

PENGARUH *BUDGET EMPHASIS* DAN ASIMETRI INFORMASI TERHADAP KESENJANGAN ANGGARAN DENGAN *LOCUS OF CONTROL* SEBAGAI PEMODERASI (Studi Pada OPD Kabupaten Gowa)

Musdalifah Latif^{1*}, Memen Suwandi², Suhartono³

^{1,2,3} Jurusan Akuntansi, Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar, Indonesia.

Abstract, *This study aims to examine the effect of budget emphasis and information asymmetry on budgetary slack with locus of control as moderation (a study on OPD in Gowa Regency). This research is a type of quantitative research. The population in this study is the Head of Service, Head of Division, Subdivision, and employees involved in the budget preparation process at the Regional Apparatus Organization (OPD) in Gowa Regency which has a regional income and expenditure budget. The sample in this study were 91 respondents. The data used are primary data. The data analysis used multiple regression analysis and moderating regression analysis with absolute difference value approach. The results show that budget emphasis and information asymmetry have a significant and significant effect on the budgetary slack. In addition, the results of this study also indicate that locus of control moderates the significant effect of budget emphasis on the budgetary slack and locus of control cannot moderate the significant effect of information asymmetry on the budgetary slack.*

Keywords: *budget emphasis, information asymmetry, locus of control and budget gap.*

Abstrak, Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh budget emphasis dan asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran dengan locus of control sebagai pemoderasi (studi pada OPD Kabupaten Gowa). Penelitian ini adalah jenis penelitian kuantitatif. Populasi dalam penelitian ini adalah Kepala Dinas, Kepala Bidang, Sub Bagian, dan pegawai yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran di Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Gowa yang memiliki anggaran pendapatan dan belanja daerah. Sampel dalam penelitian ini sebanyak 91 responden. Data yang digunakan merupakan data primer. Analisis data menggunakan analisis regresi berganda dan Analisis regresi moderating dengan pendekatan nilai selisih mutlak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa budget emphasis dan asimetri informasi berpengaruh dan signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Selain itu hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa locus of control memoderasi pengaruh signifikan budget emphasis terhadap kesenjangan anggaran dan locus of control tidak dapat memoderasi pengaruh signifikan asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran.

Kata kunci: *budget emphasis, asimetri informasi, locus of control dan kesenjangan anggaran.*

PENDAHULUAN

Setiap organisasi baik organisasi swasta maupun sektor publik harus memiliki strategi yang baik dalam mengontrol sumber daya yang dimilikinya. Sumber daya yang dimiliki oleh organisasi harus digunakan secara optimal, efisien, dan efektif sehingga tujuan dan sasaran organisasi dapat tercapai sesuai dengan rencana yang ditetapkan oleh masing-masing organisasi. Dalam operasional sektor publik, terdapat sistem pengendalian manajemen yang mengatur sumber daya agar digunakan secara efisien dan efektif. Agar sumber daya dapat digunakan secara efisien dan efektif, maka dibutuhkan perencanaan yang cermat agar kegiatan-kegiatan pemerintah dapat berjalan

***Koresponden:**

musdalifahlatif24@gmail.com

dengan baik sehingga pemerintah dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Perencanaan tersebut dapat diterapkan dalam bentuk anggaran. Anggaran yang dinyatakan dalam bentuk satuan uang merupakan suatu rancangan jangka panjang yang dibuat sedetail mungkin. Anggaran bukan hanya digunakan untuk menetapkan biaya dan pendapatan tetapi dibuat sebagai pencapaian tujuan suatu pemerintahan (Kusniawati & Lahaya, 2017). Anggaran dalam setiap organisasi sangat dibutuhkan untuk mengimplementasikan keseluruhan strategi kedalam rencana dan tujuan jangka pendek maupun jangka panjang (Umasangadji, Suwandi, & Sumarlin, 2019).

Perencanaan dan penganggaran merupakan hal yang penting dari proses penentuan kebijakan dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan, sehingga output dari perencanaan adalah penganggaran. Anggaran melibatkan hubungan antar manusia, maka terdapat perilaku-perilaku manusia yang mungkin timbul sebagai akibat dari anggaran. Proses penyusunan anggaran pada instansi pemerintah daerah pertama yang perlu dipersiapkan yaitu tahap persiapan penyusunan anggaran dengan memastikan tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup. Kedua tahap ratifikasi dimana tahapan ini melibatkan proses politik. Dimana tahapan kedua ini pimpinan eksekutif dituntut untuk menjawab pertanyaan yang diberikan oleh pihak legislatif terkait dengan anggaran yang disusun. Apabila anggaran yang telah disusun sudah sesuai, anggaran itu dijadikan pedoman oleh eksekutif didalam menjalankan tugas dan fungsinya. Ketiga atau tahapan terakhir yaitu tahap pelaporan, dimana anggaran dipertanggungjawabkan dalam bentuk laporan keuangan (Lestara, Herawati, & Purnamawati, 2016). Penilaian kinerja didasarkan pada tercapai atau tidaknya target anggaran. Tidak tercapainya target anggaran akan mendorong pemerintah daerah untuk melakukan senjangan anggaran dimana hal ini bertujuan untuk mengamankan porsi anggaran program dan kegiatan yang disusun pemerintah daerah dan di sahkan oleh legislatif yang telah dialokasikan dalam Kebijakan Umum Anggaran Dan Prioritas Plafon Anggaran Sementara (KUA-PPAS) (Ardin, 2017).

Permasalahan yang sering terjadi dilapangan menunjukkan bahwa bawahan dalam menetapkan anggaran sering terjadi selisih, dimana anggaran pendapatan yang ditetapkan dalam penyusunan anggaran lebih kecil dari pada realisasi anggaran. Indikasi adanya kasus kesenjangan anggaran baru dapat dilihat pada saat anggaran sudah terealisasi. Berdasarkan data yang didapaykan ada indikasi terjadinya kesenjangan anggaran dalam laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Gowa. Hal ini dapat dilihat dari tabel Anggaran dan Realisasi Pendapatan dan Belanja Pemerintah Kabupaten Gowa yang terjadi pada tahun 2017 dan 2018.

Tabel 1
Anggaran dan Realisasi Pendapatan Pemerintah Kabupaten Gowa

Tahun	Anggaran Pendapatan	Realisasi Pendapatan	Selisih	Persentase
2015	1.213.569.933.814,00	1.240.560.247.123,37	26.990.313.309,37	102,65
2016	1.662.476.532.229	1.612.246.983.358,60	50.229.548.870,4	104,95
2017	1.773.971.166.873,00	1.790.263.499.730,15	16.292.332.857,-	100,92
2018	1.785.653.795.674,00	1.781.396.471.000,37	4.257.324.673,63	99,76
2019	1.872.059.870.736,00	1.870.608.908.440,64	1.450.962.295,36	99,92

Sumber : *Gowakab.go.id*

Tabel di atas menunjukkan bahwa kinerja instansi pemerintah Kabupaten Gowa masih belum optimal, terbukti dalam penetapan anggaran masih terjadi selisih yang lebih ataupun kurang antara anggaran yang ditetapkan dengan realisasi anggaran. Pada tabel juga ditunjukkan bahwa sebenarnya instansi pemerintah mampu untuk mendapatkan pencapaian pendapatan yang lebih dari target yang ditetapkan, tetapi agar kinerja pegawai terlihat baik maka mereka mengecilkan target pendapatan, sehingga dengan mudah untuk dicapai sehingga hal seperti ini dapat menimbulkan kesenjangan anggaran. Pada tahun 2016, 2018 dan 2019 juga terlihat tidak tercapainya target anggaran pendapatan yang sudah ditetapkan, ini menunjukkan bahwa kinerja para pegawai belum memenuhi faktor penilaian kinerja.

Kesenjangan anggaran terjadi disebabkan karena berbedanya realisasi anggaran dengan estimasi anggaran. Apabila kinerja manajer ataupun karyawan menjadi satu-satunya faktor dari tolak ukur anggaran, peluang akan terjadinya kesenjangan anggaran

semakin tinggi jika manajer ikut serta dalam penyusunan anggaran (Meirina & Afdaluddin, 2018). Senjangan anggaran merupakan selisih antara sumber daya yang diajukan dalam anggaran dengan sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan suatu pekerjaan (A.T Saptaria, 2017). Senjangan anggaran biasanya juga mempengaruhi karyawan untuk mengajukan anggaran yang tidak sesuai. Dimana karyawan bertindak mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Fadhli & Indriani, 2019). Kecenderungan anggaran pada pemerintah daerah biasanya terjadi pada saat perencanaan dan persiapan anggaran, ini terjadi dikarenakan adanya kecenderungan atasan maupun pihak terkait dalam penganggaran yang merendahkan pendapatan dibandingkan biaya estimasi anggaran yang di ajukan.

