

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP *BUDGETARY SLACK* DENGAN ETIKA, BUDAYA ORGANISASI, *OPPORTUNISTIC BEHAVIOUR* DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN SEBAGAI PEMODERASI

**Ni Putu Yuni Asih¹
Ida Bagus Putra Astika²
I.G.A. Made Asri Dwija Putri³**

^{1,2,3} Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: yunidipha@gmail.com / telp: +6281 338 700 123

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan etika, budaya organisasi, *opportunistic behaviour* dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi. Metode pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan kuesioner dengan jumlah sampel penelitian ini adalah 106 pejabat eselon II, III, IV SKPD Kabupaten Jembrana yang dipilih berdasar metode purposive sampling. Teknik analisis data yang digunakan adalah teknik analisis regresi moderasi (MRA). Variabel etika tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*, variabel budaya organisasi tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*, variabel *opportunistic behaviour* tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*. variabel ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif dan memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*. Berdasarkan hasil penelitian disarankan agar SKPD membangun sistem yang terintegrasi dalam penganggaran daerah agar tercipta efektivitas anggaran organisasi.

Kata Kunci: partisipasi penganggaran, etika, budaya organisasi, *opportunistic behaviour*, ketidakpastian lingkungan. *budgetary slack*

ABSTRACT

The purpose of this study was to obtain empirical evidence on the effect of budgetary participation on budgetary slack with ethics, organizational culture, opportunistic behaviour and environmental uncertainty as moderating. Methods of data collection in this study used a questionnaire with a sample size of this study was 106 Echelon II, III, IV SKPD Jembrana were selected based on purposive sampling method. Data analysis technique used is the technique moderation regression analysis (MRA). Ethics Variable does not moderate the effect of budgetary participation on budgetary slack, Organizational culture variable does not moderate the effect of budgetary participation on budgetary slack, opportunistic behaviour variable does not moderate the effect of budgetary participation on budgetary slack. environmental uncertainty variable positive and strengthening effect of budgetary participation on budgetary slack. Based on the research results suggested that SKPD build integrated systems in local budgeting in order to create the effectiveness of the organization's budget.

Keywords: participation budgeting, ethics, organizational culture, *opportunistic behaviour*, environmental uncertainty. *budgetary slack*

PENDAHULUAN

Anggaran adalah instrumen akuntabilitas dalam pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program yang dibiayai dengan uang publik. Anggaran merupakan estimasi kinerja yang hendak dicapai dalam periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial (Mardiasmo, 2004). Kondisi keuangan organisasi publik digambarkan dalam anggaran publik, yang meliputi informasi anggaran belanja, pendapatan dan program yang dilakukan.

Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menunjukkan bahwa penganggaran sektor publik di Indonesia adalah penganggaran berbasis kinerja. Artinya penganggaran tersebut didasarkan atas partisipasi aktif unit-unit organisasi pemerintah mulai level bawah sampai dengan level atas dalam menyampaikan target anggaran dan kinerja yang dicapai. Partisipasi bawahan sebagai pelaksana anggaran dalam penentuan anggaran diharapkan akan didapat keputusan yang lebih realistis sehingga tercipta keselarasan dengan tujuan organisasi.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah alat perencanaan sekaligus sebagai alat pengendalian pemerintah daerah. Anggaran juga berfungsi sebagai alat kontrol karena digunakan sebagai tolok ukur kinerja pada masing-masing pusat pertanggung jawaban pemerintah daerah (Mardiasmo, 2002). Paradigma yang ada dalam proses penganggaran di daerah adalah para pegawai berasumsi bahwa jumlah rencana penerimaan yang dimuat dalam anggaran daerah merupakan batas terendah yang harus dicapai dan jumlah rencana pengeluaran adalah

pada batasan tertinggi. Asumsi tersebut yang berdampak pada terjadinya *budgetary slack*. Menurut Yuhertiana (2009), *budgetary slack* adalah kecenderungan berperilaku tidak produktif dengan melebihi biaya saat pegawai mengajukan anggaran belanja. *Budgetary slack* dapat didefinisikan sebagai tindakan atau perilaku penyusun anggaran yang mengestimasi sumber daya pendapatan lebih rendah dari potensi yang ada agar target anggaran lebih mudah untuk dicapai dan perilaku ini cenderung mengorbankan kepentingan organisasi untuk kepentingan pribadi dalam konteks imbalan (Vincent, *et al* 2011). Hal ini menyebabkan kurang optimalnya alokasi sumberdaya dalam organisasi dan dapat menurunkan kinerja organisasi. Partisipasi dalam penyusunan anggaran menciptakan pencampuran kepentingan pribadi dalam anggaran yang disusun. Informasi dari bawahan terkait dalam sistem anggaran menjadi sangat penting. Diharapkan ketika bawahan memiliki kepercayaan yang tinggi terhadap atasan maka bawahan dapat berbagi informasi secara lebih jujur kepada atasannya (DeCremer and Tyler, 2007). Bawahan yang terlibat dalam proses penganggaran cenderung menciptakan *budgetary slack* dengan tujuan pribadi seperti melindungi karir mereka dan kinerja mereka agar tetap baik dimata pimpinan dalam jangka pendek (Cyert dan March, 1963).

