

## PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN PADA KESENJANGAN ANGGARAN DENGAN KARAKTER PERSONAL SEBAGAI PEMODERASI

I Gusti Made Linggar Tanaya<sup>1</sup>  
Komang Ayu Krisnadewi<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: linggarpantai@gmail.com / telp: +6281246231737

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

### ABSTRAK

Penelitian ini bermaksud untuk mendapatkan bukti empiris pengaruh partisipasi penganggaran pada kesenjangan anggaran dan karakter personal memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada kesenjangan anggaran di Dinas Kabupaten Klungkung. Penelitian ini dilakukan pada Dinas di Kabupaten Klungkung dengan menggunakan instrumen kuesioner sebagai metode survei. Metode penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* dengan jumlah sampel yang dianalisis sebanyak 48 responden. Penelitian ini menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) sebagai teknik analisis. Hasil penelitian ini membuktikan jika partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif signifikan pada kesenjangan anggaran, dan karakter personal memiliki pengaruh positif signifikan pada hubungan antara partisipasi penganggaran pada kesenjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran pada Dinas di Kabupaten Klungkung maka kesenjangan anggaran akan meningkat, dan jika pegawai yang ikut berpartisipasi dalam proses penganggaran memiliki karakter personal yang pesimis maka kesenjangan anggaran akan semakin meningkat.

**Kata Kunci:** partisipasi penganggaran, kesenjangan anggaran, karakter personal

### ABSTRACT

*This research aims to get empirical evidence about the effect of participation in budgeting on budgetary slack and personal character as moderating influence on participation in budgeting on budgetary slack in the Department of Klungkung regency. This research was conducted at the Department in Klungkung and using a questionnaire as a survey method. The samples were analyzed by 48 respondents and using purposive sampling as the method of sampling. The analysis technique in this research is Moderated Regression Analysis (MRA). The research proves that participation in budgeting have significant positive effect on the budgetary slack and personal character have significant positive effect on the relationship between participation in budgeting on budgetary slack. It means the higher level of participation in budgeting at the Department of Klungkung regency, the budgetary slack will increase, and if the employee who participated in budgeting process have pessimistic personal character it will increase budgetary slack.*

**Keywords:** participation in budgeting, budgetary slack, personal character

## **PENDAHULUAN**

Anggaran pemerintahan adalah suatu arsip absah hasil dari kesepakatan antara eksekutif dengan legislatif mengenai belanja yang ditentukan untuk menjalankan kegiatan pemerintah dan pendapatan yang diharapkan dapat menutup kebutuhan belanja atau pembiayaan yang dibutuhkan bila diperkirakan akan timbul defisit atau surplus (Ratmono dan Sholihin, 2015:3). Lebih lanjut Ratmono dan Sholihin menyatakan bahwa anggaran pada lingkup pemerintahan memiliki dampak yang berpengaruh dalam pelaporan keuangan dan akuntansi, hal tersebut disebabkan karena anggaran adalah pernyataan kebijakan publik, anggaran menjadi target fiskal yang mendeskripsikan keseimbangan antara belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang diinginkan, anggaran juga menjadi dasar pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum, anggaran memberikan landasan penilaian kinerja pemerintah, dan hasil pelaksanaan anggaran dituangkan pada laporan keuangan pemerintah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik.

Asas desentralisasi dalam penyelenggaraan pemerintahan negara berdasarkan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyatakan bahwa sebagian kekuasaan Presiden dalam keuangan negara diserahkan kepada Gubernur/Bupati/Walikota selaku pengelola keuangan daerah. Dapat disimpulkan bahwa keuangan daerah adalah bagian dari keuangan negara, dimana pada pengelolaan keuangan daerah tersebut pemerintah daerah harus mengacu dan mendasarkan pada peraturan perundang-undangan tentang keuangan negara yang ada di atasnya. Ratmono dan Sholihin, (2015:6) menyatakan seluruh kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggung-

jawaban, dan pengawasan keuangan daerah merupakan pengelolaan keuangan daerah. Proses pengelolaan keuangan daerah termasuk di dalamnya adalah penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA-SKPD). Menurut Ratmono dan Sholihin (2015:6) perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran dan pengguna barang, contohnya yaitu dinas, badan, dan kantor merupakan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Permendagri Nomor 64 tahun 2013 tentang Penerapan SAP Akrual pada pemerintah daerah menyatakan bahwa Laporan Realisasi Anggaran (LRA) harus disusun dan disajikan oleh SKPD untuk SKPD-nya masing-masing. Penyusunan anggaran pada pemerintah daerah pada umumnya dilaksanakan secara *bottom-up*, dimana para Seksi yang terlibat dalam penganggaran menyampaikan hasilnya ke Bagian untuk ditindaklanjuti ke Dinas.

Proses penyusunan partisipasi anggaran dimungkinkan akan menjadi kesenjangan anggaran karena anggaran berperan sebagai landasan penilaian kinerja pemerintah. Selisih atau perbedaan antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar diperuntukkan bagi tugas tersebut merupakan Kesenjangan anggaran atau *Slack* anggaran menurut Ikhsan dan Ishak (2005:176). Selisih anggaran yang bersifat menguntungkan dalam laporan realisasi anggaran kemungkinan dipicu salah satunya oleh adanya kesenjangan anggaran. Fenomena ini salah satunya terjadi pada LRA Kabupaten Klungkung.

