

ASIMETRI INFORMASI SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN DAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN

Ni Wayan Mirda Yanti¹
Maria M. Ratna Sari²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: mirda.yanti15@gmail.com telp: +62 85 739 314 660

ABSTRAK

Anggaran ialah hal yang mendasar bagi suatu organisasi/instansi untuk dapat menjalankan kegiatan operasional organisasi/instansi tersebut. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh asimetri informasi. Penelitian pada 43 SKPD Kabupaten Tabanan. Pemilihan sampel dilakukan dengan menggunakan metode sampling jenuh. Jumlah responden sebanyak 129 orang yang terdiri dari Kepala SKPD, KA Sub. Bagian Umum dan Perencanaan dan KA Sub. Bagian Keuangan. Pengumpulan data dilakukan melalui kuesioner. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda dan *Moderated Regression Analysis*. Hasil penelitian menemukan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, asimetri informasi memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, dan asimetri informasi tidak memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran.

Kata Kunci: senjangan anggaran, partisipasi penganggaran, kejelasan sasaran anggaran, asimetri informasi

ABSTRACT

The budget is fundamental for an organization to run the operations of the institution. This research aims to determine the effect of budgetary participation and budget goal clarity on the budgetary slack is moderated by asymmetry of information. Research on 43 SKPD Tabanan. Sample selection is done by using a sampling method saturated. Total respondents 129 people consisting of Chief SKPD, Head of Sub. General and Planning and Head of the sub. Financial department. The analysis technique used is multiple linear regression analysis and Moderated Regression Analysis. The study found that the participation budgeting positive influence on budgetary slack, budget goal clarity positive influence on budgetary slack, the information asymmetry strengthen budgetary participation influence on budgetary slack, and the information asymmetry does not moderate the effect of budget goal clarity on budgetary slack.

Keywords: budgetary slack, participation budgeting, budget goal clarity, information asymmetry

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan hal yang mendasar bagi suatu organisasi/instansi untuk dapat menjalankan kegiatan operasional organisasi/instansi tersebut. Anggaran adalah pedoman kegiatan organisasi/instansi dalam bentuk keuangan

yang mengandung aktivitas selama satu periode tertentu dan juga merupakan tujuan dari organisasi tersebut. Anggaran merupakan salah satu masalah yang penting dalam proses pengelolaan keuangan instansi seperti pemerintah. Kemampuan pemerintah dalam melaksanakan wewenangnya dalam pemerintahan dapat dilihat dari anggaran. Anggaran dalam pemerintahan berguna sebagai kontrak atau dokumen untuk kesepakatan atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu yang telah dibuat oleh pemerintah (Mardiasmo, 2002:65).

Ozer dan Yilmas (2011) menyatakan senjangan anggaran mulai dipandang sebagai masalah penting pada organisasi sektor publik, demi mencapai organisasi sektor publik yang produktif dan efektif. Halim dan Abdullah (2008) juga menyatakan bahwa pada pemerintah daerah kemungkinan timbulnya suatu senjangan anggaran cukup besar. Kegiatan dalam proses penganggaran melibatkan seluruh pelaksana yang terdapat pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) sebagai kumpulan dari anggaran berbagai satuan kerja akan ditentukan oleh keperluan pada masing-masing satuan kerja. Senjangan anggaran akan terjadi apabila penetapan anggaran untuk kegiatan didasarkan pada keperluan politik (Rosalia, 2012).

Senjangan anggaran diinterpretasikan sebagai selisih jumlah yang telah dianggarkan dengan jumlah yang dapat terealisasi untuk melaksanakan pekerjaan tertentu. Seorang individu membuat suatu senjangan/selisih pada anggaran dengan membuat perkiraan biaya lebih tinggi dan pendapatan lebih rendah (Hobson *et al*, 2011). Hal ini dilakukan untuk menyediakan suatu biaya yang lebih untuk memenuhi tujuan yang telah dianggarkan (Merchant, 1985). Senjangan pada

anggaran dapat dilakukan oleh individu saat berkesempatan untuk ikut serta dalam penganggaran.

Partisipasi penganggaran merupakan metode yang paling baik dalam penyusunan anggaran, dimana semua komponen yang ada dalam organisasi ikut terlibat dalam penyiapan anggaran. Pihak yang terlibat terdiri dari pihak *prinsipal* (atasan) dan *agent* (bawahan). Penganggaran partisipatif akan menghasilkan hubungan baik antara atasan dan bawahan (Krishnan *et al*, 2012). Partisipasi atasan maupun bawahan dalam proses penyusunan anggaran sangat diperlukan, mengingat bahwa merekalah yang mengetahui tentang kondisi dan tugas pada setiap bagian yang mereka tempati. Namun, setiap anggota organisasi yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran berpotensi membuat anggaran yang bias atau terlalu tinggi, tergantung dari perilaku yang dimiliki oleh anggota organisasi.

Perilaku dari penyusun anggaran dalam proses penganggaran juga dapat dipengaruhi oleh jelas atau tidaknya sasaran dari anggaran. Kejelasan sasaran anggaran meliputi luasnya target anggaran yang dijelaskan dengan tepat sejalan dengan misi organisasi agar dipahami oleh yang bertanggung jawab. Target anggaran yang tepat akan mempermudah individu dalam merumuskan objek anggarannya. Hal ini akan berdampak pada pengurangan senjangan anggaran (Agusti, 2011).

Penelitian yang dilakukan Onsi (1973), Dunk (1993), dan Mahadewi (2014) menunjukkan partisipasi dalam penganggaran menurunkan jumlah senjangan anggaran. Sedangkan Falikhatun (2007), Sri Utami (2012) dan Pratama

(2013) menunjukkan hasil yang berlawanan yaitu dengan adanya partisipasi dalam proses penganggaran maka akan timbul kesempatan untuk menciptakan suatu senjangan pada anggaran. Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Biantara (2014) mengenai pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran menunjukkan hasil kejelasan sasaran anggaran berefek pada senjangan anggaran dengan arah positif. Sebaliknya penelitian yang dilakukan Agusti (2011) dan Bulan (2011) memperoleh hasil adanya efek negative kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut membuat peneliti ingin meneliti kembali variabel tersebut.