Organisasi birokrasi dalam era otonomi daerah perlu mempersiapkan tenaga kerja atau aparatur yang memiliki kemampuan atau profesionalitas dalam bekerja, baik dari segi pendidikan, pelatihan maupun pengalaman, loyalitas kepentingan dan memiliki keterkaitan kepentingan (Sandrya, 2013). Dengan disiapkannya individu

yang baik diharapkan mampu menurunkan terjadinya kesalahan kerja dan kecurangan dalam bekerja yang dilakukan secara sengaja maupun tidak sengaja. Individu yang memiliki kecukupan pengetahuan akan mampu mengalokasikan sumberdaya dengan baik sehingga dapat menurunkan potensi *budgetary slack* (Yuhertiana, 2004). *Budgetary slack* sering terjadi dalam proses penganggaran karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan para penyusun anggaran, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004).

Sejak diberlakukannya otonomi daerah berdasarkan UU No. 32 Tahun 2004, manajemen keuangan daerah dalam hal ini Kabupaten Jember mengalami perubahan dalam tata kelola keuangan yaitu reformasi penganggaran. Reformasi penganggaran merupakan perubahan dari sistem anggaran tradisional (*traditional budget system*) ke sistem anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*). Sistem anggaran tradisional bersifat tersentralisasi yaitu penyusunan anggaran dilakukan secara terpusat, tidak adanya tolok ukur penilaian kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik dan adanya informasi yang tidak memadai, sehingga dapat menimbulkan terjadinya *budgetary slack*. Sistem anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi kelemahan anggaran tradisional dan menggunakan ukuran kinerja sebagai tolok ukur (Mahsun dkk, 2007).

Penelitian-penelitian terdahulu yang telah menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* menyatakan hasil yang tidak konsisten, antara lain Ahmad, *et al* (2003), Yuen (2004), Stede (2001) Elmassri (2011), Parra, *et al*

(2005), Steven (2002), Miyati (2014), Falikhatun (2007), Suhendro (2006), Little *et al* (2002), Grediani (2010), Latifah (2010), bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi dapat menyebabkan terjadinya *budgetary slack*. Berbeda dengan temuan tersebut, penelitian Hardiwinoto (2010), Baiman (1982), Schiff dan Lewin (1970), Onsi (1973), Camman (1976), Dunk (1993), Ardanari (2014), Supanto (2010), menyatakan bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi dapat menurunkan terjadinya *budgetary slack*.

Sandrya (2013) menemukan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*, dan budaya organisasi melemahkan pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*. Utami (2012) dalam penelitiannya menemukan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan pada *budgetary slack* dan budaya organisasi tidak berpengaruh pada *budgetary slack*. Stiawan (2013) dalam penelitiannya menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan secara simultan berpengaruh pada kinerja manajerial dan partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*.

Ahmad, *et al* (2003), Stede (2001), Suhendro (2006), Little, *et al* (2002) dan Yuen (2004) menemukan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh positif pada *budgetary slack*. Elmassri (2011) menyatakan bahwa *slack* diciptakan oleh manager dalam hierarki organisasi namun tidak selalu dalam konteks negatif. Falikhatun (2007) menemukan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh positif signifikan pada

budgetary slack dan budaya organisasi tidak memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada *budgetary slack*.

Berbeda dengan temuan tersebut, Hardiwinoto (2010), Baiman (1982), Dunk (1993), Ardanari (2014) menemukan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif pada *budgetary slack*. Supanto (2010) dalam penelitian menunjukkan partisipasi penganggaran berpengaruh negatif dan signifikan pada *budgetary slack*, dan budaya organisasi tidak dapat memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Penelitian mereka menyatakan bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi dapat menurunkan terjadinya *budgetary slack*. Berdasarkan hasil penelitian- penelitian terdahulu yang tidak konsisten sehingga peneliti termotivasi untuk menguji pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* dengan faktor kontinjensi yaitu etika, ketidakpastian lingkungan, *opportunistic behaviour* dan budaya organisasi sebagai variabel moderasi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Jembrana, Provinsi Bali.

Berdasarkan pada latar belakang masalah yang dikemukakan diatas, dapat diidentifikasi berbagai masalah sebagai berikut: 1). Apakah terdapat moderasi etika pegawai terhadap pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*?; 2). Apakah terdapat moderasi budaya organisasi terhadap pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* ?; 3). Apakah terdapat moderasi *opportunistic behavior* terhadap pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*?; 4).

Apakah terdapat moderasi ketidakpastian lingkungan terhadap pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*?

Berdasarkan rumusan masalah, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti secara empiris mengenai: 1). Etika pegawai sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* di Kabupaten Jembrana; 2). Budaya Organisasi sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* di Kabupaten Jembrana; 3). *Opportunistic behaviour* sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* di Kabupaten Jembrana; 4). Ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi Penganggaran pada *budgetary slack* di Kabupaten Jembrana

Etika dalam penelitian ini adalah etika umum yang merupakan kondisi dasar bagaimana manusia bertindak secara etis, bagaimana manusia mengambil keputusan etis, teori-teori etika dan prinsip-prinsip moral dasar yang menjadi pegangan bagi manusia dalam bertindak serta tolak ukur dalam menilai baik atau buruknya suatu tindakan. Etika yang menetapkan berbagai sikap dan perilaku yang ideal dan seharusnya dimiliki oleh manusia atau apa yang seharusnya dijalankan oleh manusia dan tindakan apa yang bernilai dalam hidup ini. Penelitian dari Syamsuri (2013) menunjukkan bahwa ada perbedaan gender dalam pengaruh etika dan penalaran moral pada perilaku individu dalam membuat *budgetary slack*. Temuan ini menjelaskan bahwa wanita lebih kuat dalam hal perilaku etis dan penalaran moral terhadap perilaku individu yang mengurangi *budgetary slack*. Ali Maskun (2009) menemukan

bahwa etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*.

Berdasarkan uraian diatas dapat dihipotesiskan;

H1: Etika pegawai memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*.

