

Pengaruh Partisipasi Penganggaran dan Penekanan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan *Locus of Control* Sebagai Pemoderasi

Ni Luh Ayounik Mahasabha¹

Ni Made Dwi Ratnadi²

^{1,2} Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: ayunikmahasabha@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini untuk menguji secara empiris kemampuan *internal locus of control* dalam memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran pada senjangan anggaran. Penelitian ini dilakukan di 37 Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Badung. Jumlah sampel yang diambil sebanyak 111 dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Pengumpulan data dilakukan menggunakan kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan adalah uji nilai selisih mutlak. Berdasarkan hasil analisis, ditemukan bahwa *internal locus of control* memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran menyebabkan semakin tinggi senjangan anggaran dan akan berkurang apabila terdapat *internal locus of control*. Akan tetapi, *internal locus of control* tidak memoderasi pengaruh penekanan anggaran pada senjangan anggaran.

Kata kunci: Partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, *internal locus of control*, senjangan anggaran

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine empirically the ability of internal locus of control in moderating the influence of budgeting participation and budget emphasis on budgetary slack. This research was conducted in 37 Badung District Regional Organizations. The number of samples taken was 111 using the purposive sampling method. Data collection was done through questionnaire. The analysis technique used is the absolute value of the difference. Based on the results of the analysis, it was found that internal locus of control weakened the effect of budgetary participation on budgetary slack. It is shows that the higher budgeting participation causes the higher budgetary slack and will decrease if there is an internal locus of control. However internal locus of control variable does not moderate the effect of budget emphasis on budgetary slack.

Keywords: Budgeting participation, budget emphasis, internal locus of control, budgetary slack

PENDAHULUAN

Anggaran menjadi salah satu komponen penting dalam mewujudkan kebutuhan suatu organisasi baik organisasi bisnis maupun organisasi sektor publik. Anggaran merupakan hal yang krusial karena berfungsi sebagai alat pengendalian, maka dalam penyusunannya sangat penting untuk menerapkan *sense of commitment* (Apriwandi, 2012). Dalam penyusunan anggaran kerap terjadi fenomena senjangan anggaran. Senjangan anggaran merupakan perbedaan total anggaran yang ditentukan dengan estimasi terbaik sesungguhnya suatu organisasi. Senjangan anggaran diciptakan melalui penetapan target pendapatan yang rendah dan penetapan target belanja yang relatif tinggi untuk mempermudah tercapainya target anggaran (Adnyana, 2018).

Salah satu penyebab timbulnya senjangan pada anggaran pemerintah daerah karena penyusunannya diutamakan berdasarkan kepentingan legislatif yang kurang memerhatikan kepentingan masyarakat (Erina & Suartana, 2016). Hal ini terjadi pada kasus Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (RAPBD) DKI Jakarta Tahun 2015 ditemukannya senjangan anggaran pada RAPBD yang diusulkan oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Temuan tersebut berupa anggaran biaya sebesar 330 milyar untuk pengadaan perangkat *Uninterruptible Power Supply* (UPS) yang mana sangat jauh berbeda dengan harga semestinya (Widiastuti – Detik News dalam <http://news.detik.com>).

Indikasi adanya senjangan anggaran akan terlihat ketika anggaran tersebut direalisasikan. Senjangan anggaran terjadi apabila realisasi pendapatan cenderung

melampaui target yang dianggarkan dan realisasi belanja cenderung dibawah target yang dianggarkan. Kondisi tersebut dapat dilihat pada Tabel 1 yang menyajikan ringkasan realisasi anggaran pemerintah daerah Kabupaten Badung untuk tahun anggaran 2013 hingga 2017.

Tabel 1.
Ringkasan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)
Kabupaten Badung Tahun Anggaran 2013-2017 (dalam jutaan rupiah)

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah	Realisasi Pendapatan Daerah	Persentase (%)	Anggaran Belanja Daerah	Realisasi Belanja Daerah	Persentase (%)
2013	2.494.697,30	2.954.663,10	118,43	3.027.775,10	2.755.459,70	91
2014	2.804.744,83	3.459.986,01	123,36	3.614.006,60	3.276.164,10	90,65
2015	3.627.734,54	3.735.129,57	102,96	3.339.512,38	2.749.811,02	82,346
2016	3.948.077,20	4.328.425,68	109,63	3.849.200,15	3.391.181,77	88,10
2017	5.095.064,81	4.937.606,91	96,89	5.214.266,11	4.461.016,11	85,55

Sumber: www.apbd.badungkab.go.id, 2018

Ringkasan realisasi APBD Kabupaten Badung pada Tabel 1 memperlihatkan indikasi senjangan anggaran. Hal ini nampak dari realisasi pendapatan daerah cenderung lebih tinggi dari yang dianggarkan dan realisasi belanja daerah selalu lebih rendah daripada biaya yang dianggarkan. Kondisi tersebut kemungkinan sengaja dilakukan dengan harapan tercapainya target anggaran dengan mudah sehingga kinerja pemerintah terlihat baik (Syahrir, 2017).

Partisipasi penganggaran menjadi salah satu faktor yang memiliki pengaruh signifikan pada terjadinya senjangan anggaran. Partisipasi penganggaran merupakan keikutsertaan individu-individu dalam proses penganggaran dan memiliki dampak pada penetapan target anggaran tersebut Supomo & Indriantoro dalam (Amelia, 2014), Ariawan (2015). Seiring dengan diberlakukannya UU Nomor 23 tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah mendorong partisipasi berbagai pihak untuk terlibat

dalam penyusunan anggaran daerah, tidak hanya kepala daerah tetapi juga Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang berada di bawahnya. Adanya dorongan tersebut menyebabkan gaya dan struktur manajemen publik juga mengalami perubahan menuju manajemen publik yang baru atau dikenal dengan *New Public Management* (NPM) (Puspawati, 2016). NPM merupakan konsep yang menekankan bahwa sektor publik perlu mengadopsi beberapa praktik dan teknik yang terdapat di manajemen sektor swasta (Hood, 1991) dalam (Astutiningrum, 2014).

Beberapa penelitian mengenai hubungan partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran telah dilakukan, tetapi masih ditemukan adanya inkonsistensi penelitian. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Young (1985), Lukka (1988), Irfan (2016), Putri dan Mimba (2017) menemukan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran maka akan semakin tinggi pula senjangan anggaran yang terjadi. Namun, hal tersebut tidak sejalan dengan hasil penelitian dari Dewi (2014), Savitri (2014), Rukmana (2013), dan Kahar (2016) yang menyimpulkan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran justru dapat menurunkan terjadinya senjangan anggaran.

