



**PENGARUH INFORMASI ASIMETRIS TERHADAP PENCIPTAAN
SENJANGAN ANGGARAN DENGAN FAKTOR *PERSON-
SITUATION INTERACTIONIST* SEBAGAI VARIABEL
PEMODERASI (Studi pada Organisasi Perangkat Daerah
Kabupaten Banyumas)**

Marliandi Tri Baryatdika¹⁾, Mafudi Mafudi²⁾, Triani Arofah³⁾

¹marliandi@yahoo.com, ²mafudi1957@yahoo.com, ³aniatman@yahoo.com

^{1, 2, 3}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jenderal Soedirman

Abstract

This research is an explanatory and correlational study using survey method on heads of division in Regional Organizations of Banyumas Regency. This research aims to find out the effect of asymmetric information on the creation of budgetary slack and the effect of ethical factors expressed by person-situation interactionist factors on that relationship. The research population are all Regional Organizations of Banyumas Regency. The sampling method used is judgment sampling and it obtains 25 regional organizations. There are 4 heads of divisions from each regional organization who become the respondents.

Based on the research result and data analysis using moderated regression analysis, it concludes: Asymmetric information can increase the creation of budgetary slack; (2) Ethical ideology does not moderate the effect of asymmetric information on the creation of budgetary slack; (3) Machiavellian character does not moderate the effect of asymmetric information on the creation of budgetary slack; (4) Locus of control does not moderate the effect of asymmetric information on the creation of budgetary slack; (5) Moral intensity does not moderate the effect of asymmetric information on the creation of budgetary slack; and (6) Organizational ethical climate does not moderate the effect of asymmetric information on the creation of budgetary slack.

Keywords: *Creation of Budgetary Slack; Asymmetric Information; Person-Situation Interactionist*

PENDAHULUAN

Organisasi sektor publik secara umum berbeda dengan organisasi sektor swasta. Akuntansi dan manajemen sektor publik pun berbeda dari akuntansi dan manajemen sektor swasta. Dalam hal tersebut, perbedaan yang dapat dilihat adalah bahwa organisasi sektor publik cenderung memiliki sistem akuntansi dan manajemen yang kurang baik dan menunjukkan ketidakefisienan dalam pengelolannya (Busch dan Gustafsson, 2000). Untuk memecahkan masalah tersebut, Hood (1991) menggagas teori

New Public Management (NPM) yang mendorong organisasi sektor publik untuk mengadopsi cara pengelolaan sektor swasta yang dipandang lebih efisien.

NPM sudah diterapkan di berbagai negara, termasuk Indonesia. Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 136/PMK.02/2014 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan Rencana Kerjadan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga dipaparkan secara jelas dan lengkap bahwa Indonesia telah menerapkan paradigma NPM secara penuh dalam sistem penganggarnya dengan menerapkan tiga pendekatan penganggaran, yaitu penganggaran terpadu, penganggaran berbasis kinerja, dan kerangka pengeluaran jangka menengah yang ketiganya memadukan pendekatan penganggaran *top down* dan *bottom-up*.

Namun, masalah penganggaran sektor publik yang telah menerapkan NPM masih terjadi. Di Indonesia, masalah tersebut yang mengundang perhatian adalah bahwa kementerian/lembaga memang secara sengaja tidak merealisasi semua anggaran terutama anggaran belanja. Alasan yang mendasari hal tersebut antara lain karena rumitnya proses persetujuan anggaran dan salah satu cara KPK untuk mengurangi tindakan korupsi (Blöndal, Hawkesworth, dan Choi, 2009).

Dalam pemerintahan Presiden Joko Widodo, upaya pemberantasan korupsi semakin ditegaskan sehingga kementerian/lembaga diduga menjadi lebih konservatif dalam merealisasikan anggaran belanjanya terutama dengan diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 258/PMK.02/2015 tentang Tata Cara Pemberian Penghargaan dan Pengenaan Sanksi atas Pelaksanaan Anggaran Belanja Kementerian Negara/Lembaga. Dampak dari diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan tersebut adalah bahwa semakin banyak kementerian atau lembaga yang tidak menyerap semua anggaran belanja karena penghargaan akan diberikan apabila penyerapan sudah mencapai 95%. Namun, apabila penyerapan anggaran belanja tidak dilakukan secara bertanggung jawab, para aparat kementerian/lembaga akan dikenai sanksi.

Walaupun pemerintah sudah menerbitkan dan mengesahkan peraturan yang mengatur mengenai penghargaan dan sanksi terkait realisasi anggaran belanja, pemerintah Indonesia masih menemukan ada aparat kementerian/lembaga yang melakukan pemborosan anggaran belanja. Menteri Keuangan Republik Indonesia, Sri Mulyani Indrawati mengungkapkan bahwa masih ada kementerian/lembaga yang melakukan pemborosan anggaran belanja berupa pengusulan anggaran belanja yang melebihi standar, adanya duplikasi program di kementerian/lembaga lain, dan ketidaksesuaian antara tugas, pokok, dan fungsi kementerian/lembaga dengan program yang dirancang (Kompas, 2016). Sri Mulyani Indrawati juga mengungkapkan bahwa pemborosan anggaran belanja kementerian/lembaga pada RAPBN 2017 masih terjadi dan diduga mencapai sekitar Rp8,7 triliun (Merdeka, 2017).

Penciptaan senjangan anggaran merupakan masalah penganggaran yang telah diteliti oleh para akademisi sejak 1975 (Onsi, 1975). Faktor-faktor yang diteliti untuk menjelaskan bagaimana penciptaan senjangan anggaran terjadi masih terbatas di lingkup keperilakuan dan organisasi (Shelly, Emrinaldi, dan Julita, 2014; Mai, Emrinaldi, dan Lila, 2015; dan Putu et al., 2015). Namun, Merchant dan Stede (2007) menyatakan bahwa penciptaan senjangan anggaran juga merupakan suatu masalah etika yang dapat memengaruhi berbagai pemangku kepentingan.

Masalah etika yang muncul tidak hanya menyatakan bahwa penciptaan senjangan anggaran merupakan tindakan yang tidak etis, tetapi juga bisa dianggap etis. Menurut Merchant dan Stede (2007), penciptaan senjangan anggaran dapat dianggap sebagai suatu tindakan yang etis karena senjangan anggaran dapat melindungi karyawan dari

ketidakpastian masa depan. Selain itu, senjangan anggaran dapat melindungi karyawan dari penyalahgunaan sistem evaluasi kinerja oleh para atasan.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Douglas dan Wier (2000) yang menjelaskan bagaimana faktor etika dapat menjelaskan penciptaan senjangan anggaran. Namun, dalam penelitian ini, peneliti akan kembali menguji ideologi etis sebagai variabel pemoderasi seperti dalam penelitian Douglas dan Wier (2000) untuk memperkuat konsistensi hasil penelitiannya. Selain itu, peneliti juga akan menambah variabel moderasi karakteristik individu (sifat Machivellian dan *locus of control*), intensitas moral, dan lingkungan organisasi sebagai faktor kontingensi (etika) yang diduga memoderasi hubungan antara informasi asimetris dengan penciptaan senjangan anggaran (Douglas dan Wier, 2000; Kish-Gephart, Harrison, dan Treviño, 2010; Islam dan Hu, 2012).

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Keagenan

Jensen dan Meckling (1976) menyintesis teori keagenan untuk memecahkan masalah hubungan keagenan di suatu organisasi. Hubungan keagenan dirumuskan akan selalu menemui masalah karena adanya perbedaan tujuan antara *principal* dan agen; dan *principal* tidak mampu memastikan apakah agen telah melaksanakan tugasnya sesuai dengan kontrak. Perbedaan tujuan antara *principal* dan agen dapat terjadi karena teori ini mengasumsikan bahwa manusia memiliki sifat *self-interest*. Sifat *self-interest* tersebut akan menimbulkan masalah ketika *principal* dan agen memandang informasi sebagai suatu komoditi. Ketika agen mempunyai keunggulan informasi, masalah keagenan terjadi. Masalah keagenan yang dapat timbul adalah berupa pemanfaatan informasi tanpa sepengetahuan *principal* (*moral hazard*) atau memanfaatkan suatu informasi yang dirasa agen memiliki pengetahuan yang lebih baik daripada *principal* (*adverse selection*) (Laffont dan Martimort, 2001).

Gambar 1 menunjukkan implikasi teori keagenan dalam menjelaskan perilaku penciptaan senjangan anggaran melalui pemanfaatan keunggulan informasi. Dengan keunggulan informasi yang dimiliki, agen dapat membuat anggaran yang tidak perlu (*adverse selection*) atau melaksanakan aktivitas-aktivitas di luar target anggaran untuk memenuhi kepentingan pribadinya (*moral hazard*) (Laffont dan Martimort, 2001; Faria dan Silva, 2013).

Teori Kontingensi

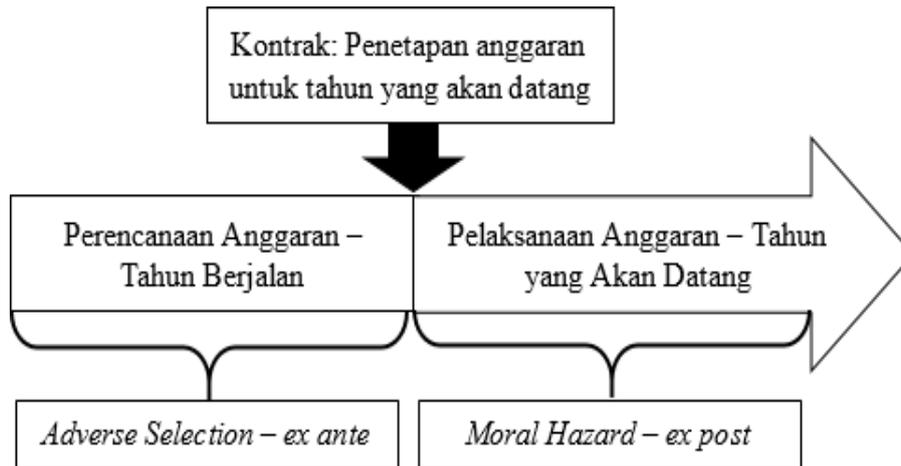
Teori ini menjelaskan bahwa keefektifan suatu sistem pengendalian manajemen dipengaruhi oleh berbagai faktor, baik faktor situasi yang spesifik, faktor situasi secara umum, atau kombinasi keduanya (Hayes, 1977). Faktor-faktor tersebut antara lain lingkungan eksternal, misi dan strategi kompetitif, teknologi, perusahaan dan industri, dan faktor pengetahuan dan pengendalian (misalnya perilaku) (Fisher, 1995).

Islam dan Hu (2012) mengungkapkan bahwa teori kontingensi dapat diterapkan dalam akuntansi, terutama akuntansi manajemen. Teori kontingensi dalam akuntansi manajemen digunakan untuk memecahkan masalah kecocokan antara berbagai faktor yang harus dipenuhi oleh suatu organisasi agar dapat beroperasi secara efektif. Masalah kecocokan tersebut mengindikasikan bahwa suatu organisasi tidak dapat berkinerja secara efektif atau bertahan hanya dengan satu atau dua faktor saja yang tetap. Schweikart (1992) menyatakan bahwa etika dapat menjadi salah satu faktor yang menentukan

kecocokkan suatu organisasi.

Dengan merujuk pada penelitian Douglas dan Wier (2000), faktor etika diduga menjadi faktor kontingensi yang dapat menjelaskan hubungan informasi asimetris terhadap perilaku penciptaan senjangan anggaran. Faktor etika tersebut diwujudkan melalui faktor-faktor *person-situation interactionist* yang menjadi variabel pemoderasi hubungan tersebut (Kish-Gephart, Harrison, dan Treviño, 2010).

Teori *Person-Situation Interactionist*



Gambar 1. Kemunculan Informasi Asimetris dalam Penganggaran (Santos, *et al.* 2007 dalam Faria dan Silva, 2013)

Teori *person-situation interactionist* dikembangkan oleh Treviño (1986) untuk menjelaskan bagaimana individu mengambil keputusan etis dalam organisasi. Teori ini menjelaskan bahwa keputusan etis yang diambil seseorang dipengaruhi oleh interaksi antara faktor individu (*bad apples*) dengan faktor lingkungan (*bad barrels*). Selanjutnya, pada 2010, Treviño bersama Kish-Gephart dan Harrison melakukan analisis meta untuk menguji faktor-faktor apa sajakah yang mempengaruhi perilaku etis/tidak etis seseorang. Mereka mengujinya dengan teori ini ditambah dengan faktor baru yang dikembangkan, yaitu masalah moral (*bad cases*) yang diukur menggunakan intensitas moral (Jones, 1991; O’Fallon dan Butterfield, 2005; Craft, 2013).