Budaya organisasi berpengaruh pada perilaku dan cara individu bertindak dalam organisasi. Dalam era otonomi daerah, pemerintahan daerah diharapkan memiliki lembaga birokrasi yang efisien dan efektif, serta struktur yang terdesentralisasi bukan tersentralisasi. Sehingga, konflik kepentingan antara agen dan prinsipal dalam penganggaran daerah yang dapat menimbulkan *budgetary slack* dapat diantisipasi. Hal ini didukung oleh Maskun (2008) bahwa budaya organisasi birokrasi yang telah mengalami transisi ke arah budaya komunikasi yang semakin terbuka, sehingga dapat menurunkan terjadinya *budgetary slack*. Namun, Yuhertiana (2009) menyatakan hal yang berbeda bahwa perangkat organisasi birokrasi yang budaya birokrasi paternalistiknya masih kuat dapat mempengaruhi perilaku agen untuk membuat target anggaran yang lebih mudah dicapai. Berdasarkan uraian diatas dapat dihipotesiskan;

H2: Budaya organisasi memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*.

Teori prinsipal-agen menjelaskan bahwa pihak-pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran memiliki kecenderungan untuk memaksimalkan

utilitasnya melalui pengalokasian sumberdaya dalam anggaran yang ditetapkan (Magner & Johnson, 1995; Latifah 2010). Bawahan atau *agency* dalam hal ini adalah eselon III dan IV dalam pemerintahan daerah yang menjadi pengusul anggaran dan juga pelaksana anggaran tersebut berupaya untuk memaksimalkan jumlah anggaran. Bawahan akan menyembunyikan informasi yang dimiliki dari atasan untuk kepentingan pribadinya. Bawahan akan cenderung memberikan informasi yang bias untuk memudahkan pencapaian target anggaran untuk tujuan *rewards* atas kinerja. Teori ini tidak sesuai dengan hasil penelitian dari Megasari (2015) yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif pada perilaku oportunistik penyusunan anggaran. Berdasarkan uraian diatas maka dihipotesiskan

H3: *Opportunistic Behaviour* memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*.

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi terhadap lingkungan. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dimana komponen lingkungan akan berubah (Milken, 1987). Begitupula sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan rendah (lingkungan dalam keadaan relatif stabil), individu dapat memprediksi keadaan sehingga langkah-langkah yang akan diambil dapat direncanakan dengan lebih akurat (Duncan, 1972). Kemampuan memprediksi keadaan di masa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan rendah dapat juga terjadi pada individu yang

berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Govindarajan (1986) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah akan mempengaruhi bawahan untuk melakukan *budgetary slack*. Simon (1962) bagi atasan kemudahan dalam mengakses informasi tidak berarti memberi kemudahan dalam penyusunan perencanaan akurat. Atasan akan tetap kesulitan memahami informasi yang masuk terlebih untuk bidang teknis yang hanya dipahami oleh bawahannya saja. Sebaliknya penelitian dari Gul dan Chia (2007) menemukan bahwa kinerja akan meningkat pada ketidakpastian lingkungan yang tinggi karena manajer akan berusaha memaksimalkan informasi untuk kepentingan organisasi berdasarkan uraian diatas dapat dihipotesiskan;

H4: Ketidakpastian lingkungan yang memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*.

METODE PENELITIAN

Metode penelitian ini menggunakan 1 (satu) variabel bebas, 3 (tiga) variabel pemoderasi dan 1 (satu) variabel terikat. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel terikat (*dependent*) yaitu *budgetary slack*, variabel bebas (*independent*) yaitu partisipasi anggaran, dan variabel pemoderasi yaitu etika, budaya organisasi dan ketidakpastian lingkungan. Jumlah sampel yang diambil adalah sebanyak 110 (seratus sepuluh) orang. Sampel yang digunakan dalam

penelitian ini diambil dengan menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu metode pengambilan sampel yang dilakukan sesuai dengan tujuan penelitian yang ditetapkan.

Teknik Analisis Data yang digunakan pada penelitian ini adalah Analisis Regresi Moderasi, uji kelayakan model dan uji hipotesis Bertujuan mengetahui pengaruh etika, budaya organisasi dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi, serta pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Jembrana.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 1.
Karakteristik Responden

Keterangan	Frekuensi	Persentase
<u>Umur</u>		
30-40 Th	12	11,76%
40-50 th	53	50,00%
> 50 th	41	39,24%
Total:	106	100,00%
<u>Jenis kelamin</u>		
Laki-laki	78	73,60%
Perempuan	28	26,40%
Total:	106	100,00%
<u>Tingkat pendidikan</u>		
SMA D3/Akademi	-	-
Sarjana (S1)	-	-
Pascasarjana (S2)	65	59,09%
	41	37,27%
Total:	106	100,00%

<u>Pengalaman</u>		
>1 tahun	-	-
1-2 tahun	38	41,80%
3-4 tahun	20	18,18%
4 tahun	18	16,36%
Lebih dari 4 tahun	28	25,45%
Total:	106	100,00%
<u>Jabatan</u>		
Pejabat Eselon II	17	13,73%
Pejabat Eselon III	48	44,12%
Pejabat Eselon IV	43	42,15%
Total:	106	100,00%

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 1. Umur responden menggambarkan tingkat kedewasaan responden yang dapat mempengaruhi partisipasi dalam penganggaran. Penelitian ini sebagian besar terdiri dari responden yang berusia antara 40 sampai dengan 50 Tahun dengan persentase sebesar 50%, sehingga diharapkan responden dapat lebih objektif dalam menjawab pertanyaan kuesioner.