Sama halnya dengan partisipasi penganggaran, penekanan anggaran dalam sebuah organisasi diduga memengaruhi timbulnya senjangan anggaran. Penekanan anggaran didefinisikan sebagai pemberian penghargaan atau apresiasi kinerja bawahan dengan pencapaian target anggaran sebagai tolok ukur atau dengan kata lain atasan akan mengapresiasi pekerjaan bawahan apabila target anggaran tercapai (Dunk, 1993). Ketika anggaran dijadikan sebagai indikator penilaian kinerja

seseorang dalam organisasi, hal tersebut mendorong bawahan untuk berusaha meningkatkan kinerjanya. Upaya bawahan dalam meningkatkan kinerjanya dapat dilakukan dengan cara meningkatkan *performance* sehingga realisasi anggaran melampaui target yang dianggarkan atau dengan melonggarkan anggaran pada saat penyusunan anggaran tersebut. Tindakan bawahan dalam melonggarkan anggaran tersebut dapat dikatakan menciptakan senjangan anggaran (Sujana, 2010).

Beberapa penelitian sebelumnya seperti Triana (2012), Dewi dan Erawati (2014), Pratami (2016), serta Erina dan Suartana (2016) mengungkapkan bahwa penekanan anggaran memiliki pengaruh positif pada senjangan anggaran. Namun hasil berbeda ditemukan oleh Lestari (2017) menunjukkan bahwa penekanan anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran dan hasil penelitian Sujana (2010) membuktikan bahwa penekanan anggaran tidak berpengaruh pada senjangan anggaran. Perbedaan hasil penelitian yang ada dapat diselesaikan melalui pendekatan kontijensi (Govindarajan, 1986). Pemakaian pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor *moderating* atau *intervening* yang mempengaruhi hubungan partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran pada senjangan anggaran.

Inkonsistensi hasil penelitian mengindikasikan perlu adanya pendekatan kontijensi (*contingency approach*) sebagai faktor *moderating* atau *intervening* yang mempengaruhi hubungan partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran pada senjangan anggaran. Brownell (1982) menyatakan penyusunan anggaran dipengaruhi oleh tindakan dan perilaku para penyusunnya. Perilaku manusia dalam memengaruhi

anggaran dapat dilihat dari peran pengendalian dirinya dalam menyusun anggaran. *Locus of control* sebagai pusat kendali berasal dari teori konsep oleh Rotter (1966) yang memberikan ilustrasi pada keyakinan individu tentang sumber penentu perilakunya. *Locus of control* dapat dibedakan menjadi dua jenis yaitu *internal locus of control* dan *external locus of control*.

Penelitian ini menggunakan *internal locus of control* sebagai variabel pemoderasi karena dalam pengambilan keputusan, kondisi yang berasal dari dalam individu menjadi hal yang dominan. Seseorang yang memiliki *internal locus of control* percaya bahwa dengan kemampuan yang dimiliki dapat bertanggungjawab atas segala keputusan dalam pekerjaannya sehingga dapat meminimalisir terjadinya senjangan anggaran (Silmilian, 2013). Sedangkan seseorang yang tidak memiliki *internal locus of control* biasanya gagal dalam menjalankan tugasnya dengan baik dalam penyusunan anggaran. Hal ini berdampak pada senjangan anggaran dan rendahnya pencapaian kinerja Sinaga (2013).

Berdasarkan kondisi tersebut tujuan penelitian ini untuk menguji secara empiris kemampuan *internal locus of control* dalam memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran pada senjangan anggaran. Penjelasan mengenai senjangan anggaran dapat dilihat dari pendekatan teori keagenan.

Teori keagenan membahas mengenai kontrak yang terjadi antara prinsipal dengan agen dimana prinsipal mendelegasikan agen untuk melaksanakan pekerjaannya termasuk dalam pengambilan suatu keputusan (Jensen & Meckling, 1976). Teori keagenan dijadikan acuan dalam penelitian ini karena adanya konflik

kepentingan antara agen dengan prinsipal yang muncul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai target anggarannya. Dalam organisasi sektor publik, prinsipal adalah masyarakat sedangkan agen adalah Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Hubungan antara prinsipal dan agen dapat mengarah pada kondisi dimana masing-masing memiliki kepentingan yang berbeda terhadap organisasi (Dewi & Yasa, 2014). Namun, ketika prinsipal dan agen memiliki kesamaan kepentingan maka kepentingan bersama dijadikan dasar dari pengambilan keputusan, sesuai dengan teori *stewardship* (Donaldson dan Davis, 1989).

Perilaku seseorang dalam proses penganggaran akan ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal yaitu keyakinan individu dapat mencapai target anggaran berdasarkan kemampuan yang dimiliki, serta kekuatan eksternal yang meliputi kendala-kendala yang mungkin dialami dalam mencapai target anggaran. Berdasarkan teori atribusi, sikap dari seseorang berasal dari kombinasi antara kekuatan internal yakni kekuatan yang bersumber dari faktor-faktor internal seseorang dan kekuatan eksternal yang bersumber dari faktor-faktor dari lingkungan luar individu (Heider, 1958).

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik (Pradani, 2016). Anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan, yaitu karena anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Anggaran merupakan *blue print* keberadaan sebuah Negara dan merupakan arahan di masa yang

akan datang (Mardiasmo, 2018:77). Disamping itu, anggaran juga diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya sedangkan keinginan masyarakat tidak terbatas dan terus berkembang, dan anggaran juga diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat.

Partisipasi penganggaran merupakan pendekatan penganggaran yang memungkinkan para penyusunnya yang akan bertanggungjawab atas kinerja anggaran (Lavarda dan Almeida, 2013). Tingginya partisipasi penganggaran dapat dijadikan sebagai kesempatan bagi para bawahan untuk meminimalisir risiko yang mungkin terjadi apabila tidak mampu mencapai target yang diharapkan sehingga mereka akan berusaha untuk dapat mencapai target anggarannya. Hal ini sesuai dengan teori keagenan yang menjelaskan bahwa individu diasumsikan akan bertindak oportunistik, yaitu melakukan sesuatu atas dasar kepentingan diri sendiri (*self interest*) untuk menghindari risiko. Penelitian Widanaputra dan Mimba (2014) pada organisasi sektor publik menyatakan bahwa partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif pada senjangan anggaran. Hal ini didukung oleh penelitian Dewi (2014), Mahadewi (2014), dan Erina dan Suartana (2016) yang mengatakan partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Tindakan penyusun anggaran akan dimotivasi oleh seberapa jauh mereka mampu memengaruhi faktor pengendali dalam organisasi. Seseorang cenderung untuk tidak melakukan senjangan anggaran apabila memiliki *internal locus of control* yang kuat dalam dirinya meskipun mereka memiliki peluang untuk melakukannya. Penelitian Ardianti (2015) mengungkapkan bahwa *internal locus of control*

memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Ketika seseorang dengan *internal locus of control* yang baik berkecimpung dalam penyusunan anggaran, individu tersebut tidak akan melakukan senjangan anggaran. Hal ini dikarenakan mereka menyadari akibat yang mungkin akan dihadapinya jika menciptakan senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Licata, et al., (1986) menunjukkan bahwa manajer dengan *internal locus of control* mampu memberikan kesempatan kepada bawahan untuk mengutarakan pendapat mereka daripada manajer yang memiliki *locus of control* eksternal. Berdasarkan hal ini maka peneliti menduga bahwa *internal locus of control* memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Berdasarkan uraian diatas, peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Pada saat *internal locus of control* tinggi, partisipasi penganggaran menyebabkan berkurangnya senjangan anggaran

Penekanan anggaran diartikan sebagai sebuah tekanan dari atasan kepada bawahan untuk melaksanakan anggaran sesuai dengan yang ditetapkan agar tercapainya target anggaran (Faruq, 2013). Penekanan anggaran dapat pula diartikan sebagai pemberian penghargaan atau penilaian kinerja bagi para manajer menengah ke bawah berdasarkan pada pencapaian target anggaran (Dunk, 1993). Ketika atasan mencoba melakukan penekanan terhadap anggaran yang ada, bawahan cenderung akan melakukan *slack* dalam anggaran untuk memenuhi atau melampaui standar kinerja serta meminimalisir resiko yang mungkin terjadi.

Sesuai dengan teori atribusi bahwa perilaku seseorang dalam penganggaran akan ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal yaitu keyakinan individu dapat mencapai target anggaran berdasarkan kemampuan yang dimiliki, serta kekuatan eksternal yang meliputi kendala-kendala yang mungkin dialami dalam mencapai target anggaran. *Internal locus of control* merupakan keyakinan individu mengenai kemampuannya untuk memengaruhi semua peristiwa yang erat hubungannya dengan dirinya dan pekerjaannya. Individu dengan kemampuannya sendiri dapat mengambil keputusan dan mempertanggungjawabkannya, sehingga dapat menekan senjangan anggaran (Silmilian, 2013). Sebaliknya, seseorang tanpa *internal locus of control* dapat menciptakan senjangan anggaran apabila terlibat dalam penyusunan anggaran. Berdasarkan uraian diatas, peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Pada saat *internal locus of control* tinggi, penekanan anggaran menyebabkan berkurangnya senjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilaksanakan di 37 Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Badung. Data yang digunakan berupa data primer dan sekunder. Data primer yakni jawaban responden atas kuesioner sedangkan data sekunder yakni APBD Kabupaten Badung Tahun Anggaran 2013-2017 yang bersumber dari publikasi resmi OPD Kabupaten Badung yaitu www.apbd.badungkab.go.id.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran di 37 OPD Pemerintah Kabupaten Badung. Jumlah

sampel yang diambil adalah sebanyak 111 partisipan yang menjadi responden dalam pengisian kuesioner. Metode penentuan sampel yang dipilih yakni *non probability sampling* dengan teknik *purposive sampling*. *Purposive sampling* adalah metode penentuan sampel berdasarkan kriteria tertentu, dimana anggota sampel akan diseleksi sesuai kriteria sehingga sampel yang dibentuk tersebut dapat mewakili sifat-sifat populasi (Sugiyono, 2017:144). Kriteria yang dijadikan dasar pemilihan anggota sampel dalam penelitian ini yakni Kepala OPD, Kepala Sub Bagian Keuangan, dan Kepala Sub Bagian Perencanaan dan Pelaporan yang telah menjabat minimal 1 tahun dan ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran di OPD Kabupaten Badung. Kriteria diatas digunakan karena jabatan tersebut memegang peranan penting saat proses penyusunan anggaran.

Metode pengumpulan data dilakukan menggunakan kuesioner yang diukur dengan skala likert 4 poin. Sebelum kuesioner disebar kepada seluruh responden, terlebih dahulu dilakukan uji instrumen penelitian. Uji instrumen penelitian bertujuan untuk mengetahui seberapa besar tingkat keakuratan dan konsistensi data yang dikumpul yakni harus memenuhi dua persyaratan, yaitu valid dan reliabel.

Senjangan anggaran merupakan kecenderungan berperilaku tidak produktif dengan secara sengaja melebihi biaya dan merendahkan pendapatan yang tidak sesuai dengan kapasitas sesungguhnya dalam proses penyusunan anggaran (Faria & Silva, 2013); Harvey, 2015). Variabel senjangan anggaran diukur menggunakan lima indikator yaitu: a) Standar yang ditetapkan mendorong produktivitas, b) Pencapaian anggaran, c) Tuntutan tanggung jawab anggaran, d) Target anggaran, dan e)

Pencapaian sasaran anggaran. Indikator tersebut diadopsi dari penelitian Mahadewi (2014) yang dijabarkan melalui delapan pernyataan.

Partisipasi penganggaran merupakan proses penyusunan anggaran secara bersama-sama oleh pihak-pihak tertentu dalam suatu organisasi, dimana akan memiliki pengaruh bagi para penyusunnya (Falikhatun, 2007; Tania, 2016). Variabel partisipasi penganggaran diukur dengan lima indikator, yaitu: a) Keterlibatan ketika anggaran sedang disusun, b) Frekuensi memberikan saran dalam penyusunan anggaran, c) Besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran akhir, d) Kontribusi dalam proses penganggaran, dan e) Frekuensi atasan meminta pendapat. Indikator tersebut diadopsi dari penelitian Erina dan Suartana (2016) yang dijabarkan melalui tujuh pernyataan.

Penekanan anggaran adalah suatu dorongan dari atasan kepada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah ditetapkan dan dijadikan faktor paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan di dalam suatu organisasi (Triana, *et al*, 2012; Sujana, 2010). Variabel penekanan anggaran diukur dengan enam indikator yaitu: a) anggaran sebagai pengendali (pengawasan) kinerja, b) anggaran sebagai tolok ukur kinerja, c) tuntutan target anggaran pada kinerja, d) pengaruh target anggaran terhadap kinerja, e) penghargaan atas ketercapaian anggaran, dan f) kompensasi atau bonus atas ketercapaian anggaran. Indikator tersebut dikembangkan oleh Hopwood (1972) dalam Pratami (2016) yang dijabarkan melalui enam pernyataan.

