

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KARAKTER PERSONAL PESIMIS SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Ni Putu Ernayanti¹
Ida Bagus Dharmadiaksa²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: niputuernayanti@gmail.com / Tlp: 087860846966

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Tujuan dalam penelitian ini yaitu untuk melihat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, pengaruh karakter personal pesimis pada senjangan anggaran dan melihat karakter personal pesimis sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Variabel karakter personal pesimis pada penelitian ini berperan sebagai variabel bebas dan variabel pemoderasi. Penelitian ini dilaksanakan pada 44 Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Klungkung dan digunakan tiga responden untuk masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah. Dalam penelitian ini data yang digunakan ialah data primer yang diperoleh dari 132 responden melalui pendistribusian kuesioner secara langsung dengan memakai teknik *purposive sampling*. Dalam penelitian ini digunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) sebagai teknik analisis data. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Karakter personal pesimis berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Karakter personal pesimis memoderasi (memperlemah) pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Kata kunci: Partisipasi Penganggaran, Karakter Personal Pesimis, Senjangan Anggaran

ABSTRACT

The purpose of this research is to see the effect of budgetary participation on budgetary slack, personal character pessimistic influence on budgetary slack and personal character pessimistic view as a moderating influence on budgetary slack budgetary participation. Variable personal character pessimistic in this study acts as the independent variable and the moderating variable. The research was conducted on 44 SKPD in Klungkung and used three respondents for each SKPD. In this study, the data used is primary data collected from 132 respondents through questionnaires distributed directly by using purposive sampling technique. This study used Moderated Regression Analysis (MRA) as data analysis techniques. These results indicate that the participation budgeting positive influence on budgetary slack. Personal character pessimistic positive effect on anggran slack. Personal character pessimistic moderate (weaken) the effect of budgetary participation on budgetary slack.

Keywords: Participation Budgeting, Personal Character Pessimists, Budgetary Slack

PENDAHULUAN

Estimasi kinerja yang akan dicapai dalam periode waktu tertentu dan dinyatakan dalam ukuran finansial merupakan pernyataan mengenai anggaran. Anggaran dibuat untuk digunakan sebagai pedoman sekaligus tolak ukur kinerja bagi seluruh kegiatan yang akan dilaksanakan, dan juga digunakan sebagai alat koordinasi untuk penerapan kegiatan tersebut. Menurut Hansen dan Mowen (2001), untuk menerjemahkan keseluruhan strategi ke dalam rencana jangka pendek serta tujuan jangka pendek dan jangka panjang dibutuhkan anggaran dalam suatu organisasi. Kenis (1979) mendefinisikan anggaran bukan hanya suatu rencana keuangan yang terdiri dari seperangkat biaya dan pendapatan sasaran suatu pusat pertanggungjawaban dalam suatu perusahaan, tapi juga suatu alat untuk pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja, dan motivasi.

Anggaran tidak saja bermanfaat untuk perusahaan swasta namun juga bermanfaat pada penerapan program-program pemerintah. Dalam organisasi sektor publik, anggaran menggambarkan suatu proses politik. Jika pada sektor swasta anggaran menjadi bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, tetapi sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan dan diberi masukan. Anggaran sektor publik ialah instrumen akuntabilitas atas pengolahan dana publik dan penerapan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Sistem anggaran sektor publik dalam

perkembangannya telah menjadi instrumen kebijakan multifungsi yang digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan organisasi (Mardiasmo, 2002).

Untuk memastikan tingkat keperluan masyarakat seperti listrik, air bersih, kualitas kesehatan, pendidikan dan lain sebagainya agar terjamin secara layak, maka perlu dirancang anggaran sektor publik. Gambaran tersebut terwujud pada komposisi dan besarnya anggaran, yang secara langsung mempertimbangkan arah dan tujuan bantuan masyarakat yang diharapkan. Tingkat kesejahteraan masyarakat bergantung oleh keputusan pemerintah melalui anggaran yang mereka buat.

Sektor publik menjadi perhatian utama sebagai cerminan kinerja pemerintah untuk melengkapi kebutuhan publik dengan mengutamakan kesejahteraan masyarakat. Dalam melaksanakan seluruh aktivitasnya sektor publik merancang seluruh kegiatan dan program kinerja dalam suatu anggaran. Menurut Mardiasmo (2007:62) bentuk dokumen yang berisi gambaran kondisi keuangan dari suatu organisasi dan informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas merupakan bentuk sederhana anggaran pada sektor publik. Anggaran juga berisi estimasi kegiatan apa yang akan dilaksanakan oleh organisasi di periode yang akan datang.

Anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan, yakni karena anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengatur sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat, dan anggaran juga dibutuhkan sebagai bukti bahwa pemerintah sudah bertanggung jawab kepada rakyat. Jika semakain buruk anggaran yang disusun maka berarti senjangan anggaran yang

terjadi semakin tinggi, sehingga semakin tidak jelas data yang dibuat oleh pemerintah maka pemerintah dianggap tidak bertanggungjawab kepada masyarakat.

Anggaran dalam pemerintahan bertujuan untuk melihat kecakapan pemerintah dalam mengolah keuangan daerah dengan menyeragamkan tujuan pemerintah dan kepentingan masyarakat. Di instansi pemerintahan, banyak ditemui keluhan masyarakat perihal penggunaan anggaran yang tidak sesuai dengan skala prioritas masyarakat (Pratama, 2013).

