

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran pada *Budgetary Slack* dengan Komitmen Organisasi, *Opportunistic Behavior* dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Pemoderasi

Putu Ryan Sutha Negara¹
I Gde Ary Wirajaya²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali Indonesia
email: ryansutha06@yahoo.com/Telp: +68 812 381 79945

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

ABSTRAK

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik untuk kesejahteraan masyarakat. Pemberlakuan otonomi daerah telah menyebabkan perubahan manajemen keuangan daerah menjadi model anggaran berbasis kinerja melalui partisipasi dalam penyusunan anggaran. Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memperoleh bukti empiris komitmen organisasi, *opportunistic behavior* dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Penelitian ini dilakukan di Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Jembrana. Jumlah sampel yang digunakan sebanyak 143 orang dengan menggunakan teknik *non probability sampling* dengan pendekatan *purposive sampling*. Metode pengumpulan data dilakukan dengan metode survei menggunakan kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan adalah uji *Moderating Regression Analysis* (MRA). Berdasarkan hasil penelitian, diketahui bahwa variabel komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh pada *budgetary slack*, sedangkan *opportunistic behavior* tidak berpengaruh pada *budgetary slack*.

Kata Kunci: Partisipasi penyusunan anggaran, *budgetary slack*, komitmen organisasi, *opportunistic behavior*, ketidakpastian lingkungan

ABSTRACT

Public sector budgeting is an accountability instrument for public funds management and the implementation of programs financed by public money for the welfare of the people. The enactment of regional autonomy has led to changes in local financial management into a performance-based budget model through participation in budgeting. This study aims to examine empirical evidence of organizational commitment, opportunistic behavior and environmental uncertainty as moderating variables influence of budget participation on budgetary slack. This research was conducted at Organization of Jembrana District. The number of samples were 143 people using non probability sampling technique with purposive sampling approach. Methods of data collection conducted by survey method using a questionnaire. Data analysis technique used is test of Moderating Regression Analysis (MRA). Based on this research's result, it's known that organizational commitment variable and environmental uncertainty have an effect on budgetary slack, while opportunistic behavior has no effect on budgetary slack.

Keywords: Budgeting participation, *budgetary slack*, organizational commitment, *opportunistic behavior*, environmental uncertainty

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan bagian dari sistem pengendalian manajemen yang digunakan sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar dapat memudahkan melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schief dan lewin, 1970) dalam Kartika (2016). Brownell (1983) menyebutkan bahwa anggaran melibatkan kinerja serta hubungan diantara manusia, sehingga terdapat perilaku manusia yang mempengaruhi anggaran tersebut. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah alat perencanaan sekaligus sebagai alat pengendalian pemerintah daerah (Andika, 2014). Proses penyusunan anggaran dalam pemerintah daerah harus memfokuskantujuannya untuk kesejahteraan masyarakat, bukan untuk mewujudkan kepentingan pribadi/golongan. Terdapat dua macam metode partisipasi dalam penyusunan anggaran, yaitu metode *top-down* dan *bottom-up* (Mahadewi, 2014). Partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah keikutsertaan pelaksana anggaran dalam memutuskan secara bersama mengenai serangkaian aktivitas di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh pelaksana anggaran dalam mencapai tujuan organisasi. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja manajer akan meningkat. Partisipasi penganggaran ini diperlukan karena bawahan yang lebih mengetahui kondisi langsung bagiannya (Kartika, 2016).

Kabupaten Jembrana telah mengalami reformasi penganggaran sejak diberlakukannya otonomi daerah yang diatur dalam UU No 32 Tahun 2004 tentang pemerintahan daerah. Reformasi penganggaran ini merupakan perubahan dari sistem anggaran tradisional (*traditional budget system*) ke sistem anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*) (Sandrya, 2013). Anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat meminimalisir kelemahan dari sistem anggaran tradisional. Namun, penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong agen untuk melakukan *budgetary slack*. Menurut Raghunandan et al. (2012), kecenderungan manajer untuk menciptakan *slack* dalam anggaran adalah salah satu hal yang ditimbulkan dari adanya perilaku negatif. *Senjangan anggaran (budgetary slack)* adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Antony dan Govindarajan, 2007:289). Menurut Tagwireyi (2012), para manajer cenderung akan menganggarkan pendapatan yang lebih rendah (*understated*) dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi (*overstated*). *Senjangan anggaran* dapat terjadi karena manajer berusaha untuk mencari cara melindungi dirinya sendiri dari risiko tidak tercapainya target anggaran (Ajibolade dan Opeyemi, 2014). Berdasarkan Tabel 1 diatas, menunjukkan kinerja para manajer pemerintah kurang optimal. Terbukti dalam penetapan anggaran masih sering terjadi selisih lebih dan selisih kurang antara anggaran yang ditetapkan dengan anggaran sesungguhnya. Keadaan tersebut mengindikasikan bahwa kemungkinan anggaran pendapatan sengaja dibuat kecil dari estimasi yang

sebenarnya agar target anggaran lebih mudah dicapai sehingga kinerja pemerintah terlihat baik.