Internal Locus of control didefinisikan sebagai keyakinan individu terhadap kemampuannya untuk memengaruhi semua kejadian yang berhubungan dengan

dirinya dan pekerjaannya (Silmilian, 2013). Variabel *Internal locus of control* diukur dengan delapan indikator, yaitu: a) keyakinan terhadap hasil usaha berasal dari kemampuan sendiri, b) kemampuan untuk menjadi pemimpin, c) keyakinan individu mengenai segala yang diperolehnya bukan keberuntungan, d) kemampuan individu dalam menentukan kejadian dalam hidup, e) keyakinan individu mengenai kegagalan yang dialaminya merupakan akibat perbuatan sendiri, f) kemampuan individu dalam bekerja keras, g) keyakinan individu bahwa hidupnya ditentukan oleh dirinya sendiri, yang diadopsi dari penelitian Rotter (1996) dalam (Wiriani, 2013) yang dijabarkan melalui tujuh pernyataan.

Teknik analisis data ialah suatu metode yang digunakan untuk mengolah data penelitian dan menggunakan proses penyederhanaan data dalam bentuk yang mudah dibaca dan diinterpretasikan (Sugiyono, 2017:243). Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji nilai selisih mutlak. Adapun tahapan analisis data yang dilakukan adalah uji asumsi klasik, uji nilai selisih mutlak, koefisien determinasi (R^2), uji kelayakan model (Uji F), dan uji hipotesis (Uji t).

Uji asumsi klasik yang dilakukan pada penelitian ini meliputi uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. Uji normalitas digunakan untuk menguji apakah di dalam sebuah model regresi, variabel terikat, variabel bebas atau keduanya memiliki distribusi normal atau tidak. Model distribusi yang baik adalah yang memiliki distribusi data normal. Dalam penelitian ini pengujian normalitas data menggunakan statistik Kolmogomv-Smirnov atau K-S (Ghozali, 2016: 114). Uji Heteroskedastisitas digunakan untuk menguji apakah dalam model regresi linear terjadi ketidaksamaan

varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Model regresi yang baik adalah homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas. Deteksi heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan uji *Glejser* dengan cara regresi nilai *absolute* residual dari model yang diestimasi terhadap variabel independen (Ghozali, 2016:105).

Uji nilai selisih mutlak dilakukan untuk mengetahui apakah suatu variabel merupakan variabel pemoderasi. Uji ini dipilih atas pertimbangan akan dapat mengurangi dampak multikolinearitas yang tinggi dan untuk mendapatkan pengaruh yang lebih baik antara variabel independen dengan variabel dependen (Frucot dan Shearon, 1991 dalam Ghozali, 2016:224). Uji nilai selisih mutlak dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 ZX_1 + \beta_2 ZX_2 + \beta_3 ZX_3 + \beta_4 |ZX_1 - ZX_3| + \beta_5 |ZX_2 - ZX_3| + e$$

Keterangan:

Y	=	Senjangan Anggaran
α	=	Konstanta
$\beta_1 - \beta_5$	=	Koefisien Regresi
X_1	=	Partisipasi Penganggaran
X_2	=	Penekanan Anggaran
X_3	=	<i>Internal Locus of Control</i>
ZX_1	=	Partisipasi Penganggaran <i>standardized</i>
ZX_2	=	Penekanan Anggaran <i>standardized</i>
ZX_3	=	<i>Internal Locus of Control standardized</i>
$ ZX_1 - ZX_3 $	=	Interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan ZX_1 dan ZX_3
$ ZX_2 - ZX_3 $	=	Interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan ZX_2 dan ZX_3
e	=	Error

Koefisien Determinasi digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel. Dalam penelitian ini koefisien

determinasi dilihat melalui nilai *adjusted R²*. *Adjusted R²* digunakan ketika variabel independen dalam penelitian berjumlah lebih dari satu. Alasan digunakan *adjusted R²* dibandingkan nilai *Rsquare* karena nilai *Rsquare* sering terjadi bias terhadap jumlah variabel independen yang dimasukkan ke dalam model (Ghozali, 2016: 96).

Uji F dilakukan untuk mengetahui kelayakan model regresi linear berganda sebagai alat analisa yang menguji pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat. Hasil uji F dilihat dalam tabel ANOVA dalam kolom Sig. Bila nilai signifikansi ANOVA $\leq \alpha = 0,05$, maka model regresi dikatakan layak atau variabel bebas mampu menjelaskan variabel terikat.

Uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas atau independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2016: 99). Uji ini dilakukan dengan membandingkan tingkat signifikansi masing-masing variabel bebas dengan taraf signifikansinya sebesar $\alpha = 0,05$. Jika nilai signifikansi $\leq 0,05$ maka terdapat pengaruh antara variabel bebas pada variabel terikat. Jika nilai signifikansi $\geq 0,05$ maka dapat dikatakan bahwa tidak terdapat pengaruh antara variabel bebas pada variabel terikat.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data dalam penelitian ini dikumpulkan dengan cara menyebar kuesioner secara langsung masing-masing 3 eksemplar pada 37 OPD. Kurun waktu pengisian kuesioner selama 21 hari. Kuesioner yang disebar di tiap-tiap OPD berisikan catatan

mengenai identitas responden (111 orang) yang menjadi subjek penelitian. Seluruh kuesioner dapat digunakan dalam analisis.

Karakteristik responden dalam penelitian ini merupakan identitas dari Kepala OPD, Kepala Bagian Keuangan, dan Kepala Bagian Perencanaan. Jenis kelamin digunakan untuk mengetahui proporsi responden pria dan wanita pada OPD Kabupaten Badung. Jumlah responden pria adalah sebanyak 45 orang (40,54%) dan jumlah responden wanita sebanyak 66 orang (59,46%). Kondisi ini menunjukkan bahwa yang menduduki jabatan sebagai kepala OPD, Sub Bagian Perencanaan dan Pelaporan, dan Sub Bagian Keuangan yang menjadi responden dalam penelitian ini mayoritas berjenis kelamin perempuan.

Usia digunakan untuk mengetahui rentang usia responden yang bekerja pada OPD Kabupaten Badung. Tidak terdapat responden yang berusia antara 20 – 30 tahun (0%), responden yang berusia antara 31 – 40 tahun sebanyak 9 orang (8,10%), 41 – 50 tahun sebanyak 28 orang (25,23%), dan diatas 50 tahun sebanyak 74 orang (66,67%). Kondisi ini menunjukkan bahwa yang menduduki jabatan sebagai Kepala OPD, Kepala Bagian Perencanaan, dan Kepala Bagian Keuangan yang menjadi responden dalam penelitian mayoritas berusia diatas 50 tahun.

