

Pengaruh Partisipasi Anggaran Pada *Budgetary Slack* dengan *Self Esteem* dan LOC Sebagai Variabel Pemoderasi

Putu Agus Aditya Pramana Putra¹
I Ketut Suryanawa²

^{1,2} Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: adityagus7@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* serta apakah *self esteem* dan *locus of control* mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* di OPD Kabupaten Badung. Sampel dalam penelitian ini adalah Kepala OPD, Kasubag Keuangan, dan Kasubag Perencanaan & Program di setiap Dinas di Kabupaten Badung dengan jumlah responden 101 orang. Metode penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling* dan pengumpulan data dengan menggunakan kuesioner. Data dianalisis dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Berdasarkan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*, *self esteem* mampu memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* serta *locus of control* tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*.

Kata Kunci: Partisipasi anggaran, *budgetary slack*, *self esteem*, LOC

ABSTRACT

This study aims to determine the effect of budget participation on budgetary slack and whether self esteem and locus of control are able to moderate the effect of budget participation on budgetary slack in the Badung District OPD. The samples in this study were the Head of the OPD, the Head of the Subdivision of Finance, and the Head of the Planning & Program Subdivision at each Dinas in Badung Regency with a total of 101 respondents. The method of determining the sample uses a purposive sampling method and data collection using a questionnaire. Data were analyzed using Moderated Regression Analysis (MRA). Based on the results of this study indicate that budgetary participation has a positive effect on budgetary slack, self esteem can weaken the influence of budgetary participation on budgetary slack and locus of control is not able to moderate the influence of budgetary participation on budgetary slack.

Keywords: Budget participation, *budgetary slack*, *self esteem*, LOC

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan suatu rencana kuantitatif dalam bentuk moneter maupun nonmoneter yang digunakan untuk menerjemahkan tujuan dan strategi perusahaan dalam satuan operasional (Hansen dan Mowen, 2013:223). Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan suatu proses politik, dimana anggaran merupakan instrument akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan

program – program yang dibiayai dengan uang publik (Mardiasmo, 2016:2). Ada 2 metode di dalam penyusunan anggaran, yaitu metode *top-down* dan metode *bottom-up*. Metode *top-down* yaitu metode dimana manajemen tingkat atas melakukan penyusunan terhadap anggaran, sedangkan yang melaksanakan anggarannya adalah manajemen tingkat menengah dan bawah. Metode *bottom-up* yaitu metode penyusunan anggaran yang pada tahap awal dikerjakan manajemen tingkat bawah, kemudian manajemen tingkat menengah melanjutkan penyusunan anggaran dan berlanjut pada manajemen tingkat atas. Proses penyusunan anggaran yang digunakan pemerintah adalah metode *bottom-up* dengan tujuan mampu meningkatkan kinerja manajer atau bawahan melalui partisipasi di dalam penyusunan anggaran (Tresnayani & Gayatri, 2016).

Kabupaten Badung telah mengalami reformasi penganggaran sejak diberlakukannya otonomi daerah yang diatur dalam UU No.32 tahun 2004 tentang pemerintahan daerah. Reformasi penganggaran ini mengakibatkan terjadinya perubahan sistem anggaran dari sistem anggaran tradisional (*traditional budget system*) menjadi sistem anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*). Sistem anggaran berbasis kinerja ditetapkan untuk mengatasi kelemahan pada sistem anggaran tradisional dan menggunakan kinerja sebagai tolok ukur. Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran yang ditetapkan inilah yang mendorong perilaku seseorang untuk melakukan kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) demi kepastian karir mereka di masa yang akan datang.

Budgetary slack adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang dilaporkan oleh agen dengan jumlah estimasi yang terbaik dari perusahaan. Agen cenderung mengajukan anggaran pendapatan yang lebih rendah (*understated*) dan belanja yang lebih tinggi (*overstated*), sehingga target akan lebih mudah tercapai. (Ardianti, 2015) menyatakan ada tiga alasan utama agen melakukan *budgetary slack*: (a) orang – orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka mencapai anggarannya; (b) *budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, maka agen tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya; (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Dilihat pada tabel 1, Kabupaten Badung merupakan kabupaten dengan realisasi anggaran pendapatan dan belanja daerah terbesar di Bali yang melatarbelakangi mengapa saya melakukan objek penelitian di OPD Kabupaten Badung.

Tabel 1.
Realisasi Anggaran dan Pendapatan Belanja Daerah (APBD)
Kabupaten/Kota di Bali Tahun 2017 (dalam jutaan rupiah)

Kabupaten/Kota	Jumlah pendapatan daerah (Rp)	Jumlah belanja daerah (Rp)
Bangli	1.093.254.800	841.942.210
Klungkung	1.098.938.729	1.131.544.237
Jembrana	1.186.843.211	1.038.782.384
Karangasem	1.525.846.347	1.506.221.683
Gianyar	1.808.814.501	1.922.948.830
Tabanan	1.871.864.103	1.861.962.380
Denpasar	2.058.136.261	1.967.311.318
Buleleng	2.200.113.190	2.122.121.858
Badung	4.939.386.134	5.413.936.423