Tabel 1 menjelaskan Jenis kelamin responden digunakan untuk mengetahui keterlibatan gender dalam proses penganggaran. Sebagian besar responden yang terlibat dalam penelitian ini adalah laki-laki sebanyak 78 orang (73,60%). Responden yang berjenis kelamin perempuan sebanyak 28 orang (26,40%).

Tingkat pendidikan dilihat dari Tabel 1 digunakan untuk mengetahui Intelektualitas responden yang terlibat dalam proses penganggaran. Sebagian besar responden berpendidikan SI yaitu sebanyak 65 orang (59,09%) dan S2 sebanyak 41 orang (37,27%).

Berdasarkan Tabel 1 Pengalaman digunakan untuk mengetahui tingkat pengalaman responden dalam proses penganggaran daerah. Dalam penelitian ini responden yang berpartisipasi dengan tingkat pengalaman 1-2 tahun sebanyak 38 orang (41,80%), 3-4 tahun sebanyak 20 orang (18,18%), 4 tahun sebanyak 18 orang (16,36%), lebih dari 4 tahun 28 orang (25,45%).

Tabel 1 menjelaskan Responden sebagian besar merupakan pejabat eselon III dengan persentase 44,12%, artinya sebagian besar responden merupakan kepala bidang atau kepala bagian di lingkungan SKPD Kabupaten Jembrana yang memiliki informasi paling banyak mengenai keuangan SKPD.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Keterangan
PA	106	1	5	3.64	0.78	Tinggi
E	106	1	5	4.49	0.95	Sangat Tinggi
BO	106	1	5	3.53	0.84	Tinggi
OB	106	1	5	3.49	0.92	Tinggi
KL	106	1	5	3.50	0.82	Tinggi
BS	106	1	5	3.05	1.08	Tinggi

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 2 dapat dilihat bahwa frekuensi jawaban responden terhadap variabel partisipasi penganggaran, responden menjawab setuju dengan nilai rata-rata sebesar 3,64 yang tergolong tinggi. Frekuensi jawaban responden terhadap variabel Etika, responden menjawab sangat setuju dengan nilai rata-rata sebesar 4,49 yang tergolong sangat tinggi. Frekuensi jawaban responden terhadap variabel Budaya Organisasi, responden menjawab setuju dengan nilai rata-rata sebesar 3.53 yang

tergolong tinggi. Frekuensi jawaban responden terhadap variabel *Opportunistic Behaviour*, responden menjawab setuju dengan nilai rata-rata sebesar 3,49 yang tergolong tinggi. Frekuensi jawaban responden terhadap variabel Ketidakpastian Lingkungan, responden menjawab setuju dengan nilai rata-rata sebesar 3.50 yang tergolong tinggi. Frekuensi jawaban responden terhadap variabel *Budgetary Slack*, responden menjawab setuju dengan nilai rata-rata sebesar 3.05 yang tergolong tinggi.

Tabel 3.
Uji Validitas dan Reliabelitas

Variabel	Indikator	Uji Validitas		Uji Reliabilitas Cronbach's Alpha
		Koefisien Korelasi (r)	Nilai Signifikansi	
Penganggaran Partisipatif (X ₁)	X _{1.1}	0,883	0,000	0,909
	X _{1.2}	0,804	0,000	
	X _{1.3}	0,849	0,000	
	X _{1.4}	0,707	0,000	
	X _{1.5}	0,880	0,000	
	X _{1.6}	0,854	0,000	
Etika (X ₂)	X _{2.1}	0,837	0,000	0,975
	X _{2.2}	0,818	0,000	
	X _{2.3}	0,902	0,000	
	X _{2.4}	0,931	0,000	
	X _{2.5}	0,912	0,000	
	X _{2.6}	0,897	0,000	
	X _{2.7}	0,902	0,000	
	X _{2.8}	0,859	0,000	
	X _{2.9}	0,853	0,000	
	X _{2.10}	0,906	0,000	
	X _{2.11}	0,799	0,000	
	X _{2.12}	0,872	0,000	
	X _{2.13}	0,876	0,000	
	X _{2.14}	0,835	0,000	
Budaya Organisasi (X ₃)	X _{3.1}	0,846	0,000	0,927
	X _{3.2}	0,719	0,000	
	X _{3.3}	0,903	0,000	
	X _{3.4}	0,798	0,000	
	X _{3.5}	0,837	0,000	
	X _{3.6}	0,852	0,000	
	X _{3.7}	0,904	0,000	
<i>Opportunistic Behaviour</i>	X _{4.1}	0,878	0,000	0,931
	X _{4.2}	0,723	0,000	
	X _{4.3}	0,917	0,000	

	X _{4.4}	0,861	0,000	
	X _{4.5}	0,892	0,000	
	X _{4.6}	0,905	0,000	
	X _{5.1}	0,872	0,000	
	X _{5.2}	0,847	0,000	
	X _{5.3}	0,862	0,000	
	X _{5.4}	0,854	0,000	
	X _{5.5}	0,845	0,000	
Ketidakpastian Linkungan	X _{5.6}	0,866	0,000	0,962
	X _{5.7}	0,874	0,000	
	X _{5.8}	0,785	0,000	
	X _{5.9}	0,913	0,000	
	X _{5.10}	0,790	0,000	
	X _{5.11}	0,863	0,000	
	X _{5.12}	0,781	0,000	
Budgetary Slack (Y)	Y ₁	0,939	0,000	0,949
	Y ₂	0,945	0,000	
	Y ₃	0,926	0,000	
	Y ₄	0,864	0,000	
	Y ₅	0,884	0,000	

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 3 dapat diketahui bahwa instrumen-instrumen pada setiap variabel dalam penelitian ini adalah valid dan dapat dipakai untuk melakukan penelitian atau menguji hipotesis penelitian karena nilai pada *pearson correlations* setiap instrumen di atas 0,3 dengan signifikansi di bawah 0,05.

Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai *Cronbach's Alpha* untuk setiap variabel lebih besar dari 0,60. Jadi dapat dinyatakan bahwa seluruh variabel telah memenuhi syarat reliabilitas atau kehandalan.

Tabel 4.
Uji Normalitas

		Unstandardized Residual
N		106
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	0,38862897
Most Extreme Differences	Absolute	,084
	Positive	,084

	Negative	-,083
Test Statistic		,866
Asymp. Sig. (2-tailed)		,442

Sumber: Data diolah, 2016

Pada Uji Normalitas Tabel 4 menunjukkan bahwa *Asymp. Sig (2-tailed)* dalam *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test* adalah 0,200. Nilai ini lebih besar dari signifikansi 0,05, sehingga data yang diuji terdistribusi normal.

Tabel 5.
Uji Heterokedastisitas

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.
		B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	-0,321	0,547			-0,588	0,558
	PA	0,187	0,217	0,747		0,864	0,390
	E	0,051	0,092	0,203		0,550	0,584
	BO	0,160	0,141	0,639		1,140	0,257
	OB	-0,0036	0,215	-0,142		-0,166	0,869
	KL	-0,019	0,208	-0,75		-0,091	0,928
	PA.E	-0,020	0,040	-0,388		-0,509	0,612
	PA.BO	-0,061	0,045	-1,256		-1,344	0,182
	PA.OB	0,023	0,085	0,160		0,276	0,783
	PA.KL	0,038	0,083	0,251		0,457	0,649

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 5 menunjukkan tidak ada satupun variabel independen yang signifikansinya dibawah 0,05. Hal ini terlihat dari signifikansi seluruh variabel independen diatas 0,05. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas.

Tabel 6.
Analisis Regresi MRA

Variabel	B	Std. Error	Standardized Beta	t	Sig. t
(Constant)	35,808	25,137		1,424	0,158
PA	-0,642	1,157	-0,557	0,555	0,580
E	0,192	0,140	0,408	1,377	0,172
BO	0,080	0,209	0,085	0,382	0,704
OB	0,247	0,668	0,253	0,370	0,712
KL	-1,200	0,363	-2,183	-3,303	0,001
PA.E	-0,010	0,007	-0,849	-1,479	0,142
PA.BO	-0,005	0,009	-0,207	-0,585	0,560
PA.OB	-0,004	0,031	-0,051	-0,121	0,904
PA.KL	0,042	0,016	2,565	2,251	0,013
Dependent Variabel: <i>Budgetary slack</i>					
	R ² =	0,842			
	F =	56.656	(0,000)		

Sumber: Data diolah, 2016

Analisis regresi linear berganda dengan metode interaksi (*Moderated Regression Analysis*) mengamati *goodness of fit* (uji kecocokan) dengan melihat koefisien determinasi (R^2), uji kelayakan model (uji F) dan uji hipotesis (uji t) yaitu sebagai berikut.

Hasil analisis menunjukkan bahwa nilai R² sebesar 0,842. Hal ini mengandung pengertian bahwa 84,20 persen variasi perubahan variabel *budgetary slack* mampu dijelaskan oleh variabel bebas yang dioperasionalkan, sedangkan sisanya sebesar 15,80 persen ditentukan oleh faktor-faktor lain diluar model.

Uji F bertujuan untuk mengetahui apakah semua variabel bebas yang diidentifikasi sudah tepat digunakan untuk memprediksi nilai variabel terikat. Berdasarkan hasil

pengolahan data dengan program komputer *Statistical Package for Social Science* (SPSS) diperoleh nilai F_{hitung} sebesar 56,656 dengan signifikansi 0,000. Dengan demikian ada pengaruh secara simultan variabel bebas terhadap variabel terikat.

Pengujian hipotesis digunakan untuk membuktikan pengaruh variabel Penganggaran partisipatif terhadap *Budgetary slack*, serta peran variabel Etika, Budaya Organisasi, *Opportunistic behaviour* dan Ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Pengujian hipotesis menggunakan Uji t. Langkah-langkah melakukan Uji t untuk masing-masing variabel bebas dijelaskan seperti berikut ini.

Hasil pengolahan data menggunakan program SPSS diperoleh nilai koefisien regresi variabel interaksi Penganggaran Partisipatif dengan Etika sebesar -0,010 dengan nilai t_{hitung} sebesar -1,479 dan signifikansi atau *p-value* 0,142 (Tabel 6). Karena nilai signifikansi uji t sebesar $0,142 > 0,05$ maka H1 yang menyatakan bahwa terdapat moderasi etika pegawai yang memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* tidak dapat diterima atau ditolak.

Hasil pengolahan data menggunakan program SPSS diperoleh nilai koefisien regresi variabel interaksi Penganggaran Partisipatif dengan Budaya Organisasi sebesar -0,005 dengan nilai t hitung sebesar -0,585 dan signifikansi atau *p-value* 0,560 (Tabel 6). Karena nilai signifikansi uji t sebesar $0,560 > 0,05$ maka H1 yang menyatakan bahwa terdapat moderasi Budaya Organisasi yang memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* tidak dapat diterima atau ditolak.

