

Kualitas Sumber Daya Manusia Memoderasi Determinan Senjangan Anggaran

Nur Faizah, Gideon Setyo Budiwitjaksono*, Vicky Vendy

Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur

*Correspondence: gideon.ak@upnjatim.ac.id

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh kualitas sumber daya manusia pada BLUD Puskesmas di Kabupaten Jombang. Populasi dalam penelitian ini adalah 34 BLUD Puskesmas di Kabupaten Jombang dengan subjek penelitian berupa penanggungjawab ketatausahaan, penanggung jawab perencanaan pengelolaan data dan informasi serta penanggung jawab keuangan dari BLUD Puskesmas. Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 25 BLUD Puskesmas yang diperoleh dengan menggunakan rumus slovin, sehingga menghasilkan responden sejumlah 75 pegawai. Teknik pengumpulan sampel yang digunakan adalah *simple random sampling* dengan metode undian. Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan teknik analisis *partial least square* (PLS). Tahapan yang digunakan dalam teknik analisis PLS terdiri dari analisa *outer* model, analisa *inner* model, dan uji hipotesis. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, kualitas sumber daya manusia tidak mampu memoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran, dan kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran.

Kata kunci: anggaran; kualitas sumber daya manusia; penyusunan anggaran; senjangan anggaran.

ABSTRACT

The study aims to analyze budget participation and budget clarity on budgetary slack, are moderated by human resources quality at BLUD Puskesmas in Jombang Regency. The population of this study are 34 BLUD Puskesmas di Jombang Regency with the research subjects are administration coordinator, data planning and management coordinator, and financial coordinator from BLUD Puskesmas. The number of samples in this study is 25 BLUD Puskesmas that obtained by using slovin formula, resulting in a total of 75 employees as respondents. The sampling technique used is simple random sampling with lottery method. The type research is quantitative research with the Partial Least Square (PLS) The steps used in PLS analysis technique are outer model analysis, inner model analysis, and hypothesis test. The result show that budget participation has a positive effect on budgetary slack, budget clarity has a negative effect on budgetary slack, human resources quality is not able to moderate budget participation on budgetary slack, and human resources quality is able to moderate budget clarity on budgetary slack.

Keywords: budget; quality of human resources; budget preparation; budget gap.

PENDAHULUAN

Kebijakan otonomi daerah merupakan akibat dari dianutnya asas desentralisasi dalam penyelenggaraan pemerintahan negara. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah menyatakan bahwa pemerintah daerah berhak mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan asas otonomi. Adanya otonomi daerah memberikan peluang bagi pemerintah daerah untuk dapat menggali lebih dalam potensi daerah agar tercipta pelayanan dan kesejahteraan masyarakat yang meningkat dan menjadi lebih baik. Kesejahteraan masyarakat dapat dilihat dari pembangunan yang ada di daerah. Tingkat keberhasilan pembangunan daerah dapat diukur melalui Indeks Pembangunan Manusia (IPM) meliputi pendidikan, kesehatan, pendapatan per kapita dan percepatan pembangunan daerah otonom.

Dalam upaya untuk meningkatkan pembangunan kesehatan di daerah, Pusat Kesehatan Masyarakat (Puskesmas) mempunyai peran penting dalam menyelenggarakan pelayanan kesehatan di lingkup kelurahan dan kecamatan. Puskesmas di Kabupaten Jombang merupakan Badan Layanan

Umum Daerah (BLUD). Badan Layanan Umum Daerah merupakan sistem yang diterapkan instansi pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan keuntungan serta mempunyai fleksibilitas dalam pola pengelolaan keuangan termasuk pengelolaan pendapatan dan belanja. Puskesmas menyusun Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA) untuk alokasi anggaran BLUD dan Rencana Kerja Anggaran (RKA) untuk alokasi anggaran APBD yang kemudian diubah menjadi RBA (Precilia & Mimba, 2020).

Anggaran merupakan salah satu proses penting dalam pengelolaan keuangan daerah. Hal ini dikarenakan anggaran menjadi alat untuk mengukur kemampuan pemerintah dalam melaksanakan berbagai aktivitas atau program yang menjadi prioritas daerah (Khasanah & Kristanti, 2020). Di Indonesia, dalam pelaksanaan anggaran terdapat banyak kegiatan atau program yang telah direncanakan dan dianggarkan oleh pemerintah daerah tidak dapat terlaksana dengan baik. Hal tersebut dapat menyebabkan anggaran pendapatan dan belanja daerah tidak dapat terserap 100 persen, sehingga dapat menimbulkan permasalahan yang disebut dengan senjangan anggaran. Suatu anggaran dikatakan mengalami kesenjangan ketika terjadi selisih antara anggaran dan realisasi pendapatan dan belanja, baik realisasi pendapatan dan belanja yang menunjukkan lebih maupun kurang dari anggaran yang ditargetkan.

