

## PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN PADA BUGDETARY SLACK DENGAN KOMITMEN ORGANISASI DAN ETIKA SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Kadek Wisnu Perdana<sup>1</sup>  
Gerianta Wirawan Yasa<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
email: wisnuperdana85gmail.com/085295542751

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

### ABSTRAK

Anggaran sektor publik adalah suatu instrument perencanaan, yang berisi tujuan organisasi publik. Penyusunan anggaran harus memfokuskan tujuannya kepada kesejahteraan masyarakat. Pemberlakuan otomoni daerah menyebabkan perubahan manajemen keuangan daerah menjadi anggaran berbasis kinerja dengan partisipasi dalam penyusunan anggarannya. Namun dengan penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya anggaran menyebabkan timbulnya *budgetary slack*. Penelitian ini menggunakan komitmen organisasi dan etika sebagai variabel moderasi dengan tujuan untuk memperlemah pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Lokasi penelitian ini pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Bali. Responden dipilih secara *purposive sampling*. Data diambil melalui kuesioner dan dianalisis menggunakan analisis regresi linear berganda dengan interaksi atau *moderated regression analysis (MRA)*. Hasil penelitian memperlihatkan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*. Komitmen organisasi dan etika mampu memoderasi dan memperlemah pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*.

**Kata kunci:** Partisipasi penyusunan anggaran, *budgetary slack*, komitmen organisasi, etika

### ABSTRACT

*Public sector budget is a planning instrument, which contains the goals of public organizations. Budget preparation should focus objectives to the welfare of the Community. Entry otomoni area led to changes in the area of financial management into a performance-based budget with the participation in the preparation the budget. However, the performance assessment based whether or not the budget is reached causing agents perform budgetary slack.. This study uses the organization's commitment and ethics as a moderating variable for the purpose of effect weaken of budget participation on budgetary slack. Location this study in SKPD. Sample selection by purposive sampling. Data were taken through a questionnaire and analyzed using multiple linear regression analysis with interaction or moderated regression analysis (MRA). The results positive effect of budget participation on budgetary slack. Organizational commitment and ethics able moderate and weaken the influence of the positive effect on the budget participation budgetary slack.*

**Keywords:** Participation budgeting, budgetary slack, organizational commitment, ethics

### PENDAHULUAN

Anggaran sektor publik adalah suatu instrument perencanaan, yang berisi tujuan dan target organisasi publik. Penyusunan anggaran harus memfokuskan tujuannya

kepada kesejahteraan masyarakat. Penyusunan anggaran dibagi menjadi dua metode meliputi metode *top-down* dan *bottom-up* (Mahadewi, 2014). Metode *top down* yaitu metode dimana manajemen level atas melakukan penyusunan terhadap anggaran, sedangkan yang melaksanakan anggarannya adalah manajemen level menengah dan bawah. Metode *bottom-up* yaitu metode penyusunan anggaran yang pada awal tahap dikerjakan manajemen level bawah kemudian manajemen level menengah melanjutkan penyusunan anggaran dan berlanjut pada manajemen level atas. Tujuan penggunaan metode *bottom-up* yaitu mampu meningkatkan kinerja manajer atau bawahan melalui partisipasi dalam penyusunan anggaran (*participative budgeting*). Partisipasi penganggaran penting dilakukan karena bawahan mengetahui kondisi langsung bagiannya (Wijayanthi, 2016).

Pemberlakuan otonomi daerah sesuai dengan UU No.32 Tahun 2004, mampu mengakibatkan manajemen keuangan daerah tanpa terkecuali pemerintah Provinsi Bali mengalami perubahan sistem anggaran dari model anggaran tradisional (*traditional budget system*) menjadi model anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*) (Sandrya, 2013). Dengan sistem anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat meminimalisir permasalahan yang mungkin terjadi dari sistem anggaran tradisional serta tolak ukur yang digunakan yaitu kinerja. Agen akan terdorong untuk melakukan suatu *budgetary slack* yaitu ketika suatu penilaian terhadap suatu kinerja diukur melalui mampu atau tidaknya seseorang mencapai target anggaran. Raghunandan *et al.* (2012), mengatakan perilaku negatif merupakan faktor penyebab terjadinya *slack* pada anggaran yang dilakukan oleh pihak manajer.

Menurut Tagwireyi (2012), manajer menganggarkan pendapatan lebih rendah (*understated*) dan menganggarkan biaya lebih tinggi (*overstated*). *Budgetary slack* mulai dilihat sebagai masalah penting karena semakin tinggi *budgetary slack* yang terjadi pada suatu organisasi, maka hal tersebut menyebabkan kurang efektifnya kinerja manajemen organisasi tersebut (Yilmaz and Ozer, 2011).

**Tabel 1.**  
**Anggaran Dan Realisasi Pendapatan dan Belanja Daerah Provinsi Bali**  
**Tahun Anggaran (2011-2014) (dalam Juta Rupiah)**

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah (Rp)	Realisasi Pendapatan Daerah (Rp)	Anggaran Belanja Daerah (Rp)	Realisasi Belanja Daerah (Rp)
2011	2.395.242,1	2.662.219,5	2.973.589,1	2.573.727,6
2012	3.389.346,6	3.633.133,5	4.102.658,2	3.562.732,9
2013	3.763.503,6	4.109.377,8	4.562.576,1	3.868.740,4
2014	4.231.297,02	4.577.678,3	5.051.006,9	4.491.645,5

*Sumber* : Biro Keuangan Provinsi Bali

Berdasarkan Tabel 1 diatas APBD Provinsi Bali mencerminkan adanya *budgetary slack*, karena dari data 4 (empat) tahun yang diambil realisasi anggaran pendapatan daerah menunjukkan nilai lebih tinggi jika dibandingkan anggaran yang telah ditetapkan. Namun hal ini berbeda dengan realisasi anggaran belanja daerah dimana lebih rendah dibandingkan dengan anggaran belanja daerah yang telah ditetapkan. Kondisi seperti ini mampu memberikan pengaruh yang tidak baik untuk organisasi sektor publik karena kinerja pemerintah menjadi kurang optimal. Chin-Chun *et al.* (2013), menyatakan *budgetary slack* akan meningkat ketika manajer ikut serta dalam penyusunan anggaran. *Budgetary slack* digunakan

agar target anggaran lebih mudah untuk dicapai dengan memanipulasi anggaran (Raudhiah *et al.* 2014).