Tabel 1.
Anggaran dan Realisasi Pendapatan dan Belanja Daerah Kabupaten Jembrana Tahun Anggaran (2011-2016) (dalam Juta Rupiah)

Tahun	Anggaran pendapatan Asli Daerah (Rp)	Realisasi Pendapatan Asli Daerah (Rp)	Persentase (%)	Anggaran Belanja Daerah (Rp)	Realisasi Belanja Daerah (Rp)	Persentase (%)
2011	36.247,62	41.330,60	114,02	615.427,63	546.848,47	80,85
2012	51.526,70	46.470,11	90,18	728.713,19	664.723,07	91,21
2013	63.525,47	68.485,48	107,80	797.854,89	718.538,44	90,05
2014	70.007,62	89.349,64	127,62	903.784,55	786.285,29	86,99
2015	80.009,17	98.159,96	122,68	1.011.594,91	885.713,21	87,55
2016	100.754,08	114.533,48	113,67	1.204.728,58	1.128.489,21	93,67

Sumber: Bappeda Kabupaten Jembrana, 2017

Selain partisipasi penyusunan anggaran, terdapat pula faktor lain yang menyebabkan terjadinya *budgetary slack*, salah satunya adalah komitmen organisasi. Proses penganggaran melibatkan banyak karakteristik individu yang berbeda-beda, perbedaan karakteristik ini menimbulkan suatu komitmen organisasi yang berbeda pula terhadap setiap individu (Wardani, 2016). Komitmen organisasi yang kuat di dalam individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan kepentingan yang sudah direncanakan sehingga memungkinkan terjadinya senjangan anggaran yang dapat dihindari (Lestari, 2014). Meningkatnya perilaku oportunistik dapat dilihat dari perubahan alokasi belanja daerah yang sarat dengan kepentingan tertentu (Suryarini, 2012). Penelitian terdahulu (Abdullah, 2012) menemukan bukti empiris bahwa perubahan pendapatan berpengaruh pada perilaku oportunistik

penyusunan anggaran. Legislatif akan mendorong eksekutif untuk memperbesar target pendapatan sehingga dapat meningkatkan alokasi anggaran untuk program yang mendukung kepentingannya (Sularso, 2014). Selain itu variabel moderasi yang turut menguji partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran yaitu ketidakpastian lingkungan. Latar belakang dipilihnya ketidakpastian lingkungan menjadi variabel moderasi karena ketidakpastian lingkungan yang tinggi didefinisikan sebagai rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi sesuatu yang terjadi di lingkungannya secara akurat (Darlis, 2002).

Penelitian mengenai pengaruh ketidakpastian lingkungan pada senjangan anggaran yang dilakukan oleh Sujana (2010) dan Christina (2009) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Hasil berlawanan dikemukakan oleh Ikhsan dan La (2007) serta Asriningati (2006) yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berdampak positif dan signifikan pada senjangan anggaran.

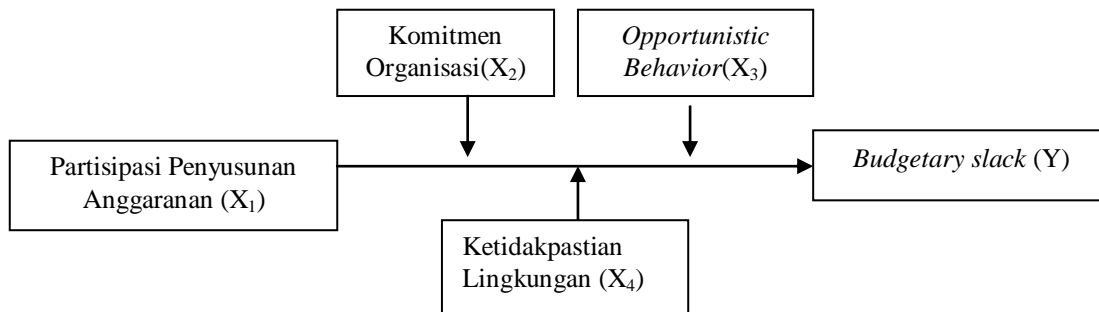
Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan oleh peneliti diatas, maka di dapat rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut, 1) Apakah komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*?; 2) Apakah *opportunistic behavior* memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*?; 3) Apakah ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*?

Berdasarkan tujuan penelitian yang telah diuraikan diatas, maka penelitian ini diharapkan nantinya akan memberikan tambahan referensi dalam akuntansi

keperilakuan utamanya teori keagenan yang berhubungan dengan fenomena partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* dengan variabel komitmen organisasi, *opportunistic behavior* dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderasi. Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis bagi pembaca khususnya Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Jembrana pada proses partisipasi penyusunan anggaran daerah untuk pengambilan keputusan sehingga dapat membantu penciptaan tata kelola keuangan yang baik.

Konsep senjangan anggaran dapat dimulai dengan pendekatan teori keagenan. Dalam teori keagenan, hubungan agensi muncul ketika satu pihak atau lebih (*principal*) mempekerjakan pihak lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang kepada agen tersebut untuk membuat suatu keputusan (Anthony dan Govindajaran, 2006). Hubungan keagenan dapat didefinisikan sebagai suatu konsep yang menjelaskan mengenai kontrak antara satu orang atau lebih yang bertindak sebagai *principal* termasuk mendelegasikan kekuasaan dalam pengambilan keputusan (Jensen dan Meckling, 1976). Praktik senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen dengan *principal*.

Kerangka konseptual yang merupakan hubungan logis dari landasan teori dan kajian empiris. Kerangka konseptual menunjukkan pengaruh antar variabel dalam penelitian. Kerangka konseptual dalam penelitian ini disajikan pada Gambar 2.



Gambar 2. Kerangka konseptual

Gambar 2. mendeskripsikan pengaruh variabel independen yaitu partisipasi penyusunan anggaran (X_1) pada *Budgetary slack*(Y) sebagai variabel dependen dengan komitmen organisasi (X_2), *opportunistic behavior* (X_3), dan ketidakpastian lingkungan (X_4) sebagai variabel moderasi.

Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi. Allen and Meyer (1990) dalam Nitiari (2014) menyatakan bahwa karyawan dalam sebuah organisasi yang memiliki komitmen akan bekerja dengan penuh dedikasi dan edukasi karena karyawan yang memiliki komitmen tinggi menganggap bahwa hal yang penting harus dicapai adalah pencapaian tugas dalam organisasi. Penelitian sebelumnya seperti Nouri dan Parker (1996), Tri Lestari (2015) ,dan Nitiari (2014) telah menggunakan variabel komitmen organisasi sebagai faktor kontijensi dalam menentukan hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*. Penelitian Dewi (2014) dan Lestari (2015) menunjukkan hasil semakin tinggi komitmen organisasi, menyebabkan menurunnya *budgetary slack*. Hal ini menggambarkan bahwa karyawan yang memiliki komitmen organisasi tinggi akan mempergunakan anggaran yang baik serta meningkatkan rasa keputusan bersama

untuk mencapai suatu tujuan organisasi. Berdasarkan kajian empiris di atas, sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*.

Teori principal-agen menjelaskan bahwa pihak-pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran memiliki kecenderungan untuk memaksimalkan utilitasnya melalui pengalokasian sumberdaya dalam anggaran yang ditetapkan (Magner & Johson, 1995; Latifah 2010). Partisipasi anggaran menunjukkan pada luasnya partisipasi bagi pemerintah daerah dalam memahami anggaran oleh unit dan pengaruh tujuan pusat pertanggungjawaban tujuan pemerintah daerah (Munawar, 2006). Dalam posisi eksekutif yang “lebih rendah” dari legislatif membuat eksekutif sulit menolak rekomendasi DPRD/Legislatif dalam pengalokasian sumberdaya yang memberikan keuntungan kepada legislatif, sehingga menyebabkan hasil anggaran dalam bentuk pelayanan publik mengalami distorsi dan merugikan publik (Abdullah, 2012). Berdasarkan kajian empiris diatas, maka dapat dihipotesiskan:

H₂: *Opportunistic Behavior* memperkuat pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Govindarajan (1986) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah akan mempengaruhi bawahan untuk melakukan *budgetary slack*. Intan (2009), Andi (2010), Veronica (2007), dan Asriningati (2006) meneliti pengaruh ketidakpastian lingkungan

terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah, ketidakpastian lingkungan dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Berdasarkan kajian empiris diatas, dapat dihipotesiskan:

H₃: Ketidakpastian Lingkungan memperkuat pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan asosiatif yaitu suatu penelitian yang meneliti pengaruh suatu variabel terhadap variabel lainnya atau mengetahui hubungan antar variabel (Sugiyono, 2014). . Lokasi dari penelitian ini yaitu pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintah Daerah Kabupaten Jembrana. Waktu penelitian adalah pada tahun 2017. Obyek penelitian dalam penelitian ini adalah *budgetary slack* pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Jembrana. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah *Budgetary Slack*. Variabel independen dalam penelitian ini adalah partisipasi penyusunan anggaran. Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah komitmen organisasi, *opportunistic behavior* dan Ketidakpastian Lingkungan.

Partisipasi Penyusunan anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu yaitu para pejabat struktural yang terlibat dalam penganggaran daerah yang diukur dengan 5 indikator, yaitu: a) Kemampuan memberikan pendapatan dalam penyusunan anggaran, b) Kontribusi dalam penyusunan anggaran, c). Frekuensi memberikan dan meminta pendapat atau usulan tentang anggaran kepada atasan, d). Frekuensi atasan meminta pendapat ketika anggaran disusun, dan e). Keikutsertaan ketika anggaran disusun. Instrumen penelitian yang

digunakan berupa kuesioner yang diadaptasi dari Supriyono (2010) dalam Asak (2014) yang terdiri dari 5 pertanyaan. Masing-masing item dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan *skala likert* modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1, 2) tidak setuju diberi skor 2, 3) setuju diberi skor 3, dan 4) sangat setuju diberi skor 4.

Budgetary slack adalah usaha masing-masing pejabat struktural dalam penganggaran daerah yang termotivasi untuk mencapai target yang lebih mudah. *Budgetary slack* diukur dengan 5 indikator: a) Adanya keterbatasan anggaran, b) Target anggaran yang ketat, c) Pencapaian target anggaran, d) Tingkat efisiensi anggaran, e) Standar dalam anggaran. Instrumen penelitian yang digunakan berupa kuesioner yang diadaptasi dari Citra (2013) yang terdiri dari 5 pertanyaan. Masing-masing item dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan *skala likert* modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1, 2) tidak setuju diberi skor 2, 3) setuju diberi skor 3, dan 4) sangat setuju diberi skor 4.

Menurut Nitiari (2014) menyatakan komitmen organisasi menunjukkan tingkat keterikatan individu kepada organisasi yang dicerminkan dengan adanya keyakinan dan ingin mempertahankan keikutsertaan dalam organisasi tersebut. Komitmen organisasi menunjukkan bahwa dalam diri individu tersebut terdapat dorongan untuk berbuat sesuatu agar dapat membantu keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan organisasi. Yuliasuti dan Prabowo (2014) mengungkapkan bahwa peningkatan komitmen organisasi dan partisipasi penganggaran dari bawahan, akan mengurangi berbagai masalah keagenan yang terdapat dalam

proses penganggaran. Komitmen organisasi diukur menggunakan 8 indikator antara lain: a) Tingkat kepedulian terhadap instansi tempat bekerja, b).Tingkat kebanggaan sebagai bagian dari organisasi tempat kerja, c). Tingkat kesediaan bekerja lebih keras untuk suksesnya instansi, d). Tingkat perolehan inspirasi dari instansi dalam mencapai kinerja, e). Tingkat penilaian instansi sebagai tempat bekerja terbaik, f).Tingkat kebanggaan terhadap instansi tempat bekerja sebagai tempat kerja yang menyenangkan, g). Tingkat kesediaan untuk menerima tugas selama bekerja untuk instansi. h). Tingkat kesenangan dalam memilih instansi sebagai tempat kerja. Variabel komitmen organisasi ini menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980) dalam Dianthi (2016). Kuesioner yang digunakan terdiri dari 8 pertanyaan. Masing-masing item dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan *skala likert* modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1, 2) tidak setuju diberi skor 2, 3) setuju diberi skor 3, dan 4) sangat setuju diberi skor 4