Manajemen keuangan daerah mendapat pergantian yakni reformasi penganggaran dengan berlakunya otonomi daerah berdasarkan UU No.32 Tahun 2004. Pergantian dari sistem anggaran tradisional menjadi sistem anggaran berbasis kinerja merupakan reformasi dari penganggaran. Pembuatan anggaran yang dilaksanakan secara terpusat, tidak adanya tolok ukur pengukuran kinerja dalam perolehan tujuan dan target bantuan publik serta adanya laporan yang tidak layak, dan dapat menyebabkan timbulnya senjangan anggaran merupakan penjelasan dari sistem anggaran tradisional bersifat tersentralisasi. Untuk menangani kelemahan anggaran tradisional dan memakai kinerja sebagai tolok ukur dapat menggunakan sistem anggaran berbasis kinerja (Mahsun dkk., 2007).

Pada dasarnya penganggaran dibagi menjadi dua kategori yaitu penganggaran *top-down* dan *bottom-up* (partisipasi). Proses penyusunan anggaran pemerintah, yang dimana dilakukan dari tingkat bawah ke tingkat paling atas merupakan pengertian dari metode *bottom up*. Proses penganggaran sektor publik khususnya organisasi pemerintahan daerah, manajemen tingkat atas hingga tingkat bawah terlibat secara

langsung pada penyusunan suatu anggaran dalam kurun periode waktu tertentu. Bagi setiap orang yang ikut serta secara langsung pada proses penyusunan anggaran tersebut akan mempunyai dampak langsung yang akan dirasakan pada perilaku penyusunnya. Perilaku yang timbul berupa perilaku positif dan negatif. Jika perilaku yang muncul bersifat positif, maka visi dan misi organisasi bisa berjalan dengan seimbang sesuai dengan tujuan organisasi. Sebaliknya jika perilaku penyusunnya bersifat negatif, maka bisa menimbulkan senjangan anggaran (Warindrani, 2006). Menurut Raghunandan *et al.* (2012), akibat dari adanya perilaku yang negatif, maka akan adanya kecendrungan manajer untuk membuat senjangan anggaran. Ajibolade *et al.* (2013), berpendapat semakin selektif suatu anggaran maka semakin rendah peluang timbulnya senjangan anggaran, sebaliknya apabila anggaran dirancang secara fleksibel maka peluang timbulnya senjangan anggaran akan semakin tinggi.

Partisipasi pada penyusunan anggaran ialah keterlibatan penyelenggara anggaran untuk mengambil keputusan secara bersama perihal seluruh aktivitas di masa yang akan datang yang akan dilaksanakan oleh penyelenggara anggaran dalam mengapai tujuan organisasi. Dengan merancang anggaran secara partisipatif diharapkan kemampuan manajer akan meningkat. Partisipasi penyusunan anggaran sangat kuat kaitannya dengan kemampuan aparat pemerintah daerah, karena kemampuan aparat pemerintah ditinjau dari partisipasi aparat pemerintah dalam merancang anggaran (Mahoney dalam Leach-Lopez *et al.*, 2007). Nasution (2007) berpendapat bahwa berdasarkan hasil audit BPK, ternyata kemampuan pemerintah daerah di Indonesia masih jauh dari standar-standar yang telah ditetapkan hal itu

diakibatkan pemerintah tidak transparan, dan penyusunan anggaran tidak seluruhnya dirancang berstandarkan SAP (Standar Akuntansi Pemerintah).

Ketika memiliki peluang untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran maka secara tidak langsung seseorang akan mempunyai peluang membuat senjangan anggaran. Senjangan (*slack*) adalah perbedaan antara sumber daya yang sebetulnya dibutuhkan untuk menyelesaikan suatu kegiatan dan jumlah sumber daya yang lebih tinggi yang dialokasikan untuk kegiatan tersebut (Ikhsan dkk., 2005:176). Menurut Suartana (2010) senjangan anggaran timbul karena penetapan pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) dan biaya yang terlalu tinggi (*overstated*). Secara umum, senjangan anggaran dipandang sebagai rintangan yang berat dalam pemakaian anggaran organisasi secara efektif (Yimaz *et al.*, 2011). Menurut Yeyen (2013) apabila dilihat dari anggaran, masih ada ketidaksesuaian dalam menetapkan input, yang tidak menjelaskan efisiensi dan efektivitas anggaran.

Terjadinya senjangan anggaran dalam sektor publik bukan didasari karena adanya bonus maupun kenaikan gaji para pegawainya, melainkan karena adanya asas konservatif. Asas konservatif atau asas kehati-hatian dalam penganggaran bertujuan untuk menjaga pengeluaran dan penerimaan dalam keadaan seimbang serta menghindari pengeluaran yang berlebihan. Asas konservatif merupakan asas perhitungan yang menganut asas maksimal untuk pembiayaan dan minimal untuk pendapatan. Hal ini berarti pegawai pemerintah daerah kurang berani mengambil risiko untuk menargetkan pendapatan yang terlalu tinggi dan pembiayaan yang

efisien dalam anggaran. Jika dikaitkan dengan serapan anggaran, para pengamat ekonomi menyoroti bahwa penyerapan anggaran terbilang masih rendah.

Dipilihnya SKPD kabupaten klungkung dalam penelitian ini dikarenakan masih sangat sedikit penelitian mengenai senjangan anggaran di SKPD Kabupaten Klungkung, dan pada laporan APBD Kabupaten Klungkung cenderung terjadi adanya senjangan anggaran.

Perubahan APBD tahun anggaran 2011-2015 di Kabupaten Klungkung dapat dilihat pada Tabel 1 berikut ini.

