

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN, ASIMETRI INFORMASI, BUDAYA ORGANISASI DAN KOMITMEN ORGANISASI PADA SENJANGAN ANGGARAN

Ida Ayu Gede Purba Dianthi¹
Made Gede Wirakusuma²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: idaayu44@yahoo.co.id/ telp: +62 81999978850

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Partisipasi penganggaran dalam proses penyusunan anggaran suatu perusahaan dapat menimbulkan perilaku disfungsional dari manajer, manajer cenderung menciptakan kesenjangan anggaran. Manajer yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan penganggaran dapat mengalami ambiguitas peran akan semakin mendorong manajer menimbulkan kesenjangan anggaran. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran, asimetri informasi, budaya organisasi, dan komitmen organisasi pada senjangan anggaran di Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada. Penelitian ini dilakukan dengan metode survei menggunakan instrumen kuesioner. Jumlah sampel yang dianalisis sebesar 50 responden dengan menggunakan teknik penentuan sampel *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian membuktikan bahwa partisipasi penganggaran dan asimetri informasi berpengaruh positif pada senjangan anggaran sedangkan budaya dan komitmen organisasi berpengaruh negatif pada senjangan anggaran di Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada.

Kata kunci: Partisipasi Penganggaran, Senjangan Anggaran, Asimetri Informasi, Budaya Organisasi, Komitmen Organisasi

ABSTRACT

Budgeting participation in the budgeting process of a company can cause dysfunctional behavior of the manager, the manager tends to create a budget gap. Managers who participated in the drafting process of budgeting can experience role ambiguity will encourage managers raises the budget gap. This study aims to determine the effect of participation budgeting, information asymmetry, organizational culture, and organizational commitment on budgetary slack in the General Hospital of Badung Mangusada. This research was conducted by survey method using a questionnaire. The samples were analyzed by 50 respondents using purposive sampling technique sampling. The analysis technique used in this research is multiple linear regression analysis. The research proves that partisipasi budgeting and information asymmetry positive influence on budgetary slack while culture and organizational commitment negatively affect the budgetary slack in the General Hospital of Badung Mangusada.

Keywords: *Participation Budgeting, budgetary slack, Information Asymmetry, Organizational Culture, Organizational Commitment*

PENDAHULUAN

Rumah Sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat. Rumah Sakit Pemerintah adalah Rumah Sakit yang dikelola oleh Pemerintah, Pemerintah Daerah dan Badan Hukum yang bersifat nirlaba. Dimana berdasarkan Undang-undang RI. No. 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit, menjelaskan bahwa rumah sakit mempunyai fungsi yaitu; (1) Penyelenggaraan pelayanan pengobatan dan pemulihan kesehatan sesuai dengan standar pelayanan rumah sakit, (2) Pemeliharaan dan peningkatan kesehatan perorangan melalui pelayanan kesehatan yang paripurna tingkat kedua dan ketiga sesuai kebutuhan medis, (3) Penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan sumber daya manusia dalam rangka peningkatan kemampuan dalam pemberian pelayanan kesehatan, (4) Penyelenggaraan penelitian dan pengembangan serta penapisan teknologi bidang kesehatan dalam rangka peningkatan pelayanan kesehatan dengan memperhatikan etika ilmu pengetahuan bidang kesehatan.

Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada adalah Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Badan Layanan Umum Daerah adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Badan Layanan Umum Daerah merupakan bagian dari perangkat pemerintah daerah, dengan status hukum tidak terpisah dari pemerintah

daerah. Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, yang selanjutnya disebut PPK-BLU, adalah pola pengelolaan keuangan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.

Praktek bisnis sehat yang dimaksud adalah penyelenggaraan fungsi organisasi berdasarkan kaidah-kaidah manajemen yang baik dalam rangka pemberian layanan yang bermutu dan berkesinambungan. Dalam pengelolaan keuangan, BLUD diberikan fleksibilitas antara lain berupa: (1) pengelolaan pendapatan dan biaya; (2) pengelolaan kas; (3) pengelolaan utang; (4) pengelolaan piutang; (5) pengelolaan investasi; (6) pengadaan barang dan/atau jasa; (7) pengelolaan barang; (8) penyusunan akuntansi, pelaporan dan pertanggungjawaban; (9) pengelolaan sisa kas di akhir tahun anggaran dan defisit; (10) kerjasama dengan pihak lain; (11) pengelolaan dana secara langsung; dan (12) perumusan standar, kebijakan, sistem, dan prosedur pengelolaan keuangan.

