17 (3/4): hal. 239-258.



- _____. dan Gabhart, D., 1990. Auditor independence judgments: A cognitive developmental model and experimental evidence, *Contemporary Accounting Research*. hal. 227-251
- _____. dan Glazer, A., 1990, Accounting education and ethical development: the influence of liberal learning to students and alumni in accounting practice, *Issues in Accounting Education*, 5(2), pp. 195–208.
- Porter, L. W., Steers, R. M. dan Mowday, R. T., 1974, Organizational commitment, job satisfactory, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*. 59(5): 603-09.
- Post J. E., Lawrence, A. T. dan Weber, J., 2002, *Business dan society: corporate strategy, ethics, public policy*. 10th edition. McGraw-Hill, New York
- Potter, G. dan Schidgall, R. S., 1999, Hospitality management accounting: Current problems and future opportunities. *International Journal Of Hospitality Management*, Vol 18: 387-400.
- Rahayu, S., 1997, Aspek perilaku dalam penganggaran partisipatif, *JAAI*. 1 (2) 174-183
- Rahim, Syamsuri, B., Subroto, Rosidi, and B., Purnomosidhi, 2013, Gender differences on the influence of ethical judgment and moral reasoning toward budget slack behavior in public sector, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, vol. 5. No. 2, June, pp. 227-241
- Randall, D. M., 1990, The consequences of organizational commitment: Methodological investigation, *Journal of Organizational Behavior*.11(5): pp; 361-78.
- Rest, J. R., 1986, *Moral development: advances in research and theory*. New York: Praeger Publishers. Rest, J, D. Narvaez, M. Bebeau dan S. Thoma, 1999. *Post Conventional Moral Thinking: A Neo-Kohlbergian Approach*. Center for Studi of Ethical Development. Minneapolis: University of Minnesota Press.
- Rest, J., 1979, *Development in judging moral issues*. University of Minnesota Press.
- _____, Narvaez, D., Bebeau, M. dan Thoma, S., 1999, *Post conventional moral thinking: A neo-kohlbergian approach*. Center for Studi of Ethical Development. Minneapolis: University of Minnesota Press.
- Richmond, K. A., 2001, *Ethical reasoning, machiavellian behavior, and gender: the impact on accounting students' ethical decision making*. Disertasi. Blacksburg, Virginia
- Richmond, K. A., 2003, *Machiavellianism and accounting: an analysis of ethical behavior of US undergraduate accounting student and accountants*. Symposium on Ethics Research in Accounting. American Accounting Association.



- Robbins, S. P., 2006, *Perilaku organisasi*. Edisi 10 Bahasa Indonesia. Jakarta: PT. INDEKS Gramedia.
- Schiff, M. dan Lewin, A. Y., 1968, Where traditional budgeting fails. *Financial Executive*. May: 51-62
- Schiff, M. dan Lewin, A. Y., 1970, The impact of people on budgets. *The Accounting Review*, 4:259-269
- Shaub, M. K., Find, D. W. dan Munter, P., 1993, The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity". *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 5. pp. 145-169.
- Shaub, M., K., 1994, An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors, *Journal of Accounting Education*, 12 (1), 1-26
- Shields, J. F. dan Shields, M. D., 1998, Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 23: 49-76.
- Siegel, G. dan Marconi, H. R., 1989, *Behavioral accounting*, South Western Publishing Co. Cincinnati. OH
- Simons, R., 1990, The role of management control system in creating competitive advantage: new perspectives, *Accounting, Organizations and Society* 15, 127 -143
- Smith, R. W., 2003, Ethical norms in public budgeting: evolution or devolution? *Journal of Public Budgeting, Accounting dan Financial Management*. 5(2): 205-227.
- Smith, R. W. dan Bertozzi, M., 1998, Principals and agents: An explanatory model of public budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. (Fall): 325-353.
- Sobel, M. E., 1982,. *Asymptotic confidence intervals for indirect effects in structural equation models*. In S. Leinhardt (Ed.), *Sociological Methodology 1982* (pp. 290-312). Washington DC: American Sociological Association.
- Solimun, 2011, Testing for mediation Variable: What Necessary? *International Conference of Basic Science*. FMIPA Universitas Brawijaya.
- Sopannah, 2003, Pengaruh partisipasi masyarakat dan transparansi kebijakan publik terhadap hubungan antara pengetahuan dewan tentang anggaran dengan pengawasan keuangan daerah. *Simposium Nasional Akuntansi VI*, Hal: 1160-1168
- Spector, P. E., 2000, *Industrial and organizational psychology*. Research and Practise; Inc. USA.
- Staub, E., 1978, *Positive social behavior and morality*. Vol. 1; Academic Press; New York.



Stevens, E. D., 2002, The Effect of Reputation and ethics on budgetary slack, *Journal of Management Accounting Research*, 14: 153–171.

_____, 1996, The Effect of social pressure, pay scheme and intrinsic controls on budgetary slack, *Department of Accounting dan Finance. Whittemore School of Business and Economics. University of New Hampshire*.

_____, 2000, Determinants of budgetary slack in the laboratory: An investigation of controls for self-interested behavior, *Syracuse University School of Management*.

_____. dan Thevaranjan, M., 2009, A moral solution to the moral hazard problem. Forthcoming, *Accounting, Organizations and Society*.

Subramaniam, N. dan Mia, L., 2001, The effect of organizational commitment: the role of perception of equity. *Advances on Accounting Behavioral Research*, Vol. 4

Sugioko, S., 2009, Pengaruh variable anteseden dan perantara hubungan komitmen organisasi terhadap kinerja tugas, *Akuntabilitas*, 3, vol. 8 No. 2, 182-188

Suhartono, E. dan Solichin, M., 2007, Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai variable moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*, Vol. 8 No. 1, hal. 1-18

Supanto, 2010, Analisis pengaruh partisipasi penganggaran terhadap budgetary slack dengan informasi asimetris, budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi (studi pada Politeknik Semarang). Tesis, Undip.