Tabel 1.
Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)
Kabupaten Klungkung Tahun Anggaran 2011-2015

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah	Realisasi Pendapatan Daerah	%	Anggaran Belanja Daerah	Realisasi Belanja Daerah	%
2011	509.574.546.009,52	502.868.134.452,24	98,68	567.872.140.903,38	494.652.376.679,00	87,11
2012	59288.148.415,95	590.231.293.525,25	99,50	657.701.501.083,05	598.898.361.389,67	91,06
2013	716.958.716.079,07	711.405.235.061,62	99,23	768.870.000.881,75	665.548.50263,04	86,56
2014	815.706.461.522,91	827.028.806.887,04	101,39	911.519.478.224,17	781.329.596.775,37	85,91
2015	878.772.616.069,58	913.366.589.781,91	103,94	1.016.97442.882,51	897.182.486.735,08	88,22

Sumber : BPS Kabupaten Klungkung, 2016

Pada Tabel 1 di atas, senjangan anggaran di Kabupaten Klungkung cenderung terjadi. Pada tahun 2014-2015 diprediksi adanya senjangan anggaran, ini dapat dilihat dari jumlah anggaran pendapatan yang ditargetkan sebelumnya lebih rendah dibandingkan realisasi pendapatan daerah. Selain itu, jumlah anggaran belanja yang ditetapkan sebelumnya selalu lebih tinggi dibandingkan realisasi belanja daerah sehingga menunjukkan tidak maksimalnya anggaran belanja yang terealisasi. Hal tersebut dilaksanakan agar kemampuan pemerintah daerah terlihat baik, dan

cenderung membuat anggaran yang akan meuntungkan mereka dengan cara merancang anggaran yang mudah untuk dicapai.

Pengujian hubungan antara partisipasi bawahan dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten pada hasil-hasil penelitian sebelumnya. Hasil penelitian yang menghasilkan bahwa partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran berimplikasi positif yang dilaksanakan oleh Young (1985), Falikhatun (2007), Kartika (2010), Widyaningsih (2011), Lestari (2015), dan Mahadewi (2014). Dilihat dari penelitian tersebut dinyatakan bahwa individu-individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran lebih mengutamakan kepentingannya. Maka secara tidak langsung individu tersebut memiliki kesempatan menciptakan senjangan anggaran apabila terlibat langsung dalam proses penyusunan anggaran. Berbanding terbalik dari hasil penelitian yang menghasilkan bahwa partisipasi penganggaran berimplikasi negatif pada senjangan anggaran yang dilaksanakan oleh Merchant (1985), Dunk (1993), Supanto (2010), dan Apriyandi (2011) dan Rahmiati (2013). Apabila seseorang diberikan ikut serta dalam penyusunan anggaran maka orang tersebut akan merasa bertanggung jawab untuk mencapai anggaran tersebut sehingga dapat mengurangi senjangan anggaran. Bersumber pada penelitian yang telah dipaparkan di atas, dari hasil penelitian sebelumnya dapat dilihat bahwa masih ada ketidaksamaan hasil, apakah partisipasi penganggaran tidak berimplikasi pada senjangan anggaran atau partisipasi penganggaran berimplikasi secara pasti pada senjangan anggaran.

Pendekatan kontingensi (*contingency approach*) dapat menjelaskan ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut. Adanya variabel-variabel lain yang dapat berkerja sebagai faktor *moderating* atau *intervening* diizinkan dalam pendekatan kontingensi. Variabel karakter personal pesimis sebagai variabel pemoderasi digunakan untuk menguji keterkaitan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Karakter personal ialah karakter seseorang mengenai keyakinan dirinya untuk menjalankan kegiatannya atau untuk menghasilkan suatu hal (Simon, 2008). Apabila individu dari awal sudah mempunyai rasa pesimis, maka akan sulit dirasakan untuk mencapai tujuan yang ditentukan bagi orang tersebut, sehingga akan mengarah pada suatu senjangan. partisipasi anggaran akan meningkatkan adanya senjangan anggaran, apabila bawahan mempunyai karakter personal yang pesimis (Makmus, 2009).

Menyamakan tujuan organisasi secara keseluruhan dengan tujuan pusat pertanggungjawaban merupakan cara efektif dari partisipasi. Untuk mencapai suatu tujuan, partisipasi penganggaran bermakna penting untuk memotivasi bawahan. Pihak manajemen dapat memberikan informasi yang tepat untuk menentukan keputusan yang sesuai untuk mencapai tujuan organisasi dengan sumber daya yang dimilikinya dari adanya proses partisipasi (Ikhsan dan Ishak, 2011). Penelitian sebelumnya juga mendapatkan permasalahan dalam penelitian partisipasi penganggaran, walaupun partisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai beberapa keunggulan.

Partisipasi akan menyebabkan peluang senjangan anggaran yang bertujuan agar mudah pencapaian anggaranyang mereka susun sebelumnya (Wadhan, 2005).

Menurut Veronica dkk., (2008), manajer akan memperoleh peluang yang lebih besar untuk melakukan senjangan dari adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran.

Partisipasi bawahan dalam membuat anggaran dapat memberikan peluang senjangan anggaran (Pratama, 2013). Penyebab hal tersebut ialah karena bawahan lebih mengarah untuk menyusun anggaran yang mudah dilakukan yaitu dengan cara melonggarkan anggaran. Penelitian tersebut konsisten terhadap penelitian yang dilaksanakan Djasuli (2011) yang berpendapat partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Karena bawahan mempunyai pengetahuan lebih daripada atasannya dan adanya target anggaran yang diterima bawahan, maka bawahan memiliki peluang yang besar untuk membuat senjangan anggaran dalam proses partisipasi penganggaran (Menurut Lau dan Eggleton, 2003). Menurut Widanaputra dan Mimba (2014) bawahan akan menyatakan pendapatan yang rendah dalam anggaran yang dibuatnya agar mudah mencapai anggaran tersebut dan menyatakan biaya yang tinggi.