Hasil pengolahan data menggunakan program SPSS diperoleh nilai koefisien regresi variabel interaksi Penganggaran Partisipatif dengan Budaya Organisasi sebesar -0,004 dengan nilai t hitung sebesar -0,121 dan signifikansi atau p-value 0,904 (Tabel 6). Karena nilai signifikansi uji t sebesar $0,904 > 0,05$ maka H1 yang menyatakan bahwa terdapat moderasi *Opportunistic Behaviour* yang memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* tidak dapat diterima atau ditolak.

Hasil pengolahan data menggunakan program SPSS diperoleh nilai koefisien regresi variabel interaksi Penganggaran Partisipatif dengan Ketidakpastian Lingkungan sebesar 0,042 dengan nilai t hitung sebesar 2,251 dan signifikansi atau p-value 0,013 (Tabel 6). Karena nilai signifikansi uji t sebesar $0,013 < 0,05$ maka H1 yang menyatakan bahwa terdapat moderasi Ketidakpastian Lingkungan yang memperkuat pengaruh penganggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* dapat diterima. Variabel Ketidakpastian Lingkungan secara signifikan memoderasi pengaruh variabel Penganggaran Partisipatif terhadap *Budgetary slack*.

Moderasi etika pegawai yang memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* dirumuskan dalam hipotesis pertama (H1). Hasil Pengujian hipotesis pertama menunjukkan nilai signifikansi uji t sebesar $0,142 > 0,05$ maka H_0 diterima sehingga H_1 ditolak dengan uraian tidak ada pengaruh signifikan variabel Penganggaran Partisipatif yang dimoderasi Etika terhadap *Budgetary slack*. Dengan kata lain, variabel etika tidak secara signifikan memoderasi pengaruh variabel Penganggaran Partisipatif terhadap *Budgetary slack*. Koefisien beta bernilai

negatif sebesar $-0,010$ yang berarti etika memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*. Bertentangan dengan penelitian Maskun (2008), Yuhertiana (2005) Nugraheni (2004) yang menemukan etika berpengaruh positif pada *budgetary slack*. Penciptaan *budgetary slack* telah lama menjadi pro dan kontra apakah suatu yang etis atau tidak etis, apakah merupakan hal yang buruk atau tidak. Pada kenyataannya dilapangan sulit untuk meniadakan penciptaan *budgetary slack* karena anggaran bersifat kaku. Pada dasarnya keputusan etis dari seseorang sangat dipengaruhi faktor individual dan situasional.

Konsisten dengan penelitian Miyati (2014) yang menyatakan etika berpengaruh negatif pada *budgetary slack*. *Budgetary slack* dapat dikurangi jika pemerintah daerah memiliki pertimbangan etika yang tinggi mampu mengurangi penciptaan *budgetary slack*. Semakin bawahan memiliki etika yang tinggi maka *budgetary slack* yang dibuat akan semakin kecil dibanding orang dengan etika rendah. Bawahan akan semakin jujur dan bertanggung jawab pada apa yang dilakukan serta tidak mengutamakan kepentingan diri sendiri.

Moderasi Budaya Organisasi yang memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* dirumuskan dalam hipotesis kedua (H2). Hasil Pengujian hipotesis kedua menunjukkan nilai signifikansi uji t sebesar $0,560 > 0,05$ maka H_0 diterima dengan uraian tidak ada pengaruh signifikan variabel Penganggaran Partisipatif yang dimoderasi Budaya Organisasi terhadap *Budgetary slack*. Dengan kata lain, variabel Budaya Organisasi tidak mampu memoderasi

pengaruh variabel Penganggaran Partisipatif terhadap *Budgetary slack*. Koefisien beta bernilai negatif sebesar $-0,005$ yang berarti budaya organisasi mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*. Konsisten dengan penelitian Djasuli *et al* (2014) dan Utami (2012) yang menemukan budaya organisasi berpengaruh negatif pada *budgetary slack*, hal ini disebabkan Budaya organisasi merupakan seperangkat sistem makna bersama yang dianut dalam organisasi. Budaya organisasi sebagai sistem kendali dan pembentuk perilaku organisasi. Falikhatun (2007) menyatakan bahwa budaya merupakan pola yang terintegrasi antara perilaku manusia yang mencakup pikiran, ucapan, tindakan, artifak dan bergantung pada kapasitas manusia untuk belajar dan mentransmisikannya bagi keberhasilan yang ada. Dengan demikian budaya bukan suatu yang dapat dilihat oleh manusia namun dapat dirasakan dan dipahami melalui perilaku dan nilai yang dianut oleh individu dalam organisasi.

Moderasi *Opportunistic Behaviour* yang memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* dirumuskan dalam hipotesis ketiga (H3). Hasil Pengujian hipotesis ketiga menunjukkan nilai signifikansi uji t sebesar $0,904 > 0,05$ maka H3 yang menyatakan bahwa terdapat moderasi *Opportunistic Behaviour* yang memperkuat pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack* tidak dapat diterima atau ditolak.

Karena nilai signifikansi uji t sebesar $0,904 > 0,05$ maka H_0 diterima dengan uraian tidak ada pengaruh signifikan variabel Penganggaran Partisipatif yang dimoderasi *Opportunistic Behaviour* terhadap *Budgetary slack*. Dengan kata lain,

variabel *Opportunistic Behaviour* tidak terbukti memoderasi pengaruh variabel Penganggaran Partisipatif terhadap *Budgetary slack*. Koefisien regresi negatif -0,004 menunjukkan bahwa *Opportunistic Behaviour* memperlemah hubungan partisipasi penganggaran pada *Budgetary slack*.

