

MEMBANGUN KONSEP OPTIMISME BERETIKA UNTUK MENGATASI PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KESENJANGAN ANGGARAN (Studi Pada Dinas Keuangan Provinsi Papua)

Siti Niryanti, M. Yamin Noch, Yana Ermawati, Entar Sutisman

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti secara empiris pengaruh, Partisipasi Anggaran terhadap Optimisme Beretika yang mempengaruhi Kesenjangan Anggaran. Berdasarkan *purposive sampling* diperoleh 90 Orang Pegawai sebagai sampel dalam penelitian ini. Dalam pemecahan masalah peneliti memakai uji asumsi klasik dan uji hipotesis dengan analisa regresi berganda serta Uji Sobel untuk mendeteksi adanya pengaruh tidak langsung antar variable penelitian.

Hasil perhitungan, pengujian, dan pembahasan membuktikan bahwa Partisipasi Anggaran secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap Optimisme Beretika serta Partisipasi Anggaran, Optimisme Beretika secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kesenjangan Anggaran. Sedangkan hasil Uji Sobel menyimpulkan bahwa Optimisme Beretika Memediasi pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran.

Kata kunci: *Kesenjangan Anggaran, Optimisme Beretika, dan Partisipasi Anggaran.*

I. PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Anggaran dalam pemerintah daerah begitu penting bagi tiap-tiap instansi pemerintahan dalam menjalankan aktivitas pemerintahan. Anggaran akan digunakan dalam menjalankan aktivitas-aktivitas setiap Organisasi Perangkat Daerah (OPD). Pemerintah daerah terdiri dari berbagai instansi yang dikenal dengan SKPD yang telah digantikan dengan OPD yang terdiri dari Dinas, Badan, Kantor, Kecamatan, dan Inspektorat.

Penyusunan anggaran perlu memperhatikan pihak-pihak yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran tersebut. Pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran adalah pihak *prinsipal* (atasan) dan *agent* (bawahan).

Salah satu tujuan diberlakukannya otonomi daerah di Indonesia yaitu sebagai suatu strategi untuk memperkuat perekonomian daerah. Tujuan otonomi daerah akan terealisasi dengan baik jika dilaksanakan dengan sungguh-sungguh. Tahap awal untuk merealisasikan hal tersebut yaitu dengan perwujudan reformasi keuangan daerah. Menurut Rosalina (2011) dampak dari reformasi keuangan daerah dalam pelaksanaannya yaitu salah satunya terhadap reformasi anggaran yang meliputi proses penyusunan, pengesahan, pelaksanaan, serta pertanggungjawaban anggaran. Anggaran merupakan perencanaan keuangan untuk masa depan yang memuat tujuan serta tindakan-tindakan yang akan ditempuh. Anggaran pada sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan

pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

Penyusunan anggaran dalam pemerintahan harus memfokuskan tujuannya untuk kesejahteraan masyarakat, bukan untuk mewujudkan kepentingan pribadi/golongan. Berdasarkan Undang-undang No.24 Tahun 2005, prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah setidaknya meliputi laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Peraturan pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, menyebutkan bahwa pemerintah menerapkan SAP berbasis kas menuju akrual yaitu mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan pemerintahan berdasarkan basis kas, serta aset, utang, dan ekuitas dinyatakan dalam basis akrual, hingga menjadi penerapan SAP berbasis akrual. Proses penyusunan anggaran dapat memicu perilaku dari pelaksana anggaran untuk melakukan senjangan anggaran yang dikarenakan adanya sikap dan norma subjektif yang negatif yang dimiliki oleh pelaksana anggaran (Su dan Ni, 2013).

Untuk itulah diperlukan informasi yang benar-benar akurat dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah. Terdapat dua macam metode partisipasi yang dapat dilakukan dalam penyusunan anggaran, yaitu dengan metode top-down dan bottom-up (Rosalina, 2011). Metode top-down merupakan metode penyusunan anggaran yang hampir seluruhnya dilakukan oleh manajemen level atas, sedangkan manajemen level

menengah dan level bawah hanya melaksanakan anggaran saja. Sedangkan metode bottom-up merupakan metode penyusunan anggaran yang dilakukan oleh manajemen level bawah kemudian dilanjutkan oleh manajemen level menengah dan disahkan oleh manajemen level atas.

Sistem penganggaran pada metode bottom-up dapat meningkatkan kinerja manajer atau bawahan melalui partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran adalah sebuah proses dimana individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran (Falikhatur, 2007). Semakin tinggi keterlibatan individu (manajer tingkat bawah) maka semakin tinggi pula rasa tanggung jawab mereka untuk melaksanakan keputusan yang dihasilkan. Namun, keterlibatan manajer tingkat bawah dalam penyusunan anggaran terkadang menimbulkan masalah lain yaitu kesenjangan anggaran.

Berdasarkan dasar pemikiran tersebut di atas, maka peneliti mencoba melakukan kajian lebih mendalam mengenai “Membangun Konsep Optimisme Beretika sebagai Variabel Mediasi Untuk Mengatasi Partisipasi Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran. (Studi Pada Dinas Keuangan Provinsi Papua).

B. Masalah Penelitian

Berdasarkan masalah yang telah diuraikan diatas, maka dapat dirumuskan masalah penelitian sebagai berikut:

1. Bagaimana meningkatkan Partisipasi Anggaran terhadap Optimisme Beretika;
2. Bagaimana meningkatkan Optimisme Beretika terhadap Kesenjangan Anggaran;
3. Bagaimana Meningkatkan Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran;
4. Bagaimana meningkatkan Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Optimisme Beretika sebagai variabel Mediasi.

C. Pertanyaan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah penelitian diatas, maka pertanyaan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Optimisme Beretika?
2. Apakah Optimisme Beretika berpengaruh terhadap Kesenjangan Anggaran?
3. Apakah Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Kesenjangan Anggaran?
4. Apakah Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Kesenjangan Anggaran melalui Optimisme Beretika sebagai variabel Mediasi?

D. Tujuan Penelitian

Berdasarkan pertanyaan penelitian diatas, maka dirumuskan tujuan penelitian sebagai berikut:

1. Untuk menganalisis pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Optimisme Beretika;
2. Untuk menganalisis pengaruh Optimisme Beretika terhadap Kesenjangan Anggaran;
3. Untuk menganalisis pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran.
4. Untuk menganalisis pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Optimisme Beretika sebagai variabel Mediasi.

II. TELAAH PUSTAKA

A. Landasan Konsep dan Teori (*State of the art*)

1. Partisipasi Anggaran

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, para anggota organisasi terlibat dan mempunyai pengaruh dalam suatu pembuatan keputusan yang berkepentingan dengan mereka. Partisipasi dalam konteks penyusunan anggaran merupakan proses para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan budget emphasis, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Browunell, 1982). Sebagaimana yang dikemukakan Milani (1975), bahwa tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif.

Aspirasi bawahan lebih diperhatikan dalam proses penyusunan anggaran partisipatif, sehingga lebih memungkinkan bagi bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang menurut mereka dapat dicapai. Banyak penelitian bidang akuntansi manajemen yang menaruh perhatian terhadap masalah partisipasi dalam proses penyusunan anggaran, karena anggaran partisipatif dinilai mempunyai konsekuensi terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi. Partisipasi pekerja dalam proses penyusunan anggaran dapat mengakibatkan motivasi untuk mencapai target yang ditetapkan dalam anggaran, selain itu anggaran partisipatif juga menyebabkan sikap respek bawahan terhadap pekerjaan dan perusahaan (Miliiani, 1975). Cherrington (1973) dalam Miyati (2014) menemukan hubungan yang positif antara partisipasi dengan kepuasan kerja dan kinerja manajerial. Studi eksperimental tersebut menguji pengaruh pengendalian melalui anggaran dan pemberian penghargaan terhadap kepuasan kerja dan kinerja manajerial. Menurut penelitian tersebut, ada tiga tujuan utama yang

dapat dicapai melalui partisipasi penganggaran, yaitu :

- a. Akseptasi anggota organisasi terhadap rencana kegiatan.
- b. Peningkatan semangat kerja
- c. Peningkatan produktivitas.

