

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP BUDGETARY SLACK DENGAN PERTIMBANGAN ETIKA SEBAGAI VARIABEL MODERASI

*THE INFLUENCE OF BUDGETARY PARTICIPATION ON BUDGETARY SLACK WITH
ETHICAL JUDGMENT AS A MODERATING VARIABLE*

Oleh : **Miyati**

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Yogyakarta
miyati.my@gmail.com

Ngadirin Setiawan

Staf Pengajar Jurusan Pendidikan Akuntansi Universitas Negeri Yogyakarta

Abstrak

Tujuan dari penelitian ini adalah 1) mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*. 2) mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan pertimbangan etika sebagai variabel moderasi. Penelitian ini dilakukan di Kantor SKPD Kabupaten Kulon Progo. Teknik sampling dengan menggunakan *convenience sampling*, total responden sebanyak 84 pejabat Eselon III dan IV. Data dianalisis dengan menggunakan regresi linear sederhana dan uji nilai selisih mutlak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa: 1) Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. Nilai koefisien korelasi partisipasi anggaran sebesar 0,479 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 ($< 0,05$). 2) Interaksi antara partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika tidak berpengaruh secara individual terhadap *budgetary slack*, dan pertimbangan etika bukan merupakan variabel moderating. Nilai koefisien korelasipartisipasi anggaran dengan pertimbangan etika sebesar -0,203 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,416 ($> 0,05$).

Kata Kunci : *budgetary slack, partisipasi anggaran, pertimbangan etika*

Abstract

The objective of this research are 1) to know the influence of budgetary participation on budgetary slack. 2) to know the influence of budgetary participation on budgetary slack with ethical judgment as a moderating variable. This research was conducted in SKPD Offices in Kulon Progo Regency. The technical sampling by using convenience sampling with total respondents of 84 the echelon III and IV. Data were analyzed using simple linear regression and absolute difference value test. The result of this study shows that : 1) budgetary participation have positive and significant effect on budgetary slack. The correlation coefficient value budgetary participation is 0,479 with significance probability value of 0,000 ($< 0,05$). 2) Interaction between budgetary participation with ethical judgment doesn't effect to budgetary slack, and ethical judgment is not moderating variable. The correlation coefficient value budgetary participation with ethical judgment is -0,203 with significance probability value of 0,416 ($> 0,05$).

Keywords: budgetaryslack, budgetary participation, ethical judgment

PENDAHULUAN

Pemberlakuan otonomi daerah berdasarkan UU No. 12 Tahun 2008, manajemen keuangan daerah pemerintah Kabupaten Kulon Progo mengalami

perubahan sistem anggaran dari model tradisional (*traditional budget system*) menjadi model anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*). Sistem anggaran tradisional bersifat tersentralisasi

yaitu penyusunan anggaran yang dilakukan secara terpusat, tidak adanya tolok ukur penilaian kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik ditambah dengan informasi yang tidak memadai menyebabkan lemahnya perencanaan anggaran. Prinsip sistem anggaran berbasis kinerja adalah setiap rupiah yang keluar dari kas pemerintah daerah harus menunjukkan hasil pencapaian yang diperoleh. Anggaran berbasis kinerja menuntut aparatur pemerintah daerah untuk meningkatkan kinerja. Pencapaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran menyebabkan aparatur pemerintah daerah menciptakan *budgetary slack*. *Budgetary slack* adalah suatu tindakan yang dilakukan individu dengan meng-*underestimate* pendapatan dan meng-*overestimate* biaya pada saat penyusunan anggaran. *Budgetary slack* yang terjadi di Pemerintah Daerah Kulon Progo dapat dilihat pada Tabel 1 berikut ini :

Tabel 1. RPBD Kabupaten Kulon Progo Tahun Anggaran 2008 – 2012 (dalam jutaan)

| Tahun | Anggaran Pendapatan Daerah (Rp) | Realisasi Pendapatan Daerah (Rp) | (%) | Anggaran Belanja Daerah (Rp) | Realisasi Belanja Daerah (Rp) | (%) |
|-------|---------------------------------|----------------------------------|-----|------------------------------|-------------------------------|-----|
| 2008 | 577.457,1 | 581.934,1 | 101 | 626.369,5 | 598.059,9 | 95 |
| 2009 | 575.293,1 | 596.428,9 | 104 | 602.914,4 | 577.736,9 | 96 |
| 2010 | 628.327,7 | 633.088,9 | 101 | 671.777,3 | 612.902,6 | 91 |
| 2011 | 782.588,4 | 791.826,6 | 101 | 842.087,4 | 780.620 | 93 |
| 2012 | 865.922,1 | 882.586,6 | 102 | 932.363,1 | 881.690,2 | 95 |