Sumber: Data diolah, 2018

Berdasarkan Tabel 2 diatas APBD Kabupaten Badung mencerminkan adanya *budgetary slack*, karena dari data empat tahun yang diambil realisasi anggaran pendapatan daerah menunjukkan nilai lebih tinggi jika dibandingkan dengan anggaran yang telah ditetapkan. Sedangkan di satu sisi realisasi belanja daerah cenderung lebih rendah dari anggaran belanja yang telah ditetapkan. Kondisi seperti ini akan memberikan pengaruh yang tidak baik terhadap organisasi sektor publik karena kinerja pemerintah menjadi kurang optimal. Selisih antara anggaran dengan realisasi biasanya disebabkan oleh beberapa faktor, diantaranya adalah inflasi, nilai tukar rupiah, pergantian pemimpin, perubahan peraturan perundang – undangan, dan salah satunya adalah senjangan anggaran (*budgetary slack*). Fenomena kesenjangan anggaran pada umumnya diakibatkan oleh partisipasi banyak pihak di dalam proses penganggaran dan biasanya dilakukan agar target anggaran lebih mudah untuk dicapai dengan cara memanipulasi anggaran sehingga kinerja pemerintah terlihat bagus.

Tabel 2.
Anggaran dan Realisasi Pendapatan & Belanja Daerah Kabupaten Badung
Tahun Anggaran (2014-2017) (dalam jutaan rupiah)

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah (Rp)	Realisasi Pendapatan Daerah (Rp)	Anggaran Belanja Daerah (Rp)	Realisasi Belanja Daerah (Rp)
2014	3.155.737,51	3.459.986,91	3.614.006,04	3.276.164,19
2015	3.627.735,88	3.735.130,09	4.051.572,94	3.446.634,49
2016	3.948.077,84	4.328.245,67	4.628.165,68	4.162.119,21
2017	4.937.606,91	5.096.064,82	5.214.266,11	4.461.016,11

Sumber: <http://apbd.badungkab.go.id>, 2018

Terdapat beberapa perbedaan hasil penelitian terkait *budgetary slack*, dimana penelitian (Lowe & Shaw, 1968), (Young, 1985), dan (Lukka, 1988) menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif dan dapat meningkatkan terjadinya *budgetary slack*, karena individu – individu

berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran maka mereka akan mencari kemudahan dalam pencapaian anggaran yang ditetapkan dan menginginkan penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut. Sedangkan, beberapa penelitian lain menunjukkan hasil yang berbeda, dimana penelitian yang dilakukan oleh (Onsi, 1973), (Camman, 1976), (Merchant, 1985), dan (Dunk, 1993) mengungkapkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi *budgetary slack*, karena agen membantu memberikan informasi kepada prinsipal tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Adanya partisipasi dalam penganggaran ini diharapkan mampu membantu jalannya penganggaran agar mencapai hasil yang baik.

Hasil penelitian yang tidak konsisten ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dan senjangan anggaran. Perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi hubungan penganggaran partisipatif dengan *budgetary slack* (Govindarajan, 1986). Dalam penelitian ini diajukan variabel *locus of control* dan *self esteem* sebagai variabel pemoderasi hubungan antara partisipasi anggaran pada *budgetary slack* karena pada penelitian ini lebih berfokus pada karakteristik personal yang berpartisipasi pada penyusunan anggaran sehubungan dengan sistem anggaran berbasis kinerja (*performanced budget system*).

Locus of Control adalah persepsi seseorang tentang sumber nasibnya yang disebabkan oleh dirinya atau faktor lain diluar dirinya (Sinaga, 2013). Seseorang yang tidak memiliki *locus of control* baik akan gagal menjalankan tugasnya dalam melakukan penyusunan anggaran. Hal ini tentu saja menjadi indikasi gagalnya partisipasi anggaran yang pada gilirannya akan berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga berakibat timbulnya *budgetary slack* (Sinaga, 2013). Hal ini juga didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh (Pello, 2014) yang menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh pada *budgetary slack*.

Self Esteem merupakan suatu keyakinan nilai diri sendiri berdasarkan evaluasi diri secara keseluruhan. Seseorang dengan *Self Esteem* yang tinggi dimana mereka melihat dirinya berharga, mampu, dan dapat diterima. Orang dengan *Self Esteem* rendah merasa kurang baik dengan dirinya. Orang yang memiliki *Self Esteem* tinggi cenderung memandang diri mereka sendiri sebagai seseorang yang penting, berharga, berpengaruh, dan berarti dalam konteks organisasi yang mempekerjakan mereka (Ardianti, 2015). Hasil penelitian (Riahi-Belkaoui, 2002), (Mardhiana, 2017) membuktikan secara empiris bahwa agen yang memiliki *self esteem* rendah memiliki peluang lebih tinggi dalam membuat *budgetary slack*.

Praktik *budgetary slack* dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen dengan prinsipal yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya. Jika agen yang berpartisipasi dalam proses penyusunan

anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, akan memungkinkan agen memberikan informasi yang dimilikinya untuk kepentingan perusahaan. Namun, seiring dengan keinginan prinsipal yang tidak sama dengan agen sehingga akan menimbulkan konflik diantara mereka. Hal ini bisa terjadi misalnya, jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung akan memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut (Ardianti, 2015). Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya *budgetary slack*.

Legislatif adalah lembaga perwakilan rakyat yang keberadaannya telah dipilih oleh rakyat (*voters*). Rakyat berdasarkan asas demokrasi adalah prinsipal utama dan legislatif berperan sebagai agen yang mewakili rakyat sebagai prinsipal. Rakyat melakukan pengawasan terhadap DPR dengan cara *social pressure*, yaitu rakyat berperan sebagai *parliament watch*, media dan aksi langsung dengan kekuatan massa melalui demonstrasi (Ardianti, 2015). Legislatif berperan penting dalam penganggaran daerah, karena DPRD adalah pengesah APBD dalam tahap ratifikasi.