Perbedaan hasil penelitian yang ada sebelumnya dapat diselesaikan melalui pendekatan kontingensi dengan memasukkan variabel lain yang mungkin memengaruhi partisipasi penganggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran. Dalam penelitian ini, digunakan variabel asimetri informasi sebagai variabel pemoderasi. Menurut Chow *et al.* (1988) asimetri informasi adalah kondisi yang memperlihatkan atasan dan bawahan mempunyai keterangan yang berbeda karena sumber dan akses yang berbeda.

Penelitian ini akan dilakukan pada instansi pemerintah dengan obyek di SKPD Kabupaten Tabanan. Pemilihan lokasi ini dikarenakan dapat dilihat dari Tabel 1 yang menunjukkan bahwa realisasi APBD tahun anggaran 2012-2014 lebih tinggi dari yang dianggarkan. Pendapatan daerah berturut-turut mengalami kenaikan sebesar 100,05%, 103,15%, dan 102,89%. Sedangkan belanja daerah lebih rendah dari yang dianggarkan yaitu sebesar 96,15% (tahun 2012), 95,67% (tahun 2013), dan 94,18% (tahun 2014). Berdasarkan data tersebut dapat diduga

bahwa saat penyusunan anggaran pihak-pihak yang terlibat saat penetapan anggaran cenderung menetapkan anggaran yang bermanfaat yaitu membuat anggaran yang ringan, dimana pendapatan dianggarkan lebih rendah dan biaya dianggarkan lebih tinggi. Maka dari itu peneliti tertarik untuk meneliti sektor publik, khususnya pada SKPD Kabupaten Tabanan.

Tabel 1.
Ringkasan Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Kabupaten Tabanan
Tahun Anggaran 2012-2014 (Dalam Rupiah)

No.	Uraian	Tahun 2012		
		Anggaran	Realisasi	%
1	Pendapatan Daerah	1,055,763,949,897.51	1,056,319,329,214.79	100.05
2	Belanja Daerah	1,108,188,715,959.77	1,065,536,683,230.82	96.15
3	Pembiayaan Netto	52,424,766,062.26	52,586,850,768.14	100.31
4	SiLPA	0.00	43,369,496,752.11	100.00

No.	Uraian	Tahun 2013		
		Anggaran	Realisasi	%
1	Pendapatan Daerah	1,214,809,607,696.63	1,253,026,818,659.65	103.15
2	Belanja Daerah	1,252,899,104,448.74	1,198,702,306,735.59	95.67
3	Pembiayaan Netto	38,089,496,752.11	38,204,186,457.99	100.30
4	SiLPA	0.00	92,528,698,382.05	100.00

No.	Uraian	Tahun 2014		
		Anggaran	Realisasi	%
1	Pendapatan Daerah	1,328,610,781,308.50	1,367,063,683,393.04	102.89
2	Belanja Daerah	1,415,634,479,690.55	1,333,200,899,193.23	94.18
3	Pembiayaan Netto	87,023,698,382.05	87,466,589,587.93	100.51
4	SiLPA	0.00	121,329,373,787.74	100.00

Sumber: Bagian Keuangan Kabupaten Tabanan, 2015

Uraian mengenai senjangan anggaran dapat dijelaskan melalui pendekatan teori keagenan. Hubungan agensi terbentuk saat satu pihak atau lebih (prinsipal) memberi kerja pada pihak lain (agen) serta melimpahkan wewenang pada agen tersebut untuk membuat suatu keputusan (Anthony dan Govindajaran, 2007). Salah satu hal yang mendasari adanya teori agensi yaitu prinsipal dan agen mempunyai memiliki maksud berbeda/seringkali kepentingan mereka tidak sama.

Prinsipal memandang pemberian kompensasi harus berdasarkan hasil. Namun, agen memandang sistem pemberian kompensasi sebaiknya tidak hanya didasarkan pada hasil melainkan seberapa besar usaha yang dilakukannya untuk mencapai hasil tersebut.

Ikhsan dan Iskak (2005: 56) menyatakan kondisi yang sering timbul dalam teori keagenan adalah agen lebih mengetahui organisasi yang menyebabkan terjadi perbedaan informasi yang berakibat pada ketidakmampuan prinsipal untuk menetapkan apakah upaya agen sudah maksimal. Adanya asimetri informasi ini kemudian menimbulkan terjadinya perselisihan antara prinsipal dan agennya. Eisenhardt (1989) berpendapat ada tiga asumsi tingkah laku dasar seorang manusia yaitu mengutamakan dirinya sendiri, mempunyai pola pikir terbatas akan masa depan, dan selalu mempertimbangkan ancaman. Berlandaskan ketiga asumsi tersebut memicu informasi yang diciptakan satu manusia untuk manusia yang lain akan diragukan kredibilitasnya. Asimetri informasi ini pula yang akan menciptakan peluang bagi para penyusun anggaran menjalankan tindakan manipulasi dalam anggaran sebagai upaya untuk meningkatkan kesejahteraan pribadinya.

Anggaran adalah pernyataan tentang taksiran kapasitas yang akan direalisasikan selama satu periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran keuangan (Mardiasmo, 2002:61). Menurut Mulyadi (2008:488) anggaran ialah suatu rencana kerja yang akan diimplementasikan pada periode selanjutnya, mencakup jangka waktu satu tahun, yang dimanfaatkan sebagai dasar implementasi kerja juga sebagai pedoman untuk menilai kinerja. Anggaran

mempunyai fungsi yang penting dalam pengendalian manajemen (Libby dan Lindsay, 2010). Mardiasmo (2002:62) menyatakan bahwa anggaran publik memuat perkiraan kerja yang direpresentasikan berupa target penerimaan dan pengeluaran. Anggaran publik adalah suatu dokumen yang menjelaskan keadaan keuangan yang mencakup informasi mengenai penghasilan, biaya, dan kegiatan dari suatu organisasi.

