

**KAPASITAS INDIVIDU, *SELF ESTEEM*, KOMITMEN ORGANISASI,  
DAN PENEKANAN ANGGARAN MEMODERASI PARTISIPASI  
PENGANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN**

**Ni Luh Eka Yuni Sari<sup>1</sup>  
I Nyoman Wijana Asmara Putra<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: ekashared@gmail.com/telp: +62 87860832344

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan kapasitas individu, *self esteem*, komitmen organisasi, dan penekanan anggaran sebagai variabel pemoderasi. Populasi penelitian ini adalah seluruh SKPD di Kabupaten Gianyar yang berjumlah 47. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini dipilih berdasarkan metode *purposive sampling*, yaitu pejabat yang ikut serta dalam penyusunan anggaran dengan masa kerja minimal dua tahun. Data dikumpulkan dengan metode survei dengan kuesioner, dan kuesioner yang layak diolah sebanyak 141 kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, kapasitas individu tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, *self esteem* dan komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, serta penekanan anggaran mampu memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran di SKPD Kabupaten Gianyar.

**Kata Kunci** : *partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, self esteem, komitmen organisasi, penekanan anggaran*

**ABSTRACT**

*This study aims to demonstrate the influence of participation budgeting on budgetary slack with individual capacity, self-esteem, organizational commitment, and budget emphasis as moderating variables. The population was all SKPD in Gianyar, which amounts to 47. The samples in this study were selected based on purposive sampling method, the officials who participated in budget preparation with a minimum term of two years. Data was collected by questionnaire survey method, and a decent questionnaire is processed as many as 141 questionnaires. The data analysis technique used is Moderated Regression Analysis (MRA). The results showed that participation budgeting has a positive influence on budgetary slack, individual capacity is not able to moderate the influence of participation budgeting on budgetary slack, self-esteem and organizational commitment is able to weaken the influence of participation budgeting on budgetary slack, and budget emphasis to strengthen the influence of participation budgeting on budgetary slack in Gianyar SKPD.*

**Keywords**: *participation budgeting, budgetary slack, self esteem, organizational commitment, budget emphasis*

## **PENDAHULUAN**

Anggaran merupakan bagian dari sistem pengendalian manajemen yang digunakan sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar dapat memudahkan melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schief dan Lewin, 1970) dalam Kartika (2010). Pendapat dari Kenis (1979) menyebutkan bahwa anggaran bukan hanya suatu rencana keuangan yang terdiri dari sperangkat biaya dan pendapatan sasaran suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu perusahaan, tetapi juga merupakan suatu alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja, dan motivasi. Sehingga anggaran menjadi kebutuhan yang sangat penting bagi setiap organisasi, baik sektor publik maupun sektor swasta.

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2009:61). Anggaran sektor publik dibuat untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan dan kesejahteraan masyarakat, yang ditentukan oleh keputusan yang diambil oleh pemerintah melalui anggaran yang dibuat. Pertanggungjawaban publik mengharuskan pemerintah melakukan optimalisasi anggaran yang dilakukan secara ekonomis, efisien, dan efektif untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Sektor publik menjadi perhatian utama sebagai cerminan kinerja pemerintah dalam rangka mengutamakan dan memenuhi kebutuhan publik, yang dapat dilihat melalui anggaran. Bentuk sederhana dari anggaran pada sektor publik adalah dalam bentuk dokumen yang berisi gambaran kondisi keuangan dari

suatu organisasi dan informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas organisasi. Anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan, yaitu anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat, serta anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggungjawab pada publik. Oleh karena itu, apabila dalam penyusunan anggaran terjadi penyimpangan, maka semakin buruk anggaran yang direncanakan, serta semakin tidak jelas dana yang ditujukan pada masyarakat sehingga pemerintah akan dianggap tidak bertanggungjawab pada publik.

Permasalahan yang sering terjadi di lapangan menunjukkan bahwa dalam penetapan anggaran oleh bawahan sering terjadi selisih, dimana anggaran biaya yang ditetapkan dalam penyusunan anggaran lebih besar daripada realisasi anggaran. Perkembangan APBD tahun anggaran 2011 – 2015 di Kabupaten Gianyar dapat dilihat pada Tabel 1.

**Tabel 1.**  
**Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten Gianyar Tahun Anggaran 2011 – 2015**

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah (Rp'000)	Realisasi Pendapatan Daerah (Rp'000)	%	Anggaran Belanja Daerah (Rp'000)	Realisasi Belanja Daerah (Rp'000)	%
2011	834.194.721	889.407.725	106,62	903.930.942	856.801.660	94,79
2012	1.029.800.596	1.066.239.510	103,54	1.118.800.936	1.006.500.071	89,96
2013	1.183.933.333	1.248.415.647	105,45	1.327.183.047	1.192.027.628	89,82
2014	1.344.529.005	1.464.193.988	108,90	1.535.666.738	1.417.094.054	92,28
2015	1.433.331.904	1.527.797.536	106,59	1.660.809.996	1.504.436.669	90,58

Sumber: Bagian Keuangan Setda Kabupaten Gianyar, 2016

Berdasarkan Tabel 1. diatas, mencerminkan kemungkinan adanya penyimpangan berupa potensi selisihan anggaran di Kabupaten Gianyar. Dugaan terjadinya selisihan anggaran ini dapat dilihat dari realisasi pendapatan daerah yang selalu lebih tinggi dari anggaran pendapatan yang telah ditargetkan. Di sisi lain, realisasi belanja daerah selalu lebih rendah dari jumlah anggaran belanja yang telah ditetapkan sebelumnya. Hal ini diduga dilakukan agar kinerja pemerintah daerah terlihat bagus, karena realisasi anggaran yang dicapai melampaui target yang telah ditetapkan sebelumnya.