Opportunistic behavior adalah perilaku memanfaatkan kesempatan. Hal ini berkaitan dengan sifat pribadi maupun dinamika kelompok yang bersifat situasional dalam memanfaatkan peluang. Perilaku oportunistik merupakan perilaku yang berusaha mencapai keinginan dengan segala cara bahkan cara ilegal sekalipun (Maryono, 2013). Perilaku oportunistik mengarah pada terjadinya *adverse selection* (menyembunyikan informasi) dan *moral hazard* (penyalahgunaan wewenang). Untuk mengukur adanya perilaku oportunistik digunakan 4 indikator antara lain: a).Kualitas informasi mengenai informasi yang mampu memenuhi kebutuhan kualitas informasi, b).Pemahaman informasi, c).

Kuantitas informasi mengenai informasi yang mampu memenuhi banyaknya kebutuhan informasi, d). Kecukupan informasi. Instrument penelitian berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Novita dkk., (2009) di organisasi sektor publik yang terdiri atas 6 pertanyaan. Masing-masing item dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan *skala likert* modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1, 2) tidak setuju diberi skor 2, 3) setuju diberi skor 3, dan 4) sangat setuju diberi skor 4

Ketidakpastian Lingkungan merupakan rasa ketidakmampuan seseorang untuk memprediksi sesuatu secara akurat, sehingga tidak mampu membuat keputusan yang tepat. Ketidakpastian lingkungan ini diukur dengan 12 indikator antara lain: a) Unsur-unsur diluar prediksi, b) Penyesuaian dalam lingkungan yang tidak pasti, c) Kesesuaian informasi, d) Penggunaan dalam pencapaian sasaran kegiatan, e) Keyakinan dalam bekerja, f) Metode kerja, g) Permasalahan yang tidak diprediksi sebelumnya, h) Kecukupan informasi, i) Ketepatan anggaran, j) Kesulitan kerja, k) Keyakinan, l) Ekspektasi. Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang diadopsi dari Kartika (2016) yang memiliki 12 pertanyaan. Masing-masing item dari pernyataan tersebut akan diukur dengan menggunakan *skala likert* modifikasi, yaitu 1) sangat tidak setuju diberi skor 1, 2) tidak setuju diberi skor 2, 3) setuju diberi skor 3, dan 4) sangat setuju diberi skor 4.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif yang diperoleh dari skor dari jawaban responden terhadap kuisisioner yang terkumpul dan data kualitatif yang berupa adalah berupa elemen-elemen dalam pernyataan

yang terdapat dalam kuesioner dan gambaran umum Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Jembrana. Data primer dari penelitian ini meliputi jawaban jawaban dari responden melalui penyebaran kuesioner yang dibagikan pada masing-masing kantor di Pemerintahan Kabupaten Jembrana. Data sekunder dalam penelitian ini adalah nama dan alamat seluruh OPD Pemerintah Kabupaten Jembrana.

Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat struktural, terdiri dari Eselon II, III, dan IV yang masih aktif tugas sampai bulan Desember 2017 yang berpartisipasi dalam penganggaran daerah. Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan secara *non probability sampling*, yaitu dengan menggunakan pendekatan *purposive sampling*. Kriteria dalam penelitian ini adalah pejabat Eselon II/III/IV (kepala badan/kepala dinas/kepala kantor/kepala bagian/kepala sub bagian/ sekretaris pada badan daerah yang berpartisipasi langsung dalam proses penyusunan anggaran. Kriteria ini digunakan karena tidak semua pejabat eselon ikut serta dalam penganggaran, sehingga digunakan kriteria ini untuk menghindari terjadinya kesalahan penentuan sampel. Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 170 orang.

Uji instrumen penelitian bertujuan untuk mengetahui seberapa besar tingkat keakuratan dan konsistensi data yang dikumpulkan. Instrumen yang valid dan reliabel merupakan syarat yang mutlak untuk mendapatkan hasil penelitian yang valid dan reliabel (Sugiyono, 2014:119). Uji reliabilitas adalah alat ukur untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruks. Instrumen yang reliabel adalah instrumen yang jika digunakan beberapa kali

untuk mengukur obyek yang sama akan menghasilkan data yang sama (Sugiyono, 2014). Pengujian validitas menunjukkan sejauh mana alat ukur tersebut dapat digunakan untuk mengukur apa yang seharusnya diukur (Sugiyono, 2014:187). Instrumen yang valid artinya alat ukur yang digunakan untuk mendapatkan data (mengukur) tersebut valid. Valid berarti instrumen tersebut dapat digunakan untuk mengukur apa yang seharusnya diukur.

Teknik analisis data yang digunakan untuk menguji hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah uji statistik deskriptif, uji asumsi klasik dan teknik analisis regresi regresi moderasi (*Moderated Regression Analysis*). Analisis regresi ini merupakan aplikasi khusus regresi berganda linear, dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (Ghozali, 2016:233). Uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) dapat dihitung dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_1 * X_2 + \beta_6 X_1 * X_3 + \beta_7 X_1 * X_4 + e \dots (1)$$

Keterangan:

a	= Konstanta
$\beta_1, - \beta_7$	= Koefisien regresi
Y	= <i>Budgetary Slack</i>
X_1	= Partisipasi Penyusunan Anggaran
X_2	= Komitmen Organisasi
X_3	= <i>Opportunistic Behavior</i>
X_4	= Ketidakpastian lingkungan
$X_1 X_2$	= Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan Komitmen Organisasi
$X_1 X_3$	= Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan <i>Opportunistic behavior</i>
$X_1 X_4$	= Interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan
e	= error atau variabel pengganggu

