

PENGARUH PENGANGGARAN PARTISIPATIF PADA *BUDGETARY SLACK* DENGAN KOMITMEN ORGANISASI, *INTERNAL LOCUS OF CONTROL* DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

I Gusti Ayu Asti Pratini¹

I Ketut Budiarta²

Ida Bagus Putra Astika³

^{1,2,3} Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: pratini.asti@yahoo.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan memperoleh bukti secara empiris moderasi komitmen organisasi, *internal locus of control* dan ketidakpastian lingkungan terhadap pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*. Pengkoleksian informasi yang belum diolah menggunakan data primer yang dikumpulkan menggunakan teknik kuesioner. Jumlah sampel sebanyak 232 pejabat eselon SKPD di Pemerintah Provinsi Bali yang dipilih berdasarkan metode *proportionate stratified random sampling*. Data dianalisis menggunakan teknik regresi moderasi (MRA). Hasil yang diperoleh adalah hasil uji komitmen organisasi menunjukkan bahwa terdapat moderasi komitmen organisasi dan memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*, terdapat moderasi *internal locus of control* dan memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack* serta terdapat moderasi ketidakpastian lingkungan dan memperkuat hubungan antara penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*.

Kata kunci: *budgetary slack*, partisipatif penganggaran, komitmen organisasi, *internal locus of control*, ketidakpastian lingkungan

ABSTRACT

This study aims to identify and obtain empirical evidence of moderation of organizational commitment, internal locus of control and uncertainty of the environment against the effects of participatory budgeting in the budgetary slack. Collecting data using primary data collected using questionnaire techniques. The total sample of 232 echelons of sectors in the Bali Provincial Government selected based method of proportionate stratified random side. Data analysis technique used is moderation regression analysis (MRA). The results obtained are the result of a test of organizational commitment indicates that there is moderation organizational commitment and weaken the influence of participatory budgeting in the budgetary slack, there is a moderation of internal locus of control and weaken the influence of participatory budgeting in the budgetary slack and there is a moderation of the uncertainty of the environment and strengthening the influence of participatory budgeting on budgetary slack.

Keywords: budgetary slack, participatory budgeting, organizational commitment, internal locus of control, environmental uncertainty

PENDAHULUAN

Anggaran sektor publik adalah sarana akuntabilitas atas cerminan pengelolaan dana yang akan dipertanggungjawabkan pada publik dan operasional program serta dibiayai oleh uang masyarakat. Anggaran sektor publik saat ini sudah mengalami kemajuan memiliki multifungsi yang dapat digunakan sebagai barometer dalam pencapaian organisasi. Komponen yang sangat diperlukan dalam menyusun rencana, koordinasi dan pengendalian organisasi yang mengandung aktivitas di periode selanjutnya dan mendeskripsikan aktivitas rutin untuk mengoperasionalkan pencapaian institusi disebut dengan anggaran (Hansen dan Mowen, 1997).

Pemerintah Provinsi Bali telah mengalami reformasi anggaran sesuai dengan UU No. 32 Tahun 2004 mengenai pengelolaan keuangan daerah. Reformasi anggaran adalah pergantian sistem dari anggaran tradisional ke sistem anggaran berbasis kinerja. Sistem partisipatif dan efisien dengan harapan dapat menunjukkan prestasi agen atau pemerintah. Anggaran daerah yang disusun berdasarkan otonomi daerah prinsipal dalam hal ini adalah legislatif. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang bertindak sebagai *user* dalam output anggaran menyusun rencana kerja dengan pendekatan yang didasarkan target anggaran yang akan ingin diperoleh.

Penganggaran partisipatif didefinisikan sebagai suatu rangkaian tahapan yang mendeskripsikan individu yang berkontribusi dalam penyusunan anggaran dan memiliki hubungan atas capaian anggaran dan pentingnya apresiasi atas pencapaian tujuan anggaran. Adanya tahapan penyusunan anggaran dengan

teknikpartisipatif, sehingga tercipta anggaran efektif dan transparan sesuai dalamcerminan yang ditargetkan pada tahap penyusunan di periodemendatang.Fenomena ini didasari bahwakaryawan tingkat bawahmemiliki serta menguasai kondisi atau informasi langsung bagiannya.Kendala yang cenderung timbulbersumberpartisipasi manajer tingkat menengah ke bawah dalam menyusun anggaran adalah munculnyabudgetary slack.

Budgetary slack adalah selisihestimasi terbaik dengan jumlah anggaran yang dilaporkan (Anthony dan Govindaradjan,2007).Agendalam kondisi ini adalah pemerintah selaku penguasa anggaran diindikasikan mengajukan anggaran dengan menargetkan jumlah pendapatan yang rendah dan mematok biaya yang tinggi dibandingkan estimasi seharusnya dari yang diajukan, kondisi ini mengakibatkan target menjadi mudah tercapai.Alasan yang digunakan agen dalam situasibudgetary slack, yaitu; 1) terdapat anggapan bahwa hasil pekerjaan terlihat baik dimata atasan jika mereka mendapattarget; 2) *budgetary slack*berfungsi untuk memecahkanpermasalahanyang tidak pasti, jika terdapat kejadian yang tidak sesuai kehendak si penyusun, maka agen dapat berjaga-jaga agar melebihi target anggarannya; 3) perencanaan anggaran selalu ditekan seminimal mungkin dalam penyusunanalokasi sumber daya yang dianggarkan (Falikhatun, 2007).

Pemerintah Provinsi Bali dalam usaha mencapai atau merealisasi tujuan yang diturunkan dari visi dan misi menggunakan anggaran yang dikenal dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Angka realisasi pendapatan daerah dibuat menjadi tidak sesuai dengan kemampuan atau menjadi tingggijika dilihat dari dengan angka yang disajikan oleh anggaran pendapatan daerah yang

dipublikasikan dan angkarealisasi belanja daerah dibuat seakan-akan rendahdibandingkan anggaran belanja daerah dari satu periode ke periode selanjutnya. Hal ini berpengaruh buruk dalam institusi sektor publik, yaitu berpotensi terjadinya penyalahgunaan alokasi sumber daya serta kurang tepatnya pengevaluasian pemerintah terhadap alokasi unit yang dibawahinya.