Konsisten dengan hasil penelitian dari Megasari (2015) yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif pada perilaku opportunistik penyusunan anggaran. Hal ini mungkin disebabkan adanya asimetri informasi dalam organisasi sektor publik sangat kecil karena terdapat peraturan yang jelas mengenai tugas dan fungsi. Bawahan mampu melaporkan setiap informasi yang dimiliki secara akurat kepada atasan tanpa melibatkan unsur kepentingan pribadi atau perilaku opportunistis.

Moderasi Ketidakpastian Lingkungan yang memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack* dirumuskan dalam hipotesis keempat (H4). Hasil Pengujian hipotesis keempat menunjukkan nilai signifikansi uji t sebesar $0,013 < 0,05$ maka H_0 ditolak sehingga H_1 diterima dengan uraian ada pengaruh signifikan variabel Partisipasi Penganggaran yang dimoderasi Ketidakpastian Lingkungan terhadap *Budgetary slack*. Dengan kata lain, variabel Ketidakpastian Lingkungan secara signifikan memoderasi pengaruh variabel Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary slack*. Koefisien beta 0,042 menunjukkan bahwa Ketidakpastian Lingkungan akan memperkuat pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary slack*.

Konsisten dengan penelitian dari Asak (2014) dan Stiawan, *et al* (2009) yang menyatakan variabel ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada *budgetary slack*. Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Ketidakpastian merupakan persepsi dari anggota organisasi. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara akurat. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah (Milliken, 1978). Dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah, semakin tinggi partisipasi anggaran senjangan yang timbul akan meningkat pula. Demikian juga sebaliknya partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan mampu menciptakan senjangan dalam anggaran atau *budgetary slack*.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian mengenai pengaruh pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack* dengan etika, Budaya Organisasi, *Opportunistic Behaviour* dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai variabel pemoderasi di SKPD Kabupaten Jembrana, Bali dapat disimpulkan bahwa: 1). Variabel etika tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Hal ini

mungkin disebabkan oleh aturan yang tegas dan tingkat disiplin dari pegawai. Hal ini mengindikasikan bawahan yang memiliki etika yang tinggi akan mampu mengurangi penciptaan *budgetary slack*; 2). Variabel Budaya Organisasi tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Hal ini disebabkan karena budaya dianggap sebagai integrasi perilaku manusia secara pribadi yang tidak dapat dilihat namun dapat dirasakan dan dipahami sebagai nilai organisasi; 3). Variabel *Opportunistic Behaviour* tidak memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Hal ini mungkin disebabkan adanya asimetri informasi dalam organisasi sektor publik sangat kecil karena terdapat peraturan yang jelas mengenai tugas dan fungsi; 4). Variabel Ketidakpastian Lingkungan mampu memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Hal ini mengindikasikan bawahan dengan ketidakpastian rendah akan mampu memperkuat penciptaan *budgetary slack*

Penelitian ini menggunakan metode pengumpulan data berupa kuesioner sehingga kemungkinan terjadinya perbedaan persepsi antara peneliti dan responden sangat besar berkaitan dengan pernyataan-pernyataan yang terdapat dalam kuesioner. Jawaban dari responden juga masih cenderung dalam batas ideal. Untuk mengatasi hal ini dapat dilakukan dengan melakukan teknik wawancara secara mendalam. Berdasarkan keterbatasan yang telah dijelaskan maka masih dibutuhkan perbaikan-perbaikan pada penelitian berikutnya. Saran dalam penelitian ini adalah: 1). Hasil penelitian menunjukkan partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap

budgetary slack dengan diperkuat oleh variabel ketidakpaastian lingkungan. Hal ini dapat diatasi dengan membangun sistem yang terintegrasi dalam penganggaran daerah mulai dari perencanaan sampai pada pengevaluasian anggaran untuk mendapatkan efektivitas anggaran organisasi; 2). Variabel Etika, Budaya Organisasi dan *Opportunistic Behaviour* tidak memoderasi pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack* karena bukan sebagai variabel pemoderasi; 3). Meningkatkan koordinasi antara atasan dan bawahan sehingga tercipta produktivitas dan efisiensi dalam penganggaran untuk memaksimalkan pelayanan kepada publik; 4). Pada penelitian selanjutnya dapat dilakukan pengembangan variabel dalam penelitian yang mempengaruhi partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* misalnya; akuntabilitas pelaporan keuangan, kualitas sistem pelaporan keuangan dan informasi yang berhubungan dengan tugas (tupoksi).

REFERENSI

- Ardanari, Putra, W.A. 2014. "Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Self Esteem dan Budget Emphasis Pada Budgetary Slack". *E-Jurnal Akuntansi*. Vol: 7.3 (2014). Hal. 700-715.
- Asak, P.R. 2014. "Kemampuan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Budget Emphasis dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Moderasi Terhadap Partisipasi Anggaran Pada Budgetary Slack (Studi Kasus Pada SKPD di Kabupaten Badung)". *Tesis*. Universitas Udayana. Denpasar
- Ahmad, N.N.N. Sulaiman, M. Alwi, N.M. 2003. Are Budgets Useful? A survey Of Malaysian Companies. *Managerial Auditing Journal*. 18/19 (2003) 717-724.
- Baiman, S. 1982. "Agency Research in Management Accounting: A Survey". *Journal of Accounting Literature* 1 (spring). hal. 154-213.