Teori Keagenan dimaknai sebagai timbulnya kesenjangan yang bukan berasal dari bawahan/agen yang memiliki kesempatan pada saat proses penyusunan anggaran, tetapi justru berasal dari keinginan manajemen tingkat atas yang menekankan manajemen tingkat bawah agar melakukan perintah sesuai dengan permintaannya. Teori atribusi, dimana teori tersebut diterapkan dengan menggunakan dua variabel pertama yaitu variabel tempat pengendalian internal merupakan perilaku ataupun perasaan yang dialami oleh seseorang dalam mencapai target anggaran dan kemampuannya untuk mempengaruhi kinerja secara personal terkait dengan keahlian dan usahanya, kedua yaitu tempat pengendalian eksternal merupakan perasaan yang dimiliki oleh seseorang bahwa perilakunya dipengaruhi oleh berbagai faktor diluar kendalanya ataupun kendala yang kemungkinan dialami dalam mencapai target anggaran (Umasangadji *et al.*, 2019). Kesenjangan dalam penyusunan anggaran dapat timbul karena adanya *budget emphasis*. *Budget emphasis* merupakan penekanan dari atasan terhadap bawahannya mengenai pelaksanaan anggaran yang telah di atur dengan baik dan apabila tidak mencapai target anggaran maka ada sanksi ataupun hukuman juga sebaliknya apabila mencapai target anggaran maka bawahan akan mendapatkan pendapatan lebih. Kesenjangan anggaran yang di pengaruhi oleh *budget emphasis* bisa terjadi jika anggaran yang telah di rancang sebelumnya digunakan sebagai penentu kinerja pegawai, sehingga bawahan membentuk anggaran yang bisa dengan mudah di capai demi meningkatkan kinerjanya (Sari, Diana, & Mawardi, 2019).

Ada perilaku positif ataupun negatif bisa muncul sebagai akibat dari penyusunan anggaran. Perilaku positif dapat berupa peningkatan kinerja pegawai dan perilaku negatif yang berakibat senjangan dalam penyusunan anggaran bisa timbul karena adanya asimetri informasi.

Perilaku manusia yang secara tidak langsung mempengaruhi anggaran dapat dilihat dari pengendalian diri sendiri dalam proses penyusunan anggaran (Mahasabha & Ratnadi, 2019). *Locus of control* disebut sebagai pengendalian terhadap diri sendiri merupakan hal yang bisa menjadi salah satu pengaruh terhadap kesenjangan anggaran. *Locus of control* merupakan penguasaan terhadap diri sendiri dan bagaimana seseorang bertanggungjawab terhadap apa yang terjadi pada dirinya. *Locus of control* mengandung arti bagaimana pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran dapat yakin bahwa apa yang dilakukan dapat mempengaruhi proses penyusunan anggaran. *Locus of control* terbagi atas dua yaitu *internal locus of control* dan *eksternal locus of control*. *Internal locus of control* dimana individu yang memiliki keyakinan bahwa nasib atau *event-event* dalam kehidupannya berada dibawah kontrol dirinya, sedangkan *eksternal locus of control* yaitu individu yang memiliki keyakinan bahwa lingkunganlah yang mempunyai kontrol terhadap nasib atau *event-event* yang terjadi dalam kehidupannya. Seseorang yang mempunyai *internal locus of control* akan memandang dunia sebagai sesuatu yang dapat diramalkan, dan perilaku individu turut berperan di dalamnya. Pada individu yang mempunyai *external locus of control* akan memandang dunia sebagai sesuatu yang tidak dapat diramalkan. Apabila seorang individu tidak mempunyai *locus of control* yang baik, maka akan berakibat pada kegagalan dalam melaksanakan tugasnya dalam penyusunan anggaran.

Penelitian ini memberikan manfaat teoretis untuk merespon sebuah teori yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976, teori ini menjelaskan tentang adanya perbedaan informasi yang didapatkan antara pihak principal dan agent. Penelitian ini menjelaskan bahwa manusia akan bersikap oportunistik yaitu lebih mementingkan kepentingan pribadi dari pada kepentingan organisasi. Agent akan

termotivasi untuk meningkatkan kompensasi dimasa depan dengan meningkatkan kinerjanya, sedangkan *principal* termotivasi untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitas sehingga menimbulkan kesenjangan anggaran. Pemerintah yang bertindak sebagai agen mempunyai informasi lebih banyak dan kompleks dibandingkan dengan informasi yang dimiliki oleh masyarakat khususnya dalam pengelolaan anggaran Negara. Sejalan dengan teori tersebut, teori atribusi ini menjelaskan tentang perilaku seseorang. Teori diperkenalkan oleh Fritz Heider (1958), teori ini mengacu tentang bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku dirinya sendiri dan atau orang lain yang akan ditentukan apakah pihak internal misalnya sifat, karakter, sikap dan lain-lain ataupun faktor eksternal misalnya tekanan situasi atau keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu (Sastiana & Sumarlin, 2016). Teori atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, alasan, atau sebab perilakunya (Made, Nirmalasari, & Erawan, 2018).

Kontribusi penelitian ini memberikan manfaat secara praktis bagi Satuan kerja Perangkat Daerah Kabupaten Gowa, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran agar lebih mengerti dan memahami perilaku individu yang mempengaruhi terjadinya kesenjangan anggaran sehingga tercipta efektivitas dan efisiensi dalam penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.

Prinsip penyusunan APBD yaitu partisipasi masyarakat, transparansi dan akuntabilitas, disiplin anggaran, keadilan anggaran, efisiensi dan efektivitas dan Taat Azas APBD (Majid, n.d.). Sebagai alat pengendalian, anggaran memberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik. Penyusunan anggaran harus dipertanggungjawabkan kebenarannya. Prinsip pertanggungjawaban tersebut ditegaskan dalam QS. Al-Isra ayat 36.

Terjemahannya :

Dan janganlah kamu mengikuti apa yang kamu tidak mempunyai pengetahuan tentangnya. Sesungguhnya pendengaran, penglihatan dan hati, semuanya itu akan diminta pertanggung jawabnya.

Berdasarkan penjelasan di atas, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian ini karena, untuk mengetahui seberapa besar pengaruh *budget emphasis*, asimetri informasi dan *locus of control* terhadap kesenjangan anggaran. Anggaran dirancang untuk dijadikan pedoman sekaligus tolak ukur kinerja bagi seluruh kegiatan perusahaan atau organisasi. Pada saat proses penyusunan anggaran perlu diperhatikan pihak-pihak yang berpartisipasi agar kesenjangan anggaran dapat diminimalisir. Kesenjangan anggaran terjadi ketika orang-orang yang terlibat dalam penyusunan anggaran dengan sengaja melebihi biaya periode anggaran (Savitri & sawitri, 2014).

TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Hubungan *principal* dan *agent* memberi konsekuensi, bahwa manajemen berkewajiban mempertanggungjawabkan apa yang telah diamanahkan oleh *principal*. *Agency theory* dikemukakan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976. *Agency theory* berfokus pada dua pihak yaitu *principal* dan *agent*. *Principal* didefinisikan sebagai pihak pemberi kuasa kepada pihak lain yang disebut *agent*, yang bertindak atas nama *agent* itu sendiri. Menurut Nurwanah (2016) yang menyatakan bahwa *agency theory* mengimplikasikan adanya informasi asimetri antara manajer sebagai *agent* dan pemilik (dalam hal ini adalah pemegang saham) sebagai *principal*.

Teori keagenan dimaknai sebagai timbulnya kesenjangan bukan berasal dari bawahan (*agent*) dalam proses penyusunan anggaran, tetapi adanya penekanan dari atasan (*principal*) yang mengharuskan bawahan mengikuti perintah sesuai permintaannya. Teori keagenan yang dimaksudkan dalam praktik kesenjangan anggaran dipengaruhi oleh adanya asimetri informasi dimana seorang bawahan dalam melaksanakan tugas yang diberikan dituntut untuk bersikap profesional, tetapi disisi lain bawahan tersebut dituntut untuk memenuhi perintah dari atasan (Rumengan, Tinangon, & Pangerapan, 2018). Bawahan yang berada dibawah tekanan ketaatan dari atasan langsung untuk melanggar kebijakan anggaran dan menciptakan kesenjangan anggaran, akan menghasilkan susunan atau rekomendasi anggaran yang lebih dengan estimasi awal (Fitriyani, 2017). Hadirnya penekanan ketaatan akan membuat bawahan

berada dalam tekanan pada saat mendapat perintah untuk melakukan keinginan mereka yaitu menyusun anggaran sesuai estimasi terbaik yang mungkin atasan akan mengarahkan target pendapatan direndahkan agar lebih mudah dicapai padahal hal tersebut bertentangan dengan aturan organisasi (Rumengan *et al.*, 2018). Kondisi yang demikian jelas akan menimbulkan kesenjangan anggaran dalam suatu pemerintahan daerah.