**Tabel 1.**  
**Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah**  
**Kabupaten Klungkung Tahun 2013 s/d 2015**

<b>Tahun</b>	<b>Uraian</b>	<b>Anggaran (Rp)</b>	<b>Realisasi (Rp)</b>	<b>Selisih (Rp)</b>
2013	Pendapatan	716.958.716.079,07	711.405.235.061,62	(5.553.481.017,45)
	Belanja	768.870.000.881,75	665.548.503.163,04	(103.321.497.718,71)
2014	Pendapatan	815.706.461.522,91	827.028.806.887,04	11.322.345.364,13
	Belanja	911.519.478.224,17	781.329.596.775,37	(130.189.881.448,80)
2015	Pendapatan	878.772.616.069,58	913.366.589.781,91	34.593.973.712,33
	Belanja	1.016.974.842.882,51	897.182.486.735,08	(119.792.356.147,43)

*Sumber:* www.klungkungkab.go.id

Tabel 1 menunjukkan bahwa APBD Kabupaten Klungkung pada tahun 2013 realisasi dari anggaran pendapatannya lebih rendah dari yang dianggarkan, sedangkan realisasi dari anggaran pendapatan lebih tinggi dari yang dianggarkan pada tahun 2014 dan 2015. Pada anggaran belanja tahun 2013, 2014, dan 2015 menunjukkan bahwa realisasi anggarannya lebih rendah dari yang dianggarkan. Selisih antara anggaran dengan realisasi disebabkan oleh beberapa faktor, beberapa diantaranya adalah inflasi, nilai tukar rupiah, pergantian pemimpin, perubahan peraturan perundang – undangan, dan salah satunya senjangan anggaran. Pendapatan yang lebih tinggi dari yang dianggarkan pada tahun 2014 dan 2015 dilihat dari realisasi anggaran serta realisasi anggaran belanja lebih rendah dari yang dianggarkan pada tahun 2013, 2014, dan 2015, mengindikasikan kemungkinan terjadinya kesenjangan anggaran pada APBD Kabupaten Klungkung.

Fenomena kesenjangan anggaran pada umumnya diakibatkan oleh partisipasi banyak pihak dalam penganggaran. Kinerja aparat pemerintah daerah memiliki hubungan yang erat dengan penganggaran partisipatif. Hal ini

dikarenakan penganggaran partisipatif yang dilakukan dalam menyusun suatu anggaran terlihat dari kinerja aparat pemerintah (Mahoney dalam Leach-Lopez et al., 2007). Menurut Brownell (1982) penentuan tujuan anggaran menjadi tanggung jawab para manajer dalam partisipasi penganggaran sebagai suatu proses dalam organisasi. Partisipasi penganggaran merupakan faktor yang banyak dihubungkan dengan kesenjangan anggaran. Menurut Hansen dan Mowen (2009) terdapat tiga (3) kelemahan partisipasi penganggaran yaitu, penetapan standar yang terlalu tinggi atau rendah, partisipasi semu dan salah satunya masuknya *slack* (senjangan) dalam anggaran.

Menurut Young (1985) kesenjangan anggaran adalah suatu tindakan dari bawahan ketika ia diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerja dengan cara mengecilkan kapabilitas produktifnya. Selanjutnya Harvey (2015) menyatakan kesenjangan anggaran terjadi ketika agen dengan sengaja memasukkan biaya lebih banyak dari yang sebenarnya dan pendapatan lebih sedikit untuk mencapai anggaran lebih mudah. Pendapatan lebih cenderung untuk dianggarkan lebih rendah oleh bawahan dan lebih tinggi pengeluaran saat berada pada keadaan kesenjangan anggaran, daripada estimasi terbaik perusahaan mengenai jumlah-jumlah tersebut sehingga akan lebih mudah mencapai target anggaran. Menurut Lu (2011) apabila terdapat sikap serta motivasi yang tinggi dari pelaksana anggaran kecenderungan untuk melakukan kesenjangan anggaran menjadi lebih rendah.

Kesenjangan anggaran menurut Yuwono (1999) disebabkan oleh sejumlah faktor termasuk diantaranya adalah partisipasi bawahan dalam penyusunan

anggaran. Keikutsertaan seseorang dimanfaatkan untuk melihat pandangan dan pengaruh seseorang dalam pekerjaannya sedangkan pada aktivitas anggaran yang sedang dibuat, keikutsertaan seseorang dapat dilihat menggunakan partisipasi penganggaran (Latuheru, 2005). Kesenjangan anggaran itu sesungguhnya timbul karena keinginan dari manajer dan pemilik yang tidak sama terutama bila kinerja tergantung pada tercapainya sasaran anggaran, sebab melalui proses partisipasi manajer akan membuat kesenjangan anggaran (Schiff dan Lewin, 1970, Chow *et al.* 1988, dalam Grediani dan Sugiri, 2010).

Teori yang dibangun berdasarkan pada hubungan keagenan antara *agent* dengan *principal* adalah teori agensi (Jensen dan Meckling, 1976). Konflik kepentingan antara perangkat daerah (*agent*) dengan masyarakat (*principal*) timbul saat setiap pihak berusaha tingkat keberhasilan yang diinginkannya dicapai dan mempengaruhi teori keagenan dalam praktik kesenjangan anggaran. Konflik yang dimaksud dapat dilihat dalam hal pemberian *reward* dari *principal* kepada perangkat daerah atas dasar pencapaian target anggaran di suatu pemerintahan daerah. Informasi berbeda dari sumber daya yang seharusnya cenderung diberikan oleh perangkat daerah yang ikut berpartisipasi, dengan cara menurunkan pendapatan dari yang seharusnya atau meninggikan biaya dari yang seharusnya dapat dicapai ketika proses penyusunan anggaran. Kondisi yang demikian jelas akan menimbulkan kesenjangan anggaran dalam suatu pemerintahan daerah.

Hasil yang tidak konsisten ditunjukkan penelitian-penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran. Partisipasi penganggaran dan kesenjangan anggaran berpengaruh positif

pada penelitian yang dilakukan oleh Young (1985), Falikhatun (2007), Kartika (2010), serta Lestari dan Putri (2015). Sebaliknya, hasil penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Kren and Maiga (2007), Supanto (2010), serta Rahmiati (2013) menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran dapat mengurangi kesenjangan anggaran atau berpengaruh negatif.

Seseorang yang ikut serta dalam menyusun suatu anggaran, akan merasa terlibat dan harus bertanggung jawab terhadap pelaksanaan anggaran, sehingga bisa melaksanakan anggaran dengan baik nantinya, sehingga dapat meminimalisir terjadinya kesenjangan anggaran. Govindarajan (1986) menyatakan bahwa bila penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran, maka adanya kesenjangan anggaran dapat diprediksi menggunakan pendekatan kontijensi. Evaluasi keefektifan hubungan partisipasi penganggaran pada kesenjangan anggaran di penelitian ini menggunakan faktor kontijensi.

Hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran mampu dimoderasi variabel karakter personal berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Pradnyandari dan Krisnadewi (2014) pada SKPD di Provinsi Bali. Karakter personal yang pesimis mampu memperkuat hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran ditunjukkan oleh penelitian yang dilakukan oleh Putra (2015) pada BPR di Kabupaten Badung.

Karakter personal adalah persepsi individu mengenai kemampuan pribadinya dalam mencapai sesuatu atau melaksanakan tugasnya. Karakter personal dipilih karena setiap individu memiliki sifat berbeda. Penelitian (Simon,

2008) membagi karakter personal menjadi dua sifat, yaitu rasa optimis dan pesimis. Bila seseorang sejak awal mempunyai rasa pesimis, target yang ditetapkan akan sulit untuk dicapainya, sehingga suatu senjangan cenderung akan diciptakan. Bila seseorang mempunyai rasa optimis, maka dalam membuat anggaran ia tidak akan merasa takut ketika terjadi perubahan-perubahan dimasa yang akan datang dan akan merasa percaya diri dan optimis.

Kesenjangan anggaran cenderung akan diciptakan oleh seseorang yang memiliki karakter pesimis bila orang tersebut berkesempatan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran karena ia memiliki keraguan. Sementara seseorang dengan karakter optimis diperkirakan cenderung tidak menciptakan kesenjangan anggaran meski ia memiliki kesempatan untuk melakukannya (Maiga dan Jacobs, 2008). Jika para bawahan mempunyai karakter personal yang pesimis, maka partisipasi penganggaran akan menaikkan kesenjangan anggaran, sebaliknya jika para bawahan memiliki karakter personal yang optimis, maka partisipasi penganggaran akan menurunkan kesenjangan anggaran jika para bawahan memiliki karakter personal yang pesimis, maka partisipasi penganggaran akan meninggikan kesenjangan anggaran (Maksum, 2009).

*Agency Theory* atau teori keagenan merupakan landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini. Teori yang dibangun berdasarkan pada hubungan keagenan antara agen dan prinsipal merupakan pengertian dari teori agensi (Jensen dan Meckling, 1976). Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan hubungan keagenan di dalam teori agensi bahwa perusahaan merupakan kumpulan kontrak antara satu atau lebih pihak dengan pihak lain. Messier *et al.* (2006:7) menyatakan

bahwa hubungan keagenan mengakibatkan dua permasalahan yaitu: (1) terjadinya informasi asimetri, manajemen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan yang sebenarnya dan posisi operasi entitas dari pemilik; dan (2) terjadinya konflik kepentingan (*conflict of interest*) akibat ketidaksamaan tujuan, manajemen tidak selalu bertindak sesuai dengan keadaan kepentingan pemilik.

Teori keagenan yang dimaksudkan dalam praktik kesenjangan anggaran dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara perangkat daerah (*agent*) dengan masyarakat (*principal*) yang timbul saat setiap pihak berusaha untuk mencapai tingkat keberhasilan yang dikehendakinya. Konflik yang dimaksud dapat dilihat dalam hal pemberian *reward* dari *principal* kepada perangkat daerah atas dasar pencapaian target anggaran di suatu pemerintahan daerah. Ketika proses penyusunan anggaran, perangkat daerah yang ikut berpartisipasi cenderung akan memberikan informasi berbeda dari sumber daya yang seharusnya, dengan cara meninggikan biaya dari yang seharusnya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya dapat dicapai. Kondisi yang demikian jelas akan menimbulkan kesenjangan anggaran dalam suatu pemerintahan daerah.

Cara yang efektif untuk menyelaraskan tujuan organisasi dengan tujuan pusat pertanggungjawaban secara menyeluruh adalah partisipasi. Partisipasi penganggaran mempunyai arti penting sebab anggaran berfungsi sebagai motivasi bawahan dengan memberikan target untuk mencapai tujuan. Salah satu manfaat dari partisipasi yang berhasil adalah bahwa partisipan menjadi terlibat secara emosi dan bukan hanya secara tugas dalam pekerjaan mereka (Ikhsan dan Ishak,

2005:175). Lebih lanjut Ikhsan dan Ishak menyatakan partisipasi yang berarti meningkatkan rasa kesatuan kelompok, yang pada gilirannya cenderung untuk meningkatkan kerja sama antaranggota kelompok dan penetapan tujuan. Meskipun berbagai keunggulan dimiliki partisipasi dalam penyusunan anggaran, ditemukan juga penelitian yang menghasilkan partisipasi dalam penganggaran yang menimbulkan permasalahan.

Pratama (2013) menyatakan terjadinya kesenjangan anggaran dapat dipicu partisipasi bawahan dalam menyusun anggaran. Hal ini disebabkan oleh kecenderungan bawahan membuat anggaran yang mudah dicapainya dengan cara anggaran yang dilonggarkan. penyusunan anggaran yang melibatkan Partisipasi bawahan akan membuat bawahan leluasa dalam menentukan apa yang akan dicapainya bukan untuk kepentingan organisasi atau institusi melainkan untuk kepentingan sendiri. Pernyataan tersebut didukung oleh penelitian Djasuli (2011) yang menyatakan partisipasi penganggaran kesenjangan anggaran berpengaruh positif.

Menurut Lau dan Eggleton (2003) dalam proses partisipasi penganggaran inisiatif yang besar dimiliki bawahan untuk menciptakan kesenjangan anggaran disebabkan karena adanya target anggaran yang diberikan kepada bawahan serta dibandingkan atasan bawahan memiliki informasi lebih. Kebutuhan yang tinggi cenderung akan dinyatakan bawahan dan produktivitas yang rendah dalam anggaran yang disusunnya untuk memudahkan anggaran tersebut tercapai (Widanaputra & Mimba, 2014). Pernyataan tersebut sependapat dengan penelitian Ramdeen (2006) dan Utami (2012) yang menyatakan semakin tinggi partisipasi

penganggaran maka kesenjangan anggaran yang ditimbulkan semakin tinggi juga.

H<sub>1</sub>: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran pada Dinas di Kabupaten Klungkung.