Penelitian-penelitian terdahulu sebelumnya melakukan pengujian pengaruh atas penganggaran partisipatif pada *budgetary slack* menyimpulkan temuan yang tidak sesuai dengan penelitian sebelumnya, antara lain Lowe dan Shaw (1968), Young (1985), Lukka (1988), Dunk Perera (1996), Falikhatun (2007), Andriyani dan Hidayati (2010), Sudarba (2010), Reysa (2011), Sandrya (2013) dan Novia (2015) menyimpulkan terdapat pengaruh positif antara partisipasi penganggaran dan dapat meningkatkan kemungkinan keberadaan *budgetary slack*, kondisi ini didasari personal yang terlibat dalam menyusun anggaran memiliki pengaruh terhadap pencapaian anggaran dan memberikan keleluasaan dalam kinerja anggaran yang diinginkan dan mendapat apresiasi atas target anggaran dalam satu periode. Sejumlah artikel penelitian sebelumnya memperlihatkan hasil yang berkontradiksi, karena penelitian yang dilakukan oleh Schiff dan Lewin (1970), Common (1976), Baiman (1982), Dunk (1993), Fitri (2007), Desmiyati (2009), Supanto (2010) dan Sinaga (2013) mendeskripsikan bahwa partisipasi personal penyusun anggaran dapat menekan keberadaan *budgetary slack*.

Fenomena ini dikarenakan agen berusaha mempublikasi informasi kepada pemilik yang dalam hal ini adalah masyarakat mengenai kemungkinan periode mendatang, maka anggaran yang telah selesai menjadi lebih efektif dan akurat.

Partisipasi dalam penganggaran ini diindikasikan dapat memperbaiki jalannya penganggaran dan meminimalkan resiko *budgetary slack*.

Temuan atau kesimpulan penelitian yang kontradiksi ini kemungkinandiindikasikan karena pengaruh eksternal lain yang berpengaruh terhadappenganggaran partisipatif pada *budgetary slack* (Latuheru, 2005). Perbedaan kesimpulan dari setiap penelitian dapat dijelaskan dengan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Menurut Govindarajan (1986), kondisi seperti ini dimungkinkan dengan caramenambahkan faktor atau variabel yang diindikasikan memiliki pengaruh penganggaran partisipatif dengan kesenjangan anggaran.

Budgetary slack dapat ditekan atau diminimalisirapabila individu-individudalam organisasi yang terlibat dalam penyusunan anggaran pemerintahanmempunyai komitmen organisasi yang memadai. Komitmen organisasi dapat diartikan sebagai jenjang ataupun tingkatan penerimaan dan kepercayaan tentang kerja terhadap visi dan misi organisasi sehinggamemiliki keinginan dan timbul kebutuhan untuk tetap eksis dalam institusi tersebut (Mathis,2001).

Komitmen organisasi adalah keinginan tentang keteraturan sikap karyawan terhadapintitusi tempat mereka bekerja dan tahapan-tahapan yangberlaku secara kontinyu dimana anggota institusi menyatakan perhatian mereka terhadapkebaikan dan kesuksesan intitusi selanjutnya. Tinggi rendahnya *budgetary slacks*sangat bergantungterhadap individu yang memegang kendali atas perencanaannya dalam memilih bersikap altruistik atau oportunistik. Menurut

Nouri dan Parker (1996), komitmen yang kuat memberikan setiap personal karyawan dalam organisasi menjadi peduli dan berkomitmen agar organisasi ke arah yang lebih baik.

Manajer tingkat atas memiliki konsep dalam mengubah anggaran cenderung banyak dipengaruhi oleh kepribadian ataupun ego, dan dalam penelitian ini berupa lokus kontrol. Lokus kontrol internal didefinisikan sebagai orang yang mampu dan percaya suatu kondisi berada dalam pengelolaannya dan ingin mendapatkan tanggungjawab menentukan salah atau benar, namun orang dengan *locus of control* yang berasal dari faktor luar memiliki keyakinan bahwa keadaan dalam hidupnya berada diluar kendalinya dan dipengaruhi oleh keberuntungan, nasib dan kesempatan serta cenderung memiliki keyakinan bahwa kekuatan diluar dirinya. Lokus kontrol merupakan variabel kepribadian mengenai kepercayaan diri sendiri pada kemampuan mengelola tujuan hidup (*destiny*) dirinya sendiri (Rotter, 1990). Seseorang yang kurang dalam mengasah lokus kontrol internal berpotensi gagal dalam operasional tugasnya dan dalam konteks ini melakukan penyusunan anggaran, sehingga berakibat timbulnya *budgetary slack* (Sinaga, 2013).

Ketidakpastian yang terjadi dilingkungan sekitar didefinisikan sebagai rasa individu yang tidak memiliki kompetensi yang cukup untuk meramalkan segala hal yang terjadi di sekitarnya secara tepat (Milliken, 1987). Keahlian dalam meramalkan situasi atau kondisi di periode mendatang dengan keadaan ketidakpastian lingkungan yang lemah dapat terjadi jika individu yang terlibat serta memiliki partisipasi dalam penyusunan anggaran. Informasi yang berasal

dari personal karyawan dikuasai oleh karyawan level bawah sehingga dalam berkontribusi terhadap penyusunan anggaran agar lebih akurat, hal ini disebabkan karena karyawan level menengah ke bawah memiliki kemampuan untuk mengatasi ketidakpastian.

Perbedaan konsep penelitian ini dengan artikel yang sebelumnya yaitu, penelitian ini berusaha agar pengaruh karakteristik diri sendiri dan peran organisasi. Karakteristik individu yang digunakan yaitu variabel lokus kontrol internal yang terlibat dalam pengubahan anggaran terkait dengan anggaran berdasar kinerja dan pengaruh peran organisasi dan ketidakpastian lingkungan. Penelitian ini dilakukan pada sektor publik yaitu, Pemerintah Provinsi Bali.