Anggaran sektor publik berfungsi sebagai alat perancangan, alat kontrol, alat strategi fiskal, alat politik, alat koordinasi dan komunikasi, pengukuran prestasi, alat stimulus, untuk menciptakan ruang publik (Mardiasmo, 2002:63). Dalam proses penyusunan anggaran terdapat empat siklus anggaran meliputi: (1) tahap penyiapan, (2) tahap pengesahan, (3) tahap pelaksanaan, (4) Tahap pelaporan dan evaluasi.

Partisipasi penganggaran adalah prosedur dimana individu atau seseorang terlibat dalam penyusunan suatu anggaran yang akan menjadi acuan kinerja kedepan bagi suatu organisasi (Falikhatus, 2007). Partisipasi penganggaran menimbulkan komunikasi antara atasan dan bawahan yang berpartisipasi dan mempunyai kendali dalam pembuatan suatu keputusan (Heinle *et al*, 2014). Hansen dan Mowen (2009) menyatakan prinsip penyusunan anggaran partisipatif pada dasarnya mengizinkan bawahan untuk ikut serta dalam membuat suatu perencanaan anggaran agar dapat memberikan rasa tanggung jawab pada pembuatnya dan menciptakan kreatifitas.

Milani (1975) menyatakan bahwa faktor utama yang membedakan anggaran yang bersifat partisipatif adalah intensitas keterlibatan serta kuasa

bawahan dalam pengambilan keputusan selama proses penganggaran. Kinerja para manajer diharapkan akan meningkat dengan dilakukannya penyusunan anggaran secara partisipatif. Partisipasi para pengelola dalam proses penganggaran, akan menciptakan gagasan bagi mereka untuk menyampaikan ide, menambah solidaritas, sehingga dapat meningkatkan kolusi antar anggota untuk mencapai tujuan organisasi (Siegel, 1989).

Menurut Kenis (1979) sistem penganggaran memiliki beberapa karakteristik. Salah satunya yaitu kejelasan sasaran anggaran. Kejelasan sasaran anggaran meliputi luasnya target anggaran yang dipaparkan secara tegas dan tepat searah dengan tujuan instansi pemerintah serta mudah dipahami oleh pihak yang bertanggungjawab. Abdullah (2003) dalam Bulan (2011) menyatakan informasi tentang target dan tujuan daerah yang bersangkutan dalam tahun anggaran tertentu terkandung dalam arah dan kebijakan umum APBD. Terdapat lima kriteria mengenai tujuan dan sasaran APBD yaitu, spesifik, terukur, menantang tapi realistis, berorientasi pada hasil akhir, memiliki batas waktu.

Senjangan anggaran diartikan sebagai sebuah tindakan anggota meminimalkan kemampuan saat memperoleh peluang untuk menetapkan/mengusulkan anggaran (Young, 1985). Senjangan anggaran merupakan selisih antara anggaran yang sesungguhnya dapat dicapai dengan anggaran yang ingin disampaikan. Sujana (2010) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai pengungkapan yang disertakan dalam anggaran yang memungkinkan untuk dicapai. Kesenjangan anggaran ditimbulkan dengan cara membuat prediksi penghasilan rendah dan mengalokasikan biaya tinggi. Hal ini

untuk menyediakan suatu margin yang lebih untuk memenuhi tujuan yang telah dianggarkan.

Partisipasi penganggaran yaitu suatu proses dimana seseorang ikut serta dalam penyusunan anggaran yang akan digunakan sebagai acuan oleh pihak-pihak yang bertanggung jawab. Partisipasi dalam anggaran merupakan cara yang tepat untuk menyesuaikan misi dari penanggungjawab dan misi organisasi secara keseluruhan (Brown *et al*, 2009). Diadakannya partisipasi dalam proses penyusunan anggaran, menyebabkan kemungkinan timbulnya senjangan anggaran akan lebih besar karena individu tersebut memiliki kesempatan untuk melakukan manipulasi terhadap anggaran demi memenuhi kepentingan pribadinya. Pernyataan tersebut sejalan dengan hasil penelitian Falikhatun (2007), Utami (2012) dan Pratama (2013) yang menunjukkan hasil bahwa makin bertambah tingkat partisipasi dalam proses penganggaran maka makin besar pula timbulnya senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Partisipasi Penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Kejelasan sasaran anggaran yaitu menerangkan target anggaran yang dinyatakan secara jelas dan tegas, serta dapat dipahami. Tingkat kejelasan sasaran anggaran menunjukkan seberapa besar informasi yang diperoleh pihak-pihak tersebut. Semakin jelas dan spesifiknya sasaran anggaran maka anggaran akan disusun sesuai dengan sasaran yang telah ditentukan sehingga dapat menurunkan terjadinya senjangan anggaran. Bulan (2011) dan Agusti (2011) menemukan

kejelasan sasaran anggaran memiliki efek negatif terhadap senjangan anggaran.

Hipotesis yang dirumuskan sebagai berikut:

H₂: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Asimetri informasi diartikan kelainan fakta yang antar bagian mengenai unit yang menjadi tanggungjawabnya. Dengan adanya asimetri informasi maka partisipan dalam penyusunan anggaran akan semakin mudah melakukan senjangan dalam anggaran karena berbedanya jumlah informasi yang dimiliki oleh partisipan. Hasil penelitian Rahmiati (2013) menyatakan asimetri informasi berpengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Hipotesis yang dirumuskan sebagai berikut:

H₃: Asimetri informasi memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Asimetri informasi ialah kondisi dimana salah satu pihak bawahan memiliki pengetahuan yang lebih dari atasan mengenai unit tanggung jawab bawahan, atau sebaliknya. Apabila asimetri informasi yang terjadi dalam organisasi sangat tinggi maka tingkat kejelasan sasaran anggaran akan rendah yang berdampak pada meningkatnya senjangan anggaran. Hasil penelitian yang dilakukan Agusti (2011) memaparkan asimetri informasi memberi efek positif pada interaksi kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran, karena seorang bawahan apabila memberikan informasi yang bias kepada atasannya dalam membuat sasaran anggaran maka akan menimbulkan senjangan anggaran.