Melansir berita dari Radarjombangjawapos (2020) dan Layangco (2021), serapan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) berupa belanja pada masing – masing Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) di tahun 2020 ditargetkan dapat menyerap 85 – 90 persen. Berdasarkan Laporan Serapan dan Capaian Kinerja Tahun 2020, dari 40 OPD di lingkungan Pemerintah Kabupaten Jombang, 29 OPD telah merealisasikan serapan anggaran di atas 85 persen, sementara 11 OPD lainnya dapat merealisasikan di bawah 85 persen termasuk Dinas Kesehatan yang menduduki urutan tiga terendah dalam serapan APBD sebesar 64,07 persen (Layangco, 2021).

Tabel 1
Realisasi Pendapatan dan Belanja Dinas Kesehatan Kabupaten Jombang

Tahun	Uraian	Anggaran (Rp)	Realiasi (Rp)
2017	Pendapatan	79,108,653,415.00	57,427,296,063.00
	Belanja	179,568,993,842.00	145,958,699,945.77
2018	Pendapatan	62,935,385,415.00	60,256,598,875.00
	Belanja	248,912,805,220.06	162,378,806,418.67
2019	Pendapatan	62,177,591,730.00	66,902,520,418.00
	Belanja	232,749,702,287.34	193,182,373,630.73
2020	Pendapatan	70,513,338,989.64	64,591,798,189.89
	Belanja	319,275,238,866.22	226,577,183,385.42
2021	Pendapatan	70,764,299,065.00	65,678,568,877.86
	Belanja	242,600,764,930.00	209,204,214,917.50

Sumber: LRA Dinas Kesehatan Kabupaten Jombang

Tabel 1 menunjukkan bahwa realisasi pendapatan dan belanja Dinas Kesehatan Kabupaten Jombang tahun 2017 – 2021 sangat bervariasi. Serapan anggaran pendapatan tertinggi terdapat pada tahun 2019 sebesar 62.177.591.730,00 dan realisasi sebesar 66.902.520.418,00 artinya capaian pendapatan lebih besar dari perencanaan pendapatan. Sedangkan serapan anggaran pendapatan terendah terdapat pada tahun 2017 sebesar 79.108.653.415,00 dan realisasi sebesar 57.427.296.063,00 artinya capaian pendapatan lebih kecil dari perencanaan pendapatan. Serapan anggaran belanja tertinggi terdapat pada tahun 2021 sebesar 242.600.764.930,00 dan realisasi sebesar 209.204.214.917,50 artinya capaian belanja lebih kecil dari perencanaan pendapatan. Sedangkan serapan anggaran belanja terendah terdapat pada tahun 2018 sebesar 248.912.805.220,06 dan realisasi sebesar 162.378.806.418,67 artinya capaian belanja lebih kecil dari perencanaan pendapatan. Laporan Realisasi Anggaran Dinas Kesehatan Kabupaten Jombang merupakan hasil konsolidasi Laporan Realisasi Anggaran unit pelaksana teknis daerah termasuk Puskesmas yang ada di Kabupaten Jombang. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat senjangan anggaran yang terjadi pada Puskesmas di Kabupaten Jombang.

Menurut Putra & Suryanawa (2019), partisipasi penyusunan anggaran merupakan keterlibatan berbagai pihak yang ada di suatu organisasi atau lingkup kerja termasuk manajer dan bawahannya untuk menentukan dan menyusun anggaran. Bawahan akan memberikan informasi yang aktual