Pentingnya penganggaran menyebabkan partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran sangat diperlukan karena akan memberikan kesempatan kepada bawahan untuk memberikan informasi privat/lokal yang mereka miliki kepada atasan. Pemberlakuan otonomi daerah berdasarkan UU No.32 Tahun 2004 menyebabkan manajemen keuangan daerah mengalami perubahan yaitu reformasi penganggaran. Reformasi penganggaran merupakan perubahan dari sistem anggaran tradisional menjadi sistem anggaran berbasis kinerja. Sistem anggaran tradisional bersifat tersentralisasi yaitu penyusunan anggaran yang dilakukan secara terpusat, tidak adanya tolok ukur penilaian kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik serta tidak adanya informasi yang memadai. Maka sistem anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi kelemahan anggaran tradisional dan menggunakan kinerja sebagai tolok ukur (Mahsun, dkk., 2007). Diperlukan komunikasi yang baik dalam penyusunan anggaran antara atasan dengan bawahan agar pihak bawahan dapat mengetahui apa yang diharapkan pihak atasan. Demikian pula sebaliknya, pihak atasan akan mengetahui kendala-

kendala yang dihadapi bawahan terkait dengan penganggaran (Triana, dkk., 2012).

Proses penyusunan anggaran dengan pendekatan partisipatif merupakan gabungan antara pendekatan *top down* dengan *bottom up*. Proses ini dimulai dari manajer menyiapkan *draft* pertama untuk anggaran di wilayah tanggung jawabnya berdasarkan pedoman yang telah dibuat oleh atasan. Selanjutnya, manajer puncak akan memeriksa dan mengkritisi anggaran yang diusulkan oleh bawahan. Penyusunan anggaran dengan pendekatan partisipatif melibatkan hubungan antar manusia, sehingga terdapat perilaku manusia baik positif maupun perilaku negatif yang mungkin timbul sebagai akibat dari anggaran. Perilaku positif dapat berupa peningkatan kinerja bawahan karena termotivasi oleh anggaran yang digunakan sebagai dasar penilaian mereka, sedangkan perilaku negatif yang mungkin timbul yaitu munculnya anggapan bahwa anggaran sering kali dipandang sebagai alat tekanan manajer puncak kepada bawahan. Ketika manajemen puncak berusaha melakukan penekanan terhadap anggaran yang telah ada (*budget emphasis*), manajer tingkat menengah dan bawah akan cenderung menciptakan *slack* dalam anggaran guna meningkatkan kemungkinan untuk memenuhi atau melampaui standar kinerja. Tolak ukur keberhasilan sistem anggaran berbasis kinerja adalah prestasi dari tujuan atau hasil anggaran dengan menggunakan dana secara efisien. Dengan membangun sistem penganggaran yang dapat memadukan perencanaan kinerja dengan anggaran tahunan akan terlihat adanya keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan. Pengukuran kinerja pemerintah dilakukan dengan pencapaian kinerja 100% (Mursyidi, 2009:13).

Nasution (2007) mengemukakan bahwa berdasarkan hasil audit BPK, ternyata kinerja pemerintah daerah di Indonesia masih jauh dari standar yang telah ditentukan yang dikarenakan pemerintah belum transparan, dan penyusunan anggaran yang belum sepenuhnya disusun berdasarkan SAP (Standar Akuntansi Pemerintah). Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran memiliki hubungan erat dengan kinerja pemerintah, karena kinerja pemerintah dilihat berdasarkan partisipasinya dalam menyusun suatu anggaran.

Apabila seseorang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran dalam suatu organisasi, maka secara tidak langsung seseorang akan memanfaatkan kesempatan menciptakan senjangan anggaran. Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara realisasi anggaran dengan estimasi anggaran yang telah diprediksikan (Suartana, 2010:138). Pada dasarnya senjangan anggaran dapat terjadi ketika bawahan ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dengan memberikan usulan dan estimasi anggaran yang tidak sesuai dengan kapasitas sesungguhnya yang dimiliki, atau tidak sesuai dengan sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan. Pihak bawahan akan cenderung meninggikan jumlah biaya yang dibutuhkan atau merendahkan pendapatan yang sesungguhnya bisa dicapai, dengan maksud agar anggaran tersebut mudah direalisasikan.

Beberapa penelitian mengenai hubungan partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran telah dilakukan, namun hasil yang didapatkan tidak konsisten. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Falikhatun (2007), Aprila dan Hidayani (2012) dan Kartika (2010), menemukan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran yang ada maka akan semakin tinggi pula senjangan anggaran yang

terjadi. Namun hal tersebut tidak sejalan dengan hasil penelitian dari Apriyandi (2011) dan Rukmana (2013) yang menyimpulkan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran justru dapat menurunkan terjadinya senjangan anggaran. Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran (Latuheru, 2005).

Perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi, yang dilakukan dengan memasukkan variabel lain dalam organisasi yang mungkin berpengaruh pada hubungan partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Dalam penelitian ini, variabel lain tersebut dapat dijelaskan dengan teori atribusi, yaitu sebuah teori yang mempelajari bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, alasan, atau sebab perilakunya, yang dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal. Faktor internal yang dapat mempengaruhi perilaku seseorang diwakili oleh variabel kapasitas individu, *self esteem*, dan komitmen organisasi, dan faktor eksternal yang dapat mempengaruhi perilaku seseorang diwakili oleh variabel penekanan anggaran.

Kapasitas individu merupakan kemampuan seseorang dalam menjalankan tugas yang diberikan. Kapasitas individu terbentuk dari proses pendidikan, pelatihan, dan pengalaman seseorang. Seseorang yang memiliki kapasitas individu tinggi merupakan individu yang berkualitas. Terkait dalam proses penganggaran, maka individu yang memiliki cukup pengetahuan akan mampu mengalokasikan sumber daya secara optimal, dengan demikian dapat memperkecil senjangan anggaran (Lestara, dkk., 2016). Bertentangan dengan hasil penelitian Nasution

(2011) dan Hapsari (2011) yang menyatakan bahwa kapasitas individu yang meningkat justru memunculkan *budgetary slack* dalam penyusunan anggaran.