Mereka menemukan bahwa *bad apples* dapat menggunakan indikator berupa perkembangan moral kognitif, Machiavellian, *locus of control*, idealisme, relativisme, dan kepuasan kerja; *bad barrels* dapat menggunakan indikator berupa iklim etis organisasi dan pemaksaan kode etik perilaku; dan *bad cases* dapat menggunakan indikator intensitas moral berupa *magnitude of consequences*, *social consensus*, *probability of effect*, *proximity*, *temporal mediacy*, dan *concentration of effect*.

Implikasi teori *person-situation interactionist* dalam penelitian ini adalah teori ini menjelaskan faktor etika yang berperan dalam menjelaskan hubungan informasi asimetris terhadap perilaku penciptaan senjangan anggaran (Douglas dan Wier, 2000; Merchant dan Stede, 2007).

New Public Management

Konsep NPM pertama kali diformulasikan oleh Hood (1991). Hood (1991) menyatakan bahwa NPM merupakan kombinasi dari dua prinsip yang dianggap bertentangan, yaitu *new institutional economics* dan keberhasilan penerapan manajemen perbisnisan. *New institutional economics* merupakan gagasan yang didasarkan pada *contestability*, *user choice*, *transparency*, dan penekanan pada struktur kompensasi. Gagasan tersebut berkembang khusus di sektor publik sebagai pergerakan baru dari gaya administrasi berbasis militer yang menjunjung tinggi hirarki. Sementara, prinsip yang diadopsi dari keberhasilan penerapan manajemen perbisnisan di sektor publik adalah manajemen profesional, penekanan yang tinggi pada keahlian, kebutuhan akan kekuasaan diskresioner untuk mencapai tujuan (“bebas mengelola”), dan penekanan kinerja organisasi melalui pengembangan budaya organisasi yang sesuai.

Di Indonesia, reformasi sektor publik juga menerapkan konsep NPM di dalamnya namun memberikan dampak yang berbeda pula dari reformasi sektor publik Norwegia dan Selandia Baru. Reformasi sektor publik di Indonesia dimulai pada 2003 ketika pemerintah menerbitkan Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan, dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, dan Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Novita, 2010; Choi, 2016). Dalam menerapkan konsep NPM, bentuk perwujudannya yang dominan di Indonesia antara lain desentralisasi (otonomi daerah dan APBD), sistem penganggaran (penggunaan basis kinerja), dan fleksibilitas pengelolaan keuangan (Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum) (Choi, 2016).

Dalam penyusunan anggaran, baik APBD maupun APBN, pemerintah sudah menerapkan pendekatan *bottom-up* yang terwujud dengan partisipasi dari semua jajaran eksekutif di bawah pemimpin eksekutif, baik menteri, lembaga eksekutif, maupun OPD. Anggaran negara juga disusun dengan pendekatan baru sebagai perwujudan NPM, yaitu penganggaran berbasis kinerja, penganggaran terpadu, dan kerangka pengeluaran jangka menengah (Blöndal, Hawkesworth, dan Choi, 2009; Republik Indonesia, 2010).

Anggaran

Anggaran didefinisikan sebagai pengungkapan formal atas rencana, target, dan sasaran manajemen yang mencakup semua aspek operasional untuk suatu periode tertentu. Anggaran merupakan alat perencanaan sekaligus alat pengendalian (Shim, Siegel, dan Shim, 2012). Sebagai perencanaan, anggaran digunakan untuk memberikan gambaran dan pedoman mengenai target apa saja yang harus diraih untuk satu atau beberapa periode ke depan. Sebagai pengendalian, anggaran digunakan sebagai alat untuk mengevaluasi kinerja selama satu atau beberapa periode yang nantinya akan menjadi umpan balik untuk rencana anggaran periode selanjutnya.

Anggaran dan penganggaran di sektor publik agak berbeda daripada anggaran dan penganggaran di sektor swasta meskipun sekarang telah mengadopsi paradigma NPM. Menurut Mardiasmo (2006), hal yang membuat anggaran dan penganggaran sektor publik berbeda daripada sektor swasta adalah karena adanya pengaruh politik yang kuat. Hal tersebut terkait dengan masalah keagenan antara eksekutif-legislatif dan legislatif-masyarakat yang telah dijelaskan sebelumnya. Unsur politik tercermin pada *self-interest* dari masing-masing pihak yang kental, khususnya pihak legislatif karena terdiri dari

partai-partai politik. Selain itu, Mardiasmo (2006) juga mengungkapkan bahwa pengungkapan anggaran pemerintah ke publik merupakan perbedaan lain yang berarti yang membedakan sektor publik dengan sektor swasta. Hal tersebut terkait dengan akuntabilitas publik yang menjadi aspek yang harus tercakup dalam penganggaran sektor publik selain aspek perencanaan dan pengendalian.

Senjangan Anggaran

Menurut Shim, Siegel, dan Shim (2012), senjangan anggaran merupakan suatu praktik pengurangan perkiraan anggaran pendapatan atau melebihi anggaran belanja untuk memudahkan pencapaian target anggaran. Senjangan anggaran merupakan salah satu kekurangan dari pendekatan penganggaran partisipatif atau *bottom-up*.

Merchant dan Stede (2007) mengungkapkan bahwa masalah senjangan anggaran juga dapat dipandang sebagai masalah etika. Dipandang dari etika utilitarianisme, sifat agen yang selalu mementingkan diri dianggap sebagai tindakan yang tidak etis. Sifat agen tersebut ditambah dengan keunggulan informasi yang dimilikinya mendorong agen untuk menciptakan senjangan anggaran. Senjangan anggaran kemudian dianggap sebagai tindakan yang tidak etis. Selain itu, senjangan anggaran juga dipandang tidak etis di mata organisasi, pemilik, dan mungkin juga kreditor. Ketika kondisi organisasi sedang baik, manajer bagian akan memanfaatkan keadaan tersebut untuk dapat “menikmati” kondisi yang baik tersebut dengan membuat target anggaran yang mudah dicapai dan senjangan yang terjadi dinikmati oleh manajer bagian tersebut. Hal tersebut akan menyebabkan dilema bagi para pemangku kepentingan karena di satu sisi mereka ingin organisasi selalu berkinerja baik namun di satu sisi mereka juga dihadapkan oleh praktik yang tidak etis karena kinerja yang selalu baik.

Namun, Merchant dan Stede (2007) juga mengungkapkan bahwa senjangan anggaran dapat juga dikatakan sebagai tindakan yang etis. Hal tersebut ditinjau dari faktor-faktor yang tidak dapat dikendalikan yang mempengaruhi kinerja para manajer. Ketika target anggaran yang tidak dapat dicapai oleh manajer bagian karena faktor-faktor yang tidak dapat dikendalikan, kinerja yang buruk belum tentu dapat dibenarkan. Manajer bagian kemudian membuat target anggaran yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya agar target anggaran tersebut mudah dicapai atau mengantisipasi ketidakpastian di masa depan. Selain itu, senjangan anggaran juga dipandang sebagai mekanisme yang digunakan oleh manajer bagian untuk melindunginya dari perlakuan buruk dari manajemen tingkat atas karena target anggaran yang tidak tercapai.

Informasi Asimetris

Informasi asimetris dapat timbul dari hubungan keagenan. Seperti yang telah dipaparkan pada subbab sebelumnya, teori keagenan merumuskan adanya masalah yang timbul dalam hubungan antara *principal* dan agen. Masalah tersebut pada dasarnya muncul akibat agen yang memiliki keunggulan informasi daripada *principal*. Terdapat dua masalah keagenan terkait tingkat kepemilikan informasi yang dimiliki, yaitu *adverse selection* dan *moral hazard* (Jensen dan Meckling, 1976; Laffont dan Martimort, 2001). Laffont dan Martimort (2001) kemudian menerapkan masalah keagenan dan informasi asimetri ke dalam permasalahan insentif yang diterima oleh karyawan. Masalah insentif tersebut dikaitkan dengan masalah pendelegasian wewenang dari atasan kepada bawahan. Informasi dalam masalah pendelegasian wewenang tersebut muncul pada agen yang dianggap memiliki kepentingan lain yang dianggap menguntungkan dirinya sendiri oleh atasan. Informasi yang tidak simetri kemudian muncul ketika atasan tidak memberikan

pengawasan yang memadai kepada bawahan yang menerima wewenang tersebut karena kurangnya informasi yang dimiliki oleh atasan mengenai bawahannya. Apabila hal tersebut terjadi, atasan akan kesulitan dalam memberikan insentif kepada bawahan yang menerima wewenang tersebut karena atasan tidak yakin apakah wewenang tersebut dijalankan sepenuhnya demi tercapainya tujuan wewenang tersebut sehingga insentif dapat diperoleh atau bawahan melaksanakan wewenang tersebut diiringi dengan pemenuhan kepentingan pribadinya (Laffont dan Martimort, 2001).

Ideologi Etis

Ideologi etis merupakan suatu dimensi etika untuk menggambarkan dasar yang dipakai seseorang dalam membuat pertimbangan moral atau *moral judgments*. Konsep ini dirumuskan oleh Forsyth (1980) dengan dua dimensi utama, yaitu relativisme dan idealisme. Relativisme berkaitan dengan pandangan individu terhadap nilai-nilai moral universal, apakah ditolak semuanya atau diterima dan dipakai di setiap pengambilan keputusan. Sementara, idealisme berkaitan dengan konsekuensi yang timbul dari setiap tindakan yang diambil, apakah konsekuensi yang diharapkan selalu dapat tercapai atau tidak.

Dengan dikembangkan dua dimensi tersebut dengan dua dikotomi, tinggi dan rendah, Forsyth (1980) kemudian memaparkan 4 ideologi etis: 1) *Situationist* mempunyai pandangan menolak aturan moral; mempertanyakan apakah suatu tindakan memberikan hasil yang terbaik bergantung dari situasi yang ada; 2) *Subjectivist* mempunyai pandangan menolak aturan moral; mendasarkan pertimbangan moral pada perasaan individu terhadap tindakan dan situasi; 3) *Absolutists* mempunyai pandangan bahwa suatu tindakan bermoral apabila memberikan suatu dampak positif yang sejalan dengan aturan moral; 4) *Exceptionists* mempunyai pandangan bahwa tindakan yang sejalan dengan aturan moral merupakan hal yang harus dilakukan, tapi pengecualian terhadap beberapa aturan moral masih diperbolehkan.

Sifat Machiavellian

Individu Machiavellian pada dasarnya adalah individu yang mempunyai kecenderungan untuk memanfaatkan individu lain untuk mencapai tujuannya. Sifat Machiavellian terdiri dari tiga komponen, yaitu sinisme, kecenderungan manipulasi, dan beorientasi hasil membenarkan cara. Terdapat dua dikotomi sifat Machiavellian, yaitu tinggi (*high Machs*) dan rendah (*low Machs*).

Individu yang mempunyai *high Machs* merupakan individu yang mementingkan dirinya sendiri, berperilaku individualis, tidak mudah dipengaruhi oleh situasi sosial, dan oportunistis. Mereka memilih untuk memecahkan masalah menggunakan logikanya dan mementingkan pencapaian tujuan dengan mengabaikan kepentingan umum. Sementara, individu *low Machs* merupakan individu yang peduli terhadap sesamanya, beorientasi pada orang, mudah terpengaruh oleh situasi sosial, dan cenderung patuh pada aturan yang ada (Christie dan Geis, 1970).

Dalam akuntansi manajemen, khususnya penganggaran, Hartmann dan Mass (2010) melakukan eksperimen untuk menguji apakah sifat Machiavellian dapat menjelaskan dorongan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Mereka menemukan bahwa manajer *high Machs* cenderung akan menciptakan senjangan anggaran apabila penganggaran perusahaan manajer bekerja menggunakan pendekatan penganggaran partisipatif. Tekanan sosial juga makin mendorong manajer *high Machs* untuk menciptakan senjangan anggaran. Sementara, hasil penelitian pada manajer *low*

Machs menunjukkan bahwa meskipun penganggaran perusahaan menggunakan pendekatan penganggarna partisipatif dan ada tekanan sosial yang berarti, mereka malah tidak akan menciptakan senjangan anggaran.