kepada atasan untuk menghasilkan kebijakan yang tepat dalam hal anggaran karena bawahan mengetahui kegiatan operasional organisasi yang perlu direncanakan dan dilaksanakan secara optimal. Penelitian Agustianto (2019), Khasanah & Kristanti (2020), Aira & Rimet (2021), dan Masuku (2021) membuktikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Namun, penelitian Mendi & Suparsto (2019), Dewi & Yuhertiana (2022), dan Taufiqurrahman & Widajantie (2022) membuktikan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Kejelasan sasaran anggaran merupakan seberapa jauh tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran dapat dipahami dengan mudah oleh orang yang bertanggung jawab dalam pelaksanaan atau pencapaian anggaran (Agustini et al., 2019). Penelitian Sari & Mohklas (2018), Ibrahim (2020), dan Precilia & Mimba (2020) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Namun, penelitian Khasanah & Kristanti (2020) dan Pradita & Susilowati (2021) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian ini menambahkan variabel moderasi yaitu kualitas sumber daya manusia. Faktor ini juga menjadi salah satu faktor yang dapat mempengaruhi senjangan anggaran. Menurut Juita (2013); Silfiani et al. (2021), Kualitas sumber daya manusia merupakan kemampuan individu dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diberikan kepadanya dengan dilihat dari latar belakang pendidikan, pelatihan, dan pengalaman. Penelitian mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran telah banyak dilakukan, namun masih menunjukkan hasil yang beragam dan terdapat ketidakkonsistenan dalam hasil penelitian tersebut. Urgensi penelitian ini menunjukkan senjangan anggaran pendapatan menggambarkan instansi pemerintah belum mampu menggali potensi daerah sebagai sumber penerimaan dan senjangan anggaran belanja menggambarkan kegiatan yang sudah direncanakan belum mampu dilaksanakan secara optimal. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran yang dimoderasi oleh kualitas sumber daya manusia pada BLUD Puskesmas di Kabupaten Jombang.

Literatur

Teori Keagenan

Teori keagenan oleh Jensen & Meckling (1976) menjelaskan cara mengorganisir hubungan antara prinsipal dan agen. Hubungan keagenan dalam pemerintahan melibatkan dua pihak melakukan kesepakatan atau kontrak yaitu atasan dan bawahan. Atasan sebagai prinsipal memberikan kewenangan kepada pihak lain, sedangkan bawahan sebagai agen menerima kewenangan untuk menjalankan organisasi. Adanya perbedaan kepentingan antara prinsipal dan agen menyebabkan agen melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan kepentingan prinsipal yaitu dengan mengusulkan anggaran yang tidak wajar dan tidak sesuai dengan prioritas (Agustianto, 2019; Halim, 2002).

Teori Penetapan Tujuan

Teori penetapan tujuan oleh Locke (1968) menjelaskan hubungan antara tujuan dan kinerja. Adanya tujuan yang jelas dan spesifik menyebabkan kinerja organisasi menjadi lebih baik karena tujuan yang mudah dicapai (Siswiraningtyas & Yuhertiana, 2021). Dengan ini, individu yang memahami tujuan dan sasaran anggaran yang jelas akan mempunyai kinerja yang lebih baik karena mereka mengetahui apa yang seharusnya dikerjakan sehingga dapat meminimalisir senjangan anggaran.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan individu yang ada dalam organisasi termasuk atasan dan bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran organisasi. Hal ini dapat dijelaskan dengan teori keagenan (Agustianto, 2019; Halim, 2002) yang menjelaskan adanya kesepakatan atau kontrak yaitu atasan (prinsipal) dan bawahan (agen). Bawahan menerima kewenangan untuk menjalankan organisasi yaitu menyusun anggaran organisasi karena bawahan mempunyai informasi yang lebih banyak mengenai kegiatan atau program yang direncanakan. Dengan demikian, partisipasi

penyusunan anggaran memberikan kesempatan besar bagi bawahan untuk menimbulkan senjangan anggaran karena bawahan ingin mencapai target dengan mudah sehingga kinerjanya terlihat baik oleh atasan (Wardhana & Gayatri, 2018). Hasil penelitian Agustianto (2019), Khasanah & Kristanti (2020), Aira & Rimet (2021) dan Masuku (2021) menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

H1: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana anggaran disusun secara jelas dan spesifik sesuai dengan tujuan organisasi. Sasaran anggaran yang disusun secara jelas harus dipahami oleh individu yang bertanggung jawab dalam menyusun dan melaksanakan anggaran, sehingga dapat digunakan untuk mengukur keberhasilan atau kegagalan dalam melaksanakan anggaran (Sari & Mohklas, 2018). Hal ini dapat dijelaskan dengan teori penetapan tujuan di mana tujuan yang jelas dan spesifik menyebabkan kinerja organisasi menjadi lebih baik karena tujuan yang mudah dicapai (Siswiraningtyas & Yuhertiana, 2021). Hasil penelitian Sari & Mohklas (2018), Ibrahim (2020), dan Precilia & Mimba (2020) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

H2: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran

Kualitas Sumber Daya Manusia Memoderasi Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Individu yang berkualitas merupakan kepribadian seseorang yang berkaitan dengan pengetahuan dan keterampilan serta diwujudkan melalui perbuatannya. Adanya kualitas sumber daya manusia akan mendorong individu dalam organisasi untuk ikut terlibat dalam proses penyusunan anggaran sehingga dapat menimbulkan terjadinya senjangan anggaran. Hal ini disebabkan adanya motivasi untuk tidak bekerja terlalu keras dalam mencapai target sehingga kinerjanya dinilai baik (Irawati & Mutiara, 2018). Dalam penelitian ini menduga adanya kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

