



APSSAI Accounting Review (Oktober 2023)

Kejujuran dalam pelaporan anggaran dengan pendekatan kuasi eksperimen.
SyamBZ, F., Abdurrahman, K., Priantana, R.D. (2023). *APSSAI Accounting Review*, 3(2), 159-175. <https://doi.org/10.26418/apssai.v3i2.88>.

Fazli Syam BZ*

Universitas Syiah Kuala, Indonesia

Khalif Abdurrahman

Universitas Syiah Kuala, Indonesia

Riha Dedi Priantana

Universitas Syiah Kuala, Indonesia

Received: 3 Oktober 2023

Revision: 25 Oktober 2023

Accepted: 28 Oktober 2023

JEL Classification: M40, M41

DOI: 10.26418/apssai.v3i2.88

KEJUJURAN DALAM PELAPORAN ANGGARAN DENGAN PENDEKATAN KUASI EKSPERIMEN

ABSTRACT *Business practices carried out by companies sometimes set targets that are too high so budget managers use any means to meet these targets. This study uses the basic concept of measuring budgets using financial elements rather than non-financial ones. Furthermore, elements of participatory budgeting are included which allows dishonesty to occur in budget reporting due to information gaps between lower managers and company owners. This study aims to determine how the basic influence of budget measurement, the benefits of budgetary slack, and participatory budgeting with the dependent variable, the honesty of budget reporting with a quasi-experimental method. This study was attended by 120 undergraduate accounting student participants who were divided into 4 experimental groups (2x2). The study results show that the basis for budget measurement, budgetary slack, and participatory budgeting have a significant effect on the honesty of budget reporting.*

Keywords: *Benefits of budgetary slack; Financial and non-financial measurement; Honesty in financial reporting.*

ABSTRAK *Praktik bisnis yang dilakukan perusahaan terkadang menetapkan target yang terlalu tinggi sehingga pengelola anggaran menggunakan segala cara untuk memenuhi target tersebut. Penelitian menggunakan konsep dasar pengukuran anggaran melalui unsur finansial daripada menggunakan unsur non-finansial. Lebih lanjut, dimasukkan unsur penganggaran partisipatif yang memungkinkan terjadinya ketidakjujuran dalam pelaporan anggaran karena kesenjangan informasi antara manajer tingkat bawah dan pemilik perusahaan. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengaruh dasar pengukuran anggaran, manfaat senjangan anggaran, dan penganggaran partisipatif dengan variabel dependen kejujuran pelaporan anggaran dengan metode eksperimen semu. Penelitian ini diikuti oleh 120 peserta mahasiswa S1 akuntansi yang dibagi menjadi 4 kelompok eksperimen (2x2). Hasil penelitian menunjukkan bahwa dasar pengukuran anggaran, senjangan anggaran, dan penganggaran partisipatif berpengaruh signifikan terhadap kejujuran pelaporan anggaran.*

Kata kunci: *Kejujuran dalam pelaporan keuangan; Manfaat senjangan anggaran; Pengukuran finansial dan non finansial.*

Corresponding author, email: fazlisyambz@feb.usk.ac.id

*Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Syiah Kuala
Jalan Teuku Nyak Arief, Kopelma, Darussalam, Kota Banda Aceh, Aceh 23111*

Pendahuluan

Pemilik perusahaan dalam praktiknya terkadang menetapkan target yang terlalu tinggi sehingga para manajer menggunakan segala cara untuk memenuhi target tersebut dan

memberikan laporan anggaran yang tidak jujur atau setengah jujur. Church *et al.* (2019) menyatakan bahwa ketidakjujuran laporan anggaran dapat terjadi tergantung pada dasar pengukuran anggarannya. Dasar anggaran yang digunakan berbeda-beda tergantung kebijakan perusahaan, contohnya pada dasar pengukuran anggaran keuangan. Pada konsep ini, uang dan output mengabaikan perilaku etis dan norma etika demi meningkatkan kekayaan pribadi maupun kelompok. Untuk meminimalisir konsep dasar pengukuran keuangan ini, banyak penelitian memberi dasar pelaporan anggaran nonkeuangan berupa unit atau fisik, yang tidak lagi menjadikan uang (rupiah) sebagai ukuran, namun kilogram (kg), lembar, liter dan lainnya sebagai ukuran untuk meningkatkan moral dari perilaku manajer dari melakukan pelaporan anggaran tidak jujur, Pada lingkungan bisnis perilaku tidak etis dengan melaporkan anggaran secara tidak jujur yang dilakukan akuntan telah menjadi perhatian publik dan pelaku bisnis karena menimbulkan kerugian yang besar (Adelin, 2013). Pada penelitian yang telah dilakukan oleh Chung & Hsu (2017), perilaku tidak jujur yang dilakukan seperti *misreporting* termasuk penipuan atau kejahatan ekonomi dalam lingkungan bisnis, dan masalah ini muncul karena perilaku agen yang tidak sesuai norma. Oleh karena itu, seharusnya dalam pembuatan, pengendalian serta pelaksanaan dalam pembuatan laporan anggaran diperlukannya kejujuran dan kewajaran untuk mempresentasikan keadaan yang sebenarnya terjadi dalam perusahaan (Chung & Hsu, 2017).

Pada beberapa organisasi, manajer langsung menggunakan sumber senjangan untuk meningkatkan upah atau remunerasi mereka, hal ini disebut sebagai manfaat senjangan langsung. Di kasus yang lain, manajer menggunakan sumber senjangan untuk mendukung proyek atau kegiatan yang berpotensi menguntungkan mereka sendiri seperti kenaikan jabatan, posisi yang lebih strategis, dan pemberian bonus karena mencapai target yang di berikan, ini disebut sebagai manfaat senjangan tidak langsung (meningkatkan produk kapasitas untuk meningkatkan output jangka pendek, yang pada gilirannya meningkat bonus manajer).