Masalah keagenan antara legislatif dengan rakyat adalah legislatif akan membela kepentingan rakyat atau pemilihnya, tetapi seringkali tidak terjadi karena pendelegasian kewenangan rakyat atau pemilih dengan legislatornya tidak ada kejelasan aturan konsekuensi kontrol keputusan yang disebut abdikasi (*abdication*). (Ardianti, 2015) menyatakan bahwa abdikasi terjadi karena pemilih (*voters*) tidak ingin mempengaruhi legislatif yang mereka pilih, sedangkan

legislatif tidak memiliki banyak waktu dan pengetahuan untuk mengetahui semua kebutuhan rakyat. Sehingga, legislator cenderung melakukan *political corruption* dalam proses penyusunan anggaran dan menimbulkan *administration corruption*. Legislatif akan memaksimalkan utilitasnya (*self interest*) dalam pembuatan keputusan yang berkaitan dengan rakyat (Ardianti, 2015).

Hubungan keagenan terjadi dalam konteks pembuatan kebijakan, yang mana legislatif memberikan kewenangan kepada agen untuk membuat usulan kebijakan baru dan berakhir setelah usulan tersebut diterima atau ditolak. Fungsi DPRD adalah mengawasi pelaksanaan peraturan daerah, pelaksanaan keputusan Gubernur/Bupati/Walikota, pelaksanaan APBD, pelaksanaan kebijakan daerah dan pelaksanaan kerjasama internasional di daerah. Sedangkan, kepala daerah memiliki kewajiban dan tanggung jawab atas terselenggaranya seapemerintahan, serta meningkatkan kepuasan rakyat. Kinerja kepala daerah dinilai dari keberhasilan berbagai program pemerintahan dan kebijakan pada realisasi APBD dalam laporan pertanggungjawaban kepada DPRD (Ardianti, 2015).

Masalah keagenan dalam hubungan legislatif dan eksekutif adalah legislatif cenderung melakukan “kontrak semu” dengan eksekutif, karena memiliki keunggulan kekuasaan (*discretionary power*). Legislatif mengutamakan kepentingan pribadi secara jangka panjang demi menjaga kesinambungan dan nama baik politisi atau anggota dewan. Sedangkan, eksekutif cenderung melakukan *budgetary slack* karena memiliki keunggulan informasi (asimetri informasi) dan untuk mengamankan posisinya di pemerintahan. Eksekutif akan

mengusulkan anggaran belanja yang lebih besar dan target anggaran yang lebih rendah, agar lebih mudah dicapai ketika realisasi dilaksanakan.

Hubungan keagenan antara Kepala Daerah (Bupati) dan Kepala Dinas/Kantor/Badan adalah Kepala Daerah (Bupati) berperan sebagai prinsipal dan Kepala Dinas/Badan/Kantor berperan sebagai agen. Eksekutif akan menyampaikan dokumen rancangan APBD kepada legislatif untuk diteliti dan disahkan. Kepala Daerah berorientasi pada penetapan sistem pengendalian manajemen yang mengatur Dinas/Kantor/Badan, serta mendukung keberhasilan reformasi anggaran, keuangan, dan sistem akuntansi daerah. Dinas/Kantor/Badan akan mengajukan daftar usulan kegiatan daerah dan daftar usulan proyek daerah yang akan dibahas oleh panitia anggaran daerah. Perangkat daerah (Dinas/Kantor/Badan) bertanggungjawab dalam pelayanan masyarakat (Ardianti, 2015). *Slack* yang diciptakan oleh perangkat daerah cenderung merupakan *slack* yang positif, karena untuk menjaga hubungannya dengan kepala daerah dan mengamankan pekerjaan serta posisi atau jabatan di pemerintahan.

Teori keagenan menjelaskan bahwa bawahan (agen) dan atasan (prinsipal) dalam menyusun dan mengimplementasikan anggaran didasarkan tanggung jawab untuk mencapai tujuan organisasi. Penganggaran partisipatif merupakan langkah penyusunan anggaran yang melibatkan berbagai pihak dalam proses penganggaran. Namun jika dihubungkan praktik *Budgetary Slack* dalam perspektif *agency theory* maka sering kali dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen dan prinsipal yang timbul ketika setiap pihak berusaha

untuk mencapai tujuan pribadinya masing – masing di dalam proses penyusunan anggaran.

Sistem anggaran berbasis kinerja yang kini diberlakukan adalah reformasi dari sistem anggaran berbasis tradisional yang menggunakan kinerja sebagai tolok ukur keberhasilan suatu organisasi dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Namun, penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran daerah menimbulkan terjadinya *budgetary slack*. Agen cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik dari yang diajukan, sehingga target akan lebih mudah tercapai, hal ini juga didorong oleh keinginan untuk mendapatkan penghargaan atas target yang telah dicapai. Selain itu, tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah sering menimbulkan *budgetary slack*, karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004). Hal ini konsisten dengan hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Merchant (1981), Young (1985), Antie dan Eppen (1985), Andriyani dan Hidayati (2010), dan Nasution (2011) dan penelitian lainnya yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran meningkatkan terjadinya *budgetary slack*. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan:

H₁: partisipasi anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*.