Hipotesis yang dirumuskan sebagai berikut:

H₄: Asimetri informasi memperlemah pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Lokasi penelitian ini diselenggarakan pada SKPD Kabupaten Tabanan. Terdapat dua jenis data yang dipakai, yaitu data kualitatif dan kuantitatif. Data kuantitatif yang digunakan berupa jawaban responden atas pertanyaan dalam kuesioner yang disebar peneliti. Kemudian data kualitatif yang digunakan berupa daftar nama dan jumlah SKPD Kabupaten Tabanan. Data penelitian bersumber dari data primer melalui kuesioner yang dibagikan kepada responden.

Partisipasi penganggaran merupakan suatu proses keikutsertaan individu dalam kegiatan yang berkaitan dengan penyusunan anggaran. Tingkat partisipasi atasan atau bawahan dalam proses penganggaran diukur menggunakan instrumen yang diadopsi dari penelitian Purmita Dewi (2014) yang terdiri 5 pernyataan yang diukur dengan skala likert 5 point.

Kejelasan sasaran anggaran ialah seberapa jauh target anggaran ditentukan dengan pasti searah tujuan agar anggaran dipahami oleh pihak yang bertanggungjawab atas pencapaian target anggaran tersebut. Variabel kejelasan sasaran anggaran diukur dengan 7 pertanyaan yang diadopsi dari penelitian Deki Putra (2008) yang diproksikan dengan skala likert 5 point.

Asimetri informasi adalah suatu keadaan dimana atasan dan bawahan memiliki informasi yang berbeda mengenai unit tanggung jawab dalam organisasi (Jermias dan Yigit, 2013). Variabel asimetri informasi diukur menggunakan instrumen yang terdiri dari 5 pertanyaan yang diadopsi dari penelitian Paingga Rukmana (2013) yang diukur dengan skala likert 5 point.

Senjangan anggaran merupakan sisa antara jumlah anggaran yang dianggarkan dengan jumlah anggaran yang sebenarnya. Artinya senjangan anggaran sebagai jumlah yang disertakan dalam anggaran agar mudah direalisasikan. Variabel senjangan anggaran diukur dengan 6 pertanyaan yang diadopsi dari penelitian Mahadewi (2014) yang diprosikan dengan skala likert 5 point.

Populasi yang digunakan adalah SKPD Kabupaten Tabanan yang berjumlah 43. Sampel yang digunakan adalah sebanyak 43 SKPD yang diwakili oleh 3 responden dari masing-masing SKPD. Responden penelitian adalah Kepala SKPD, KA Sub Bagian Umum dan Perencanaan, dan Kepala Bagian Keuangan, sehingga total responden keseluruhan berjumlah 129 orang. Penentuan sampel dilakukan dengan menggunakan metode sampling jenuh. Kemudian data dikumpulkan dengan metode survey, melalui teknik kuesioner. Teknik analisis data di bagi dalam beberapa tahap yaitu uji instrumen, statistik deskriptif, uji asumsi klasik, analisis regresi berganda, uji koefisien determinasi, uji statistik F, uji statistik t, dan *moderated regression analysis*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji validitas dilakukan untuk mengukur seberapa jauh alat ukur yaitu kuesioner dapat mengukur apa yang semestinya diukur dengan menghitung nilai *pearson correlation*. Apabila nilai *pearson correlation* yang dihasilkan lebih besar dari 0,3 maka instrument dikatakan valid (Sugiyono, 2013:115). Hasil uji validitas dapat dilihat pada Tabel 2 berikut ini.

Tabel 2.
Hasil Uji Validitas Instrumen

No	Variabel	Kode Instrumen	Nilai <i>Pearson Correlation</i>	Keterangan
1	Partisipasi Penganggaran (X1)	X1.1	0,932	Valid
		X1.2	0,913	Valid
		X1.3	0,916	Valid
		X1.4	0,918	Valid
		X1.5	0,935	Valid
2	Kejelasan Sasaran Anggaran (X2)	X2.1	0,927	Valid
		X2.2	0,873	Valid
		X2.3	0,918	Valid
		X2.4	0,846	Valid
		X2.5	0,859	Valid
		X2.6	0,852	Valid
		X2.7	0,866	Valid
3	Asimetri Informasi (Z)	Z1	0,961	Valid
		Z2	0,970	Valid
		Z3	0,983	Valid
		Z4	0,957	Valid
		Z5	0,905	Valid
4	Senjangan Anggaran (Y)	Y1	0,967	Valid
		Y2	0,932	Valid
		Y3	0,878	Valid
		Y4	0,936	Valid
		Y5	0,917	Valid
		Y6	0,907	Valid

Sumber: data primer diolah, 2015

Tabel 2 menampilkan bahwa seluruh indikator pernyataan dalam kuesioner yang digunakan untuk mengukur variabel partisipasi penganggaran, kejelasan sasaran anggaran, asimetri informasi dan senjangan anggaran memiliki nilai *pearson correlation* > 0,3 sehingga keseluruhan indikator yang digunakan dinyatakan valid.

Pengujian reliabilitas menunjukkan sejauh mana kemampuan suatu instrumen membuahkan hasil yang sama jika dipergunakan beberapa kali untuk mengukur obyek yang sama. Jika nilai *cronbach's alpha* > 0,6 maka instrumen dinyatakan reliabel (Ghozali,2006:33). Tabel 3 berikut akan menyajikan hasil uji reliabilitas instrumen.