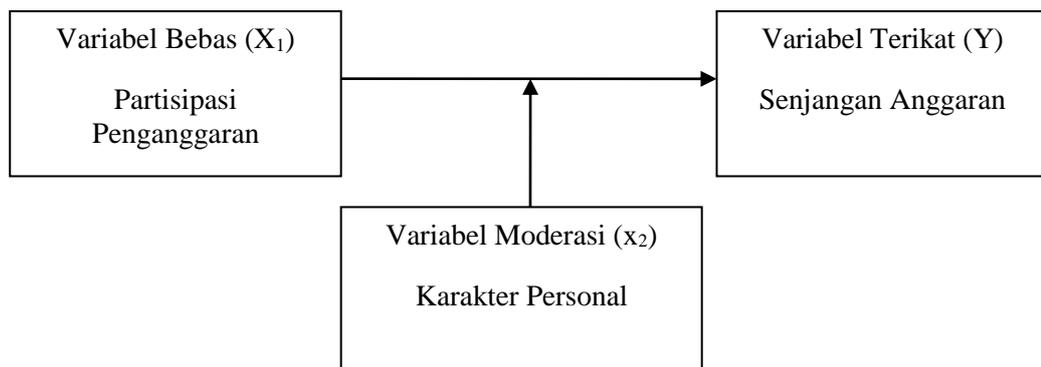
Karakter personal adalah pemahaman pribadi mengenai kemampuan individunya dalam mencapai sesuatu atau menjalankan tugasnya. Pada penelitian Simon (2008) menyatakan karakter personal dapat dibagi dua yaitu rasa optimis dan pesimis. Kesenjangan anggaran cenderung akan diciptakan oleh seseorang yang memiliki karakter pesimis bila orang tersebut berkesempatan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran karena ia memiliki keraguan. Sementara seseorang dengan karakter optimis diperkirakan cenderung tidak menciptakan kesenjangan anggaran meski ia memiliki kesempatan untuk melakukannya (Maiga dan Jacobs, 2008).

Hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran mampu dimoderasi variabel karakter personal berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Pradnyadari dan Krisnadewi (2014) pada SKPD di Provinsi Bali. Karakter personal yang pesimis mampu memperkuat hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran ditunjukkan oleh penelitian yang dilakukan oleh Putra (2015) pada BPR di Kabupaten Badung. Hal ini berarti jika karakter personal yang pesimis dimiliki oleh para bawahan, maka partisipasi penganggaran akan meninggikan kesenjangan anggaran.

H<sub>2</sub>: Karakter personal memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran pada Dinas di Kabupaten Klungkung.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan bentuk asosiatif yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih. Oleh karena itu, secara skematis desain penelitian ini digambarkan sebagai berikut.



**Gambar 1. Desain Penelitian**

*Sumber:* data diolah, 2016

Ruang lingkup atau lokasi penelitian ini adalah pada instansi pemerintah yaitu pada 12 Dinas yang terdapat di Kabupaten Klungkung. Lokasi ini dipilih karena dari Tabel 1 mengindikasikan kemungkinan terjadinya kesenjangan anggaran pada APBD Kabupaten Klungkung. Kesenjangan anggaran (Y) merupakan variabel *dependent* dalam penelitian ini. Young (1985) menyatakan bahwa kesenjangan anggaran merupakan sebuah perilaku di mana agen melebihkan kemampuan produktif dengan cara mengestimasi pendapatan lebih kecil dan biaya lebih besar saat diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerja sehingga mampu meningkatkan kinerjanya. Kesenjangan anggaran diukur menggunakan instrumen penelitian. Kuesioner yang dikembangkan oleh Karsam

(2013) merupakan instrumen penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yang mana terdiri atas enam buah pertanyaan dan skala *likert* digunakan sebagai alat ukurnya. Kesenjangan anggaran diukur dengan enam indikator yaitu: 1) standar anggaran, 2) pelaksanaan anggaran, 3) anggaran yang cermat, 4) tekanan anggaran, 5) efisiensi anggaran, 6) target anggaran.

Partisipasi penganggaran (X1) merupakan variabel independen dalam penelitian ini. Partisipasi anggaran merupakan keterlibatan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban di dalam hal yang berkaitan dengan penyusunan anggaran Govindarajan (1986). Partisipasi penganggaran diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975), terdiri dari enam pertanyaan yang kemudian di modifikasi oleh penulis menjadi 5 pertanyaan dan diukur dengan menggunakan skala *likert*. Partisipasi Penganggaran diukur dengan lima (5) indikator yaitu: 1) keterlibatan manajer, 2) alasan atasan merevisi anggaran, 3) frekuensi pemberian usulan, 4) pengaruh manajer dalam anggaran akhir, 5) pentingnya kontribusi yang diberikan.

Dalam penelitian ini variabel moderasinya adalah karakter personal (X2) Adapun karakter personal yang dinilai adalah karakter pesimis. Variabel karakter personal pesimis dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan 5 buah pertanyaan yang diadopsi dari skala optimistis yang diciptakan oleh Urbig dan dimodifikasai oleh Simon (2008) dalam penelitian Pradnyadari dan Krisnadewi (2014) yang diukur dengan menggunakan skala *likert*. Karakter personal diukur dengan lima (5) indikator antara lain: 1) kemampuan dalam menyelesaikan tugas, 2) kemampuan dalam mengatasi tantangan, 3) rasa optimis terhadap dukungan

pihak lain, 4) kemampuan bersaing dengan staf lain, 5) pandangan mengenai dukungan yang diperoleh dibandingkan dengan pihak lain

Data kualitatif dari penelitian ini adalah nama-nama Dinas Kabupaten Klungkung, dan kuesioner yang digunakan oleh peneliti. Daftar banyaknya Dinas Kabupaten Klungkung dan skor dari jawaban kuesioner merupakan data kuantitatif yang digunakan dalam penelitian ini. Data primer yang diperoleh berupa jawaban dari responden terhadap item-item pertanyaan yang terdapat dalam instrumen penelitian, yaitu partisipasi penganggaran, kesenjangan anggaran, karakter personal.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pejabat atau pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran pada seluruh Dinas di Kabupaten Klungkung. Metode penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah berdasarkan pendekatan *purposive sampling*, dengan kriteria, yaitu pejabat atau pegawai Dinas yang telah menjabat minimal selama 1 tahun di bidangnya.