Terdapat perbedaan hasil penelitian yang dilakukan antara lain Falikhatun (2008), Aprila dan Hidayani (2012), Mahadewi (2014), Lestari (2015), dan Erina (2016) menemukan bahwa tingginya partisipasi penyusunan anggaran mampu menyebabkan *budgetary slack*. Lain halnya dengan penelitian yang dilakukan Karsam (2013), Pamungkas dkk., (2014) dan Dewi (2014) menyatakan partisipasi anggaran tinggi mampu menurunkan *budgetary slack*. Menyikapi tentang fenomena *budgetary slack*, tidak hanya dari pespektif ekonomi saja yang perlu diperhatikan dan dievaluasi tetapi juga dilihat dari perspektif sosial, perilaku, maupun manajerial dalam konteks organisasi secara keseluruhan (Ajibolade, 2013).

Proses penyusunan anggaran mampu menghasilkan komitmen organisasi yang berbeda-beda karena terdapat perbedaan karakteristik individu (Wardani, 2016). Karyawan dengan komitmen yang tinggi akan mengaplikasikan anggaran untuk tujuan organisasinya tetapi jika seseorang dengan komitmen rendah tentunya akan memanfaatkan anggaran tersebut untuk kebutuhan serta kepentingan dirinya. Wardani (2016) menyatakan jika komitmen organisasi semakin tinggi maka akan mampu mengurangi terjadinya *budgetary slack*. Stevens (2002) memberikan bukti empiris bahwa etika berhubungan secara negatif terhadap *budgetary slack*. Biantara (2014), dan Triadi (2014) menyatakan etika berpengaruh negatif pada *budgetary slack*, dimana bawahan yang memiliki etika yang tinggi cenderung akan menghasilkan *budgetary slack* yang rendah

dibandingkan dengan bawahan yang memiliki etika yang rendah. Dalam setiap penyusunan anggaran pemerintah daerah memerlukan suatu pertimbangan etika agar dapat menghasilkan keputusan yang tepat dengan mempertimbangkan prinsip-prinsip maupun pilar karakter nilai etika. Apabila setiap aparat penyusun anggaran daerah memiliki karakter etika yang baik maka dapat mencegah terjadinya *budgetary slack*.

Tujuan utama anggaran sektor publik untuk menetapkan tingkat kebutuhan. Jika anggaran yang di buat terdapat *budgetary slack* yang tinggi maka akan membuat program yang dibuat untuk masyarakat menjadi tidak maksimal. Maka sangat penting agar *budgetary slack* yang terjadi dalam anggaran sektor publik tidak dibuat untuk kepentingan pribadi melainkan untuk kepentingan masyarakat. Berdasarkan latar belakang diatas mendorong peneliti menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* dengan komitmen organisasi dan etika sebagai variabel moderasi di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Provinsi Bali. Tujuan dari penelitian yaitu menguji serta memberikan bukti empiris pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Menguji serta memberikan bukti empiris apakah komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Untuk menguji serta memberikan bukti empiris apakah etika memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Penelitian ini juga diharapkan mampu memberikan manfaat teoritis serta manfaat praktis. Kegunaan teoritis penelitian ini diharapkan dapat menjadi pelengkap referensi mengenai pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack* dengan

memperhatikan faktor individu yaitu komitmen terhadap organisasi dan etika pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Mampu memperluas pengetahuan penganggaran dan *budgetary slack* terutama pada lingkungan Pemerintah Daerah. Kegunaan praktis diharapkan dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran agar lebih mengerti dan memahami faktor-faktor yang mempengaruhi dan memperlemah terjadinya *budgetary slack* sehingga tercipta efektivitas dan efisiensi dalam penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.

Teori keagenan dijadikan acuan dalam penelitian ini. Teori keagenan memberikan dasar untuk memahami mengapa seorang individu dapat termotivasi untuk bertindak dengan cara yang menciptakan *slack* (Harvey dan College, 2015). Teori keagenan menjelaskan mengenai kontrak yang terjadi antara prinsipal serta menunjuk orang lain sebagai agen dalam melaksanakan jasa untuk pengambilan suatu keputusan (Jensen dan Meckling, 1976). Arifah (2012) mengutip Eisenhardt (1989) mengatakan terdapat beberapa asumsi mengenai teori keagenan. Asumsi yang membahas tentang konflik antar anggota organisasi, keorganisasian, efisiensi dan asimetri informasi antara prinsipal dan agen. Anggaran sektor publik mencakup jumlah biaya yang diperlukan untuk setiap program dalam satuan moneter serta menggunakan dana yang berasal dari rakyat yang terbuka untuk publik. Dalam penyusunan anggaran terdapat beberapa pihak yang terlibat yaitu eksekutif, legislatif, dan masyarakat. Mardiasmo (2002:63) mengungkapkan anggaran sektor publik dikatakan penting karena : Anggaran yaitu alat pemerintah yang digunakan dalam upaya meningkatkan kualitas hidup, meningkatkan

pembangunan sosial dan ekonomi serta melindungi kesinambungan. Kebutuhan masyarakat akan berkembang secara terus menerus dan tidak terbatas namun sumberdaya yang tersedia sangat terbatas sehingga diperlukannya suatu anggaran. Anggaran juga sangat dibutuhkan dalam upaya memberika keyakinan jika pemerintah akan bertanggungjawab kepada rakyat.