Tabel 3.
Hasil Uji Reliabilitas Instrumen

No	Variabel	Conbrach's Alpha	Keterangan
1	Partisipasi Penganggaran (X1)	0,956	Reliabel
2	Kejelasan Sasaran Anggaran (X2)	0,949	Reliabel
3	Asimetri Informasi (Z)	0,976	Reliabel
4	Senjangan Anggaran (Y)	0,963	Reliabel

Sumber: data primer diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 3 terlihat bahwa keempat instrumen penelitian yaitu partisipasi penganggaran, kejelasan sasaran anggaran, asimetri informasi, dan senjangan anggaran mempunyai nilai koefisien *cronbach's alpha* lebih tinggi dari 0,60 sehingga instrumen yang dipakai dinyatakan reliabel.

Informasi tentang karakteristik variabel-variabel penelitian, seperti minimum, maksimum, *mean*, dan standard deviasi disajikan dapat diketahui melalui statistik deskriptif. Hasil dari statistik deskriptif dapat dilihat pada Tabel 4 berikut ini.

Berdasarkan Tabel 4 terlihat bahwa variabel partisipasi penganggaran (PP) memiliki nilai minimal sebesar 10 dan nilai maksimal sebesar 25 dengan mean sebesar 20,19, jika dibagi dengan 5 item pertanyaan akan menghasilkan nilai sebesar 4,04 yang artinya rata-rata responden memberikan skor 4 untuk item pertanyaan partisipasi penganggaran. Nilai standar deviasi variabel partisipasi

penganggaran adalah sebesar 3,90. Hal ini berarti standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 3,90.

Tabel 4.
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PP	129	10	25	20.19	3.901
KSA	129	15	35	28.76	5.510
AI	129	10	25	21.57	4.373
SA	129	13	30	25.08	4.764
Valid N (listwise)	129				

Sumber: data primer diolah, 2015

Variabel kejelasan sasaran anggaran (KSA) mempunyai nilai terkecil sebesar 15 dan nilai terbesar sebesar 35 dengan mean sebesar 28,76, jika dibagi dengan 7 item pertanyaan akan menghasilkan nilai sebesar 4,11 yang artinya rata-rata responden memberikan skor 4 untuk item pertanyaan kejelasan sasaran anggaran. Nilai standar deviasi variabel kejelasan sasaran anggaran adalah sebesar 5,51. Hal ini berarti standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 5,51.

Variabel asimetri informasi (AI) memperoleh nilai terendah sebesar 10 dan nilai tertinggi sebesar 25 dengan mean sebesar 21,57, jika dibagi dengan 5 item pertanyaan akan menghasilkan nilai sebesar 4,31 yang artinya rata-rata responden memberikan skor 4 untuk item pertanyaan asimetri informasi. Nilai standar deviasi variabel asimetri informasi adalah sebesar 4,37. Hal ini berarti standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 4,37.

Variabel senjangan anggaran (SA) memiliki nilai minimal sebesar 13 dan nilai maksimal sebesar 30 dengan mean sebesar 25,08, jika dibagi dengan 6 item pertanyaan akan menghasilkan nilai sebesar 5,07 yang artinya rata-rata responden

memberikan skor 5 untuk item pertanyaan senjangan anggaran. Nilai standar deviasi variabel senjangan anggaran adalah 4,76. Hal ini berarti standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 4,76.

Tujuan uji normalitas adalah untuk mengetahui berdistribusi normal atau tidaknya data yang dipergunakan dalam model. Uji normalitas dilakukan dengan melalui uji statistik *One-Sample Kolgomorov-Smirnov Test*, dengan melihat nilai dari *Asymp. Sig.* Apabila data tersebut memiliki nilai $\text{sig} > \alpha$ ($\alpha = 0,05$), maka data dikatakan berdistribusi normal. Tabel 5 berikut ini menyajikan hasil uji normalitas.

Tabel 5.
Hasil Uji Normalitas

No	Persamaan	Z	Asymp. Sig
1	$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + e$	1,040	0,230
2	$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3Z + b_4(X_1Z) + b_5(X_2Z) + e$	1,081	0,193

Sumber: data primer diolah, 2015

Tabel 5 menunjukkan bahwa model regresi persamaan pertama dan kedua memiliki distribusi normal, karena nilai *Asymp. Sig* yang dimiliki yaitu 0,230 dan 0,193 lebih besar dari alpha 0,05.

Uji heterokedastisitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi yang digunakan terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain, dengan meregresi nilai *absolute residual* dari model yang diestimasi terhadap variabel bebas. Apabila nilai signifikansi yang dihasilkan $> \alpha(0,05)$, maka tidak terjadi gejala heterokedastisitas. Tabel 6 berikut akan menyajikan hasil uji heterokedastisitas.

Tabel 6.
Hasil Uji Heterokedastisitas

No	Persamaan	Variabel	T	Sig.
1	$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + e$	PP	1,459	0,147
		KSA	0,612	0,541
2	$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3Z + b_4(X_1Z) + b_5(X_2Z) + e$	PP	1,042	0,300
		KSA	0,752	0,454
		AI	1,350	0,180
		PP*AI	0.399	0,690
		KSA*AI	-0.723	0,471

Sumber: data primer diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 6 dapat dilihat bahwa nilai signifikansi masing-masing variabel pada kedua model regresi memiliki nilai lebih tinggi dari 0,05, yang artinya kedua model regresi dalam penelitian ini bebas dari gejala heterokedastisitas.

Uji multikolinearitas dilakukan untuk mengetahui apakah terdapat hubungan antara variabel independen dalam model regresi yang dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan VIF. Jika nilai *tolerance* > 10% (0,10) dan nilai VIF < 10, maka model regresi dikatakan bebas dari multikolinearitas. Hasil uji multikolinearitas ditampilkan dalam Tabel 7 berikut ini.

Berdasarkan Tabel 7 dapat diketahui bahwa masing-masing variabel pada kedua model regresi memiliki nilai *tolerance* > dari 0,10 dan nilai VIF kurang dari 10, maka dapat disimpulkan bahwa kedua model regresi dalam penelitian ini bebas dari multikolinearitas.