Proses penyusunan anggaran suatu organisasi, merupakan kegiatan yang penting dan sangat kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Miliani, 1975). Argyris (1952) dalam Octavia (2014) yang melakukan penelitian empiris terhadap proses penyusunan anggaran pada empat perusahaan manufaktur skala menengah menemukan adanya disfungsional anggaran terhadap sikap dan perilaku.

Ada dua alasan utama mengapa partisipasi anggaran penting dalam penyusunan anggaran, yaitu (1) keterlibatan atasan/pemegang kuasa anggaran dan bawahan/pelaksana anggaran dalam partisipasi anggaran mendorong pengendalian informasi yang tidak simetris dan ketidakpastian tugas, (2) melalui partisipasi anggaran, individu dapat mengurangi tekanan tugas dan mendapatkan kepuasan kerja, selanjutnya dapat mengurangi senjangan anggaran. Menurut Brownell (1982) dalam Sumarno (2005) menerangkan partisipasi anggaran sebagai berikut: "partisipasi anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran." Semntara Brownell (1982) dalam Riyadi (2000) dalam Ikhasan (2007) menyatakan bahwa partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran adalah tingkat seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran. Maka proses anggaran secara partisipasi sangat dibutuhkan. Dengan adanya penyusunan anggaran secara partisipasi dapat terjadi pertukaran informasi baik antara atasan dengan bawahan maupun level manajemen yang sama.

1) Indikator Partisipasi Anggaran

Berikut adalah indikator partisipasi anggaran yang dikemukakan oleh Siti Musyarofah (2006) menyebutkan ada beberapa yang harus diperhatikan dalam partisipasi anggaran sebagai berikut:

a) Keterlibatan

Keuangan pemerintah dalam anggaran pendapatan dan belanja daerah juga merupakan pembiayaan setiap program dan kegiatan pemerintahan. Sebagaimana telah diatur dalam Permendagri No.13 Tahun 2006 yang tercermin dalam penyusunan APBD, dengan tahapan penyusunan rencana kerja anggaran dan persetujuan raperda APBD, proses penyusunan APBD ini melibatkan partisipasi setiap pegawai mulai dari level

kasubag hingga kepala dinas. Namun partisipasi anggaran juga secara tidak langsung berdampak pada etika dalam bekerja yaitu tanggung jawab dalam anggaran.

b) Pengaruh

Partisipasi anggaran adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell, 1982 dalam Fitri, 2004).

c) Komitmen

Karena identifikasi dan ego-keterlibatan dengan tujuan anggaran, partisipasi berkaitan dengan kinerja dan begitu mengarah pada peningkatan motivasi dan komitmen terhadap budget (Murray, 1990: 104-123).

2) Manfaat Partisipasi Anggaran

Menurut Siegel dan Marconi (1989) menyatakan partisipasi anggaran dapat memberikan manfaat antara lain:

- a. Orang yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran tidak saja menjadi task involved dalam melaksanakan pekerjaan mereka.
- b. Keikutsertaan seseorang akan meningkatkan rasa kebersamaan dalam kelompok karena dapat meningkatkan kerja sama antar anggota kelompok di dalam penetapan sasaran mereka, selain itu dapat mengurangi rasa tertekan akibat adanya anggaran.
- c. Mengurangi rasa ketidaksamaan dalam mengalokasikan sumber daya yang ada di antara divisi-divisi yang ada dalam organisasi.

Partisipasi anggaran pada sektor publik terjadi ketika antar pihak eksekutif, legislatif dan masyarakat bekerja sama dalam pembuatan anggaran. Anggaran dibuat oleh kepala daerah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala-kepala bagian dan diusulkan kepada kepala daerah, dan setelah itu bersama-sama DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan peraturan daerah yang berlaku. Proses penganggaran daerah dengan pendekatan kinerja dalam Kepmendagri memuat pedoman Penyusunan Rancangan APBD yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama-sama unit organisasi perangkat daerah. (Osmad Muthaheri, 2007).

2. Konsep Optimisme Beretika

Menurut Joko Widodo (2002), etika sektor publik didefinisikan sebagai pedoman, referensi, petunjuk tentang apa yang harus dilakukan oleh aparatur pemerintah dalam menjalankan kebijakan-kebijakan publik, dan dapat

digunakan sebagai standar penilaian apakah perilaku aparat pemerintah dalam menjalankan kebijakan-kebijakan publik dapat dikatakan baik atau buruk. Menurut Mathis dan Jackson, etika memiliki dimensi-dimensi konsekuensi tak pasti, dan efek personal.

- a. Konsekuensi luas : keputusan etika membawa konsekuensi yang luas. Misalnya, karena menyangkut masalah etika bisnis tentang pencemaran lingkungan maka diputuskan penutupan perusahaan dan pindah ke tempat lain yang jauh dari karyawan. Hal itu akan berpengaruh terhadap kehidupan karyawan, keluarga, masyarakat dan bisnis lainnya.
- b. Alternatif Ganda : beragam alternatif sering terjadi pada situasi pengambilan keputusan dengan jalur di luar aturan. Sebagai contoh, memutuskan seberapa seberapa jauh keluwesan dalam melayani karyawan tertentu dalam hal persoalan keluarga sementara terhadap karyawan yang lain menggunakan aturan yang ada.
- c. Akibat berbeda : keputusan-keputusan dengan dimensi-dimensi etika bisa menghasilkan akibat yang berbeda yaitu positif atau negatif. Misalkan mempertahankan pekerjaan beberapa karyawan disuatu pabrik dalam waktu relatif lama mungkin akan mengurangi peluang para karyawan lainnya untuk bekerja di pabrik itu. Di satu sisi keputusan itu menguntungkan perusahaan tetapi pihak karyawan di rugikan.
- d. Ketidak pastian konsekuensi : konsekuensi keputusan-keputusan bernuansa etika sering tidak diketahui secara tepat. Misalnya pertimbangan penundaan promosi pada karyawan tertentu yang hanya berdasarkan pada gaya hidup dan kondisi keluarganya padahal karyawan tersebut benar-benar kualitatif.
- e. Efek personal : keputusan-keputusan etika sering mempengaruhi kehidupan karyawan dan keluarganya, misalnya kalau para pelanggan asing tidak menginginkan dilayani oleh "sales" wanita maka akan berpengaruh negatif pada masa depan karir para "sales" tersebut.

a) Pendekatan Etika Sektor Publik

Menurut Ginandjar Kartasasmita (1997) dalam Joko Widodo (2001), pendekatan etika dalam sektor publik dibedakan menjadi dua macam pendekatan, yaitu :

1.1 Pendekatan Teologi

Pendekatan teologi merupakan pendekatan etika sektor publik yang berpangkal tolak bahwa apa yang baik dan buruk atau apa yang seharusnya dilakukan oleh aparat pemerintah adalah "nilai kemanfaatan" yang akan diperoleh

atau dihasilkan. Pendekatan teologi dibedakan menjadi dua macam pendekatan : pendekatan *ethical egoisme* dan utilitarianisme. Pendekatan *ethical egoisme* berupaya mengembangkan kebaikan bagi dirinya sendiri. Pendekatan utilitarianisme berupaya mengembangkan kebaikan bagi kepentingan umum.

1.2 Pendekatan Deontologi

Pendekatan deontologi merupakan pendekatan etika sektor publik yang mengutamakan penegakan moral, karena kebenaran yang ada dalam dirinya, dan tidak terkait dengan akibat atau konsekuensi dari keputusan tindakan yang dilakukan.