Locus of Control

Konsep *locus of control* merupakan konsep yang menggambarkan bagaimana seseorang memandang suatu peristiwa yang menimpa dirinya, apakah dianggap sebagai dampak atas perbuatannya atau karena dampak lain dari luar dirinya. *Locus of control* terdiri dari dua jenis, yaitu *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Individu yang mempunyai *locus of control* internal memandang bahwa suatu peristiwa baik positif maupun negatif merupakan akibat dari dirinya sendiri. Sementara, individu dengan *locus of control* eksternal memandang bahwa suatu peristiwa baik positif maupun negatif disebabkan oleh pengaruh lain selain dirinya sendiri, seperti takdir, keberuntungan, dan lain-lain (Rotter, 1966 dalam Kish-Gephart, Harrison, dan Treviño, 2010).

Khusus dalam bidang ekonomi, konsep *locus of control* ekonomi dikembangkan oleh Furnham (1986). Furnham (1986) mengembangkan *locus of control* dalam bidang ekonomi karena ia ingin menjembatani antara penelitian di bidang ekonomi dan psikologi. Alasan lain adalah bahwa konsep *locus of control* telah dikembangkan ke dalam bidang-bidang lain namun belum ada yang mengembangkan dalam bidang ekonomi. Oleh karena itu, Furnham (1986) mengembangkan skala *economic locus of control* yang terdiri dari 40 item yang menggambarkan 4 faktor, yaitu *internal* (pandangan seseorang atas hasil positif yang dialami, misalnya menjadikaya), *chance* (faktor-faktor keberuntungan atau kesempatan yang tidak dapat dikendalikan terkait dengan masalah keuangan), *external-denial* (pandangan mengenai hal; buruk yang menimpa seseorang terutama dalam hal ekonomi), dan *powerful others* (pengaruh seseorang terhadap kondisi ekonomi orang lain).

Intensitas Moral

Intensitas moral merupakan suatu konsep untuk menjelaskan proses pengambilan keputusan etis seseorang. Konsep ini digagas oleh Jones (1991) yang berpendapat bahwa pengambilan keputusan etis individu merupakan hasil dari kontingensi masalah yang terkait dengan pengambilan keputusan individu tersebut. Intensitas moral memfokuskan bahasan pada masalah-masalah moral yang ada, bukan pada individu maupun organisasi.

Jones (1991) pada awalnya merumuskan ada enam intensitas moral, yaitu besaran konsekuensi, konsensus sosial, kemungkinan dampak, kesegeraan sementara, kedekatan, dan konsentrasi dampak. Namun, O'Fallon dan Butterfield (2005) malah menemukan hasil yang juga berbeda dan hanya menemukan dua komponen yang secara signifikan dapat menjelaskan intensitas moral, yaitu besaran konsekuensi dan konsensus sosial. Musbah, Cowton, dan Tyfa (2016) menggunakan temuan O'Fallon dan Butterfield (2005) dan menambah kesegeraan sementara sebagai komponen intensitas moral untuk menjelaskan pengambilan keputusan etis akuntan manajemen Libya. Mereka menemukan bahwa ketiga komponen tersebut menunjukkan hasil yang signifikan. Oleh karena hanya besaran konsekuensi dan konsensus sosial yang menunjukkan hasil yang konsisten, maka penelitian ini hanya akan menggunakan dua komponen yang telah disebutkan tersebut sebagai komponen penyusun intensitas moral.

Iklm Etis Organisasi

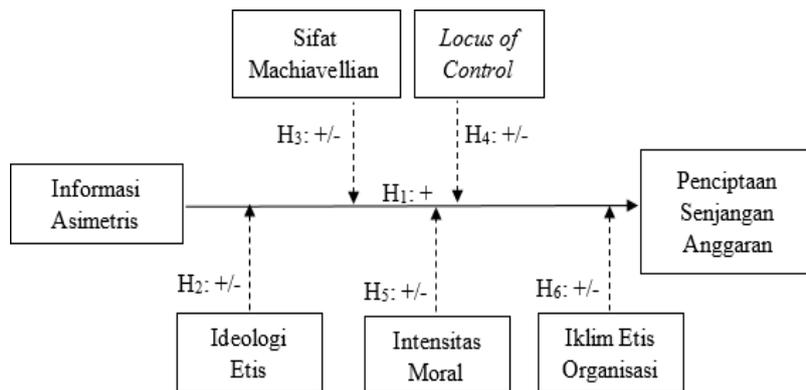
Iklm etis merupakan jenis iklim kerja yang paling tepat dipahami sebagai iklim yang menuntun suatu kelompok yang mencerminkan prosedur, kebijakan, dan praktik organisasi dengan konsekuensi moral. Iklm etis merupakan pandangan mengenai hal-hal apa saja yang menuntun suatu individu untuk berperilaku baik dan menjadi mekanisme psikologis untuk memecahkan masalah-masalah etis. Iklm etis mempengaruhi baik pengambilan keputusan dan perilaku yang timbul dari pengambilan keputusan tersebut sebagai respon atas dilema etis. Selain itu, iklim etis juga menentukan kriteria-kriteria moral yang harus digunakan oleh anggota organisasi untuk memahami, menimbang, dan memecahkan masalah-masalah etis (Victor dan Cullen, 1988; Martin dan Cullen, 2006).

Iklm etis organisasi memadukan antara kriteria pengambilan keputusan etis dengan lingkup analisis atau *locus of analysis*. Shacklock, Manning, dan Hort (2011) menemukan paduan antara lingkup analisis dan *locus of analysis* yang cocok untuk organisasi sektor publik. Paduan tersebut membentuk iklim etis organisasi sektor publik yang terdiri dari: 1) *Instrumental*, mendasarkan pengambilan keputusan anggotanya pada kepentingan diri sendiri atau *self-interest*; 2) *Caring*, anggota organisasi didorong untuk selalu memerhatikan kepentingan umum (berbagai pemangku kepentingan seperti karyawan, manajemen, pemegang saham, dan masyarakat) setiap kali mengambil keputusan; 3) *Independence* mendorong anggotanya untuk selalu mengambil keputusan yang didasarkan atas keyakinan moral pribadinya; 4) *Law and Rules* mendorong para anggotanya untuk selalu berusaha mematuhi semua aturan yang ada baik dari dalam organisasi, agama, maupun negara; 5) *Efficiency*, mendorong agar para anggota organisasi selalu memperhatikan efisiensi di setiap pengambilan keputusan.

Perumusan Model Penelitian

Model penelitian ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2. Model Penelitian



METODOLOGI PENELITIAN

Populasi penelitian ini merupakan seluruh Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Banyumas. Jumlah OPD yang dijadikan populasi didasarkan pada jumlah OPD yang tertera dalam situs resmi Kabupaten Banyumas, yaitu berjumlah 27 OPD.

Sementara jumlah sampel ditentukan dengan *nonprobability sampling* dengan metode *judgment sampling*. *Judgment sampling* adalah teknik penentuan sampel dengan menggunakan kriteria tertentu (Cooper dan Schlinder, 2014). Kriteria yang digunakan adalah Organisasi Perangkat Daerah yang tidak berstatus Badan Layanan Umum maupun Badan Layanan Umum Daerah dan termasuk dalam bagian eksekutif pemerintahan. Hal tersebut disebabkan karena baik Badan Layanan Umum dan Badan Layanan Umum Daerah sudah tidak lagi menerapkan pendekatan penganggaran partisipatif sebagai akibat dari pemberian fleksibilitas pengelolaan keuangan yang lebih luas daripada OPD non-BLU. Selain itu, Sekretariat DPRD Kabupaten Banyumas dinyatakan termasuk ke dalam OPD Kabupaten Banyumas. Namun, Sekretariat DPRD Kabupaten Banyumas bukan merupakan bagian dari eksekutif pemerintahan, sehingga Sekretariat DPRD Kabupaten Banyumas tidak masuk kriteria sampel. Dengan demikian, jumlah OPD yang menjadi sampel adalah 25 OPD.

Responden dalam penelitian ini adalah para pegawai yang terlibat dalam pengelolaan keuangan daerah tetapi bukan menduduki posisi sebagai manajemen puncak. Responden yang dimaksud adalah Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK) OPD, Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) OPD, Bendahara Penerimaan, dan/atau Bendahara Pengeluaran.

Definisi Konseptual dan Operasional Variabel

a. Variabel Dependen (PSA)

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah penciptaan senjangan anggaran atau *creation of budgetary slack*. Penciptaan senjangan anggaran adalah suatu perilaku yang berupaya untuk tidak menggunakan semua sumber daya yang telah dianggarkan atau kelebihan pemanfaatan sumber daya yang melebihi dari yang dianggarkan.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur penciptaan senjangan anggaran merupakan paduan antara instrumen senjangan anggaran Dunk (1993) dan Onsi (1975) dari faktor *reaction to budgetary pressure*.

b. Variabel Independen (IA)

Variabel independen dalam penelitian ini adalah informasi asimetris. Informasi asimetris merupakan suatu konsep yang menjelaskan adanya keunggulan informasi di salah satu pihak.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur informasi asimetris adalah instrumen informasi asimetris yang dikembangkan langsung oleh Dunk (1993).

c. Variabel Moderasi

1. Ideologi Etis (IE)

Ideologi etis merupakan posisi seseorang dalam memandang dan memutuskan suatu keputusan moral. Keputusan moral seseorang dapat dipengaruhi oleh dua faktor, yaitu bagaimana ia memandang suatu nilai moral (relativisme) dan bagaimana ia memandang konsekuensi dari suatu perbuatan (idealisme) (Forsyth, 1980).

Instrumen yang digunakan untuk mengukur keempat indikator tersebut adalah instrumen yang dikembangkan oleh Forsyth (1980), yaitu *Ethics Position Questionnaire* (EPQ).

2. Sifat Machiavellian (MACH)

Christie dan Geis (1970) merumuskan sifat Machiavellian sebagai sifat yang pada dasarnya akan berusaha untuk memaksimalkan kepentingan pribadinya.

Instrumen yang digunakan adalah instrumen skala *Machs IV* yang dikembangkan oleh Christie dan Geis (1970).

3. Locus of Control (LOC)

Rotter (1966) mengungkapkan *locus of control* merupakan suatu konsep mengenai bagaimana seseorang memandang suatu peristiwa yang menimpa dirinya, entah ia merasa bertanggung jawab atas peristiwa tersebut atau cenderung menuduh faktor lain di luar dirinya.

Instrumen *locus of control* dalam penelitian ini menggunakan instrumen *economic locus of control* yang dikembangkan oleh Furnham (1986).

4. Intensitas Moral (IM)

Intensitas moral merupakan suatu gagasan yang menjelaskan seberapa penting masalah moral dalam suatu situasi.

Pengukuran intensitas moral dilakukan dengan menggunakan instrumen berupa contoh kasus dan kuesioner. Contoh kasus dikembangkan oleh peneliti dengan dasar fenomena pemborosan anggaran yang sudah sering terjadi. Sementara kuesioner yang akan digunakan adalah kuesioner *Perceived Moral Intensity Scale* (PMIS) (McMahon dan Harvey, 2006).

5. Iklim Etis Organisasi (IEO)

Iklim etis suatu organisasi merupakan suatu persepsi bersama mengenai suatu keadaan etis suatu organisasi yang mempengaruhi keputusan moral anggota organisasi.

Instrumen iklim etis organisasi akan menggunakan komponen iklim etis organisasi yang dikembangkan oleh Shacklock, Manning, dan Hort (2011).

Teknik Analisis Data

Penganalisisan data dalam penelitian ini dilakukan dengan analisis regresi moderasian atau *moderated regression analysis*. Model regresi yang dikembangkan berjumlah 6 model yang mewakili masing-masing hipotesis, yaitu sebagai berikut:

a. Efek utama (H₁)

$$PSA = a + b_1IA + e$$

b. Efek moderasi

H₂

$$PSA = a + b_1IA + b_2IE + b_3IA * IE + e$$

H₃

$$PSA = a + b_1IA + b_4MACH + b_5IA * MACH + e$$

H₄

$$PSA = a + b_1IA + b_6LOC + b_7IA * LOC + e$$

H₅

$$PSA = a + b_1IA + b_8IM + b_9IA * IM + e$$

H₆

$$PSA = a + b_1IA + b_{10}IEO + b_{11}IA * IEO + e$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Penelitian

Penelitian ini meneliti mengenai pengaruh informasi asimetris yang dimiliki oleh bawahan (kepala-kepala bagian di OPD) terhadap perilaku mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Penelitian ini juga meneliti faktor apa saja yang dapat mengurangi atau meningkatkan kecenderungan perilaku mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Penelitian ini menggunakan teknik pengambilan sampel *judgment sampling* dengan kriteria OPD termasuk ke dalam jajaran eksekutif kabupaten Banyumas dan tidak termasuk BLUD.

Jumlah kuesioner yang disebar ke 25 OPD adalah 100 kuesioner. Masing-masing OPD mendapat 4 kuesioner. Jumlah kuesioner yang kembali dan dapat diolah adalah 87 kuesioner. Kuesioner yang tidak kembali berjumlah 8 kuesioner dan yang tidak dapat diolah berjumlah 5 orang.