Tabel 7.
Hasil Uji Multikolinearitas

No	Persamaan	Variabel	Collinearity Statistics	
			Tolerance	VIF
1	$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + e$	PP	0,600	1,666
		KSA	0,600	1,666
2	$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3Z + b_4(X_1Z) + b_5(X_2Z) + e$	PP	0,489	2,045
		KSA	0,524	1,910
		AI	0,392	2,550
		PP*AI	0,476	2,101
		KSA*AI	0,369	2,711

Sumber: data primer diolah, 2015

Analisis regresi linier berganda berguna untuk mengetahui efek dua atau lebih variabel bebas terhadap suatu variabel terikat. Dalam hal ini analisis regresi linier berganda dipergunakan untuk mengetahui efek partisipasi penganggaran dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Hasil dari analisis regresi linier berganda ditampilkan pada Tabel 8 berikut ini.

Tabel 8.
Hasil Regresi Linier Berganda

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error			
(Constant)	2,118	1,157		1,831	0,069
PP (X ₁)	0,296	0,074	0,253	4,015	0,000
KSA (X ₂)	0,581	0,056	0,654	10,392	0,000
R					0,837
R²					0,700
Adjusted R²					0,696
F Hitung					147,294
Sig. F					0,000

Sumber: data primer diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 8 dapat dibuat persamaan sebagai berikut :

$$Y = 2,118 + 0,296 X_1 + 0,581 X_2 \dots\dots\dots(1)$$

Nilai konstanta (α) sebesar 2,118 memiliki arti jika partisipasi penganggaran dan kejelasan sasaran anggaran konstan, maka nilai senjangan

anggaran sebesar 2,118. Koefisien regresi variabel partisipasi penganggaran sebesar 0,296 memiliki arti apabila partisipasi penganggaran meningkat, maka senjangan anggaran akan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan. Koefisien regresi variabel kejelasan sasaran anggaran memiliki nilai sebesar 0,581 memiliki arti apabila kejelasan sasaran anggaran meningkat, maka senjangan anggaran akan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Koefisien determinasi pada regresi linier berganda dapat dilihat dari nilai R^2 . Berdasarkan Tabel 8 terlihat bahwa nilai R^2 sebesar 0,700, artinya 70% perubahan (naik turun) yang terjadi pada senjangan anggaran dipengaruhi/dijelaskan oleh partisipasi penganggaran dan kejelasan sasaran anggaran, sementara 30% dijelaskan oleh variabel-variabel lainnya yang tidak disertakan dalam model.

Uji serempak bermaksud untuk mengetahui efek dari variabel-variabel independen pada variabel dependen secara serempak. Tabel 8 menampilkan nilai Sig. F sebesar $0,000 < 0,05$, artinya partisipasi penganggaran dan kejelasan sasaran anggaran secara serempak berpengaruh pada senjangan anggaran. Seberapa besar efek partisipasi penganggaran serta kejelasan sasaran anggaran secara individu pada senjangan anggaran dalam model regresi linier dapat diketahui dengan melakukan Uji Parsial (Uji t).

Berdasarkan data yang disajikan dalam Tabel 8 dapat dilihat bahwa partisipasi penganggaran memiliki nilai β_1 sebesar 0,296 dengan tingkat signifikansi 0,000 lebih rendah dari 0,05. Dapat diartikan hipotesis pertama (H_1)

diterima, yaitu partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin besar partisipasi penganggaran, maka aparat pemerintah (pelaksana anggaran) mendapat peluang membuat standar kinerjanya sendiri. Pelaksana anggaran yang ikut serta dalam proses penyusunan anggaran akan mengusulkan anggaran yang rendah dan mudah dicapai, akibat adanya komitmen diawal mengenai senjangan yang harus disepakati semua pihak yang terlibat sehingga menguntungkan bagi pelaksana anggaran. Hal ini terjadi karena pelaksana anggaran mengetahui kinerjanya diukur berdasarkan pencapaian dari anggaran yang telah ditentukan, sehingga akan timbul tindakan yang menyimpang yang nantinya akan mengakibatkan senjangan anggaran. Dari demografi responden juga dapat diketahui sebanyak 58% responden telah bekerja selama 1-5 tahun dan 32% reponden telah bekerja lebih dari 6 tahun, hal ini menunjukkan semakin lama berkerja responden semakin sadar bahwa kinerjanya diukur berdasarkan pencapaian dari anggaran yang telah ditetapkan sehingga dalam berpartisipasi responden akan cenderung melakukan tindakan yang menyimpang yang mengakibatkan timbul senjangan pada anggaran. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Falikhatun (2007), Sri Utami (2012) dan Pratama (2013) yang membuktikan partisipasi penganggaran berdampak positif pada senjangan anggaran.

Berdasarkan data yang disajikan dalam Tabel 8 dapat dilihat bahwa kejelasan sasaran anggaran memiliki nilai β_2 sebesar 0,581 dengan signifikansi $0,000 < 0,05$. Hal ini berarti hipotesis kedua (H_2) ditolak dan H_0 diterima, yaitu

kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Hasil studi ini menunjukkan bahwa tingginya tingkat kejelasan sasaran anggaran akan berdampak pada peningkatan senjangan anggaran. Hal ini dikarenakan sasaran anggaran dan anggaran seringkali ditentukan pada periode sebelumnya sehingga anggaran akan bersifat kaku dan susah untuk disesuaikan dengan keadaan sesungguhnya ataupun dalam pelaksanaan anggaran terdapat sasaran yang telah dianggarkan namun tidak terlaksana. Sehingga akan berdampak pada peningkatan senjangan anggaran baik itu senjangan lebih maupun senjangan kurang. Penelitian ini serupa dengan penelitian Biantara (2014) yang menyatakan kejelasan sasaran anggaran berdampak positif pada senjangan anggaran.

Analisis regresi moderasi merupakan analisis regresi linier yang digunakan untuk menganalisis model regresi yang dalam persamaannya terdapat unsur interaksi, yaitu perkalian antara dua atau lebih variabel bebas. Hasil dari analisis regresi moderasi dapat dilihat pada Tabel 9 berikut ini.