Pendidikan terakhir digunakan sebagai indikator untuk mengetahui tingkat pendidikan yang ditempuh oleh responden. Sebanyak 4 orang (3,6%) berpendidikan SMA, 1 orang (0,90%) berpendidikan diploma, 70 orang (63,07%) berpendidikan S1, 35 orang (31,53%) berpendidikan S2, sebanyak 1 orang (0,90%) berpendidikan S3 .

Kondisi seperti ini menunjukkan bahwa responden dalam penelitian ini mayoritas berpendidikan S1.

Kriteria lama menduduki jabatan menjelaskan seberapa lama responden telah mengabdikan dirinya dan dapat pula menunjukkan pengalaman yang dimilikinya dalam proses penyusunan anggaran, responden yang menduduki jabatan dalam kurun waktu 1 - 5 tahun sebanyak 43 orang (38,74%), 6 - 10 tahun sebanyak 46 orang (41,44%), dan diatas 10 tahun sebanyak 22 orang (19,82%).

Berdasarkan deskripsi variabel penelitian diperoleh variabel senjangan anggaran memiliki nilai minimum sebesar 2,13 dan nilai maksimum sebesar 4, dengan nilai rata-rata sebesar 2,99. Nilai rata-rata tersebut mencerminkan kecenderungan responden setuju atas pernyataan senjangan anggaran dalam kuesioner. Sebanyak 55 persen responden setuju standar yang digunakan dalam anggaran mendorong produktivitas yang tinggi di wilayah pertanggungjawabannya. Sebanyak 64,9 persen responden setuju anggaran untuk departemen mereka dapat dipastikan terlaksana. Sebanyak 53,2 persen responden setuju anggaran di tempat mereka bekerja dapat dicapai dengan mudah. 57,7 persen responden setuju adanya keterbatasan anggaran mengharuskan mereka memonitor setiap pengeluaran-pengeluaran yang menjadi wewenangnya. Sebanyak 45,9 persen responden tidak setuju anggaran yang menjadi tanggungjawabnya terlalu tinggi tuntutanannya. Sebanyak 51,4 persen responden setuju anggaran di tempat mereka bekerja terlalu ketat. Sebanyak 66,7 persen responden setuju target realisasi anggaran di tempat mereka bekerja tidak sulit dicapai. Sebanyak 63,1 persen responden setuju adanya

target anggaran yang harus mereka capai membuatnya ingin memperbaiki tingkat efisiensi.

Variabel partisipasi penganggaran memiliki nilai minimum sebesar 2,29 dan nilai maksimum sebesar 4, dengan nilai rata-rata sebesar 3,06. Nilai rata-rata tersebut mencerminkan kecenderungan responden setuju atas pernyataan partisipasi penganggaran dalam kuesioner. Sebanyak 55,9 persen responden setuju terlibat dalam penyusunan anggaran di wilayah pertanggung jawabannya. Sebanyak 65,8 persen responden setuju sering memberikan pendapat atau usulan tentang anggaran pada atasan. Sebanyak 55 persen responden setuju memiliki pengaruh yang besar dalam menentukan sasaran anggaran. Sebanyak 47,7 persen responden tidak setuju penetapan sasaran anggaran sebagian besar dibawah pengendaliannya. Sebanyak 64,9 persen responden setuju anggaran tidak akan diputuskan sampai responden merasa yakin. Sebanyak 69,4 persen responden setuju memiliki kontribusi penting dalam penyusunan anggaran di wilayah pertanggungjawabannya. Sebanyak 71,2 persen responden setuju atasan sering meminta pendapat atau usulan responden pada saat penyusunan anggaran.

Variabel penekanan anggaran memiliki nilai minimum sebesar 2,17 dan nilai maksimum sebesar 4, dengan nilai rata-rata sebesar 3,35. Nilai rata-rata tersebut mencerminkan kecenderungan responden rata-rata setuju atas pernyataan penekanan anggaran dalam kuesioner. Sebanyak 52,3 persen responden sangat setuju anggaran pada area tanggung jawab mereka berfungsi sebagai alat pengendali (pengawas) atas kinerja mereka. Sebanyak 53,2 persen responden setuju anggaran yang ditetapkan di

tempat mereka bekerja digunakan sebagai tolok ukur kinerja. Sebanyak 72,1 persen responden setuju anggaran yang ditetapkan dapat meningkatkan kinerja mereka. Sebanyak 51,4 persen responden setuju sangat memerhatikan kesesuaian anggaran di tempat mereka bekerja. Sebanyak 60,4 persen responden setuju adanya penghargaan dari atasan ketika target anggaran tercapai. Sebanyak 53,2 persen responden sangat setuju mendapat kompensasi atau bonus dari atasan karena tercapainya target anggaran.

Variabel *internal locus of control* memiliki nilai minimum sebesar 2,14 dan nilai maksimum sebesar 3,71, dengan nilai rata-rata sebesar 2,91. Nilai rata-rata sebesar 2,91 menunjukkan bahwa para penyusun anggaran di OPD Kabupaten Badung mampu mengendalikan diri atas kejadian yang berkaitan dengan dirinya dan pekerjaannya. Nilai rata-rata tersebut mencerminkan jawaban responden mendekati setuju atas pernyataan *internal locus of control* dalam kuesioner. Sebanyak 59,5 persen responden setuju mampu memberikan kontribusi dalam penyusunan anggaran. Sebanyak 65,8 persen responden setuju yakin dapat menjadi seorang pemimpin. Sebanyak 53,2 persen responden setuju sukses karena kemampuan dan usaha mereka sendiri. Sebanyak 53,2 persen responden setuju dapat menentukan apa yang akan terjadi dalam hidupnya. Sebanyak 55 persen responden setuju kegagalan yang mereka alami dalam bekerja akibat perbuatan mereka sendiri. Sebanyak 64 persen responden setuju jika mereka berhasil karena kerja keras mereka sendiri. Sebanyak 50,55 persen responden setuju kegagalan dan keberhasilan mereka menyusun anggaran tergantung pada diri mereka sendiri.

Sebelum kuesioner disebar ke OPD di Kabupaten Badung, terlebih dahulu dilakukan uji instrumen kepada 30 mahasiswa Program Studi Akuntansi FEB Unud angkatan 2015. Hasil uji instrumen menunjukkan bahwa kuesioner yang digunakan peneliti valid dan reliabel. Hasil uji normalitas menggunakan metode *Kolmogrov-Smirnov* memiliki koefisien *Asymp. Sig (2-tailed)* bernilai 0,995 dimana lebih besar dari 0,05 sehingga data dalam penelitian ini berdistribusi normal. Hasil uji heteroskedastisitas menggunakan uji *glejser* memiliki nilai lebih besar dari 0,05 yang artinya model regresi dalam penelitian ini bebas dari gejala heteroskedastisitas.