Koefisien determinasi (R^2), dan *t-test* (uji t). Uji Kesesuaian Model bertujuan untuk menguji apakah model yang digunakan dalam penelitian ini layak

untuk digunakan atau tidak. Koefisien Determinasi digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan semua variabel bebas dalam menerangkan variasi dari variabel dependennya (Ghozali, 2016:95). Uji F digunakan untuk mengambil apakah variabel bebas secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat. Apabila hasil dari uji F menyatakan signifikan F atau $P\ value \leq 0,05$ maka hubungan antar variabel-variabel bebas adalah signifikan mempengaruhi variabel terikat dan model regresi yang digunakan dianggap layak diuji. Uji t dilakukan untuk mengetahui apakah dalam model regresi variabel bebas secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat, dengan asumsi bahwa jika signifikan nilai thitung yang dapat dilihat dari analisa regresi menunjukkan kecil dari $\alpha = 0.05$ berarti variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen dengan kriteria sebagai berikut: Jika nilai signifikansi $> 0,05$ maka hipotesis ditolak (koefisiensi regresi tidak signifikan). Jika nilai signifikansi $\leq 0,05$ maka hipotesis diterima (koefisien regresi signifikan).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* dengan dimoderasi oleh komitmen organisasi, *opportunistic behavior* dan ketidakpastian lingkungan. Data dalam penelitian dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner ke 30 OPD di Kabupaten Jembrana. Jumlah kuesioner yang disebar sebanyak 170 eksemplar. Berdasarkan seluruh jumlah kuesioner yang disebarkan, kuesioner yang kembali sebanyak 143 eksemplar.

Statistik deskriptif dalam penelitian ini disajikan untuk memberikan informasi mengenai karakteristik variabel penelitian yang terdiri atas jumlah

pengamatan, nilai minimum, nilai maksimum, nilai mean, dan standar deviasi.

Tabel 2. menunjukkan hasil statistik deskriptif.

Tabel 2.
Hasil Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min.	Maks.	Rata-rata	Simpangan Baku
X ₁	143	5,00	19,61	14,80	4,01
X ₂	143	8,00	31,52	24,46	6,23
X ₃	143	6,00	23,29	17,73	4,84
X ₄	143	12,00	47,70	36,52	8,93
Y	143	5,00	19,78	14,87	3,95

Sumber : Data diolah, 2017

Tabel 2. menunjukkan bahwa variabel partisipasi penyusunan anggaran (X₁) memiliki nilai minimum sebesar 5,00, nilai maksimum sebesar 19,61, nilai rata-rata sebesar 14,80, dan standar deviasi sebesar 4,01. Hal ini menunjukkan terjadi partisipasi dalam penyusunan anggaran pada OPD Kabupaten Jembrana karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal. Variabel Komitmen organisasi (X₂) memiliki nilai minimum sebesar 8,00, nilai maksimum sebesar 31,52, nilai rata-rata sebesar 24,46, dan standar deviasi sebesar 6,23. Hal ini menunjukkan pegawai OPD Kabupaten Jembrana memiliki komitmen organisasi yang baik dalam menyusun anggaran karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal.

Variabel *Opportunistic Behavior* (X₃) memiliki nilai minimum sebesar 6,00, nilai maksimum sebesar 23,29, nilai rata-rata sebesar 17,73, dan standar deviasi sebesar 4,84. Hal ini menunjukkan pegawai OPD Kabupaten Jembrana memiliki *opportunistic behavior* yang baik dalam menyusun anggaran karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal. Variabel

Ketidakpastian Lingkungan (X_4) memiliki nilai minimum sebesar 12,00, nilai maksimum sebesar 47,70, nilai rata-rata sebesar 36,52, dan standar deviasi sebesar 8,93. Hal ini menunjukkan pegawai OPD Kabupaten Jembrana memiliki ketidakpastian lingkunganyang baik dalam menyusun anggaran karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal. Variabel *budgetary slack* (Y) memiliki nilai minimum sebesar 5,00, nilai maksimum sebesar 19,78, nilai rata-rata sebesar 14,87, dan standar deviasi sebesar 3,95. Hal ini menunjukkan terjadi *budgetary slack* dalam penyusunan anggaran pada OPD Kabupaten Jembranakarena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal.

Pengujian validitas dengan menghitung nilai *pearson correlation*. Suatu instrumen akan dikatakan valid apabila nilai *pearson correlation* terhadap skor total di atas 0,30 (Sugiyono, 2014:187). Tabel 3. menyajikan hasil uji validitas instrumen penelitian.

Tabel 3.
Hasil Uji Validitas

Variabel	Instrumen	Pearson Correlation	Keterangan
X ₁	X _{1,1}	0,792	Valid
	X _{1,2}	0,920	Valid
	X _{1,3}	0,895	Valid
	X _{1,4}	0,911	Valid
	X _{1,5}	0,792	Valid
X ₂	X _{2,1}	0,701	Valid
	X _{2,2}	0,835	Valid
	X _{2,3}	0,704	Valid
	X _{2,4}	0,841	Valid
	X _{2,5}	0,682	Valid
	X _{2,6}	0,822	Valid
	X _{2,7}	0,821	Valid
	X _{2,8}	0,810	Valid
X ₃	X _{3,1}	0,861	Valid
	X _{3,2}	0,883	Valid
	X _{3,3}	0,899	Valid
	X _{3,4}	0,924	Valid
	X _{3,5}	0,907	Valid