Tabel 9.
Hasil Regresi Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error			
(Constant)	7,693	1,097		7,011	0,000
PP (X ₁)	-0,414	0,288	0,395	-1,435	0,154
KSA (X ₂)	-0,016	0,242	-0,775	-0,066	0,948
AI (Z)	0,318	0,141	0,328	2,256	0,026
PP*AI	0,022	0,005	-0,147	4,445	0,000
KSA*AI	-0,410	0,230	0,220	-1,783	0,077
R					0,875
R²					0,765
Adjusted R²					0,755
F Hitung					80,004
Sig. F					0,000

Sumber: data primer diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 9 dapat dibuat persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 7,693 - 0,414X_1 - 0,016X_2 + 0,318Z + 0,022X_1 Z - 0,410X_2 Z \dots\dots(2)$$

Nilai konstanta (α) sebesar 7,693 memiliki arti apabila partisipasi penganggaran, kejelasan sasaran anggaran, hubungan antara partisipasi penganggaran dengan asimetri informasi, dan hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan asimetri informasi konstan, maka nilai senjangan anggaran sebesar 7,693. Koefisien regresi variabel partisipasi penganggaran sebesar -0,414 memiliki arti apabila partisipasi penganggaran meningkat, maka senjangan anggaran akan menurun dengan asumsi variabel lainnya konstan. Koefisien regresi variabel kejelasan sasaran anggaran memiliki nilai sebesar -0,016 memiliki arti apabila kejelasan sasaran anggaran meningkat, maka senjangan anggaran akan menurun dengan asumsi variabel lainnya konstan. Koefisien regresi variabel asimetri informasi memiliki nilai sebesar 0,318 memiliki arti apabila asimetri informasi meningkat, maka senjangan anggaran akan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan. Koefisien moderat antara partisipasi penganggaran dengan asimetri informasi (PP*AI) memiliki nilai sebesar 0,022 memiliki arti apabila setiap interaksi partisipasi penganggaran dengan asimetri informasi meningkat, maka senjangan anggaran akan meningkat dengan asumsi variabel lainnya konstan. Koefisien moderat antara kejelasan sasaran anggaran dengan asimetri informasi (KSA*AI) memiliki nilai sebesar -0,410 memiliki arti apabila setiap interaksi kejelasan sasaran anggaran dengan asimetri informasi meningkat, maka senjangan anggaran akan menurun dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Koefisien determinasi pada model regresi moderasi dilihat dari nilai *Adjusted R²*. Berdasarkan Tabel 9 dapat dilihat bahwa nilai *Adjusted R²* memiliki arti 75,5% naik turunnya senjangan anggaran dipengaruhi oleh partisipasi penganggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan asimetri informasi sebagai pemoderasi, sedangkan 24,5% disebabkan oleh variabel lainnya di luar model.

Uji serempak pada model regresi dilaksanakan untuk melihat pengaruh variabel independen dan variabel moderasi secara bersama-sama pada variabel dependen. Tabel 9 memperlihatkan nilai Sig. F $0,000 < 0,05$, artinya partisipasi penganggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan asimetri informasi secara serempak berdampak pada senjangan anggaran.

Uji Parsial (Uji t) pada model regresi moderasi pada penelitian ini dilakukan untuk melihat pengaruh asimetri informasi dalam memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran.

Berdasarkan data yang disajikan dalam Tabel 9 dapat dilihat bahwa interaksi antara partisipasi penganggaran dengan asimetri informasi memiliki nilai β_4 sebesar 0,022 dan signifikansi $0,000 < 0,05$. Artinya asimetri informasi mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Dengan demikian hipotesis ketiga (H_3) diterima, yaitu asimetri informasi memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, dilihat dari β_4 yang menunjukkan nilai positif.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa jika terjadi asimetri informasi antar aparat pemerintah maka saat berpartisipasi dalam penganggaran akan dominan

mengusulkan anggaran yang relatif mudah dicapai untuk direalisasikan sehingga terjadilah senjangan anggaran. Dengan kata lain asimetri informasi memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Dari demografi responden juga dapat diketahui sebanyak 58% responden telah bekerja selama 1-5 tahun dan 32% responden telah bekerja lebih dari 6 tahun, hal ini menunjukkan semakin lama bekerja responden semakin banyak mengetahui informasi terkait anggaran sehingga dalam berpartisipasi responden akan cenderung melakukan tindakan yang menyimpang yang mengakibatkan timbul senjangan pada anggaran. Studi ini didukung oleh Rahmiati (2013) yang menemukan pengaruh signifikan positif asimetri informasi pada hubungan partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran.

Berdasarkan data yang disajikan dalam Tabel 9 dapat dilihat bahwa hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan asimetri informasi memiliki nilai $\beta_5 = -0,410$ dan tingkat signifikansi $0,077 > 0,05$. Dapat diartikan asimetri informasi tidak mampu memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Sehingga hipotesis keempat (H_4) yang menyatakan asimetri informasi memperlemah pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran ditolak.

Studi ini menunjukkan bahwa asimetri informasi tidak memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Adanya sasaran anggaran yang pasti mengakibatkan aparat bisa menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ada walaupun terdapat asimetri informasi. Dari demografi responden juga terlihat bahwa sebanyak 69% responden telah memiliki pendidikan terakhir

S1 dan 16% responden memiliki pendidikan terakhir S2, yang menyiratkan tingginya tingkat pendidikan responden sejalan dengan tingkat kesadaran responden akan pentingnya bekerja sejalan dengan Standar Operasional Prosedur (SOP) yang ada akan meningkat. Sehingga tidak akan menimbulkan senjangan pada anggaran yang disusun. Hal ini juga didukung dengan jawaban dari responden terkait asimetri informasi dan kejelasan sasaran anggaran yang lebih cenderung kearah sangat setuju atau skala 4 dan 5 yang artinya bahwa pada SKPD Kabupaten Tabanan terjadi asimetri informasi yang sangat tinggi dan kejelasan sasaran anggaran yang sangat jelas. Ini berarti, walaupun terjadi asimetri informasi tidak akan berdampak pada pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan pada bab-bab sebelumnya dapat ditarik simpulan yaitu partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran SKPD di Kabupaten Tabanan. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran SKPD di Kabupaten Tabanan. Asimetri informasi memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Asimetri informasi tidak memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran.