*Self Esteem* merupakan suatu keyakinan nilai diri sendiri berdasarkan evaluasi diri secara keseluruhan. Orang yang memiliki *self esteem* tinggi cenderung memandang diri mereka sendiri sebagai seorang yang penting, berharga, berpengaruh dan berarti dalam konteks organisasi yang mempekerjakan mereka (Hapsari, 2011). Sedangkan orang dengan *self esteem* rendah merasa kurang baik dengan dirinya. Kaitannya dengan *budgetary slack* yaitu seseorang dengan *self esteem* yang rendah cenderung lebih tinggi dalam menciptakan *slack* (Nugraheni dan Sugiri, 2004).

Timbulnya suatu senjangan tergantung pada individu itu sendiri sejauh mana mementingkan dirinya sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya. Hal ini merupakan bentuk dari tingkat komitmen yang mereka miliki. Komitmen organisasi merupakan tingkat sampai sejauh mana seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi tersebut (Ikhsan dan Ishak, 2008:35). Komitmen yang tinggi menjadikan individu lebih mementingkan organisasi daripada kepentingan pribadi. Sehingga individu yang memiliki komitmen yang tinggi diharapkan dapat mengurangi adanya senjangan anggaran. Sebaliknya bila individu memiliki komitmen yang lebih rendah maka ia akan bekerja demi kepentingan dirinya sendiri sehingga dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran.



Tekanan dari anggaran yang ketat dan kegelisahan atas laporan kinerja yang buruk menyebabkan anggaran sering kali dipandang sebagai penghalang kemajuan karir seseorang. Penekanan anggaran adalah kondisi bilamana anggaran dijadikan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan pada organisasi (Apriantini, dkk., 2014). Jika bawahan meyakini bahwa keberhasilan pencapaian target anggaran akan mendapatkan penghargaan (*reward*), maka bawahan akan berusaha untuk mencoba membuat senjangan dalam anggarannya.

Berdasarkan beberapa penelitian terdahulu yang masih menunjukkan adanya ketidakkonsistenan dan adanya dugaan senjangan anggaran yang dilihat pada data APBD Kabupaten Gianyar, maka penulis termotivasi untuk meneliti kembali mengenai pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan memasukkan variabel kapasitas individu, *self esteem*, komitmen organisasi, dan penekanan anggaran sebagai variabel pemoderasi. Penelitian ini dilakukan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Gianyar.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, maka dapat dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut : 1) Bagaimana pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran SKPD di Kabupaten Gianyar ? 2) Bagaimana kemampuan kapasitas individu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran SKPD di Kabupaten Gianyar ? 3) Bagaimana kemampuan *self esteem* memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran SKPD di Kabupaten Gianyar ? 4) Bagaimana kemampuan komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran SKPD di Kabupaten Gianyar ? 5)

Bagaimana kemampuan penekanan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran SKPD di Kabupaten Gianyar ? Berdasarkan rumusan masalah diatas, maka tujuan dari penelitian ini adalah: 1) Untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, 2) Untuk mengetahui kemampuan kapasitas individu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, 3) Untuk mengetahui kemampuan *self esteem* memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, 4) Untuk mengetahui kemampuan komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, 5) Untuk mengetahui kemampuan penekanan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Manfaat yang diharapkan dapat dicapai dalam penelitian ini ialah manfaat teoritis: hasil penelitian ini diharapkan mampu memberikan tambahan informasi, pengetahuan, serta wawasan para pembaca, serta manfaat praktis: bagi pemerintah, penelitian ini diharapkan mampu memberikan sumbangan pemikiran yang dapat dijadikan pertimbangan dalam rangka meminimalisir potensi terjadinya senjangan anggaran dalam penyusunan anggaran khususnya di SKPD Kabupaten Gianyar.

Partisipasi penganggaran merupakan keterlibatan seseorang atau individu dalam proses penyusunan suatu anggaran. Adanya partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Pernyataan tersebut sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Falikhatun (2007), Aprila dan Hidayani (2012) dan

Kartika (2010) yang menemukan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran yang ada maka akan semakin tinggi pula senjangan anggaran yang terjadi.

Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>1</sub>: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Kapasitas individu dari aparatur daerah dapat terbentuk dari proses pendidikan secara umum, pelatihan, maupun pengalaman. Dengan disiapkannya kapasitas individu yang baik yang diikutsertakan dalam proses penyusunan anggaran diharapkan akan mampu menurunkan tingkat senjangan anggaran. Menurut Lestara, dkk. (2016) individu yang memiliki cukup pengetahuan akan mampu mengalokasikan sumber daya dengan baik, sehingga dapat menurunkan senjangan anggaran. Sehingga variabel kapasitas individu dengan partisipasi penganggaran akan menurunkan terjadinya senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>2</sub>: Kapasitas individu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Individu dengan *self esteem* tinggi yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran termotivasi untuk melakukan pekerjaannya dengan baik untuk menjaga konsistensi hasil evaluasi dirinya agar tetap baik. Sedangkan seseorang dengan *self esteem* yang rendah merasa kurang mampu untuk bekerja dan tidak memperoleh kepuasan dalam bekerja. Dengan demikian, seseorang dengan *self esteem* yang rendah akan merasa kurang maksimal dalam bekerja, sehingga hal tersebut bisa saja mendorong seseorang untuk berperilaku menyimpang demi mendapatkan hasil yang baik. Hal tersebut didukung oleh hasil penelitian Belkaoui (1989:238) dan juga Nugraheni dan Sugiri (2004) yang

membuktikan bahwa agen yang memiliki *self esteem* rendah memiliki peluang lebih tinggi dalam membuat senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>3</sub>: *Self esteem* memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Tingkat terjadinya senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana seseorang atau individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya. Semakin tinggi tingkat komitmen individu dalam organisasi, maka semakin besar loyalitasnya terhadap organisasi, sehingga kemungkinan individu untuk melakukan senjangan anggaran akan semakin kecil. Demikian pula sebaliknya, semakin rendah tingkat komitmen yang dimiliki individu dalam organisasi, maka loyalitasnya terhadap organisasi juga kecil, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan meningkat.