H3: Kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Kualitas Sumber Daya Manusia Memoderasi Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Kualitas sumber daya manusia terbentuk dari pendidikan baik secara formal maupun nonformal serta pengalaman. Individu yang mempunyai pengetahuan dan pengalaman yang cukup mampu mengalokasikan sasaran anggaran sesuai dengan tujuan organisasi secara optimal. Hal ini menunjukkan individu yang berkualitas dapat mendukung tercapainya tujuan dan sasaran dalam suatu organisasi termasuk dalam proses penyusunan anggaran sehingga dapat meminimalisir terjadinya senjangan anggaran (Khasanah & Kristanti, 2020). Dalam penelitian ini menduga kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran.

H4: Kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran

METODE

Penelitian ini merupakan jenis penelitian yang menggunakan metode kuantitatif. Objek penelitian dalam penelitian ini merupakan variabel yang diteliti yaitu partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, kualitas sumber daya manusia, dan senjangan anggaran. Subjek penelitian dalam penelitian ini adalah Penanggung Jawab Ketatausahaan, Penanggung Jawab Perencanaan Pengelolaan Data dan Informasi, serta Penanggung Jawab Keuangan dari BLUD Puskesmas di Kabupaten Jombang. Populasi dalam penelitian ini adalah 34 BLUD Puskesmas di Kabupaten Jombang. Penentuan jumlah sampel yang digunakan pada penelitian ini diperoleh dengan menggunakan rumus slovin, sehingga jumlah sampel yang dapat digunakan adalah 25 BLUD Puskesmas di Kabupaten Jombang dengan jumlah responden yang digunakan sebanyak 75 orang. Teknik pengumpulan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *simple random sampling* dengan metode undian.

Variabel dalam penelitian ini terdiri dari variabel eksogen, variabel endogen, dan variabel moderasi. Variabel eksogen dalam penelitian ini terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran. Variabel endogen dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran. Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah kualitas sumber daya manusia. Teknik pengukuran variabel yang digunakan adalah teknik likert dengan skala ordinal.

Tabel 2
Operasionalisasi Variabel

Variabel	Definisi	Indikator
Partisipasi Penyusunan Anggaran (PPA)	Proses melibatkan individu dalam organisasi untuk menyusun anggaran.	a. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran b. Pengaruh dalam anggaran akhir c. Frekuensi permintaan pendapat d. Frekuensi menyampaikan pendapat e. Alasan merevisi anggaran f. Kontribusi pimpinan dalam penyusunan anggaran (Aira & Rimet, 2021)
Kejelasan Sasaran Anggaran (KSA)	Anggaran harus disusun dengan jelas dan spesifik agar memudahkan individu yang bertanggung jawab dalam pencapaian sasaran anggaran.	a. Tujuan b. Kinerja c. Standar d. Jangka waktu e. Sasaran prioritas f. Tingkat kesulitan g. Koordinasi (Masruhin & Kaukab, 2019)
Senjangan Anggaran (SA)	Selisih yang muncul antara anggaran dan realisasi pada pendapatan maupun belanja.	a. Standar anggaran b. Pencapaian anggaran c. Keterbatasan jumlah anggaran d. Penekanan anggaran e. Efisiensi anggaran f. Target anggaran (Pradita & Susilowati, 2021; Saputra et al., 2017)
Kualitas Sumber Daya Manusia (KSDM)	Individu yang mempunyai pengetahuan sehingga mampu mengoptimalkan sumber daya yang ada pada dirinya.	a. Latar belakang pendidikan b. Pengetahuan c. Pengalaman d. Keterampilan e. Pelatihan f. Perilaku pegawai (Anisa, 2017)

Sumber: data olahan

Jenis dan sumber data yang digunakan dalam penelitian ini berasal dari data primer yang diperoleh dari penyebaran kuesioner secara langsung kepada responden. Metode pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan kuesioner. Teknik analisis yang digunakan adalah Partial Least Square (PLS). Menurut Sholihin & Ratmono (2021), terdapat tiga tahapan dalam teknik analisis PLS yaitu analisa outer model, analisa inner model, dan uji hipotesis.