Berdasarkan uraian di atas dan hasil penelitian-penelitian terdahulu serta didukung dengan data APBD Pemerintah Provinsi Bali yang diduga adanya gejala-gejala terjadinya *budgetary slack*, maka peneliti tertarik untuk mengangkat topik tentang pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack* dengan komitmen organisasi, *internal locus of control*, dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi.

Berdasarkan latar belakang tersebut, sehingga dirumuskan beberapa permasalahan, yaitu :

- 1) Apakah terdapat moderasi komitmen organisasi terhadap pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*?
- 2) Apakah terdapat moderasi *internal locus of control* terhadap pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*?
- 3) Apakah terdapat moderasi ketidakpastian lingkungan terhadap pengaruh

penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*?

Teori keagenan merupakan konsep yang mendeskripsikan interaksi kontraktual antara agen dan prinsipal. Pihak prinsipal merupakan suatu orang ataupun jabatan yang memberikan tugas ataupun kewajiban kepada agen dalam mengerjakan semua aktivitas atas nama pemilik dalam fungsinya sebagai pihak pemilik. Hubungan keagenan mengakibatkan kausalitas sebagai berikut yaitu; 1) konflik kepentingan, yang terjadi karena ketidaksesuaian keperluan antara prinsipal dan agen sehingga agen tidak ingin bekerja sejalan dengan kepentingan prinsipal dan 2) terdapatnya asimetri informasi (Wendy, 2010). Pertentangan kepentingan tersebut akan terus menjadi lebih tajam dan meruncing, kondisi ini jelas terlihat bahwa prinsipal tidak dapat mengawasi secara penuh kegiatan bawahannya setiap hari, sedangkan agen menguasai informasi penting lebih banyak mengenai kondisi institusi, lingkungan kerja dan organisasinya secara utuh. Fenomena inilah yang berusaha dihindari karena cenderung memunculkan permasalahan baru berupa informasi asimetri yaitu, ketimpangan informasi antara prinsipal dan agen. Kondisi ini menimbulkan potensi jika dalam memutuskan kebijakan dalam level menengah atas ataupun bawah dalam suatu instansi kepada bawahan didasarkan pada pencapaian target anggaran. Bawahan selalu berusaha mengabarkan suatu kejadian yang keliru sehingga penyusunan anggaran dapat dengan mudah terwujud dan memperoleh *rewards* atau penghargaan berdasarkan target anggaran tersebut, kondisi ini jika berjalan secara terus menerus berpotensi menyebabkan *budgetary slack* (Darlis, 2002).

Berdasarkan penjelasan teori keagenan tersebut, maka dalam penelitian ini pejabat Eselon II bertindak sebagai prinsipal yang hanya mengawasi kegiatan agen dan sepenuhnya memberikan mandat kepada agen dalam pelaksanaan tugasnya dalam menyusun anggaran, sedangkan pejabat Eselon III dan pejabat Eselon IV bertindak sebagai agen yang ikut serta dalam penyusunan anggaran yang nantinya akan digunakan dalam melakukan kegiatan-kegiatan yang dilaksanakan pada sektor kerja masing-masing.

Pendekatan kontinjensi adalah penerapan konsep yang mendefinisikan kelapaan suatu sistem kontrol paling baik yang bisa diaplikasikan untuk para institusi serta aplikasi yang akurat dan harus memandang terhadap variabel kontekstual dimana organisasi tersebut eksis. Teori kontinjensi diperlukan dalam mengembangkan sistem dan desain akuntansi manajemen agar dapat memberikan informasi yang berguna bagi perusahaan untuk menghadapi persaingan global (Otley, 1980).

Hasil kesimpulan-kesimpulan dari artikel yang mendeskripsikan adanya kontradiksi temuan kesimpulan artikel yang satu dengan artikel kesimpulan lainnya, memungkinkan adanya variabel lain yang memiliki pengaruh antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Ghazali (2007) mendeskripsikan adanya potensi belum adanya kesepakatan hasil penelitian terhadap anggaran dan dampaknya, karena variabel ataupun faktor yang bersifat situasional (*situational factors*) atau yang umumnya disebut dengan kontinjensi variabel. Selain itu, Govindarajan (1986) menjelaskan bahwa ketidaksesuaian kesimpulan tersebut bisa digambarkan melalui pendekatan

kontinjensi. Solusi seperti itu dimanfaatkan dengan cara menambahkan suatu variabel baru yang dijadikan indikator yang memiliki pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*. Banyak penelitian sebelumnya yang melibatkan faktor-faktor yang dianggap dapat memperkuat ataupun memperlemah untuk penelitian partisipasi penganggaran serta *budgetary slack*. Dalam artikel ini, teori kontinjensi diadaptasi untuk mengevaluasi tahapan keefisienan partisipasi anggaran pada *budgetary slack*. Faktor kontinjensi yang dicantumkan pada penelitian ini adalah komitmen organisasi, lokus kontrol internal dan ketidakpastian lingkungan. Faktor tersebut memiliki kontribusi sebagai variabel moderasi dalam kaitan antara penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*.

METODE PENELITIAN

Penelitian dilakukan pada wilayah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Provinsi Bali. Populasi dalam penelitian ini merupakan pejabat birokrasi di SKPD yang dibagi menjadi Eselon III sebanyak 256 orang, dan Eselon IV sebanyak 660 orang yang memiliki wewenang tugas sampai bulan Desember 2015.

Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah teknik *proportionate stratified random sampling*. Teknik *proportionate stratified random sampling* merupakan pengambilan suatu sampel dengan memberikan jenjang pada setiap objeknya di dalam suatu populasi yang diambil. Dalam *stratified* data digolongkan ke dalam jenjang-jenjang tertentu. Sampel penelitian menggunakan rumus slovin, yaitu :

$$n = \frac{N}{N(\hat{e})^2 + 1}$$

$$n = \frac{916}{916(0,05)^2 + 1}$$

$$n = 278$$

Berdasarkan perhitungan rumus slovin yang digunakan tersebut, maka didapatkan sampel sebesar 278 orang sebagai responden, dimana pejabat birokrasi dari Eselon III terdiri dari 78 orang, serta 200 orang dari pejabat birokrasi yang berasal dari pejabat Eselon IV.