2 Nilai Etika Sektor Publik

Menurut Joko Widodo (2001: 252-258), nilai etika sektor publik yang dapat digunakan sebagai acuan, referensi, penuntun, bagi aparat pemerintah dalam menjalankan tugas dan kewenangannya antara lain :

- 2.1 Nilai Efisiensi, Nilai efisiensi lebih mengarah pada penggunaan sumber dana dan daya yang dimiliki secara tepat, tidak boros, dan dapat dipertanggungjawabkan.
- 2.2 Nilai Membedakan Milik Pribadi dengan Milik Kantor, Nilai yang mengarahkan aparat pemerintah dalam membedakan mana milik kantor dan mana milik pribadi.
- 2.3 Nilai Impersonal, Nilai impersonal lebih menonjolkan unsur "rasio" daripada unsur "perasaan" dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya sesuai dengan peraturan yang ada dalam organisasi.
- 2.4 Nilai *Merytal System*, Nilai *Merytal System* berkaitan dengan sistem penarikan atau promosi pegawai yang tidak didasarkan pada hubungan kekerabatan, patrimonial (anak, keponakan, famili, alumni, daerah, golongan, dan lain-lain), akan tetapi didasarkan pada pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), kemampuan (*capable*), dan pengalaman (*experience*), yang dimiliki oleh orang yang bersangkutan.
- 2.5 Nilai Responsibel (*responsible*), Nilai Responsibel menunjukkan seberapa jauh proses pemberian pelayanan publik itu dilakukan sesuai dengan prinsip-prinsip atau ketentuan-ketentuan administrasi dan organisasi yang benar dan telah ditetapkan.
- 2.6 Nilai akuntabilitas (*accountability*), Nilai akuntabilitas menunjukkan seberapa besar proses penyelenggaraan pelayanan sesuai dengan kepentingan stakeholders dan norma-norma yang berkembang dalam masyarakat.
- 2.7 Nilai Responsivitas, Nilai Responsivitas berkaitan dengan daya tangkap yang tinggi

terhadap apa yang menjadi permasalahan, kebutuhan, keluhan, dan aspirasi publik.

3. Kesenjangan Anggaran

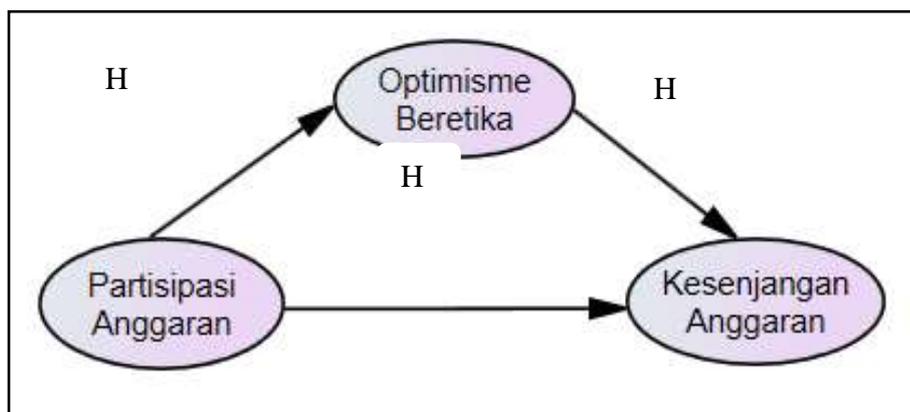
Senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Givondradjan, 2001). Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai.

Di dalam penyusunan anggaran keterlibatan bawahan sangat diperlukan, berdasarkan Agency Theory bawahan akan membuat target anggaran yang lebih mudah dicapai, dengan cara membuat target anggaran yang rendah pada sisi pendapatan dan mengajukan biaya yang lebih (Ali Maskun, 2008) dalam (Miyati, 2014). Faktor-faktor yang mempengaruhi *Budgetary Slack* :

(1) Faktor Internal

Salah satu faktor yang diteliti dan dianggap memiliki terhadap *budgetary slack* adalah faktor individual seperti etika dan moral. Etika merupakan nilai, norma yang dianut individu memandang suatu permasalahan sebagai sesuatu yang baik atau tidak baik, jujur atau tidak jujur (Indrawati Yuhertiana, 2005) dalam (Miyati, 2014). Dari sudut pandang etika, *budgetary slack* sebagai sesuatu yang positif (etis) atau negatif (non-etis). Apabila individu menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang tidak etis, maka semakin rendah kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Begitu pula

B. Model Penelitian Empirik



C. Pengembangan Hipotesis Penelitian

Umi Narimawati (2007:73) "*Hipotesis* dapat dikatakan sebagai pendugaan sementara mengenai hubungan antara variabel yang akan diuji kebenarannya. Karena sifatnya dugaan, maka *hipotesis* hendaknya mengandung implikasi yang

sebaliknya, apabila individu menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang etis maka semakin tinggi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Hal itu sejalan dengan pemikiran Douglas & Wier (2000) dalam Miyati (2014) bahwa *budgetary slack can also be viewed as ethical issue*.

(2) Faktor Eksternal

Budgetary slack tidak hanya dipengaruhi oleh faktor internal tetapi juga faktor eksternal. Faktor eksternal yang banyak diteliti dan dianggap memiliki pengaruh yang signifikan pada *budgetary slack* adalah partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran merupakan keterlibatan bawahan dalam proses penyusunan anggaran. Sebagian besar penelitian yang dilakukan pada sektor swasta mendukung hipotesis bahwa partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran akan menghasilkan *budgetary slack* seperti penelitian yang dilakukan oleh Young (1985), Arfan Ikhsan dan La Ane (2007), Falikhatun (2007), Andi Kartika (2010) dalam Miyati (2014), dan Karsam (2013).

(3) Indikator Senjangan Anggaran

Berikut adalah indikator dari senjangan anggaran yang dikemukakan oleh Lathuheru (200) sebagai berikut :

- Subjektif, Memberikan informasi atau keterangan secara apa adanya, tidak dilebih-lebihkan atau dikurang-kurangkan.
- Objektif, Setiap pegawai harus memberikan informasi atau keterangan kepada kepala sub-sub bagian secara objektif, dan tidak memberikan informasi atau keterangan yang bias.

lebih jelas terhadap pengujian hubungan yang dinyatakan".

Berdasarkan kerangka konseptual diatas, maka penulis berasumsi mengambil keputusan sementara (*hipotesis*) dalam penelitian ini bahwa:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap optimisme beretika pada Dinas Keuangan Provinsi Papua.
Semakin tinggi partisipasi anggaran maka optimisme beretika akan semakin baik.
2. Optimisme beretika berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran pada Dinas Keuangan Provinsi Papua.
Semakin baik optimisme beretika maka kesenjangan anggaran akan semakin menurun.
3. Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran pada Dinas Keuangan Provinsi Papua.
Semakin tinggi partisipasi anggaran maka akan semakin menurun kesenjangan anggaran.
4. Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dengan optimisme beretika sebagai Mediasi pada Dinas Keuangan Provinsi Papua.
Semakin Tinggi partisipasi anggaran maka akan semakin baik optimisme beretika sebagai Mediasi Untuk menurunkan Kesenjangan anggaran.

III. METODE PENELITIAN

A. Rancangan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Sugiyono (2010:13) mengemukakan bahwa penelitian kuantitatif merupakan penelitian yang berlandaskan pada filsafat positivisme, digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu, teknik pengambilan sampel pada umumnya dilakukan secara random, pengumpulan

D. Definisi Operasional Variabel Penelitian

data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif statistik dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan.

B. Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data Primer diperoleh dari penyebaran kuesioner kepada para pegawai Dinas Keuangan Provinsi Papua, Sedangkan data sekunder bersumber dari penelitian terdahulu dan dokumentasi lainnya yang relevan.

C. Populasi dan Sampel Penelitian

1. Populasi

Dalam penelitian ini yang menjadi populasi adalah seluruh pegawai pada Dinas Keuangan Provinsi Papua berjumlah 90 Orang.

2. Sampel

Karena penelitian ini merupakan penelitian kausalitas maka untuk memperoleh responden yang mencukupi maka jumlah sampel dalam penelitian ini diambil berdasarkan pendapat dari Ferdinand (2014), bahwa jumlah pengamatan (ukuran sampel) menggunakan perbandingan 5-10 observasi untuk setiap estimasi parameter/indikator. Karena itu bila mengembangkan model dengan 15 parameter, maka minimum sampel yang harus digunakan adalah sebanyak 5×9 parameter = 45 sampel dan maksimum sampel yang digunakan adalah sebanyak 10×9 parameter = 90 sampel, sehingga jumlah sampel yang dianjurkan maksimal yaitu 90 sampel. Teknik penentuan sampel dalam penelitian ini adalah *probability sampling* berdasarkan *stratified random sampling*.