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 59 Tahun 2007 tentang pedoman pengelolaan keuangan daerah, tahapan penyusunan APBD yaitu: Penyusunan Rencana Kerja Pembangunan Daerah (RKPD) Pada saat merancang APBD, pemerintah daerah menyusun RKPD yaitu penjabaran dari Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD). RKPD mengandung kerangka rancangan ekonomi daerah, prioritas pembangunan dan kewajiban daerah, rencana kerja yang terukur dan pendanaannya, baik yang dilaksanakan langsung oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah maupun ditempuh dengan mendorong partisipasi masyarakat. Penyusunan Kebijakan Umum Anggaran (KUA) Berdasarkan RKPD, pemerintah daerah kemudian menyusun KUA. KUA memuat target pencapaian kinerja yang terukur dari program-program yang akan dilaksanakan oleh pemerintah daerah untuk setiap urusan pemerintahan daerah yang disertai dengan proyeksi pendapatan, alokasi belanja daerah, sumber dan penggunaan pembiayaan yang disertai dengan asumsi yang mendasari. Rancangan KUA disampaikan kepada DPRD paling lambat pertengahan bulan Juni sebelum tahun anggaran dan disepakati bersama oleh Pemda dan DPRD menjadi KUA paling lambat minggu pertama bulan Juli.

Penyusunan Prioritas dan Plafon Anggaran (PPA). Berdasarkan KUA yang telah disepakati, Pemda dan DPRD menyusun PPA. PPA disepakati paling lambat bulan Juli sebelum tahun anggaran. KUA dan PPA yang telah disepakati kemudian dituangkan kedalam nota kesepakatan yang ditandatangani bersama oleh pihak kepala daerah dan pimpinan DPRD. Berdasarkan nota kesepakatan tersebut pemerintah daerah menerbitkan surat edaran tentang pedoman penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat daerah (RKA-SKPD). Surat edaran diterbitkan selambat-lambatnya pada awal bulan Agustus sebelum tahun anggaran dimulai.

Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran SKPD (RKA-SKPD). Sesuai dengan surat edaran yang diterbitkan oleh pemerintah daerah, masing-masing SKPD selanjutnya membuat RKA-SKPD. Hal ini membahas mengenai kebijakan umum APBD serta arah, standar biaya, standar pelayanan minimal, strategi dan prioritas APBD serta formulir RKA-SKPD. Penyusunan RAPBD Setelah melakukan evaluasi pada rencana kerja dan anggaran masing-masing SKPD dirangkum menjadi Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (RAPBD). Penetapan APBD Pemerintah daerah mengatakan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (RAPBD) yang diberikan kepada DPRD yaitu selambat-lambatnya minggu pertama bulan Oktober sebelum tahun anggaran yang akan dibahas. RABPD ditetapkan menjadi APBD yaitu ketika telah memperoleh kesepakatan antara pemerintah daerah dengan DPRD yaitu selambat-lambatnya satu bulan sebelum mulainya suatu tahun anggaran.

Partisipasi anggaran merupakan salah satu faktor yang memiliki pengaruh pada *budgetary slack*. Ikhsan (2011:173) mengatakan partisipasi merupakan proses yang menentukan keputusan antara dua bagian atau lebih pihak yang nantinya berdampak dimasa depan bagi para pembuatnya. Hansen dan Mowen (2006) menyatakan terdapat tiga masalah potensial pada partisipasi, yaitu : Menetapkan standar terlalu tinggi atau rendah yaitu ketika standar anggaran yang terlalu tinggi dapat menyebabkan frustrasi bagi para manajer, sedangkan standar anggaran yang terlalu mudah dicapai dapat menyebabkan kinerja para manajer menurun. Membuat *budgetary slack* yaitu saat manajer sengaja merendahkan pendapatan serta melebihkan biaya dalam mengajukan anggaran. Hal ini bertujuan untuk memudahkan para manajer dalam mencapai target anggaran. Partisipasi semu (*pseudo participation*) yaitu ketika perilaku disfungsi dari manajer (atasan) yang tidak menggunakan partisipasi anggaran dalam praktiknya. *Pseudo participation* juga diartikan sebagai partisipasi semu atau palsu.

Lavarda dan Almeida (2013:75), menjelaskan tujuan partisipasi anggaran yaitu mempromosikan hubungan yang terbuka dan komunikatif dengan bawahan, memiliki akses informasi pribadi tentang kekuatan bawahan (Teori Keagenan), menyampaikan rasa keadilan dan kewajaran ketika anggaran digunakan untuk mengevaluasi bawahan. Ikhsan (2011:241) mendefinisikan *budgetary slack* selisih antara sumber daya yang dibutuhkan dengan sumber daya yang dianggarkan dalam menyelesaikan tugas. Berdasarkan *agency theory* bawahan terlibat dalam penyusunan anggaran serta membuat target anggaran agar lebih

mudah dicapai, yaitu dengan menetapkan biaya yang lebih tinggi namun target anggaran yang ditetapkan lebih rendah (Maskun, 2008). Faktor-faktor yang mempengaruhi *budgetary slack*, yaitu:

Faktor internal yaitu faktor individual seperti etika atau moral etika yang merupakan nilai norma menurut seseorang yang menganggap suatu permasalahan tersebut sebagai suatu yang baik maupun tidak baik untuk dilakukan (Yuhertiana, 2005). Apabila individu menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang tidak etis, semakin rendah kemungkinan terjadinya *budgetary slack*. Begitu pula sebaliknya, apabila individu menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang etis maka semakin tinggi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Hal itu sejalan dengan pemikiran Douglas & Wier (2000). Faktor eksternal meliputi keterlibatan bawahan dalam proses penyusunan anggaran. Sebagian besar penelitian yang dilakukan pada sektor publik mendukung hipotesis bahwa partisipasi anggaran pada penyusunan anggaran menciptakan *budgetary slack*. Pada sektor publik, penelitian Aprila dan Hidayani (2012) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran akan menciptakan *budgetary slack*.