Menurut *Theory of Planned Behaviour* (TPB) sikap ataupun perilaku seseorang dipengaruhi oleh keyakinan bahwa perilaku tersebut akan membawa kepada hasil yang diinginkan atau tidak diinginkan. Kontrol perilaku itu sendiri

juga ditentukan dari perkiraan individu mengenai seberapa sulit atau mudahnya untuk melakukan perilaku yang bersangkutan. Jadi penting bagi organisasi untuk memahami karakter personal setiap individu yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran seperti *Self esteem* (tingkat keyakinan atau kepercayaan diri) tiap individu di dalam organisasi.

Orang yang memiliki *Self Esteem* tinggi diharapkan mampu untuk mengurangi *Budgetary Slack*. Mereka cenderung memandang dirinya begitu penting, berharga dan berpengaruh, maka timbul kepercayaan diri atas pekerjaan yang dilakukannya karena ia memiliki keyakinan bahwa apa yang dilakukannya akan berhasil dan menciptakan hasil yang optimal. Pemenuhan tingkat aspirasi mereka lebih pada kinerjanya bukan pada tujuan pribadinya. Hal ini didukung oleh penelitian Belkoui (1989) dalam Nugrahani dan Sugiri (2004) serta penelitian Nugrahani dan Sugiri (2004) sendiri, yang sama-sama memberikan bukti empiris bahwa karyawan yang memiliki *Self Esteem* rendah cenderung lebih tinggi dalam membuat *budgetary slack*. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan:

H₂: *Self Esteem* memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*

Internal locus of control adalah suatu keyakinan individu bahwa segala sesuatu yang akan mereka lakukan berada pada kendali diri mereka sendiri. Apabila dihubungkan dengan *Theory of Planned Behaviour* di dalam penganggaran partisipatif sering terjadi *Budgetary Slack* karena merupakan akibat sikap perilaku bawahan yang dipengaruhi oleh keyakinan bawahan atau karakter personal yang dimilikinya. (Dunk, 1998) mengemukakan bahwa bila manager berpandangan bahwa faktor penentu berada dalam kendali individu (*internal locus of control*),

maka manajer akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Dengan adanya keyakinan bahwa individu yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran mampu mengendalikan nasibnya sendiri atau dengan kata lain di dalam pencapaian target anggaran meyakini bahwa mereka mampu dan tidak bergantung kepada faktor diluar dirinya sendiri maka seseorang yang memiliki *internal locus of control* tidak akan melakukan *Budgetary Slack*. Hal ini juga didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Adi dan Mardiasmo (2002) yang menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh pada *budgetary slack*. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan:

H₃: *Locus of control* memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilaksanakan di Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Badung. Alasan pemilihan lokasi di OPD Badung, karena OPD Kabupaten Badung merupakan OPD dengan penetapan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah terbesar di Bali. Terdapat 3 variabel yang digunakan dalam penelitian ini. Variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran. Variabel terikat yaitu *budgetary slack* (kesenjangan anggaran), dan variabel pemoderasi yaitu *self esteem* dan *locus of control*.

Tabel 3.
Indikator Penilaian Variabel

Variabel	Indikator
Partisipasi Anggaran (PA)	<ul style="list-style-type: none"> - Keterlibatan dalam penyusunan usulan kegiatan - Keterlibatan dalam pembahasan usulan dengan Tim Anggaran - Kontribusi dalam pembahasan anggaran (Supriyatno, 2010)
<i>Budgetary Slack</i> (BS)	<ul style="list-style-type: none"> - Jumlah anggaran pendapatan yang dibuat lebih rendah dari seharusnya; - Jumlah anggaran belanja yang dibuat lebih tinggi dari seharusnya.
<i>Locus of Control</i> (LC)	<ul style="list-style-type: none"> (Begum, 2009) - Kepercayaan akan adanya takdir - Kepercayaan diri - Usaha/kerja keras
<i>Self Esteem</i> (SE)	<ul style="list-style-type: none"> (Rotler dalam Robbins,1998) - Pengendalian diri - Yakin untuk sukses dalam menyelesaikan tugas dan berhadapan dengan orang lain - Kepercayaan diri (A.H Eagly, 2003)

Sumber: Data diolah, 2018

Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat struktural, terdiri dari Eselon II, III, dan IV yang masih aktif tugas sampai bulan Desember 2018 yang berjumlah 648 orang. Sampel pada penelitian ini adalah pejabat struktural yang berpartisipasi dalam penganggaran daerah. Metode pengumpulan data menggunakan metode survei berupa kuesioner, yaitu daftar pernyataan tertulis yang berkaitan dengan variabel-variabel penelitian. Nama-nama OPD dan jumlah jabatan struktural di OPD Kabupaten Badung berdasarkan Eselon perangkat daerah.