Sebelum dianalisis, penelitian ini melakukan uji validitas dan uji reliabilitas atas instrument, dan melakukan uji asumsi klasik untuk memastikan kelayakan dari model yang dibuat. Hasil data primer yang diperoleh dianalisis dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)*.

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_1X_2 + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

Y = senjangan anggaran

a = konstanta

X<sub>1</sub> = partisipasi penganggaran

$X_2$  = karakter personal

$b_1$ -  $b_3$  = koefisien regresi

$X_1X_2$  = interaksi antara partisipasi penganggaran dengan karakter personal

$e$  = standar *error*

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui karakter personal dalam memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran. Penelitian ini menggunakan sampel sebanyak 12 Dinas di Kabupaten Klungkung. Untuk satu Dinas diberikan 1 sampai 8 kuesioner yang ditujukan kepada Sekretaris, Kepala Bidang, Kepala Seksi/Kasubbag dan Staff yang terlibat dalam penyusunan anggaran dan telah menduduki jabatan minimal satu tahun pada di Dinas tersebut. Responden dari penelitian ini adalah 61 orang yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Sebanyak 13 isian responden dinyatakan tidak digunakan dalam penelitian dengan rincian 2 responden tidak mengembalikan kuesioner dan 1 responden tidak mengisi kuesioner dengan lengkap dan 10 responden tidak memenuhi kriteria menduduki jabatan minimal satu tahun pada di Dinas tersebut. Sehingga responden akhir yang digunakan dalam penelitian adalah 48 responden.

Dalam suatu pengujian perlu dilakukan uji instrument sebelum melakukan uji lainnya. Uji Instrumen dimaksudkan untuk mengetahui seberapa besar tingkat keakuratan dan konsistensi data yang dikumpul. Instrumen yang digunakan untuk mengumpulkan data primer harus memenuhi dua persyaratan yaitu validitas dan reliabilitas. Uji validitas digunakan untuk mengukur valid tidaknya suatu

kuisisioner. Biasanya syarat minimum suatu kuisisioner untuk memenuhi validitas adalah jika  $r$  bernilai 0,3.

Tabel 2 membuktikan bahwa instrumen penelitian dari item-item pertanyaan Partisipasi Penganggaran ( $X_1$ ), Karakter Personal ( $X_2$ ), dan Kesenjangan anggaran ( $Y$ ) adalah valid. Hal ini diakibatkan hubungan antara skor tiap-tiap pertanyaan dengan skor total besarnya diatas 0,30.

**Tabel 2.**  
**Hasil Uji Validitas Instrumen**

No	Variabel	Kode Instrumen	Nilai Pearson Correlation	Keterangan
1	Partisipasi Penganggaran ( $X_1$ )	X1.1	0,841	Valid
		X1.2	0,527	Valid
		X1.3	0,899	Valid
		X1.4	0,884	Valid
		X1.5	0,726	Valid
2	Karakter Personal ( $X_2$ )	X2.1	0,864	Valid
		X2.2	0,780	Valid
		X2.3	0,827	Valid
		X2.4	0,770	Valid
		X2.5	0,840	Valid
3	Senjangan Anggaran ( $Y$ )	Y.1	0,708	Valid
		Y.2	0,362	Valid
		Y.3	0,715	Valid
		Y.4	0,727	Valid
		Y.5	0,738	Valid
		Y.6	0,522	Valid

Sumber: Data diolah, 2016

Pengujian reliabilitas memperlihatkan sejauh mana suatu pengukuran dapat menunjukkan hasil yang konsisten jika dilakukan pengukuran ulang dengan fenomena yang serupa. Bila koefisien *Cronbach's Alpha* > 0,60 instrumen yang digunakan dinyatakan reliabel.

**Tabel 3.**  
**Hasil Uji Reliabilitas**

Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
Partisipasi Penganggaran (X1)	0,814	Reliabel
Karakter Personal (X2)	0,874	Reliabel
Kesenjangan anggaran (Y)	0,710	Reliabel

Sumber : Data diolah, 2016

Berdasarkan hasil uji reliabilitas yang disajikan dalam Tabel 3, dapat disimpulkan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini reliabel yang dapat dilihat dari nilai *Cronbach's Alpha* pada masing-masing variabel lebih besar dari 0,60, sehingga layak digunakan untuk menjadi alat ukur instrumen kuesioner dalam penelitian ini.

Sebelum dilakukan Moderated Regression Analysis (MRA), maka dilakukan uji asumsi klasik yang meliputi uji normalitas, uji multikolinearitas dan uji heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah model regresi yang terbebas dalam masalah multikolinearitas, heteroskedastisitas, serta masalah normalitas data. Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi variabel terikat dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Terpenuhi atau tidaknya uji normalitas penelitian ini dideteksi menggunakan uji Kolmogorov-Smirnov dengan ketentuan jika tingkat signifikansi sama atau lebih besar dari 0,05 maka berdistribusi normal (Ghozali, 2013:32).

**Tabel 4.**  
**Hasil Uji Normalitas (*Kolmogorov-Smirnov Test*)**

Kolmogorov-Smirnov	Unstandardized Residual
N	48
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,069

Sumber: Data diolah, 2016

Hasil uji normalitas pada Tabel 4 menunjukkan nilai signifikan sebesar *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar  $0,069 > 0,05$ . Sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data yang berdistribusi normal.

Uji asumsi yang kedua yang harus dipenuhi adalah uji multikolinearitas. Uji multikolinearitas dilakukan dengan menghitung nilai *variance inflation factor* (VIF) dari tiap-tiap variabel independen. Apabila nilai *tolerance* lebih besar dari 10 persen atau VIF kurang dari 10 maka model regresi dikatakan bebas dari multikolinearitas. Hasil uji multikolinearitas pada Tabel 5 menunjukkan bahwa besarnya nilai *Tolerance*  $> 0,1$  dan nilai VIF pada masing-masing variabel lebih kecil dari 10. Sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini tidak mengalami gejala multikolinearitas.