Pernyataan tersebut didukung oleh hasil penelitian Latuheru (2005) yang menyatakan bahwa pengaruh interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi penganggaran dapat menurunkan kecenderungan senjangan anggaran. Dengan demikian, komitmen organisasi yang tinggi akan menurunkan kecenderungan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan senjangan. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>4</sub>: Komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Penekanan anggaran merupakan suatu kondisi apabila suatu organisasi menjadikan anggaran sebagai salah satu faktor yang paling dominan dalam

pengukuran kinerja bawahan. Hasil penelitian Apriantini, dkk. (2014) dan Pratami (2015) menyatakan bahwa penekanan anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>5</sub>: Penekanan anggaran memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

### **METODE PENELITIAN**

Pendekatan yang dilakukan dalam penelitian ini adalah pendekatan kuantitatif dengan bentuk penelitian asosiatif. Lokasi dari penelitian ini yaitu pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Gianyar yang berjumlah 47 SKPD. Objek dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran pada SKPD di Kabupaten Gianyar. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari dua, yaitu antara lain: 1) Data kuantitatif yaitu data anggaran dan realisasinya, serta jawaban yang berasal dari responden berdasarkan kuesioner yang disebarikan pada SKPD Gianyar, 2) Data kualitatif yakni daftar nama SKPD Kabupaten Gianyar, serta daftar pertanyaan dalam kuesioner yang digunakan peneliti. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data primer, diperoleh melalui metode survei menggunakan kuesioner yang dibagikan kepada responden pada SKPD Kabupaten Gianyar, yang diukur dengan skala *likert* dengan nilai 1 – 5 dari sangat tidak setuju sampai dengan sangat setuju.

Populasi dalam penelitian ini adalah perangkat daerah pada SKPD di Kabupaten Gianyar yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan jumlah 292 orang. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini ditentukan dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Kriteria yang dipertimbangkan

dalam pengambilan sampel penelitian ini, yaitu : 1) Kepala SKPD, kepala sub bagian keuangan, dan kepala sub bagian perencanaan yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran pada SKPD di Kabupaten Gianyar, 2) Kepala SKPD, kepala sub bagian keuangan, dan kepala sub bagian perencanaan yang bekerja di instansi bersangkutan minimal dua tahun, karena dipandang telah memiliki pemahaman dan pengalaman dalam proses penyusunan anggaran. Berdasarkan hasil perhitungan penentuan jumlah sampel penelitian, maka jumlah perangkat daerah yang digunakan sebagai sampel berjumlah 141 orang.

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini adalah menggunakan metode survei dengan instrumen kuesioner. Teknik analisis data tahapannya yakni uji validitas serta reliabilitas digunakan untuk menguji instrumen dalam penelitian ini. Setelah itu dilaksanakan uji asumsi klasik, *Moderated Regression Analysis* (MRA), uji F, koefisien determinasi, serta signifikansi t / uji t.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif memberikan gambaran umum tentang objek penelitian yang dijadikan sampel. Informasi mengenai hasil statistik deskriptif dapat dilihat pada Tabel 2.

**Tabel 2.**  
**Hasil Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Standar Deviasi
Patisipasi Penganggaran	141	11	25	19,70	3,224
Kapasitas Individu	141	11	25	18,50	2,038
<i>Self Esteem</i>	141	5	24	17,28	3,276
Komitmen Organisasi	141	18	40	31,39	3,834
Penekanan Anggaran	141	12	30	22,22	3,522
Senjangan Anggaran	141	12	25	19,24	2,168

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Standar Deviasi
Patisipasi Penganggaran	141	11	25	19,70	3,224
Kapasitas Individu	141	11	25	18,50	2,038
<i>Self Esteem</i>	141	5	24	17,28	3,276
Komitmen Organisasi	141	18	40	31,39	3,834
Penekanan Anggaran	141	12	30	22,22	3,522
Senjangan Anggaran	141	12	25	19,24	2,168
Valid N ( <i>listwise</i> )	141				

*Sumber:* Hasil Output SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 2. dapat disimpulkan bahwa jumlah pengamatan (N) penelitian ini berjumlah 141. Nilai terendah dari data ditunjukkan oleh skor minimum, sedangkan nilai tertinggi dari data ditunjukkan oleh skor maksimum dalam tabel. *Mean* digunakan untuk mengukur nilai rata-rata dari data, dan standar deviasi menunjukkan simpangan baku. Nilai minimum partisipasi penganggaran sebesar 11 dan nilai maksimumnya 25 dengan nilai rata-rata 19,70. Nilai rata-rata sebesar 19,70 menunjukkan bahwa responden cenderung ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Standar deviasi pada variabel partisipasi penganggaran adalah sebesar 3,224. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 3,224.

Nilai minimum kapasitas individu sebesar 11 dan nilai maksimumnya 25 dengan nilai rata-rata 18,50. Nilai rata-rata sebesar 18,50 menunjukkan bahwa responden cenderung memiliki kapasitas individu yang baik. Standar deviasi pada variabel kapasitas individu adalah sebesar 2,038. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 2,038.

Nilai minimum *self esteem* sebesar 5 dan nilai maksimumnya 24 dengan nilai rata-rata 17,28. Nilai rata-rata sebesar 17,28 menunjukkan bahwa responden

cenderung memiliki *self esteem* yang tinggi. Standar deviasi pada variabel *self esteem* adalah sebesar 3,276. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 3,276.

Nilai minimum komitmen organisasi sebesar 18 dan nilai maksimumnya 40 dengan nilai rata-rata 31,39. Nilai rata-rata sebesar 31,39 menunjukkan bahwa responden cenderung memiliki komitmen yang tinggi dalam organisasi. Standar deviasi pada variabel komitmen organisasi adalah sebesar 3,834. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 3,834.