Penelitian ini menggunakan uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) sebagai teknik analisis data. Uji Interaksi atau disebut dengan MRA merupakan aplikasi khusus regresi linier berganda, dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen). Pengujian interaksi inilah yang digunakan untuk menguji hubungan antara

partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dimana *locus of control* dan *self esteem* digunakan sebagai variabel pemoderasi. Adapun model rumus yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 (X_1 X_2)_1 + \beta_5 (X_1 X_3)_2 + e \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan:

- α = Konstanta
- $\beta_{1,2,3}$ = Koefisien Regresi
- Y = *Budgetary Slack*
- X_1 = Partisipasi Anggaran
- X_2 = *Locus of Control*
- X_3 = *Self Esteem*
- $X_1 X_2$ = Interaksi antara Partisipasi Anggaran dengan *Locus of Control*
- $X_1 X_3$ = Interaksi antara Partisipasi Anggaran dengan *Self Esteem*
- e = Tingkat kesalahan pengganggu (variabel pengganggu)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif di dalam penelitian ini disajikan untuk memberikan informasi tentang karakteristik variabel penelitian, antara lain nilai minimum, maksimum, *mean*, dan standar deviasi. Pengukuran rata – rata (*mean*) merupakan cara yang paling umum digunakan untuk mengukur nilai sentral dari suatu distribusi data, sedangkan standar deviasi merupakan perbedaan nilai data yang diteliti dengan nilai rata – ratanya. Berdasarkan data olahan SPSS yang meliputi variabel partisipasi anggaran (X_1), *budgetary slack* (Y), *self esteem* (X_2), dan *locus of control* (X_3) didapat hasil analisis data untuk statistik deskriptif yang dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4.
Hasil Uji Statistik Deskriptif

Variabel	Nilai Maksimum	Nilai Minimum	Mean	Standar Deviasi
Partisipasi Anggaran (X1)	25,00	13,00	19,69	2,595
Self Esteem (X2)	48,00	34,00	42,89	3,501
Locus of Control (X3)	40,00	19,00	33,85	3,659
Budgetary Slack (Y)	25,00	12,00	19,26	2,043

Sumber: Data diolah, 2018

Berdasarkan Tabel 4 hasil uji statistik deskriptif menunjukkan nilai maksimum untuk variabel partisipasi anggaran, *self esteem*, *locus of control*, dan *budgetary slack* masing – masing sebesar 25,00; 48,00; 40,00; 25,00 dan nilai minimumnya sebesar 13,00; 34,00; 19,00; 12,00. Dilihat dari nilai maksimum dan minimum variabel partisipasi anggaran, *self esteem*, *locus of control*, dan *budgetary slack* maka didapat nilai *mean* masing – masing sebesar 19,69; 42,89; 33,85; 19,26. Nilai standar deviasi berarti terjadi penyimpangan terhadap nilai rata – rata (*mean*) masing – masing variabel dimulai dari partisipasi anggaran, *self esteem*, *locus of control*, dan *budgetary slack* sebesar 2,595; 3,501; 3,659; 2,043.

Data karakteristik responden merupakan data responden yang dikumpulkan untuk mengetahui profil responden penelitian yang terdiri dari kepala OPD, kasubang keuangan, kasubag perencanaan & pelaporan di masing – masing OPD. Karakteristik responden dalam penelitian ini meliputi usia, jenis kelamin, tingkat pendidikan, jabatan, dan lama menjabat di OPD terkait.

Ringkasan mengenai karakteristik responden dapat dilihat pada Tabel 5. sebagai berikut:

Tabel 5.
Ringkasan Karakteristik Responden

Keterangan	Frekuensi	Persentase
<u>Usia</u>		
30 – 40 Tahun	12	11,88%
40 – 50 Tahun	40	39,60%
> 50 Tahun	49	48,52%
Total :	101	100,00%
<u>Jenis Kelamin</u>		
Laki – Laki	59	58,42%
Perempuan	42	41,58%
Total :	101	100,00%
<u>Tingkat Pendidikan</u>		
SMA	-	-
D3/Akademi	-	-
Sarjana (S1)	61	69,40%
PascaSarjana (S2)	40	39,60%
Total :	101	100,00%
<u>Masa Jabatan</u>		
< 1 Tahun	-	-
1-2 Tahun	35	34,65%
3-4 Tahun	26	25,74%
> 4 Tahun	40	39,61%
Total :	101	100,00%
<u>Jabatan</u>		
Pejabat Eselon II	28	27,72%
Pejabat Eselon III	6	05,94%
Pejabat Eselon IV	67	66,34%
Total :	101	100,00%

Sumber: Data diolah, 2018

Berdasarkan Tabel 5 di atas dapat diketahui bahwa jumlah responden laki – laki yaitu berjumlah 59 orang (58,42%) dan perempuan sebanyak 42 orang (41,58%) dari total jumlah responden. Hal ini menunjukkan responden pada penelitian ini lebih banyak berjenis kelamin laki – laki. Dalam penelitian ini juga diketahui sebagian besar responden berusia diatas 50 tahun dengan persentase sebesar 48,52% sehingga diharapkan responden sudah memiliki kematangan dalam berpikir dan dapat lebih objektif dalam menjawab pernyataan di dalam kuesioner. Responden sebagian besar telah menjabat selama lebih dari 4 tahun dengan persentase 39,61%, dengan tingkat pendidikan S1 sebesar 69,40%, dengan lamanya menjabat dan tingkat pendidikan yang baik diharapkan responden

mampu menyusun anggaran dengan baik. Selain itu, jumlah responden yang menjabat sebagai Pejabat Eselon II berjumlah 28 orang (27,72%), Pejabat Eselon III 6 orang (5,94%), dan Pejabat Eselon IV sebanyak 67 orang (66,34%).