Mowday *et al.* (1979), menyebutkan bahwa komitmen organisasi yaitu suatu kepercayaan serta dukungan mengenai suatu nilai serta sasaran yang ingin dicapai oleh suatu organisasi. Soejoso (2004) dalam Nitiari (2014) mengatakan keterikatan seseorang pada suatu organisasi menunjukkan keinginan serta keyakinan seseorang untuk mempertahankan dirinya dalam organisasi tersebut. Meyer *et al.* (1993), mengemukakan ada 3 hal mengenai komitmen yaitu: *Affective commitment*, yaitu keinginan dari seorang karyawan yang ingin menjadi

bagian dari suatu organisasi (*want to*), *Continuance commitment*, yaitu jika seorang karyawan bertahan pada suatu organisasi yang dikarenakan karyawan tersebut memerlukan penghasilan atau karena karyawan tersebut membutuhkannya (*need to*), *Normative Commitment*, yaitu karyawan yang bertahan pada suatu organisasi yang disebabkan karena komitmen yang tinggi yang dimiliki oleh karyawan tersebut sehingga karyawan merasa memiliki kewajiban untuk organisasi tersebut.

Ward (1993) dalam Anggraeni (2015) mengatakan etika adalah suatu proses penentuan kompleks mengenai yang seharusnya dilakukan sesuai dengan situasi yang terjadi. Anggraeni (2015) juga mengatakan bahwa etika sebagai suatu pedoman atau aturan norma untuk mengatur perilaku manusia. Pedoman tersebut mengatur perilaku sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat yang sebaiknya dilakukan maupun seharusnya ditinggalkan. Partisipasi penyusunan anggaran adalah suatu kerjasama yang terjadi antara prinsipal dengan agen untuk pengambilan suatu keputusan mengenai penganggaran daerah. Falikhatun (2008) Mahadewi (2014), Erina (2016) mengatakan partisipasi anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*. Diperkuat oleh pendapat Sandrya (2013) partisipasi dalam penyusunan anggaran pada sektor publik akan menciptakan *budgetary slack*. Berdasarkan kajian teoritis, hipotesis yang dirumuskan yaitu

H<sub>1</sub> : Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*.

Wardani (2016) mengatakan karyawan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi selalu berusaha untuk dapat menyelesaikan tugasnya sehingga tujuan organisasi akan mudah tercapai. Nouri dan Parker (1996), Lestari

(2015), dan Nitiari (2014) telah menggunakan variabel komitmen organisasi sebagai variabel moderasi dalam hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*. Dewi (2014) mengatakan jika komitmen organisasi yang dimiliki karyawan semakin tinggi maka akan mampu menurunkan *budgetary slack*. Karyawan dengan komitmen tinggi mempergunakan anggaran agar tujuan organisasi tercapai. Namun jika komitmen rendah dimiliki oleh seorang karyawan maka cenderung akan mempergunakan anggaran untuk kepentingannya sendiri. Berdasarkan kajian teoritis, hipotesis yang dirumuskan yaitu

H<sub>2</sub> : Komitmen organisasi memperlemah pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*.

Terdapat hubungan sosial yang terjadi antara etika dengan *budgetary slack*, karena tidak akan terjadi *slack* pendapatan yang tinggi jika seorang karyawan memiliki etika yang baik (Triadi, 2014). Pegawai yang memiliki etika yang tinggi diharapkan untuk tidak melakukan *budgetary slack* karena ia menyadari bahwa secara etika, hal tersebut merupakan perbuatan yang tidak etis, meskipun ia tahu bahwa hal tersebut akan menguntungkan bagi dirinya sendiri (Anggraeni, 2015). Syamsuri (2013) menyatakan bahwa perempuan memiliki pertimbangan etika dan penalaran moral yang lebih kuat daripada laki-laki sehingga dapat mengurangi terjadinya *budgetary slack*. Biantara (2014) dan Triadi (2014) menunjukkan etika memiliki pengaruh negatif terhadap *budgetary slack*.

Dalam hubungannya pada partisipasi penyusunan anggaran, manajer bawah penyusun anggaran yang memiliki etika yang tinggi diharapkan memiliki *self control* yang kuat untuk tidak melakukan *budgetary slack* karena ia menyadari bahwa secara etika, hal tersebut merupakan perbuatan yang tidak etis, meskipun ia

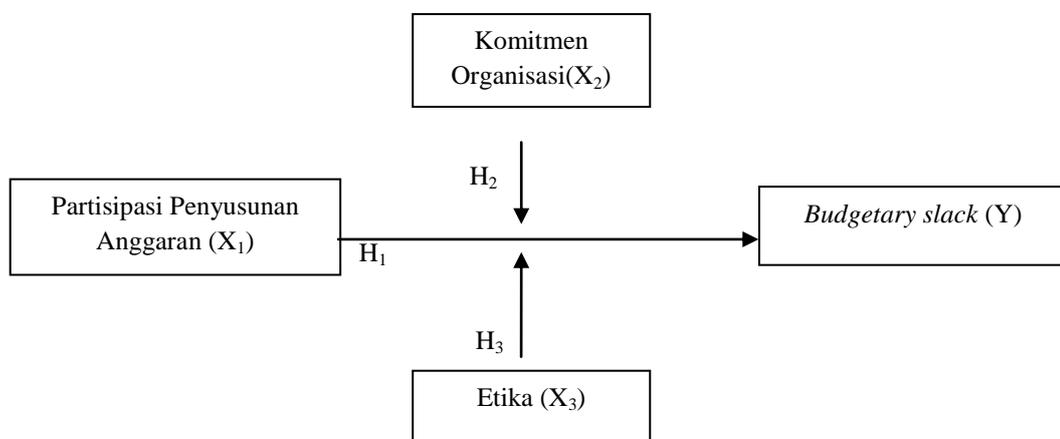
tahu bahwa hal tersebut akan menguntungkan bagi dirinya sendiri, tetapi pertimbangan etisnya akan lebih memilih untuk bersikap jujur dan tidak melakukan *slack* pada anggaran yang disusun. Berdasarkan kajian teoritis, hipotesis yang dirumuskan yaitu

H<sub>3</sub> : Etika memperlemah pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*.

### METODE PENELITIAN

Peneliti menggunakan pendekatan kuantitatif yang berbentuk asosiatif. Menurut Sugiyono (2014:56) penelitian asosiatif dengan tipe kausalitas adalah suatu penelitian mengenai hubungan variabel independen dengan variabel dependen.