Nilai minimum penekanan anggaran sebesar 12 dan nilai maksimumnya 30 dengan nilai rata-rata 22,22. Nilai rata-rata sebesar 22,22 menunjukkan bahwa responden cenderung merasa terdapat penekanan anggaran dalam organisasinya. Standar deviasi pada variabel penekanan anggaran adalah sebesar 3,522. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 3,522.

Nilai minimum senjangan anggaran sebesar 12 dan nilai maksimumnya 25 dengan nilai rata-rata 19,24. Nilai rata-rata sebesar 19,24 menunjukkan bahwa respon responden terhadap adanya senjangan anggaran cukup tinggi. Standar deviasi pada variabel senjangan anggaran adalah sebesar 2,168. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 2,168. Pengujian instrumen salah satunya ialah uji validitas data untuk mengukur sah atau tidaknya kuesioner yang digunakan. Hasil uji validitas disajikan pada Tabel 3.



**Tabel 3.**  
**Hasil Uji Validitas**

Variabel	Item	Koefisien Korelasi	Keterangan
Partisipasi Penganggaran	X1.1	0,731	Valid
	X1.2	0,887	Valid
	X1.3	0,877	Valid
	X1.4	0,888	Valid
	X1.5	0,785	Valid
Kapasitas Individu	X2.1	0,757	Valid
	X2.2	0,708	Valid
	X2.3	0,553	Valid
	X2.4	0,591	Valid
	X2.5	0,584	Valid
<i>Self Esteem</i>	X3.1	0,772	Valid
	X3.2	0,737	Valid
	X3.3	0,774	Valid
	X3.4	0,708	Valid
	X3.5	0,852	Valid
Komitmen Organisasi	X4.1	0,697	Valid
	X4.2	0,824	Valid
	X4.3	0,685	Valid
	X4.4	0,820	Valid
	X4.5	0,829	Valid
	X4.6	0,666	Valid
	X4.7	0,822	Valid
	X4.8	0,788	Valid
Penekanan Anggaran	X5.1	0,759	Valid
	X5.2	0,761	Valid
	X5.3	0,759	Valid
	X5.4	0,773	Valid
	X5.5	0,882	Valid
	X5.6	0,797	Valid
Senjangan Anggaran	Y.1	0,707	Valid
	Y.2	0,771	Valid
	Y.3	0,804	Valid
	Y.4	0,716	Valid
	Y.5	0,747	Valid

Sumber: Hasil Output SPSS, 2017

Berdasarkan hasil Tabel 3, hasil koefisien korelasi setiap pertanyaan lebih besar dari 0,30, berarti butir pertanyaan dalam kuesioner adalah valid atau sah.

Pengujian instrumen yakni uji reliabilitas. Suatu instrumen dikatakan reliabel apabila nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,70 (Ghozali, 2013:47). Hasil uji reliabilitas dengan *Alpha Cronbach* disajikan dalam Tabel 4.

**Tabel 4.**  
**Hasil Uji Reliabilitas**

Variabel	Koefisien <i>Alpha Cronbach</i>	Keterangan
Partisipasi Penganggaran	0,813	Reliabel
Kapasitas individu	0,752	Reliabel
<i>Self Esteem</i>	0,797	Reliabel
Komitmen Organisasi	0,782	Reliabel
Penekanan Anggaran	0,795	Reliabel
Senjangan Anggaran	0,790	Reliabel

*Sumber:* Hasil Output SPSS, 2017

Tabel 4. menunjukkan bahwa *Alpha Cronbach* masing-masing variabel lebih besar dari 0,7 sehingga alat ukur dalam penelitian ini adalah reliabel.

Uji asumsi klasik yakni uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2013:160). Hasil uji normalitas disajikan pada Tabel 5 berikut.

**Tabel 5.**  
**Hasil Uji Normalitas**

Persamaan	Z	Asymp. Sig.
$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 (X_1 \cdot X_2) + \beta_7 (X_1 \cdot X_3) + \beta_8 (X_1 \cdot X_4) + \beta_9 (X_1 \cdot X_5) + e$	0,636	0,814

*Sumber:* Hasil Output SPSS, 2017

Tabel 5. menunjukkan bahwa nilai signifikan dari hasil uji normalitas pada persamaan tersebut sebesar 0,814. Jadi, dapat disimpulkan bahwa model regresi memenuhi uji normalitas karena nilai *Asymp. Sig.* lebih besar dari 0,05.

Uji asumsi klasik yakni uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Hasil uji heteroskedastisitas disajikan pada Tabel 6 sebagai berikut.

**Tabel 6.**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Persamaan	Variabel	T	Sig.
$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 (X_1 \cdot X_2) + \beta_7 (X_1 \cdot X_3) + \beta_8 (X_1 \cdot X_4) + \beta_9 (X_1 \cdot X_5) + e$	X1	-1,350	0,179
	X2	-1,289	0,200
	X3	-0,422	0,674
	X4	0,334	0,739
	X5	0,672	0,503
	X1*X2	1,273	0,205
	X1*X3	0,206	0,837
	X1*X4	-0,487	0,627
	X1*X5	-0,348	0,729

Sumber: Hasil Output SPSS, 2017

Berdasarkan Tabel 6. dapat disimpulkan bahwa nilai signifikansi masing-masing variabel pada model regresi nilainya lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi tersebut tidak mengandung heteroskedastisitas.

Hipotesis 1 – 5 dalam penelitian ini diuji menggunakan analisis regresi berganda dengan metode interaksi (*Moderated Regression Analysis*). Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, serta mengetahui pengaruh kapasitas individu, *self esteem*, komitmen organisai, dan penekanan anggaran yang memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Bentuk regresi ini dirancang untuk menentukan hubungan antar dua variabel yang dipengaruhi oleh variabel ketiga (variabel moderasi). Hasil analisis MRA dapat dilihat pada Tabel 7 berikut.