Penelitian ini menggunakan uji *Moderate Regression Analysis* (MRA) yaitu analisis linier berganda yang mengandung interaksi antara variabel independen. Uji MRA digunakan untuk menguji pengaruh variabel partisipasi anggaran pada *budgetary slack* dengan *self esteem* dan *locus of control* sebagai variabel pemoderasi. Persamaan regresi dalam uji interaksi ini mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel bebas). Hasil uji *Moderate Regression Analysis* (MRA) dapat dilihat pada tabel 6 berikut ini.

Tabel 6.
Hasil Uji *Moderate Regression Analysis* (MRA)

Model	<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficients</i>		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
(Constant)	-33,875	13,116			-2,583	0,011
X1	2,676	0,669	3,400		3,999	0,000
X2	1,005	0,329	1,722		3,053	0,003
X3	-0,030	0,391	-0,053		-0,076	0,939
X1*X2	-0,049	0,017	-3,212		-2,945	0,004
X1*X3	0,000	0,020	-0,012		-0,011	0,991
Adjusted R Square			0,569			
F Hitung			27,373			
Sig. F _{hitung}			0,000			

Sumber: Data diolah, 2018

Berdasarkan pada hasil koefisien regresi pada Tabel 6 diatas, maka dapat dibuat model persamaan *Moderate Regression Analysis* (MRA) sebagai berikut:

$$Y = - 33,875 + 2,676X1 + 1,005X2 - 0,030X3 - 0,049X1*X2 + 0,000X1*X3$$

Diketahui nilai konstanta (α) sebesar -33,875 mengandung arti jika nilai variabel bebas yaitu partisipasi anggaran (X1), *Self Esteem* (X2), dan *Locus of*

Control (X3) tidak berubah atau sama dengan nol, maka nilai *Budgetary slack* akan turun sebesar 33,875 satuan.

Nilai $\beta_1 = 2,676$; berarti apabila variabel partisipasi anggaran meningkat, maka akan mengakibatkan peningkatan terhadap *budgetary* dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.

Nilai $\beta_2 = 1,005$; berarti apabila variabel *self esteem* meningkat, maka akan mengakibatkan peningkatan terhadap *budgetary slack* dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan.

Nilai $\beta_3 = -0,030$; berarti apabila variabel *locus of control* meningkat, maka akan mengakibatkan penurunan terhadap *budgetary slack* dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan.

Interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan *self esteem* menunjukkan nilai koefisien sebesar -0,049 dengan nilai signifikansi ($0,004 < 0,05$). Hal tersebut menunjukkan bahwa variabel *self esteem* memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*.

Interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan *locus of control* menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,000 dengan nilai signifikansi ($0,991 > 0,05$). Hal tersebut menunjukkan bahwa variabel *locus of control* tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*.

Besarnya nilai koefisien determinasi ditunjukkan dengan nilai R square (R^2) adalah 0,569. Hasil ini berarti bahwa pengaruh variabel partisipasi anggaran pada *budgetary slack* dengan *self esteem* dan *locus of control* sebagai variabel

pemoderasi sebesar 56,9% dan sisanya 43,1% dipengaruhi oleh faktor – faktor lain diluar model penelitian.

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 *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.

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai signifikansi $t = 0,000 < \alpha = 0,05$ dan nilai beta sebesar 2,676. Jadi H_1 diterima, hal ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*.

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai beta sebesar -0,049 dan nilai signifikansi $t = 0,004 < \alpha = 0,05$. Jadi, H_2 diterima yang berarti *self esteem* mampu memoderasi dengan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Jenis variabel moderasi yang dihasilkan yaitu *Quasi Moderator* (Moderasi semu), yang ditunjukkan dari nilai signifikansi variabel interaksi $X_1 * X_2$ dan variabel X_2 masing – masing sebesar 0,004; $0,003 < 0,05$ yang artinya sama – sama signifikan baik sebagai variabel interaksi maupun variabel prediktor.

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai beta sebesar 0,000, namun nilai signifikansi $t = 0,991 > \alpha = 0,05$, menunjukkan interaksi partisipasi anggaran dan *locus of control* tidak berpengaruh pada *budgetary slack*, sehingga H_3 ditolak. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa *locus of control* tidak

mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Jenis moderasi yang dihasilkan yaitu *Homologiser Moderator* (Moderasi Potensial), yang ditunjukkan dari nilai signifikansi variabel interaksi $X1 * X3$ dan variabel $X3$ masing – masing sebesar 0,991; 0,939 > 0,05 yang artinya sama – sama tidak signifikan baik sebagai variabel interaksi maupun variabel prediktor.

Hasil penelitian berdasarkan uji hipotesis (uji t) partisipasi anggaran, menunjukkan hasil koefisien regresi 2,676 dengan signifikansi $0,000 < \alpha = 0,05$ yang berarti H_1 diterima yaitu partisipasi anggaran memberikan pengaruh yang signifikan pada *budgetary slack*. Koefisien regresi bernilai 2,676 menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack* di Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) Kabupaten Badung, sehingga hipotesis pertama diterima. Hal ini berarti sejalan dengan *Agency Theory* yaitu adanya banyak konflik kepentingan ketika banyak individu yang dilibatkan di dalam penyusunan anggaran sehingga hal ini akan meningkatkan potensi terjadinya *budgetary slack*. Hasil penelitian ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi di dalam proses penyusunan anggaran, maka akan semakin tinggi pula potensi terjadinya *budgetary slack*. Partisipasi anggaran merupakan suatu proses dimana individu – individu terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran. Partisipasi anggaran merupakan salah satu faktor yang menimbulkan *budgetary slack*, dimana setiap individu yang terlibat di dalam proses penyusunan anggaran seringkali mencari kemudahan dalam pencapaian anggaran dengan cara

menaikkan anggaran biaya dan menurunkan anggaran pendapatan dari yang seharusnya sehingga anggaran lebih mudah dicapai.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Merchant (1981), Young (1985), Antie dan Eppen (1985), Andriyani dan Hidayati (2010), dan Nasution (2011) dan penelitian lainnya yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan dapat meningkatkan terjadinya *budgetary slack*.