Sebanyak 45 responden (51,72%) adalah laki-laki, sementara 42 responden (48,28%) adalah perempuan. Usia responden pada umumnya berkisar antara 41 s.d. 50 tahun (44,83%). Responden pada umumnya telah bekerja selama berkisar antara 21 s.d. 30 tahun (40,23%). Pendidikan terakhir yang ditempuh responden secara umum adalah S1 (64,37%).

Analisis Data dan Pembahasan

a. Pengujian Kualitas Instrumen

Uji validitas menunjukkan bahwa instrumen PSA, IA, MACH, LOC, dan IM sudah valid tanpa perlu dikoreksi. Sementara, instrumen IE dan IEO harus dikoreksi dulu dengan menghilangkan pernyataan yang tidak valid agar instrumen tersebut valid.

Tabel 1. Hasil Uji Reliabilitas

Instrumen	<i>Cronbach's alpha</i>
PSA	0,899
IA	0,900
IE	0,815
MACH	0,747
LOC	0,713
IM	0,662
IEO	0,736

Sumber: Hasil olah data

Tabel 1 menunjukkan bahwa semua instrumen yang dipakai dalam penelitian ini setelah adalah reliabel.

b. Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 2. Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Nilai		Rata-Rata	Standar Deviasi
		Minimum	Maksimum		
PSA	87	1,444	4,444	2,58746	0,674175
IA	87	1,000	4,667	2,85628	0,791251
IE	87	2,222	4,667	3,81609	0,501105
MACH	87	1,000	3,000	1,88362	0,439176
LOC	87	1,250	4,750	2,57759	0,542939
IM	87	2,000	4,750	3,33908	0,514297
IEO	87	1,889	4,556	3,23502	0,542631

Sumber: Hasil olah data

Tabel 3. Nilai Rata-Rata Jawaban IE

Indikator	Pernyataan	Nilai Rata-Rata
Idealisme	IE1	4,17
	IE5	
	IE7	
	IE9	
Relativisme	IE2	3,53
	IE4	
	IE6	
	IE8	
	IE10	

Sumber: Hasil olah data

Tabel 4. Nilai Rata-Rata Jawaban LOC

Indikator	Pernyataan	Nilai Rata-Rata
<i>Internal</i>	LOC1	2,07
	LOC3	
<i>Chance</i>	LOC4	2,72
	LOC7	
<i>External/Denial</i>	LOC2	3,08
	LOC6	
<i>Powerful Others</i>	LOC5	2,43
	LOC8	

Sumber: Hasil olah data

Tabel 5. Nilai Rata-Rata Jawaban IEO

Indikator	Pernyataan	Nilai Rata-Rata
<i>Law and Rules</i>	IEO1	3,75
<i>Caring</i>	IEO2	3,80
	IEO7	
<i>Independence</i>	IEO3	2,60
	IEO8	
<i>Instrumental</i>	IEO4	2,64
	IEO9	
<i>Efficiency</i>	IEO5	3,64
	IEO10	

Sumber: Hasil olah data

Tabel 2 menunjukkan hasil analisis statistik deskriptif data yang diperoleh untuk semua variabel. Variabel PSA mempunyai nilai minimum sebesar 1,444 dan nilai maksimum sebesar 4,444. Secara rata-rata sebesar 2,58746, responden di OPD Kabupaten Banyumas tidak setuju untuk melakukan penciptaan senjangan anggaran.

Berdasarkan Tabel 2, Variabel IA mempunyai nilai minimum sebesar 1 dan nilai maksimum sebesar 4,667. Jawaban dari responden di OPD Kabupaten Banyumas menunjukkan kecenderungan untuk tidak setuju dalam hal memanfaatkan keunggulan informasi yang dimiliki dengan nilai rata-rata 2,85628.

Selanjutnya, berdasarkan Tabel 2, variabel IE mempunyai nilai minimum sebesar 2,222 dan nilai maksimum sebesar 4,667. Secara keseluruhan, untuk variabel IE, jawaban responden menunjukkan kecenderungan untuk ragu-ragu atau mendekati setuju (3,81609) mengenai hal-hal apa saja yang menjadi ideologi etis masing-masing. Lalu, Variabel IE mempunyai dua indikator utama yang digunakan untuk menggambarkan karakteristik data, yaitu idealisme dan relativisme. Perincian jawaban responden untuk variabel IE disajikan pada Tabel 3. Secara rata-rata, responden di OPD Kabupaten Banyumas mempunyai kecenderungan untuk memiliki dimensi idealisme yang tinggi (4,17 = setuju) dan dimensi relativisme yang masih ragu-ragu (3,53 = ragu-ragu). Dapat dikatakan bahwa responden di OPD Kabupaten Banyumas memiliki ideologi etis *situationist* atau *absolutist*.

Berdasarkan analisis statistik deskriptif pada Tabel 2, variabel MACH mempunyai nilai minimum sebesar 1 dan nilai maksimum sebesar 3. Secara rata-rata, variabel MACH memiliki nilai 1,88362 atau dalam kisaran “tidak setuju”. Hal tersebut dapat menggambarkan bahwa responden di OPD Kabupaten Banyumas mempunyai sifat Machiavellian yang rendah.

Selanjutnya, Tabel 2 juga menyajikan deskripsi variabel LOC. Variabel LOC memiliki nilai minimum sebesar 1,25 dan nilai maksimum sebesar 4,75. Nilai rata-rata variabel LOC adalah sebesar 2,57759 yang menunjukkan bahwa responden di OPD Kabupaten Banyumas cenderung tidak menyetujui bahwa pernyataan-pernyataan dalam instrumen LOC menggambarkan *locus of control* mereka yang sebenarnya. Instrumen LOC dalam penelitian ini memiliki empat indikator utama, yaitu *internal*, *chance*, *external/denial*, dan *powerful others*. Gambaran jawaban responden yang lebih rinci disajikan pada Tabel 4. Dilihat dari nilai rata-rata jawaban pada Tabel 4, responden menjawab “tidak setuju” untuk tiga indikator, yaitu *internal*, *chance*, dan *powerful others*. Sementara, responden masih “ragu-ragu” untuk indikator *external/denial*.

Lalu, Tabel 2 juga menyajikan mengenai deskripsi variabel IM. Variabel IM memiliki nilai minimum sebesar 2 dan nilai maksimum sebesar 4,75. Nilai rata-rata variabel IM adalah 3,33908. Nilai rata-rata tersebut menunjukkan bahwa responden di OPD Kabupaten Banyumas masih merasa ragu apakah penciptaan senjangan anggaran merupakan suatu tindakan yang melibatkan perdebatan moral atau tidak.

Tabel 2 menyajikan juga deskripsi variabel IEO. Variabel IEO memiliki nilai minimum sebesar 1,889 dan nilai maksimum sebesar 4,556. Nilai rata-ratanya adalah sebesar 3,23502. Dari hasil tersebut, dapat dikatakan bahwa responden di OPD Kabupaten Banyumas masih ragu-ragu bagaimana iklim etis tempat institusi mereka bekerja. Variabel IEO memiliki lima indikator yang menggambarkan jenis iklim etis yang mungkin terdapat di dalam suatu organisasi, yaitu *law and rules*, *caring*, *independence*, *instrumental*, dan *efficiency*. Tabel 5 di atas memperinci jawaban responden berdasarkan indikatornya. Dapat dilihat dari Tabel 5 di atas bahwa iklim etis OPD di Kabupaten Banyumas digambarkan memiliki iklim yang menjunjung tinggi kepatuhan terhadap aturan (*law and rules*, rata-rata 3,75), mementingkan kepentingan umum (*caring*, rata-rata 3,8), dan menjunjung tinggi efisiensi dalam penggunaan anggaran (*efficiency*, rata-rata 3,64).

c. Pengujian Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Tabel 6. Hasil Uji Normalitas

Model	<i>Asymptotic Significance</i>
1	0,231
2	0,637
3	0,286
4	0,399
5	0,220
6	0,326

Sumber: Hasil olah data

Tabel 6 di atas menyajikan hasil uji normalitas dari semua model penelitian. Berdasarkan Tabel 6, semua model yang digunakan digunakan dalam penelitian ini, memiliki data yang telah terdistribusi normal (nilai *asymptotic significance* > 0,05).

Uji Heteroskedastisitas

Tabel 7. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Variabel	<i>p</i>	Keterangan
1	IA	0,020	Terjadi heteroskedastisitas pada variabel IA
	IA	0,040	
2	IE	0,917	Terjadi heteroskedastisitas pada variabel IA
	IA.IE	0,521	
3	IA	0,070	Terjadi heteroskedastisitas pada variabel IA
	MACH	0,170	
	IA.MACH	0,830	
4	IA	0,040	Terjadi heteroskedastisitas pada variabel IA
	LOC	0,449	
	IA.LOC	0,076	
5	IA	0,010	Terjadi heteroskedastisitas pada variabel IA
	IM	0,615	
	IA.IM	0,370	
6	IA	0,010	Terjadi heteroskedastisitas pada variabel IA
	IEO	0,615	
	IA.IEO	0,840	

Sumber: Hasil olah data

Tabel 7 menunjukkan bahwa variabel IA di semua model regresi menunjukkan gejala heteroskedastisitas setelah diuji dengan uji Glejser. Selanjutnya, metode HSCE akan dilakukan pada saat penganalisisan regresi.

Uji Multikolinearitas

Tabel 8. Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Variabel	<i>Tolerance</i>	VIF	Keterangan
2	IA	0,957	1,045	Tidak terjadi multikolinearitas
	IE	0,968	1,033	
	IA.IE	0,978	1,023	
3	IA	0,948	1,055	Tidak terjadi multikolinearitas
	MACH	0,911	1,098	
	IA.MACH	0,931	1,074	
4	IA	0,942	1,062	Tidak terjadi multikolinearitas
	LOC	0,867	1,153	
	IA.LOC	0,837	1,195	
5	IA	0,972	1,029	Tidak terjadi multikolinearitas
	IM	0,850	1,177	
	IA.IM	0,853	1,173	
6	IA	0,931	1,074	Tidak terjadi multikolinearitas
	IEO	0,928	1,078	
	IA.IEO	0,933	1,007	

Sumber: Hasil olah data

Berdasarkan Tabel 8, semua variabel dari model 2 hingga model 6 tidak menunjukkan adanya gejala multikolinearitas. Hal tersebut dapat dilihat dari nilai *tolerance* yang secara keseluruhan $\geq 0,1$ dan nilai VIF yang secara keseluruhan ≤ 10 . Namun, model 1 tidak diuji multikolinearitas karena model 1 merupakan model regresi sederhana yang hanya mempunyai satu variabel independen, IA, sehingga pengujian multikolinearitas tidak diperlukan.

d. Analisis Regresi dan Pengujian Hipotesis

Model 1

Tabel 9. Hasil Analisis Regresi Model 1

	β	OLS		HC3		HC4	
		SE	<i>p</i>	SE	<i>P</i>	SE	<i>p</i>
Konstanta	1,6062	0,2506	0,0000	0,2844	0,0000	0,2877	0,0000
IA	0,3435	0,0846	0,0001	0,1057	0,0016	0,1071	0,0019
		F(1,86) = 16,5 <i>p</i> < 0,05		F(1,86) = 10,57 <i>p</i> < 0,05		F(1,86) = 10,28 <i>p</i> < 0,05	
		R ² = 0,1626 Adjusted R ² = 0,1527					

Sumber: Hasil olah data

Berdasarkan Tabel 9, persamaan regresi untuk model 1 dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$PSA = 1,6062 + 0,3435IA + e$$

Koefisien determinasi dari analisis regresi model 1 pada Tabel 9 menunjukkan hasil sebesar 0,1527 atau 15,27%. Hal tersebut menunjukkan bahwa sebanyak 15,27% dari jumlah variasi dari variabel PSA dapat dijelaskan oleh data sampel dari variabel independen, yaitu IA, sementara 74,73% sisanya dijelaskan oleh data dari faktor-faktor lain di luar model.

Nilai *standar error* (SE) untuk variabel IA menunjukkan hasil yang berbeda setelah disesuaikan dengan HC3 dan HC4. Nilai SE variabel IA pada kondisi *ordinary least square* (OLS) adalah sebesar 0,0846, sementara pada kondisi SE yang telah disesuaikan, SE variabel IA menunjukkan hasil sebesar 0,1057 pada kondisi HC3 dan sebesar 0,1071 pada kondisi HC4. Hal tersebut menunjukkan bahwa gejala heteroskedastisitas menyebabkan kesalahan keakuratan variabel IA sebagai variabel independen sebesar 0,0211 atau 0,0225.