HASIL

Tabel 3
Gambaran umum Responden

Frekuensi	Jenis Kelamin		Usia		Pendidikan Terakhir		Latar Belakang Pendidikan		Masa Kerja
	L	P	40-50 th	>50 th	D	S1	Ak	Lainnya	>10 th
Absolut	8	67	38	37	47	28	5	70	75
Persentase	11%	89%	51%	49%	63%	37%	7%	93%	100%

Sumber: data olahan

Tabel 3 menunjukkan deskripsi identitas responden sebagai berikut:

1. Berdasarkan jenis kelamin, sebagian besar responden berjenis kelamin perempuan sebanyak 67 orang (89%), sementara responden yang berjenis kelamin laki-laki sebanyak 8 orang (11%).
2. Berdasarkan usia, responden didominasi oleh pegawai yang berusia 40-50 tahun sebanyak 38 orang (51%), sementara pegawai yang berusia >50 tahun sebanyak 37 orang (49%).
3. Berdasarkan jenjang pendidikan terakhir, responden didominasi oleh pegawai dengan pendidikan terakhir Diploma sebanyak 47 orang (63%), sementara pegawai dengan pendidikan terakhir S1 sebanyak 28 orang (37%).
4. Berdasarkan latar belakang pendidikan, responden dengan latar belakang pendidikan akuntansi hanya sebanyak 5 orang (7%), sementara responden dengan latar belakang pendidikan lainnya sebanyak 70 orang (93%).
5. Berdasarkan masa kerja, 75 responden (100%) telah bekerja selama >10 tahun.

Tabel 4
Nilai Outer Loading

Indikator	PPA	KSA	SA	KSDM	Hasil
PPA.1	0.739	-0.049	-0.090	-0.125	Valid
PPA.2	0.835	-0.016	0.185	-0.046	Valid
PPA.3	0.781	0.208	-0.019	-0.036	Valid
PPA.4	0.731	0.142	-0.190	0.108	Valid
PPA.5	0.785	-0.216	-0.012	0.060	Valid
PPA.6	0.730	-0.065	0.104	0.045	Valid
KSA.1	-0.083	0.746	0.114	-0.127	Valid
KSA.2	-0.190	0.600	0.100	0.011	Valid
KSA.4	0.018	0.723	-0.256	0.072	Valid
KSA.5	0.106	0.766	0.034	-0.103	Valid
KSA.6	0.102	0.798	0.018	0.145	Valid
SA.3	-0.076	0.105	0.836	0.040	Valid
SA.4	0.031	0.014	0.888	-0.116	Valid
SA.5	-0.028	-0.025	0.783	-0.061	Valid
SA.6	0.081	-0.113	0.720	0.162	Valid
KSDM.2	0.137	-0.073	0.061	0.882	Valid
KSDM.3	-0.004	-0.361	-0.166	0.696	Valid
KSDM.4	0.031	0.072	-0.383	0.686	Valid
KSDM.5	-0.003	0.314	0.130	0.627	Valid
KSDM.6	-0.193	0.097	0.340	0.713	Valid

Sumber: data olahan

Tabel 4 menunjukkan bahwa indikator PPA.1; PPA.2; PPA.3; PPA.4; PPA.5; PPA.6; KSA.1; KSA.2 KSA.4; KSA.5; KSA.6; SA.2; SA.3; SA.4; SA.5; KSDM.2; KSDM.3; KSDM.4; KSDM.5; KSDM.6 menghasilkan nilai *loading* >0,6 sehingga nilai *loading factor* pada indikator partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, senjangan anggaran, dan kualitas sumber daya manusia telah memenuhi nilai yang disarankan yaitu >0,6 dan dapat dikatakan valid. Selain itu, masing – masing indikator pada konstruk memiliki nilai *cross loading* lebih besar daripada nilai *cross loading* konstruk lainnya, sehingga dapat dinyatakan valid. Uji reliabilitas dapat dilakukan dengan melihat nilai *composite reliability* dan *cronbach's alpha* >0,7, sehingga dapat diartikan mempunyai tingkat reliabilitas yang tinggi (Sholihin & Ratmono, 2021). Tabel 6 menunjukkan bahwa seluruh variabel telah memenuhi syarat reliabilitas yaitu nilai *composite reliability* dan *cronbach's alpha* >0,7. Hal ini berarti bahwa masing-masing variabel memiliki tingkat reliabilitas yang tinggi.