Sumber : Data primer diolah, 2014

Berdasarkan Tabel 1 di atas, data tersebut mencerminkan adanya *budgetary*

slack. Karena, jika dibandingkan antara anggaran pendapatan daerah dan realisasinya, maka realisasinya selalu lebih tinggi dibandingkan dengan anggaran pendapatan daerah yang ditetapkan. Sedangkan, anggaran belanja daerah dan realisasinya, terbukti realisasinya selalu lebih rendah daripada anggaran belanja daerah yang ditetapkan.

Alasan pemilihan variabel partisipasi anggaran adalah pada tahun 2013 APBD Kabupaten Kulon Progo gagal disahkan karena tidak memnuhi kuorum rapat, hal ini menunjukkan bahwa tingkat partisipasi anggaran masih kurang. Selain itu, penelitian-penelitian terdahuluyang menyatakan pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Alasan pemilihan variabel pertimbangan etika sebagai variabel moderasi adalah setiap aparatur pemerintah daerah wajib memiliki etika yang baik dalam menjalankan kebijakan-kebijkan publik agar menghasilkan pemerintahan yang baik (*good governance*). Selain itu, penelitian terdahulu variabel pertimbangan etika memiliki pengaruh terhadap *budgetary slack*. Oleh karena itu, peneliti menjadikan variabel pertimbangan etika sebagai variabel moderasi.

Berdasarkan hasil penelitian-penelitian terdahulu yang tidak konsisten dan data APBD Kabupaten Kulon Progo,

sehingga penulis termotivasi untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan pertimbangan etika sebagai variabel moderasi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Kulon Progo.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini termasuk dalam penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif berusaha menuturkan pemecahan masalah yang ada sekarang berdasarkan data-data, sehingga peneliti dapat menyajikan data, menganalisis dan menginterpretasi data.

Waktu dan Tempat Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan di Pemerintah Kabupaten Kulon Progo pada bulan Maret 2014 dengan subjek penelitian pejabat Eselon III dan IV pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang ada di Pemerintah Kabupaten Kulon Progo.

Definisi Operasional Variabel

a. *Budgetary Slack*

Budgetary Slack adalah suatu tindakan yang dilakukan individu dengan meng-*underestimate* pendapatan dan meng-*overestimate* biaya pada saat penyusunan anggaran. Variabel ini diukur menggunakan pendekatan persepsi dengan 5 poin skala *Likert*.

b. Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran adalah keterlibatan bawahan dalam proses penyusunan anggaran. Variabel ini diukur menggunakan pendekatan persepsi dengan 5 poin skala *Likert*.

c. Pertimbangan Etika

Pertimbangan etika adalah suatu pedoman yang wajib dimiliki aparatur pemerintah dalam menjalankan kebijakan-kebijakan publik agar menghasilkan suatu pemerintahan yang baik (*good governance*). Variabel ini diukur menggunakan skala dikotomi jawaban “Ya = 1” dan “Tidak = 0”.

Subjek Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah Pejabat Eselon III dan IV pada SKPD Kulon Progo. Jumlah pejabat Eselon III sebanyak 135 orang, sedangkan Jumlah pejabat Eselon IV sebanyak 381 orang.

Sampel dalam penelitian ini adalah 84 orang yang terdiri dari Pejabat Eselon III dan IV rumus Yamane (Tukiran Taniredja dan Hidayati Mustafidah, 2012:38).

Teknik sampling yang digunakan adalah *Convenience Sampling*.

Prosedur

Dalam penelitian ini, peneliti berusaha mengumpulkan data yang akurat dengan menggunakan kuesioner. Peneliti melakukan uji coba instrumen yang bertujuan untuk mengukur validitas dan reliabilitas instrumen penelitian. Uji coba dilakukan pada 30 pegawai Bagian Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Kulon Progo.

Instrumen Pengumpulan Data

Instrumen yang digunakan pada penelitian ini berbentuk kuesioner berupa pernyataan persepsi untuk variabel *budgetary slack* dan partisipasi anggaran, sedangkan pertanyaan dengan jawaban “Ya” dan “Tidak” untuk variabel pertimbangan etika. Untuk instrumen *budgetary slack* diadopsi dari penelitian Karsam (2013), instrumen partisipasi anggaran diadopsi dari penelitian Milani (1975), sedangkan untuk instrumen pertimbangan etika diadopsi dari buku yang ditulis oleh Steinberg, S.S, & Austern, D.T. (1998).