Hasil penelitian berdasarkan uji hipotesis (uji t) variabel interaksi partisipasi anggaran dan *self esteem* menunjukkan hasil koefisien regresi -0,049 dengan signifikansi $0,004 < \alpha = 0,05$ yang berarti H_2 diterima yaitu *self esteem* mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Nilai negatif dalam koefisien interaksi *self esteem* terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* memiliki arti yaitu *self esteem* mampu memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Jika *self esteem* yang dimiliki oleh individu yang berpartisipasi dalam proses penganggaran tinggi, maka potensi terjadinya *budgetary slack* akan menurun. Hasil penelitian ini berarti sejalan dengan *Theory Planned of Behaviour* yang menyatakan sikap ataupun perilaku seseorang dipengaruhi oleh keyakinan bahwa perilaku tersebut akan membawa kepada hasil yang diinginkan atau tidak diinginkan.

Para peneliti mendefinisikan *self esteem* dalam organisasi sebagai nilai yang dimiliki oleh individu atas dirinya sendiri sebagai anggota organisasi yang bertindak dalam konteks organisasi (Hapsari, 2015). Orang yang memiliki *self*

esteem tinggi cenderung memandang diri mereka sendiri sebagai orang yang penting, berharga, berpengaruh dan berarti dalam konteks organisasi yang mempekerjakan mereka (Kreitner & Kinicki, 2003). Dengan demikian *self esteem* mampu memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*, karena jika seseorang merasa dirinya begitu penting, berharga, dan berpengaruh maka timbul kepercayaan diri bahwa apa yang dilakukannya akan berhasil dan menciptakan hasil yang optimal. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Belkoui (1989) dalam Nugrahani dan Sugiri (2004) serta penelitian Hapsari (2015), yang sama-sama memberikan bukti empiris bahwa karyawan yang memiliki *Self Esteem* rendah cenderung lebih tinggi dalam membuat *budgetary slack*.

Hasil penelitian berdasarkan uji hipotesis (uji t) variabel interaksi antara variabel *locus of control* dan variabel partisipasi anggaran menunjukkan hasil koefisien regresi 0,000 dengan signifikansi $0,991 > \alpha = 0,05$ yang berarti H_3 ditolak yaitu *locus of control* tidak mampu memoderasi pengaruh hubungan partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Hasil penelitian ini juga membuktikan teori Pendekatan Kontijensi yang menyatakan bahwa tidak ada suatu kontrol sistem terbaik yang dapat diterapkan secara universal. Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Pello (2014) karena mungkin disebabkan oleh perbedaan lokasi penelitian, karena penyusunan anggaran di OPD Badung melewati berbagai proses otorisasi yang bertahap. Hal ini juga diperkuat dengan UU no 17 tahun 2003 tentang keuangan negara khususnya dalam hal penyusunan APBD, dimana proses penyusunan APBD harus melewati persetujuan Kepala

SKPD dan Bupati sebelum pada tahap pengajuan ke DPRD. Mungkin hal ini yang menyebabkan *internal locus of control* tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* karena meskipun orang – orang yang ikut berpartisipasi di dalam penyusunan anggaran telah menyusun anggaran secara rasional dan yakin dengan kemampuan dirinya di dalam mencapai target anggaran namun hal tersebut tidak mampu meminimalisir terjadinya *budgetary slack* karena anggaran yang mereka susun bisa saja diubah pada saat tahap otorisasi untuk sampai ditetapkan menjadi APBD.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan pada *budgetary slack*, *self esteem* memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* dan *locus of control* tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, sejalan dengan teori agensi yang menyebabkan dengan adanya partisipasi banyak pihak di dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan potensi terjadinya *budgetary slack* karena disana terdapat berbagai macam kepentingan individu.

Hasil ini penelitian ini juga mengkonfirmasi bahwa *self esteem* memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* yang sesuai dengan *Theory Planned of Behaviour*, dimana jika seseorang berkeyakinan bahwa mereka mampu didalam mencapai target anggaran yang ditetapkan maka itu akan mengurangi potensi untuk melakukan *budgetary slack*.

Hasil penelitian ini diharapkan mampu untuk memberikan berbagai pertimbangan bagi Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) Kabupaten Badung

dalam proses penyusunan anggaran agar dapat menghindari terjadinya *budgetary slack*. Sehingga dengan adanya penelitian ini maka akan dapat membantu para penyusun anggaran dalam mempertimbangkan berbagai aspek dalam pengambilan keputusan untuk menyusun anggaran dengan efektif, efisien, dan rasional agar nantinya anggaran dapat digunakan dengan baik untuk mengukur kinerja para pegawai.

SIMPULAN

Variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran pada OPD Kabupaten Badung, maka potensi terjadinya *budgetary slack* juga akan meningkat.