X ₄	X _{3,6}	0,833	Valid
	X _{4,1}	0,776	Valid
	X _{4,2}	0,857	Valid
	X _{4,3}	0,864	Valid
	X _{4,4}	0,763	Valid
	X _{4,5}	0,787	Valid
	X _{4,6}	0,743	Valid
	X _{4,7}	0,707	Valid
	X _{4,8}	0,638	Valid
	X _{4,9}	0,880	Valid
	X _{4,10}	0,689	Valid
	X _{4,11}	0,861	Valid
	X _{4,12}	0,847	Valid
Y	Y ₁	0,715	Valid
	Y ₂	0,775	Valid
	Y ₃	0,842	Valid
	Y ₄	0,830	Valid
	Y ₅	0,835	Valid

Sumber : Data diolah, 2017

Hasil uji validitas pada Tabel 3. terlihat variabel partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, *opportunistic behavior*, ketidakpastian lingkungan, dan *budgetary slack* memiliki *pearson correlation* lebih dari 0,3. Hal ini menunjukkan bahwa pernyataan dalam kuesioner telah memenuhi syarat valid.

Uji ini dilakukan terhadap instrumen dengan koefisien *Cronbach's Alpha*. Apabila nilai koefisiennya lebih besar dari 0,70 maka instrumen yang digunakan reliabel. Tabel 4. menyajikan hasil uji reliabilitas instrumen penelitian.

Tabel 4.
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
X ₁	0,915	Reliabel
X ₂	0,906	Reliabel
X ₃	0,944	Reliabel
X ₄	0,944	Reliabel
Y	0,857	Reliabel

Sumber : Data diolah, 2017

Hasil uji reliabilitas pada Tabel 4. terlihat bahwa keempat instrumen penelitian memiliki koefisien *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,70 sehingga pernyataan dalam kuesioner tersebut reliabel.

Berdasarkan hasil uji normalitas menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar $0,166 > 0,05$. Hal ini berarti model regresi dalam penelitian ini berdistribusi normal. Berdasarkan hasil uji multikolinearitas menunjukkan bahwa nilai *tolerance* pada masing-masing variabel lebih besar dari 10 persen (0,1) dan VIF kurang dari 10. Hal ini berarti model regresi bebas dari masalah multikolinearitas. Berdasarkan hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan signifikansi t tiap variabel bebas diatas 0,05 sehingga dapat disimpulkan model regresi penelitian ini bebas dari gejala heteroskedastisitas.

Tabel 5.
Hasil Analisis Regresi Moderasi (*Moderated Regression Analysis*)

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Signifika
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1,052	1,315		0,800	0,425
X ₁	0,225	0,125	0,229	1,809	0,073
X ₂	0,272	0,091	0,429	2,976	0,003
X ₃	-0,091	0,100	-0,111	-0,097	0,366
X ₄	0,061	0,059	0,137	1,039	0,301
X ₁ _X ₂	-0,016	0,006	-0,599	-2,445	0,016
X ₁ _X ₃	0,011	0,007	0,322	1,463	0,146
X ₁ _X ₄	0,011	0,005	0,618	2,358	0,020
Adjusted R Square			0,890		
F hitung			165,336		
Signifikansi F			0,000		

Sumber: Data diolah, 2017

Pada Tabel 5 disusun persamaan *Moderated Regression Analysis* (MRA) sebagai berikut:

$$Y = 1,025 + 0,225 X_1 + 0,272 X_2 + -0,091 X_3 + 0,061 X_4 - 0,016 X_1 X_2 - 0,011 X_1 X_3 - 0,011 X_1 X_4 + e$$

Berdasarkan persamaan di atas, dapat dijelaskan nilai Konstanta (α) sebesar 1,052 menunjukkan bahwa bila nilai variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1), komitmen organisasi (X_2), *opportunistic behavior* (X_3) dan ketidakpastian lingkungan (X_4) sama dengan nol, maka nilai *budgetary slack* (Y) meningkat sebesar 1,052 satuan. Nilai koefisien $\beta_1 = 0,225$ berarti menunjukkan bila nilai partisipasi penyusunan anggaran (X_1) bertambah 1 satuan, maka nilai dari *budgetary slack* (Y) akan mengalami kenaikan sebesar 0,225 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_2 = 0,272$ berarti menunjukkan bila komitmen organisasi (X_2) bertambah 1 satuan, maka nilai dari *budgetary slack* (Y) akan mengalami kenaikan sebesar 0,272 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_3 = -0,091$ berarti menunjukkan bila nilai *opportunistic behavior* (X_3) bertambah 1 satuan, maka nilai dari *budgetary slack* (Y) akan mengalami penurunan sebesar 0,091 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_4 = 0,061$ berarti menunjukkan bila nilai ketidakpastian lingkungan (X_4) bertambah 1 satuan, maka nilai dari *budgetary slack* (Y) akan mengalami kenaikan sebesar 0,061 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_5 = -0,016$ mengindikasikan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah negatif, artinya apabila interaksi variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1) dan komitmen organisasi (X_2) meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel *budgetary slack* (Y)

akan mengalami penurunan sebesar 0,016 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_6 = 0,011$ mengindikasikan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah positif, artinya apabila interaksi variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1) dan *opportunistic behavior* (X_3) meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel *budgetary slack* (Y) akan mengalami peningkatan sebesar 0,011 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_7 = 0,011$ mengindikasikan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah positif, artinya apabila interaksi variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1) dan ketidakpastian lingkungan (X_4) meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel *budgetary slack* (Y) akan mengalami peningkatan sebesar 0,011 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Nilai *Adjusted R²* sebesar 0,890, hal ini berarti 89 persen variasi *budgetary slack* (Y) dipengaruhi oleh variabel partisipasi penyusunan anggaran (X_1), komitmen organisasi (X_2), *opportunistic behavior* (X_3), dan ketidakpastian lingkungan (X_4), sisanya sebesar 11 persen dipengaruhi oleh faktor lain di luar model. Berdasarkan hasil analisis regresi pada Tabel 5. variabel independen berpengaruh serempak (simultan) terhadap variabel dependen signifikansi F sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti seluruh variabel independen (partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, *opportunistic behavior* dan ketidakpastian lingkungan) dapat memprediksi atau menjelaskan fenomena *budgetary slack* pada OPD Kabupaten Jembrana, sehingga dapat disimpulkan bahwa model dalam penelitian ini dikatakan layak untuk diteliti.