Penelitian akuntansi telah menemukan bahwa, dalam pelaporan anggaran, manajer sering bertindak dengan cara yang menyimpang dari *standard economic predictions*, melepaskan peluang untuk memaksimalkan kekayaan dan membuat permintaan anggaran yang jujur atau sebagian jujur (Church *et al.*, 2019). Manajer sering membuat pertimbangan antara mengutamakan kepentingan pribadi daripada melaporkan secara jujur, saat melakukan pertimbangan ini, manajer menghadapi godaan untuk meningkatkan kekayaan

pribadi dengan melaporkan secara tidak jujur (*Church et al., 2019*). Untuk mengurangi kesenjangan anggaran, penganggaran partisipatif dapat digunakan untuk meningkatkan pengendalian perusahaan jika bawahan menyampaikan beberapa informasi pribadi mereka (*Libby & Lindsay, 2010*). Namun pada prakteknya seringkali penganggaran partisipatif menjadi sebab terjadinya ketidakmerataan informasi atau pihak *owner* mematok target yang terlalu tinggi sehingga laporan anggaran yang di laporkan tidak jujur.

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui bagaimana pengaruh dasar pengukuran anggaran, manfaat *budgetary slack*, dan anggaran partisipatif dengan variabel dependen yaitu kejujuran pelaporan anggaran dengan metode kuasi eksperimen. Penelitian ini diikuti oleh 120 partisipan mahasiswa strata satu akuntansi dimana penelitian ini memberikan hasil penelitian berpengaruh signifikan terhadap kejujuran pelaporan anggaran.

Kajian Literatur

Teori Keagenan berdasarkan Govindrajan (2011) merupakan hubungan atau kontrak antara prinsipal dan agen. Prinsipal adalah pemilik atau pemegang saham perusahaan mempekerjakan dan memberikan wewenang kepada agen merupakan orang yang di tunjuk dan di berikan wewenang serta kuasa dalam menjalankan perusahaan untuk melakukan tugas bagi kepentingan prinsipal, termasuk pendelegasian otoritas pengambilan keputusan dari prinsipal kepada agen. Ada dua tipe masalah keagenan yaitu *adverse selection* dan *moral hazard*. Aktivitas monitoring akan menimbulkan *monitoring cost*, yang tidak dapat dihindari sebagai upaya *owner* untuk melakukan fungsi kontrol terhadap agen. Teori agensi mengansumsikan bahwa seluruh orang yang berhubungan dengan perusahaan baik prinsipal dan agen berperilaku untuk kepentingan mereka masing-masing. Agen dianggap akan menerima kepuasan tidak dari konvensasi keuangan saja tetapi juga dari tambahan lainnya seperti jam kerja yang pendek dengan waktu luang yang lebih panjang, lingkungan tempat berkerjanya nyaman serta menarik dan waktu kerja yang bersifat fleksibel, pada kondisi para prinsipal, diasumsikan berfokus pada keuntungan dari pengembalian investasi mereka yang mereka berikan pada perusahaan tersebut. Menurut Putra (2012), konflik kepentingan akan timbul dari teori keagenan ini, mengakibatkan terjadinya anggaran yang dilaporkan tidak jujur karena adanya kesenjangan anggaran yang terjadi. Pada Douthit & Majerczyk (2019) juga mengatakan bahwa teori agensi memperkirakan bahwa agen akan merencanakan anggaran mulai dari biaya maupun penerimaannya pasti tidak selaras dengan keadaan yang terjadi sehingga laporan yang di berikan tidaklah jujur. Berdasarkan teori ini yang dijadikan patokan memahami juga mengindikasikan kepentingan yang masih

saling bertolak belakang antara agen dan prinsipal dengan begitu teori keagenan terkait dengan perilaku agen dalam membuat laporan anggarannya.

Anggaran Menurut Nafarin (2012), pengertian anggaran adalah rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif untuk jangka waktu tertentu dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang. Sedangkan pengertian anggaran menurut *National Committee on Governmental Accounting* yang dikutip oleh Haruman (2010) mengemukakan bahwa “Anggaran adalah rencana operasi keuangan yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu”. Anggaran merupakan suatu rencana kerja jangka pendek yang disusun berdasarkan rencana kegiatan jangka panjang yang ditetapkan dalam proses penyusunan program kerja. Jika anggaran tidak disusun berdasarkan rencana kegiatan jangka panjang yang disusun sebelumnya, anggaran sebenarnya tidak membawa perusahaan ke arah manapun. Penyusunan anggaran sering disebut sebagai perencanaan laba. Dalam perencanaan laba, manajemen menyusun rencana operasional yang implikasi keuangannya dinyatakan dalam laporan laba rugi jangka pendek maupun jangka panjang, neraca, arus kas dan modal kerja yang diproyeksi di masa yang akan datang. Indrayeni dalam (Halim, 2014), menyimpulkan bahwa, definisi anggaran adalah dokumen yang berisi estimasi kinerja, baik berupa penerimaan dan pengeluaran, yang disajikan dalam ukuran moneter yang akan dicapai pada periode tertentu dan menyertakan data masa lalu sebagai bentuk pengendalian.

Asimetri Informasi merupakan perbedaan informasi relevan yang digunakan dalam pengambilan keputusan antara manajer tingkat atas dan manajer tingkat bawah. Sulistyanto dalam Erawati (2006) menyatakan bahwa asimetri informasi merupakan perbedaan informasi yang dimiliki oleh manajer tingkat atas dengan manajer tingkat bawah yang disebabkan oleh perbedaan sumber dan akses informasi. Asimetri informasi mendorong pentingnya partisipasi dalam penyusunan anggaran agar anggaran lebih bermanfaat. Syarat sahnya suatu partisipasi dalam memberikan informasi atau “*well informed*”, artinya setiap orang yang berpartisipasi dapat memberikan informasi yang baik dan berguna yang dimiliki nantinya akan bermanfaat dalam penetapan anggaran.