Metode pengkoleksian data yang dipergunakan adalah metode survei, yaitu, kuesioner (Sugiyono, 2011: 135). Kuesioner yang diberikan berupa poin pernyataan implisit ataupun eksplisiterhadap sampel yang nantinya akan terlibat dalam penelitian terkait dengan penganggaran partisipatif, *budgetary slack* komitmen organisasi, lokus kontrol internal dan ketidakpastian lingkungan. Setiap variabel penelitian dinyatakan secara tertulis dalam kuisisioner dengan jumlah pernyataan yang berbeda.

1) Penganggaran Partisipatif

Penganggaran partisipatif merupakan pengaruh individu serta jenjang partisipasi ataupun keterlibatan dari para atasan secara struktural birokrasi dalam penganggaran daerah. Supriyatno (2010) mengembangkan pengukuran penganggaran partisipatif melalui 5 indeks, seperti; 1) keterlibatan saat anggaran sedang direncanakan; 2) kemampuan dalam berpendapat dalam merencanakan anggaran; 3) frekuensi meminta dan memberikan usulan atau pendapat mengenai anggaran kepada pimpinan; 4)

jumlah pertemuan atasan memperoleh pendapat ketika anggaran disusun;

5) masukan dalam proses perencanaan suatu anggaran. Instrumen penelitian berupa kuesioner yang berjumlah 5 poin pernyataan.

2) *Budgetary Slack*

Budgetary slack merupakan kemampuan setiap penguasa anggaran atau dalam hal ini adalah pejabat struktural yang ingin agar target yang disusun menjadi lebih mudah dalam realisasinya. Instrumen yang digunakan berupa poin pernyataan ataupun pertanyaan yang dikembangkan oleh Begum (2009) di institusi sektor publik. Parameter *budgetary slack* (Y) adalah keseluruhan anggaran pendapatan yang disusun menjadi rendah dari yang sesungguhnya dan jumlah anggaran belanja yang disusun menjadi tinggi dari sesungguhnya, terdiri dari 5 pernyataan.

3) Variabel Moderasi

a) Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi adalah seberapa tinggi seorang pegawai berada dalam penguasaan atasannya pada institusinya dan adanya kemauan yang tinggi untuk mendapatkan target instansi dan kemauan yang teguh dan kukuh dalam memperoleh target instansi, serta mengelola individu dalam organisasi tersebut. Komitmen yang dimiliki prinsipal ataupun agen yang terlibat dalam penyusunan anggaran daerah dan memiliki hubungan kuat terhadap *budgetary slack*. Parameter komitmen organisasi (X_2) diukur menggunakan 2 indeks, seperti ; 1) pengetahuan karyawan instansi SKPD pada tujuan instansi terkait dan

2) kemauan untuk mengabdikan bersama dalam pencapaian keinginan suatu instansi. Instrumen penelitian berupa kuesioner dikembangkan oleh Supriyatno (2010), terdiri dari 10 poin pernyataan.

b) *Internal Locus of Control*

Internal locus of control adalah jenjang atau strata seorang individu secara personal mendapatkan kewajiban dan sesuatu yang dihadapi terhadap diri mereka. Parameter *internal locus of control* (X_3) diukur menggunakan 2 indeks, seperti; 1) keyakinan terhadap diri dan 2) usaha/kerja keras.

c) Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan adalah tingkat batasan personal seseorang dalam menilai kemungkinan-kemungkinan atau sukses keputusan yang telah dibuat (Darlis, 2002). Parameter ketidakpastian (X_4) diukur dengan 3 indeks, yaitu; 1) fakta-fakta yang berhubungan dengan keadaan dinas saat akan datang; 2) suatu informasi mengenai bagaimanakah kaitan antarvariabel eksternal, dan 3) informasi nonekonomi. Instrumen penelitian dikembangkan dari Yuliantin (2011) di organisasi sektor publik.

Moderated Regression Analysis (MRA) merupakan teknik analisis data yang dipergunakan dalam penelitian ini, karena analisis regresi ini adalah aplikasi dari linier berganda yang di dalam persamaannya terdapat unsur-unsur interaksi (Suliyanto, 2011). Analisis regresi ini mengharuskan terpenuhinya beberapa syarat

yaitu; 1) uji asumsi klasik dan 2) uji kelayakan model (*goodness of fit*). Sehingga, secara sistematis didapatkan persamaan regresi, sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1PA + \beta_2KO + \beta_3ILC + \beta_4KL + \beta_5PA \times KO + \beta_6PA \times ILC + \beta_7PA \times KL + e \dots \dots \dots (1)$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Data ini didapatkan melalui pengumpulan kuesioner yang diperoleh dari pengambilan sampel berdasarkan jabatan birokrasi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Provinsi Bali yang ikut berpartisipasi melakukan penyusunan perencanaan anggaran daerah. Ringkasan penyebaran dan pengambilan kuesioner penelitian secara ringkas dapat dijelaskan bahwa kuisisioner yang dikirimkan sebanyak 278, sedangkan kuisisioner yang dapat digunakan sebanyak 232, sehingga tingkat pengembalian yang dapat digunakan sebesar 83,45%.

Pengujian asumsi klasik perlu dilakukan untuk mengetahui apakah terdapat permasalahan asumsi klasik. Pengujian ini menjadisyarat dasar dalam statistik yang harus dilengkapi agar analisis regresi linear berganda dapat digunakan untuk estimasi. Estimasi yang tidak valid disebabkan, karena persamaan regresi tidak lolos asumsi klasik. Pengujian asumsi klasik yang dipergunakan ada dua, yaitu uji normalitas dan uji heteroskedastisitas (Adi, 2011).