Adanya keistimewaan yang diberikan kepada BLUD dikarenakan tuntutan khusus yaitu untuk meningkatkan kualitas pelayanan dari BLUD. Rencana Bisnis Anggaran (RBA) merupakan perwujudan dari penyusunan anggaran yang disusun oleh BLUD untuk digunakan oleh BLUD itu sendiri. Berbeda dengan unit kerja Pemerintah Daerah lainnya yang menyusun anggarannya dengan menggunakan format Rencana Kerja Anggaran (RKA). Dalam penyusunan anggaran, BLUD juga harus menyusun RKA untuk kemudian dikonversi ke dalam bentuk RBA.

Anggaran sektor publik merupakan suatu instrumen perencanaan, pengendalian dan akuntabilitas publik yang ditandai adanya penentuan visi, misi, tujuan, sasaran, dan target organisasi publik serta adanya penetapan indikator kinerja sebagai ukuran kuantitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu tujuan yang telah ditetapkan. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Sistem anggaran sektor publik dalam perkembangannya telah menjadi instrumen kebijakan multifungsi yang digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan organisasi.

Anggaran yang dibuat harus selaras dengan tujuan secara umum dan saling mendukung tujuan dari masing-masing divisi secara khusus. Anggaran berisikan tindakan-tindakan atau langkah-langkah yang akan ditempuh untuk merealisasikan tujuan tersebut. Anggaran juga berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien. Anggaran sebagai alat perencanaan mempunyai peranan dalam hal merencanakan pembiayaan dan pendapatan pada suatu pusat pertanggungjawaban yang akan dicapai pemerintah daerah dalam jangka waktu tertentu dengan melaksanakan berbagai kegiatan yang telah ditetapkan sebelumnya. Sedangkan sebagai alat pengendalian, anggaran berperan dalam hal penilaian kinerja manajer dengan melihat sejauh mana manajer dapat mencapai target yang sudah ditetapkan dalam anggaran. Kebijakan anggaran mengekspresikan komitmen pemerintah kepada warganya secara konkrit. Dalam penyusunan anggaran harus diperhatikan pihak-pihak yang terlibat dalam

penyusunan anggaran tersebut. Pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut adalah pihak prinsipal (atasan) dan agen (bawahan).

Komunikasi yang baik dalam penyusunan anggaran sangat diperlukan, sehingga bawahan dapat mengetahui yang diharapkan oleh atasan. Demikian pula sebaliknya atasan dapat mengetahui kendala-kendala yang terjadi pada sistem penganggaran. Beberapa hal yang menjadi alasan anggaran sektor publik menjadi penting, yaitu; (1) Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat; (2) Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya sedangkan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang; (3) Anggaran juga diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat.

Penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan pendekatan *top-down* dan *bottom-up*. Dimana dengan pendekatan partisipasi *bottom-up* para manajer diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran yang kelak harus dilaksanakannya. Sedangkan pendekatan *top-down* dapat menimbulkan perilaku disfungsional karena manajer tingkat bawah hanya menjalankan apa yang telah digariskan anggaran, sementara pendekatan *bottom-up* atau partisipasi, memungkinkan terjadinya negosiasi diantara para manajer untuk mencapai tujuan organisasi. Proses penyusunan anggaran dengan sistem *top-down* dilakukan dengan manajer menentukan alokasi anggaran yang akan dilakukan kedepannya dan bawahan menjalankan apa yang telah ditentukan dalam anggaran.

Perubahan sistem pemerintahan menjadi desentralisasi, dimana pemerintah pusat memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk mengurus urusan rumah tangganya sendiri, menyebabkan diperlukan perubahan dalam penyusunan anggaran. Untuk menghindari terjadinya senjangan anggaran dibentuklah sistem penganggaran yang diharapkan dapat meningkatkan kinerja manajer dan bawahan, yaitu penganggaran partisipatif. Anggaran daerah disusun eksekutif sebagai agen dan disahkan oleh legislatif sebagai prinsipal. Namun penilaian kinerja yang didasarkan pada target anggaran akan mendorong bawahan untuk melakukan senjangan anggaran demi jenjang karir yang lebih baik di masa mendatang.