Kejujuran Dalam Pelaporan Anggaran Perilaku agen pada penyusunan anggaran hingga melaporkannya bila terdapat informasi menyimpang yang dilakukan oleh pihak agen atau manajemen dapat dipastikan adanya kecurangan yang terjadi. Penyebab terjadinya perilaku tidak etis ini berhubungan dengan terjadinya asimetri informasi. Meskipun alasan terjadinya

informasi yang salah tersebut terkadang untuk menjaga nama baik perusahaan dan para agennya sehingga dia mengambil keputusan yang tidak etis dengan memberikan informasi perusahaan secara tidak jujur kepada para pemangku kepentingan pada perusahaan. Pada lingkungan bisnis perilaku tidak etis dengan melaporkan anggaran secara tidak jujur yang dilakukan akuntan telah menjadi perhatian publik dan pelaku bisnis karena menimbulkan kerugian yang besar (Adelin, 2013). Pada penelitian yang telah dilakukan oleh Chung & Hsu (2017) perilaku tidak jujur yang dilakukan seperti misreporting termasuk penipuan atau kejahatan ekonomi dalam lingkungan bisnis, dan masalah ini muncul karena perilaku agen yang tidak sesuai norma. Oleh karena itu, seharusnya dalam pembuatan, pengendalian serta pelaksanaan dalam pembuatan laporan anggaran diperlukannya kejujuran dan kewajaran untuk mempresentasikan keadaan yang sebenarnya terjadi dalam perusahaan (Chung & Hsu, 2017). Karena perilaku yang tidak etis ini dapat menimbulkan stigma yang buruk dikalangan para pelaku bisnis dan publik kepada manajer akuntan dikarenakan perilaku mereka yang tidak sesuai norma dilakukan dalam pelaporan anggaran.

Anggaran yang dibuat oleh manajer wajib memuat informasi seperti perencanaan perusahaan untuk kedepannya. Anggaran adalah rencana yang disusun secara sistematis, yang meliputi seluruh kegiatan, yang dinyatakan dalam unit (satuan) moneter dan berlaku untuk jangka panjang (periode) tertentu yang akan datang (Amira, 2019). Anggaran digunakan untuk memotivasi, merencanakan, mengkoordinasi, dan pengendali setiap unit dalam perusahaan seperti pemasaran, operasi dan sumber daya. Pada perusahaan yang terpusat, manajer menyusun anggaran dan laporan keuangan dengan memberikan informasi internal yang berharga kepada atasan mereka bertujuan untuk membantu keputusan investasi princiapal dan oprasi pemasaran mereka. Agen wajib untuk memberikan seluruh informasi yang relevan kepada prinsipal, karena menyembunyikan informasi yang relevan dari prinsipal adalah perilaku tidak etis. Sehingga untuk menghasilkan sebuah informasi yang relevan akuntan manajer harus menyajikan secara transparan tanpa menutupi informasi yang mereka punya,, karena informasi yang dilaporkan tersebut digunakan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan oleh atasan (Chung & Hsu, 2017). Terkadang agen ketika dihadapkan dengan sebuah peluang untuk melakukan kecurangan dengan melaporkan anggaran yang salah dengan tujuan dapat memperkaya dirinya sendiri atau kelompoknya, kondisi ini dapat menyebabkan penalaran moral manajer anggaran itu menjadi dilemma. Sehingga hal tersebut akan mempengaruhi kejujuran seorang manajer untuk berperilaku berlawanan dengan normanya atau tidak etis dalam melaporkan anggaran yang disusunnya,

Dasar Pengukuran Laporan Anggaran Ketika subunit melaporkan kebutuhan produksi mereka kepada kantor pusat, dasar pengukuran laporan dapat bervariasi tergantung pada kebijakan pengadaan yaitu, berdasarkan apakah pengadaan terdesentralisasi atau terpusat. Jika pengadaan didesentralisasi, divisi produksi bertanggung jawab untuk membeli barang-barang produktif yang dibutuhkannya (Weele, 2010). Jadi divisi produksi langsung mendapatkan informasi harga dari pemasok dan mengajukan permintaan anggaran dalam bentuk keuangan. Jika pengadaan dibuat terpusat, divisi produksi mengkomunikasikan kebutuhan/permintannya dalam metrik teknis nonkeuangan misalnya, unit fisik barang-barang produksi, dimana mana metrik tersebut dilaporkan ke divisi pembelian, dan divisi pembelian mengumpulkan informasi perkiraan harga. Ketika manajer membuat laporan anggaran dalam bentuk keuangan, pengukuran secara keuangan mengaktifkan konsep uang (Church *et al.*, 2019). Karena uang adalah alat ekonomi yang dapat digunakan untuk seluruh transaksi, pengingat uang dapat memicu kerangka keputusan berbasis pasar (Kouchaki *et al.*, 2013). Akibatnya, dalam membuat keputusan pelaporan anggaran, manajer mempertimbangkan biaya, di mana tujuan utama adalah untuk meningkatkan kesejahteraan ekonomi seseorang (Kouchaki *et al.*, 2013) karena uang membawa seorang manajer condong mengutamakan kepentingannya sendiri dan kepentingan tersebut dominan dalam pengambilan keputusan (Kouchaki *et al.*, 2013). Keinginan yang meningkat untuk memajukan kepentingan keuangan pribadi ini mungkin melebihi kontrol diri moral manajer (Kish-Gephart *et al.*, 2014). Hal ini memicu mereka para manajer untuk menggabungkan senjangan dalam permintaan anggaran mereka, tujuannya untuk meningkatkan kekayaan pribadi.

Penganggaran Partisipatif merupakan suatu proses dimana individu-individu terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka (Napitupulu, 2017). Sedangkan menurut Anggraeni (2016) penganggaran partisipatif merupakan proses dalam suatu organisasi dimana para manajer terlibat dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. (Anggraeni, 2016) Organisasi menerapkan pendekatan partisipatif karena mereka mengasumsikan bahwa hal itu dapat diaplikasikan dalam seluruh pengaturan organisasi. Anggaran partisipatif memunculkan rasa tanggungjawab kepada para manajer tingkat bawah dan mendorong kreativitas, karena adanya keterlibatan manajer tingkat bawah dalam pembuatan anggaran, tujuan anggaran akan lebih menjadi tujuan pribadi para manajer yang akan menghasilkan keselarasan tujuan

yang lebih baik. Peningkatan tanggungjawab dan tantangan dalam proses tersebut akan memberikan insentif non-uang yang mengarah pada tingkat yang lebih tinggi. Namun terkadang prinsipal menerapkan target yang terlalu tinggi karena hal itu seorang manajer bawah melakukan segala upaya demi mencapai target tersebut juga dengan dilakukannya partisipasi anggaran terkadang mencul senjangan informasi dimana para subordinat memiliki informasi yang lebih banyak dari pada manajer atas. Dalam penelitian Taufik & Supadmi (2017) partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan kepada bawahan untuk membuat target anggaran, karena informasi yang dimiliki oleh para penyusun anggaran lebih banyak dibandingkan dengan atasan. Hal ini dapat mengakibatkan informasi yang diberikan oleh bawahan bersifat bias agar anggaran yang telah dibuat dapat tercapai serta kinerjanya terlihat baik, sehingga laporan anggaran yang disajikan kemungkinan tidak jujur atau setengah jujur. Hasil penelitian ini juga mendukung *agency theory* yang menyatakan bahwa prinsipal dan agen memiliki perbedaan kepentingan yang dapat memicu terjadinya konflik.