Apabila semakin tinggi senjangan anggaran yang akan terjadi maka berarti tingkat partisipasi penganggaran semakin tinggi pula pernyataan tersebut konsisten dengan penelitian yang dilaksanakan oleh Ramdeen (2006) dan Utami (2012).

H₁: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Sampai saat ini masih jarang penelitian tentang pengaruh karakter personal pesimis pada senjangan anggaran. Karakter personal pesimis diperkirakan akan dapat mempengaruhi kemungkinan diciptakannya senjangan anggaran, karena ketidakpercayaan diri untuk mencapai anggaran dengan biaya rendah untuk

mendapatkan pendapatan yang tinggi. Seseorang yang memiliki karakter personal pesimis akan memiliki dorongan dalam diri untuk melakukan senjangan anggaran, dan cenderung memiliki keraguan dalam dirinya untuk mencapai tujuan yang dianggap sulit untuk dicapai, oleh sebab itu seseorang yang memiliki karakter personal pesimis akan melakukan senjangan anggaran dengan cara melonggarkan anggaran agar dapat dengan mudah mencapai anggaran yang telah dibuat. Menurut Simon (2008) apabila individu dari awal sudah mempunyai rasa pesimis, maka akan sulit dirasakan untuk mencapai tujuan yang ditentukan bagi orang tersebut, sehingga akan mengarah pada suatu senjangan. Jadi apabila penyusun anggaran mempunyai karakter personal pesimis, maka senjangan anggaran akan cenderung terjadi.

H₂: Karakter personal pesimis berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Pemahaman seseorang tentang kesanggupan dirinya untuk menjalankan tugas atau mencapai sesuatu merupakan pengertian mengenai karakter personal. Menurut Maiga dan Jacobs (2008), personal yang mempunyai karakter personal pesimis akan lebih berpeluang menciptakan senjangan anggaran apabila berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, karena keraguan dalam dirinya.

Hubungan antara partisipasi anggaran pada senjangan anggaran mampu dimoderasi oleh variabel karakter personal dari hasil penelitian yang dinyatakan oleh Pradnyadari dan Krisnadewi (2014). Hubungan antara partisipasi anggaran pada senjangan anggaran mampu dimoderasi oleh variabel karakter personal yang pesimis berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Maksum (2009). Jadi, apabila karakter

personal pesimis yang dimiliki oleh bawahan, ini berarti partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran.

Melalui partisipasi penganggaran dalam suatu organisasi tentu akan menimbulkan sifat positif dan negatif. Apabila sifat positif yang timbul akan mampu mencapai tujuan yang ditargetkan sedangkan sifat negatif akan cenderung menimbulkan senjangan anggaran. Apabila ia memiliki karakter pesimis maka akan meningkatkan adanya senjangan anggaran, hal ini berkaitan erat dan dipengaruhi oleh karakter personal seseorang,.

H₃: Karakter personal pesimis memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Demi menghasilkan logika yang baik dalam pengujian terhadap hipotesis ataupun dalam mengambil kesimpulan dari konsep penelitian yang akan dilakukan yang memiliki arah untuk melaksanakan penelitian merupakan pengertian dari desain penelitian. Pendekatan kuantitatif yang bersifat asosiatif dipakai dalam penelitian ini. Menurut Sugiyono (2014:55), penelitian berbentuk asosiatif merupakan penelitian yang bertujuan untuk memahami hubungan antara dua variabel atau lebih

Lokasi penelitian merupakan tempat atau wilayah dimana peneliti akan melaksanakan penelitian. SKPD di Kabupaten Klungkung merupakan lokasi dalam penelitian ini. Objek penelitian ini yaitu senjangan anggaran pada SKPD di

Kabupaten Klungkung yang dipengaruhi oleh partisipasi penganggaran dengan menggunakan variabel pemoderasi karakter personal pesimis.

Variabel bebas ialah variabel yang mempengaruhi ataupun yang menjadi sebab perubahannya atau timbulnya variabel terikat (Sugiyono, 2014:59). Partisipasi penganggaran dan karakter personal pesimis ialah variabel bebas pada penelitian ini. Menurut Govindarajan (1986) Partisipasi penganggaran diartikan sebagai keikutsertaan bawahan atau manajer-manajer pusat pertanggungjawaban pada hal yang berhubungan terhadap penyusunan anggaran.

Menurut Sugiyono (2014:59) variabel terikat ialah variabel yang menjadi akibat atau yang dipengaruhi, karena adanya variabel bebas. Variabel selisihan anggaran merupakan variabel terikat pada penelitian ini. Menurut Anthony dan Govindarajan (1998) selisihan anggaran yaitu selisih antara anggaran yang disusun dengan anggaran yang terealisasi.

Variabel yang dapat memperlemah atau memperkuat kaitan antara variabel terikat dengan variabel bebas merupakan penjelasan mengenai variabel moderasi (Sugiyono, 2014:60). Variabel moderasi pada penelitian ini ialah karakter personal pesimis. Keraguan diri dan keyakinan setiap individu terhadap sesuatu yang akan dicapainya merupakan pengertian dari karakter personal pesimis.

Berdasarkan sifat dan bentuknya, data penelitian dapat digolongkan dalam dua jenis, ialah data kualitatif dan kuantitatif. Menurut Sugiyono (2013:13) data kuantitatif yaitu data berbentuk angka. Data kualitatif yaitu data berbentuk kata-kata maupun kalimat. Penelitian ini hanya memakai data kuantitatif. Data kuantitatif

diperoleh dari data kualitatif yang diangkakan. Skor jawaban yang diperoleh dari responden dengan skala *likert 5 point* yaitu data kuantitatif pada penelitian ini.