Tabel 5
Composite Reliability dan Cronbach's Alpha

Variabel	Composite Reliability	Cronbach's Alpha
Partisipasi Penyusunan Anggaran (X1)	0.896	0.860
Kejelasan Sasaran Anggaran (X2)	0.850	0.778
Senjangan Anggaran (Y)	0.883	0.822
Kualitas Sumber Daya Manusia (Z)	0.846	0.770

Sumber: data olahan

Tabel 6
Nilai R-Square dan Q-Square

	R-Square	Adjusted R-Square	Q-Square
Senjangan Anggaran (Y)	0.286	0.245	0.293

Sumber: data olahan

Tabel 6 menunjukkan bahwa nilai R^2 pada variabel senjangan anggaran sebesar 0,245. Hal ini berarti variabel partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan kualitas sumber daya manusia sebagai pemoderasi mampu mempengaruhi senjangan anggaran sebesar 24,5%, sedangkan sisanya sebesar 75,5% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini. Selain itu, nilai Q^2 pada variabel senjangan anggaran sebesar 0,293. Hal ini berarti model struktural pada penelitian ini mengestimasi parameter dan menghasilkan nilai observasi pada variabel senjangan anggaran sebesar 0,293. Pengujian hipotesis pada penelitian ini dilakukan dengan melihat nilai *path coefficient* dan nilai signifikansi *p-value*. Nilai *path coefficient* mempunyai nilai standar antara -1 sampai dengan +1, sementara nilai signifikansi *p-value* dengan *alpha* 5% adalah <0,05 (Sholihin & Ratmono, 2021).

Tabel 7
Hasil Uji Hipotesis

	β	P-value	Keterangan
PPA $\rightarrow$ SA	0.352	0.001	H1 Diterima
KSA $\rightarrow$ SA	-0.234	0.016	H2 Diterima
KSDM memoderasi PPA $\rightarrow$ SA	0.066	0.281	H3 Ditolak
KSDM memoderasi KSA $\rightarrow$ SA	-0.192	0.040	H4 Diterima

Sumber: data olahan

Tabel 7 menunjukkan hasil sebagai berikut:

1. Hasil uji hipotesis partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran menghasilkan nilai koefisien regresi sebesar 0,352 dan nilai *p-value* sebesar <0,001. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran maka H1 diterima.
2. Hasil uji hipotesis kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran menghasilkan nilai koefisien regresi sebesar -0,234 dan nilai *p-value* sebesar 0,016. Hal ini menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran maka H2 diterima.
3. Hasil uji hipotesis kualitas sumber daya manusia sebagai pemoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran menghasilkan nilai koefisien regresi sebesar 0,066 dan nilai *p-value* sebesar 0,281. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia tidak mampu memoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran maka H3 ditolak.
4. Hasil uji hipotesis kualitas sumber daya manusia sebagai pemoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran menghasilkan nilai koefisien regresi sebesar -0,192 dan nilai *p-value* sebesar 0,040. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran maka H4 diterima.

Uji hipotesis pertama menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran menjadi unsur utama dalam proses penyusunan anggaran organisasi, sehingga sangat berpengaruh dalam peningkatan terjadinya senjangan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran melibatkan individu dalam organisasi termasuk atasan dan bawahannya untuk menentukan dan menyusun anggaran. Hasil penelitian sesuai dengan teori keagenan di mana adanya perbedaan kepentingan antara atasan (prinsipal) dan bawahan (agen) menyebabkan agen melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan kepentingan prinsipal seperti senjangan anggaran (Agustianto, 2019; Halim, 2002). Partisipasi dalam penyusunan anggaran juga memberikan kesempatan yang besar bagi bawahan untuk menimbulkan senjangan anggaran karena adanya keinginan untuk mencapai target dengan mudah sehingga kinerjanya akan terlihat baik oleh atasan (Wardhana & Gayatri, 2018). Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Agustianto (2019), Khasanah & Kristanti (2020), Aira & Rimet (2021), dan Masuku (2021) namun tidak sesuai dengan penelitian Mendi & Suparsto (2019), Dewi & Yuhertiana (2022), dan Taufiqurrahman & Widajantie

(2022). Berdasarkan penelitian terdahulu dan teori keagenan, hasil penelitian ini dapat mendukung penelitian sebelumnya yang menjelaskan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Artinya semakin meningkatnya partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan terjadinya senjangan anggaran.