Agency theory menjelaskan adanya informasi asimetri yang merupakan suatu kondisi dimana beberapa pihak yang terkait dengan transaksi bisnis akan lebih memiliki informasi dibandingkan pihak lainnya (Anggraeni, 2011). Teori keagenan ingin menyelesaikan masalah yang timbul dari hubungan keagenan yakni ketika *principal* tidak dapat mengetahui dengan pasti apakah *agent* sudah bertindak dengan tepat dan ketika *principal* memiliki pandangan yang berbeda dengan *agent* terkait risiko (Liviani *et al.*, 2016). Dalam hal ini masyarakat sebagai *principal* dan pemerintah sebagai *agent* yang diberi kewenangan mengelola keuangan Negara termasuk anggaran harus transparansi dan akuntabilitas sehingga masyarakat mengetahui lebih banyak informasi tentang anggaran.

Teori atribusi ini menjelaskan tentang perilaku seseorang. Teori diperkenalkan oleh Fritz Heider (1958), teori ini mengacu tentang bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku dirinya sendiri dan atau orang lain yang akan ditentukan apakah pihak internal misalnya sifat, karakter, sikap dan lain-lain ataupun faktor eksternal misalnya tekanan situasi atau keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu (Sastiana & Sumarlin, 2016). Teori atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, alasan, atau sebab perilakunya (Made *et al.*, 2018). Sesuai dengan teori atribusi bahwa perilaku seseorang dalam penganggaran akan ditentukan oleh kombinasi antara keyakinan individu untuk mencapai target anggaran berdasarkan kemampuan yang dimiliki, serta adanya kendala yang mungkin bias terjadi dalam mencapai target anggaran (Mahasabha & Ratnadi, 2019).

Budget emphasis atau penekanan anggaran merupakan suatu kondisi apabila dalam suatu organisasi anggaran merupakan faktor yang paling penting dalam pengukuran kinerja bawahan. Ada dua kemungkinan yang dilakukan bawahan untuk meningkatkan kinerjanya apabila anggaran digunakan sebagai tolak ukur kinerja dalam suatu organisasi. Pertama, meningkatkan *performance* sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi dari pada yang diestimasikan. Kedua, melebihi anggaran pada saat penyusunan anggaran tersebut. Manajer tingkat bawah berusaha melakukan senjangan karena alasan untuk mendapatkan penghargaan sehingga meningkatkan kesempatan memperoleh pendapatan yang lebih apabila target anggarannya tercapai, maka dari itu senjangan anggaran selalu terjadi melalui proses partisipasi (Waller, 1988 ; Kahar & Hormati, 2017). *Budget emphasis* selalu juga dikaitkan dengan pemberian reward atau penghargaan kinerja bagi para manajer menengah kebawah berdasarkan pada pencapaian target anggaran atau apabila pimpinan mempersepsikan bahwa kinerja dan penghargaannya dinilai berdasarkan target anggaran yang dicapai (Dunk, 1993 ; Fadhli & Indriani, 2019).

Asimetri informasi yaitu keadaan dimana bawahan memiliki banyak informasi mengenai perusahaan atau instansi tempatnya bekerja dibanding dengan atasannya. Semakin besar perbedaan informasi yang dimiliki akan semakin memperbesar terjadinya senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena atasan atau manajemen puncak yang memiliki informasi lebih sedikit berkaitan dengan aktivitas yang dianggarkan dibanding bawahan, akan lebih longgar dalam mereview usulan anggaran, yang mengakibatkan tuntutan atasan terhadap bawahan tentang pencapaian target anggaran menjadi lebih longgar dan sangat mudah di capai oleh bawahan. Terdapat dua macam asimetri informasi yaitu: 1) *Adverse selection*, yaitu keadaan dimana para manajer tingkat bawah memiliki informasi lebih banyak tentang keadaan dan prospek perusahaan dan memiliki kemungkinan tidak menyampaikan fakta-fakta tersebut kepada *principal* dan 2) *Moral hazard*, adalah tindakan yang tidak layak dilakukan oleh manajer ditinjau dari etika dan norma karena melakukan suatu hal diluar pengetahuan pemegang saham (Scott, 2000 ; Ardinasari & Aisyah, 2017).

Locus of control yaitu pengendalian akan diri seseorang terhadap suatu peristiwa. *Locus of control* merupakan keyakinan mengenai kemampuan pada setiap

individu untuk bisa mempengaruhi semua kejadian yang berkaitan dengan dirinya dan pekerjaannya (Fauzan, Herwiyanti, & Wiratno, 2016). *Locus of control* dibagi menjadi dua terdiri dari internal dan eksternal, dimana *locus of control* internal menggambarkan seseorang memiliki keyakinan bahwa mereka bertanggung jawab atas perilaku kerja mereka dan *locus of control* eksternal dimana individu yang mempercayai bahwa setiap keberhasilan tugas dan perilaku kinerja mereka lebih dikarenakan faktor di luar diri (Pello, 2014). Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Licata *et al.*, (1986) dalam (Desmayani & I. M. S. Suardikha, 2016), manajer dengan *locus of control* internal lebih mudah memberikan kesempatan bagi bawahan untuk mengemukakan pendapat dibandingkan manajer dengan *locus of control* eksternal. Hal ini dimungkinkan karena *locus of control* internal memiliki peluang lebih besar untuk mengontrol lingkungan, menunjukkan adanya pemahaman yang lebih baik, dan mampu memanfaatkan informasi lebih baik dalam situasi pengambilan keputusan yang kompleks. Seorang manajer yang memiliki *locus of control* internal akan mengetahui konsekuensi dari tindakannya apabila melakukan senjangan anggaran. Hal ini memperjelas bahwa mereka yang tidak memiliki *locus of control* internal yang baik akan gagal menjalankan tugasnya dalam proses penyusunan anggaran, sehingga mereka akan melakukan senjangan anggaran demi pencitraan mereka. Mereka akan dinilai mampu mencapai anggaran yang lebih dari apa yang telah ditargetkan. Tetapi, mereka yang memiliki *locus of control* internal yang baik tidak akan melakukan senjangan anggaran dalam proses penyusunan anggaran, karena mereka bisa mengendalikan diri dan mengetahui konsekuensi apa yang akan diterima apabila melakukan senjangan anggaran tersebut.

Penjelasan konsep kesenjangan dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktik kesenjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara *agent* dengan *principal* yang timbul ketika setiap pihak ingin mencapai atau mempertahankan kemakmuran sesuai dengan kehendaknya (Madjodjo, 2017). Kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) merupakan perbedaan jumlah anggaran yang diajukan dengan estimasi pencapaian terbaik dari pemerintah. Kesenjangan anggaran timbul karena keinginan dari atasan dan bawahan yang tidak sama terutama jika kinerja bawahan dinilai berdasarkan pencapaian anggaran (Sunarchrisna & Ismawati, 2017). Hal ini sejalan dengan *agency theory*, manusia akan bersikap oportunistik dimana lebih mementingkan kepentingan pribadi daripada kepentingan dalam organisasi. *Agent* akan termotivasi untuk meningkatkan kompensasi dimasa depan dengan meningkatkan kinerjanya, sedangkan *principal* termotivasi untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitas (Pusporini, Haryadi, & Herwiyanti, 2018).

Salah satu kondisi yang juga dapat menyebabkan adanya kesenjangan anggaran adalah *budget emphasis*. *Budget emphasis* yaitu tekanan dari atasan terhadap bawahannya terhadap anggaran, dan anggaran tersebut digunakan sebagai tolak ukur kinerja pegawai. Apabila kinerja dijadikan sebagai tolak ukur maka seorang bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan cara membuat target anggaran mudah dicapai (Evindiana, Andini, & Putri, 2018). Hal ini sejalan dengan teori atribusi, dimana teori tersebut diterapkan dengan menggunakan dua variabel pertama yaitu variabel tempat pengendalian internal merupakan perilaku ataupun perasaan yang dialami oleh seseorang dalam mencapai target anggaran dan kemampuannya untuk mempengaruhi kinerja secara personal terkait dengan keahlian dan usahanya, kedua yaitu tempat pengendalian eksternal merupakan perasaan yang dimiliki oleh seseorang bahwa perilakunya dipengaruhi oleh berbagai faktor diluar kendalinya ataupun kendala yang kemungkinan dialami dalam mencapai target anggaran (Umasangadji *et al.*, 2019). Hasil penelitian Hati (2019) ditemukan adanya pengaruh *budget emphasis* terhadap kesenjangan anggaran. Sejalan dengan penelitian Untari (2017) yang mengatakan bahwa adanya pengaruh signifikan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran.