Data penelitian yang didapat secara langsung dari sumber aslinya tanpa perantara merupakan penjelasan data primer yang dipakai dalam penelitian ini. Metode *survey* memakai kuesioner yang disebarakan kepada responden adalah hasil melalui data primer. Dihitung memakai skala *likert 1-5* dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju dengan cara memberikan pertanyaan pada responden.

Menurut Sugiyono (2014:115), wilayah penyangaran yang terdiri dari obyek atau subyek yang memiliki kualitas dan karakteristik tertentu yang ditentukan oleh peneliti untuk dimengertikan dan selanjutnya diperoleh kesimpulan merupakan pengertian dari populasi. Kepala SKPD, sekretaris, kepala subbagian, kepala bidang, kepala seksi yang berjumlah 748 orang pada seluruh SKPD di Kabupaten Klungkung yang berjumlah 44 SKPD merupakan populasi dalam penelitian ini.

Menurut Sugiyono (2014:116), bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi merupakan pengertian dari sampel. Seluruh Kepala SKPD, kepala sub bagian keuangan, kepala sub bagian penyusunan program pada SKPD di Kabupaten Klungkung merupakan sampel yang dipakai. Pendekatan *purposive sampling* merupakan metode penetapan sampel yang dipakai dalam penelitian. Pada Tabel 2 akan dijelaskan rincian estimasi untuk penetapan jumlah sampel.

Tabel 2.
Rincian Perhitungan Penentuan Jumlah Sampel Penelitian

Keterangan	Jumlah
Jumlah pegawai atau pejabat yang terlibat dalam penyusunan anggaran	748 Orang
Kriteria :	
1) Pegawai atau pejabat yang bukan merupakan kepala SKPD, kepala sub bagian keuangan, kepala sub bagian penyusunan program yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran.	616 Orang
2) Kepala SKPD, kepala sub bagian keuangan, kepala sub bagian penyusunan program yang bekerja di instansi bersangkutan kurang dari 1 tahun.	<u>0 Orang</u> –
Jumlah Sampel Penelitian	132 Orang

Sumber : Data primer diolah, 2016

Sampel yang dipakai berjumlah 132 orang berdasarkan hasil estimasi penetapan jumlah sampel penelitian.

Metode pengumpulan data yang dipakai dalam penelitian ini, ialah kuesioner dan instrumen atau alat dalam pengumpulan datanya juga disebut kuesioner yang dilaksanakan dengan cara mendistribusikan pertanyaan atau pernyataan secara tertulis kepada responden penelitian untuk dijawab yang berhubungan dengan penelitian (Sugiyono, 2014:199). Skala *likert* dipakai untuk mengukur Kuesioner yang dipakai pada penelitian.

Adapun skala *likert* yang digunakan adalah sebagai berikut:

STS	: Sangat Tidak Setuju	skor 1
TS	: Tidak Setuju	skor 2
KS	: Kurang Setuju	skor 3
S	: Setuju	skor 4
SS	: Sangat Setuju	skor 5

Statistik deskriptif menghasilkan suatu data yang dapat dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, maksimum, minimum, *sum*, *range*, *kurtosis* dan *skewness* (Ghozali, 2013:19). Statistik deskriptif merupakan ringkasan dari data yang digunakan. Ringkasan tersebut memberikan informasi yang berkaitan dengan jumlah data yang digunakan, nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, nilai maksimum, nilai minimum, *sum*, *range*, *kurtosis* dan *skewness*. Statistik deskriptif dalam penelitian ini digunakan untuk menghasilkan informasi tentang karakteristik variabel-variabel penelitian, yaitu jumlah sampel, nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata, dan standar deviasi.

Teknik analisis *Moderated Regression Analysis* (MRA) merupakan Teknik analisis data yang dipakai dalam penelitian. Uji MRA adalah aplikasi khusus regresi linier berganda. Perkalian dua atau lebih variabel independen merupakan interaksi dari persamaan regresinya. Untuk menguji hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dimana karakter personal pesimis digunakan sebagai variabel pemoderasi digunakan MRA untuk menguji.

$$Y = a + b_1X_1 + b_2 X_2 + b_3(X_1X_2) + e \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan:

- Y = senjangan anggaran
- a = konstanta
- X₁ = partisipasi penganggaran
- X₂ = karakter personal pesimis
- b₁- b₃ = koefisien regresi
- X₁X₂ = interaksi antara partisipasi penganggaran dengan karakter personal pesimis
- e = standar *error*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dapat dilihat hasil analisis data untuk statistik deskriptif yang terdiri dari variabel partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, dan karakter personal pesimis berdasarkan data olahan SPSS yang dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 3.
Hasil Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Std.Deviasi
Partisipasi Penganggaran (X1)	126	10	25	20,13	3,451
Karakter Personal Pesimis(X2)	126	9	20	14,72	2,908
Karakter Personal Pesimis (X1X2)	126	110	500	303,41	100,810
Senjangan Anggaran (Y)	126	9	25	19,67	3,535

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 3 jumlah pengamatan (N) pada penelitian ini adalah sebanyak 126. Variabel partisipasi penganggaran (X_1) mempunyai nilai *min* sebesar 10 dan nilai *max* sebesar 25 dengan nilai *mean* sebesar 20,13. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden berpartisipasi penuh dalam penyusunan anggaran. Nilai *min* 10 menunjukkan responden yang tidak berpartisipasi penuh dalam penyusunan anggaran. Nilai sebesar 3,451 merupakan standar deviasi pada variabel partisipasi penganggaran. Hal tersebut berarti standar penyimpangan data terhadap nilai *mean* adalah 3,451.