Secara skematis desain penelitian ini dapat digambarkan seperti:



**Gambar 1. Kerangka Pemikiran Teoritis**

Lokasi yang menjadi kajian pada penelitian yaitu Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Provinsi Bali. Dipilihnya Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) karena SKPD mempunyai tugas yaitu menyusun, menggunakan, dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah daerah. kesimpulan (Sugiono, 2014:38). Obyek penelitian merupakan sumber dan tempat

kita memperoleh data (Sugiono, 2014:38). Obyek dalam penelitian ini adalah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* dengan komitmen organisasi dan etika sebagai variabel moderasi di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Provinsi Bali.

*Budgetary slack* merupakan variabel dependen dalam penelitian ini yaitu variabel ini mampu dipengaruhi oleh variabel independen (Sugiyono, 2014:59). Partisipasi penyusunan anggaran merupakan variabel independen dalam penelitian ini. Variabel independen merupakan variabel yang memengaruhi atau menjadi sebab perubahan variabel terikat (Sugiyono, 2014:59). Variabel moderasi yaitu variabel yang mampu memperkuat/memperlemah hubungan variabel independen dengan variabel dependen. Komitmen organisasi dan etika merupakan variabel moderasi pada penelitian ini.

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan keterlibatan individu dalam hal ini yaitu pejabat struktural pada suatu penganggaran daerah yang diukur dengan 5 indikator yang diadopsi dari Supriyono (2010) dalam Asak (2014) menggunakan *skala likert* modifikasi. *Budgetary slack* adalah estimasi lebih rendahnya pendapatan yang diterima dan lebih tingginya biaya yang dikeluarkan dari yang semestinya mampu dicapai pada suatu proses penyusunan anggaran. *Budgetary slack* diukur dengan 5 indikator yang diadopsi dari Citra (2013) menggunakan *skala likert* modifikasi. Komitmen organisasi yaitu suatu sikap yang dimiliki oleh seorang karyawan untuk tetap berperan aktif dalam pekerjaannya, keinginan untuk tetap menjadi anggota pada suatu organisasi, serta keinginan karyawan untuk mampu mencapai tujuan dari suatu organisasi yang

diukur dengan 8 indikator yang diadopsi dari Dianthi (2016) menggunakan *skala likert* modifikasi. Etika adalah sebuah penentuan kompleks mengenai sesuatu yang seharusnya kita lakukan dan sesuatu yang seharusnya kita tinggalkan sesuai dengan situasi yang terjadi yang diukur dengan menggunakan indikator pernyataan yang mengindikasikan bahwa menciptakan *budgetary slack* dengan mengelembungkan anggaran adalah perbuatan yang tidak etis dan bawahan akan melaporkan atasannya tersebut ke atasannya yang lainnya. Diukur dengan mempergunakan 4 item pernyataan yang diadopsi dari Damayanti (2014) menggunakan *skala likert* modifikasi.

Data kuantitatif merupakan data berupa angka selanjutnya dikuantitatifkan melalui bantuan kuesioner. Data primer serta data sekunder merupakan jenis data berdasarkan sumbernya. Data primer merupakan data yang diperoleh langsung melalui jawaban kuesioner yang telah diberikan peneliti sesuai dengan permasalahan yang akan diteliti. Populasi merupakan wilayah generalisasi obyek atau subyek yang memiliki karakteristik selanjutnya diteliti serta diperoleh kesimpulan berdasarkan hasil penelitian (Sugiyono, 2014:115). Populasi penelitian ini yaitu Kepala Bidang/Bagian dan Kepala Sub Bagian perencanaan program dan keuangan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Provinsi Bali.

Sampel merupakan bagian karakteristik serta jumlah populasi (Sugiyono, 2014:116). Pengambilan sampel yang digunakan peneliti yaitu *non probability sampling*, menggunakan pendekatan *purposive sampling*. *Purposive sampling* yaitu teknik penentuan sampel menggunakan kriteria. Kriteria penelitian ini yaitu

Kepala Bidang/Bagian dan Kepala Sub Bagian perencanaan program dan keuangan yang telah menjabat minimal selama dua tahun. Peneliti menggunakan kuesioner dalam metode pengumpulan data yaitu melalui daftar pernyataan yang disediakan pada kuesioner selanjutnya dijawab oleh responden. Pernyataan yang disajikan dalam kuesioner akan diukur menggunakan *skala likert* modifikasi untuk mendapatkan informasi yang pasti dari responden mengenai faktor-faktor yang mampu mempengaruhi *budgetary slack*. Metode analisis data yaitu melalui regresi linear berganda mengandung interaksi, yang merupakan perkalian dua atau lebih variabel independen (Utama, 2014) atau uji *Moderating Regression Analysis* (MRA). MRA digunakan untuk menguji hipotesis kedua ( $H_2$ ) dan hipotesis ketiga ( $H_3$ ). Variabel moderasi yang digunakan yaitu komitmen organisasi serta etika. Berikut ini rumus analisis regresi linear berganda :

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

Keterangan:

- a = Konstanta
- $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$  = Koefisien regresi
- Y = *Budgetary Slack*
- $X_1$  = Partisipasi Penyusunan Anggaran
- $X_2$  = Komitmen Organisasi
- $X_3$  = Etika
- $X_1 \cdot X_2$  = Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan Komitmen Organisasi
- $X_1 \cdot X_3$  = Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan Etika
- e = standar error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Informasi mengenai karakteristik dari setiap variabel penelitian yang memuat jumlah responden, nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata serta simpangan baku disebut dengan statistik deskriptif.