- Cyert, H.M. dan March, J.G. 1963. *A Behavioral Theory of The Firm*. Englewood Cliffs. NI:Prentice-Hall. Inc.
- Desmond C.Y. Yuen 2004, Goal Characteristics, Communication and Reward System, and Managerial Propensity to Create Budgetary Slack. University Of Macau, Taipa, Macau. People's Republic of China. *Managerial Auditing Journal*. Vol, 19. No. 4. 2004.
- De Cremer, D. dan Tyler, T. R. 2007. The Effect Of Trust In Authority And Procedural Fairness On Cooperation. *Journal Of Applied Psychology*. Vol. 92, 639-649.
- Djasuli, Fadillah. 2014. "Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Group Cohesiveness Dan Motivasi Dalam Hubungan Kausal Antara Budgeting Participation Dan Budgetary Slack" (*tesis*). Fakultas Ekonomi Universtas Trunojoyo Madura.
- Douglas,P.C. Wier. Benson. 2000. Integrating Ethical Dimensions Into A Model Of Budgetary slack Creation. *Journal Of Business Ethics*. vol 28
- Dunk. A.S. 1993. The Effects of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol. 68 (2). Pp. 400-410.
- Elmassri, M. Harris, E. 2011. Rethinking Budgetary Slack as Budget Risk Management. *Journal of Applied Accounting Research*. Vol. 12 No. 3, 2011. Pp. 278-293.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan Group Cohesiveness dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary slack. *Symposium Nasional Akuntansi X*.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science*. Vol: 17. Pp. 496-516.
- Grediani,Sugiri. 2010. Pengaruh Tekanan Ketaatan Dan Tanggung Jawab Persepsian Pada Penciptaan Budgetary Slack. *SNA XIII Purwokerto*. Universitas Gajah Mada Yogyakarta.
- Hardiwinoto, 2010. Analisis Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary slack: Persepsi Kewajaran Prosedural Dan Distributif, Kepercayaan Manajerial dan

Komitmen Tujuan Anggaran Sebagai Faktor Intervening. *Jurnal Unimus*. Vol: 1. No.1.

- Kartiwa, H.A. 2004. "Proses Penyusunan Anggaran (APBD) dan Arah Kebijakan Umum. Makalah. Sukabumi, 8 Desember 2004
- Latifah. 2010. Adakah Perilaku Opportunistik Dalam Aplikasi Agency Theory Di Sektor Publik. *Fokus Ekonomi* Vol. 5. No.2. Desember 2010:85-94
- Lowe,E.A. and Shaw,R.W. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Companies Budgeting Process. *Journal of Management Studies*,October. 304-15
- Mahsun, Mohamad., Sulistyowati, Firma., dan Purwanugraha, H.A. 2007. Akuntansi Sektor Publik. Edisi kedua. Yogyakarta. BPFE.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta. Andi.
- Maskun,A. 2009. "Analisis Faktor Etika, Budaya Birokrasi, Tekanan Sosial dan Kapasitas Individu Terhadap Budgetary slack (Senjangan Anggaran). Kajian Prilaku Eksekutif Dalam Proses Penyusunan Anggaran di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur". *Jurnal Aplikasi Manajemen*. 7(1) Hal.162-172.
- Megasari. 2015. "Pengaruh Pendapatan Asli Daerah, Selisih Lebih Perhitungan Anggaran dan Flypapaer Effect Pada Perilaku Opportunistik Penyusun Anggaran" (tesis). Denpasar. Universitas Udayana.
- Michael,C. Jensen And William H. Meckling. 1976. Theory Of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs And Ownership Structure. *Journal Of Financial Economics, October, 1976, Vol. 3. No,4, pp. 305-360*.
- Miyati. 2014. "Pengaruh Partisipasi Anggran Terhadap Budgetary slack Dengan Pertimbangan Etika Sebagai Variabel Moderasi" (tesis). Yogyakarta. Universitas Negeri Yogyakarta.
- Onsi, M. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary slack. *The Accounting Review*, Vol. 48. Pp. 535-548.
- Sandrya, Luh Putu. 2013. "Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif Pada Budgetary Slack Dengan Asimetri Informasi, Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, Dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Pemoderasi. (Studi kasus Pada Skpd Di Kabupaten Badung, Bali)". (tesis). Program pascasarjana Universitas Udayana.

- Suhendro. 2006. "Peran Moderasi Tekanan Sosial Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Senjangan Anggaran Pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah. Studi empiris Pada Pemerintah Kabupaten dan Kota Se-Provinsi Lampung". Yogyakarta. Universitas Gadjah Mada.
- Stede, Van der W.A. 2001. The Effect of Corporate Diversification and Unit Business Strategy on The Presence of Slack in Business Unit Budget. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 14 No.1. 2001. Pp. 30-52.
- Utami. 2012. "Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi Group Cohesiveness Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran. Studi Empiris Pada SKPD Pemerintah Daerah Kabupaten Dharmasraya". Padang. Universitas Negeri Padang
- Vincent, K. Chong dan Irdham Ferdiansah. 2011. The Effect Of Truth And Truthfulness On Budgetary Slack: On Experimental Investigation. *Advances in Management Accounting*. Vol, 19, 55-73.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Symmetric Information on Budgeting Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23 (2).Pp.829–842.
- Yuhertiana, I. 2004. "Kapasitas Individu dalam Dimensi Budaya, Keberadaan Tekanan Sosial dan Keterkaitannya dengan *Budgetary slack*". Wacana, Fakultas Ekonomi UPN "Veteran" Jawa Timur
- Yuhertiana, I. 2011. Menggali Peluang Baru Penelitian Di Ranah Akuntansi Keperilakuan Sektor Publik. Seminar Implementasi Sistem Manajemen Kualitas ISO 9001-2008 dan IWA 2 dalam upaya Meningkatkan Kualitas Dosen dan Mahasiswa Fakultas Ekonomi UPN "Veteran" Jawa Timur. Surabaya 10 Desember 2009.