Saran yang dapat diberikan adalah mengingat bahwa partisipasi penganggaran dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, maka saran yang dapat diberikan peneliti untuk SKPD yaitu atasan hendaknya memeriksa kembali anggaran yang diusulkan aparat (bawahan) secara

seksama, sehingga timbulnya senjangan anggaran dapat diminimalisir. Asimetri informasi memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, sehingga untuk mengurangi timbulnya senjangan anggaran sebaiknya dalam organisasi tidak ada salah satu pihak yang memiliki lebih banyak informasi dibandingkan pihak lainnya saat berpartisipasi dalam penganggaran. Penelitian selanjutnya sebaiknya memasukkan variabel lainnya yang memengaruhi seseorang untuk menciptakan senjangan anggaran seperti kecukupan anggaran dan penekanan anggaran.

REFERENSI

- Agusti, Restu. 2011. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Variabel Pemoderasi Komitmen Organisasi & informasi Asimetri. *Jurnal Ekonomi*, 19 (4), hal: 282-293.
- Anthony, Robert N. dan Govindarajan. 2007. *Management Control System Buku 2*. Terjemahan Kurniawan Tjakrawala. Jakarta : Salemba Empat.
- Biantara, Anak Agung Adi dan IG.A.M. Asri Dwija Putri. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Etika, Dan Kepercayaan Diri Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 9.2 (2014) : 385-391
- Brown, Jason L., John H. Evans III, dan Donald V. Moser. 2009. Agency Theory and Participative Budgeting Experiments. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), pp: 317-345.
- Bulan, Rida Fani. 2011. Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Job Relevant Information Serta Implikasinya Pada Senjangan Anggaran (Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Bireuen). *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*, 4 (1), hal: 33 – 50.
- Chow, C. W., Cooper, J. C. dan Waller W.S., 1988. Participative Budgeting; Effect of a Truth-Inducing pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance, *The Accounting Review*.
- Dunk,A.S. April 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*.pp. 400-410.

- Eisenhardt, Kathleen M. 1989. Agency Theory : An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), pp: 57-74.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan *Group cohesiveness* dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan Senjangan anggaran. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makasar.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Hansen, Don R dan Mowen, Maryanne M. 2009. *Managerial Accounting*. Jakarta: Salemba Empat.
- Heinle, Mirko S. , Nicholas Ross, dan Richard E. Saouma. 2014. A Theory of Participative Budgeting. *The Accounting Review*, 89(3), pp: 1025-1050.
- Hobson, Jessen L., Mark J. Mellon, dan Douglas E. Stevens. 2011. Determinants of Moral Judgments Regarding Budgetary Slack: An Experimental Examination of Pay Scheme and Personal Values. *Behavioral Research in Accounting: Spring*, 23(1), pp: 87-107
- Ikhsan, Arfan dan Iskak, Muhammad. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indriantoro, N dan Bambang Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Yogyakarta: BPFE.
- Jermias, Johnny dan Yigit, Fatih. 2013. Budgetary Participation in Turkey: The Effects of Information Asymmetry, Goal Commitment, and Role Ambiguity on Job Satisfaction and Performance. *Journal of International Accounting Research: Spring*, 12(1), pp: 29-54.
- Kenis, I. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, 54 (4), pp: 707-721.
- Krishnan, Ranjani, Eric Marinich dan Michael D. Shields. 2012. Participative Budgeting, Psychological Contracts, and Honesty of Communication. Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper.
- Latuheru. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*.7(2).
- Libby, Theresa dan Lindsay, R. Murray. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), pp: 56-75.

- Mahadewi, A. A. Sagung Sinta. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 8.3 (2014): 458-473
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: BPFE
- Merchant , KA. 1985. Budgeting and Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organization, and Society* 10:201-210.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude : A Field Study. *The Accounting Review*.pp.274-284.
- Onsi,M. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*.pp.535-548.
- Ozer, Gokhan dan Emine Yilmaz. 2011. Effects of Procedural Justice Perception, Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate on Propensity to Create Budgetary Slack. *Business and Economics Research Journal*, 2(4), pp. 1-18.
- Pamungkas, I Made Bagas Wisnu, I Made Pradana Adiputra, Ni Luh Gede Erni Sulindawati. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Kompleksitas Tugas, Reputasi, Etika, Dan *Self Esteem* Terhadap *Budgetary Slack* (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jembrana).*e-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi Program SI 2(1)* (2014).
- Pratama, Reno. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi Sebagai Pemoderasi (Studi empiris pada satuan kerja perangkat daerah di kota Padang). *Skripsi*. Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Padang.
- Putra, Deki. 2013. Pengaruh Akuntabilitas Publik Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang). *Skripsi*. Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Padang.
- Ramadina, Westhi. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Payakumbuh). *Artikel*. Universitas Negeri Padang, Padang.
- Rahmiati, Elfi. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai

- Pemoderasi (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kota Padang). *Jurnal Universitas Negeri Padang*, Padang.
- Siegel, G. dan H.R. Marconi. 1989. Accounting of Behavioral. *South-Western Piblisng, Co: Cincinnati, OH, 1989.*
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: ALFABETA, CV
- Sujana, I Ketut. 2010. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Budgetary Slack. *Audi Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. 5(2).
- Utami, Sri. 2012. Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi, Dan *Group Cohesiveness* dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran Studi Empiris pada Instansi Pemerintahan (SKPD) Kabupaten Dharmasraya. *Skripsi*. Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Padang.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Juornal Accounting Research (Autumn)* 23: 829-842.