Hasil uji moderasi partisipasi penyusunan anggaran dan komitmen organisasi (X_1 - X_2) pada *budgetary slack* diperoleh Nilai $\beta_5 = -0,016$ dengan tingkat signifikansi sebesar 0,016 dimana nilai signifikansi lebih kecil dari taraf nyata dalam penelitian ini, yaitu 0,05. Artinya bahwa hipotesis pertama (H_1) dapat diterima. Dengan kata lain, variabel komitmen organisasi secara signifikan memoderasi dan memperlemah pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Latuheru (2006), Nouri dan Parker (1996), dan Mahadewi (2014). Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979). Dengan adanya komitmen yang tinggi dari Organisasi Perangkat Daerah (OPD), dapat menunjukkan keyakinan dan dukungan yang dimiliki terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai dengan cara yang positif sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sehingga, komitmen organisasi mampu memoderasi (memperlemah) hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *budgetary slack*.

Hasil uji moderasi *opportunistic behavior* yang memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* dirumuskan dalam hipotesis kedua (H_2). Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan Nilai $\beta_6 = 0,011$ dengan tingkat signifikansi sebesar 0,146 dimana nilai signifikansi lebih besar dari taraf nyata dalam penelitian ini, yaitu 0,05. Artinya bahwa hipotesis kedua (H_2) terdapat moderasi *Opportunistic Behavior* yang memperkuat pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* tidak dapat diterima atau

ditolak. Karena nilai signifikansi uji t sebesar $0,146 > 0,05$ maka H_0 diterima dengan uraian tidak ada pengaruh signifikan variabel partisipasi penyusunan anggaran yang dimoderasi *opportunistic behavior* terhadap *budgetary slack*. Dengan kata lain, variabel *Opportunistic Behavior* tidak terbukti memoderasi pengaruh variabel partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack*. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Megasari (2015) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh negatif pada perilaku oportunistik. Hal ini disebabkan karena adanya asimetri informasi dalam organisasi sektor publik yang kecil, sehingga terdapat prosedur yang jelas mengenai tugas dan fungsi sektor publik. Di dalam sebuah organisasi, bahwa rantai komandonya bawahan (*principal*) mampu melaporkan setiap informasi yang dimiliki secara lengkap dan akurat kepada atasan (agen) tanpa melibatkan unsur kepentingan pribadi atau membuka peluang untuk melakukan perilaku oportunistik dalam bentuk tindakan-tindakan ilegal. Terkait dalam proses penyusunan anggaran, individu yang memiliki pengetahuan dan pengalaman lebih, akan mampu untuk mengalokasikan sumber daya secara optimal. Hal ini akan menyebabkan terciptanya anggaran yang efektif dan efisien.

Hasil uji moderasi Ketidakpastian Lingkungan yang memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* dirumuskan dalam hipotesis ketiga (H_3). Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan Nilai $\beta_7 = 0,011$ dengan tingkat signifikansi sebesar 0,020 dimana nilai signifikansi lebih kecil dari taraf nyata dalam penelitian ini, yaitu 0,05. Artinya bahwa hipotesis ketiga (H_3) terdapat moderasi Ketidakpastian Lingkungan yang

memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*Hi dapat diterima, dengan uraian ada pengaruh signifikan variabel partisipasi penyusunan anggaran yang dimoderasi Ketidakpastian Lingkungan terhadap *Budgetary Slack*. Dengan kata lain, variabel Ketidakpastian Lingkungan secara signifikan memoderasi pengaruh variabel partisipasi penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack*. Koefisien beta 0,011 menunjukkan bahwa Ketidakpastian Lingkungan akan memperkuat pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran pada *Budgetary Slack*. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Kartika (2016), dan Asak (2014) yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berdampak positif dan signifikan pada *budgetary slack*. Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, semakin tinggi tingkat partisipasi penyusunan anggaran yang timbul akan meningkat pula. Demikian juga sebaliknya, partisipasi anggaran akan berpengaruh negative terhadap senjangan anggaran dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi.

Berdasarkan hasil penelitian mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack* dengan komitmen organisasi, *opportunistic behavior* dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderasi di OPD Kabupaten Jembrana dapat disimpulkan bahwa Variabel komitmen organisasi mampu memperlemah pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Hal ini mengindikasikan bahwa komitmen organisasi yang ada pada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran menentukan besar kecilnya individu-individu tersebut untuk melakukan senjangan anggaran. Variabel *opportunistic behavior* tidak memoderasi pengaruh partisipasi

penyusunan anggaran pada *budgetary slack*. Hal ini mengindikasikan bahwa dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, maka akan mampu memperkuat terjadinya *budgetary slack*. Berdasarkan pembahasan dan telaah jawaban responden, maka saran yang dapat disampaikan yaitu, OPD Kabupaten Jembrana harus lebih meningkatkan komitmen organisasi pada setiap pejabat dan pegawai yang nantinya akan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Perilaku oportunistik tidak dapat memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada *budgetary slack*, maka dari itu OPD kabupaten Jembrana dihimbau agar dapat melihat perilaku oportunistik pegawai, sehingga tidak menyebabkan adanya asimetri informasi diantara agen dan prinsipal. Penelitian selanjutnya juga disarankan untuk memperluas objek penelitian dengan cara menambah beberapa variabel independen lain atau menemukan variabel independen yang tepat dalam penelitian.