Berdasarkan Tabel 9 di atas, nilai F_{hitung} untuk setiap kondisi menunjukkan nilai *p* lebih kecil daripada α (0,05). Dengan demikian, variabel IA dalam model 1 dapat digunakan sebagai variabel independen untuk menjelaskan variabel PSA.

Hipotesis 1 menduga bahwa informasi asimetri dapat meningkatkan penciptaan senjangan anggaran. Berdasarkan Tabel 9, setelah *standard error* disesuaikan dengan metode HSCE, variabel IA menunjukkan nilai *p* = 0,0016 < 0,05, sehingga pengaruh IA terhadap PSA adalah signifikan. Dengan koefisien regresi yang memiliki nilai positif dapat disimpulkan bahwa informasi asimetris dapat meningkatkan penciptaan senjangan anggaran para kepala bagian yang mempunyai tanggung jawab yang berkaitan dengan penganggaran di OPD Kabupaten Banyumas. Dengan demikian, hipotesis penelitian 1 (H_1) yang menyatakan bahwa informasi asimetris dapat meningkatkan penciptaan senjangan anggaran diterima.

Model 2

Tabel 10. Hasil Analisis Regresi Model 2

	β	OLS		HC3		HC4	
		SE	P	SE	p	SE	p
Konstanta	2,5739	0,0673	0,0000	0,0722	0,0000	0,0734	0,0000
IA	0,0527	0,0144	0,0004	0,0189	0,0067	0,0200	0,0099
IE	0,0157	0,0150	0,2988	0,0173	0,3662	0,0183	0,3917
IA.IE	0,0041	0,0033	0,2181	0,0042	0,3334	0,0045	0,3748
		F(3,86) = 6,34		F(3,86) = 5,04		F(3,86) = 4,97	
		p < 0,05		p < 0,05		p < 0,05	
		R ² = 0,1864					
		Adjusted R ² = 0,1570					

Sumber: Hasil olah data

Berdasarkan Tabel 10, hasil analisis regresi untuk model 2 menghasilkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$PSA = 2,5739 + 0,0527IA + 0,0157IE + 0,0041IA.IE + e$$

Dalam model yang disesuaikan SE variabel independennya, R² lebih dapat diinterpretasi daripada *adjusted* R² karena R² tidak dipengaruhi oleh perubahan nilai signifikansi parsial dari masing-masing variabel. R² pada model 2 menunjukkan hasil sebesar 0,1864 atau 18,64%. Dengan demikian, jumlah variasi variabel PSA mampu dijelaskan sebanyak 18,64% oleh data sampel variabel IA dan IE, sementara 71,36% sisanya dijelaskan oleh faktor lain di luar model.

SE yang diinterpretasi dalam model regresi moderasian hanya SE dari variabel moderasi karena penginterpretasian efek moderasi hanya melibatkan variabel moderasi. SE variabel IA.IE menunjukkan hasil sebesar 0,0033 pada kondisi OLS, 0,0042 pada kondisi HC3, dan 0,0045 pada kondisi HC4. Hasil tersebut menunjukkan bahwa gejala heteroskedastisitas menyebabkan kesalahan keakuratan variabel IA.IE sebagai variabel moderasi sebesar 0,0009 atau 0,0012.

Berdasarkan Tabel 10 di atas, nilai F_{hitung} untuk setiap kondisi menunjukkan nilai p lebih kecil daripada α (0,05). Dengan demikian, variabel IA, IE, dan IA.IE dalam model 2 dapat digunakan sebagai variabel independen dan moderasi untuk menjelaskan variabel PSA.

Hipotesis 2 menguji apakah ideologi etis kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran. Berdasarkan Tabel 10, setelah *standard error* disesuaikan dengan metode HSCE, variabel interaksi IA.IE menunjukkan nilai $p = 0,3334 > 0,05$, sehingga efek interaksi IA.IE tidak signifikan. Dengan demikian, ideologi etis kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas tidak dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran, sehingga hipotesis penelitian 2 (H₂) ditolak.

Model 3

Tabel 11. Hasil Analisis Regresi Model 3

	β	OLS		HC3		HC4	
		SE	<i>p</i>	SE	<i>p</i>	SE	<i>p</i>
Konstanta	2,6092	0,0665	0,0000	0,0710	0,0000	0,0730	0,0000
IA	0,0538	0,0143	0,0003	0,0192	0,0064	0,0203	0,0096
MACH	0,0034	0,0197	0,8614	0,0220	0,8756	0,0239	0,8858
IA.MACH	-0,0074	0,0036	0,0432	0,0045	0,1066	0,0051	0,1465
		F(3,86) = 7,09		F(3,86) = 3,83		F(3,86) = 3,53	
		<i>p</i> < 0,05		<i>p</i> < 0,05		<i>p</i> < 0,05	
		R ² = 0,2040					
		Adjusted R ² = 0,1753					

Sumber: Hasil olah data

Berdasarkan Tabel 11, hasil analisis regresi untuk model 3 menghasilkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$PSA = 2,6092 + 0,0538IA + 0,0034MACH - 0,0074IA.MACH + e$$

R² pada model 3 menunjukkan hasil 0,204 atau 20,4%. Hal tersebut menunjukkan bahwa jumlah variasi variabel PSA mampu dijelaskan sebesar 20,4% oleh data sampel variabel IA dan MACH, sementara 79,6% sisanya dijelaskan oleh faktor lain di luar model.

SE variabel IA.MACH menunjukkan hasil sebesar 0,0036 pada kondisi OLS, 0,0045 pada kondisi HC3, dan 0,0051 pada kondisi HC4. Hasil tersebut menunjukkan bahwa gejala heteroskedastisitas menyebabkan kesalahan keakuratan variabel IA.MACH sebagai variabel moderasi sebesar 0,0009 atau 0,0015.

Berdasarkan Tabel 11 di atas, nilai F_{hitung} untuk setiap kondisi menunjukkan nilai p lebih kecil daripada α (0,05). Dengan demikian, variabel IA, MACH, dan IA.MACH dalam model 3 dapat digunakan sebagai variabel independen dan moderasi untuk menjelaskan variabel PSA.

Hipotesis 3 menguji apakah sifat Machiavellian kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran. Apabila diasumsikan bahwa persamaan regresi model 3 homokedastisitas, nilai $p = 0,0432 < 0,05$, sehingga terdapat efek interaksi yang signifikan. Namun, setelah gejala heteroskedastisitas dihilangkan dengan metode HSCE, nilai $p = 0,1066 > 0,05$, sehingga tidak terdapat efek moderasi yang signifikan. Penganalisisan data menggunakan regresi mengharuskan asumsi *Best Linear Unbiased Estimator* (BLUE) terpenuhi, sehingga kesimpulan yang diambil adalah bahwa tidak terdapat efek interaksi IA.MACH. Dengan demikian, sifat Machiavellian kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas tidak dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran, sehingga hipotesis penelitian 3 (H_3) ditolak.

Model 4

Tabel 12. Hasil Analisis Regresi Model 4

	β	OLS		HC3		HC4	
		SE	<i>p</i>	SE	<i>p</i>	SE	<i>p</i>
Konstanta	2,5882	0,0678	0,0000	0,0684	0,0000	0,0697	0,0000
IA	0,0564	0,0147	0,0002	0,0184	0,0029	0,0186	0,0032
LOC	0,0089	0,0167	0,5968	0,0220	0,6876	0,0295	0,7645
IA.LOC	-0,0003	0,0031	0,9336	0,0060	0,9658	0,0096	0,9786
		F(3,86) = 5,49		F(3,86) = 3,21		F(3,86) = 3,08	
		<i>p</i> < 0,05		<i>p</i> < 0,05		<i>p</i> < 0,05	
		R ² = 0,1655					
		Adjusted R ² = 0,1353					

Sumber: Hasil olah data

Berdasarkan Tabel 12, hasil analisis regresi untuk model 4 menghasilkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$PSA = 2,5882 + 0,0564IA + 0,0089LOC - 0,0003IA \cdot LOC + e$$

R² pada model 4 menunjukkan hasil 0,1655 atau 16,55%. Hal tersebut menunjukkan bahwa jumlah variasi variabel PSA mampu dijelaskan sebesar 16,55% oleh data sampel variabel IA dan LOC, sementara 83,45% sisanya dijelaskan oleh faktor lain di luar model.

SE variabel IA.LOC menunjukkan hasil sebesar 0,0031 pada kondisi OLS, 0,0060 pada kondisi HC3, dan 0,0096 pada kondisi HC4. Hasil tersebut menunjukkan bahwa gejala heteroskedastisitas menyebabkan kesalahan keakuratan variabel IA.LOC sebagai variabel moderasi sebesar 0,0029 atau 0,0065.

Berdasarkan Tabel 12 di atas, nilai F_{hitung} untuk setiap kondisi menunjukkan nilai *p* lebih kecil daripada α (0,05). Dengan demikian, variabel IA, LOC, dan IA.LOC dalam model 4 dapat digunakan sebagai variabel independen dan moderasi untuk menjelaskan variabel PSA.

Hipotesis 4 menguji apakah *locus of control* kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran. Berdasarkan Tabel 12, setelah *standard error* disesuaikan dengan metode HSCE, variabel interaksi IA.LOC menunjukkan nilai $p = 0,9658 > 0,05$, sehingga efek interaksi IA.LOC tidak signifikan. Dengan demikian, *locus of control* kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas tidak dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran, sehingga hipotesis penelitian 4 (H₄) ditolak.

Model 5

Tabel 13. Hasil Analisis Regresi Model 5

	β	OLS		HC3		HC4	
		SE	<i>p</i>	SE	<i>p</i>	SE	<i>p</i>
Konstanta	2,5893	0,0676	0,0000	0,0689	0,0000	0,0682	0,0000
IA	0,0592	0,0144	0,0000	0,0185	0,0020	0,0187	0,0022
IM	0,0377	0,0355	0,2910	0,0431	0,3840	0,0434	0,3880
IA.IM	0,0013	0,0070	0,8512	0,0084	0,8755	0,0090	0,8842
		F(3,86) = 5,84		F(3,86) = 3,64		F(3,86) = 3,54	
		<i>p</i> < 0,05		<i>p</i> < 0,05		<i>p</i> < 0,05	
		R ² = 0,1742					
		Adjusted R ² = 0,1444					

Sumber: Hasil olah data

Berdasarkan Tabel 13, hasil analisis regresi untuk model 5 menghasilkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$PSA = 2,5893 + 0,0592IA + 0,0377IM + 0,0013IA.IM + e$$

R² pada model 5 menunjukkan hasil 0,1742 atau 17,42%. Hal tersebut menunjukkan bahwa jumlah variasi variabel PSA mampu dijelaskan sebesar 17,42% oleh data sampel variabel IA dan IM, sementara 82,58% sisanya dijelaskan oleh faktor lain di luar model.

SE variabel IA.IM menunjukkan hasil sebesar 0,007 pada kondisi OLS, 0,0084 pada kondisi HC3, dan 0,009 pada kondisi HC4. Hasil tersebut menunjukkan bahwa gejala heteroskedastisitas menyebabkan kesalahan keakuratan variabel IA.LOC sebagai variabel moderasi sebesar 0,0014 atau 0,002.

Berdasarkan Tabel 13 di atas, nilai F_{hitung} untuk setiap kondisi menunjukkan nilai *p* lebih kecil daripada α (0,05). Dengan demikian, variabel IA, IM, dan IA.IM dalam model 5 dapat digunakan sebagai variabel independen dan moderasi untuk menjelaskan variabel PSA.

Hipotesis 5 menguji apakah intensitas moral masalah pemanfaata keunggulan informasi yang dimiliki kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran. Berdasarkan Tabel 13, setelah *standard error* disesuaikan dengan metode HSCE, variabel interaksi IA.IM menunjukkan nilai *p* = 0,8755 > 0,05, sehingga efek interaksi IA.IM tidak signifikan. Dengan demikian, intensitas moral masalah pemanfaata keunggulan informasi yang dimiliki kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas tidak dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran, sehingga hipotesis penelitian 5 (H₅) ditolak.