Partisipasi yang melibatkan atasan ataupun bawahan dalam melakukan penyusunan anggaran sangat diperlukan, hal ini penting karena merekalah yang mengetahui tentang kondisi dan tugas pada setiap bagian yang mereka tempati. Namun, setiap anggota organisasi yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran memiliki potensi untuk membuat anggaran yang bias atau terlalu tinggi sehingga laporan yang dibuat tidak sesuai dengan sebenarnya, perilaku ini sangat tergantung dari sikap yang dimiliki oleh anggota yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut. Berdasarkan uraian-uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa partisipasi anggaran merupakan keikutsertaan berbagai pihak yang berkepentingan dengan anggaran untuk bersama-sama mengambil peran guna menentukan dan mencapai anggaran yang bertujuan untuk mencapai target perusahaan namun dalam pelaksanaannya sangat tergantung dari perilaku dan norma yang dimiliki para anggotanya yang ikut terlibat dalam penganggaran partisipatif.

Manfaat Senjangan Anggaran Konsep senjangan atau kesenjangan anggaran diartikan sebagai ketidak efisiensi, perilaku menyimpang dalam penganggaran. Damayanti (2018) menyebutnya, sebagai '*white lies*' dan berguna secara sosial dan Anessi-Pessina & Sicilia (2015), sebagai salah satu alat manipulasi akuntansi yang dilakukan di sektor publik. Kesenjangan anggaran, ada hubungannya dengan kejujuran dan etika, kejujuran akan meningkat bila bawahan (*subordinat*) memiliki otoritas final dan ada hubungannya dengan kepentingan pribadi (*self interest*) sehingga akan mengesampingkan etika. Dan kesenjangan

akan rendah bila komunikasi dalam penganggaran memerlukan bukti dan fakta dari bawahan (*sub ordinate*), tetapi kesenjangan tidak terjadi bila pimpinan (*superior*) memiliki otoritas final. Selanjutnya, Church *et al.* (2019), bila tidak ada faktor keuntungan ekonomi maka mengurangi terjadinya ketidakjujuran dalam penyusunan anggaran. Yuen (2004), cara berkomunikasi dan sistem insentif yang baik akan menciptakan tujuan yang jelas sehingga akan menyelesaikan masalah kesenjangan anggaran walaupun untuk mencapai tujuan itu masih sulit. Lebih lanjut, Kramer & Hartmann (2014) menyatakan bahwa dominasi *Top Down* dalam penyusunan anggaran akan mengurangi terciptanya kesenjangan anggaran. Selanjutnya *Bottom Up* memberikan keuntungan sosial bagi organisasi namun cenderung meningkatkan terciptanya kesenjangan anggaran. Terciptanya kesenjangan anggaran dipengaruhi juga oleh mekanisme pemberian insentif (Onsi, 2014). Menurut Stede (2001), kesenjangan merupakan strategi bisnis dan strategi kinerja unit bisnis. Dan strategi tersebut memberikan keuntungan bagi organisasi sehingga meningkatkan kesenjangan, terciptanya kesenjangan akan memberikan informasi yang penting-penting saja, sehingga secara keseluruhan akan memberikan efek yang tidak buruk bagi organisasi sebagaimana disebutkan dalam penelitian sebelumnya bahwa kesenjangan memberikan dampak buruk bagi organisasi. Dalam beberapa pengaturan organisasi, manajer secara langsung menggunakan sumber senjangan untuk meningkatkan imbalan atau remunerasi mereka, disebut sebagai manfaat senjangan langsung. Dalam pengaturan lain, manajer menggunakan sumber senjangan untuk mendukung proyek atau kegiatan yang berpotensi meningkatkan kepentingan diri mereka sendiri, yang disebut sebagai manfaat senjangan tidak langsung (misalnya, meningkatkan kapasitas produksi untuk meningkatkan output jangka pendek, yang kemudian meningkatkan bonus manajer). Dalam kasus seperti itu, manfaat pribadi manajer dari senjangan anggaran relatif tidak langsung dan mungkin tidak dapat segera direalisasikan (Shahzad *et al.*, 2016). Ketika manajer menuai manfaat senjangan langsung akan mempengaruhi perilaku pelaporan mereka membuat permintaan anggaran yang jujur atau sebagian jujur.

Metode Penelitian

Jenis penelitian ini adalah eksperimen semu (*quasi-eksperimen*). Eksperimen semu merupakan eksperimen di mana peneliti tidak berkemampuan melakukan *treatment* dan acakisasi sebesar penelitian murni/tulen (Nahartyo, 2012). Dalam artian bahwa pengaruh pada variabel dependen bisa saja dipengaruhi oleh faktor-faktor yang bersifat pencampuran. Jenis eksperimen semu yang digunakan adalah pasca tes hanya dengan kelompok

eksperimen dimana tidak terdapat variabel kontrol. Oleh karena itu, perlakuan hanya diberikan pada grup eksperimen. Alasan penelitian ini menggunakan metode eksperimen adalah, pertama kemampuan untuk membuktikan ada tidaknya hubungan sebab akibat yang dihasilkan pada penelitian eksperimen lebih kuat dibandingkan penelitian non eksperimental. Kedua, kemampuan untuk memanipulasi secara tepat satu atau lebih variabel yang diinginkan peneliti. Desain dalam penelitian ini menggunakan desain faktorial yang memungkinkan peneliti untuk menguji pengaruh dua manipulasi bahkan lebih pada waktu yang bersamaan pada variabel dependen (Sekaran, 2017). Keunggulan dari desain faktorial adalah subyek penelitian bisa lebih sedikit. Penelitian ini menggunakan desain faktorial 2 x 2 *between subject* dalam artian bahwa eksperimen ini menggunakan dua level kondisi dasar pengukuran anggaran (keuangan dan nonkeuangan), dan dua level manfaat senjangan langsung dan tidak langsung.