**Tabel 7.**  
**Hasil Analisis *Moderated Regression Analysis* (MRA)**

Model	<i>Unstandardized Coefficients</i>		Sig.
	B		
(Constant)	3,847		0,499
Partisipasi Penganggaran (X1)	0,644		0,022
Kapasitas Individu (X2)	-0,207		0,571

<i>Self Esteem</i> (X3)	0,424	0,005
Komitmen Organisasi (X4)	0,565	0,001
Penekanan Anggaran (X5)	-0,662	0,000
Moderat X1X2	0,013	0,499
Moderat X1X3	-0,028	0,001
Moderat X1X4	-0,028	0,003
Moderat X1X5	0,042	0,000
<i>Adjusted R Square</i>	0,765	
<i>Sig. F</i>	0,000	

Sumber: Hasil Output SPSS, 2017

Berdasarkan hasil analisis uji interaksi (MRA) yang ditunjukkan pada Tabel 7, maka disusun persamaan regresi seperti berikut.

$$\begin{aligned}
 Y &= \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 (X_1 \cdot X_2) + \beta_7 (X_1 \cdot X_3) + \beta_8 (X_1 \cdot X_4) \\
 &\quad + \beta_9 (X_1 \cdot X_5) + e \dots \dots \dots (1) \\
 &= 3,847 + 0,644X_1 - 0,207X_2 + 0,424X_3 + 0,565X_4 - 0,662X_5 + 0,013X_1 \cdot X_2 \\
 &\quad - 0,028X_1 \cdot X_3 - 0,028X_1 \cdot X_4 + 0,042X_1 \cdot X_5 + e
 \end{aligned}$$

Keterangan :

- Y : Senjangan anggaran
- $\alpha$  : Konstanta
- $\beta_1 - \beta_9$  : Koefisien regresi
- X<sub>1</sub> : Partisipasi penganggaran
- X<sub>2</sub> : Kapasitas individu
- X<sub>3</sub> : *Self esteem*
- X<sub>4</sub> : Komitmen organisasi
- X<sub>5</sub> : Penekanan anggaran
- X<sub>1</sub>·X<sub>2</sub> : Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan kapasitas individu
- X<sub>1</sub>·X<sub>3</sub> : Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan *self esteem*
- X<sub>1</sub>·X<sub>4</sub> : Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan komitmen organisasi
- X<sub>1</sub>·X<sub>5</sub> : Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan penekanan anggaran
- e : Error

Hasil analisis menunjukkan bahwa nilai *Adjusted R*<sup>2</sup> sebesar 0,765 Hal ini mengandung pengertian bahwa 76,5 persen variasi variabel senjangan anggaran mampu dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran, kapasitas individu, *self esteem*, komitmen organisasi, dan penekanan anggaran, sedangkan sisanya

sebesar 23,5 persen dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak dijelaskan dalam model.

Uji F digunakan untuk menguji apakah variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini secara simultan memiliki pengaruh terhadap variabel terikat. Berdasarkan hasil pengolahan data dengan program komputer *Statistical Package for Social Science* (SPSS) nilai signifikansi  $F = 0,000 < \alpha = 0,05$ . Hal ini berarti model yang digunakan dalam penelitian ini adalah layak atau variabel bebas dan variabel moderasi mampu menjelaskan variabel terikat.

Uji t digunakan untuk menguji hipotesis yang menyatakan bahwa variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini secara parsial memiliki pengaruh terhadap variabel terikat. Hasil pengujian secara parsial masing-masing sebagai berikut.

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai signifikansi  $t = 0,022 < \alpha = 0,05$  dan nilai beta sebesar 0,644. Jadi  $H_1$  diterima, hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan beberapa penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Antle and Eppen (1985), Young (1985), Nouri and Parker (1995), Falikhatun (2007), Kartika (2010), serta Aprila dan Hidayani (2012) yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Partisipasi penganggaran merupakan salah satu faktor yang menimbulkan senjangan anggaran, dimana setiap individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran seringkali mencari kemudahan dalam pencapaian anggaran dengan cara meninggikan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang

seharusnya sehingga anggaran lebih mudah dicapai. Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Kren dan Maiga (2007), Apriyandi (2011), dan Rukmana (2013) yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai beta sebesar 0,013, namun nilai signifikansi  $t = 0,499 > \alpha = 0,05$ , menunjukkan interaksi partisipasi penganggaran dan kapasitas individu tidak berpengaruh pada senjangan anggaran, sehingga  $H_2$  ditolak. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa kapasitas individu tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Maskun (2008) menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat pendidikan maka semakin positif pandangannya pada senjangan anggaran. Berdasarkan data yang diperoleh, sebagian besar perangkat daerah mempunyai tingkat pendidikan strata 1 (S1) yaitu sejumlah 70,9 persen, dan pendidikan pascasarjana sejumlah 29,1 persen. Responden yang mayoritas berpendidikan tinggi cenderung memiliki kemampuan untuk bertindak secara rasional dan profesional, sehingga lebih berani untuk mengutarakan pendapatnya kepada atasan. Oleh karena itu, kapasitas individu perangkat daerah di SKPD Kabupaten Gianyar tidak mampu menjelaskan terciptanya senjangan anggaran melalui partisipasinya saat proses penyusunan anggaran.