Hasil uji normalitas adalah sebesar 0,086 yang memiliki nilai lebih tinggi dibandingkan nilai yang sudah ditentukan yaitu 0,05. Kondisi ini tentu menjelaskan bahwa persamaan regresi memiliki distribusi yang normal, sehingga dapat dilaksanakan pengujian selanjutnya.

Pengujian heteroskedastisitas menggunakan metode glejser yang mengharuskan seluruh nilai signifikan variabel bebas ataupun variabel interaksi melebihi angka 0,05. Hasil pengujian persamaan regresi dapat dilihat pada Tabel 1 sebagai berikut.

Tabel 1.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

	Model	Sig.
1.	PA	0,097
2.	KO	0,374
3.	ILC	0,167
4.	KL	0,150
5.	PA*KO	0,309
6.	PA*ILC	0,571
7.	PA*KL	0,721

Sumber: Data primer, 2015

Berdasarkan hasil dari Tabel 1 diketahui setiap instrumen pada setiap variabel valid dan bisa dipergunakan untuk melanjutkan penelitian yang didasarkan pada nilai *pearson correlation* setiap instrumen lebih besar r_{kritis} (0,30).

Hasil uji validitas dapat dihitung menggunakan korelasi antara skor dari setiap butir pernyataan dengan skor totalnya. Syarat dari instrumen bisa dikatakan valid jika nilai pada *pearson correlation* lebih besar dari 0,30. Suatu instrumen penelitian valid jika instrumen yang akurat untuk mengukur sesuatu yang bisa diukur. Hasil uji validitas yang ditunjukkan pada Tabel 2 pada halaman berikut ini.

Tabel 2.
Hasil Uji Validitas Instrumen

No.	Variabel	Kode Instrumen	Nilai Pearson Correlation	Keterangan
1	Partisipasi Anggaran (X_1)	X1.1	0,396	Valid
		X1.2	0,636	Valid
		X1.3	0,840	Valid
		X1.4	0,748	Valid
		X1.5	0,741	Valid
2	Komitmen Organisasi (X_2)	X2.1	0,838	Valid

		X2.2	0,763	Valid
		X2.3	0,788	Valid
		X2.4	0,731	Valid
		X2.5	0,772	Valid
		X2.6	0,838	Valid
		X2.7	0,763	Valid
		X2.8	0,788	Valid
		X2.9	0,731	Valid
		X2.10	0,772	Valid
3	<i>Internal Locus of Control</i> (X ₃)	X3.1	0,819	Valid
		X3.2	0,795	Valid
		X3.3	0,748	Valid
		X3.4	0,737	Valid
		X3.5	0,736	Valid
4	KetidakpastianLingkungan (X ₄)	X4.1	0,703	Valid
		X4.2	0,701	Valid
		X4.3	0,571	Valid
		X4.4	0,563	Valid
		X4.5	0,683	Valid
		X4.6	0,392	Valid
		X4.7	0,475	Valid
		X4.8	0,527	Valid
		X4.9	0,496	Valid
		X4.10	0,525	Valid
		X4.11	0,683	Valid
		X4.12	0,392	Valid
5	<i>Budgetary Slack</i> (Y)	Y.1	0,668	Valid
		Y.2	0,739	Valid
		Y.3	0,583	Valid
		Y.4	0,675	Valid
		Y.5	0,633	Valid

Sumber. Data Primer diolah, 2015

Hasil uji reliabilitas indeks pernyataan dalam artikel masing-masing sebesar diatas 0,6 yang dapat kita amati pada Tabel 3, dimana setiap poin pertanyaan mempunyai *cronbach's alpha* lebih tinggi dibandingkan 0,60 dijelaskan sebagai instrumen yang reliabel.

Tabel 3.
Hasil Uji Reliabilitas Instrumen

No.	Variabel	Jumlah item	<i>cronbach's alpha</i>	Keterangan
1	PA	5	0,720	Reliabel
2	KO	10	0,925	Reliabel
3	ILC	5	0,798	Reliabel
4	KL	12	0,790	Reliabel
6	BS	5	0,656	Reliabel

Sumber. Data Primer diolah, 2015

Model regresi linear berganda dengan menggunakan metode interaksi atau regresi berbasis moderasi (*Moderated Regression Analysis*) merupakan model pengujian hipotesis yang dipergunakan di penelitian. Dari hasil pengolahan data memperoleh hasil seperti yang dilihat pada table 4 dibawah ini.

Tabel 4.
Hasil Analisis Regresi Moderasi (MRA)

Variabel	Unstandardized coefficients	Nilai t	Nilai Signifikan
PA (X ₁)	1,931	2,324	0,021
KO (X ₂)	1,225	3,368	0,001
ILC (X ₃)	5,255	4,532	0,000
KL (X ₄)	-2,280	-3,555	0,000
PA*KO (X ₁ *X ₂)	-0,043	-2,532	0,012
PA*ILC (X ₁ *X ₃)	-0,237	-4,641	0,000
PA* KL (X ₁ *X ₄)	0,105	3,577	0,000
<i>Adjusted R</i> ² = 0,536		Sig F = 0,000	

Sumber. Data Primer diolah, 2015

Berdasarkan koefisien persamaan yang diperoleh di atas dapat disimpulkan bahwa interaksi penganggaran partisipatif dengan komitmen organisasi (PA*KO), interaksi penganggaran partisipatif dengan lokus kontrol internal (PA*ILC), mempunyai pengaruh negatif dan memoderasi (memperlemah) pada kesenjangan penganggaran (Y), sedangkan interaksi penganggaran partisipatif dengan ketidakpastian lingkungan (PA*KL) mempunyai pengaruh positif dan memoderasi (memperkuat) pada *budgetary slack*.

Analisis regresi moderasi (*Moderated Regression Analysis*) dilengkapi dengan analisis uji kecocokan (*goodness of fit*) dilihat dengan koefisien determinasi *Adjusted R*², uji hipotesis (uji t), dan uji kelayakan model (uji F).