Operasionalisasi Variabel Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kejujuran pelaporan anggaran. Kejujuran pelaporan anggaran merupakan preferensi kejujuran dalam mendahulukan kepentingan diri sendiri atau yang lain. Pengukuran kejujuran pelaporan anggaran dari penelitian ini diukur dengan rumus

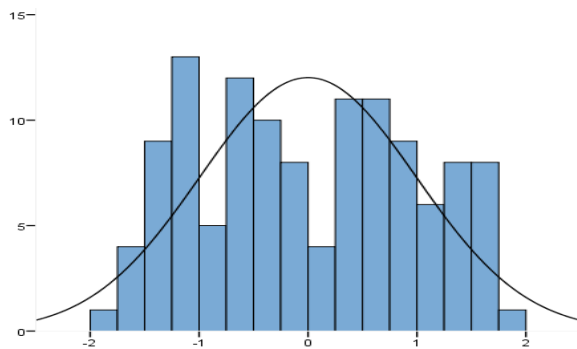
$$\pi = 1 - \frac{\text{Budget Cost} - \text{Actual Cost}}{15000 - \text{Actual Cost}} \times 100\%$$

Dimana semakin banyak biaya yang dibebankan pada anggaran oleh partisipan membuat semakin tidak jujur dalam melaporkan anggaran, namun jika biaya yang dibebankan sesuai dengan biaya aktual maka menunjukkan bahwa partisipan jujur. Variabel kejujuran pelaporan diukur dengan skala ordinal 0=tidak jujur dan 1=jujur. Saat menyusun anggaran, partisipan diberi kebebasan dalam pembebanan anggaran karena terdapat penurunan harga. Akan tetapi *range* harga yang diberikan antara Rp 10.000 sampai Rp 15.000. Variabel dalam penelitian ini terdiri dari pengukuran laporan anggaran, penganggaran partisipatif, manfaat senjangan, dan kejujuran dalam pelaporan anggaran. Dasar pengukuran laporan anggaran (X₁) adalah indikator keuangan berupa uang Rupiah (Rp) dan indikator nonkeuangan berupa barang fisik yaitu lembar kertas (lembar). Indikator yang digunakan dari penganggaran partisipatif (X₂) adalah keikutsertaan dalam penyusunan anggaran, besarnya pengaruh terhadap penyusunan anggaran, dan kebutuhan memberikan pendapat. Indikator yang digunakan untuk manfaat senjangan anggaran adalah manfaat senjangan langsung dan manfaat senjangan tidak langsung.

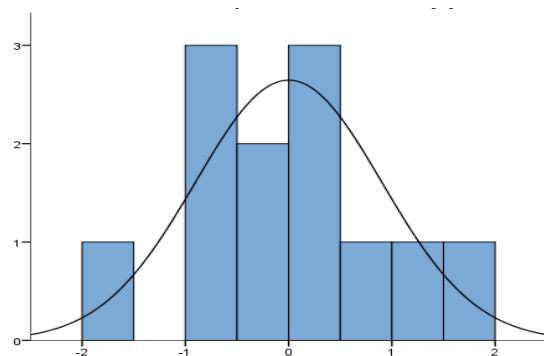
Metode Analisis Analisis data penelitian ini menggunakan program *SPSS (Statistical Production and Service Solution)* dengan beberapa tahapan dan uji. Analisis data merupakan suatu proses penyederhanaan data ke dalam bentuk yang lebih mudah dibaca dan diinterpretasikan.

Hasil dan Pembahasan

Uji normalitas adalah analisis yang dilakukan untuk mengevaluasi data penelitian terkait normalitas data. Uji ini dilakukan dengan melihat gambar histogram atas data *Lihat Gambar 1 dan 2). Dapat dilihat pada kedua gambar, data penganggaran partisipatif pada pelaporan anggaran tinggi memiliki nilai signifikansi lebih besar dari 0.05 sehingga dapat dinyatakan bahwa data berdistribusi normal.



Gambar 1. Histogram Variabel Dependen



Gambar 2. Histogram Variabel Independen

Selanjutnya, uji multikolinieritas dilakukan untuk mengevaluasi keberadaan gejala multikolinieritas. Tabel 1 menyajikan hasil uji ini.

Tabel 1. Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Variabel	Koefisien	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1.	Konstanta	13.502	6.352		2.126	0.062		
	Dasar pengukuran	7.997	2.914	0.585	2.744	0.023	1.000	1.000
	Senjangan anggaran	-6.833	2.914	-0.500	-2.345	0.044	1.000	1.000
2.	Konstanta	2.988	0.656		4.558	0		
	Penganggaran partisipatif	-0.366	0.162	-0.203	-2.251	0.026	1.000	1.000

Sumber: Data Diolah (2022)

Dapat dilihat bahwa nilai toleran variabel dasar pengukuran anggaran (X_1), penganggaran partisipatif (X_2), dan manfaat senjangan anggaran (X_3) adalah 1.000 yang mana nilai tersebut

Fazli Syam B.G., Khalif Abdurrahman, Riha Dedi Priantana

lebih besar dari 0.10. Sementara itu, nilai *VIF* variabel dasar pengukuran anggaran (X_1), penganggaran partisipatif (X_2), dan manfaat senjangan anggaran (X_3) sebesar 1.000 lebih kecil dari 10. Sehingga dapat di simpulkan tidak terjadi multikolinieritas.