Model 6

Tabel 14. Hasil Analisis Regresi Model 6

	β	OLS		HC3		HC4	
		SE	<i>p</i>	SE	<i>p</i>	SE	<i>p</i>
Konstanta	2,5898	0,0690	0,0000	0,0778	0,0000	0,0826	0,0000
IA	0,0527	0,0146	0,0006	0,0202	0,0109	0,0227	0,0226
IEO	0,0175	0,0143	0,2242	0,0172	0,3115	0,0188	0,3549
IA.IEO	-0,0004	0,0030	0,8976	0,0043	0,9286	0,0052	0,9414
		F(3,87) = 5,97		F(3,87) = 4,30		F(3,87) = 3,96	
		<i>p</i> < 0,05		<i>p</i> < 0,05		<i>p</i> < 0,05	
		R ² = 0,1774					
		Adjusted R ² = 0,1477					

Sumber: Hasil olah data

Berdasarkan Tabel 14, hasil analisis regresi untuk model 6 menghasilkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$PSA = 2,5898 + 0,0527IA + 0,0175IEO - 0,0004IA.IEO + e$$

R² pada model 6 menunjukkan hasil 0,1774 atau 17,74%. Hal tersebut menunjukkan bahwa jumlah variasi variabel PSA mampu dijelaskan sebesar 17,74% oleh data sampel variabel IA dan IEO, sementara 82,26% sisanya dijelaskan oleh faktor lain di luar model.

SE variabel IA.IEO menunjukkan hasil sebesar 0,003 pada kondisi OLS, 0,0043 pada kondisi HC3, dan 0,0052 pada kondisi HC4. Hasil tersebut menunjukkan bahwa gejala heteroskedastisitas menyebabkan kesalahan keakuratan variabel IA.LOC sebagai variabel moderasi sebesar 0,0013 atau 0,0022.

Berdasarkan Tabel 14 di atas, nilai Fhitung untuk setiap kondisi menunjukkan nilai *p* lebih kecil daripada α (0,05). Dengan demikian, variabel IA, IEO, dan IA.IEO dalam model 6 dapat digunakan sebagai variabel independen dan moderasi untuk menjelaskan variabel PSA. Hipotesis 6 menguji apakah iklim etis organisasi OPD Kabupaten Banyumas dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran. Berdasarkan Tabel 114, setelah standard error disesuaikan dengan metode HSCE, variabel interaksi IA.IEO menunjukkan nilai *p* = 0,9286, sehingga efek interaksi IA.IEO tidak signifikan. Dengan demikian, iklim etis organisasi OPD Kabupaten Banyumas tidak dapat memoderasi pengaruh informasi simetri terhadap penciptaan senjangan anggaran, sehingga hipotesis penelitian 6 (H6) ditolak.

Berdasarkan Tabel 2, analisis statistik deskriptif menunjukkan adanya perilaku penciptaan senjangan anggaran yang masih dianggap sebagai perilaku yang sah-sah saja. Beberapa responden menyatakan bahwa pemborosan anggaran memang masih dianggap dilakukan asalkan OPD dapat mempertanggungjawabkannya. Selain alasan tersebut, mengingat bahwa Kementerian Keuangan RI telah menerbitkan PMK Nomor 258/PMK.02/2015 tentang Tata Cara Pemberian Penghargaan dan Pengenaan Sanksi atas Pelaksanaan Anggaran Belanja Kementerian Negara/Lembaga membuat para pegawai di institusi pemerintahan menjadi semakin terdorong untuk menyerap anggaran belanjanya semaksimal mungkin. Kondisi tersebut mendukung teori keagenan berbasis insentif yang dikembangkan oleh Laffort dan Martimort (2001). Kondisi yang dimaksud adalah bahwa para agen dapat mencapai suatu target tertentu dengan insentif tertentu yang diberikan oleh atasan tanpa pengawasan atasan yang berarti. Kondisi tersebut mendorong para agen untuk melakukan segala cara agar target tersebut dapat tercapai.

Selain itu, keraguan-raguan para kepala bagian mengenai keunggulan informasi yang mereka miliki menunjukkan keadaan di mana pendekatan penganggaran *bottom-up* dan *top-down* secara umum berada pada tingkat yang sama. Responden juga menyatakan hal yang serupa bahwa ada beberapa keputusan di mana kepala OPD mempunyai pengetahuan yang lebih luas daripada kepala bagian. Kombinasi dua pendekatan penganggaran tersebut merupakan hasil pengadopsian NPM oleh pemerintah Indonesia yang dilakukan untuk meningkatkan kinerja dan efisiensi institusi pemerintahan, termasuk dalam penganggaran. Namun, Kementerian Keuangan masih menemukan adanya pemborosan anggaran pada 2016 sebesar Rp50 triliun dan mengestimasi masih adanya pemborosan anggaran sebesar Rp8,7 triliun pada 2017. Hal tersebut menunjukkan bahwa walaupun dua pendekatan penganggaran berada pada tingkat yang sama, pemanfaatan keunggulan informasi melalui pendekatan *bottom-up* masih terjadi. Ditambah lagi dengan adanya PMK Nomor 258/PMK.02/2015 membuat para kepala bagian semakin memanfaatkan pendekatan penganggaran *bottom-up* untuk melakukan pemborosan anggaran.

Walaupun demikian, hasil analisis regresi menunjukkan hubungan yang positif dan membuktikan hipotesis bahwa informasi asimetris memang dapat meningkatkan terjadinya perilaku penciptaan senjangan anggaran di kalangan para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas. Hasil pengujian hipotesis tersebut sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Faria dan Silva (2013); Enni dan Erianti (2014); I Gusti dan I Nyoman (2014); dan Ria dan Mimin (2015) yang menunjukkan bahwa informasi asimetri dapat meningkatkan penciptaan senjangan anggaran. Secara khusus, Ria dan Mimin (2015) menemukan bahwa insentif akan semakin meningkatkan terjadinya perilaku penciptaan senjangan anggaran terutama dalam kondisi informasi asimetris; hal tersebut sejalan dengan teori keagenan berbasis insentif dari Laffort dan Martimort (2001). Selain itu, peningkatan perilaku penciptaan senjangan anggaran di kalangan kepala bagian OPD Kabupaten Banyumas menunjukkan perbedaan dari hasil penelitian yang serupa. Para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas hanya memahami bahwa perilaku penciptaan senjangan anggaran adalah pemborosan anggaran dan mereka menganggapnya sah-sah saja karena beberapa insentif, yaitu PMK 258/PMK.02/2015 dan adanya pendekatan penganggaran *bottom-up*.

Hasil analisis statistik deskriptif ideologi etis pada Tabel 10 menunjukkan bahwa para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas cenderung memiliki ideologi *situationists* atau *absolutists*. Ideologi *situationist* dan *absolutist* adalah ideologi dengan dimensi idealisme yang tinggi. Dimensi idealisme tinggi mencerminkan individu yang memiliki keyakinan bahwa semua hasil yang diinginkan dapat tercapai dengan berbagai cara apapun. Idealisme yang tinggi menunjukkan bahwa para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas memiliki keyakinan bahwa kebaikan bersama merupakan hal yang harus diutamakan dan harus diusahakan sebisa mungkin. Sementara, analisis statistik deskriptif menunjukkan bahwa para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas menunjukkan keraguan apakah mereka percaya bahwa nilai-nilai moral universal itu dapat dipakai dalam semua pengambil keputusan dengan nilai dimensi relativisme yang ragu-ragu.

Hipotesis 2

Hasil penelitian menunjukkan bahwa ideologi etis kepala bagian tidak dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap terjadinya perilaku penciptaan senjangan anggaran di kalangan kepala bagian OPD Kabupaten Banyumas. Hasil tersebut

bertentangan dengan hasil penelitian pertama tentang ideologi etis yang dikaitkan dengan masalah senjangan anggaran oleh Douglas dan Wier (2000). Douglas dan Wier (2000) menemukan bahwa ideologi etis, baik dimensi relativisme maupun idealisme memengaruhi perilaku penciptaan senjangan anggaran.

Hasil tersebut juga bertentangan dengan kondisi informasi asimetris yang digambarkan sebagai suatu keadaan yang mendorong individu untuk melakukan suatu tindakan yang tidak etis. Teori keagenan menjelaskan bahwa para agen dapat memanfaatkan keunggulan informasi yang dimiliki untuk memaksimalkan kepentingan yang mereka miliki (Jensen dan Meckling, 1976). Ideologi etis seharusnya dapat memoderasi keunggulan informasi asimetris tersebut. Idealisme individu dapat mencegah individu untuk memanfaatkan keunggulan informasi tersebut karena mereka menganggap bahwa senjangan anggaran dapat memberikan dampak yang buruk bagi para pegawai lainnya sehingga mereka berusaha untuk mencapai target anggaran tanpa melakukan penciptaan senjangan anggaran. Sementara, relativisme individu dapat mendorong individu untuk memanfaatkan keunggulan informasi asimetris tersebut karena mereka menganggap bahwa tidak ada nilai moral universal yang mengatur perilaku penciptaan senjangan anggaran (Abdullah, 2013).

Dimensi idealisme yang tinggi dapat juga menggambarkan bahwa para aparatur sipil negara yang diwakili oleh 87 kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas menjunjung tinggi kepentingan publik. Individu yang *situationists* akan selalu menjunjung tinggi kepentingan publik dengan selalu melihat situasi yang ada. Mereka akan mencoba berbagai cara, entah cara yang benar atau salah yang dapat membantu mereka mencapai tujuan yang serupa yaitu menjunjung tinggi kepentingan publik. Sementara, individu yang *absolutists* akan selalu mencari cara yang sesuai dengan nilai-nilai moral universal. Cara yang baik harus dinilai baik secara moral universal. Pemanfaatan keunggulan informasi untuk menciptakan senjangan anggaran di mata *situationist* merupakan tindakan yang sah-sah saja asalkan kepentingan publik dapat terpenuhi. Lain pula dengan *absolutists* yang menganggap bahwa perilaku tersebut dapat mungkin bertentangan dengan nilai-nilai moral universal sehingga cara tersebut harus selalu dihindari. Para kepala bagian menunjukkan keraguan mengenai dimensi relativisme karena mereka diduga merasa bingung dalam memahami apakah perilaku pemanfaatan keunggulan informasi dan penciptaan senjangan anggaran dilarang oleh nilai-nilai moral universal atau tidak.

Dengan demikian, ideologi etis sebagai faktor etika dan/atau kontingensi belum mampu menjadi faktor kontingensi yang menjelaskan kinerja organisasi melalui perilaku yang melibatkan penganggaran organisasi. Hasil demikian belum dapat memberikan kontribusi kepada hasil penelitian Schweikart (1992) yang menyatakan bahwa faktor etika merupakan salah satu faktor kontingensi yang harus diperhatikan oleh organisasi.

Berdasarkan analisis statistik deskriptif, para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas memiliki sifat Machiavellian yang rendah. Sifat Machiavellian yang rendah atau *low machs* menunjukkan bahwa individu tersebut memiliki orientasi pada hubungan interpersonal (Christie dan Geis, 1970). Sifat yang demikian membuat individu dengan Machiavellian rendah memiliki empati yang tinggi. Para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas yang mempunyai sifat demikian menandakan bahwa mereka lebih mendahulukan kepentingan publik daripada kepentingan individu.

Hipotesis 3

Hasil pengujian hipotesis penelitian 3 menunjukkan bahwa sifat Machiavellian

belum mampu memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap perilaku penciptaan senjangan anggaran. Teori keagenan berbasis insentif (Laffort dan Martimort, 2001) menyatakan bahwa para agen akan menggunakan insentif yang diberikan oleh *principals* untuk mencapai tugas yang diberikan dan juga mencapai kepentingan diri sendiri. Teori tersebut menyatakan pula bahwa hal tersebut dapat terjadi karena kurangnya pengawasan dari *principals*. Pendekatan penganggaran *bottom-up* penuh mendukung kondisi tersebut. Namun, pada penganggaran di Indonesia yang menggabungkan dua pendekatan penganggaran, pengawasan dari kepala OPD dan bagian yang lebih tinggi lainnya sangat ketat. Pemanfaatan keunggulan informasi dengan kondisi pengawasan yang ketat membutuhkan sifat yang berani mengambil risiko.

Individu dengan sifat Machiavellian yang tinggi atau *high machs* memiliki sifat yang berorientasi pada tujuan dan sekaligus oportunistis (Christie dan Geis, 1970). Individu yang memiliki sifat demikian sangat pandai mencari celah agar tujuannya dapat tercapai, entah dengan memanfaatkan orang lain, memersuasi orang lain untuk membantunya, atau melanggar peraturan. Apabila kepala bagian memiliki sifat yang demikian, mereka akan berusaha mengusulkan program yang kurang perlu agar alokasi anggaran belanja yang diberikan menjadi tinggi. Alokasi yang tinggi untuk program yang tidak perlu selain untuk mencapai target anggaran tersebut juga untuk kepentingan diri mereka sendiri, sehingga pemanfaatan keunggulan informasi menjadi semakin lancar dan senjangan anggaran semakin besar namun tidak dapat terdeteksi.