Hipotesis penelitian diuji menggunakan uji nilai selisih mutlak. Uji nilai selisih mutlak dilakukan untuk mengetahui apakah suatu variabel merupakan variabel pemoderasi. Hasil uji nilai selisih mutlak disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Uji Nilai Selisih Mutlak

Variabel	Unstandardize β	Coefficient Std. Error	Standardize Coefficient β	t	Sig
Constant	3,112	0,063		49,123	0,000
Partisipasi	0,147	0,048	0,346	3,051	0,003
Penganggaran					
Penekanan	0,083	0,046	0,196	1,822	0,071
Anggaran					
<i>Internal Locus of Control</i>	-0,089	0,043	-0,209	-2,062	0,042
$ ZX_1-ZX_3 $	-0,157	0,069	-0,235	-2,275	0,025
$ ZX_2-ZX_3 $	0,008	0,062	0,014	0,133	0,895
Adjusted R_{square}	0,194				
F_{hitung}	6,285				
Sig. F_{hitung}	0,000				

Sumber: Data diolah, 2018

$$Y = 3,112 + 0,147X_1 + 0,083X_2 - 0,089X_3 - 0,157|ZX_1-ZX_3| + 0,008|ZX_2-ZX_3|$$

Dari Persamaan tersebut diketahui bahwa nilai konstanta (α) menunjukkan nilai positif sebesar 3,112. Nilai tersebut memiliki arti jika variabel partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, moderat $|ZX_1-ZX_3|$, dan moderat $|ZX_2-ZX_3|$ dinyatakan konstan pada angka 0, maka nilai senjangan anggaran akan tetap terjadi.

Berdasarkan persamaan tersebut terlihat bahwa variabel partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran memiliki koefisien bernilai positif. Hal ini menunjukkan terdapat pengaruh positif variabel partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran pada senjangan anggaran, sedangkan variabel *internal locus of control* memiliki koefisien bernilai negatif, yang menunjukkan terdapat pengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Interaksi variabel partisipasi penganggaran dengan *internal locus of control* $|ZX_1-ZX_3|$ memiliki pengaruh negatif pada senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa interaksi partisipasi penganggaran dan *internal locus of control* berbanding terbalik dengan senjangan anggaran. Nilai koefisien regresi menjelaskan bahwa setiap kenaikan variabel interaksi partisipasi penganggaran dan *internal locus of control* maka nilai dari senjangan anggaran akan mengalami penurunan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Interaksi variabel penekanan anggaran dengan *internal locus of control* $|ZX_2-ZX_3|$ memiliki pengaruh positif pada senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa interaksi penekanan anggaran dan *internal locus of control* dengan senjangan anggaran. Nilai koefisien regresi menjelaskan bahwa setiap kenaikan variabel interaksi penekanan anggaran dan *internal locus of control* maka

nilai dari senjangan anggaran akan mengalami peningkatan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan.

Berdasarkan Tabel 2 dapat dilihat bahwa nilai *Adjusted R²* sebesar 0,194. Ini berarti bahwa 19,4 persen variasi variabel senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, dan *internal locus of control*, sedangkan sisanya sebesar 80,6 persen dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini.

Nilai Sig.F sebesar 0,000 lebih kecil daripada 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model dalam penelitian ini dikatakan layak untuk diteliti. Interaksi antara variabel partisipasi penganggaran dengan *internal locus of control* memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,025 lebih kecil dari alpha 0,05 sehingga H_1 diterima. Interaksi antara variabel penekanan anggaran dengan *internal locus of control* memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,895 lebih besar dari alpha 0,05 sehingga H_1 ditolak.

Hipotesis satu (H_1) menyatakan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran maka semakin tinggi senjangan anggaran dan akan berkurang apabila terdapat *internal locus of control*. Berdasarkan uji hipotesis menunjukkan bahwa *internal locus of control* memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran di OPD Kabupaten Badung, sehingga hipotesis diterima. Semakin tinggi *internal locus of control* yang dimiliki oleh para penyusun anggaran yang ada di OPD Kabupaten Badung, maka dapat mengurangi senjangan anggaran yang timbul dari adanya partisipasi penganggaran. Para penyusun anggaran yang

memiliki *internal locus of control* yang baik cenderung mampu mengendalikan dirinya dan menyadari konsekuensi apa yang akan diterimanya apabila melakukan senjangan anggaran. Apapun hasil dari pekerjaannya mereka akan bertanggungjawab atas hasil tersebut, sehingga dalam hal ini senjangan anggaran dapat diminimalisir.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan (Pranata, 2017) menunjukkan bahwa semakin tinggi *internal locus of control* yang dimiliki oleh manajemen BPR di Provinsi Bali, maka akan dapat mengurangi senjangan anggaran yang mungkin muncul dalam proses partisipasi penganggaran. Namun berbeda dengan penelitian yang dilakukan Raditya (2018) menunjukkan bahwa *locus of control* memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran di hotel bintang 4 Kecamatan Kuta. Hal ini dikarenakan oleh minimnya asimetri informasi di organisasi sektor publik mengingat terdapat prosedur yang jelas mengenai tugas dan fungsi organisasi sektor publik berbeda dengan hotel selaku entitas bisnis yang mempunyai peluang lebih besar untuk melakukan perilaku oportunistik melalui proses penyusunan anggaran.

Hipotesis dua (H_2) menyatakan bahwa semakin tinggi penekanan anggaran maka semakin tinggi senjangan anggaran dan akan berkurang apabila terdapat *internal locus of control*. Berdasarkan uji hipotesis menunjukkan bahwa penekanan anggaran tidak berpengaruh pada senjangan anggaran dan setelah diinteraksikan dengan variabel pemoderasi menunjukkan bahwa *internal locus of control* tidak memoderasi pengaruh penekanan anggaran pada senjangan anggaran di OPD Kabupaten Badung, sehingga hipotesis ditolak.

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Erina dan Suartana (2016) menyatakan bahwa penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat penekanan anggaran maka potensi timbulnya senjangan anggaran semakin tinggi. Namun konsisten dengan penelitian Sujana (2010) menunjukkan bahwa penekanan anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal ini disebabkan oleh adanya penilaian kinerja bawahan berbasis anggaran di OPD Kabupaten Badung tidak selalu mendorong bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan cara meningkatkan *performance* sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang ditargetkan sebelumnya.