Variabel karakter personal pesimis (X_2) mempunyai nilai *min* sebesar 9 dan nilai *max* sebesar 20 dengan nilai *mean* sebesar 14,72. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden memiliki karakter personal pesimis. Nilai *min* 9 menunjukkan responden yang memiliki karakter personal optimis. Nilai 2,908

merupakan nilai standar deviasi pada variabel karakter personal pesimis. Hal tersebut berarti standar penyimpangan data terhadap nilai *mean* adalah 2,908.

Variabel karakter personal pesimis (X_1X_2) mempunyai nilai *min* sebesar 100 dan nilai *max* sebesar 500 dengan nilai *mean* sebesar 303,41. Setelah variabel karakter personal pesimis dijadikan variabel pemoderasi hal ini menunjukkan bahwa mayoritas responden memiliki karakter personal optimis dibandingkan dengan karakter personal pesimis. Nilai 100,810 ialah nilai standar deviasi pada variabel karakter personal pesimis. Hal tersebut menunjukkan standar penyimpangan data terhadap nilai *mean* adalah 100,810.

Variabel senjangan anggaran (Y) mempunyai nilai *min* sebesar 9 dan nilai *max* sebesar 25 dengan nilai *mean* sebesar 19,67. Hal ini memperlihatkan bahwa sebagian besar responden lebih mengarah untuk menciptakan senjangan anggaran dan nilai minimum 9 menunjukkan responden yang tidak menciptakan senjangan anggaran. Nilai 3,535 adalah nilai standar deviasi pada variabel senjangan anggaran. Hal tersebut menunjukkan standar penyimpangan data terhadap nilai *mean* adalah 3,535.

Uji MRA merupakan teknik analisis yang di gunakan untuk menguji pengaruh karakter personal pesimis sebagai variabel pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Pada Tabel 4 dapat dilihat hasil uji MRA.

Tabel 4.
Hasil Uji Moderated Regression Analysis (MRA)

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	T	Sig	Hasil
	B	Std. Error	Beta			
Constant	-6,520	3,173		-2,055	0,042	
X1	0,977	0,152	0,953	6,242	0,000	Diterima
X2	0,898	0,244	0,739	3,677	0,000	Diterima
X1X2	-0,022	0,011	-0,630	-2,000	0,048	Ditolak
Adjusted R_{square} :		0,891				

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 4 dapat dibuat persamaan regresi sebagai berikut:

$$\begin{aligned}
 Y &= a + b_1X_1 + b_2 X_2 + b_3(X_1X_2) + e \dots\dots\dots(2) \\
 &= -6,520 + 0,977 X_1 + 0,898X_2 - 0,022X_1X_2 + e
 \end{aligned}$$

Apabila nilai variabel partisipasi penganggaran dan variabel karakter personal pesimis dinyatakan stabil pada angka nol, maka nilai senjangan anggaran ialah sebesar -6,520 merupakan makna dari nilai konstanta (a) sebesar -6,520. Nilai sebesar 0,977 merupakan makna dari koefisien regresi pada variabel partisipasi penganggaran (X₁). Apabila partisipasi penganggaran meningkat sebesar satu satuan, maka senjangan anggaran akan meningkat sebesar 0,977 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol yang merupakan penjelasan dari koefisien regresi yang bernilai positif. Nilai sebesar 0,898 ialah penjelasan dari koefisien regresi pada variabel karakter personal pesimis (X₂). Apabila karakter personal pesimis meningkat sebesar satu satuan, maka senjangan anggaran akan meningkat sebesar 0,898 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol yang merupakan penjelasan dari

koefisien regresi yang bernilai positif. Nilai sebesar -0,022 ialah nilai koefisien moderate (X_1X_2) antara partisipasi anggaran dengan karakter personal pesimis. Jadi, bermakna bahwa setiap interaksi partisipasi anggaran dengan karakter personal pesimis meningkat satu satuan akan menyebabkan penurunan senjangan sebesar 0,022.

Ajusted R² merupakan Koefisien determinasi yang dipakai pada pengujian hipotesis. Nilai *Ajusted R²* yaitu sebesar 0,891. Jadi, berarti 89,1% transformasi yang terjadi pada variabel senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran serta dimoderasi oleh variabel karakter personal pesimis, dan sisanya sebesar 10,9% dijelaskan oleh variabel lain di luar penelitian ini. Pada Tabel 5 dapat dilihat hasil dari *Ajusted R²*.

Tabel 5.
Hasil Uji *Adjusted R²*

Model	R	R Square	<i>Ajusted R Square</i>	<i>Std. Error of the Estimate</i>
1	0,945 ^a	0,893	0,891	1,168

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 6 dapat dilihat bahwa nilai Pvalue yang didapat adalah sebesar 0,000. Nilai 0,000 lebih kecil dari nilai Pvalue 0,05 (5%) yang memiliki arti bahwa variabel independen mampu memperjelas variabel dependen.

Tabel 6.
Hasil Uji F

Model	<i>Sum of Squares</i>	Df	<i>Mean Square</i>	F	<i>Sig.</i>	
1	Regression	1395,617	3	465,206	341,112	.000 ^a
	Residual	166,383	122	1,364		
	Total	1562,000	125			

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 4 nilai Pvalue uji-t variabel partisipasi penganggaran adalah 0,000. Nilai Pvalue uji-t 0,000 lebih kecil dari 0,05 maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Dapat disimpulkan variabel partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Nilai koefisien regresi sebesar 0,977 menunjukkan variabel partisipasi penganggaran berimplikasi positif pada senjangan anggaran. Jadi, bermakna bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran, maka peluang timbulnya senjangan anggaran juga semakin tinggi.