Sedangkan, para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas memiliki sifat Machiavellian yang rendah. Mereka menunjukkan empati yang tinggi terhadap sesama. Mereka memedulikan kepentingan umum lebih tinggi daripada kepentingan diri mereka sendiri. Oleh sebab itu, mereka cenderung menunjukkan keraguan apabila mereka diharuskan untuk memanfaatkan keunggulan informasi yang dimiliki untuk membantu kepentingan umum. Walaupun individu dengan sifat Machiavellian rendah dapat dipengaruhi dengan mudah dalam situasi yang terlalu emosional (Christie dan Geis, 1970), para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas nampaknya tidak mudah terpengaruh untuk memanfaatkan keunggulan informasi untuk membantu kepentingan umum, sehingga sifat Machiavellian mereka belum mampu memoderasi pengaruh pemanfaatan keunggulan informasi terhadap perilaku penciptaan senjangan anggaran.

Hasil pengujian hipotesis penelitian 3 ini sejalan dengan hasil penelitian Byington dan Johnson (1990) dan Hartmann dan Mass (2010) yang menyatakan bahwa individu dengan sifat Machiavellian yang rendah cenderung untuk memutuskan untuk bertindak yang memberikan dampak positif bagi orang lain, seperti berkinerja sesuai dengan target anggaran dan tidak menyerah oleh tekanan atasan untuk membuat pemborosan anggaran.

Berdasarkan nilai rata-rata tertinggi pada Tabel 12, para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas mempunyai lokus *external/denial* walaupun nilai rata-rata tersebut menunjukkan keragu-raguan. Lokus *external/denial* dalam *locus of control* ekonomi merujuk pada cara pandang individu terhadap peristiwa yang menimpa seseorang, terutama masalah kemiskinan. Individu dengan lokus *external/denial* cenderung menyangkal adanya kemiskinan dan menyalahkan tidak adanya peran dari otoritas yang berlaku untuk memerangi kemiskinan. Lokus eksternal dalam *locus of control* ekonomi dan lokus eksternal dalam *locus of control* umum yang dikembangkan oleh Rotter (1966) mempunyai definisi yang sama, yaitu merujuk pada cara pandang seseorang mengenai peristiwa yang menimpa dirinya sendiri atau orang lain.

Hipotesis 4

Hasil pengujian hipotesis penelitian 4 menunjukkan bahwa *locus of control* belum mampu memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran. Seperti yang telah diketahui bahwa pemanfaatan keunggulan informasi merupakan suatu tindakan yang oportunistik dalam rangka memenuhi kepentingan diri sendiri. Tindakan tersebut biasanya dilakukan oleh individu dengan lokus eksternal (Sakalaki, Kanelakki, dan Richardson, 2009). Pemanfaatan keunggulan informasi untuk memaksimalkan kepentingan diri sendiri dapat merupakan suatu kesempatan ekonomis yang dapat memperkaya diri sendiri. Dalam kondisi tersebut, individu dengan lokus eksternal seharusnya akan berusaha meminimalkan ketidakpastian di masa depan dengan cara mencari jalan pintas untuk mencapai tujuan dengan cepat. Salah satunya dengan memanfaatkan celah yang ada pada penggabungan pendekatan penganggaran *bottom-up* dan *top-down*.

Selain sifat yang telah disebutkan di atas, individu dengan lokus eksternal juga mempunyai sifat-sifat yang dimiliki individu dengan lokus *chance*, yaitu cenderung untuk memanfaatkan keberuntungan (Brownell, 1981). Perilaku pemanfaatan keunggulan informasi dilakukan salah satunya untuk mengatasi ketidakpastian yang ada di masa depan. Sementara, para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas menunjukkan nilai lokus eksternal yang ragu-ragu dan individu dengan lokus eksternal cenderung memanfaatkan keberuntungan untuk mendapatkan hasil yang ingin dicapai. Karenanya, para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas tidak dapat memanfaatkan keunggulan informasi dengan lancar dan aman. Ketidakpastian masa depan yang diatasi dengan ketidakpastian dapat mengakibatkan usaha tersebut menjadi sia-sia.

Selain itu, para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas juga memiliki nilai lokus internal yang rendah. Individu lokus internal mempunyai cara pandang bahwa diri mereka sendiri yang akan menentukan konsekuensi yang diinginkan (Brownell, 1982; Furnham, 1986). Individu dengan lokus internal mempunyai usaha yang lebih keras dan bertanggung jawab karena mereka menyadari bahwa konsekuensi yang akan dialami ditentukan oleh diri mereka sendiri. Selain itu, mereka juga akan berusaha agar target yang diinginkan dapat tercapai. Karenanya, pemanfaatan keunggulan informasi yang dilakukan individu lokus internal menjadi lebih aman dan lancar serta masuk akal. Misalnya, jumlah anggaran yang diubah menjadi lebih tinggi dapat ditentukan dengan tepat karena individu lokus internal akan berusaha sedemikian rupa sehingga pemborsan anggaran tersebut tidak terungkap oleh atasan.

Hasil pengujian hipotesis penelitian 4 ini bertentangan dengan hasil penelitian Mai, Emrinaldi, dan Lila (2015) dan Putu, I Made, dan I D. G. Dharma (2015) yang menemukan bahwa *locus of control* mampu memoderasi perilaku penciptaan senjangan anggaran baik pada penganggaran dengan pendekatan *bottom-up*. Selain itu, dari sisi *economic locus of control*, hasil pengujian hipotesis ini juga bertentangan dengan Sakalaki, Kanelakki, dan Richardson (2009) yang menemukan bahwa individu lokus eksternal mempunyai hubungan dengan perilaku oportunistik individu.

Analisis statistik deskriptif mengenai intensitas moral yang terkandung dalam masalah penciptaan senjangan anggaran atau pemborsan anggaran menunjukkan nilai rata-rata yang sedang. Pemanfaatan keunggulan informasi untuk menciptakan senjangan anggaran dianggap memiliki besaran konsekuensi yang sedang dan orang-orang di lingkungan OPD masing-masing menganggapnya merupakan hal yang biasa saja.

Hipotesis 5

Hasil pengujian hipotesis penelitian 5 menunjukkan bahwa intensitas moral belum mampu memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran. Delapan puluh tujuh kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas masih menganggap pemanfaatan keunggulan informasi untuk membuat pemborosan anggaran merupakan suatu hal yang biasa saja. Hal tersebut disebabkan karena para kepala bagian menganggap pemanfaatan keunggulan informasi untuk menciptakan pemborosan anggaran dilakukan semata-mata untuk memenuhi kepentingan publik. Hasil pengujian hipotesis sebelumnya untuk teori PSI mampu menjelaskan hasil pengujian hipotesis ini.

Idealisme yang tinggi, relativisme yang ragu-ragu, sifat Machiavellian yang rendah, dan lokus eksternal yang masih ragu-ragu menunjukkan bahwa pada dasarnya para kepala bagian lebih mengutamakan kepentingan umum atau publik daripada kepentingan diri mereka masing-masing. Namun, pada saat yang sama, mereka menyadari bahwa agar tujuan tersebut dapat tercapai, terkadang mereka harus menempuh cara-cara yang mereka anggap tidak patut dilakukan namun sudah merupakan kewajaran di kalangan aparatur sipil negara, salah satunya adalah pemborosan anggaran melalui pemanfaatan keunggulan informasi yang mereka miliki. Tindakan tersebut sudah bukan merupakan tindakan yang tidak lazim lagi. Setiap tahunnya, pemborosan anggaran di kalangan kementerian/lembaga memang sering terjadi. Kemenkeu dan Kemenpan selalu mengingatkan kementerian atau lembaga untuk terus menekan pemborosan anggaran untuk mengoptimalkan pelayanan publik.

Namun, seperti yang diungkapkan oleh Merchant dan Stede (2007), masa depan selalu mengandung ketidakpastian dan para kepala bagian mengatasinya dengan membuat senjangan anggaran. Hampir semua program belum bisa tercapai pada tengah tahun anggaran, maka pemerintah mengadakan ABPN/APBD Perubahan. Proses penganggaran yang fleksibel tersebut juga dimaksudkan untuk mengoptimalkan kinerja untuk mencapai target sebelum tahun anggaran tercapai. Di situlah ketidakpastian muncul dan mendorong para kepala bagian untuk sebisa mungkin mencapai target anggaran dengan cara apapun dan salah satunya dengan cara pemborosan anggaran. Karenanya, perilaku pemanfaatan keunggulan informasi untuk menciptakan senjangan anggaran tidak dipandang sebagai suatu perilaku yang tidak etis di kalangan para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas. Hal tersebut masuk akal dan sejalan dengan pernyataan Merchant dan Stede (2007) karena perilaku tersebut dapat melindungi para kepala bagian dari ketidakpastian masa depan. Belum ada penelitian dengan topik penciptaan senjangan anggaran yang mencoba meneliti pengaruh langsung atau moderasi terhadap perilaku tersebut. Namun, penelitian tentang intensitas moral dalam konteks etika bisnis sudah pernah dilakukan. Hasil pengujian hipotesis penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Sweeney dan Castello (2009) yang menemukan bahwa intensitas moral berperan besar dalam pengambilan keputusan etis di kalangan para mahasiswa akuntansi dan nonakuntansi.

Hipotesis 6

Berdasarkan analisis statistik deskriptif, OPD di Kabupaten Banyumas memiliki iklim yang menekankan pada *law and rules*, kepentingan umum (*caring*), dan efisiensi. *Law and rules* merujuk pada iklim yang menjunjung tinggi pada kepatuhan aturan baik aturan organisasi maupun aturan dari pihak eksternal seperti undang-undang. Iklim *caring* menandakan bahwa OPD di Kabupaten Banyumas mendorong para pegawainya untuk selalu menaruh kepentingan bersama dan publik di atas kepentingan pribadi.

Sementara, iklim efisiensi menggambarkan bahwa OPD di Kabupaten Banyumas mengedepankan efisiensi dalam setiap pengambilan keputusan dan pelaksanaan target anggaran.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa iklim etis di OPD Kabupaten Banyumas belum mampu untuk memoderasi pengaruh informasi asimetri terhadap penciptaan senjangan anggaran. Kedua iklim pertama seharusnya dapat mendorong peningkatan atau penurunan perilaku pemanfaatan keunggulan informasi untuk membuat pemborosan anggaran. Iklim *law and rules* akan memberikan insentif kepada para pegawai untuk selalu memerhatikan PMK Nomor 258/PMK.02/2015 tentang Tata Cara Pemberian Penghargaan dan Pengenaan Sanksi atas Pelaksanaan Anggaran Belanja Kementerian Negara/Lembaga di setiap pelaksanaan program. Berdasarkan teori keagenan berbasis insentif (Laffort dan Martimort, 2001), insentif untuk mematuhi PMK tersebut malah akan mendorong para kepala bagian untuk membuat pemborosan anggaran agar penyerapan anggaran terlihat seolah-olah mencapai minimal 95% dan dapat dipertanggungjawabkan.

Lalu, iklim *caring* juga seharusnya dapat meningkatkan atau mengurangi perilaku pemanfaatan keunggulan informasi untuk membuat pemborosan anggaran. Alasannya adalah bahwa menjunjung tinggi kepentingan publik juga merupakan suatu insentif. Insentif tersebut mendorong para kepala bagian untuk mengatasi ketidakpastian masa depan dalam anggaran yang diusulkan. Agar merasa aman dan publik dapat terlayani secara maksimal, maka para kepala bagian mengusulkan anggaran perubahan yang lebih tinggi daripada anggaran yang diusulkan sebelum perubahan.

Sementara kedua iklim etis pertama dapat mendorong para kepala bagian untuk memanfaatkan keunggulan informasi, iklim *efficiency* tidak demikian. Iklim *efficiency* mendorong para pegawai untuk selalu mempertimbangkan efisiensi di setiap pengambilan keputusan, termasuk dalam hal penganggaran. Pemborosan anggaran atau senjangan anggaran identik dengan ketidakefisienan organisasi dalam pengelolaan alokasi anggaran. Selain digunakan untuk memenuhi kepentingan pribadi, pemborosan anggaran juga dapat mengakibatkan anggaran yang kurang atau khususnya berlebih menjadi tidak dapat digunakan. Anggaran yang berlebih tersebut dapat digunakan untuk melaksanakan program-program tambahan yang sekiranya bermanfaat bagi kepentingan publik (Tagwireyi, 2012). Sri Mulyani pun juga terus mendorong para kementerian/lembaga untuk selalu berusaha membuat program yang tepat sasaran dan bermanfaat bagi publik (Republika, 2017). Program yang tepat sasaran tersebut nantinya akan membuat alokasi anggaran menjadi lebih terarah dan pemborosan anggaran bisa semakin berkurang. Alasan lainnya adalah bahwa OPD di Kabupaten Banyumas tidak menganggap perilaku pemanfaatan keunggulan informasi untuk membuat pemborosan anggaran merupakan suatu perilaku yang tidak etis. Merchant dan Stede (2007) pun mendukung alasan tersebut dengan menyatakan bahwa terdapat dua sisi dalam melihat senjangan anggaran. OPD di Kabupaten Banyumas memandang bahwa pemborosan anggaran merupakan konsekuensi karena adanya ketidakpastian masa depan yang berusaha dihindari.