H1: *Budget emphasis* berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran

Kesenjangan anggaran dipicu oleh banyak faktor, salah satunya adalah asimetri informasi. Tujuan dari perencanaan sebenarnya yaitu kinerja dari pegawai, diharapkan dan seharusnya sama dengan anggaran yang dilaporkan, tetapi karena informasi yang didapatkan oleh bawahan lebih baik dari atasan, maka bawahan mengambil keputusan sepihak dari partisipasi anggaran dengan memberikan informasi yang tidak jelas, serta membuat target mudah di capai (Hikmahwati., dkk 2018). *Agency theory* menjelaskan mengenai asimetri informasi yaitu perbedaan informasi yang mendasarkan hubungan

kontrak antara *principal* dan *agent*. Tidak terpenuhinya hubungan kontrak yang efisien antara *agent* dan *principal* merupakan kelemahan dari *agency theory* (Naraswari & Sukartha, 2019). Hasil ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan (Koeswardhana & Saprudin, 2019), dimana asimetri informasi berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Sejalan dengan penelitian Baryatdika., dkk (2019), yang menunjukkan adanya pengaruh asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran.

H2: Asimetri Informasi berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran

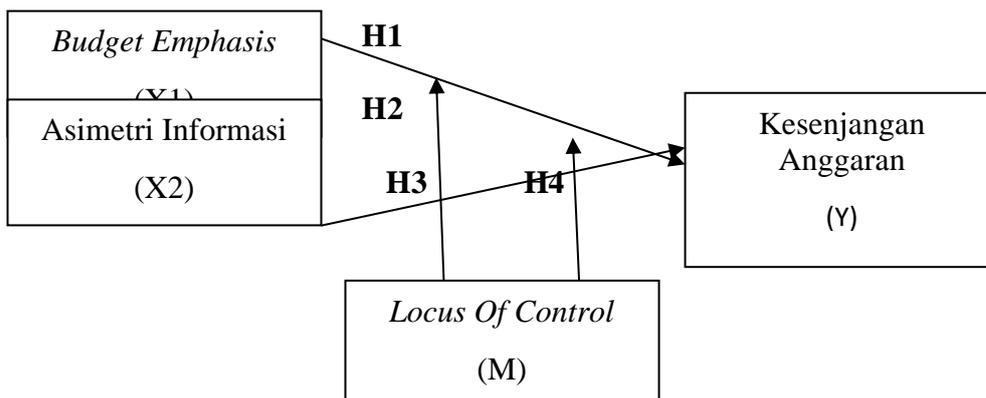
Sumber penentu perilaku seseorang yaitu ada yang disebut dengan *locus of control*. Dimana *locus of control* dijadikan sebagai pusat kendali yang memberikan gambaran pada keyakinan seseorang. Faktor pengendali dalam organisasi merupakan kunci utama dalam memotivasi adanya tindakan penyusunan anggaran. Senjangan anggaran biasanya dipicu oleh adanya peluang untuk melakukannya. Tetapi apabila dalam diri seseorang ataupun pegawai memiliki *internal locus of control* yang kuat, maka senjangan anggaran dapai diminimalisir. Semakin tinggi *budget emphasis* maka semakin tinggi senjangan anggaran dan akan berkurang apabila terdapat *internal locus of control* (Mahasabha & Ratnadi, 2019) Teori atribusi menjelaskan, sikap seseorang dalam proses penyusunan anggaran akan ditentukan oleh kombinasi kekuatan internal yaitu keyakinan individu. *Locus of control* dari seseorang berasal dari perpaduan antara kekuatan internal yakni kekuatan yang bersumber dari dalam diri seseorang dan kekuatan eksternal yang bersumber dari faktor lingkungan luar individu (Heider, 1958 ; Mahasabha & Ratnadi, 2019). Penelitian Saptaria (2017) menunjukkan bahwa *locus of control* sebagai pemoderasi *budget emphasis* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Sejalan dengan penelitian Lestara *et al.*, (2016) dimana pengaruh *budget emphasis* terhadap kesenjangan anggaran dimoderasi oleh *locus of control*.

H3: *Locus of control* memoderasi hubungan antara *Budget emphasis* kesenjangan anggaran

Locus of control merupakan suatu kendali yang terdapat pada setiap diri seseorang terhadap suatu peristiwa. Seseorang yang tidak memiliki *locus of control* yang baik dan adanya indikasi asimetri informasi akan gagal menjalankan tugasnya dalam melakukan penyusunan anggaran dan menjadi indikasi gagalnya pertisipasi anggaran yang berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga menyebabkan terjadinya kesenjangan anggaran(Bachtiar, 2018). *Agency theory* merupakan hubungan kontrak antara *principal* dan *agen* yang dimana apabila *agen* berhasil mencapai target yang sudah ditetapkan oleh *principal*, maka kontrak yang efisien akan diperolehnya (Naraswari & Sukartha, 2019). Dalam penelitian Riantari & Sari (2019) mengemukakan bahwa *locus of control* memoderasi pengaruh asimetri informasi pada kesenjangan anggaran. Sejalan dengan penelitian Lestara *et al.*, (2016) yang mengatakan adanya pengaruh asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran yang dimoderasi oleh *locus of control*.

H4: *Locus of control* memoderasi hubungan antara asimetri informasi kesenjangan anggaran

Gambar 1
Rerangka Pikir



METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian kuantitatif. Penelitian ini dilakukan di lingkup Pemerintah Kabupaten Gowa yang beralamat di Jl. Masjid Raya No 31 Sungguminasa, Kec Somba Opu, Kabupaten Gowa, Sulawesi Selatan 92114, Indonesia pada tahun 2020.. Pendekatan penelitian yang digunakan adalah penelitian asosiasif, penelitian asosiasif merupakan suatu penelitian yang digunakan untuk mengetahui hubungan dua variabel atau lebih (Sugiyono, 2012). Populasi dalam penelitian ini adalah Kepala Dinas, Kepala Bidang, Sub Bagian, dan pegawai yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran di Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Gowa yang memiliki anggaran pendapatan dan belanja daerah. Pengambilan sampel dilakukan dengan metode sampel jenuh, yaitu semua populasi dijadikan sampel, Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, adapun data primer dalam penelitian ini diperoleh langsung dari pegawai OPD Kabupaten Gowa.

Budget emphasis yaitu tekanan atau *pressure* dari atasan kepada bawahannya agar anggaran di laksanakan dengan baik demi tercapainya target anggaran (Junjunan & Yulianto, 2019). Variabel *budget emphasis* dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan skala likert (licert scale) 1-5. Skala likert yang digunakan dalam penelitian ini dimodifikasi sehingga mempunyai rentang nilai 1 sampai dengan 5, yaitu sangat tidak setuju s/d sangat setuju. Berdasarkan penelitian Hopwood (1972) dalam Saptaria (2017) *budget emphasis* diteliti dengan menggunakan enam item pertanyaan dan 3 indikator. Variabel *budget emphasis* terdiri atas beberapa indikator, yaitu:

1. Anggaran sebagai pengendalian (pengawasan) kinerja.
2. Anggaran sebagai tolak ukur kinerja.
3. Penghargaan dan bonus ketika target anggaran dapat dicapai.

Asimetri Informasi merupakan keadaan dimana prinsipal tidak memiliki informasi yang cukup. Menurut teori keagenan asimetri informasi dapat timbul akibat adanya perbedaan kepentingan antara manajemen atau pihak yang berwenang dengan tujuan suatu organisasi (Junika *et al.*, 2019). Skala likert yang digunakan dalam penelitian ini dimodifikasi sehingga mempunyai rentang nilai 1 sampai dengan 5, yaitu sangat tidak setuju s/d sangat setuju. Asimetri Informasi dapat diukur dengan menggunakan indikator yang dikemukakan oleh Dunk (1993) dalam Mukaromah & Suryandari (2015). Variabel asimetri informasi terdiri atas beberapa indikator, yaitu:

1. Informasi yang dimiliki bawahan dibandingkan atasan.
2. Pencapaian Bidang kegiatan.
3. Kinerja potensial.
4. Teknis pekerjaan.
5. Pemahaman Informasi.
6. Kesesuaian Informasi.