Sesuai dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, penyusunan dan penetapan APBD harus mendapat persetujuan dari DPRD. Kondisi tersebut mengharuskan bawahan untuk bekerja berdasarkan penetapan anggaran yang telah disetujui oleh DPRD sehingga apapun kehendak yang berasal dari internal individu tidak dapat mempengaruhi anggaran tersebut. Sejalan dengan prinsip anggaran sektor publik yakni adanya otorisasi oleh legislatif, anggaran sektor publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif terlebih dahulu sebelum anggaran tersebut dilaksanakan. Oleh karena itu *internal locus of control* tidak memperlemah pengaruh pekekanan anggaran pada senjangan anggaran.

Hasil penelitian mendukung teori agensi yang menyatakan bahwa para penyusun anggaran dapat bertindak oportunistik sesuai dengan kepentingannya melalui partisipasi penganggaran untuk menghindari risiko. Hasil penelitian bahwa

internal locus of control tidak memperlemah pengaruh penekanan anggaran pada senjangan anggaran, tidak mendukung teori atribusi yang menyatakan bahwa perilaku penyusun anggaran akan dipengaruhi oleh kombinasi antara kekuatan internal dan eksternal. Namun mendukung teori *stewardship* yang menyatakan bahwa kepentingan organisasi merupakan kepentingan utama bukan kepentingan pribadi.

Implikasi praktis dalam penelitian ini bagi para penyusun anggaran di OPD Kabupaten Badung harus memiliki pengendalian diri atau *internal locus of control* yang baik atas pekerjaannya sehingga mengetahui konsekuensi apa yang mungkin timbul dari tindakan yang dilakukan.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan dapat disimpulkan bahwa *Internal locus of control* memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Semakin tinggi partisipasi penganggaran maka semakin tinggi senjangan anggaran dan akan berkurang apabila terdapat *internal locus of control*. Variabel *internal locus of control* tidak memoderasi pengaruh penekanan anggaran pada senjangan anggaran. Hal ini disebabkan oleh adanya otorisasi dari DPRD terkait penetapan anggaran sehingga apapun kehendak yang berasal dari internal individu tidak dapat mempengaruhi anggaran tersebut.

Peneliti selanjutnya disarankan untuk menambah beberapa variabel lain seperti kejelasan sasaran anggaran, budaya organisasi, dan preferensi risiko yang dapat memengaruhi timbulnya senjangan anggaran serta memperluas objek penelitian

dengan cara memilih lokasi penelitian yang berbeda. Sebaiknya para atasan melakukan pengawasan dan pemeriksaan yang lebih ketat mengenai anggaran yang diusulkan oleh para bawahan dan tidak menggunakan anggaran sebagai satu-satunya alat penilaian kinerja sehingga dapat memperkecil kecenderungan terjadinya senjangan anggaran.

REFERENSI

- Adnyana Putra, I. P., Ni Ketut Rasmini, D., & Astika., P. (2018). Peran Pengendalian Anggaran Ketat dan Etika Memoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 7(1), 1–28.
- Amelia, F. (2014). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Dengan Ketidakpastian Lingkungan dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating pada Perbankan Swasta Di Pekanbaru. *JOM FEKON*, 1(2), 1–16.
- Apriwandi. (2012). Pengaruh *Locus of Control*, Budaya Paternalistik, Kapasitas Individu terhadap Keefektifan Penganggaran Partisipatif dan *Budgetary Slack* dalam Peningkatan Kinerja Manajerial. *Jurnal Kajian Manajemen Bisnis*, 1(2).
- Ardianti, P. N. H., I. M. S. Suardikha dan I. D. G Dharma Suputra. (2015). Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, *Self Esteem*, *Locus of Control* dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 4(5), hal.296-311.
- Ariawan, P., M. G Wirakusuma dan N. M. Dwi Ratnadi. (2015). Keadilan Prosedural dan Iklim Kerja Etis sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten Tabanan). *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 7(4), hal.489–500.
- Astutiningrum, Djamhuri, A., & Prihatiningtias, Y. W. (2014). New Institutional Theory: Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Menuju Organisasi yang Kompetitif dan Berorientasi Pasar. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 4(2), 595–606.
- Brownell, P. (1982). The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participative, and Organizational Effectiveness. *Journal of*

Accounting Research, 20, hal.12-27.

- Dewi, Nyoman Purmita dan N. M. Adi Erawati. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetris, Penekanan Anggaran, dan Komitmen Organisasi pada Senjangan Anggaran. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(2), hal. 476-486.
- Dewi, N. L. P. S. dan G. W. Yasa. (2014). Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif Pada Budgetary Slack dengan Empat Variabel Moderasi (Studi Kasus Pada SKPD Kabupaten Badung, Bali). *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 3(1), hal.1-19.
- Donaldson, L., & Davis, J.H. (1989). CEO governance and shareholder returns: Agency theory or stewardship theory. Paper presented at the annual meeting of the Academy of Management, Washington, DC
- Dunk, A.S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Assymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, 68.
- Erina, N. P. D., & Suartana, W. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, dan Kejelasan Sasaran Anggaran pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 15(2), 973–1000.
- Falikhathun. (2007). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohesifitas Kelompok. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 16(2), 207–221. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Faria, J. A. de, & Silva, S. M. G. da. (2013). The Effects of Information Asymmetry on Budget Slack: An Experimental Research. *African Journal of Business Management*, Vol. 7(13), 1086–1099. <https://doi.org/10.5897/AJBM2013.1641>
- Faruq, M. D. J. (2013). The effect of Budget Participation, Asymmetric Information, Budget Emphasis, and Organizational Commitment on Budgetary Slack in Pemerintah Kota Pasuruan. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya*, 1(1).
- Ghozali, Imam. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. Semarang: BPFU Universitas Diponegoro.
- Govindarajan, V. (1986). Impact of Participation in the Budgetary Process on

Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science*, 17, hal.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*, 13(1), 83–90.

Heider, F. (1958). *The psychology of interpersonal relations*. New York : John Wiley and Sons

Herawati, N. T., Atmadja, A. T., dan Sugiharta,. (2014). Pengaruh Anggaran Partisipatif terhadap Budgetary Slack dengan Informasi Asimetri sebagai Pemoderasi pada Pemerintah Kabupaten Buleleng. *E-Journal SI Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*, 2(1).

Hood, C. (1991). A Public Management for All Season. *Public Administration*, 69, hal.3-19.

Hopwood, A. G. (1972). An Emperical Study of The Role Accounting Data Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research* (Supplement 1972), pp.156-182.

Ifat Fatmawati, A. W. (2014). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran: Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan Program Studi Akuntansi Fakultas Pendidikan Ekonomi Dan Bisnis Universitas Pendidikan Indonesia*, 2(2), hal.338–351.