Tabel 3.1. Variabel dan Indikator (X)

Variabel	Indikator	Item	No. Pertanyaan kuisisioner	Skala
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Partisipasi anggaran (P.A)	1. keterlibatan (P.A.1)	Keuangan pemerintah dalam anggaran pendapatan dan belanja daerah juga merupakan pembiayaan setiap program dan kegiatan pemerintahan.	1 2 3	Interval 1-10
	2. pengaruh (P.A.2)	Sebuah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut.	1 2 3	
	3. komitmen (P.A.3)	Karena identifikasi dan ego-keterlibatan dengan tujuan anggaran, partisipasi berkaitan dengan kinerja dan begitu mengarah pada peningkatan motivasi dan komitmen terhadap budget.	1 2 3	

Variabel optimisme beretikamenurut Maryanti dan Ludigdo (2001 dalam Miyati (2014)

mendefinisikan etika sebagai seperangkat aturan atau pedoman yang mengatur perilaku manusia

baik yang harus dilakukan maupun yang harus atau segolongan manusia atau masyarakat atau ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok orang profesi.

Tabel 3.2. Variabel dan Indikator (Variabel Mediasi)

Variabel	Indikator	Item	No. Pertanyaan kuisioner	Skala
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Optimisme Beretika (O.B)	1. Alternatif Ganda (O.B.1)	Memutuskan seberapa seberapa jauh keluwesan dalam melayani karyawan tertentu dalam hal persoalan keluarga sementara terhadap karyawan yang lain menggunakan aturan yang ada.	1 2 3	Interval 1-5
	2. Akibat berbeda (O.B.2)	Mempertahankan pekerjaan beberapa karyawan disuatu pabrik dalam waktu relatif lama mungkin akan mengurangi peluang para karyawan lainnya untuk bekerja di pabrik itu.	1 2 3	
	3. Ketidak pastian konsekuensi (O.B.3)	Pertimbangan penundaan promosi pada karyawan tertentu yang hanya berdasarkan pada gaya hidup dan kondisi keluarganya padahal karyawan tersebut benar-benar kualifaid.	1 2 3	

Sumber : Kajian Teori dan Pustaka, 2017

Variabel kesenjangan anggaran adalah dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari diajukkan, sehingga target akan mudah dicapai, organisasi dalam keadaan terjadinya *budgetary* Anthony dan Govindradjan (1998) dalam Sari *slack*, bawahan cenderung mengajukan anggaran (2006).

Tabel 3.3. Variabel dan Indikator (Y)

Variabel	Indikator	Item	No. Pertanyaan kuisioner	Skala
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Kesenjangan Anggaran (K.A)	1. subjektif (K.A.1)	Memberikan informasi atau keterangan secara apa adanya, tidak dilebih-lebihkan atau dikurangkan.	1 2 3	Interval 1-5
	2. objektif (K.A.2)	Setiap pegawai harus memberikan informasi atau keterangan kepada kepala sub-sub bagian secara objektif, dan tidak memberikan informasi atau keterangan yang bias.	1 2 3	

Sumber : Kajian Teori dan Pustaka, 2017.

Dari variabel-variabel penelitian yang indikator yang mengacu pada artikel-artikel, teori-teori dan konsep-konsep pada telaah pustaka. menentukan skala pengukuran dari masing-masing Semua variabel dalam penelitian ini diukur

menggunakan skala interval, dimana skala tersebut merupakan alat pengukur data yang dapat menghasilkan data yang memiliki rentang nilai yang mempunyai makna, yang dapat memungkinkan untuk melakukan uji statistik parametrik (Ferdinand, 2011).

Skala yang digunakan adalah Agree-Disagree Scale dengan mengembangkan pertanyaan yang menghasilkan jawaban setuju-tidak setuju dengan berbagai rentang nilai. Dan tingkat kesetujuan terhadap setiap pertanyaan untuk masing-masing indikator mulai dari skala 1 sangat tidak setuju sampai dengan skala 5 sangat setuju.

IV. TEKNIK ANALISA DATA

A. Model Analisis

Penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda (*Multiple Regression Analysis*) untuk menguji pengaruh Partisipasi Anggaran, dengan Optimisme Beretika sebagai variabel *intervening* terhadap Kesenjangan Anggaran. Alat bantu yang digunakan dalam penelitian ini adalah software komputer program SPSS 22.0 (*Statistical Package for Social Science*). Model dalam penelitian ini adalah :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2Z_2 + e \dots\dots\dots (4.1)$$

Dimana :

Y = Kesenjangan Anggaran

X = Partisipasi Anggaran

Z = Optimisme Beretika

b_1 – b_5 = koefisien regresi dari tiap-tiap variabel independen

a = *intercept*

e = *error term*

B. Pengujian Instrumen

1. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner. Uji signifikansi dilakukan dengan cara membandingkan nilai r hitung dengan r tabel untuk degree of freedom (df)= $n-2$, dalam hal ini n adalah jumlah sampel. Jika r hitung lebih besar dari r tabel dan nilai positif, maka pertanyaan tersebut dinyatakan valid (Ghozali, 2012:52-53).

2. Uji Reliabilitas

Reliabilitas merupakan alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Pengukuran reliabilitas dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu (Ghozali, 2012 :47-48):

1) Pengukuran ulang (*repeated measure*). Cara ini dilakukan dengan memberikan pertanyaan yang sama pada waktu yang berbeda, dan

kemudian dilihat apakah tetap konsisten dengan jawabannya.

2) Pengukuran sekali saja (*one shot*). Pengukuran dengan cara ini hanya dilakukan sekali saja dan kemudian hasilnya dibandingkan dengan pertanyaan lain atau mengukur korelasi antar jawaban pertanyaan. Cara ini dapat dilakukan dengan program SPSS dengan uji statistik cronbach alpha (α). Suatu konstruk dikatakan reliabel jika nilai cronbach alpha > 0.60.

C. Pengujian Model

1. Uji Statistik F

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel bebas yang dimasukkan di dalam model memiliki pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen. Cara yang digunakan adalah dengan melihat besarnya nilai probabilitas signifikansinya. Jika nilai probabilitas signifikansinya kurang dari 0,05 maka variabel independen akan berpengaruh signifikan secara bersama-sama terhadap variabel dependen (Ghozali, 2013:98).

2. Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (R^2) pada dasarnya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah diantara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil memperlihatkan kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel-variabel sangat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang diperlukan untuk memprediksikan variabel-variabel dependen. Tetapi penggunaan koefisien determinasi tersebut memiliki suatu kelemahan, yaitu terdapatnya suatu bias terhadap jumlah variabel independen yang dimasukkan kedalam model. Agar terhindar dari bias tersebut, maka digunakan nilai adjusted R^2 , dimana nilai adjusted R^2 mampu naik atau turun apabila terjadi penambahan satu variabel independen (Ghozali, 2013:97).

3. Uji Statistik t

Uji statistik t pada intinya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen atau variabel penjelas secara individual dalam menerangkan variabel dependen (Ghozali, 2013:98). Uji tersebut dapat dilakukan dengan melihat besarnya nilai probabilitas signifikansinya. Apabila nilai probabilitas signifikansinya lebih kecil dari 0,05, maka hipotesis yang menjelaskan bahwa suatu variabel independen secara individual mempengaruhi variabel dependen dapat diterima. Sebelum digunakan uji f dan uji t terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik.