**Tabel 5.**  
**Hasil Uji Multikolinearitas**

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
X1	0,812	1,198
X2	0,846	1,891
X1.X2	0,955	1,809

*Sumber:* Data diolah, 2016

Uji heterokedastisitas adalah uji asumsi klasik ketiga yang harus dipenuhi. Tujuan uji heteroskedastisitas adalah untuk menguji apakah pada model regresi timbul ketidaksamaan *variance* dan residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas adalah model regresi yang baik. Uji *glejser* adalah salah satu cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas. Model regresi ini dapat dikatakan bebas dari masalah heteroskedastisitas bila nilai signifikansinya berada di atas 0,05.

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

Variabel	Sig.	Keterangan
Partisipasi Penganggaran (X1)	0,518	Bebas Heteroskedasitas
Karakter Personal (X2)	0,775	Bebas Heteroskedasitas
Moderasi (X1*X2)	0,243	Bebas Heteroskedasitas

*Sumber:* Data diolah, 2016

Hasil uji heterokedastisitas pada Tabel 6 menunjukkan tingkat signifikansi tiap variabel bebas berada di atas 0,05 jadi dapat disimpulkan model regresi tersebut bebas dari heteroskedastisitas. Oleh karena model telah memiliki data yang terdistribusi normal, bebas dari gejala multikolinearitas dan heterokedastisitas maka analisis berikutnya dapat dilanjutkan.

MRA atau *Moderated Regression Analysis* adalah aplikasi khusus regresi yang pada persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (dua perkalian variabel independen atau lebih). SPSS digunakan untuk membantu analisis ini dan hasilnya dapat dilihat pada Tabel 2.

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

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant	4,696	2,010		2.337	0,024
X1	0,910	0,122	1,447	7,434	0,000
X2	0,905	0,244	0,876	3,707	0,001
X1_X2	0,044	0,014	1,240	3,207	0,003
Adjusted R <sub>square</sub>	: 0,924				
Sig. Fhitung	: 0,000				

*Sumber:* Data Diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 2, dapat dibuat persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 4,696 + 0,910X_1 + 0,905X_2 + 0,044(X_1 \cdot X_2) + \varepsilon$$

Berdasarkan persamaan tersebut dapat diinterpretasikan bahwa nilai konstanta sebesar 4,696 memperlihatkan bahwa nilai partisipasi penganggaran

( $X_1$ ) dan karakter personal ( $X_2$ ) sama dengan nol, maka nilai kesenjangan anggaran ( $Y$ ) akan meningkat sebesar 4,696. Nilai koefisien regresi partisipasi anggaran ( $\beta_1$ ) sebesar 0,910 memperlihatkan jika peran partisipasi penganggaran meningkat satu satuan, akan menyebabkan peningkatan pada kesenjangan anggaran ( $Y$ ) sebesar 0,910 dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Nilai koefisien regresi karakter personal ( $\beta_2$ ) sebesar 0,905 memperlihatkan jika karakter personal meningkat satu satuan, akan mengakibatkan peningkatan kesenjangan anggaran ( $Y$ ) sebesar 0,905 dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol. Nilai koefisien moderat  $X_1, X_2$  ( $\beta_3$ ) sebesar 0,044 mengindikasikan bahwa setiap hubungan peran partisipasi penganggaran dengan karakter personal meningkat satu satuan akan menyebabkan peningkatan pengaruh partisipasi penganggaran pada kesenjangan anggaran sebesar 0,044.

Pengujian selanjutnya adalah uji koefisien determinasi. Nilai koefisien determinasi menunjukkan seberapa jauh kapasitas variabel independen dalam menerangkan variasi variabel dependen. Pada penelitian ini, koefisien determinasi menggunakan nilai dari *adjusted R<sup>2</sup>*. Berdasarkan hasil analisis pada Tabel 7 menunjukkan bahwa besarnya *adjusted R<sup>2</sup>* adalah 0,924. Hal ini menunjukkan bahwa 92,4 persen variasi kesenjangan anggaran bisa dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran serta dimoderasi oleh variabel karakter personal, sementara sisanya sebesar 7,6 persen mampu dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Menguji kelayakan atau validitas dari suatu model regresi berganda dapat menggunakan Uji statistik F dan untuk mengetahui dapat atau tidaknya model penelitian digunakan untuk memprediksi variabel dependen.

Uji F digunakan untuk menguji apakah variabel bebas yang dipakai pada penelitian ini secara layak memiliki pengaruh pada variabel terikat. Berdasarkan hasil pengolahan data yang menggunakan *SPSS* pada Tabel 7, nilai signifikansi  $F = 0,000 < \alpha = 0,05$ . Artinya variabel partisipasi penganggaran serta variabel hubungan partisipasi penganggaran dengan karakter personal secara layak berpengaruh pada kesenjangan anggaran.

Pengujian selanjutnya adalah uji t, yaitu untuk melihat seberapa besar pengaruh variabel independen pada variabel dependen secara parsial. Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 7 menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi dari partisipasi penganggaran sebesar 0,910 dengan nilai signifikansi  $t = 0,000 < \alpha = 0,05$ . Angka *sig t* lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa  $H_1$  diterima. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif pada kesenjangan anggaran. Semakin tinggi tingkat partisipasi maka semakin tinggi kecenderungan untuk melakukan kesenjangan anggaran.

Berdasarkan hasil perhitungan menggunakan uji Moderated Regression Analysis (MRA). Koefisien regresi partisipasi penganggaran mempunyai tanda positif dengan signifikan nilai t yaitu lebih kecil dibandingkan nilai  $\alpha$ , memiliki arti bahwa hipotesis yang pertama menyatakan partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada kesenjangan anggaran dapat diterima. Hal tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran maka tingkat kesenjangan anggaran akan mengalami peningkatan. Hal ini memperlihatkan bahwa semakin banyak individu yang berpartisipasi dalam penganggaran maka peluang terjadinya kesenjangan anggaran akan semakin tinggi. Brownell (1982)

menyatakan bahwa partisipasi penganggaran adalah proses yang menggambarkan keikutsertaan individu-individu dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran serta perlunya penghargaan atau *reward* atas tercapainya target anggaran.

Hasil penelitian ini konsisten dengan beberapa penelitian sebelumnya, Pratama (2013), Djasuli (2011), Widanaputra dan Mimba (2014), Utami (2012) dan Ramdeen (2006) menemukan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Anthony dan Govindarajan (2005:84) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran adalah salah satu faktor yang menimbulkan kesenjangan anggaran, setiap individu yang ikut serta dalam proses penyusunan anggaran seringkali mencari kemudahan dalam pencapaian anggaran yang ditentukan, sehingga setiap individu tersebut melakukan kesenjangan anggaran dengan cara menaikkan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, agar anggaran tercapai dengan mudah.