Teknik Analisis Data

Peneliti melakukan uji coba instrumen yang bertujuan untuk mengukur validitas dan reliabilitas instrumen penelitian. Sebelum melakukan teknik

analisis data, peneliti melakukan uji prasyarat antara lain :

a. Uji Normalitas

Penelitian ini menggunakan One-Sample Kolmogorov-Smirnov (K-S). Nilai K-S = 0,476 dan signifikan pada 0,977. Kesimpulan : memenuhi asumsi normalitas.

b. Uji Heteroskedastisitas

Penelitian ini menggunakan Uji Glejser. Nilai partisipasi anggaran dan pertimbangan etika masing-masing = 1,000 > 0,05. Kesimpulan : Tidak terjadi heteroskedastisitas.

c. Uji Autokorelasi

Penelitian ini menggunakan Uji Durbin Watson. Nilai DW = 2,103 dan diantara dU dengan 4-dU yaitu $1,721 < 1,844 < 2,279$. Kesimpulan : Tidak ada autokorelasi

d. Uji Multikolinearitas

Penelitian ini menggunakan nilai *Tolerance* > 0,10 dan nilai VIF < 10. Nilai *Tolerance* partisipasi anggaran dan pertimbangan etika masing-masing = 0,993. Nilai VIF partisipasi anggaran dan pertimbangan etika masing-masing = 1,007. Kesimpulan : Tidak terjadi multikolonieritas.

e. Uji Linearitas

Penelitian ini menggunakan *Test of Linearity*. Nilai signifikansi partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* = 0,000. Nilai pertimbangan etika terhadap

budgetary slack = 0,015. Kesimpulan : model berbentuk linear.

Teknik analisis data yang digunakan untuk menguji hipotesis yaitu regresi linear sederhana dan uji nilai selisih mutlak (Imam Ghazali, 2011).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Data Penelitian

Data yang didapat setelah melakukan penelitian berjumlah 84 data subjek. Dari 84 data subjek, seluruh data layak digunakan untuk analisis.

Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dan reliabilitas dilakukan kepada 30 pegawai Bagian Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kulon Progo. Hasil uji validitas menunjukkan bahwa *budgetary slack* memiliki 5 item pertanyaan valid, partisipasi anggaran dan pertimbangan etika masing-masing memiliki 4 item pertanyaan valid. Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa *budgetary slack*, partisipasi anggaran dan pertimbangan etika dinyatakan reliabel karena memiliki *Cronbach Alpha* di atas 0,06 (Sugiyono, 2010).

Statistik Deskriptif

a. *Budgetary Slack*

Kuesioner variabel *budgetary slack* terdiri dari 5 butir pernyataan. Skor

tertinggi adalah 22, sedangkan skor terendah adalah 7. Rata-rata atau *mean* data ini sebesar 16,10 dan Standar Deviasi sebesar 2,337. Jumlah kelas interval setelah dihitung dengan rumus *Sturges* sebanyak 7,27 kelas dapat dibulatkan menjadi 8 kelas, maka dari itu peneliti memutuskan untuk menggunakan 8 kelas agar semua data dapat mencakup ke dalam seluruh kelas.

Tabel 2. Statistik Deskriptif

| Variabel Penelitian | N | Min | Max | Mean | Standar Deviasi |
|------------------------------|----|-----|-----|-------|-----------------|
| Y (<i>Budgetary Slack</i>) | 84 | 7 | 22 | 16,10 | 2,337 |
| X1 (Partisipasi Anggaran) | 84 | 7 | 20 | 14,80 | 2,545 |
| X2 (Pertimbangan Etika) | 84 | 0 | 4 | 1,83 | 1,004 |

Sumber: Data primer diolah, 2014

b. Partisipasi Anggaran

Kuesioner variabel Kemampuan Mendeteksi *Fraud* terdiri dari 4 butir pernyataan berupa kasus. Skor tertinggi adalah 20, sedangkan skor terendah adalah 7. Rata-rata atau *mean* data tersebut sebesar 14,80 dan Standar Deviasi sebesar 2,545. Jumlah kelas interval setelah dihitung dengan rumus *Sturges* sebanyak 7,27 kelas dapat dibulatkan menjadi 7 kelas, maka dari itu peneliti memutuskan untuk menggunakan 7 kelas agar semua data dapat mencakup ke dalam semua kelas.

c. Pertimbangan Etika

Kuesioner variabel pertimbangan etika terdiri dari 4 butir pernyataan berupa kasus. Skor tertinggi adalah 20, sedangkan skor terendah adalah 7. Rata-rata atau *mean* data tersebut sebesar 1,83 dan Standar Deviasi sebesar 1,004. Jumlah kelas interval sebanyak 5 kelas, maka dari itu peneliti memutuskan untuk menggunakan 5 kelas agar semua data dapat mencakup ke dalam semua kelas.