D. Pengujian Normalitas

Uji normalitas bermaksud untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel dependen

dan independen saling mempunyai distribusi normal ataukah tidak. Uji normalitas yang digunakan dalam penelitian ini meliputi uji grafik dan uji statistik. Pengujian normalitas dengan grafik ini menggunakan histogram sebagai salah satu alat untuk membandingkan antara data hasil observasi dengan distribusi yang mendekati normal. Selain itu juga dilakukan dengan melihat probability plot yang membandingkan antara distribusi kumulatif dari data sesungguhnya dengan distribusi normal. Garis lurus diagonal

1. Perhitungan Zskewness

$$Zskewness = \frac{\text{(angka di kolom statistic)}}{6/N \sqrt{\dots}} \dots\dots\dots 4.2$$

2. Perhitungan Zkurtosis

$$Zkurtosis = \frac{\text{(angka di kolom statistic)}}{24/N \sqrt{\dots}} \dots\dots\dots 4.3$$

(Ghozali, 2013:163)

E. Pengujian Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik akan terlihat jika asumsi normalitas terlaksana dan tidak terjadi autokorelasi, multikolinearitas dan heteroskedastisitas. Asumsi normalitas dianggap terpenuhi apabila data yang digunakan cukup besar (n>30).

1. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas. Pada model yang baik tidak boleh terjadi korelasi diantara variabel bebas (Ghozali, 2013:106). Uji multikolinieritas dilakukan dengan menggunakan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Multikolinieritas dapat terjadi jika nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) melebihi 10 dan nilai tolerance di bawah 0,10.

2. Uji Heteroskedastisitas

Menurut Imam Ghozali, (2013:139) Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah model regresi terdapat ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut Homoskedastisitas dan jika berbeda disebut Heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang Homoskedastisitas atau tidak terjadi Heteroskedastisitas.

Pada penelitian ini untuk mengetahui ada tidaknya gejala heteroskedastisitas atau tidak, pengujiannya menggunakan *scatterplot model* dan uji *glejser*. Pengujian heteroskedastisitas dengan menggunakan *scatterplot model* yakni melalui diagram pencar antara nilai yang diprediksi (*ZPRED*) dan *studentized residual* (*SRESID*). Jika

akan dibentuk oleh distribusi normal dan plotting data akan dibandingkan dengan garis diagonal. Jika distribusi data normal, maka garis yang menunjukkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya (Ghozali, 2013:161). Sedangkan pengujian normalitas data dengan uji statistik adalah dengan uji nilai Z yaitu melihat nilai kurtosis dan skewness dari residual melalui perhitungan nilai skewness dan nilai kurtosis, dengan formula yaitu:

pada grafik *scatterplot* terlihat titik-titik menyebar secara acak (*random*) baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi. (Ghozali, 2013:175). Selanjutnya untuk mengetahui ada tidaknya gejala heteroskedastisitas dalam model regresi dengan metode Glejser, jika variabel independen signifikan secara statistik maka ada indikasi terjadi Heteroskedastisitas. Menurut Imam Ghozali, jika probabilitas signifikansinya di atas tingkat kepercayaan 5% maka model regresi tidak mengandung adanya Heteroskedastisitas. (2013:143).

3. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode t-1 (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka ada problem autokorelasi dalam model (Ghozali, 2013:110). Cara untuk mendeteksi adanya autokorelasi dilakukan melalui pengujian terhadap nilai uji Durbin-Watson (Uji DW).

Dasar pengambilan keputusan angka D-W (*Durbin Watson*):

- a. Angka D-W di bawah -2 berarti ada autokorelasi positif.
- b. Angka D-W di antara -2 sampai +2, berarti tidak ada autokorelasi.
- c. Angka D-W di atas +2 berarti ada autokorelasi positif.

F. Sobel Tes

Pengujian hipotesis untuk mengetahui adanya pengaruh mediasi dapat dideteksi dan

dilakukan dengan Uji Sobel, yaitu cara menguji kekuatan pengaruh tidak langsung X ke Y lewat M dengan mengalihkan jalur X → M (a) dengan jalur M → Y (b) atau ab, dengan rumus Sobel yaitu :

$$Sab = \sqrt{b^2 sa^2 + a^2 sb^2 + sa^2 sb^2}$$

Dimana :

Sa = standard error koefisien a

Sb = standard error koefisien b

Sab = standard error pengaruh tidak langsung

Untuk menguji signifikansi pengaruh tidak langsung, maka perlu menghitung nilai t dari koefisien **ab** dengan rumus sebagai berikut :

$$t = \frac{ab}{Sab}$$

Keterangan :

Jika nilai t hitung lebih besar dari nilai t tabel (t hitung > t tabel), disimpulkan terjadi pengaruh mediasi. (Imam Gozali, 249: 2013)

V. HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Pengujian Instrumen

1. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner (Ghozali,

52:2013). Suatu kuesioner dikatakan sah atau valid jika pertanyaan pada kuesioner tersebut mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner itu. Uji signifikansi dilakukan dengan membandingkan nilai r hitung (nilai *Corrected item-Total Correlation* pada output Cronbach alpha) dengan nilai r tabel untuk *degree of freedom* (df)=n-k (n adalah jumlah sampel dan k adalah banyaknya butir pertanyaan). Dengan jumlah sampel n = 90 dan nilai k = 6; 5; 6; serta tingkat signifikansi 5%, maka r tabel pada penelitian ini adalah : r (0,05; 90-6= 84); r (0,05; 90-5= 85); dan r (0,05; 90-6= 84); sehingga diperoleh nilai r tabel masing-masing adalah 0,213; 0,213; dan 0,213. Jika r hitung lebih besar dari pada r tabel dan berkorelasi positif, maka butir-butir pertanyaan tersebut valid. Atau dengan kata lain butir item pertanyaan dikatakan valid apabila skor item pertanyaan memiliki korelasi yang positif dan signifikan dengan skor total variabel. Selanjut untuk lebih jelas mengenai hasil Uji validitas dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 5.5. Hasil Uji Validitas

Item	Item-total Correlation	R Tabel	Keterangan
Partisipasi Anggaran (X)			
PA1	0.508	0,213	Valid
PA2	0.539	0,213	Valid
PA3	0.640	0,213	Valid
PA4	0.324	0,213	Valid
PA5	0.657	0,213	Valid
PA6	0.482	0,213	Valid
Optimisme Beretika (Z)			
OB1	0.456	0,213	Valid
OB2	0.508	0,213	Valid
OB3	0.413	0,213	Valid
OB4	0.376	0,213	Valid
OB5	0.318	0,213	Valid
Kesenjangan Anggaran (Y)			
KA1	0.304	0,213	Valid
KA2	0.482	0,213	Valid
KA3	0.422	0,213	Valid
KA4	0.218	0,213	Valid
KA5	0.375	0,213	Valid
KA6	0.361	0,213	Valid

Sumber : Data Primer diolah, 2017

Hasil uji validitas menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan dalam kuesioner mempunyai *item-total correlation* > 0,213, maka butir-butir pertanyaan tersebut dinyatakan valid.

2. Uji Reliabilitas

Tabel 5.6. Hasil Uji Reliabilitas

Item	Cronbach	0,60	Keterangan
------	----------	------	------------

<i>Alpha</i>			
Partisipasi Anggaran (X)			
PA1	0.748	0,60	Reliabel
PA2	0.740	0,60	Reliabel
PA3	0.714	0,60	Reliabel
PA4	0.788	0,60	Reliabel
PA5	0.708	0,60	Reliabel
PA6	0.755	0,60	Reliabel
Optimisme Beretika (Z)			
OB1	0.588	0,60	Tidak Reliabel
OB2	0.559	0,60	Tidak Reliabel
OB3	0.609	0,60	Reliabel
OB4	0.625	0,60	Reliabel
OB5	0.647	0,60	Reliabel
Kesenjangan Anggaran (Y)			
KA1	0.607	0,60	Reliabel
KA2	0.534	0,60	Tidak Reliabel
KA3	0.558	0,60	Tidak Reliabel
KA4	0.634	0,60	Reliabel
KA5	0.577	0,60	Tidak Reliabel
KA6	0.584	0,60	Tidak Reliabel

Sumber : Data Primer diolah, 2017

Berdasarkan hasil yang diperoleh dari pengujian reliabilitas instrumen penelitian, karena diperoleh nilai koefisien reliabilitas $> 0,60$, maka dapat disimpulkan bahwa instrument penelitian tersebut dinyatakan reliabel.