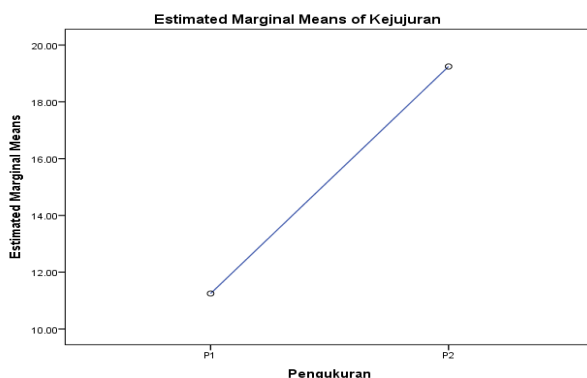
Tabel 2 menyajikan hasil statistik deskriptif. Dapat diketahui bahwa nilai rata-rata dari manfaat senjangan anggaran langsung sebesar 18.66 lebih besar dari pada nilai rata-rata manfaat senjangan anggaran tidak langsung sebesar 11.83 yang dilakukan oleh partisipan. Serta nilai rata-rata dasar pengukuran laporan anggaran keuangan sebesar 11.24 lebih kecil dari pada dasar pengukuran laporan anggaran nonkeuangan yang bernilai rata-rata 19.24.

Tabel 2. Hasil Statistik Deskriptif

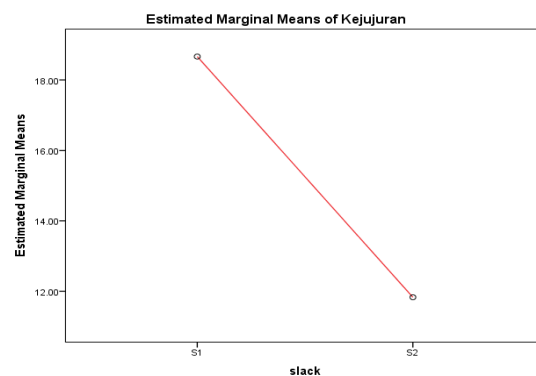
Manfaat Senjangan Anggaran	Dasar Pengukuran Anggaran	Mean	Std. Deviation	N
S1 (senjangan langsung)	P1 (keuangan)	12.16	2.02073	3
	P2 (nonkeuangan)	25.16	2.56451	3
	Total	18.66	7.41026	6
S2 (senjangan tidak langsung)	P1 (keuangan)	10.33	5.50243	3
	P2 (nonkeuangan)	13.33	6.02301	3
	Total	11.83	5.41492	6
Total	P1 (keuangan)	11.24	3.84136	6
	P2 (nonkeuangan)	19.24	7.68935	6
	Total	15.24	7.14302	12

Sumber: Data Diolah (2022)

Gambar 3 dan 4 mengilustrasikan hasil Tabel 2 dalam bentuk grafik.



Gambar 3. Grafik Pengukuran



Gambar 4. Grafik Slack

Untuk menjawab hipotesis, uji faktorial 2x2 telah dilakukan. Langkah yang dilakukan adalah data digolongkan kedalam 4 skema kasus. Hasil kasus 1 sebesar 14.50 yang

Fazli Syam B.G., Khalif Abdurrahman, Riha Dedi Priantana

merupakan total jawaban partisipan pada priode pertama kemudian 11.00 pada priode kedua, dan 11.00 pada priode ketiga. Hasil kasus 2 sebesar 15.99 yang merupakan total jawaban partisipan pada priode pertama kemudian 5.00 pada priode kedua, dan 10.00 pada priode ketiga. Hasil kasus 3 sebesar 27.99 yang merupakan total jawaban partisipan pada priode pertama kemudian 24.50 pada priode kedua, dan 22.99 pada priode ketiga. Hasil kasus 4 sebesar 14.00 yang merupakan total jawaban partisipan pada periode pertama kemudian 7.00 pada priode kedua, dan 18.99 pada priode ketiga.

Tabel 3. Hasil Uji Hipotesis

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<i>Corrected Model</i>	331.923	2	165.962	6.513	0.018
Intersep	2789.530	1	2789.530	109.476	0.000
S	140.083	1	140.083	5.498	0.044
P	191.840	1	191.840	7.529	0.023
<i>Error</i>	229.327	9	25.481		
Total	3350.780	12			
<i>Corrected Total</i>	561.250	11			
<i>R Squared = 0.591 (Adjusted R Squared = 0.501)</i>					

Sumber: Data Diolah (2022)

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan nilai *p-value* 0.018 menunjukkan angka yang signifikan dikarenakan $0.018 < 0.05$. Dengan demikian hipotesis lima H_{a3} di terima maka hipotesis dua H_{03} di tolak. Nilai *p-value* 0.026 yang berarti signifikan karena $0.026 < 0.05$. Dengan demikian hipotesis tujuh H_{a4} di terima maka hipotesis delapan H_{04} di tolak.

R Square dari X_1 (dasar pengukuran laporan anggaran) dan X_3 (manfaat senjangan anggaran) sebesar 0.591 atau 59.1 persen. Selanjutnya, nilai X_2 (penganggaran partisipatif) sebesar 0.

Pengaruh Dasar Laporan Anggaran terhadap Kejujuran Laporan Anggaran Hipotesis pertama (H_{a1}) menyatakan bahwa dasar pengukuran laporan anggaran berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan adanya peningkatan nilai dari dasar pengukuran laporan anggaran pada kejujuran pelaporan anggaran yang dilakukan partisipan dengan nilai *p-value* 0.023 yang berarti signifikan karena $0.023 < 0.05$. Hasil ini menjawab hipotesis bahwa dasar pengukuran laporan anggaran berpengaruh cukup signifikan terhadap kejujuran laporan anggaran. Oleh karena itu,

hipotesis kedua (H_{01}) di tolak dengan nilai koefisien 7.997. Dapat disimpulkan bahwa dasar pelaporan anggaran berpengaruh positif terhadap kejujuran. Hasil penelitian ini mendukung penelitian *Church et al.* (2019) yang mengatakan bahwa ketika bonus partisipan dibayarkan dengan uang maka tingkat kejujurannya menjadi lebih rendah dari pada ketika mereka mengambil bonus dengan bayaran token. *Church et al.* (2019) dalam teorinya menyebutkan bahwa uang menimbulkan keinginan lebih besar untuk memperkaya diri lebih besar dari pada nonkeuangan sehingga laporan anggaran yang menggunakan nonkeuangan cenderung lebih jujur. Dengan demikian, semakin tinggi dasar pengukuran anggaran nonkeuangan maka ia akan berbanding lurus dengan kejujuran laporan anggaran.