Berdasarkan Tabel 4 nilai Pvalue uji-t variabel partisipasi penganggaran adalah 0,000. Nilai Pvalue uji-t 0,000 lebih kecil dari 0,05 maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Dapat disimpulkan variabel karakter personal pesimis berimplikasi pada senjangan anggaran. Nilai koefisien regresi sebesar 0,898 menunjukkan variabel karakter personal pesimis berimplikasi positif pada senjangan anggaran. Ini bermakna bahwa semakin tinggi karakter personal pesimis seseorang, maka potensi timbulnya senjangan anggaran juga semakin tinggi.

Berdasarkan Tabel 4 nilai Pvalue uji-t variabel partisipasi penganggaran yang dimoderasi karakter personal pesimis terhadap senjangan anggaran yaitu 0,048. Nilai Pvalue uji-t 0,048 lebih kecil dari 0,05 yang berarti variabel karakter personal pesimis dapat memoderasi variabel partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Koefisien regresi sebesar -0,022 menunjukkan variabel partisipasi penganggaran yang dimoderasi karakter personal pesimis berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran

yang dimoderasi oleh karakter personal pesimis, maka potensi timbulnya senjangan anggaran menurun.

Dilihat dari hasil perhitungan yang terdapat pada Tabel 4 diketahui bahwa nilai signifikansi variabel partisipasi penganggaran adalah 0,000. Nilai Pvalue uji-t 0,000 lebih kecil dari 0,05 maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Dapat disimpulkan variabel partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Koefisien regresi sebesar 0,977 menunjukkan variabel partisipasi penganggaran berimplikasi positif pada senjangan anggaran. Dapat ditarik kesimpulan bahwa senjangan anggaran akan meningkat apabila semakin tinggi tingkat partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran pada SKPD di Kabupaten Klungkung. Dalam menyusun target anggaran bawahan akan diberikan kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Pemimpin akan kurang memiliki informasi dibandingkan para pembuat anggaran yang memiliki informasi berlimpah. Hal tersebut akan membuat kemampuannya terlihat baik dengan memberikan informasi yang bersifat bias untuk mencapai anggaran yang telah disusun. Senjangan anggaran akan timbul dari perencanaan anggaran yang bias. Menurut Young (1985), bawahan akan menyatakan biaya yang besar dengan pendapatan yang terlalu kecil. Hasil penelitian tersebut juga konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Falikhatun (2007), Kartika (2010), Widyaningsih (2011), Lestari (2015), dan Mahadewi (2014) dengan hasil bahwa partisipasi penganggaran berimplikasi positif pada senjangan anggaran.

Hipotesis ini menunjukkan adanya pengaruh langsung antara variabel independen dan dependen. Berdasarkan hasil uji hipotesis yang telah dilaksanakan, dapat diketahui bahwa variabel karakter personal pesimis berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, yang ditunjukkan dengan nilai koefisien regresi variabel karakter personal pesimis yaitu 0,898 dengan Pvalue uji-t yaitu 0,000 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Berdasarkan hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa, penyusun anggaran yang memiliki karakter personal pesimis, akan memiliki dorongan dalam diri untuk melakukan senjangan anggaran, dan cenderung memiliki keraguan dalam dirinya untuk mencapai tujuan yang dianggap sulit untuk dicapai. Menurut Simon (2008) apabila individu dari awal mempunyai rasa pesimis, maka orang kesulitan untuk mencapai terget yang telah, yang menyebabkan individu tersebut lebih mengarah untuk membuat suatu senjangan. Maka, peningkatan senjangan anggaran dipengaruhi oleh semakin pesimisnya karakter personal dari pembuat anggaran tersebut.

Pada Tabel 4 dapat dilihat nilai signifikansi uji-t 0,048 lebih kecil dari 0,05 yang berarti variabel karakter personal pesimis dapat memoderasi variabel partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran berdasarkan hasil perhitungan dengan memakai uji *Moderated Regression Analysis* (MRA). Variabel partisipasi penganggaran yang dimoderasi karakter personal pesimis berimplikasi negatif terhadap senjangan anggaran hal ini ditunjukkan dari koefisien regresi sebesar -0,022. Karakter personal pesimis memoderasi pengaruh hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, pada hipotesis ketiga ditolak. Untuk mengetahui variabel

karakter personal pesimis dalam memoderasi hubungan partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran pada SKPD di Kabupaten Klungkung merupakan arah dari penelitian ini. Setelah digunakan sebagai variabel pemoderasi hasil penelitian ini menunjukkan bahwa karakter personal pesimis dapat memperlemah terjadinya senjangan anggaran. Berarti bahwa, karakter personal yang dimiliki oleh Pegawai SKPD di Kabupaten Klungkung rata-rata mempunyai karakteristik personal yang optimis. Meskipun memperoleh kesempatan untuk melakukan senjangan anggaran, namun mereka tidak melakukannya karena merasa percaya diri untuk mencapai target anggaran yang ditargetkan. Penelitian ini konsisten pada penelitian sebelumnya Maksun (2009), Pradnyandari (2014), Aninsa (2016) yang menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dapat dimoderasi (diperlemah) oleh variabel karakter personal.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dipaparkan, dari tiga hasil yang telah dibahas satu hipotesis ditolak dan dua hipotesis diterima yang dapat disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran berimplikasi positif pada senjangan anggaran, yang berarti semakin tinggi senjangan anggaran yang timbul maka tingkat partisipasi penyusunan anggaran pada SKPD di Kabupaten Klungkung semakin tinggi. Karakter personal pesimis berpengaruh positif pada variabel senjangan anggaran, bahwa semakin pesimis karakter personal yang dimiliki, maka semakin tinggi pula senjangan anggaran yang terjadi.