Partisipasi penganggaran dapat merusak motivasi bawahan dan menurunkan usaha pencapaian tujuan organisasi bila terdapat kecacatan dalam penentuan tujuan (Becker dan Green, 1962 dalam Muhammad, 2001). Hal ini disebabkan oleh beberapa faktor yaitu siapa yang seharusnya dilibatkan dalam penyusunan anggaran dan keputusan-keputusan apa saja yang memerlukan partisipasi. Kelemahan yang lain yaitu dapat menciptakan partisipasi semu yaitu agen seakan-akan berpartisipasi tapi kenyataannya tidak, agen biasanya hanya dikumpulkan dan diminta menandatangani anggaran yang telah disusun.

Hasil perhitungan pada Tabel 2 menunjukan bahwa nilai koefisien moderat dari interaksi antara partisipasi penganggaran dengan karakter personal sebesar 0,044 dengan nilai signifikansi  $t = 0,003 < \alpha = 0,05$ . Angka sig t lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima. Hal ini berarti bahwa karakter personal memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada kesenjangan anggaran (pengaruh positif semakin meningkat). Semakin pesimis karakter personal orang-orang yang berpartisipasi dalam penganggaran akan memperkuat terjadinya kesenjangan anggaran.

Berdasarkan hasil perhitungan dengan menggunakan uji Moderated Regression Analysis (MRA). Koefisien moderat interaksi antara partisipasi penganggaran dan karakter personal pesimis memiliki tanda positif dengan signifikan nilai t yaitu lebih kecil dibandingkan nilai  $\alpha$ . Artinya bahwa hipotesis kedua yang menyatakan karakter personal memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada kesenjangan anggaran dapat diterima. Hal tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi individu atau karyawan yang berpartisipasi dalam menyusun anggaran memiliki karakter personal yang pesimis maka tingkat kesenjangan anggaran akan mengalami peningkatan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Pradnyadari dan Krisnadewi (2014) di SKPD Provinsi Bali menemukan bahwa variabel karakter personal mampu memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Putra (2015) pada BPR di Kabupaten Badung menunjukkan bahwa karakter personal

yang pesimis mampu memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran.

Menurut Maksum (2009) karakter personal diartikan sebagai persepsi pribadi mengenai kemampuan individunya dalam mencapai atau melakukan sesuatu. Simon (2008) menyatakan karakter personal dapat dibagi dua yaitu rasa optimis dan pesimis. Jika seseorang memiliki sifat yang optimis, maka orang tersebut selalu memiliki keyakinan dan kepercayaan bahwa orang tersebut akan mampu untuk melaksanakan atau mencapai sesuatu dimasa depan (Ajzen dan Fishbein, 2005). Sebaliknya, jika seseorang memiliki karakter pesimis, maka orang tersebut selalu merasa tidak percaya akan kemampuan individunya dalam mencapai atau melakukan sesuatu dimasa depan. Karakter personal diperkirakan akan berpengaruh pula terhadap kemungkinan diciptakannya kesenjangan anggaran. Hal tersebut bermakna bahwa partisipasi penganggaran akan meningkatkan kesenjangan anggaran apabila para bawahan memiliki karakter personal yang pesimis.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Simpulan yang diperoleh dari hasil analisis dan uraian pada bab-bab sebelumnya adalah bahwa variabel partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Ini berarti makin tinggi tingkat partisipasi penganggaran bawahan dalam proses penganggaran maka kesenjangan anggaran akan meningkat. Variabel karakter personal pesimis sanggup memperkuat pengaruh positif antara partisipasi penganggaran dengan kesenjangan anggaran.

Ini mengindikasikan bahwa seseorang yang memiliki karakter personal pesimis yang tinggi tidak akan merasa mampu menyelesaikan tugasnya, sehingga dalam proses penyusunan anggaran lebih cenderung meningkatkan kesenjangan anggaran.

Berdasarkan simpulan yang telah disampaikan di atas saran yang dapat diberikan adalah mengurangi kesenjangan anggaran pada Dinas Kabupaten Klungkung hendaknya para pegawai yang ikut serta pada proses penyusunan anggaran mempunyai karakter personal yang optimis karena menurut Maiga dan Jacobs (2008) seseorang dengan karakter optimis diperkirakan lebih memilih untuk tidak menciptakan kesenjangan anggaran meskipun orang tersebut memiliki kesempatan untuk melakukannya. Selain itu perlu dilakukan pelatihan yang dapat menambah kemampuan yang dimiliki para pegawai dalam menyelesaikan tugas, mengatasi tantangan, mendapatkan dukungan serta mampu bersaing dari pegawai lainnya sehingga dapat meningkatkan kepercayaan diri dalam menyusun anggaran.

#### **DAFTAR REFERENSI**

- Ajzen, I. and Fishbein, M. (2005). *The Influence of Attitudes on Behaviour*. In Albarracin, D. Jhonson, B.T., and Zanna, M.P. (eds) *The Handbook of Attitudes*, Erlbaum: 173-221.
- Anthony, Robert N., dan V. Govindarajan. 2005. *Management Control System*. Jakarta : Salemba Empat.
- Brownell, P. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Partisipative, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*. Vol. 20, pp: 12-27.

- Djasuli, Mohammad dan Fadillah, Novaria Isnaini. 2011. Efek Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, *Group Cohesiveness* dan Motivasi dalam Hubungan Kausal antara *Budgeting Participation* dan *Budgetary Slack*. *Proceeding PESAT* (Psikolog, Ekonomi, Sastra, Arsitektur & Sipil). Vol. 4, 18-19 Oktober 2011
- 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.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan *Group Cohesiveness* dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Kesenjangan anggaran. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makassar.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Govindarajan, V. 1986. Impact Of Participation In The Budgetary Process On Management Attitudes And Performance : Universalistic And Contingency Perspectives. *Decision Sciences*. Pp: 496 –516.
- Grediani, Evidan Sugiri, Slamet. 2010. Pengaruh Tekanan Ketaatan dan Tanggung Jawab Persepsian pada Penciptaan Budgetary Slack. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Purwokerto.
- Hansen dan Mowen, 2009, *Akuntansi Manajemen*, Buku 1, Edisi 8, Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Harvey, M. E. 2015. The effect of employee ethical ideology on organizational budget slack: An empirical examination and practical discussion. *Journal of Business & Economics Research (Online)*, 13(1)
- Ikhsan, Arfan dan Ishak, Muhamad. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.