Hasil perhitungan menunjukkan bahwa nilai beta sebesar -0,028 dan nilai signifikansi  $t = 0,001 < \alpha = 0,05$ . Jadi,  $H_3$  diterima yang berarti *self esteem* mampu memoderasi dengan memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang

dilakukan Hapsari (2011) yang menemukan bahwa *self esteem* mampu mengurangi senjangan anggaran. Para peneliti mendefinisikan *self esteem* dalam organisasi sebagai nilai yang dimiliki oleh individu atas dirinya sendiri sebagai anggota organisasi yang bertindak dalam konteks organisasi. Seseorang yang memiliki *self esteem* tinggi cenderung memandang dirinya sebagai orang yang penting, berharga, dan berpengaruh dalam organisasi yang mempekerjakan mereka. Apabila seseorang merasa dirinya begitu penting, berharga dan berpengaruh maka timbul kepercayaan diri bahwa apa yang dilakukannya akan berhasil dan menciptakan hasil yang optimal, dengan demikian *self esteem* mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Hasil perhitungan menunjukkan bahwa nilai beta sebesar -0,028 dan nilai signifikansi  $t = 0,003 < \alpha = 0,05$ , sehingga  $H_4$  diterima. Hal ini berarti komitmen organisasi mampu memoderasi dengan memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan beberapa penelitian yang dilakukan oleh Nouri dan Parker (1996), Latuheru (2005), dan Desmiyati (2009). Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et.al*, 1979). Dengan adanya komitmen yang tinggi dari perangkat daerah, dapat menunjukkan keyakinan dan dukungan yang dimiliki terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai dengan cara yang positif sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari.

Hasil perhitungan menunjukkan bahwa nilai beta sebesar 0,042 dan nilai signifikansi  $t = 0,000 < \alpha = 0,05$ , sehingga  $H_5$  diterima. Hal ini berarti penekanan anggaran mampu memoderasi dengan memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Apabila para perangkat daerah meyakini bahwa penghargaan (*reward*) dan kompensasi yang akan diberikan kepada mereka tergantung pada tingkat ketercapaian anggaran, maka mereka akan mencoba menciptakan senjangan dalam anggarannya melalui proses partisipasi dengan tujuan agar anggaran lebih mudah dicapai. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Apriantini, dkk. (2014), dan Pratami (2015), yang menunjukkan hasil signifikan antara pengaruh penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut: 1) Variabel partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, 2) Variabel kapasitas individu tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, 3) Variabel *self esteem* mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, 4) Variabel komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, 5) Variabel penekanan anggaran mampu memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Berdasarkan pembahasan dan telaah jawaban responden, maka saran yang dapat disampaikan yaitu sebagai berikut: 1) Hasil penelitian menunjukkan bahwa



partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Untuk meningkatkan efektivitas anggaran SKPD Kabupaten Gianyar, perlu dilakukan pengendalian internal yang lebih memadai dalam pelaksanaan anggaran seperti mengkaji ulang rancangan anggaran yang telah disusun sebelum rancangan tersebut diberlakukan, sehingga kesalahan-kesalahan yang mungkin terjadi dapat diminimalisir. Karena adanya senjangan anggaran akan merugikan organisasi dan menurunkan standar yang akan dicapai, yang artinya sumber daya yang dimiliki organisasi tidak dimanfaatkan secara maksimal, 2) Terkait dengan partisipasi penganggaran, bagi SKPD Kabupaten Gianyar diharapkan dapat memberikan pelatihan mengenai penyusunan anggaran, atau lebih selektif lagi dalam pemilihan perangkat daerah yang berpartisipasi dalam menyusun anggaran. Hal tersebut dimaksudkan agar perangkat daerah bisa lebih teliti dalam menyusun anggaran dan mengetahui cara menggunakan sumber daya yang dimiliki secara efektif dan efisien, 3) Terkait dengan penekanan anggaran dalam organisasi di SKPD Kabupaten Gianyar, bagi pemerintah apabila tercapainya target anggaran merupakan pengukuran kinerja bawahan, maka sebaiknya atasan memperhatikan aspek-aspek lain yang juga dapat mendukung kinerja bawahan dan bukan hanya dilihat dari hasil pencapaian target anggarannya saja. Sehingga bawahan tidak hanya akan berfokus pada pencapaian target anggaran demi kinerjanya terlihat baik, 4) Bagi para penyusun anggaran di SKPD Kabupaten Gianyar diharapkan dapat menyampaikan informasi yang sesungguhnya agar tidak ada informasi yang bias antara atasan dan bawahan. Dengan demikian, tujuan organisasi dapat tercapai, 5) Peneliti selanjutnya diharapkan dapat menggunakan populasi pada

lokasi yang berbeda, agar hasil penelitian dapat dibandingkan dengan penelitian sebelumnya. Peneliti selanjutnya juga dapat menambahkan variabel lain seperti, pengendalian internal, kejelasan sasaran anggaran, dan pengawasan atasan yang mungkin dapat berpengaruh pada senjangan anggaran.

## REFERENSI

- Antle, R. and Eppen , G.D. 1985. Capital Rationing and Organizational Slack in Capital Budgeting. *Management Science*, 31(2), pp: 163 – 174.
- Aprila, Nila., dan Hidayani, Selvi. 2012. The Influence of Participation budgeting, Asymmetry Information, Budget Emphasis, and Commitment Organization to Budgetary Slack at SKPD Government of Bengkulu City. *Management and Accounting*. Malaysia. 13(1), pp: 617 – 628.
- Belkaoui, Ahmed. 1989. *Behavioral Accounting*. Connecticut: Quorum Books.
- Dewi, N. Purmita. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetris, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi pada Senjangan Anggaran. *e-journal Akuntansi Universitas Udayana*. 9(2), h: 476-486.
- Dunk, A.S. 1993. The Influence of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Participation budgeting and Slack. *The Accounting Review*. 68, pp: 400 – 410.
- Falikhathun. 2007. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Variabel Pemoderasi Ketidakterpaparan Lingkungan dan Kohesivitas Kelompok. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 6(2), h: 207 – 221.
- Ferris, D Lance, Huiwen Lian, Douglas J. Brown, Fiona X.J. Pang, dan Lisa M. Keeping. 2010. Self Esteem and Job Performance: The moderating Role of Self-Esteem Contingencies. *Personal Psychology*, 63(3), pp: 561 – 593.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Sciences*. 17, pp: 496-516.
- Harvey, M.E. 2015. The Influence of Employee Ethical Ideology on Organizational Budget Slack: An Empirical Examination and Practical Discussion. *Journal of Business & Economics Research*, 13(1), pp: 83 – 90.