B. Uji Normalitas Data

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui apakah data terdistribusi normal atau tidak yang dilakukan menggunakan analisis regresi linear. Model regresi yang baik adalah distribusi data masing-masing variabelnya normal atau mendekati normal. Pengujian normalitas data dengan hanya melihat grafik dapat menyesatkan kalau tidak

melihat secara seksama, sehingga kita perlu melakukan uji normalitas data dengan menggunakan statistik agar lebih meyakinkan. Untuk memastikan apakah data di sepanjang garis diagonal berdistribusi normal, maka dilakukan uji statistik (nilai Z) yaitu dengan melihat nilai kurtosis dan skewness dari residual. Dengan melihat data residualnya jika nilai Z hitung lebih besar dari Z tabel, maka distribusi data adalah tidak normal. (Ghozali, 2013:163). Berikut deskripsi nilai skewness dan kurtosis data awal disajikan pada tabel 5.7

Tabel 5.7 Deskripsi Data
(n = 90)

	N	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
Unstandardized Residual	90	-.189	.254	.079	.503
Valid N (listwise)	90				

Sumber : Data Sekunder yang diolah, 2017

Berdasarkan hasil perhitungan nilai Z statistik setelah data tanpa *outlier*, menunjukkan nilai Z hitung skewness sebesar = 0,984 dan nilai Z hitung kurtosis sebesar = 0,153 mempunyai nilai lebih kecil dari nilai Z tabel = 1,96 pada tingkat signifikansi 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa data residual berdistribusi normal. Dengan demikian sampel tersebut memenuhi syarat untuk dilakukan penelitian lebih lanjut.

C. Pengujian Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik merupakan syarat utama untuk menilai apakah persamaan regresi yang digunakan sudah memenuhi syarat BLUE (*Best Linear Unbiased Estimates*). Uji asumsi klasik meliputi tiga hal, yaitu pengujian terhadap masalah multikolinearitas, heteroskedastisitas, dan autokorelasi.

1. Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah terdapat interkorelasi

sempurna antara variabel-variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini. Uji ini dilakukan dengan *Tolerance Value* dan *Variance Inflation Factor* (VIF). Agar tidak terjadi

multikolinearitas, batas *Tolerance Value* > 0,1 dan *VIF* < 10. Adapun hasil uji multikolinearitas pada penelitian ini dapat dilihat pada tabel 5. 8.

Tabel 5.8 Hasil Uji Multikolinearitas Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	9.583	2.105		4.553	.000		
X	.467	.070	.588	6.719	.000	.988	1.012
Z	.093	.097	.084	.958	.341	.988	1.012

a. Dependent Variable: Y

Berdasarkan tabel 5.8 terlihat bahwa nilai *tolerance variance* di atas 0,10 dan nilai *VIF* di bawah 10, sehingga dapat disimpulkan bahwa keempat variabel independen tersebut tidak terdapat hubungan multikolinearitas atau tidak terjadi multikolinearitas dan dapat digunakan untuk memprediksi Kesenjangan Anggaran pada Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua.

2. Uji Heteroskedastisitas

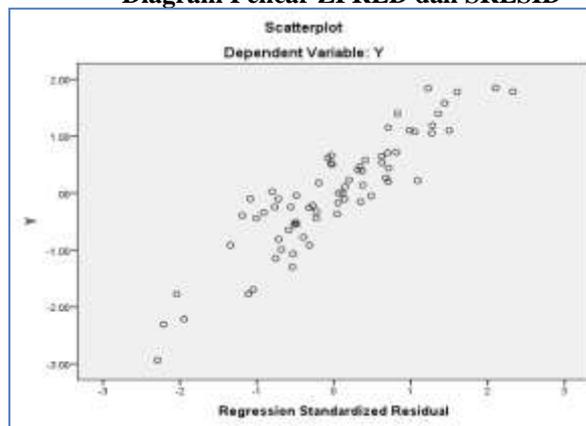
Heteroskedastisitas digunakan untuk menguji apakah dalam sebuah regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain.

Heteroskedastisitas menunjukkan bahwa varians variabel tidak sama untuk semua pengamatan. Jika varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homoskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas.

Pengujian heteroskedastisitas ini dengan menggunakan *scatterplot model*, yaitu melalui diagram pencar antara nilai yang diprediksi (*ZPRED*) dan *studentized residual* (*SRESID*), seperti pada gambar berikut ini :

Gambar 5.1

Diagram Pencar ZPRED dan SRESID



Berdasarkan diagram pencar di atas, maka dapat dilihat bahwa sebaran titik-titik acak berada di atas maupun di bawah angka 0 dari sumbu Y dan juga dapat dilihat dari plot yang menyebar dan tidak membentuk suatu pola tertentu, sehingga dapat disimpulkan tidak terjadi gejala heteroskedastisitas dalam model regresi ini.

Selanjutnya pengujian gejala heteroskedastisitas dengan menggunakan uji statistik metode Uji Park, yaitu dengan cara meregres nilai absolut residual terhadap variabel independen dapat dilihat pada tabel 5.9 berikut ini:

Tabel 5.9 Hasil Uji Heteroskedastisitas ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	9.852	2	4.926	1.675	.193 ^b
Residual	255.785	87	2.940		
Total	265.636	89			

a. Dependent Variable: Absolut Residu

b. Predictors: (Constant), Z, X

Berdasarkan tabel 5.9 menunjukkan bahwa tidak ada satupun variabel independen yang signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen nilai Absolut Residual (*ABSResid*). Hal ini terlihat dari probabilitas signifikansinya sebesar 0,193 di atas tingkat kepercayaan 5%. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini tidak mengandung adanya gejala Heteroskedastisitas, sehingga model dapat digunakan untuk memprediksi Kesenjangan

Anggaran pada Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua.

3. Uji Autokorelasi

Model regresi yang baik adalah model regresi yang bebas autokorelasi. Salah satu cara untuk mendeteksi autokorelasi adalah dengan Uji *Durbin-Watson*. Adapun hasil dari pengujian autokorelasi pada penelitian ini dapat dilihat pada tabel 5.10 berikut ini :

Tabel 5.10 Hasil Uji Autokorelasi Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.585 ^a	.342	.327	3.05643	1.312

a. Predictors: (Constant), Z, X

b. Dependent Variable: Y

Nilai Durbin-Watson (DW) digunakan sebagai prosedur formal untuk menguji keberadaan autokorelasi. Pada tabel 5.10 ditemukan nilai Durbin-Watson sebesar 1,312, selanjutnya nilai Durbin-Watson kita bandingkan dengan nilai tabel Durbin-Watson. Pada tabel Durbin-Watson dengan $n = 90$ dan $k=2$ (banyaknya variabel independen) diperoleh $dL = 1,147$ dan $dV = 1,560$. Karena diperoleh nilai sebesar 1,312 dan letaknya berada di antara nilai Tabel Durbi-Watson yakni : $1,147 < 1,312 < 1,560$, dengan demikian disimpulkan bahwa dalam model ini tidak terdapat masalah Autokorelasi sehingga teknik analisa data dengan model regresi berganda dengan data yang ada dari

hasil perhitungan dapat memenuhi asumsi dalam penelitian ini.

D. Analisa Data

1. Analisis Regresi Linier Berganda

Analisis ini digunakan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh Partisipasi Anggaran (X), dan Optimisme Beretika (Z) terhadap Kesenjangan Anggaran (Y), dan tujuannya adalah untuk meramalkan atau memperkirakan nilai variabel dependen , intervening dan hubungannya dengan variabel lain.

Dari hasil perhitungan dengan menggunakan program IBM SPSS 22.0 for windows, maka bentuk persamaan regresinya pertama adalah sebagai berikut :

Tabel 5.11 Persamaan Regresi 1 Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardize d Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	16.427	1.598		10.282	.000
X	.259	.087	.272	.679	.049

a. Dependent Variable: Z

Berdasarkan tabel 5.11 di atas dapat diestimasi model regresi dalam penelitian dengan persamaan sebagai berikut:

$$Z = 16.427 + 0.272X + \varepsilon$$

Adapun penjelasan dari model regresi di atas dapat dijabarkan sebagai berikut :

$\alpha =$ 16.427 merupakan nilai *intercept* artinya, bila nilai variabel Partisipasi Anggaran(X), bernilai nol atau konstan, maka Optimisme Beretika(Z) bernilai 16.427.