Pengaruh Manfaat Senjangan Anggaran terhadap Kejujuran Laporan Anggaran
Hipotesis ketiga (H_{a2}) menyatakan manfaat senjangan anggaran berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan adanya peningkatan nilai dari dasar pengukuran laporan anggaran pada kejujuran pelaporan anggaran yang di lakukan partisipan dengan nilai *p-value* 0.044 yang berarti signifikan karena $0.044 < 0.05$. Oleh karena itu, hipotesis keempat (H_{02}) di tolak. Hasil ini mendukung hipotesis tiga yang menyatakan bahwa manfaat senjangan anggaran berpengaruh cukup signifikan terhadap kejujuran laporan anggaran, dengan nilai koefisien -6.833. Dapat disimpulkan bahwa dengan menggunakan dasar pelaporan anggaran berpengaruh negatif terhadap kejujuran pelaporan anggaran. Dalam teorinya, *Church et al.* (2019) mengatakan bahwa ketika partisipan di hadapkan dengan manfaat senjangan anggaran langsung mereka cenderung melakukan kecurangan lebih sedikit sehingga laporan anggaran yang di buat cenderung jujur. Hal ini terjadi karena konsekuensi yang di hadapkan dari penggunaan senjangan anggaran langsung cenderung lebih besar dari pada senjangan anggaran tidak langsung karena mereka mungkin kurang peduli tentang salah pelaporan dan, dengan demikian, mereka merasa kurang perlu melakukan pengendalian diri. Efek seperti itu dapat terjadi dikarenakan keuntungan pribadi yang diterima secara tidak langsung dari senjangan membuat jarak psikologis antara diri sendiri dan perilaku tidak etis, dapat mengurangi keterikatan pribadi yang dirasakan atau keterlibatan dalam perilaku tidak jujur (*Naquin et al.*, 2010). Peningkatan jarak psikologis, pada akhirnya, mengurangi kekhawatiran moral individu, dan kebanyakan orang cenderung menilai kebohongan berdasarkan konsekuensinya (*Church et al.*, 2019). Lebih lanjut, tidak adanya keuntungan finansial yang di terima saat itu juga, membuat kebohongan tampak kurang terkutuk (*Church et al.*, 2019) sehingga manfaat

senjangan anggaran tidak langsung berbanding terbalik pengaruhnya terhadap kejujuran laporan anggaran.

Pengaruh Dasar Pengukuran Anggaran Dan Manfaat Senjangan Anggaran terhadap Kejujuran Laporan Anggaran Hipotesis kelima (H_{a3}) menyatakan dasar pengukuran laporan anggaran dan manfaat secara bersama-sama berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan adanya peningkatan nilai dari dasar pengukuran laporan anggaran pada kejujuran pelaporan anggaran yang di lakukan partisipan dengan nilai *p-value* 0.018 yang berarti signifikan karena $0.018 < 0.05$. Oleh karena itu, hipotesis keenam (H_{03}) di tolak. Hasil ini mendukung hipotesis kelima yaitu dasar pengukuran laporan anggaran dan manfaat senjangan anggaran secara bersama-sama berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran, dengan nilai *R Square* 0.591 atau 59.1%. Penelitian ini menghasilkan hasil uji anova yang berbeda dengan (Church *et al.*, 2019). Hal ini dapat terjadi dikarenakan menurut teori kognitif sosial menunjukkan bahwa, efektivitas regulasi moral individu dalam menahan diri dari melakukan pelanggaran bersifat tetap (Bandura, 1990; Caprara *et al.*, 2001; Zimmerman, 2000). Pengendalian diri dapat dinonaktifkan karena pengaruh faktor situasional dan, akibatnya, perilaku salah dapat muncul. Misalnya, keuntungan ekonomi yang lebih tinggi dari pelanggaran dapat menundukkan individu pada godaan yang lebih kuat yang mengalahkan moral diri mereka. Seperti yang dibahas sebelumnya, dasar pengukuran laporan anggaran keuangan dan manfaat senjangan anggaran tidak langsung merupakan "*deactivator of moral self-regulation*". Secara teori, hal tersebut dapat membuat tingkat kejujuran semakin menurun. Dalam praktiknya, dasar pengukuran yang digunakan untuk pelaporan anggaran mungkin mempengaruhi jenis manfaat *senjangan anggaran* yang digunakan manajer bawah. Misalnya, di perusahaan dengan kebijakan pengadaan terdesentralisasi, manajer subunit sering membuat permintaan anggaran dalam hal keuangan (contohnya, Rupiah). Lalu top manajemen menyetujui anggaran dan mengalokasikan dana yang diminta oleh subunit, dana yang telah diberikan dapat digunakan manajer secara leluasa dengan memanfaatkan senjangan yang ada, dan mereka cenderung menghasilkan keuntungan pribadi (Bowen, 2002; Mishina *et al.*, 2004; Shahzad *et al.*, 2016). Di lain sisi, pada perusahaan dengan kebijakan pengadaan terpusat, manajer dapat mengajukan permintaan anggaran dalam nonfinansial (misalnya, unit fisik barang) dan dan anggaran di berikan menerima non-uang, yang mengarah pada pemanfaata *senjangan anggaran* tidak langsung.