Hasil analisis nilai *Adjusted R*² ditunjukkan sebesar 0,536. Jadi, dapat diartikan bahwa 53,6 persen variabel *budgetary slack* bisa dideskripsikan oleh variabel penganggaran partisipatif, komitmen organisasi, lokus kontrol internal,

ketidakpastian lingkungan, interaksi penganggaran partisipatif dengan komitmen organisasi, interaksi penganggaran partisipatif dengan lokus kontrol internal dan interaksi penganggaran partisipatif dengan ketidakpastian lingkungan, sedangkan nilai 46,4 persen digambarkan dari variabel lain yang tidak termasuk dalam model penelitian.

Uji F memiliki arti bahwa model persamaan regresi dapat dikatakan layak atau tidak. Kelayakan ini dilihat dari seberapa baik model dapat mengestimasi. Berdasarkan hasil pengolahan data, nilai signifikansi $F = 0,000 < \alpha$ dipakai pada artikel ini adalah layak (*fit*).

Hasil uji hipotesis pertama yang disajikan pada Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai untuk mengukur besar kecilnya nilai adalah sebesar -0,043 dengan angka peluang sebesar $0,012 < 0,05$; jadi H_1 dapat diterima, berarti terdapat moderasi komitmen organisasi dan membuat hubungan menjadi semakin menurun atau lemah antara penganggaran partisipatif pada kesenjangan anggaran, dimana artinya kejadian tersebut memperlihatkan semakin tinggi komitmen organisasi yang dimiliki masing-masing personal yang ikut melakukan partisipasi dalam penyusunan anggaran maka semakin kecil kecenderungan individu untuk melakukan *budgetary slack*, karena dengan memiliki komitmen yang tinggi diharapkan personal peduli dengan masa depan instansi serta tidak akan mementingkan kepentingan pribadinya, sehingga *budgetary slack* dapat dihindari. Apabila setiap personal mempunyai komitmen organisasi yang tinggi akan memberikan dampak pada personal yang bekerja secara maksimal

untuk menggapai target institusi sesuai dengan tujuan kepentingan yang sudah dianggarkan sehingga *budgetary slack* dapat dihindari.

Bawahan yang memiliki jenjang komitmen institusi yang kuat akan memiliki dampak terhadap perspektif positif dan lebih menekan untuk melakukan aktivitas yang terbaik demi kepentingan institusi tempat mereka bekerja. Individu dengan komitmen tinggi akan mementingkan kepentingan organisasi/kelompoknya dan memiliki kepentingan agar tercipta suasana organisasi ke arah yang lebih baik.

Komitmen organisasi berarti bahwa suatu keadaan dimana anggota organisasi tersebut mempunyai loyalitas yang tinggi terhadap organisasi tersebut. Komitmen organisasi menjadi berkembang ke arah yang dewasa disebabkan karena pegawai mempunyai ikatan emosional terhadap institusi yang mendukung adanya dukungan moral dan memperoleh pengalaman beserta penghargaan yang ada di dalam organisasi serta niat di dalam pribadi yang berbakti terhadap institusi tempat bekerja.

Komitmen organisasi dapat digambarkan bahwa suatu proses dimana setiap personel individu memperoleh keyakinan, keterikatan, serta keterlibatan dalam proses penyusunan anggaran. Pejabat struktural dalam penyusunan APBD menggunakan sistem *bottom up*. Nilai plus dalam pendekatan ini adalah seluruh pejabat struktural memiliki rasa wajib atau berkewajiban terhadap target sasaran anggaran, karena berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Tahapan perencanaan anggaran diawali dengan pihak pengambil keputusan ataupun eksekutif yaitu, Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) merencanakan

agraroperasional pemerintahan dan pelayanan terhadap layanan publik pada setiap satuan kerja yang mana tahapan pengubahan anggaran tersebut diadaptasi lebih dulu dengan tujuan institusi. Rencana kerja yang telah disusun masing-masing SKPD ini kemudian diserahkan ke instansi yang berwenang yaitu, Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (BAPPEDA) untuk di verifikasi lebih lanjut, setelah dilakukan verifikasi oleh masing-masing SKPD maka BAPPEDA akan mengeluarkan Rencana Kerja Anggaran (RKA).

Hasil uji hipotesis kedua yang disajikan pada Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai untuk mengukur besar kecilnya nilai $-0,237$ dengan angka peluang dan signya sebesar $0,000 < 0,05$; jadi H_2 diterima, berarti terdapat moderasi lokus kontrol internal dan memperlemah penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*, artinya menunjukkan bahwa semakin tinggi lokus kontrol internal yang dimiliki oleh masing-masing individu dalam penyusunan anggaran akan mengurangi terjadinya *budgetary slack*, karena setiap individu memiliki tanggung jawab untuk kepentingan organisasi. Dimana, apabila setiap personal mengikuti proses perencanaan anggaran mempunyai *internal locus of control* yang baik, sehingga karyawan institusi tidak akan mempunyai keinginan untuk melakukan kegiatan *budgetary slack*. Fenomena ini terjadi, karena setiap personal mempunyai *internal locus of control* yang tinggi akan mendapat konsekuensi yang didapat apabila berkeinginan untuk aktivitas *budgetary slack*. Setiap karyawan yang terlibat dalam perencanaan anggaran dengan *internal locus of control* yang kuat akan memiliki rasa memiliki yang kuat juga, karena hasil yang diperoleh dari kerja kerasnya, baik atau buruk mereka akan berkewajiban atas kinerjanya.

Jadi, peran *internal locus of control* dapat melemahkan hubungan antara penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*.

Karyawan institusi yang memiliki *internal locus of control* yang tinggi akan segera dapat memprediksi resiko yang diterima jika aktivitas *budgetary slack* dijalankan. Setiap pegawai yang terlibat dalam perencanaan anggaran yang dibarengi dengan *locus of control* internal yang kuat dapat menambah rasa tanggung jawab, disebabkan karena, segala hasil dari pekerjaannya baik atau buruk mereka pasti bertanggung jawab atas kemampuannya tersebut, sehingga dalam kondisi seperti ini setiap personal yang bertanggung jawab atas anggaran yang disusun tidak akan melakukan *budgetary slack*.