Uji Hipotesis

a. Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack*

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. Hasil pengujian memperlihatkan nilai R^2 sebesar 0,272 atau 27,2%. Interpretasi dari nilai ini adalah bahwa variabel partisipasi anggaran menjelaskan 27,2% variasi *budgetary slack*. Sedangkan sisanya 72,8% (100% - 27,2%) dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model.

Tabel 3. Ringkasan Hasil Analisis Regresi Linier Sederhana

| Variabel | <i>Unstandardized Coefficients</i> | Nilai t | Nilai Signifikan |
|--|------------------------------------|---------|------------------|
| α | 9,004 | 6,934 | 0,000 |
| X_1 | 0,479 | 5,541 | 0,000 |
| Nilai $R^2 = 0,272$, F Test = 30,699 (Sig. 0,000) | | | |

Sumber : Data primer diolah, 2014

Pada $\alpha = 0,05$ signifikansi partisipasi anggaran sebesar 0,000 ($< 0,05$)

berarti variabel partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*.

Persamaan Regresi

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + e \dots \dots \dots (1)$$

$$Y = 9,004 + 0,479 X_1 + e$$

Persamaan regresi tersebut menunjukkan nilai koefisien partisipasi anggaran sebesar 0,479 dengan tingkat signifikansi *p value* sebesar 0,000 atau $p < 0,05$. Hasil ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*.

Hal ini sejalan dengan penelitian Falikhatun (2007), Andi Kartika (2010), Karsam, (2013, Arfan Ikhsan dan La Ane (2007), Nila Aprila dan Selvi Hidayani (2012).

b. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Pertimbangan Etika sebagai Variabel Moderasi.

Hasil pengujian memperlihatkan nilai R^2 sebesar 0,336 atau 33,6%. Interpretasi dari nilai ini adalah bahwa variabel partisipasi anggaran dan pertimbangan etika menjelaskan 33,6% variasi *budgetary slack*. Sedangkan sisanya 66,4% (100% - 33,6%) dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model.

Tabel 4. Ringkasan Hasil Uji Nilai Selisih Mutlak

| Variabel | Unstandardized Coefficients | Nilai t | Nilai Signifikansi |
|--|-----------------------------|---------|--------------------|
| α | 10,192 | 7,346 | 0,000 |
| X_1 | 0,481 | 5,570 | 0,000 |
| X_2 | -0,547 | -2,562 | 0,012 |
| $X_1 - X_2$ | -0,203 | -0,817 | 0,416 |
| Nilai $R^2 = 0,336$, F Test = 13,513 (Sig. 0,000) | | | |

Sumber : Data primer diolah, 2014

Pada $\alpha = 0,05$ signifikansi partisipasi anggaran sebesar 0,000 ($< 0,05$) berarti variabel partisipasi anggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Pertimbangan etika berpengaruh terhadap *budgetary slack* ditunjukkan dari nilai signifikansi sebesar 0,012 ($> 0,05$). Sedangkan, partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika tidak berpengaruh terhadap *budgetary slack* ditunjukkan dari nilai signifikansi sebesar 0,416 ($> 0,05$).

Persamaan Regresi

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 |X_1 - X_2| + e \dots \quad (2)$$

$$Y = 10,192 + 0,481 X_1 - 0,547 X_2 - 0,203 |X_1 - X_2| + e$$

Persamaan regresi tersebut menunjukkan nilai koefisien selisih mutlak partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika sebesar -0,203 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,416 ($> 0,05$) berarti bahwa partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap *budgetary slack*. Hasil ini menunjukkan bahwa pertimbangan etika bukan sebagai variabel moderasi.