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

Variabel	N	Min.	Maks.	Rata-Rata	Simpangan Baku
Y	172	6,61	26,72	17,75	3,16
X <sub>1</sub>	172	6,53	27,41	19,78	3,71
X <sub>2</sub>	172	9,85	44,43	32,78	5,16
X <sub>3</sub>	172	4,00	26,72	15,36	2,79

Sumber: Data Primer (Data Diolah, 2016)

Tabel 2 memperlihatkan variabel *budgetary slack* (Y) memiliki nilai minimum senilai 6,61, nilai maksimum senilai 26,72, nilai rata-rata senilai 17,75, dan simpangan baku senilai 3,16. Hal ini menunjukkan terjadi *budgetary slack* dalam penyusunan anggaran pada SKPD Provinsi Bali karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal. Variabel partisipasi penyusunan anggaran (X<sub>1</sub>) memiliki nilai minimum senilai 6,53, nilai maksimum senilai 27,41, nilai rata-rata senilai 19,78, dan simpangan baku senilai 3,71. Hal ini menunjukkan terjadi partisipasi dalam penyusunan anggaran pada SKPD Provinsi Bali karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal.

Variabel komitmen organisasi (X<sub>2</sub>) mempunyai nilai minimum senilai 9,85, nilai maksimum senilai 44,32, nilai rata-rata senilai 32,78, dan simpangan baku senilai 5,16. Hal ini menunjukkan pegawai SKPD Provinsi Bali memiliki persepsi komitmen yang tinggi terhadap masa depan organisasinya karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal. Variabel Etika (X<sub>3</sub>) memiliki nilai minimum senilai 4,00, nilai maksimum senilai 22,03, nilai rata-rata senilai 15,36, dan simpangan baku senilai 2,79. Hal ini menunjukkan pegawai SKPD Provinsi Bali memiliki persepsi etika yang baik dalam menyusun anggaran karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal. Uji validitas

digunakan dengan tujuan mengetahui pernyataan pada kuesioner yang dijadikan sebagai alat ukur tersebut mampu mengukur yang seharusnya diukur (Sugiyono, 2014:187). Pernyataan yang terdapat dalam kuesioner dikatakan valid jika koefisien korelasi tiap faktor tersebut 0,3 ke atas.

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

Variabel	Instrumen	<i>Pearson Correlation</i>	Keterangan
Y	Y <sub>1</sub>	0,811	Valid
	Y <sub>2</sub>	0,612	Valid
	Y <sub>3</sub>	0,749	Valid
	Y <sub>4</sub>	0,720	Valid
	Y <sub>5</sub>	0,769	Valid
X <sub>1</sub>	X <sub>1.1</sub>	0,626	Valid
	X <sub>1.2</sub>	0,680	Valid
	X <sub>1.3</sub>	0,838	Valid
	X <sub>1.4</sub>	0,794	Valid
	X <sub>1.5</sub>	0,599	Valid
X <sub>2</sub>	X <sub>2.1</sub>	0,719	Valid
	X <sub>2.2</sub>	0,692	Valid
	X <sub>2.3</sub>	0,631	Valid
	X <sub>2.4</sub>	0,805	Valid
	X <sub>2.5</sub>	0,755	Valid
	X <sub>2.6</sub>	0,734	Valid
	X <sub>2.7</sub>	0,827	Valid
	X <sub>2.8</sub>	0,886	Valid
X <sub>3</sub>	X <sub>3.1</sub>	0,794	Valid
	X <sub>3.2</sub>	0,800	Valid
	X <sub>3.3</sub>	0,826	Valid
	X <sub>3.4</sub>	0,644	Valid

*Sumber:* Data Primer (Data Diolah, 2016)

Kuesioner penelitian mampu dikatakan reliabel apabila pernyataan yang digunakan pada kuesioner tersebut mampu menghasilkan hasil yang konsisten atau sama jika digunakan dari penelitian satu ke penelitian yang lainnya. Jika nilai *cronbach's alpha* lebih dari 0,70 maka instrumen dikatakan reliabel.

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

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
Y	0,786	Reliabel
X <sub>1</sub>	0,751	Reliabel
X <sub>2</sub>	0,896	Reliabel
X <sub>3</sub>	0,761	Reliabel

*Sumber:* Data Primer (Data Diolah, 2016)

Untuk mengetahui apakah model regresi sudah terdistribusi normal maka dilakukan uji normalitas (Ghozali, 2016:147). Data berdistribusi normal apabila nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* lebih 0,05.

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

Kolmogorov-Smirnov	<i>Unstandardized Residual</i>
N	172
<b>Asymp.Sig.(2-tailed)</b>	0,200

*Sumber:* Data Primer Diolah, 2016

Pengujian yang berfungsi untuk mengetahui pada suatu model regresi apakah terdapat ketidaksamaan varians residual dari penelitian pertama ke penelitian selanjutnya kemudian dianalisis dengan metode *Glejser*. Apabila signifikansi t lebih besar dari 0,05 dikatakan model regresi bebas heterokedastisitas.

**Tabel 6.**  
**Hasil Uji Heterokedastisitas**

Variabel	Signifikansi
X <sub>1</sub>	0,512
X <sub>2</sub>	0,199
X <sub>3</sub>	0,523

*Sumber:* Data Primer (Data Diolah, 2016)

Uji multikolinearitas untuk mengetahui apakah dalam model regresi adanya hubungan antar variabel bebas (Ghozali, 2013:105). Jika nilai *tolerance* lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF kurang dari 10, maka model regresi bebas dari multikolinearitas.

**Tabel 7.**  
**Hasil Uji Multikolinearitas**

Variabel	<i>Tolerance</i>	VIF
X <sub>1</sub>	0,644	1,554
X <sub>2</sub>	0,675	1,482
X <sub>3</sub>	0,701	1,427

*Sumber:* Data primer diolah, 2016

*Moderated Regression Analysis* (MRA) adalah teknik analisis regresi linear berganda dimana mengandung interaksi pada variabel independen.