Hasil uji hipotesis ketiga yang dicantumkan pada Tabel 4 memperlihatkan setiap nilai dalam mengukur besar kecilnya nilai adalah 0,105 dengan angka instrumen peluang dan signya sebesar $0,000 < 0,05$; maka H_3 diterima, berarti ada moderasi ketidakpastian lingkungan serta memperkuat pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*, dimana hal ini memperlihatkan bahwa ketidakpastian lingkungan yang tinggi meningkatkan terjadinya *budgetary slack*, karena individu tidak dapat memprediksi keadaan dimasa mendatang karena kurangnya informasi.

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang memberikan dampak pada keadaan dan memaksa agar terjadinya adaptasi terhadap kondisi lingkungan. Setiap personal pasti mengetahui ketidakpastian lingkungan yang kuat apabila merasa lingkungan sulit diketahui serta menyulitkan dalam mengetahui bagaimana faktor lingkungan menjadi berubah. Sebaliknya

dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah, setiap personal bisa meramal kansituasi yang mengakibatkan tahapan tiap tahapan yang diputuskan dapat digubah dengan lebih baik. Kemampuan meramalkan situasi di periode mendatang pada kondisi ketidaktahuan lingkungan rendah dapat juga terjadi pada personal yang terlibat dalam perencanaan serta penyusunan anggaran. Informasi privasi yang dimiliki karyawan bisa berguna agar mendorong perubahan anggaran yang lebih baik karena personal tingkat bawah dapat memecahkan permasalahan ketidakpastian di lingkungan kerjanya serta meramalkan lingkungan tersebut.

Ketidakpastian lingkungan dapat mengakibatkan situasi mendorong adaptasi-adaptasi mengenai situasi organisasi dengan lingkungan. Individu yang mengalami kesulitan dalam memprediksi karena dia tidak memiliki informasi yang banyak untuk memprediksi keadaan masa depan secara efisien. Semakin tinggi ketidakpastian menyebabkan semakin tinggi terjadinya *budgetary slack*, kondisi ini menyebabkan bawahan sulit memperoleh informasi tepat agar meramalkan peristiwa periode depan, sehingga semakin mudah baginya untuk melakukan *slack* (Tanpaty dan Radianto, 2007). Bagi bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, ketidakpastian lingkungan yang tinggi menjadi tidak memungkinkan untuk mendapatkan informasi yang tidak bias dari seluruh sumber. Informasi yang didapat tersebut, utamanya informasi yang terkait masalah teknis, sedangkan bawahan lebih ahli dalam informasi tersebut dibandingkan atasannya yang menyebabkan bawahan tidak berkeinginan untuk menyampaikan informasi tersebut kepada atasannya dengan pertimbangan oportunistik. Dalam situasi ini, bawahan melakukan aktivitas manipulasi anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Hasil Penelitian mengenai pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack* dengan komitmen organisasi, *internal locus of control*, dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi pada SKPD Pemerintah Provinsi Bali, bisa disimpulkan komitmen organisasi sebagai pemoderasi dan memperlemah pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*. Komitmen tinggi serta kuat memberikan dampak terhadap personal karyawan berkeinginan untuk menciptakan periode mendatang intitusi tempat bekerja menjadi lebih baik dan senantiasa berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga kesenjangan anggaran dapat diminimalisir.

Internal locus of control sebagai faktor yang dapat memperlemah hubungan antara penganggaran partisipatif terhadap *budgetary slack*. Personel karyawan yang terlibat di dalam setiap tahap penyusunan serta perencanaan anggaran pemerintah yang diperkuat dengan *internal locus of control* yang kuat dan tinggi akan memiliki rasa memiliki yang tinggi terhadap intitusinya bekerja, fenomena ini dapat mendorong kejadian berupa *internal locus of control* dapat mencegah *budgetary slack*. Ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi dan memperkuat pengaruh penganggaran partisipatif pada *budgetary slack*.

Ketidakpastian lingkungan tinggi menyebabkan individu yang ikut terlibat dalam penyusunan anggaran lebih mudah untuk melakukan *budgetary slack*, karena partisipan tidak mampu memprediksi keadaan dimasa mendatang disebabkan ketidakpastian yang tinggi, karena kurangnya informasi yang akurat dalam penyusunan anggaran.

Proses penyusunan anggaran dengan metode *bottom up* sering menimbulkan terjadinya *budgetary slack*, selain itu memakan waktu dan biaya yang lama, karena harus menunggu usulan dari masing-masing SKPD untuk diverifikasi sehingga biaya yang dibutuhkan juga semakin mahal dan menentukan anggaran juga lebih rumit. Jika pengawasannya tidak teliti bisa terjadi penyelewengan, kesalahan alokasi, serta penyimpangan-penyimpangan yang tidak diinginkan oleh instansinya, seperti kemungkinan usulan anggaran yang di ajukan masing-masing SKPD lebih besar/terlampau tinggi yang dapat memicu terjadinya kesenjangan, untuk mengatasi hal tersebut sebaiknya diperlukan adanya Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) untuk dapat mengoreksi terjadinya kesalahan-kesalahan alokasi yang terjadi.

Berdasarkan hasil penelitian adapun kendala-kendala dalam artikel ini yaitu, diperlukan penyesuaian dan koreksi agar hasil yang diperoleh dapat mencerminkan keadaan sebenarnya dan menjadi lebih baik pada temuan selanjutnya. Adapun saran yang dapat diberikan dari penelitian ini terbagi menjadi saran untuk SKPD Pemerintah Provinsi Bali.

Berdasarkan hasil dan jawaban dari reponden penelitian dan juga saran untuk peneliti selanjutnya. Diharapkan partisipasi yang tercipta merupakan partisipasi sebenarnya bukan merupakan partisipasi semu, dengan lebih selektif menentukan individu yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, diharapkan pada penyusunan anggaran tidak mementingkan kepentingan pribadinya, karena hal tersebut dapat mempengaruhi terjadinya kesenjangan dalam penyusunan anggaran.