$\beta_1 =$ bernilai positif (+) artinya, setiap peningkatan nilai Partisipasi Anggaran

(X) maka akan meningkatkan Optimisme Beretika (Z) atau sebaliknya, apabila variabel independen lainnya dianggap konstan.

Selanjutnya dari hasil perhitungan dengan menggunakan program *IBM SPSS 22.0 for windows*, maka bentuk persamaan regresinya kedua adalah sebagai berikut :

Tabel 5.12 Persamaan Regresi 2 Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	9.583	2.105		4.553	.000
X	.467	.070	.588	6.719	.000
Z	.093	.097	.084	.958	.041

a. Dependent Variable: Y

Berdasarkan tabel 5.12 di atas dapat diestimasi model regresi dalam penelitian dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = 9.583 + 0.588X + 0.084Z + \epsilon$$

Adapun penjelasan dari model regresi di atas dapat dijabarkan sebagai berikut :

$\alpha =$ 9.583 merupakan nilai *intercept* artinya, bila nilai Partisipasi Anggaran (X), dan Optimisme Beretika (Z) bernilai nol atau konstan, maka Kesenjangan Anggaran (Y) bernilai 22.620..

$\beta_2 =$ bernilai positif (+) artinya, setiap Partisipasi Anggaran (X), maka akan meningkatkan Kesenjangan Anggaran(Y) atau sebaliknya, apabila variabel independen lainnya yaitu Z dianggap konstan.

$\beta_3 =$ bernilai positif (+) artinya, setiap peningkatan nilai Optimisme Beretika (Z), maka akan meningkatkan Kesenjangan Anggaran(Y) atau sebaliknya, apabila variabel independen lainnya yaitu X dianggap konstan.

2. Pengujian Model

a. Koefisien Determinasi

Koefisien Determinasi digunakan untuk mengetahui seberapa besar kontribusi variabel independen Partisipasi Anggaran, Optimisme Beretika mempengaruhi variabel dependen Kesenjangan Anggaran secara simultan. Berikut hasil perolehan data melalui perhitungan program *SPSS 22.0*:

Tabel 5.13 Determinasi Penelitian

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.585 ^a	.342	.327	3.05643

a. Predictors: (Constant), Z, X

b. Dependent Variable: Y

Koefisien determinasi dihitung dari kuadrat nilai korelasi dikalikan 100%. Berikut ini diuraikan perhitungan koefisien determinasi simultan :

$$\begin{aligned} \text{KD} &= R^2 \times 100\% \\ &= (0.585)^2 \times 100\% \\ &= 0.342 = 34.2\% \end{aligned}$$

Hal ini menunjukkan adanya kontribusi dari Partisipasi Anggaran (X), Optimisme Beretika (Z), secara simultan terhadap Kesenjangan Anggaran (Y) sebesar 34.2%, sedangkan sisanya 65.8% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi.

b. Uji Statistik F

Pengujian ini dimaksudkan untuk mengetahui pengaruh antara variabel independen dan variabel dependen secara bersama-sama (simultan). Berdasarkan hasil analisis regresi dapat diketahui bahwa ketiga variabel independen secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Pegawai. Hal ini dapat dibuktikan dari nilai hasil uji F hitung adalah 22,596. Dengan derajat bebas (df) regression sebesar 2 dari residual 87, maka dapat diketahui besarnya nilai dari F tabel pada tingkat signifikansi 5% ($\alpha = 0,05$), yaitu sebesar 3,440. Berdasarkan kedua nilai F tersebut selanjutnya dilakukan pengujian apakah persamaan garis regresi memenuhi persyaratan *goodness of fit* atau tidak. Dengan membandingkan

besarnya nilai F hitung dan F tabel, memberikan hasil bahwa nilai F hitung lebih besar dari nilai F tabel atau $22,596 > 3,440$. Oleh karena itu, dapat dinyatakan bahwa persamaan regresi berganda dalam penelitian ini dapat digunakan dengan baik untuk memprediksi setiap perubahan variabel independen atau model regresi memenuhi

persyaratan *goodness of fit*. Demikian juga terlihat nilai sig. sebesar 0,000 yang lebih kecil dari tingkat signifikansinya yakni sebesar 0,05 (5%) yang menunjukkan bahwa model regresi memenuhi persyaratan *goodness of fit*, sebagaimana seperti ditunjukkan pada tabel 5.14 berikut:

Tabel 5.14 Hasil Regresi Uji F ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	422.169	2	211.084	22.596	.000 ^b
Residual	812.731	87	9.342		
Total	1234.900	89			

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), Z, X

c. Uji Statistik t

Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui ada atau tidaknya pengaruh satu variabel independen terhadap variabel dependen (secara parsial), dengan menganggap variabel independen yang lain konstan. Pengujian ini dilakukan dengan

membandingkan nilai signifikansi t yang ditunjukkan oleh sig dari t pada tabel 5.15 dan 5.16 dengan tingkat signifikansi yang diambil dalam hal ini 0,05 (5%). Jika nilai sig dari t < 0,05 maka variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen.

Tabel 5.15 Hasil Regresi Uji t Pertama

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	16.427	1.598		10.282	.000
X	.259	.087	.272	.679	.049

a. Dependent Variable: Z

Tabel 5.16 Hasil Regresi Uji t Kedua

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	9.583	2.105		4.553	.000
X	.467	.070	.588	6.719	.000
Z	.093	.097	.084	.958	.041

a. Dependent Variable: Y

Berdasarkan tabel 5.15 dan 5.16 di atas dapat dilihat bahwa variabel Independen Partisipasi Anggaran secara parsial berpengaruh positif dan Signifikan terhadap variabel intervening Optimisme Beretika dengan tingkat signifikansi sebesar $0,049 < 0,05$, sedangkan kedua variabel independen yaitu; Partisipasi Anggaran (X), dan Optimisme Beretika (Z) secara parsial

berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel dependen yaitu Kesenjangan Anggaran (Y) dengan tingkat signifikansi masing-masing sebesar 0,000, dan 0,041.

E. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Pengujian hipotesis yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah ada atau tidak pengaruh antara Partisipasi

Anggaran (X), Optimisme Beretika (Z) terhadap Kesenjangan Anggaran (Y) baik secara parsial maupun secara simultan pada Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua.

1. Hipotesis 1 (H₁)

Hipotesis pertama yang diajukan pada penelitian ini adalah Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Optimisme Beretika. Dari hasil penelitian ini diperoleh nilai koefisien regresi untuk variabel *Partisipasi Anggaran* sebesar 0,272 dengan nilai signifikansi sebesar 0,049, dimana nilai ini berpengaruh pada tingkat signifikansi 0,05 karena lebih kecil dari 0,05. Dengan demikian hipotesis pertama yang menyatakan bahwa Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Optimisme Beretika dapat diterima

2. Hipotesis 2 (H₂)

Hipotesis kedua yang diajukan pada penelitian ini adalah Optimisme Beretika berpengaruh positif terhadap Kesenjangan Anggaran. Dari hasil penelitian ini diperoleh nilai koefisien regresi untuk variabel Optimisme Beretika sebesar 0,084 dengan nilai signifikansi sebesar 0,041, dimana nilai ini berpengaruh pada tingkat signifikansi 0,05 karena lebih kecil dari 0,05. Dengan demikian hipotesis kedua yang menyatakan bahwa Optimisme Beretika berpengaruh positif terhadap Kesenjangan Anggaran dapat diterima.

3. Hipotesis 3 (H₃)

Hipotesis ketiga yang diajukan pada penelitian ini adalah Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Kesenjangan Anggaran. Dari hasil penelitian ini diperoleh nilai koefisien regresi untuk variabel Partisipasi Anggaran sebesar 0,588 dengan nilai signifikansi sebesar 0,000, dimana nilai ini berpengaruh pada tingkat signifikansi 0,05 karena lebih kecil dari 0,05. Dengan demikian hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Kesenjangan Anggaran dapat diterima.