Irfan, Muh., Budi Santoso., dan Lukman Effendi. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimeri Informasi, Penekanan Anggaran, dan Komitmen Organisasional sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Investasi Universitas Mataram*, 17(2), hal.158-175.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

Kahar, Suleman. (2016). Participative Budgeting, Budgetary Slack, and Job Satisfaction in The Public Sector. *The Journal of Applied Business Research Diponegoro University*, 32(6), hal.1663-1674.

Lavarda, C., & Almeida, D. (2013). Budget Participation and Informational

Asymmetry: a Study in a Multinational Company. *Brazilian Business Review*, (47), pp.72–94.

Lestara, I. G. E. Y. S., Herawati, N. T., & Purnamawati, I. G. A. (2016). Pengaruh Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran dan Kapasitas Individu terhadap Senjangan Anggaran dengan Locus of Control sebagai Variabel Moderasi. *E-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 6(3).

Lestari, I G. A. D., dan Supadmi. (2017). Asimetri Informasi dan Penekanan Anggaran sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 19(3), hal. 2028-2058.

Licata, M., Strawser R. dan Welker R.A. (1986). Note on Participation in Budgeting and Locus of Control. *The Accounting Review*. 61(1).

Lukka, K. (1988). Budgetary Biasing in Organization: The Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting Organization and Society*, 13(30), pp.281-301.

Mardiasmo. (2018). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: ANDI

Mahadewi, A. A. S. S. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 8(3), 458–473.

Perdana, Kadek Wisnu dan G. W. Yasa. (2017). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran pada *Budgetary Slack* dengan Komitmen Organisasi dan Etika sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18 (3), hal.2346 - 2372.

Pranata, N. G. P. H., & Dwija Putri, I. G. A. M. A. (2017). Internal Locus of Control sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran pada Bank Perkreditan Rakyat. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 19(2), 855–884.

Pratami, A. A. Sg. Dessy. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15 (2), hal.1565-1594.

Pradani, K. Kartika Tri. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, *Job Relevant Information*, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Kapasitas Individu pada

- Senjangan Anggaran. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 17 (2), hal.852-884.
- Puspawati, Ani Agus. (2016). Penerapan *New Public Manajemen* di Indonesia *Jurnal Ilmu Administrasi Publik Universitas Lampung*, 1(1), hal.38-53.
- Putri, I. A. D., & Mimba, N. P. S. H. (2017). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, dan Preferensi Risiko pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Univeristas Udayana*, 21(3), 2134–2164.
- Raditya, P. A. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran pada Senjangan Anggaran dengan *Locus of Control* sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 22(2), hal. 1584-1599.
- Robbins, S. P., & Judge, T. (2015). *Organizational Behavior*. Pearson. New Jersey. Terjemahan Ratna Saraswati dan Febriella Sirait. *Perilaku Organisasi*. Edisi keenambelas. Salemba Empat. Jakarta.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs*, 80(1), pp.1–28.
- Rukmana, Paingga. (2013). Pengaruh Partisipasi Penganggaran dan Asimetri Informasi Terhadap Timbulnya Budgetary Slack (Studi Empiris Pada Pemerintah Kota Padang). *Jurnal Akuntansi Universitas Negeri Padang*, 1(1), hal.1-22.
- Savitri, Enni dan Erianti Sawitri. (2014). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, dan Informasi Asimetri Terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi Vol.2 No.2*, hal.210-226.
- Silmilian. (2013). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Aparatur Pemerintah Dengan Motivasi Kerja dan Internal Locus Of Control Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Skpd Pemerintah Daerah Kota Padang). *Jurnal Akuntansi Universitas Negeri Padang*, 23.
- Sinaga, M.T. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan *Locus of Control* Dan Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi”. *Jurnal Akuntansi Universitas Negeri Padang*.
- Sugiyono. (2017). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, Kombinasi, dan R&D*. Bandung: Alfabeta

- Sujana, I. K. (2010). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Budgetary Slack pada Hotel-Hotel Berbintang di Kota Denpasar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 5(2).
- Syahputra, Z. (2014). Influence of Locus of Control and Organizational Commitment on Job Satisfaction Moderated by Organizational Culture and Its Impact on Job Performance (Study of Employee ' s Aceh Local Government). *Journal of Economics and Sustainable Development*, 5(17), hal.104–111.
- Syahrir, A. D. (2017). Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Budget Slack dengan Sikap sebagai Variabel Moderating. *Jurnal InFestasi Universitas Brawijaya*, 13(1), 243–252.
- Tania, M. R. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Slack Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Intervening (Studi pada SKPD di Kota Semarang). *Jurnal Akuntansi Universitas Diponegoro*.
- Tresnayani, L. G. A., dan Gayatri. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Kapasitas Individu, dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Potensi Terjadinya Budgetary Slack. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 16(2), hal.1405–1432.
- Triana, M., Yuliusman, & Eka Putra, W. (2012). Pengaruh Partisipasi Anggaran, *Budget Emphasis*, dan *Locus Of Control* terhadap *Slack* Anggaran. *E-Jurnal BINAR Akuntansi*, 1(1), hal. 51-56.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintah Daerah.
- Widanaputra, A. A., dan N. P. S. H Mimba. (2014). The Influence of Participative Budgeting on Budgetary Slack in Composing Local Governments' budget in Bali province. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, hal.391-396
- Widiastuti, Ayunda. Ahok Ungkap Munculnya Dana Siluman Rp 12,1 Triliun di APBD DKI Jakarta. <https://news.detik.com/berita/2844008/ahok-ungkap-munculnya-dana-siluman-rp-121-triliun-di-apbd-dki>. Diakses tanggal 10 Juli 2018.
- Widyaningtyas, B.P. (2017). Cohesiveness sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran, *Budget Emphasis*, Asimetri Informasi pada *Budgetary Slack*. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 20(2), hal.1335-1359.

- Wiriani, W., Piatrini, P. S., Ardana, K., & Juliarsa, G. (2013). Efek Moderasi Locus of Control pada Hubungan Pelatihan dan Kinerja pada Bank Perkreditan Rakyat di Kabupaten Badung. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 8(2), 99–105.
- Yilmaz, Emine and Gokhan Ozer. (2011). The Effects of Environmental Uncertainty and Budgetary Control Effectiveness on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector. *Journal of Business Management*, Vol. 5(22), pp.8902-8908.
- Yuliana, Meli dan N.M Dwi Ratnadi. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Kesenjangan Anggaran dengan Ambiguitas Peran sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 16(1), hal.781-811.
- Young, S. M. (1985). Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, 23(2), pp.829–842.