Uji hipotesis kedua menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran berperan dalam meminimalisir terjadinya senjangan anggaran karena kejelasan sasaran anggaran mempermudah untuk mempertanggungjawabkan hasil yang diperoleh dalam pelaksanaan kegiatan dan mengukur tingkat keberhasilan atau kegagalan dalam pelaksanaan tersebut. Hasil penelitian sesuai dengan teori penetapan tujuan di mana adanya tujuan yang jelas dan spesifik menyebabkan kinerja organisasi menjadi lebih baik karena tujuan yang mudah dicapai (Siswiraningtyas & Yuhertiana, 2021). Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Sari & Mohklas (2018) dan Ibrahim (2020) namun tidak sesuai dengan penelitian Khasanah & Kristanti (2020) dan Pradita & Susilowati (2021). Berdasarkan penelitian terdahulu dan teori penetapan tujuan, hasil penelitian ini dapat mendukung penelitian sebelumnya yang menjelaskan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Artinya semakin meningkatnya kejelasan dalam sasaran anggaran akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

Uji hipotesis ketiga menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia tidak mampu memoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. Kualitas sumber daya manusia tidak menjadi faktor utama dan faktor pendukung individu dalam organisasi untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Hal ini dikarenakan kualitas sumber daya manusia yang terbentuk dari pengetahuan dan keterampilan tidak dapat digunakan untuk menilai tingkat motivasi manajemen dalam keterlibatan proses penyusunan anggaran (Irawati & Mutiara, 2018). Individu yang mempunyai kualitas yang baik tetapi tidak mengikuti proses penyusunan anggaran tidak dapat dikatakan sebagai partisipan dalam penyusunan anggaran. Oleh karena itu, partisipan dalam penyusunan anggaran merupakan individu yang terlibat langsung dalam menyusun anggaran dan memberikan kontribusinya mengenai penyusunan anggaran organisasi. Berdasarkan data responden, seluruh responden dalam penelitian ini mempunyai jabatan sebagai penanggung jawab bidang, sehingga mempunyai kontribusi yang penting dalam penyusunan anggaran meskipun hanya terdapat 7% responden yang mempunyai latar belakang pendidikan sesuai yaitu akuntansi. Dengan demikian, kualitas sumber daya manusia tidak mampu menjelaskan terjadinya senjangan anggaran melalui partisipasinya saat proses penyusunan anggaran.

Uji hipotesis keempat menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Kualitas sumber daya manusia merupakan kemampuan individu dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diberikan kepadanya (Juita, 2013; Silfiani et al., 2021). Berdasarkan data responden, sebagian besar responden dalam penelitian ini mempunyai latar belakang pendidikan di bidang kesehatan, namun seluruh responden dalam penelitian ini mempunyai jabatan struktural dan masa kerja lebih dari 10 tahun. Responden yang mempunyai pengetahuan dan pengalaman cukup mengenai anggaran akan mampu mengalokasikan sumber daya berdasarkan sasaran anggaran secara optimal. Dengan demikian, kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pengujian yang telah dilakukan, dapat disimpulkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, kualitas sumber daya manusia tidak mampu memoderasi partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran, dan kualitas sumber daya manusia mampu memoderasi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai gambaran bagi puskesmas dalam menentukan partisipan penyusunan anggaran dan menyusun sasaran anggaran secara detail dan spesifik. Selain itu, pihak puskesmas perlu memperhatikan kualitas sumber daya manusia agar dalam pelaksanaannya dapat mencapai tujuan yang sudah direncanakan secara optimal. Keterbatasan dalam penelitian ini adalah nilai R-square yang dihasilkan dalam penelitian ini masih tergolong lemah dan generalisasi populasi terbatas hanya pada BLUD Puskesmas. Saran yang dapat diberikan peneliti untuk penelitian

selanjutnya dapat menambahkan variabel lain dan memperluas populasi penelitian agar dapat menambahkan literasi pembahasan serta melengkapi metode observasi dan wawancara untuk mendapatkan informasi yang lebih detail.