**Tabel 8.**  
**Hasil Analisis Regresi Linear Berganda**

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Signifikansi
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-19,505	9,611		-2,029	0,044
X <sub>1</sub>	1,487	0,479	1,748	3,102	0,002
X <sub>2</sub>	0,438	0,191	0,715	2,294	0,023
X <sub>3</sub>	1,226	0,297	1,078	4,126	0,000
X <sub>1</sub> X <sub>2</sub>	-0,024	0,010	-1,257	-2,389	0,018
X <sub>1</sub> X <sub>3</sub>	-0,032	0,014	-0,837	-2,234	0,027
Adjusted R Square			0,453		
F hitung			29,298		
Signifikansi F			0,000		

*Sumber:* Data Primer (Data Diolah, 2016)

Berdasarkan Tabel 8, persamaan analisis regresi linear berganda dapat dinyatakan sebagai berikut :

$$Y = -19,505 + 1,487 X_1 + 0,438 X_2 + 1,226 X_3 - 0,024 X_1 X_3 - 0,032 X_2 X_3 + e$$

Pada Tabel 8 dapat dilihat variabel partisipasi penyusunan anggaran mempunyai nilai koefisien  $\beta_1$  senilai 1,487 dan tingkat signifikansi t senilai 0,002 yang lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$  sehingga  $H_1$  diterima. Menunjukkan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*. Kondisi tersebut menggambarkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi penyusunan anggaran pada SKPD provinsi bali, maka *budgetary slack* yang timbul akan semakin tinggi atau meningkat. Individu yang tergabung dalam pembuatan anggaran sering kali menggunakan kemudahan untuk mencapai anggaran, sehingga cenderung akan menimbulkan *budgetary slack* agar anggaran mudah dicapai anggaran tersebut.

Tabel 8 dapat dilihat interaksi variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi mempunyai nilai koefisien  $\beta_4$  senilai -0,024 dan tingkat signifikansi t senilai 0,018 lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$  sehingga  $H_2$  diterima. Sehingga komitmen organisasi mampu memoderasi yaitu memperlemah pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Hal ini juga sejalan dengan pendapat Lestari (2015) yang menyatakan bahwa seseorang dengan komitmen organisasi yang rendah dalam menyusun anggaran akan mampu menimbulkan terjadinya *budgetary slack*. Sehingga dalam penyusunan anggaran dibutuhkan komitmen organisasi yang tinggi agar para individu tidak melakukan *slack* dan lebih peduli terhadap tujuan dan masa depan dari organisasi tersebut.

Tabel 8 dapat dilihat interaksi variabel partisipasi penyusunan anggaran dengan komitmen organisasi mempunyai nilai koefisien koefisien  $\beta_5$  senilai -0,032 dan tingkat signifikansi t senilai 0,027 lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$  sehingga  $H_3$  diterima. Sehingga etika mampu memoderasi yaitu memperlemah pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Hal ini juga sejalan dengan pendapat Damayanti (2014) yang menyatakan bahwa etika dapat memengaruhi proses menyusun suatu anggaran. Karena jika etika yang dimiliki oleh individu semakin tinggi maka *budgetary slack* akan mampu diatasi. Jika suatu individu memiliki etika yang tinggi maka ia akan cenderung berbuat yang benar dan jujur dalam penyusunan anggaran yang akan mampu mengurangi terjadinya *budgetary slack*.

#### **SIMPULAN DAN SARAN**

Kesimpulan yang dapat diberikan sesuai dengan hasil penelitian mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* dengan komitmen organisasi dan etika sebagai variabel moderasi di SKPD Provinsi Bali yaitu: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif pada *budgetary slack*, semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran mampu menimbulkan *budgetary slack* yang tinggi. Komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Mengindikasikan seseorang yang memiliki komitmen yang tinggi terhadap organisasinya mampu membuat anggaran sesuai dengan kondisi yang sebenarnya dan mementingkan kepentingan organisasinya daripada kepentingan pribadi. Etika mampu memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary*

*slack*. Seseorang beretika baik mampu merasa melakukan *budgetary slack* adalah perilaku tidak baik karena dapat merugikan organisasi ataupun orang lain.

Berikut adalah beberapa saran terkait dengan hasil penelitian ini yang telah dilakukan: SKPD Provinsi Bali harus lebih meningkatkan komitmen organisasi dan etika pada setiap pejabat dan pegawai yang nantinya akan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Karena dengan memiliki komitmen organisasi dan etika yang tinggi seseorang akan merasa lebih peduli terhadap kemajuan organisasinya dan menilai bahwa *budgetary slack* adalah perbuatan yang dapat merugikan organisasinya. Hasil *Adjusted R square* sebesar 45,3 persen memperlihatkan terdapat variabel lain yang dapat memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* sehingga peneliti selanjutnya dapat menambahkan variabel yang dapat memoderasi dan memperlemah *budgetary slack*.

## REFERENSI

- Ajibolade, Solabomi Omobola dan Opeyemi Kehinde Akinniyi. 2013. The Influence oh Organisational Culture and Budgetary Participation on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector Organisations. *British Journal of Arts and Social Sciences*, ISSN:2046-9578, 13(1).
- Anggraeni, Anisa. 2015. Pengaruh Self Esteem, Etika, Skema Kompensasi Slack Inducing Dan Truth Inducing Serta Asimetri Informasi Terhadap Budgetary Slack: Studi Eksperimen Pada Konteks Penganggaran Partisipatif. *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta.
- Aprila, Nila dan Selvi Hidayani. 2012. The Effect of Budgetary Participation, Asymetry Information, Budget Emphasis and Comitment Organization to Budgetary Slack at SKPD Governmental of Bengkulu City. PROCEEDING The 13th Malaysia Indonesia Conference on Economics, Management and Accounting (MIICEMA). *Journal of Management and Accounting*, pp: 617-628.