REFERENSI

- Abdullah, Syukry, 2012. Perilaku oportunistik legislatif dalam penganggaran daerah Pendekatan principal-agent theory. *Simposium Nasional Akuntansi Padang*
- Ajibolade, Solabomi O., and 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.
- Andi. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik Pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang). *Jurnal Akuntansi, Februari Hal, 39-60 ISSN 1979-4886*.
- Andika Triadi, Nyoman. 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

Andriyani, Lilik., dan Hidayati, L.A. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan Antara Kejelasan Sasaran Anggaran dan Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran, Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Magelang. Universitas Muhammadiyah Magelang.

Antony, Robert N., dan V. Govindarajan. 2007. *Management Control System*. Jakarta: Salemba Empat

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.

Asriningati. 2006. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Kasus pada Perguruan Tinggi Swasta di Daerah Istimewa Yogyakarta). *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas ekonomi Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta*.

Brownell, P. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, Vol. 20. Pp. 12-27.

Chin-Chun Su and Feng-Yui Ni.2013. Budgetary Participation and Slack on the Theory of Planned Behavior. *Internasional Journal of Organisational innovation*,5(4),pp:91-99

Christina, Vitha. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Moderating Pada PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. Jawa Bagian Barat. *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas ekonomi Universitas Sumatera Utara, Medan*

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.

Dewi, Nyoman Purmita dan Ni Made Adi Erawati. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetris, Penekanan Anggaran dan Komitmen

- Oraganisasi Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 9(2), hal: 476-486.
- Dianthi, I A Gede Purba. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi pada Senjangan Anggaran di Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada. *Sripsi*. Universitas Udayana.
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 23*. Edisie 8. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science*. Vol:17. Pp. 496-516.
- 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 La Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Simposium Nasional Akuntansi X. Unhas Makassar*. 26-28 Juli 2007. ASPP-02
- Intan, Ni Made. 2009. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan *Locus of Control* terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan *Budgetary Slack* pada Manajer Rumah Sakit di Kota Denpasar. Skripsi Sarjana Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Udayana.
- Jensen, M. and Meckling, W. 1976. A Theory of The Firm: Mangerial Behavior, Agency cost, and Ownership Structure. *Journal of Finnancial Economic (JFE)*., 3(4): pp:305-360
- Kartika Wijyanthi, Putu dan A.A.G.P. Widanaputra. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran dengan Kepercayaan Diri dan Ketidakpastian Lingkung sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 15(1), hal: 695-726.
- Latifah. 2010. *Adalah Perilaku Opportunistik Dalam Aplikasi Agency Theory Di Sektor Publik*. Fokus Ekonomi Vol 5 No 2 Desember 2010:85-94
- Latuheru, Belianus Patria. 2006. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kawasan Industri Maluku). *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi* Vol. 5, No. 1, April 2006: 24-38.

- Lavarda, Carlos dan Almeida, Dalci. 2013. Budget Participation and Informational Asymetry: a study in a multinational company. *BrazilianBusiness Review*. Vol. 10, No. 2. Pp: 72-94.
- Lestari, Ni Komang Tri dan IGAM 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, 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.
- Marger N, and Johnson, G.G. 1995. Municipal Officials' Reactions to Justice in Budgetary Resource Allocation. *PublicAdministrative Quarterly*. Vol. 18 (4). pp. 439-456.
- Martijn, Schoute, and Wiersma, Eelke. 2011. Hubungan antara Tujuan Penggunaan Anggaran dan Senjangan Anggaran. *Marc J. Epstein, John Y. Lee (ed)*. (Kemajuan dalam Akuntansi Manajemen, Volume 19), *Emerald Grup Limited*, pp. 75-107.
- Maryono, R. 2013. Pengaruh Perubahan Dana Alokasi Umum Terhadap Perilaku Oportunistik Legislatif Dalam Penganggaran Daerah. *E-Jurnal UNP*.
- Megasari. 2015. "Pengaruh Pendapatan Asli Daerah, Selisih Lebih Perhitungan Anggaran dan Flypaper Effect Pada Perilaku Opportunistik Penyusunan Anggaran" (tesis). Denpasar. Universitas Udayana.
- Merchant, K.A. 1981. The Design of Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*. October: 813-829.
- Nasution, E.Y. 2011. Analisis Kapasitas Individu, Partisipasi Penganggaran dan Kesenjangan Anggaran pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Langkat (tesis). Medan: Universitas Sumatera Utara Medan. Available From
- 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*, Vol 8, pp: 74-89.G

- Ozer, G., and Yilmaz, E.2011. Effect 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
- Raghuandan, M., Narendra Ramgulam and Kishina 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.
- 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.
- Sujana, 2010, Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Budgetary slack Pada hotel Berbintang Di Kota Denpasar. *Jurnal Akuntansi Fakultas*
- Suryarini, T. 2012. Perilaku Oportunistik Legislatif dalam Penganggaran Daerah: Bukti Empiris atas aplikasi Agency Theory di Sektor Publik. *Jurnal Review Akuntansi dan Keuangan Vol 2 No 1 April 2012*.
- Tagwireyi, Frank. 2012. An Evaluation of Budgetary Slack in Public Institutions in Zimbabwe. *International Journal of Economics*, 3 (4), pp: 38-41
- Veronica dan Krisnadewi. 2007. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Slack Anggaran pada Bank Perkredit Rakyat (BPR) di Kabupaten Badung. *Jurnal Akuntansi 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.
- Yuliasuti, Yuriah., dan Prabowo. Muhammad Agung. 2014. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Sekolah (APBS) terhadap Budgetary Slack dengan Motivasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Paradigma Universitas Sebelas Maret Surakarta*. 12(2), h:92-113