DAFTAR PUSTAKA

- Agustianto, A. A. 2019. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Partisipasi Perencanaan Strategis Dan Komitmen Organisasi Terhadap Budgetary Slack. *Jurnal Riset Akuntansi Tirtayasa*, 4(2), 180–195.
- Agustini, N. M. W., Trisnadewi, A. A. A. E., & Saputra, K. A. K. 2019. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Kualitas Sumber Daya Manusia Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Budgetary Slack Pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Bangli. *JEMA : Journal of Economic, Management and Accounting Adpertisi*, 1.
- Aira, A., & Rimet. 2021. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi sebagai Variabel Moderasi pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Kampar. *Jurnal Al-Iqtishad*, 17(2), 267–288.
- Anisa, I. Z. 2017. Pengaruh Perencanaan Anggaran, Kualitas Sumber Daya Manusia, dan Pelaksanaan Anggaran terhadap Penyerapan Anggaran pada Organisasi Perangkat Daerah Provinsi Banten. *Jurnal Riset Akuntansi Tirtayasa*, 2(1), 84–101.
- Dewi, I. O., & Yuhertiana, I. 2022. Peran Senjangan Anggaran Dimoderasi Budaya Organisasi Pada Perguruan Tinggi Swasta Di Kabupaten Pamekasan. *Wacana Equilibrium (Jurnal Pemikiran Penelitian Ekonomi)*, 10(01), 12–21
- Halim, A. 2002. *Akuntansi Sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah* (Edisi Pert). Salemba Empat.
- Ibrahim. 2020. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Komitmen Organisasi Terhadap Senjangan Anggaran. *AkMen jurnal ilmiah*, 17(2), 333–347.
- Irawati, A., & Mutiara, A. 2018. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Senjangan Anggaran. *Jurnal Ilmiah ESAI*, 12(2), 62–70.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
- Juita, S. D. 2013. Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, dan Komunikasi Organisasi terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) (Studi Empiris pada SKPD Pemerintah Kota Padang). *E-Journal UNP*, 1(3), 1–17.
- Khasanah, S. N., & Kristanti, I. N. 2020. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kapasitas Individu, Self Esteem dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Desa di Kecamatan Petanahan. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi (JIMMBA)*, 2(3), 411–425.
- Layang.co. 2021. *Pemkab Jombang Hanya Mampu Serap Rp 2,38 Trilyun dari Anggaran Rp 3,01 Trilyun Pada Tahun 2020*. Layang.Co.
- Locke, E. A. 1968. Toward a theory of task motivation and incentives. *Organizational Behavior and Human Performance*, 3(2), 157–189.
- Masruhin, A., & Kaukab, M. E. 2019. Pengaruh Kompetensi Aparatur, Komitmen Organisasi, Partisipasi Masyarakat, dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Pengelolaan Dana Desa (Studi Empiris pada Perangkat Desa di Kecamatan Mojotengah Kabupaten Wonosobo). *Journal of Economic, Business, and Engineering*, 1(1), 118–130.
- Masuku, M. 2021. Determinan kesenjangan anggaran di kabupaten kepulauan sula. *Jurnal Ekonomi Dan Kebijakan Publik*, 4(2), 49–64.
- Mendi, I. P. S. A. P., & Suparsto, H. B. 2019. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Gaya Kepemimpinan dan Karakter Personal Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 28(2), 1230–1262.
- Pemerintah Indonesia. 2014. *Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah*.
- Pradita, S., & Susilowati, E. 2021. Budgetary Slack Memediasi Pengaruh Komitmen Organisasi dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akutansi*, 12(03), 740–757.
- Precilia, N. P. E., & Mimba, N. P. S. H. 2020. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Kohesivitas Kelompok terhadap Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi*, 30(9), 2381–2391.

- Putra, A. A. P., & Suryanawa, I. K. 2019. Pengaruh Partisipasi Anggaran Pada Budgetary Slack dengan Self Esteem dan LOC Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 27(1), 230–257.
- Radarjombang.Jawapos.Com. 2020. *Serapan APBD Minim*. diakses melalui website <https://radarjombang.jawapos.com/nasional/12/11/2020/serapan-apbd-minim/>
- Saputra, H. Y., Subroto, B., & Ghofar, A. 2017. Pengaruh Anggaran Partisipatif dan Kapasitas Individu Terhadap Senjangan Anggaran dan Kinerja Aparatur Pemerintah (Studi Empiris Pada Pemerintah Propinsi Jawa Timur). *Jurnal Akuntansi Aktual*, 4(1), 46–57.
- Sari, W. A., & Mohklas. 2018. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus pada Pegawai Kantor Kecamatan se-Kabupaten Demak). *Jurnal Dinamika Ekonomi Dan Bisnis*, 15(1), 31–47.
- Sholihin, M., & Ratmono, D. 2021. *Analisis SEM-PLS dengan WarpPLS 7.0 untuk Hubungan Nonlinier dalam Penelitian Sosial dan Bisnis* (C. Mitak (Ed.); I). Penerbit ANDI.
- Silfiani, M., Wijayanto, S. A., & Fauzi, A. K. 2021. Upaya Peningkatan Kinerja Pengelolaan Keuangan Daerah melalui Kualitas Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, dan Budaya Organisasi. *Strategic: Journal of Management Sciences*, 1(2), 54–69.
- Siswiraningtyas, A. N., & Yuhertiana, I. 2021. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi terhadap Senjangan Anggaran. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Bisnis*, 14(1), 113–122.
- Taufiqurrahman, M. A., & Widajantie, T. D. 2022. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Asimetri Informasi terhadap Senjangan Anggaran pada Badan Daerah Kabupaten Bojonegoro. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 4(10), 4648–4658.
- Wardhana, A. A. G. W., & Gayatri. 2018. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Budaya Organisasi, dan Komitmen Organisasi pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 25(3), 2098–2128.