- Arifah, Dista. 2012. Praktek Teori Agensi pada Entitas Publik dan Non Publik. *Jurnal Prestasi*, 9(1), hal: 85-95. ISSN 1411-1497. Fakultas Ekonomi. Universitas Sultan Agung Semarang.
- Asak, P. Rani Adnyani. 2014. Kemampuan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Budget Emphasis dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi terhadap Partisipasi Anggaran pada Budgetary Slack (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Badung). *Tesis*. Magister Sains Akuntansi Universitas Udayana.
- Biantara, Anak. A. A., dan I.G.A.M. Asri Dwija Putri. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Etika, dan Kepercayaan Diri pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Bali* 9(2), hal: 385-391
- Citra Dewi, Ni Made dan I Putu Sudana. 2013. Pengaruh Penganggaran Partisipasif pada Senjangan Anggaran dengan Budget Control dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 5(3), hal: 707-722.
- Chin-Chun, Su and Ni Feng-Yu. 2013. Budgetary Partcipation and Slack on the Theory of Planned Behavior. *Internasional Journal of Organisational innovation*,5(4),pp:91-99
- Dewi, Nyoman Purmita dan Ni Made Adi Erawati. 2014. Pengaruh Pertisipasi Penganggaran, Informasi Asimetris, Penekaan Anggaran dan Komitmen Oraganisasi Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 9(2), hal: 476-486.
- Damayanti, I.G.A.A. Putri dan I Wayan Pradnyantha Wirasedana. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Reputasi, Dan Etika Pada Kesenjangan Anggaran Pada Skpd Di Pemerintahan Kota Denpasar. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 9(1), hal: 133-142.
- Douglas, P.C, and B.Wler. 2000. Integrating Ethical Dimensions Into A Model Of Budgetary Slack Creation. *Journal Of Business Ethics*, 28(3), pp: 267-277
- Erina, Ni Putu Dewik dan Wayan Suartana. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15(2), hal: 930-1000.
- Falikhatun. 2008. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah se-Jawa Tengah). *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) X*. Makassar (26-27 Juli 2007).
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Sumatera Diponegoro.

- Hansen and Mowen. 2006. *Management Accounting*. Buku 1. Edisi 7. Jakarta: Erlanga.
- Harvey, Mary Ellen and Ramapo College. 2015. The Effect Of Employee Ethical Ideology On Organizational Budget Slack: An Empirical Examination And Practical Discussion. *Journal of Business & Economics Research*, 13(1), pp: 83-90
- Ikhsan, Arfan. 2011. *Akuntansi Keperilakuan*. Edisi kedua. Jakarta : Salemba Empat.
- Jensen, M. dan Willian H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost And Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), pp : 305-360.
- Karsam. 2013. The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymetry 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), pp: 28-38..
- Lavarda, Carlos dan Dalci M. Almeida. 2013. Budget Participation and Informational Asymetry : a study in a multinational company. *Brazilian Business Review*, 10(2), Pp: 72-94.
- Lestari, Ni Komang Tri dan I.G.A.M Asri Dwija Putri. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipasif Pada Kesenjangan Anggaran Dimoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Komitmen Organisasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(2), hal: 474-488.
- Mahadewi, A.A. Sagung S. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 8(3), hal: 458-473.
- Meyer, Jhon P., Natalie J. Allen. And Cartherine A. Smith. 1993. Commitment to Organizations and Occupations : Extension and Test of a Three-Component Conceptualization. *Journal of Applied Psychology*, 78(4)..
- Mowday, R., R. Steers, and L. Porter. 1979. The Measurement of Organizational Commitment. *Journal of Vacation Behavior*, 14.pp ; 224-227
- Nitiari, Ni Luh Nyoman dan Ketut Adnyana. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan Pada Kesenjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 9(3) hal: 829-841.

- Nouri, H., dan R.J. Parker. 1996. The Effect of Organizational Comitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*, pp: 74-89.
- Pamungkas, I Made Bagas Wisnu, I Made Pradana Adiputra, dan 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 S*, 2(1).
- Raghunandan, M., Narendra Ramgulam and Kishina Mohammed. 2012. Examining the Behavipural Apets of Budgeting with Parlicular Emphasis on Public Sector/Service Budget. *International Journal of Business and Social Science*, 3(14), pp: 110-117.
- Raudhiah, Noor, Rozita Amiruddin, and Sofiah Md Auzair. 2014. Impact Of Organisational Factors On Budgetary Slack. *Journal of Management and Muamalah*, pp: 20-34.
- Sandrya, Luh Putu. 2013. Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif pada *Budgetary Slack* dengan Empat Variabel Moderasi Study Kasus pada SKPD Kabupaten Badung, Bali. *Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Udayana*
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: ALFABETA.
- Stevens, D.E. 2002. The Effects of Reputation and Ethics on Budgetary Slack. *Journal Management Accounting Research*, Vol.14, pp: 153–171.
- Syamsuri, Rahim. 2013. Gender Differences on The Influence of Ethical Judgement and Moral Reasoning Toward Budget Slack Behaviour in PublicSector. *Interdisciplinary Journal of Contempory Research in Business*. 5(2). pp: 227-241.
- Tagwireyi, Frank. 2012. An Evaluation of Budgetary Slack in Public Institutions in Zimbabwe. *International Journal of Economics*, 3(4), pp: 38-41
- Triadi, Nyoman Andika. 2014. Pengaruh referensi, risiko, etika dan partisipasi penyusunan anggaran pada senjangan anggaran pendapatan di Pemerintah Provinsi Bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Bali* 3(6), hal:345-355
- Utama, Suyana. 2014. *Buku Ajar Aplikasi Analisis Kuantitatif*. Denpasar. Fakultas Ekonomi Universitas Udayana.
- Wardani Yasa, Ni Made Ayu Sri dan I Dewa Nyoman Badera. 2016. Peran Komitmen Organisasi dan Satuan Kerja Perangkat Daerah dalam

Memoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran.  
*E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 5(4) pp: 905-930

Wijyanthi, Putu Kartika dan A.A.G.P. Widanaputra. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran dengan Kepercayaan Diri dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 15(1), hal: 695-726

Yilmaz, Emine and Gokhan Ozer. 2011 The Effects of Environmental Uncertainty and Budgetary Control Effectiveness on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector. *African Journal of Business Management*, 5(22), pp: 8902-8908

Yuhertiana, Indrawati. 2005. Kajian Etika Budgetary Slack Di Organisasi Sektor Publik Menurut Perspektif Gender. *Simposium Riset Ekonomi II Surabaya*. 23-24 November 2005