Kesimpulan yang diperoleh dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan khasanah ilmu dan pengetahuan bagi pembaca artikel sehingga dapat menambah dan mendorong timbulnya ide baru serta menstimulasi artikel-artikel yang baik dan teori-teori dalam akuntansi yang mendukung seperti teori keagenan dan teori kontijensi, sehingga dapat menjadi referensi untuk penulis selanjutnya yang berencanakan penelitian mengembangkan mengenai permasalahan *budgetary slack* dengan komitmen organisasi, *internal locus of control* dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi

Kontribusi penelitian ini diharapkan dapat membuktikan bahwa kaitan penganggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* dengan komitmen organisasi, *internal locus of control* dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi. Kesimpulan penelitian ini dapat menjadi saranteoritis dan praktis bagi penulis, khususnya institusi pemerintahan SKPD di Pemerintah Provinsi Bali yang berhubungan dengan permasalahan *budgetary slack*.

REFERENSI

- Adi, Rasmen. 2011. *Panduan Pengolahan Data Statistik dengan SPSS 17.0*. Program Studi Manajemen, Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Undiknas University Denpasar.
- 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 Pemerintahan Kabupaten Magelang" (*tesis*). Universitas Muhammadiyah Malang.
- Anthony, R.N., dan V. Govindarajan. 2007. *Management Control System.*, McGraw Hill, New York.
- Baiman, S. 1982. Agency Research in Management Accounting: A Survey. *Journal of Accounting Literature* 1 (spring). hal. 154-213.

- Begum, Amaliah. 2009. "Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Kesenjangan Anggaran Dengan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi, Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Serang"(tesis). Fakultas Ekonomi. Universitas Indonesia
- Common, C. 1976, Effect of the Use of Control System Accounting. *Organizations Oud Society*, Vol. 4 pp. 301-313
- Darlis, Edfan. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *JRAI*, Volume 5 No.1
- Desmiyati. 2009. Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Pekbis Jurnal*. Vol 1, No. 2. Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Riau.
- Dunk, A.S. 1993. The Effects of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol. 68 (2). Pp. 400-410.
- Dunk, Alan S. dan Hector Perera. 1996. The Incidence of Budgetary Slack: A Field Study Exploration. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, No. 10 (5), 649-664.
- Falikhatusun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan GroupCohesiveness dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan BudgetarySlack. *Symposium Nasional Akuntansi X*.
- Fitri, Yulia. 2007. Senjangan Anggaran: Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Anggaran, Dan Komitmen Organisasi (Studi Empiris Pada Universitas Swastadi Kota Bandung). *Jurnal Ichsan Gorontalo*. Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Syiah Kuala.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbitan 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.
- Hanson, D.R., dan M.M. Mowen. 1997. *Management Accounting*, Edisi Keempat. South Western College Publishing.
- Latuheru, Belianus Patria. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *JurnalAkuntansi & Keuangan*. Vol 7. Hal. 117-130.

- Lowe, E. A. dan R. W. Shaw. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Proses. *The Journal of Management Studies* 5. Oktober. hal 304-315.
- Lukka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization, and Society* 13. hal. 281-301.
- Mathis, Robert L. 2001. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Salemba Empat.
- Milliken, F.J. 1987. Three Types of Perceived Uncertainty about Environment: State, Effect, and Response Uncertainty. *Academy of Management review* 12, pp. 133 – 143.
- 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.
- Novia,Putu. 2015. “Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, Self Esteem, Locus Of Control dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Pemoderasi (Studi pada SKPD Kabupaten Jembrana)” (*tesis*). Program pascasarjana Universitas Udayana.
- Otley, D. T. 1980. *The Contingency Theory of Management Accounting: Achivement and Prognosis*. Accounting, Organizational Behaviour, Heinemann: London.
- Reysa, Annastasya. 2011. “Interaksi asimetri informasi, kultur organisasi, dan group cohesiveness antara partisipasi anggaran dan budgetary slack di PDAM Delta Tirta Sidoarjo” (*tesis*). Jawa timur: Universitas Pendidikan Nasional Veteran.
- Rotter, J.B .1990. Internal Versus External Control of Reinforcement. *American Psychologist*, Vol. 45, No.4.
- Sandrya, Luh Putu. 2013. “Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif Pada Budgetary Slack Dengan Asimetri Informasi, Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, Dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Pemoderasi. (Studi kasus Pada Skpd Di Kabupaten Badung, Bali)” (*tesis*). *Program pascasarjana Universitas Udayana*.
- Schiff, M., dan A.Y. Lewin. 1970. The Impact of People on Budgets. *Accounting Review*, Vol 45, pp. 259-268.

- Sinaga, M.T. 2013. “Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Locus Of Control Dan Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi” (*tesis*). Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Sudarba, I.K.2010.”Pengaruh Tingkat Pendidikan Dan Pengetahuan Tentang Anggaran Pada Pengawasan Keuangan Di Kabupaten Badung” (*tesis*). Denpasar: Universitas Udayana.
- Sugiyono. 2011. *Statistika untuk Penelitian*, Cetakan Ke-18. Bandung: Alfabeta.
- Suliyanto. 2011. *Ekonometrika Terapan: Teori dan Aplikasi Dengan SPSS*. Yogyakarta: Andi.
- Supanto. 2010. “Analisis Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi Sebagai Pemoderasi” (*tesis*). Program Pascasarjana. Universitas Diponegoro: Semarang.
- Supriyanto. 2010. “Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary Slack dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi Sebagai Pemoderasi (Studi Kasus pada Politeknik Negeri Semarang)” (*tesis*). Universitas Diponegoro Semarang.
- Wendy Endrianto. 2010. “Analisa Pengaruh Penerapan Basel dan Good Corporate Governance Terhadap Manajemen Risiko pada PT. Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk.” (*tesis*). Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta.
- Yuliatin. 2011. Analisis Pengaruh Penganggaran Partisipasi, Penekanan Anggaran, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Timbulnya Slack Anggaran.
- Young, S.M.1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Symmetric Information on Budgeting Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23 (2). Pp. 829–842.