Pengaruh Penganggaran Partisipasi terhadap Kejujuran Laporan Anggaran

Hipotesis ketujuh (H_{a4}) menyatakan penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan adanya peningkatan nilai dari dasar pengukuran laporan anggaran pada kejujuran pelaporan anggaran yang dilakukan partisipan dengan nilai *p-value* 0.026 yang berarti signifikan karena $0.018 < 0.05$. Oleh karena itu, hipotesis kedelapan (H_{04}) di tolak. Hasil ini mendukung hipotesis tujuh yang menyatakan penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran, dengan nilai *R Square* 0.041 atau 4.1%, yang sangat kecil sehingga membutuhkan variabel-variabel lainnya dengan tingkat koefisien -0.366 berpengaruh negatif terhadap kejujuran pelaporan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung penelitian dari Taufik & Supadmi (2017) yang menyatakan bahwa adanya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan kepada bawahan untuk membuat target anggaran karena informasi yang dimiliki oleh para penyusun anggaran lebih banyak dibandingkan dengan atasan. Hal ini dapat mengakibatkan informasi yang diberikan oleh bawahan bersifat bias agar anggaran yang telah dibuat dapat tercapai serta kinerjanya terlihat baik, sehingga laporan anggaran yang disajikan kemungkinan tidak jujur atau setengah jujur. Hasil penelitian ini juga mendukung *agency theory* yang menyatakan bahwa prinsipal dan agen memiliki perbedaan kepentingan yang dapat memicu terjadinya konflik.

Kesimpulan

Hasil kajian menemukan bahwa dasar pengukuran laporan anggaran dan manfaat senjangan anggaran berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran. Lebih lanjut, keduanya secara bersama-sama berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran. Demikian juga dengan penganggaran partisipatif yang menunjukkan hasil yang berpengaruh terhadap kejujuran pelaporan anggaran.

Partisipan yang mengikuti eksperimen merupakan mahasiswa strata satu akuntansi dimana mereka kemungkinan belum memiliki pengalaman pada bidang manajerial sehingga eksperimen ini menggunakan eksperimen semu yang mungkin pada penerapannya kurang mempresentasikan keadaan sebenarnya. Kompensasi kepada partisipan terlalu kecil sehingga kemungkinan manipulasi pada eksperimen semu ini kurang memposisikan partisipan pada situasi dan kondisi yang dialami seorang manajer anggaran yang sebenarnya. Oleh karena itu, partisipan kemungkinan kurang merasakan posisinya sebagai manajer anggaran. Periode pengulangan eksperimen semu ini hanya terjadi 3 kali dan jika dilakukan lebih dari itu data yang di dapat akan lebih akurat. Variabel penganggaran

partisipatif tidak masuk pada manipulasi eksperimen ini dan keterlibatannya hanya berupa kuisisioner yang di jawab oleh para partisipan dengan menggunakan skala *likert*.

Disarankan, peneliti selanjutnya menambahkan variabel independen lainnya yang relevan sehingga dapat menambah bobot nilai R². Peneliti yang akan datang dapat mengembangkan penelitian mengenai kejujuran dalam pelaporan anggaran. Menjadikan kelemahan serta kekurangan dari penelitian ini sebagai referensi agar penelitian selanjutnya akan menghasilkan penelitian yang lebih baik. Bagi peneliti selanjutnya diharapkan untuk menggunakan saran pada penelitian ini, dan menggunakan saran para ahli psikologi juga para pelaku manajer anggaran demi terwujudnya situasi yang mirip dengan kondisi sebenarnya dalam penerapan eksperimen. Selanjutnya, menggunakan objek eksperimen yang berbeda seperti para pelaku manajer anggaran atau para pelaku yang telah berpengalaman dalam skema manajerial.

Daftar Pustaka

- Adelin, V. (2013). *Pengaruh pengendalian internal, ketaatan aturan akuntansi, dan perilaku tidak etis terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi (studi empiris pada bumdn di kota padang)*. September. <https://doi.org/10.1190/segam2013-0137.1>
- Anessi-Pessina, E., & Sicilia, M. (2015). Biased Budgeting in the Public Sector: Evidence from Italian Local Governments. *Local Government Studies*, 41(6), 819–840.
- Bandura, A. (1990). Selective Activation and Disengagement of Moral Control. *Journal of Social Issues*, 46(1), 27–46. <https://doi.org/10.1111/j.1540-4560.1990.tb00270.x>
- Chung, J. O. Y., & Hsu, S. H. (2017). The Effect of Cognitive Moral Development on Honesty in Managerial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 145(3), 563–575. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2834-7>
- Church, B. K., Kuang, X. (Jason), & Liu, Y. (Sarah). (2019). The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 72, 74–84. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.005>
- Damayanti, R. A. (2018). Restoration of budget control: how it should be? a case study of the local government of Indonesia. *Accounting Financial Review*, 3(3), 84–92.
- Govindrajana, V. D. R. N. A. (2011). Management Control Systems. Twelfth. In *Govindrajana, V. Dan R. N. Anthony*. (Vol. 11).
- Kouchaki, M., Smith-Crowe, K., Brief, A. P., & Sousa, C. (2013). Seeing green: Mere exposure to money triggers a business decision frame and unethical outcomes. *Organizational*

- Behavior and Human Decision Processes*, 121(1), 53–61.
<https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2012.12.002>
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Napitupulu. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Dan Informasi Asimetri Terhadap Senjangan Anggaran Pada Kebun Pt. Pp. London Sumatra Indonesia, Tbk. *Jurnal Pembangunan Wilayah & Kota*, 1(3), 82–91.
- Naquin, C. E., Kurtzberg, T. R., & Belkin, L. Y. (2010). The Finer Points of Lying Online: E-Mail Versus Pen and Paper. *Journal of Applied Psychology*, 95(2), 387–394.
<https://doi.org/10.1037/a0018627>
- Sekaran, Uma, and R. B. (2017). *Metode Penelitian untuk Bisnis: Pendekatan Pengembangan-Keahlian*, (Edisi 6 Bu).
- Shahzad, A. M., Mousa, F. T., & Sharfman, M. P. (2016). The implications of slack heterogeneity for the slack-resources and corporate social performance relationship. *Journal of Business Research*, 69(12), 5964–5971.
<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.05.010>
- Taufik, A., & Supadmi, N. L. (2017). Gaya Kepemimpinan Sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Asimetri Informasi Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Univeristas Udayana*, 20(2), 1249–1279.
- Weele, AJ van, and J. V. (2010). Purchasing and supply chain management: analysis. Strategy, Planning and Practice. *Combinatorica*, 8(4), 345–356.
<https://doi.org/10.1007/BF02189091>