Variabel *self esteem* mampu memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Hal ini berarti seseorang dengan *self esteem* yang tinggi pasti akan merasa yakin dan mampu untuk menyelesaikan target anggaran sehingga akan menurunkan potensi terjadinya *budgetary slack*.

Variabel *locus of control* tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Hal ini disebabkan karena adanya proses otorisasi atau persetujuan anggaran yang bertahap sehingga walaupun penyusun anggaran telah yakin dan secara rasional di dalam menyusun anggaran namun apabila didalam proses otorisasinya tidak disetujui maka potensi terjadinya *budgetary slack* juga akan tetap terjadi.

Penelitian ini tidak terlepas dari berbagai keterbatasan, antara lain metode pengumpulan data penelitian ini menggunakan metode survei dengan teknik

kuesioner sehingga dapat menyebabkan kemungkinan terjadinya perbedaan persepsi antara responden dan peneliti berkaitan dengan pernyataan yang terdapat dalam kuesioner, penelitian ini hanya menghubungkan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack*, serta penelitian ini hanya menggunakan *self esteem* dan *locus of control* sebagai variabel moderasi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*, sehingga perlu dilakukan pengendalian internal yang lebih memadai seperti pengawasan yang lebih baik dalam pelaksanaan anggaran di OPD Kabupaten Badung dan juga lebih selektif dalam menentukan individu yang ikut berpartisipasi dalam proses penganggaran.

OPD Kabupaten Badung juga harus lebih selektif dalam memilih pejabat yang nantinya akan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran yaitu memilih individu yang memiliki *self esteem* yang tinggi. Karena apabila seseorang memiliki *self esteem* yang tinggi maka mereka akan merasa mampu menyelesaikan pekerjaan dengan hasil yang optimal, atau dengan kata lain berapa pun target anggaran yang ditetapkan mereka akan mampu mencapai target tersebut sehingga menurunkan potensi terjadinya *budgetary slack*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *locus of control* tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*, hal ini berarti walaupun seseorang yang ikut berpartisipasi di dalam penyusunan anggaran telah bekerja secara optimal dan rasional di dalam menyusun anggaran namun tetap saja tidak dapat menurunkan potensi terjadinya *budgetary slack*. Sehingga perlu adanya pengendalian internal lebih baik seperti pengawasan yang lebih ketat

terhadap proses penyusunan anggaran dan juga adanya transparansi dalam penyusunan anggaran itu sendiri, karena proses penyusunan anggaran sampai menjadi APBD melewati berbagai persetujuan yang mungkin menyebabkan terjadinya perubahan anggaran yang sudah disusun.

Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menemukan variabel – variabel baru yang dapat berpengaruh pada *budgetary slack*, maupun variabel – variabel lain yang tidak hanya berfokus pada karakter personal penyusun anggaran.

Penelitian ini hanya menggunakan kuesioner untuk mengambil data. Penelitian selanjutnya sebaiknya menambah teknik wawancara secara langsung sehingga hasil penelitian lebih sempurna hal ini berkaitan untuk membuktikan mengapa hipotesis 3 ditolak yaitu *locus of control* tidak mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*.

REFERENSI

- Ardianti. (2015). Pengaruh Penganggaran Partisipatif Pada Budgetary Slack Dengan Asimetri Informasi, Self Esteem, Locus of Control Dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Moderasi (Studi Pada Skpd Kabupaten Jembrana, Bali). *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 4.05, 296–311.
- Begum, Amaliah (2009). Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Kesenjangan Anggaran Dengan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi, Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Serang. *tesis*. Fakultas Ekonomi. Universitas Indonesia. (2009), 2009.
- Camman, C. (1976). Effects of the Use of Control System. *Accounting, Organizations, and Society*. Vol. 4. Hal. 301-313. (1976), 4, 1976.
- Dunk, A. S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack. *Accounting Review*.

- Dunk, A. S. (1998). Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*.
- Govindarajan, V. (1986). Impact Of Participation In The Budgetary Process On Managerial Attitudes And Performance: Universalistic And Contingency Perspective. *Decision Sciences*.
- Hansen, D.R., dan M.M. Mowen. 2013. *Management Accounting*, International Editions, McGraw-Hill. (2013), 2013.
- Kartiwa, H. A. (2004). Proses Penyusunan Anggaran Pendapatan. *Jurnal Akuntansi Keuangan*.
- Lowe, E. A., & Shaw, R. W. (1968). An Analysis Of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Process. *Journal of Management Studies*.
- Lukka, K. (1988). Budgetary biasing in organizations: Theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*.
- Mardhiana, Dwi. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap *Budgetary Slack* dengan *Self Esteem* sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol:22,1.
- Mardiasmo. (2016). *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*.
- Onsi, M. (1973). Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *Accounting Review*.
- Pello, Elizabeth Vyninca. 2014. "Pengaruh Asimetri Informasi Dan Locus Of Control Pada Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif Dengan Senjangan Anggaran". (tesis). *Program pascasarjana Universitas Udayana*. (2014), 2014.
- Riahi-Belkaoui, A. (2002). Behavioral Management Accounting. *Quorum Book*.
- Sinaga, M. T. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Locus Of Control dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Empiris pada SKPD Kota Pematang Siantar). *Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*.
- Tresnayani, L. G. A., & Gayatri. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Kapasitas Individu, dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap

Potensi Terjadinya Budgetary Slack. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 16(2), 1405-1432.

Young, S. M. (1985). Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*.