4. Hipotesis 4 (H₄)

Hipotesis keempat yang diajukan pada penelitian ini adalah Optimisme Beretika memediasi pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran. Dari hasil perhitungan Sobel di peroleh harga t-hitung = $ab/sab = 0,691/0,037 = 18,676$ selanjutnya dibandingkan dengan harga t-tabel = 0,683, ternyata nilai t-hitung > t-tabel, sehingga dapat disimpulkan terjadi pengaruh mediasi. Dengan demikian variabel Optimisme Beretika dapat memediasi hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua.

VI. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dipaparkan, maka dapat ditarik kesimpulan diantaranya :

1. Partisipasi Anggaran berpengaruh positif dan Signifikan terhadap Optimisme Beretika pada Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua, hal ini dibuktikan dengan hasil uji t (parsial). Hasil pengujian uji t (parsial) diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,049 < \text{nilai sig } 0,05$, maka variabel Partisipasi Anggaran berpengaruh positif dan Signifikan terhadap Optimisme Beretika.
2. Optimisme Beretika berpengaruh positif dan Signifikan terhadap Kesenjangan Anggaran pada Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua, hal ini dibuktikan dengan hasil uji t (parsial). Hasil pengujian uji t (parsial) diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,041 < \text{nilai sig } 0,05$, maka variabel Optimisme Beretika berpengaruh positif dan Signifikan terhadap Kesenjangan Anggaran.
3. Partisipasi Anggaran berpengaruh positif dan Signifikan terhadap Kesenjangan Anggaran pada Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua, hal ini dibuktikan dengan hasil uji t (parsial). Hasil pengujian uji t (parsial) diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,000 < \text{nilai sig } 0,05$, maka variabel Partisipasi Anggaran berpengaruh positif dan Signifikan terhadap Kesenjangan Anggaran.
4. Optimisme memediasi pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran di Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua, hal ini dibuktikan dengan hasil uji Sobel. diperoleh harga t-hitung = $ab/sab = 0,2028/0,0275 = 7,374$ selanjutnya dibandingkan dengan harga t-tabel = 1,980, ternyata nilai t-hitung > t-tabel, sehingga dapat disimpulkan terjadi pengaruh mediasi. Optimisme Beretika dengan hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran di Kantor Dinas Keuangan Provinsi Papua.

DAFTAR PUSTAKA

- Ardanari1, I. G. A. A. S. C., & Putra2, I. N. W. A. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Self Esteem Dan Budget Emphasis Pada Budgetary Slack. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 7(3), 700-715.
- Betri Sirajuddin, F. M. M. (2016). Pengaruh Etika Kerja Islam Terhadap Komitmen Profesi Internal Auditor, Komitmen Organisasi Dan Sikap Perubahan Organisasi Pada Perbankan Syariah Di Kota Palembang. *I-Economic*, 2(2).
- Biantara1, A. A. A., & Putri2, I. A. M. A. D. (2014). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Etika, Dan Kepercayaan Diri Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 9(2), 385-391.

- Effendi, M. I. B. S. L. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran Dan Komitmen Organisasional Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 17(2), 158-175. Doi: 10.18196/Jai.2016.0052.158-175
- Farah, R. W. (2012). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Pada Uin Syarif Hidayatullah. *Jurnal Etikonomi*, 11(1).
- Ferdinand, Agusti.2006. *Metode Penelitian Manajemen*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Fausiyah, S. (2007). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Lembaga Fungsional Pemerintah Kabupaten Di Madura). *Jurnal Infestasi*, 3(1), 41 - 52.
- Hoang, M. N. K. A. D. T. (2015). The Effects Of Leadership Styles On Employee Motivation In Auditing Companies In Ho Chi Minh City, Vietnam. *International Journal Of Trade, Economics And Finance*, 6(4).
- I Made Bagas Wisnu Pamungkas, & Ii Made Pradana Adiputra, N. L. G. E. S. (2014). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Kompleksitas Tugas, Reputasi, Etika, Dan Self Esteem Terhadap Budgetary Slack (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Jembrana). *E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 2(1).
- Kartika, A. (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(1), 39 - 60.
- Latuheru, B. P. (2005). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kawasan Industri Maluku). *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, 7(2), 117-130
- Latuheru, B. P. (2006). 24 Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kawasan Industri Maluku). *Jurnal Akuntansi Dan Sistem Teknologi Informasi*, 5(1), 24 - 38.
- Lestari1, N. K. R., & Wisadha2, I. G. S. (2015). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Group Cohesiveness Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* Vol.13.No.2 Nov. 2015. (Hal 418-428), 13(2), 418-428.
- Mahadewi1, A. A. S. S. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 8(3), 458-473.
- Maharani1, A. A. I., & Ardiana2, P. A. (2015). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Dan Budaya Organisasi Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 12(3), 770-785.
- Miyati. (2014). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Pertimbangan Etika Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kulon Progo). Skripsi.
- Mm, D. A. S. Peningkatan Komitmen Organisasi Melalui Informasi Asimetri, Ketidakpastian Lingkungan Dan Partisipasi Penganggaran Serta Dampaknya Pada Timbulnya Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Koperasi Karta Jaya Semarang). Skripsi.
- Muhammad Hasby Habibie1, M. (2016). Peran Kapasitas Individu Dan Motivasi Kerja Dalam Memoderasi Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial. *Simposium Nasional Akuntansi Xix*.
- Putri1, G. A. M. C., & Putri2, I. G. A. M. A. D. (2016a). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Karakter Personal, Dan Information Asymmetry Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(3), 1555-1583.
- Putri1, G. A. M. C., & Putri2, I. G. A. M. A. D. (2016b). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Karakter Personal, Dan Information Asymmetry Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(3), 1555-1583.
- Putri1, P. A. A., & Wirama2, D. G. (2016). Karakteristik Personal Sebagai Pemoderasi Pengaruh Penganggaran Partisipatif Dan Keterlibatan Kerja Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 17(1), 715-742.
- Ria Afriani Hariningtyas1mimin Nur Aisyah, M. S., Ak. (2015). Pengaruh Asimetri Informasi Terhadap Senjangan Anggaran Pada Penganggaran Partisipatif Dengan Orientasi Etika Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Nominal*, 4(2).
- Ridwan. (2013). Peranan Etika Kerja Islam Terhadap Hubungan Locus Of Control Dengan Kinerja Karyawan. *Trikonomika*, 12(1), 72-84.
- Ryadi1, R. A. C. M. P., & Wirasedana2, I. W. P. (2015). Pengaruh Partisipasi Anggaran Pada

- Senjangan Anggaran Dengan Group Cohesiveness Sebagai Variabel Moderasi. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 10(2), 370-384
- Setiadi, H. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Organisasi Dan Budget Emphasis Sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus Pada Skpd Pemerintah Kabupaten Boyolali). Skripsi.
- Triadhi1, N. A. (2014). Pengaruh Preferensi Risiko, Etika Dan Partisipasi Penyusunan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Pendapatan Di Pemerintah Provinsi Bali. E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana, 3(6), 345-355.
- Wijayanthi1, P. K., & Widanaputra2, A. A. G. P. ((2016)). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Kepercayaan Diri Dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Pembederasi. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 15(1), 695-726.
- Wirasedana2, I. G. A. A. P. D. I. W. P. (2014a). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Reputasi, Dan Etika Pada Kesenjangan Anggaran Pada Skpd Di Pemerintahan Kota Denpasar. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 9(2), 133-142.
- Yadnyana2, P. Y. A. I. K. (2016). Pengaruh Partisipasi Pemakai Terhadap Kinerja Sistem Informasi Akuntansi Dengan Kemampuan Pemakai Sebagai Variabel Moderasi. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 15(2), 1482-1509.
- Yusfaningrum, K. (2005). Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Tujuan Anggaran Dan Job Relevant Information (Jri) Sebagai Variabel Intervening (Penelitian Terhadap Perusahaan Manufaktur Di Indonesia). Sna Viii Solo, 15 – 16 September 2005.