Hasil pengujian hipotesis ini sejalan dengan analisis meta yang dilakukan oleh Kish- Gephart, Harrison, dan Treviño (2010) yang mengungkapkan bahwa iklim yang *instrumental* makin mendorong individu untuk berperilaku yang tidak etis.

SIMPULAN

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Informasi asimetris dapat meningkatkan penciptaan senjangan anggaran;
2. Ideologi etis tidak memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran;
3. Sifat Machiavellian tidak memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran;
4. *Locus of control* tidak memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran;
5. Intensitas moral tidak memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran;
6. Iklim etis organisasi tidak memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran.

Kesimpulan tersebut mendukung teori keagenan berbasis insentif yang menyatakan bahwa insentif yang tidak dibarengi dengan pengawasan yang memadai dari principals dapat mendorong para agen untuk memanfaatkan keunggulan informasi yang dimiliki untuk memenuhi kepentingan diri mereka sendiri. Insentif dalam penelitian ini yang dimaksud adalah berupa PMK 258/PMK.02/2015 yang mendorong setiap kementerian/lembaga untuk menyerap anggaran belanja yang tinggi. Dampaknya adalah para pegawai di institusi pemerintahan dapat melakukan berbagai cara untuk mencapai jumlah minimal penyerapan anggaran tersebut.

Lalu, teori PSI yang digunakan sebagai faktor kontingensi dalam penelitian ini untuk menjelaskan informasi asimetris dan penciptaan senjangan anggaran belum mampu memoderasi pengaruh dari hubungan tersebut. Alasannya adalah bahwa perilaku pemanfaatan keunggulan informasi untuk menciptakan senjangan anggaran dianggap bukan sebagai suatu tindakan yang tidak etis. Para kepala bagian di OPD Kabupaten Banyumas menggunakan pemborosan anggaran untuk membantu mereka dalam melayani kepentingan publik dengan meminimalkan ketidakpastian masa depan.

Penelitian ini mempunyai keterbatasan. Kuesioner yang digunakan dianggap masih belum sesuai dengan kondisi lapangan yang ada pada organisasi sektor publik. Beberapa responden menyatakan bahwa beberapa pernyataan di instrumen PSA dan IA belum dapat menunjukkan kondisi lapangan di sektor publik. Penelitian selanjutnya sebaiknya mengadopsi kuesioner yang benar-benar menggambarkan kondisi lapangan di sektor publik apabila kuesioner tersebut tersedia.

Penelitian ini meneliti variabel IE, MACH, LOC, IM, dan IEO sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak ada satupun variabel yang telah disebutkan dapat memoderasi pengaruh informasi asimetris terhadap penciptaan senjangan anggaran. Pada penelitian selanjutnya sebaiknya variabel-variabel tersebut diuji sebagai pengaruh langsung terhadap penciptaan senjangan anggaran, baik semua variabel digunakan atau satu per satu. Selain itu, faktor-faktor organisasional yang sudah sering dihubungkan dengan senjangan anggaran seperti ketidakpastian lingkungan, *goal congruence*, komitmen organisasi, dan lainnya.

Mengingat bahwa beberapa penelitian tentang etis atau tidaknya senjangan anggaran menghasilkan temuan yang belum konsisten, penelitian selanjutnya disarankan untuk meneliti

mengenai berapa tingkat senjangan anggaran yang masih dianggap sebagai hal yang wajar dan etis.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, I. 2013. The Influence of Horizontal Equity, Self Efficacy, and Ethical Position on the Creation of Budgetary Slack. Disertasi. Master of Accountancy Virginia Commonwealth University. Richmond. (Tidak Dipublikasikan).
- Blöndal, J. R., Hawkesworth, I., dan Choi, H. D. 2009. Budgeting in Indonesia. *OECD Journal on Budgeting*. Vol. 2009. No. 2, hal. 1-31.
- Brownell, P. 1981. Participation in Budgeting, Locus of Control, and Organizational Effectiveness. *The Accounting Review*. Vol. 56. No. 4, hal. 844-860.
- Brownell, P. 1982. A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. *The Accounting Review*. Vol. 57. No. 4, hal. 766-777.
- Busch, T. dan Gustafsson, O. 2002. Slack in the Public Sector: A Comparative Analysis of A Private and A Public Enterprise for Refuse Collection. *Public Management Review*. Vol. 4. No. 2, hal. 167-186.
- Byington, J. R. dan Johnson, G. H. 1990. Machiavellianism and Accounting Competence: Effects on Budgetary Attitudes. *The Journal of Applied Business Research*. Vol. 6. No. 3, hal. 98-104.
- Choi, J. W. 2016. New Public Management or Mismanagement? The Case of Public Service Agency of Indonesia. *Journal of Government and Politics*. Vol. 7. No. 1, hal. 104-127.
- Christie, R. dan Geis, F. L. 1970. *Studies in Machiavellianism*. New York: Academic Press, Inc.
- Cooper, D. R. dan Schlinger, P. S. 2014. *Business Research Methods*. Edisi ke-12. New York: McGraw Hill/Irwin.
- Craft, J. L. 2013. A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 2004-2011. *Journal of Business Ethics*. Vol. 117. No. 3, hal. 221-259.
- Douglas, P. C. dan Wier, B. 2000. Integrating Ethical Dimensions into a Model of Budgetary Slack Creation. *Journal of Business Ethics*. Vol. 28. No. 3, hal. 267-277.
- Enni, S. dan Erianti, S. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, dan Informasi Asimetris terhadap Timbulnya Kesenjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi*. Vol. 2. No. 2, hal. 210-226.
- Faria, J. A. dan Silva, S. M. G. 2013. The Effects of Information Asymmetry on Budget Slack: An Experimental Research. *African Journal of Business Management*. Vol. 7. No. 13, hal. 1086-1099.
- Fisher, J. 1995. Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. *Journal of Accounting Literature*. Vol. 14, hal. 24-53.
- Forsyth, D. R. 1980. A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social*

Psychology. Vol. 39. No. 1, hal. 175-184.

Furnham, A. 1986. Economic Locus of Control. Human Relations. Vol. 39. No. 1, hal. 29-43.

Gujarati, D. N. dan Porter, D. C. 2009. Basic Econometrics. Edisi ke-5. New York: McGraw-Hill/Irwin.

Gujarati, D. 2011. Econometrics by Example. Hampshire: Palgrave Macmillan.

Hartmann, F. G. H. dan Mass, V. S. 2010. Why Business Unit Controllers Create Budget Slack: Involvement in Management, Social Pressure, and Machiavellianism. Behavioral Research in Accounting. Vol. 22. No. 2, hal. 27-49.

Hayes, D. C. 1977. The Contingency Theory of Managerial Accounting. The Accounting Review. Vol. 52. No. 1, hal. 22-39.

Hood, C. 1991. A Public Management for All Seasons? Public Administration. Vol. 69. Spring, hal. 3-19.

I Gusti, A. A. S. C. A. dan I Nyoman, W. A. P. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetris Informasi, Self Esteem, dan Budget Emphasis pada Budgetary Slack. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana. Vol. 7. No. 3, hal. 700-715.

Islam, J. dan Hu, H. 2012. A Review of Literature on Contingency Theory in Managerial Accounting. African Journal of Business Management. Vol. 6. No. 15, hal. 5159-5164.

Jensen, M. C. dan Meckling, W. H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. Journal of Financial Economics. Vol. 3, hal. 305-360.

Jones, T. M. 1991. Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model. The Academy of Management Review. Vol. 16. No. 2, hal. 366-395.

Kish-Gephart, J. J., Harrison, D. A., dan Treviño, L. K. 2010. Bad Apples, Bad Cases, and Bad Barrels: Meta-Analytic Evidence About Sources of Unethical Decisions at Work. Journal of Applied Psychology. Vol. 95. No. 1, hal. 1-31.

Laffont, J. J. dan Martimort, D. 2001. The Theory of Incentives: The Principal-Agent Model.

Mai, E. S., Emrinaldi N., dan Lila, A. 2015. Pengaruh Asimetris Informasi, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Locus of Control terhadap Hubungan Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Sawahlunto). Jurnal Ekonomi Fakultas Ekonomi Universitas Riau. Vol. 2. No. 2, hal. 1-15.

Mardiasmo. 2006. Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Penerbit ANDI.

Martin, K. D. dan Cullen, J. B. 2006. Continuities and Extensions of Ethical Climate Theory: A Meta-Analytic Review. Journal of Business Ethics. Vol. 69. No. 2, hal. 175-194.

McMahon, J. M. dan Harvey, R. J. 2006. An Analysis of the Factor Structure of Jones' Moral Intensity Construct. Journal of Business Ethics. Vol. 64. No. 4, hal. 381-404.

Merchant, K. A. dan Stede, W. A. V. 2007. Management Control Systems: Performance

Measurement, Evaluation and Incentives. Edisi ke-2. Essex: Pearson Education Limited.

Musbah, A., Cowton, C. J., dan Tyfa, D. 2016. The Role of Individual Variables, Organizational Variables, and Moral Intensity Dimensions in Libyan Management Accountants' Ethical Decision Making. *Journal of Business Ethics*. Vol. 134. No. 3, hal. 335-358.

Novita, I. 2010. Penyusunan Anggaran dalam Era New Public Management: Implementasinya di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*. Vol. 10. No. 2, hal. 176-193.

O'Fallon, M. J. dan Butterfield, K. D. 2005. A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 1996-2003. *Journal of Business Ethics*. Vol. 59. No. 4, hal. 375-413.

Putu, N. H. A., I Made, S. S., dan I. D. G. Dharma, S. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Budgetary Slack dengan Asimetris Informasi, Self Esteem, Locus of Control dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*. Vol. 4. No. 5, hal. 296-311.

Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga. Jakarta: Sekretariat Negara Republik Indonesia.

Republik Indonesia. 2014. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136/PMK.02/2014 tentang Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga. Jakarta: Sekretariat Negara Republik Indonesia.

Republik Indonesia. 2016. Nota Keuangan Beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan. Buku II. Jakarta: Direktorat Jenderal Anggaran.

Ria, A. H. dan Mimin, N. A. 2015. Pengaruh Asimetris Informasi terhadap Senjangan Anggaran pada Penganggaran Partisipatif dengan Orientasi Etika sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Nominal*. Vol. 4. No. 2, hal. 73-87.

Rotter, J. 1966. Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement. *Psychological Monographs*. Vol. 80. No. 1.

Sakalaki, M., Kanellaki, S., dan Richardson, C. 2009. Is a Manipulator's Externality Paradoxical? The Relationship Between Machiavellianism, Economic Opportunism, and Economic Locus of Control. *Journal of Applied Social Psychology*. Vol. 39. No. 11, hal. 2591-2603.

Schweikart, J. A. 1992. Cognitive-Contingency Theory and the Study of Ethics in Accounting. *Journal of Business Ethics*. Vol. 11. No. 5, hal. 471-478.

Shacklock, A., Manning, M., dan Hort, L. 2011. Dimensions and Types of Ethical Climate within Public Sector Human Resource Management. *Journal of New Business Ideas & Trends*. Vol. 9. No. 1, hal. 51-66.

Shelly, J. A., Emrinaldi, N. D. P., dan Julita. 2015. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Tujuan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, dan Locus of Control sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*. Vol. 1. No. 2, hal. 1-15.

Shim, J. K., Siegel, J. G., dan Shim, A. I. 2012. *Budgeting Basics and Beyond*. Edisi ke-4. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Sweeney, B. dan Costello, F. 2009. Moral Intensity and Ethical Decision-Making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and Business Students. *Accounting Education: An International Journal*. Vol. 18. No 1, hal. 75-97.

Tagwireyi, F. 2012. An Evaluation of Budgetary Slack in Public Institutions in Zimbabwe. *International Journal of Economics and Research*. Vol. 3. No. 4, hal. 38-41.

Treviño, L. K. 1986. Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model. *Academy of Management Review*. Vol. 11. No. 3, hal. 601-617.