Locus of control adalah keyakinan dari kompetensi yang dimiliki oleh seseorang individu dalam menyikapi seluruh kejadian yang berhubungan dengan dirinya (Bachtiar, 2018). Skala likert yang digunakan dalam penelitian ini dimodifikasi sehingga mempunyai rentang nilai 1 sampai dengan 5, dengan rinci 1 (Sangat Tidak Setuju/STS), 2 (Tidak Setuju/TS), 3 (Ragu-Ragu/Netral), 4 (Setuju/S), 5 (Sangat Setuju/SS). *Locus of control* dapat diukur dengan menggunakan indikator yang dikemukakan oleh Rotter (1990) dalam (Triana., dkk 2012). Variabel *locus of control* terdiri atas beberapa indikator, yaitu:

1. *Internal Locus of control*
2. *External Locus of control*

Kesenjangan anggaran di definisikan sebagai suatu perilaku yang tidak jujur, karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan menyebabkan meningkatnya biaya organisasi (Stevens, 1996 ; Kriswantini & Ode, 2017). Skala likert yang digunakan dalam penelitian ini dimodifikasi sehingga mempunyai rentang nilai 1 sampai dengan 5, dengan rinci 1 (Sangat Tidak Setuju/STS), 2 (Tidak Setuju/TS), 3 (Ragu-Ragu/Netral), 4 (Setuju/S), 5 (Sangat Setuju/SS). Kesenjangan Anggaran dapat diukur dengan menggunakan indikator yang dikemukakan oleh Dunk (1993) dalam Qolbunsalim (2019).

Variabel kesenjangan anggaran terdiri atas beberapa indikator, yaitu:

1. Pencapaian anggaran.
2. Standar anggaran dapat meningkatkan produktivitas.

3. Monitor biaya disebabkan batasan anggaran.
4. Tuntutan pada anggaran.
5. Kemampuan pencapaian target.
6. Target anggaran sulit dicapai.

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan kuesioner yang disebar kepada responden. Jumlah kuesioner yang disebar dan kembali sebanyak 104 kuesioner. Kuesioner yang dapat diteliti dan valid sebanyak 91 kuesioner. Kemudian data yang terkumpul diolah dengan menggunakan program pengolahan data SPSS versi 25. Proses uji kualitas instrumen penelitian terdiri dari dua bagian yaitu uji validitas dan uji reliabilitas. Hasil uji validitas menunjukkan seluruh pernyataan dalam variabel dinyatakan valid. Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa variabel atau alat ukur yang digunakan dalam penelitian ini adalah reliabel atau dapat diandalkan.

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini diantaranya uji statistik deskriptif, uji validitas, uji reliabilitas, uji normalitas, uji multikolinearitas, uji heteroskedastisitas, uji hipotesis dan uji koefisien determinasi (R^2) dengan analisis regresi yang dilakukan yaitu analisis regresi berganda. Untuk kriteria penentuan variabel moderasi diadopsi dari penelitian Bryan dan Haryadi (2018) dan Bulutoding et al. (2020).

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Analisis Deskriptif

Tabel 2
Statistik Deskriptif Variabel

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	91	11,00	29,00	21.4066	3.88152
X2	91	9,00	30,00	18.8901	4.71982
Y	91	10,00	30,00	24.6044	3.06188
M	91	15,00	25,00	23.0000	2.19596
Valid N (listwise)	91				

Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap *budget emphasis* menunjukkan nilai minimum sebesar 11,00, nilai maksimum sebesar 29,00, mean (rata-rata) sebesar 21.4066 dengan standard deviasi sebesar 3.88152. Selanjutnya variabel asimetri informasi menunjukkan nilai minimum sebesar 9,00, nilai maksimum sebesar 30,00, mean (rata-rata) sebesar 18.8901 dengan standard deviasi sebesar 4.71982, variabel kesenjangan anggaran menunjukkan nilai minimum sebesar 10,00, nilai maksimum sebesar 30,00, mean (rata-rata) sebesar 24.6044 dengan standard deviasi sebesar 3.06188, variabel *locus of control* menunjukkan nilai minimum sebesar 15,00, nilai maksimum sebesar 25,00, mean (rata-rata) sebesar 23.000 dengan standard deviasi sebesar 2.19596. Hasil analisis deskriptif menunjukkan bahwa semua variabel memiliki nilai standar deviation yang lebih kecil dibandingkan dengan nilai rata-rata hal ini menunjukkan bahwa variabel dalam penelitian ini memiliki simpang data yang relatif rendah.

2. Hasil Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pernyataan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan yang dapat diukur dengan kuesioner tersebut. Dengan kata lain instrument tersebut dengan mengukur construct sesuai dengan yang diharapkan peneliti.

Tabel 3
Hasil Uji Validitas

Variabel	Item	r hitung	r tabel	Keterangan
<i>Budget Emphasis</i>	X1.1	0.634	0.1735	Valid
	X1.2	0.826		Valid
	X1.3	0.874		Valid
	X1.4	0.755		Valid

	X1.5	0.746		Valid
	X1.6	0.620		Valid
	X2.1	0.828		Valid
Asimetri Informasi	X2.2	0.865	0.1735	Valid
	X2.3	0.902		Valid
	X2.4	0.824		Valid
	X2.5	0.819		Valid
	X2.6	0.557		Valid
		Y.1	0.695	
Kesenjangan Anggaran	Y.2	0.667		Valid
	Y.3	0.558	0.1735	Valid
	Y.4	0.539		Valid
	Y.5	0.571		Valid
	Y.6	0.654		Valid
Locus of Control	M.1	0.750		Valid
	M.2	0.819		Valid
	M.3	0.662	0.1735	Valid
	M.4	0.793		Valid
	M.5	0.791		Valid

Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil pengujian validitas untuk seluruh item pernyataan menunjukkan bahwa semua item yang diuji dinyatakan valid. Hal ini dikarenakan masing masing pernyataan memperoleh r hitung > r tabel,

3. Hasil Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau andal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Uji reliabilitas data dilakukan dengan menggunakan metode *Cronbach Alpha (a)* yaitu suatu instrument dikatakan reliabel bila memiliki koefisien keandalan reliabilitas atau *Alpha (a)* > 0,60. Hasil pengujian reliabilitas data dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 4
Hasil Uji Realibilitas

Variabel	Cronbach Alpha	Keterangan
<i>Budget Emphasis</i>	0.839	Reliabel
Asimetri Informasi	0,888	Reliabel
Kesenjangan Anggaran	0,651	Reliabel
<i>Locus Of Control</i>	0,789	Reliabel

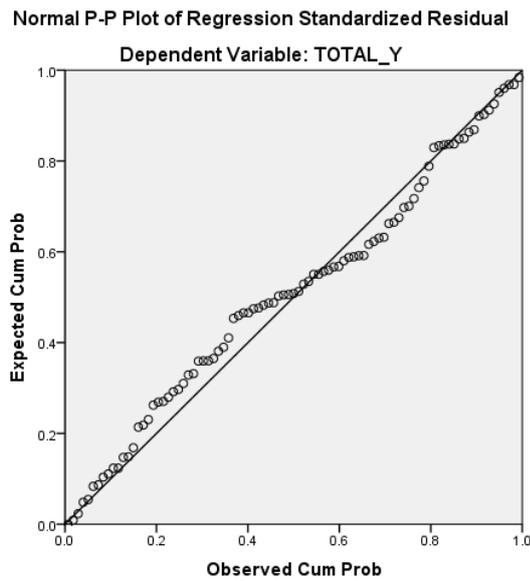
Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil pengujian realibitas menunjukkan bahwa nilai *cronbach's alpha* dari semua variabel lebih besar dari 0,60, sehingga dapat di simpulkan bahwa semua dinyatakan andal atau dapat dipercaya sebagai alat ukur variabel.

4. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk melihat apakah variabel-variabel yang digunakan untuk menguji hipotesis sudah berdistribusi normal atau tidak. Dalam penelitian ini uji normalitas dilakukan dengan grafik normal P-P *Plot of Regression Standardized Residual* yang hasil pengujiannya dapat dilihat pada gambar di bawah ini.

Gambar 2
Hasil Uji Normalitas



Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil Uji Normalitas menunjukkan bahwa titik-titik (data) dalam grafik normal *probability plot* mengikuti arah garis diagonal. Hal ini berarti data dalam penelitian ini memenuhi asumsi normalitas.

5. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk mengetahui apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (Independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi atau hubungan di antara variabel independen. Pengujian multikolinieritas dapat dilihat dari *Tolerance Value* atau *Variance Inflation Factor* (VIF). Apabila nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) variabel tidak melebihi 10 dan nilai *Tolerance* lebih dari 0,1 maka model tersebut tidak terjadi multikolinieritas antar variabel independen.

Tabel 5
Hasil Uji Multikolinieritas

Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
<i>Budget Emphasis</i>	0,823	1,215	Tidak Terjadi Multikolerasi
Asimetri Informasi	0,814	1,229	Tidak Terjadi Multikolerasi
<i>Locus Of Control</i>	0,969	1,032	Tidak Terjadi Multikolerasi

Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil uji multikolinieritas dimana nilai *tolerance* yang menunjukkan nilai yang lebih besar dari 0,10, dimana variabel *budget emphasis* senilai 0,823, asimetri informasi 0,814, dan *locus of control* senilai 0,969. Adapun nilai VIF untuk semua variabel memiliki nilai lebih kecil dari pada 10,00. Untuk variabel *budget emphasis* senilai 1,215, asimetri informasi 1,229, dan *locus of control* senilai 1,032. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat gejala multikolinieritas antar variabel independen karena semua nilai *tolerance* variabel lebih besar dari 0,10 dan semua nilai VIF variabel lebih kecil dari 10,00.

6. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas digunakan untuk mengetahui penyimpangan berupa adanya ketidaksamaan *variance* dari residual untuk semua pengamatan pada model regresi. Dalam penelitian ini digunakan Uji Glejser dengan meregresikan masing-masing variabel independen dengan nilai absolute residualnya. Kriteria pengambilan keputusan

adalah signifikan dari variabel independen dan variabel moderasi lebih besar dari 0.05 (5%), yang berarti tidak terjadi heteroskedastisitas.

Tabel 6
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Sig	Keterangan
<i>Budget Emphasis</i>	0,196	Tidak Terjadi Heteroskedastisitas
Asimetri Informasi	0,704	Tidak Terjadi Heteroskedastisitas
<i>Locus Of Control</i>	0,674	Tidak Terjadi Heteroskedastisitas

Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa nilai Sig setiap variabel menunjukkan angka yang lebih besar dari 0,05, nilai signifikansi *budget emphasis* senilai 0,196, asimetri informasi 0,704, dan *locus of control* senilai 0,674. Dengan demikian maka dapat ditarik kesimpulan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak digunakan.

7. Hasil Uji Regresi Berganda

Tabel 7
Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.711 ^a	.505	.483	1.78534

Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil uji R² menunjukkan bahwa 50,5% kesenjangan anggaran di dipengaruhi oleh *budget emphasis* dan asimetri informasi. Sisanya 49,5 % dipengaruhi oleh variabel lainnya yang belum diteliti dalam penelitian ini.

Tabel 8
Hasil Uji Simultan (Uji F)

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig
Regression	250,449	2	125.224	18,573	,004 ^b
1 Residual	593.309	88	6.742		
Total	843.758	90			

Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil uji F menunjukkan F_{hitung} sebesar 18,573 dengan tingkat signifikansi 0,004 yang lebih kecil dari 0,05, dimana nilai F_{hitung} 18,573 lebih besar dari nilai table F sebesar 3,10. Berarti variabel *budget emphasis* dan asimetri informasi secara simultan atau bersama-sama berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Tabel 9
Hasil Uji Parsial (Uji T)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	23.293	1.899		12.263	.000
X1	.215	.079	.363	2.721	.026
X2	.218	.106	.171	2.058	.039

Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil Uji T menunjukkan variabel *budget emphasis* memiliki tingkat signifikansi 0.026 yang lebih kecil dari 0,05, maka H₁ diterima dan variabel asimetri informasi

memiliki nilai signifikansi 0,039 yang lebih kecil dari 0,05, maka H₂ diterima. Berdasarkan tabel di atas dapat menunjukkan model estimasi sebagai berikut:

$$Y = 23.293 + 0.215 + 0,218 + e$$

8. Hasil Uji Regresi Moderasi Pendekatan Nilai Selisih Mutlak
Tabel 10

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,421 ^a	,178	,129	2.85720

Sumber : Data Primer yang Diolah (2020)

Berdasarkan tabel di atas nilai R² (R Square) adalah 0.178 atau 17,8%. Hasil uji koefisien determinasi di atas dengan nilai R Square adalah 0.178 yang berarti kesenjangan anggaran yang dapat dijelaskan oleh variabel Z score *budget emphasis* (X1), Z score asimetri informasi (X2), Z score *locus of control* (M), X1_M dan X2_M sebesar 17,8%. Sisanya sebesar 82,2% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

Adapun kriteria penentuan variabel moderasi dapat dilihat pada tabel 10 berikut ini.

Tabel 11
Kriteria Penentuan Variabel Moderasi

No	Tipe Moderasi	Koefisien
1.	<i>Pure Moderasi</i>	b ₂ Tidak Signifikan b ₃ Signifikan
2.	<i>Quasi Moderasi</i>	b ₂ Signifikan b ₃ Signifikan
3.	<i>Homologiser Moderasi</i> (Bukan Moderasi)	b ₂ Tidak Signifikan b ₃ Tidak Signifikan
4.	Prediktor	b ₂ Signifikan b ₃ Tidak Signifikan

Sumber : Bryan dan Haryadi (2018); Bulutoding, et al. (2020)

Keterangan:

b₂: variabel *locus of control*

b₃: variabel interaksi antara masing-masing variabel bebas

Adapun Hasil Uji F pada hipotesis 3 dan 4 dapat dilihat pada tabel 11 berikut ini.

Tabel 12
Hasil Uji F

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	149.853	5	29.971	3.671	.005 ^b
	Residual	693.905	85	8.164		
	Total	843.758	90			

Sumber : Data Primer yang Diolah (2020)

Hasil uji F pada tabel 11 di atas menunjukkan bahwa nilai F_{hitung} sebesar 3,671 dengan tingkat signifikansi 0,005 kurang dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa variabel Z score *Budget Emphasis* (X1), Z score Asimetri Informasi (X2), Z score *Locus of Control* (M), X1_M dan X2_M secara bersama-sama atau simultan mempengaruhi kesenjangan anggaran.

Tabel 13
Hasil Uji Regresi Moderasi

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	23.221	.627		37.017	.000
Zscore(X1)	1.168	.393	.382	2.969	.004
Zscore(X2)	-.378	.339	-.123	-1.114	.269
Zscore(M)	1.344	.367	.439	3.665	.000
X1_M	1.174	.455	.370	2.590	.012
X2_M	.032	.429	.009	.075	.940

Sumber: Data Primer yang Diolah (2020)

Berdasarkan hasil uji nilai selisih mutlak menunjukkan bahwa model X1_M mempunyai tingkat signifikansi 0,012 yang lebih kecil dari 0,05 maka H₃ diterima dan pada model X2_M mempunyai tingkat signifikansi 0,940 yang lebih besar dari 0,05 maka H₄ ditolak. Berdasarkan tabel diatas dapat menunjukan model estimasi sebagai berikut:

$$Y = 23.221 + 1,168- 0,378 + 1,344 + 1,174+ 0,032 + e$$

1. Budget emphasis berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran.

Berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa *budget emphasis* berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa adanya tekanan dari atasan untuk mencapai target anggaran maka kesenjangan anggaran juga akan meningkat ini disebabkan karena bawahan menginginkan pekerjaannya selalu terlihat baik. Dalam suatu organisasi anggaran sering dijadikan sebagai tolak ukur kinerja para bawahan. Ketika anggaran menjadi satu-satunya tolak ukur penilaian kinerja bawahan maka hal inilah yang dapat memotivasi para bawahan untuk meningkatkan kinerjanya. Tetapi, anggaran sering kali disalahgunakan dan dijadikan sebagai alat tekanan atasan kepada bawahannya. Jika bawahan dihadapkan pada tekanan dari atasan dan memiliki akses informasi yang lebih di banding principal maka para bawahan cenderung melakukan kesenjangan anggaran.

Penelitian ini sejalan dengan teori atribusi, dimana teori tersebut diterapkan dengan menggunakan dua variabel pertama yaitu variabel tempat pengendalian internal merupakan perilaku ataupun perasaan yang dialami oleh seseorang dalam mencapai target anggaran dan kemampuannya untuk mempengaruhi kinerja secara personal terkait dengan keahlian dan usahanya, kedua yaitu tempat pengendalian eksternal merupakan perasaan yang dimiliki oleh seseorang bahwa perilakunya dipengaruhi oleh berbagai faktor diluar kendalanya ataupun kendala yang kemungkinan dialami dalam mencapai target anggaran(Umasangadji *et al.*, 2019).