- Jensen, M. C and Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Oktober, 1976, V, 3, No. 4. Pp: 305-360.
- Karsam. 2013. The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymmetry as a Moderating Variable and Its Impact on the Managerial Performance (A Study on Yayasan Pendidikan dan Koperasi in the Province of Banten, Indonesia). *International Journal of Applied Finance and Business Studies*. 1(I). Hlm. 28-38.
- Kartika, Andi. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Kesenjangan anggaran (Studi Empirik pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang. *Kajian Akuntansi*. Volume 2. Nomor 1. Halaman 39-60.
- Kenis, 1979. Effect on Budgetary Goal Karakteristik On Managerial Attitude and Performance. *The Accounting Review*. LIV(4):707-721.
- Kren, Leslie and Maiga, Adam S. 2007. The Intervening Effect Of Information Asymmetry On Budget Prticipation And Segment Slack. *Management Accounting*, Volume 16.h:141– 157.
- Latuheru, Belianus Patria. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol 7, No 2 (2005). ISSN: 1411-0288
- Lau, Chong M. dan R.C. Eggleton. 2003. The Influence of Information Asymmetry and Budget Emphasis on the Relationship between Participation and Slack. *Accounting and Business Research*, 33, pp: 91-104.
- Lestari, Ni Komang Tri dan Putri, I.G.A.M. Asri Dwija.2015.Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel.*E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. 10.2.pp:474-488.ISSN: 2302-8556.
- Lopez, M. A., dkk. 2008. An Update on Budgetary Participation, Locus of Control, and The Effects on Mexican Managerial Performance and Job

Satisfaction. Puerto Rico, USA. *IABR & Conference Proceeding* 1-13.

Lu, C. 2011. Relationships among budgeting control system, budgetary perceptions, and performance: A study of public hospitals. *African Journal of Business Management*, 5(15), pp: 6261-6270

Maiga, Adam S. dan Jacobs, Fred A. 2008. The Moderating Effect Manager's Ethical Judgment on The Relationship Between Budget Participation And Budget Slack. *Advances in Accounting*. Vol.23. pp.113–145. ISSN: 0882-6110

Maksum, Azhar. "Peran Ketidakpastian Lingkungan dan Karakter Personal dalam Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan anggaran." *Jurnal Keuangan & Bisnis Program Studi Magister Manajemen Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Harapan 1.1* (2009): 1-17.

Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D.F. 2006. *Auditing & Assurance Service: A Systematic Approach* (4<sup>th</sup> ed). New York: McGraw-Hill.

Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance Attitudes : A. Field Study. *Accounting Review*. April, pp: 274-284.

Muhammad, Gamal. 2001. Pengaruh Interaksi Partisipasi Anggaran, informasi Asimetris dan Penekanan Anggaran terhadap Budget Slack (Studi Kasus Pada Samudra Indonesia Group). *Tesis*. Universitas Diponegoro. Semarang. <http://eprints.undip.ac.id/9110/> diakses pada tanggal 25 Agustus 2016.

Pradnyandari, A. A. Sg, Shinta Dewi. dan Krisnadewi, K. A. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Kesenjangan anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Karakter Personal sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(1), Pp: 17-26

Pratama, Reno. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi Sebagai Moderasi (Studi Empiris pada SKPD Kota Padang). *Jurnal Akuntansi*. Vol 1, No 1.

Putra, I Kadek Yudi Aristianto. 2015. Karakter Personal Sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Kesenjangan anggaran pada BPR di Kabupaten Badung. Skripsi Sarjana Ekonomi Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Denpasar

- Rahmiati, Elfi. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan anggaran Dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah Kota Padang). *Jurnal Akuntansi*. Vol 1, No 2 (2013). Seri A.
- Ramdeen, Collin et al. 2006. An Examination of Impact of Budgetary Participation, Budget Emphasis and Information Asymmetry on Budgetary Slack in The Hotel Industry. <https://www.researchgate.net/publication/228593276> An Examination of Impact of Budgetary Participation Budget Emphasis and Information Asymmetry on Budgetary Slack in the Hotel Industry diakses pada tanggal 25 Agustus 2016.
- Ratmono, Dwi dan Sholihin, Mahfud. 2015. *Akuntansi Keuangan Daerah Berbasis Akrual*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Simon, M., Houghton, S. M, dan Aquino, K. 2008. Cognitive biases, risk perception, and venture formation: How individuals decide to start companies. *Journal of Business Venturing*,15: 113.
- Sugwardani, Resti. 2012. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Budaya, dan Komitmen Organisasi terhadap Budgetary Slack. *Tesis*. Surabaya. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Perbanas.
- Supanto.2010. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi Sebagai Pemoderasi (Studi Kasus pada Politeknik Negeri Semarang).*Tesis S-2 Magister Akuntansi*. Universitas Diponegoro. <http://eprints.undip.ac.id/8125/1/Supanto.pdf> diakses pada tanggal 25 Agustus 2016
- Utami, Sri. 2012. Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi, dan *Group Cohesiveness* dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Kesenjangan anggaran Studi Empiris pada Instansi Pemerintah (SKPD) Kabupaten Dharmasraya. *Jurnal Akuntansi*. Vol 1, No 1 (2013). Seri B.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

Widanaputra, A.A. dan N.P.S.H. Mimba. 2014. The Influence of Participative Budgeting on Budgetary Slack in Composing Local Governments Budget in Bali Province. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 164, pp: 391-396.

[www.klungkungkab.go.id](http://www.klungkungkab.go.id) diakses pada tanggal 12 Mei 2016

Young, S.M. 1985. *Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack*. *Journal Accounting Research* (Autumn) 23: 829-842.

Yuwono, I.B. 1999. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Kesenjangan anggaran. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. Vol.1:37-55.