Supomo, B., 1998, *Pengaruh Struktur dan Budaya Organisasi Terhadap Efektifitas Partisipasi Penyusunan Anggaran Dalam Peningkatan Kinerja Manajerial Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia*. Tesis S2 Magister Sains Akuntansi (tidak dipublikasikan).

Suprasto, B., 2006, Pengaruh interaksi partisipasi anggaran, informasi asimetris, dan penekanan anggaran terhadap slcak. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 1(1).;75-86

Sweeney, B. dan Costello, F., 2009, Moral intensity and ethical decision-making: an empirical examination of undergraduate accounting and business students. *Accounting Education: an International Journal*, vol 18, No. 1, 75-97

Tan, D. dan Sneel, R. S., 2002, The thir eye: Exploring Guanxi and relation morality in the workplace, *Journal of Business Ethics*, 41;361-384

Tjahjadi dan Rosalia D. W., 2004, Pengaruh partisipasi anggaran, komitmen anggaran, keterlibatan kerja, dan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran, *tidak publikasi Tesis*, Universitas Diponegoro.



- Tellefsen, T. dan Gloria P. T., 2005, The antecedents and consequences of organizational and personal commitment in business service relationships, *Industrial Marketing Management*, 34 (2005) 23–37
- Thorne, L dan Hartwick, J., 2001, The directional effects of discussion on auditors' moral reasoning. *Contemporary Accounting Research*. Vol.18 (Summer). 337-361.
- Thorn, L., Massey, W. D. dan Jones, J., 2004, An investigation of social influence: explaining the effect of group discussion on consensus in auditors' ethical reasoning. *Business Ethics Quarterly*. Vol.14 (3). 525-551.
- Trevino, L. K., 1986, Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model, *Academy of Management Review*, Vol. 11. No. 3, hal. 601-617.
- Trevino, L. K. dan Youngblood, S. A., 1990, Bad apples in bad barrels: A casual analysis of ethical decision making behavior, *Journal of Applied Psychology* 75. hal. 378-385.
- Tsui, J. S. L dan Gul, F. A., 1996, Auditor's behavior in an audit conflict situation. *Accounting Organizations and Society*. Vol. 21. 41-51.
- Tse, A., dan Au, A., 1997, are New Zeland business students more unethical than non-business students? *Journal of Business Ethics* 16 _4_: 445–450.
- Umar, H., 2004, *Metode Penelitian untuk Skripsi dan Tesis Bisnis*. Cetakan ke-6. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Valentine, S., Godkindan, L. dan Lucero, M., 2002, Ethical context, organizational commitment, and person-organization fit, *Journal of Business Ethics* 41: 349–360
- Van der Stede, W. A., 2000, the relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 25:609-622
- Waterhouse, J. H. dan Tiessen, P., 1978, A contingency framework for management accounting system research. *Accounting, organization and society*, 3(1):75-76.
- Ward S., Pinac, D. R. dan Deck, A. B., 1993, CPA ethical perceptions skill and attitudes on ethics educational. *Journal of Business Ethics*. Vol. 12: 601–610
- Weber, J., 1990, Measuring the impact of teaching ethics to future managers a review, assessment and recommendations, *Journal of Business Ethics*, 9. 183-190
- Weill, P. dan Olson, M. H., 1989, An assessment of the contingency theory of management information systems. *Journal Of Management Information systems*, Vol. 6(1) : 59-85.



- Wiener, Y., 1982, Commitment in organization: a normative view. *Academy of Management Review*, vol.7, 418-428.
- Wibowo, 2007, *Manajemen kinerja*, Edisi Dua, Penerbit PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Windsor, C .A dan Ashkanasy, N. M., 1995, The effect of client management bargaining power, moral reasoning development and belief in a just world on auditor independence. *Accounting Organizations and Society*. Vol .20: 701-720.
- Wirakusuma, M, G., 2006, Good questionnaire and response rate, *Buletin Studi Ekonomi*, vol 11. No. 1 72-78
- Wiryono dan Raharjo, 2007, Pengaruh karakteristik personalitas manajer terhadap hubungan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. *Kinerja*. Vol. 11, No.1: 50-63.
- Yilmaz, E. dan Ozer, G., 2011, The effects of environmental uncertainty and budgetary control effectiveness on propensity to create budgetary slack in public sector, *African Journal of Business Management* Vol. 5(22): 8902-8908,
- Yuhertiana, I., 2004, *Kapasitas individu dalam dimensi budaya, keberadaan tekanan sosial dan keterkaitannya dengan budgetary slack (Kajian Perilaku Eksekutif dalam Proses Perencanaan Anggaran di Jawa Timur)*. Disertasi tidak publikasi, Fakultas Ekonomi UPN, Surabaya
- _____, 2011, A gender perspective of budgetary slack in east java governance, *International Research Journals of Finance and Economics*, Issue 78, 114-120
- Young, S. M., 1985, Participative budgeting: The effects of risk Aversion and asymmetric information on budgetary slack. *Journal of Accounting Research*. 23; Autumn): 829-42.
- Yunita, 2009, Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial: komitmen organisasi dan kecukupan anggaran sebagai variable intervening (studi kasus pada Universitas Dian Nuswantoro Semarang), <http://eprints.undip.ac.id>, 1 Agustus 2011
- Yuwono, I. B., 1999, Pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 1. April, hal 35-55