Hasil penelitian ini diperkuat dengan hasil penelitian (Fadhli & Indriani, 2019) yang mengatakan bahwa adanya pengaruh signifikan *budget emphasis* terhadap kesenjangan anggaran dan di dukung oleh penelitian Evindiana *et al.* (2018), Umasangadji *et al.* (2019), dan Ardin (2017) yang berasumsi sama. Dengan demikian semakin adanya *budget emphasis* dalam suatu organisasi akan meningkatkan terjadinya kesenjangan anggaran.

2. Asimetri informasi berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran.

Berdasarkan hasil analisis menunjukkan asimetri informasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti semakin tinggi perbedaan informasi yang dimiliki antara principal dan agent maka semakin meningkatnya peluang terjadinya kesenjangan anggaran, ini disebabkan apabila dalam suatu organisasi atau pusat pertanggungjawaban bawahan memiliki informasi lebih dibanding atasan. Asimetri informasi yaitu keadaan dimana bawahan memiliki banyak informasi mengenai perusahaan atau instansi tempatnya bekerja dibanding dengan atasannya. Semakin besar perbedaan informasi yang dimiliki akan semakin memperbesar terjadinya

senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena atasan atau manajemen puncak yang memiliki informasi lebih sedikit berkaitan dengan aktivitas yang dianggarkan dibanding bawahan, akan lebih longgar dalam mereview usulan anggaran, yang mengakibatkan tuntutan atasan terhadap bawahan tentang pencapaian target anggaran menjadi lebih mudah di capai oleh bawahan.

Penelitian ini sejalan dengan teori *agency*, *Agency theory* menjelaskan mengenai asimetri informasi yaitu perbedaan informasi yang mendasarkan hubungan kontrak antara *principal* dan *agent*. Tidak terpenuhinya hubungan kontrak yang efisien antara *agent* dan *principal* merupakan kelemahan dari *agency theory*. *Principal* didefinisikan sebagai pihak pemberi kuasa kepada pihak lain yang disebut *agent*, yang bertindak atas nama *agent* itu sendiri (Naraswari & Sukartha, 2019).

Hasil penelitian ini diperkuat oleh hasil penelitian Kire & Oematan (2019) yang mengatakan bahwa adanya pengaruh signifikan asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran dan didukung oleh penelitian Ardinasari & Aisyah (2017), Hikmahwati *et al*, (2018), dan Meirina & Afdaluddin (2018) Dengan demikian semakin adanya asimetri informasi dalam suatu organisasi akan meningkatkan terjadinya kesenjangan anggaran.

3. Locus of control memoderasi hubungan antara budget emphasis terhadap kesenjangan anggaran.

Berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa *locus of control* dapat memoderasi hubungan antara *budget emphasis* terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa apabila seseorang dengan *locus of control* yang tinggi akan mengakibatkan semakin besar kecenderungan *budget emphasis* yang dilakukan oleh bawahan dalam penganggaran dan dapat meningkatkan adanya kesenjangan anggaran. Penilaian kinerja para pegawai biasanya ditentukan berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran dimana bawahan termotivasi dengan adanya suatu bonus jika perencanaan anggaran tercapai, dan sanksi apabila perencanaan anggaran tidak tercapai Riantari & Sari, (2019). Teori atribusi menjelaskan, sikap seseorang dalam proses penyusunan anggaran akan ditentukan oleh kombinasi kekuatan internal yaitu keyakinan individu. *Locus of control* dari seseorang berasal dari perpaduan antara kekuatan internal yakni kekuatan yang bersumber dari dalam diri seseorang dan kekuatan eksternal yang bersumber dari faktor lingkungan luar individu (Heider, 1958 ;(Mahasabha & Ratnadi, 2019).

Hasil penelitian ini diperkuat dengan hasil penelitian Riantari & Sari, (2019) yang mengatakan bahwa *locus of control* memoderasi hubungan antara *budget emphasis* terhadap kesenjangan anggaran dan di dukung oleh penelitian Lestara *et al*, (2016), Saptaria (2017), dan Fauzan *et al*, (2016). Dengan demikian semakin adanya *locus of control* dalam diri seseorang akan semakin meningkatnya pengaruh *budget emphasis* terhadap kesenjangan anggaran.

4. Locus of control memoderasi hubungan antara asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran.

Berdasarkan hasil analisis menunjukkan bahwa *locus of control* tidak dapat memoderasi hubungan antara asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti *locus of control* yang ada dalam diri seseorang belum bisa dijadikan sebagai dasar dalam penyusunan anggaran. *Locus of control* merupakan suatu kendali yang terdapat pada setiap diri seseorang terhadap suatu peristiwa. Seseorang yang tidak memiliki *locus of control* yang baik dan adanya indikasi asimetri informasi akan gagal menjalankan tugasnya dalam melakukan penyusunan anggaran dan menjadi indikasi gagalnya partisipasi anggaran yang berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga menyebabkan terjadinya kesenjangan anggaran Bachtiar (2018). *Agency theory* merupakan hubungan kontrak antara *principal* dan agen yang dimana apabila agen berhasil mencapai target yang sudah ditetapkan oleh *principal*, maka kontrak yang efisien akan diperolehnya (Naraswari & Sukartha, 2019). Hasil penelitian ini diperkuat oleh penelitian Daniel(2015), Eka(2016), dan Karsam(2014) yang menyatakan bahwa *locus of control* tidak dapat memoderasi hubungan antara asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan mengenai pengaruh *budget emphasis* dan asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran dengan *locus of control* sebagai variabel moderasi, maka diperoleh kesimpulan sebagai berikut :

1. Hasil analisis menunjukkan bahwa *budget emphasis* berpengaruh dan signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa adanya tekanan dari atasan untuk mencapai target anggaran akan menyebabkan terjadinya kesenjangan anggaran.
2. Hasil analisis menunjukkan bahwa asimetri informasi berpengaruh dan signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat perbedaan informasi yang dimiliki antara atasan dan bawakan akan meningkatkan terjadinya kesenjangan anggaran.
3. Hasil analisis menunjukkan bahwa *locus of control* dapat memoderasi hubungan antara *budget emphasis* terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa *locus of control* merupakan suatu kendali dalam diri seseorang dan *locus of control* sangat penting dalam pembuatan anggaran.
4. Hasil analisis menunjukkan bahwa *locus of control* tidak dapat memoderasi hubungan antara asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini berarti *locus of control* yang ada dalam diri para pegawai suatu organisasi tidak dapat memperkuat atau memperlemahnya hubungan antara asimetri informasi terhadap kesenjangan anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Anggraeni, M. D. (2011). *Agency Theory Dalam Perspektif Islam*. 9, 272–288.
- Ardin. (2017). Pengaruh Penganggaran Partisipatif Dan Tekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Locus Of Control Sebagai Variabel Moderasi (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Palu). *E-Jurnal Katologis*, 5(3), 22–32.
- Ardinasari, I. F., & Aisyah, M. N. (2017). Kapasitas Individu, Budaya Organisasi, Dan Asimetri Informasi Pada Penyusunan Anggaran Partisipatif Terhadap Budgetary Slack. *Jurnal Profita, Edisi 5*, 1–19.
- Bachtiar, W. (2018a). *Pengaruh Partisipasi Anggaran , Komitmen Organisasi , Locus Of Control Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Budgetary Slack (Studi Empiris Pada Lembaga Perkreditan Desa (LPD) Di Kecamatan Buleleng)*. 07(01).
- Bachtiar, W. (2018b). *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Desentralisasi, Locus Of Control Dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris di Provinsi Maluku Utara)*. 1–34.
- Baryatdika, M. T., Mafudi, M., & Arofah, T. (2019). Pengaruh Informasi Asimetris Terhadap Penciptaan Senjangan Anggaran Dengan Faktor Person-Situation Interactionist Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Banyumas). *Ekonomi Dan Bisnis*, 6(1), 1–33. <https://doi.org/10.35590/jeb.v6i1.813>
- Bryan, B., & Haryadi, E. (2018). Analisis Pengaruh Variabel Moderasi Switching Costs Terhadap Hubungan Service Performance dan Customer Loyalty Member Celebrity Fitness Jakarta. *Jurnal Manajemen*, 15(1), 52–71.
- Bulutoding, L., Habbe, A. H., Suwandi, M., Suhartono, & Ningrum, R. A. (2020). DETERMINANT FACTORS OF TAX COMPLIANCE MODIFIED BY TAXATION KNOWLEDGE: EVIDENCE FROM KPP MAKASSAR MADYA. *International Journal of Advanced Research (IJAR)*, 8(5), 629–637.
- Desmayani, N. M. M. R., & I. M. S. Suardikha. (2016). *DAN PEMBERIAN REWARD TERHADAP BUDGETARY SLACK Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud)*, Bali , Indonesia *Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud)*, Bali , Indonesia *ABSTRAK PENDAHULUAN Partisipasi anggaran adalah proses peny.* 16, 1121–1148.
- Evindiana, F., Andini, R., & Putri, M. A. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Sebagai Variabel Intervening. *Journal Of Accounting*, 1–15.
- Fadhli, A., & Indriani, M. (2019). *PENGARUH BUDGET EMPHASIS , PARTISIPASI*