- Hasanah, Cucu Ulvani., dan Suartana, I Wayan. 2014. Pengaruh Interaksi Motivasi dan Budaya Organisasi pada Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *e-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 6(1), h: 46 – 62.
- Heider, F. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: Wiley.
- Hoque, Zahirul dan Peter Brosnan. 2007. Aligning Industrial Relations Risk, Participation budgeting, and Budgeting Measures of Performance: Impact on Managerial Performance. *Social Science Research Network*.1(1), pp: 1 – 47.
- Ikhsan, Arfan., dan Ishak, Muhammad. 2008. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indriani, Listya., dan Muhammad, Yusuf. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Budaya organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Pada RSUD dan RSI Sultan Agung di Kota Semarang). *Prestasi STIE Bank BPD Jateng* 13(1), h: 97 – 105.
- Jensen, M.C., and Meckling, W.H. 1979. Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost, and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 Springer Netherlands, pp: 305-360.
- Kartika, A. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *Kajian Akuntansi*, 2(1), h: 39 – 60.
- Kren, Leslie and Maiga, Adam S. 2007. The Intervening Influence of Information Asymmetry on Budget Participation and Segment Slack. *Management Accounting*.16, pp: 141 – 157.
- Kung, Fan Hua., Huang Cheng Li., dan Cheng Chia Ling. 2013. An Examination of The Relationship Among Budget Emphasis, Budget Planning Models and Performance. *Management Decision*, 52 (1), pp: 121-140.
- Latuheru, B.P. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi empiris pada Kawasan Industri Maluku). *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. 7(2), h: 117 – 130.
- Liandini, Vazria Ulfa. 2016. Kemampuan Kecukupan Anggaran Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Senjangan Anggaran. *Skripsi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Udayana Denpasar*.
- Lubis, Arfan Ikhsan. 2011. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.

- Lukka, A. 1988. Budgetary Biasing in organization: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization and Society*, 13(3), pp: 281-301.
- Mahanani, Tri. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Self Efficacy, Social Desirability, dan Organizational Commitment Sebagai Variabel Intervening. *Skripsi Sarjana Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Sebelas Maret*. Surakarta.
- Maskun, A. 2009. Analisis Faktor Etika, Budaya Birokrasi, Tekanan Sosial dan Kapasitas Individu terhadap Budgetary Slack (Senjangan Anggaran) (Kajian Perilaku Eksekutif Dalam Proses Penyusunan Anggaran Di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur). *Jurnal Aplikasi Manajemen*. 7(1), h: 162 – 172.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*. 50(2), pp: 274 – 284.
- Mowday, R., R. Steers, dan L. Porter. 1979. The Measurement of Organizational Commitment. *Journal of Vocational Behavior* 14. pp: 224-247.
- Mursyidi. 2009. *Akuntansi Pemerintahan Di Indonesia*. Bandung: Refika Aditama
- Nouri, Hossein and Parker, Robert J. 1996. The Influence of Organizational Commitment on The Relation Between Participation budgeting and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*. 8(1) , pp: 76 – 90.
- Nugraheni, Tri Siwi., dan Slamet, Sugiri. 2004. Pengaruh Reputasi, Etika dan Self Esteem Subordinat Terhadap Budgetary Slack di Bawah Asimetri Informasi. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, 19(4), h: 178 – 190.
- Oakes, Mark A, Jonathon D. Brown, dan Huajian Cai. 2008. Implicit and Explicit Self-Esteem: Measure for Measure. *Social Cognition*, 26(6), pp: 778.
- Otley, D.T. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), pp: 413-428.
- Robbins, Stephen, P. 2003. *Perilaku Organisasi*, Terjemahan. Jakarta: PT. Prenhallindo.
- Rukmana, Paingga DB. 2013. Pengaruh Partisipasi anggaran dan Asimetri Informasi Terhadap Timbulnya Budget Slack. *Jurnal akuntansi*, 1(1), 2 – 22.

- Sharma, Shraddha dan Surila Agarwala. 2013. Contribution of Self Esteem and Collective Self Esteem in Predicting Depression. *Psychological Thought*, 6(1), pp: 117-123.
- Siegel, G. Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. South – Western Publishing Co. Second Edition.
- Suartana, Wayan. 2010. *Akuntansi Keprilakuan Teori dan Implementasi*. Yogyakarta: ANDI
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Suharman, Harry. 2012. The Influence of Corporate Social Performance, Budget Emphasis, Participative Budget on Job Related Tension. *World Journal of Social Sciences*, 2(7), pp: 48-63.
- Sujana, I Ketut. 2010. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Budgetary Slack pada Hotel-Hotel Berbintang di Kota Denpasar. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. 5(2), h: 1 – 26.
- Suliyanto. 2011. *Ekonometrika Terapan: Teori dan Aplikasi SPSS*. Yogyakarta: ANDI
- Sumarno, J. 2005. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya kepemimpinan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Kantor Cabang Perbankan Indonesia di Jakarta. *Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*, 15 – 16 September 2005, h: 586 – 616.
- Tagwireyi, Frank. 2012. An Evaluation of Budgetary Slack in Public Institutions in Zimbabwe. *Department of Accounting and Information System Great Zimbabwe University Journal, Faculty of Commerce*. 3, pp: 38-41.
- Triana, Maya Yuliusman, dan Wirmie Eka Putra. 2012. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Budget Emphasis, dan Locus of Control Terhadap Slack anggaran (Survei Pada Hotel Berbintang di Kota Jambi). *e-Jurnal Binar Akuntansi*, 1 (1), h: 51 – 56.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Influences of Risk Aversion and Asymmetric Information of Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*. 23, pp: 829 – 842.

Yuliasuti, Yuriah., dan Prabowo. Muhammad Agung. 2014. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Sekolah (APBS) terhadap Budgetary Slack dengan Motivasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Paradigma* Universitas Sebelas Maret Surakarta. 12(2), h: 92 – 113.