Uraian saran-saran dari hasil penelitian dan simpulan yang dinyatakan dalam penelitian ini, yaitu penelitian selanjutnya diharapkan dapat dilakukan pada perusahaan ataupun lembaga di luar instansi pemerintahan seperti perbankan. Bagi penyusun anggaran diharapkan menyampaikan informasi yang sesungguhnya agar tidak terjadi informasi yang bias antara pimpinan dan bawahan sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Berkaitan dengan teori stewardship apabila terjadi kepentingan yang berbeda pada atasan dan bawahan maka bawahan akan bekerjasama dengan pimpinan daripada menentangnya, secara rasional hal ini merupakan usaha untuk mencapai tujuan organisasi.

REFERENSI

- Ajibolade, Solabomi O., Opeyemi Kehinde A. 2013. The Influence of Organisational Culture and Budgetary Participation on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector Organisations. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 13 (1), pp: 69-83.
- Aninsa Anggariani Putri. Putu. 2016. Karakteristik Personal Sebagai Pemoderasi Pengaruh Penganggaran Partisipatif Dan Keterlibatan Kerja Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 17 (1) pp: 715-742.
- Burhanuddin. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran: Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus di BMT Se Yogyakarta). *Jurnal pada Fakultas Syariah Universitas Islam Negeri Sunan Kalijaga, Yogyakarta*.
- Citra, Mega Permata R, dan W. Pradnyantha Wirasedana. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Senjangan Anggaran dengan *Group Cohesiveness* sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10 (2), pp: 370-384.

- Dewi, Citra. 2013. Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Senjangan Anggaran dengan *Budgetary Control* dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis*, 707-722.
- Djasuli, Mohammad. 2011. Efek Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, *Group Cohesiveness* dan Motivasi dalam Hubungan Kausal Antara *Budgeting Participation and Budget Slack*. *Jurnal Fakultas Ekonomi Universitas Trunodjoyo: Madura*.
- 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)
- Heinle, Mieko S., Nicholas Ross, and Richard E. Saoma. 2014. A Theory of Participative budgeting. *The Accounting Review*, 89(3), pp: 1025-1050.
- Islam, Jasmin and Hui Hu. 2012. A Review of Literature On Contingency Theory in Manajerial Accounting. *African Journal of Business Management*, 6 (15), pp: 5159-5764.
- James H. Davis, F. David Scoorman dan Lex Donalson. 1997. "Toward a Stewardship Theory of Management." *Academy of Management Review* Vol. 22, No. 1, page 22-47, 1997.
- Kenis, Izzettin. 1979. Effect of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance, *The Accounting Review*, October, hal 707-721.
- 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. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan dan komitmen Organisasi sebagai Variabel pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10 (2), pp: 474-488.
- Lu, C. 2011. Relationship among budgeting control system, budgetary perceptions, and performance: A study of public hospitals. *African Journal of Business Management*, 5(51), pp:6261-6270.
- Mahadewi, Sagung S., 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 8 (3), pp: 458-473.

- Maksum, Azhar. "Peran Ketidakpastian Lingkungan dan Karakter Personal dalam Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran." *Jurnal Keuangan & Bisnis Program Studi Magister Manajemen Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Harapan 1.1* (2009): 1-17.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2. Yogyakarta: Andi.
- Morgan, Robert M. dan Hunt, Shelby D. 1996. "The Commitment-Trust Theory of Relationship Marketing". *Journal of Marketing*, Vol 58, July 1994, pp 20-33.
- Otley, D.T. 1980. "The Contingency Theory Of Management Accounting Achievement and Prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No.4 Hal. 413-428.
- Ozer, G., and Yilmaz, E. 2011. Effects of procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate on propensity to create budgetary slack. *Business and Economics Research Journal*, 2(4), pp: 1-18
- Pradnyandari, A. A. Sg, Shinta Dewi. dan Krisnadewi, K. A. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Karakter Personal sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(1), Pp: 17-26.
- Raghunanda. M., Narendra Ramgulam and Kishina Raghunanda Mohammed. 2012. Examining the Behavioral Aspects of Budgeting with Particular Emphasis on Public Sector/Service Budget. *International Journal of Business and Social Science*, 3 (14), pp: 110-117.
- Rahmiati, Elfi. 2013. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kota Padang). *Artikel Ilmiah*. Padang : Universitas Negeri Padang.
- 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.
- Su, Chin-Chun., and Feng-Yu Ni. 2013. Budgetary Participation and Slack on the Theory of Planned Behavior. *International Journal of Organizational Innovation (Online)*, 5(4), pp: 91-99.
- Yilmaz E., 2011. Advances in reducing large volumes of environmentally harmful mine waste rocks and tailings, *Mineral Resources Management*, Vol. 27, No. 2, pp. 89-112.

- Yeyen, AZ. 2013. Pengaruh Revisi Anggaran, Partisipasi Anggaran, Tingkat Kesulitan, Serta Evaluasi dan Umpan Balik Terhadap Pencapaian Anggaran yang Efektif. *Jurnal Fakultas Ekonomi*. UNP. Padang.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal Accounting Research* (Autumn) 23: 829-842.