- ANGGARAN , KETERLIBATAN PEKERJAAN , DAN LOCUS OF CONTROL TERHADAP KESEJAJARAN. *JIMEKA*, 4(1), 13–22.
- Fauzan, Herwiyanti, E., & Wiratno, A. (2016). Efek Mediasi Informasi Asimetris dan Moderasi Locus of Control pada Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran terhadap Budgetary Slack. *Simposium Nasional Akuntansi XIX*, 1–26.
- Fitriyani, F. (2017). MOTIVASI EKSTRINSIK PADA PENCIPTAAN BUDGETARY SLACK. *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 10(2), 148–151.
- Hati, R. P. (2019). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Budget Enphasis dan Self Esteem Terhadap Budgetary Slack Pada Hotel Berbintang Empat Di Kota Batam. *Measurement*, 13(1), 20–27.
- Hikmahwati, Respat, N. W., Adriani, A., & Mukhlisah, N. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Asimetri Informasi Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Politeknik Negeri Banjarmasin). *Jurnal Riset Terapan Akuntansi*, 2(1), 25–41.
- Junika, C., Wahjoe, D., Ardan, H., Asalam, G., Akuntansi, P. S., Ekonomi, F., & Telkom, U. (2019). Pengaruh Asimetri Informasi Dan Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran (Studi pada Satuan Kinerja Perangkat Daerah Kota Bandung Tahun 2019). *E-Proceeding of Management*, 6(2), 3052–3061.
- Junjunan, N. A., & Yulianto, A. (2019). Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Budget Emphasis terhadap Budgetary Slack Pada Rumah Sakit. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 3(1), 109–124.
- Kahar, S. H. A., & Hormati, A. (2017). Peran Budget Emphasis Dalam Memoderasi Hubungan Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Dan Kinerja Manajerial (Studi Pada 30 SKPD Kota Ternate). *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 14(1), 71–88.
- Kire, T. I. M. B., & Oematan, H. M. (2019). Pengaruh Partisipasi, Penekanan Anggaran Dan Asimetri Informasi Terhadap Budgetary Slack (Studi Kasus Universitas Nusa Cendana). *Jurnal Akuntansi: Transparansi Dan Akuntabilitas*, 7(2), 148–158.
- Koeswardhana, G., & Saprudin. (2019). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi Dan Budaya Organisasi Pada Senjangan Anggaran (Studi Kasus Pada Patra Hotels & Resorts). *JISAMAR*, 3(2), 79–89.
- Kredit, A., Bank, P. T., Tbk, B. C. A., Bisnis, F., Surabaya, U., Bisnis, F., & Surabaya, U. (2016). *UJI MODEL KESEIMBANGAN TEORI KEAGENAN: PENGARUH KEBIJAKAN UTANG DAN KEBIJAKAN DIVIDEN TERHADAP free principal dalam membuat keputusan . memungkinkan mencari ekuitas*. 11(1), 102–120.
- Kriswantini, D., & Ode, A. (2017). Pengaruh Kapasitas Individu, Komitmen Organisasi, Dan Locus Of Control Terhadap Budgetary Slack. *Jurnal SOSOQ*, 5(1), 115–123.
- Kusniawati, H., & Lahaya, I. A. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran , Penekanan Anggaran , Asimetri Informasi terhadap Budgetary Slack pada SKPD Kota Samarinda. *AKUNTABEL*, 14(2), 144–156.
- 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 (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Berupa Dinas Kabupaten Gianyar). *E-Jurnal S1 Ak*, 6(3).
- Made, N., Nirmalasari, A., & Erawan, P. (2018). *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Pengaruh Kompetensi , Pengalaman Kerja , Gaya Kepemimpinan dan Lingkungan Kerja Pada Kualitas Audit Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali , Indonesia*. 24, 2360–2388.
- Mahasabha, N. L. A., & Ratnadi, N. made D. (2019). Pengaruh Partisipasi Penganggaran dan Penekanan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Locus of Control Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 26(3), 2123–2154.
- Majid, J. (n.d.). *Akuntansi Sektor Publik*.
- Meirina, E., & Afdaluddin. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran , Informasi Asimetris Dan Budget Emphasis Terhadap Slack Anggaran. *Jurnal Pundi*, 02(03), 261–272.
- Mukaromah, A., & Suryandari, D. (2015). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Komitmen Organisasi, Ambiguitas Peran Terhadap Budgetary Slack. *Accounting Analysis Journal*, 4(4), 1–8.
- Naraswari, P. A. R., & Sukartha, I. M. (2019). Pengaruh Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Pada Senjangan

- Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 26(2), 1660–1688.
- Nurwanah, A. (n.d.). *MENGUAK KEKUATAN DAN PROBLEMATIKA AGENCY THEORY DITINJAU DARI PERSPEKTIF ISLAM*.
- Pello, E. V. (2014). PENGARUH ASIMETRI INFORMASI DAN LOCUS OF CONTROL PADA HUBUNGAN ANTARA PENGANGGARAN PARTISIPATIF DENGAN SENJANGAN ANGGARAN. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 6(2), 287–305.
- Pusporini, I. D., Haryadi, & Herwiyanti, E. (2018). The Effect of Budget Participation on Budgetary Slack with Information Asymmetry and Organizational Commitment as a Moderating Variable. *Journal of Research in Business, Economics and Management (JRBEM)*, 12(1), 2261–2269.
- Qolbunsalim, G. B. (2019). Pengaruh Pengendalian Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dan Orientasi Manajerial Jangka Pendek pada Dinas Pendidikan , Dinas Perhubungan , dan Dinas Satuan Polisi dan Pamong Praja Kota Bandung. *Prosiding Akuntansi*, 5(1), 7–15.
- Riantari, K. A. M. D., & Sari, M. M. R. (2019). Pengaruh Penganggaran, Budget Empahasis, Asimetri Informasi Pada Budgetary Slack Dengan Locus Of Control Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 29(2), 547–560.
- Rumengan, V., Tinangon, J. J., & Pangerapan, S. (2018). Pengaruh Obedience Pressure Dan Self-Efficacy Terhadap Audit Judgement Pada Auditor Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 13(2), 282–289.
- Saptaria, A.T. (2017). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Locus Of Control Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada OPD Kota Dumai). *JOM Fekon*, 4(2), 8035–8048.
- Saptaria, Agnes Teri. (2017). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Penekanan Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Locus Of Control Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada OPD Kota Dumai). *JOM Fekon*, 4(2), 8035–8048.
- Sari, A. L., Diana, N., & Mawardi, M. C. (2019). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Budget Emphasis Dan Komitmen Organisasi Terhadap Budgeting Slack. *E-JRA*, 08(03), 21–32.
- Sastiana, & Sumarlin. (2016). Pengaruh Audit Forensik Dan Profesionalisme Auditor Terhadap Pencegahan Fraud Dengan Kecerdasan Spiritual Sebagai Variabel Moderating Pada Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Selatan. *Akuntansi Peradaban*, 1(1), 106–127.
- Savitri & sawitri. (2014). *PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN, PENEKANAN ANGGARAN DAN INFORMASI ASIMETRI TERHADAP TIMBULNYA KESENJANGAN ANGGARAN Enni Savitri & Erianti Sawitri Fakultas Ekonomi Universitas Riau*. 2(2), 210–226.
- Sugiyono. (2012). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Triana, M., Yuliusman, & Wirmie Eka Putra. (2012). *Pengaruh partisipasi anggaran*,. 1(1).
- Umasangadji, S., Suwandi, M., & Sumarlin. (2019). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Budget Emphasis Dan Komitmen Organisasi Terhadap Budgetary Slack Dengan Locus Of Control Sebagai Variabel Moderasi Pada Skpd Kabupaten Polewali Mandar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban*, 5(1), 64–77.
- Untari, D. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Locus Of Control, Penekanan Anggaran, Dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada SKPD Kabupaten Bengkalis). *JOM Fekon*, 4(1), 3601–3615.