Pertimbangan etika dipengaruhi oleh pendidikan dan pengalaman (Indrawati Yuhertiana, 2005:6). Browning & Zabibski dalam Indrawati Yuhertiana (2005) berpendapat bahwa manajer dengan pendidikan tinggi melihat bonus sebagai perilaku tidak etis. Hal ini dibuktikan dengan mayoritas pendidikan aparat pemerintah daerah Kulon Progo adalah S1 sebanyak 73 orang (86,9%) dan S2 sebanyak 8 orang (9,5%) dibandingkan D3 sebanyak 3 orang (3,6%). Kidwel *et al* dalam Indrawati Yuhertiana (2005) berpendapat bahwa manajer yang sudah lama bekerja pada bidang tertentu organisasi cenderung memperlihatkan respon etis. Tingkat pengalaman aparat pemerintah daerah Kulon Progo antara 1 – 5 tahun sebanyak 70 orang (83,4%) dan tingkat pengalaman lebih dari 5 tahun sebanyak 7 orang (8,3%) lebih tinggi dibandingkan dengan tingkat pengalaman kurang dari 1 tahun sebanyak 7 orang (8,3%).

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan maka dapat disimpulkan bahwa :

- Partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. Nilai koefisien partisipasi anggaran sebesar 0,479 dengan tingkat signifikansi

sebesar 0,000 ($< 0,05$). Variabel partisipasi anggaran memberikan kontribusi langsung sebesar 27,2% terhadap variabel *budgetary slack*.

b. Interaksi antara partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika tidak berpengaruh secara individual terhadap *budgetary slack*, dan pertimbangan etika bukan merupakan variabel moderating. Nilai koefisien uji nilai selisih mutlak partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika sebesar -0,203 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,416 ($> 0,05$). Variabel partisipasi anggaran dengan pertimbangan etika memberikan kontribusi langsung sebesar 33,6% terhadap variabel *budgetary slack*.

Saran

Untuk menambah referensi dan akurasi dalam penelitian selanjutnya, ada beberapa saran yang dikemukakan antara lain.

- a. Menambah sampel pejabat Eselon II agar memperoleh generalisasi hasil penelitian yang tepat.
- b. Menggunakan metode penelitian yang berbeda, seperti melakukan metode wawancara langsung kepada responden agar mencerminkan jawaban atas kondisi yang sebenarnya.
- c. Penelitian selanjutnya dapat memasukkan variabel moderasi lain terutama variabel organisasional, seperti

komitmen organisasi (Siti Pratiwi Husain 2011), budaya organisasi (Falikhatun 2007), dan gaya kepemimpinan (Arfan Ikhsan dan La Ane 2007).

DAFTAR PUSTAKA

- Andi Kartika. (2010). "Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik Pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang)." *Kajian Akuntansi*. 2(I). Hlm. 39-60.
- Arfan Ikhsan dan La Ane. (2007). "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi". *SNA X, Unhas Makassar*. Hlm. 1-27.
- Falikhatun. (2007). "Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack". *SNA X, Unhas Makassar*. Hlm. 1-24.
- Imam Ghozali. (2011). *Analisis Multivariate Program IBM SPSS 19*. Edisi Kelima. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Indrawati Yuhertiana. (2005). "Kajian Etika Budgetary Slack Di Organisasi Sektor Publik Menurut Perspektif Gender". *Simposium Riset Ekonomi II Surabaya*. 23-24 November 2005.
- Karsam. (2013). "The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymmetry as a Moderating Variable and Its Impact on the Managerial

Performance (A Study on Yayasan Pendidikan dan Koperasi in the Province of Banten, Indonesia)". *International Journal of Applied Finance and Business Studies*.1(I). Hlm. 28-38.

Kuantitatif (Sebuah Pengantar). Bandung: Alfabeta.

www.jdih.setjen.kemendagri.go.id diakses tanggal 24 November 2013.

Milani, K. (1975). "The Relationship of Partisipation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude: A Field Study. *The Accounting Review*. Vol. 50, pp. 274-278.

Nila Aprila dan Selvi Hidayani.(2012). "The Effect of Budgetary Participation, Asymetry Information, Budget Emphasis and Comitment Organization to Budgetary Slack at SKPD Governmental of Bengkulu City." *PROCEEDING The 13th Malaysia Indonesia Conference on Economics, Management and Accounting (MIICEMA)*. Hlm. 617-628.

Republik Indonesia. (2008). Undang-Undang Tentang Pemerintahan Daerah. Jakarta: Sekretariat Negara.

Siti Pratiwi Husain. (2011). "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating." *INOVASI*.8(III). Hlm. 102-114.

Steinberg, S.S, & Austern, D.T. (1998). *Penyelewengan Aparat Pemerintahan*. (Alih bahasa: R. Suroso). Bandung: Remaja Rosdakarya.

Sugiyono.(2012). *Statistika untuk Penelitian*.Bandung : Alfabeta.

Tukiran Taniredja dan Hidayati Mustafidah.(2012). *Penelitian*