Penyusunan anggaran dan pelaksanaan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah. Masalah yang terdapat dari adanya keterlibatan manajer tingkat menengah atau bawah dalam proses penyusunan anggaran adalah munculnya senjangan anggaran. Senjangan anggaran dapat pula diartikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan yaitu ketika membuat anggaran penerimaan lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran yang lebih tinggi daripada estimasi sesungguhnya dalam Sugiwardani (2012).

Brownell (1982) mendefinisikan partisipasi penganggaran sebagai suatu proses di mana individu-individu didalamnya terlibat dan mempunyai pengaruh atas penyusunan target anggaran, yang kinerjanya akan dievaluasi, dan mungkin dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka. Menurut Darlis (2002:27), salah satu

manfaat dari partisipasi yang berhasil adalah bahwa partisipan menjadi terlibat secara emosi dan bukan hanya tugas dalam pekerjaan mereka.

Partisipan dapat meningkatkan moral dan mendorong inisiatif yang lebih besar pada semua tingkatan manajemen. Partisipasi juga meningkatkan kerjasama antar anggota kelompok dalam penetapan tujuan. Partisipasi penganggaran merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan efektivitas organisasi melalui peningkatan kinerja setiap anggota organisasi secara individual atau kinerja manajerial.

Partisipasi penyusunan anggaran menambah informasi yang dapat mengurangi ambiguitas peran yang mendukung perbaikan kinerja. Ketika bawahan memiliki informasi lebih baik dari pada atasannya, maka sistem kontrol manajemen partisipatif memungkinkan bawahan untuk mengungkapkan informasi pribadinya, yang dapat dimasukkan dalam anggaran pada saat kinerja mereka dinilai (Baiman dan Evans, 1998).

Pengertian asimetri informasi menurut Jensen dan Meckling (1976) bahwa jika kedua kelompok (agen dan prinsipal) tersebut adalah orang-orang yang berupaya memaksimalkan utilitasnya, maka terdapat alasan yang kuat untuk meyakini bahwa agen tidak akan selalu bertindak yang terbaik untuk kepentingan prinsipal. Asimetri informasi terjadi jika salah satu pihak dari suatu transaksi memiliki informasi lebih banyak atau lebih baik dibandingkan pihak lainnya.

Anggaran yang ditetapkan berdasarkan informasi bawahan yang dapat menyebabkan besaran anggaran tidak sesuai dengan estimasi sesungguhnya dan dapat dikatakan bahwa anggaran tersebut cenderung memiliki kesenjangan. Beberapa faktor yang memungkinkan terjadinya perbedaan hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran diantaranya perbedaan budaya (Frucot dan Shearon, 1991).

Salah satu perilaku lain yang berkaitan dengan budaya organisasi yang dapat mempengaruhi partisipatif dalam proses penyusunan anggaran sebuah organisasi atau perusahaan adalah kohesivitas kelompok yang dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok dengan anggota yang mempunyai pertalian dengan anggota lainnya dan keinginan untuk tetap menjadi bagian dari kelompok tersebut. Kelompok dengan tingkat kohesivitasnya tinggi menyebabkan individu cenderung lebih sensitif kepada anggota lainnya untuk membantu dan menolong mereka.

Komitmen organisasi adalah loyalitas karyawan terhadap organisasi melalui penerimaan sasaran-sasaran, nilai-nilai organisasi, kesediaan atau kemauan untuk berusaha menjadi bagian dari organisasi serta keinginan untuk bertahan didalam organisasi. Komitmen organisasi merupakan salah satu faktor penting dalam pencapaian tujuan organisasi dalam Sugiwardani (2012). Porter *et al.* (1974) menyatakan bahwa individu yang memiliki komitmen organisasi akan berpandangan positif dan berusaha berbuat yang terbaik bagi organisasi sehingga senjangan anggaran dapat dihindari.

Partisipasi penganggaran merupakan keterlibatan para manager dalam proses penyusunan anggaran dan mempengaruhi penentuan jumlah anggaran. Tingginya partisipasi dalam pembuatan anggaran dapat membuka kesempatan kepada bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Pernyataan ini sesuai dengan yang diungkapkan oleh Young (1985) yang mendefinisikan senjangan anggaran yaitu suatu besaran dimana kesenjangan para manajer melebihi sumber daya yang dimasukkan kedalam anggaran dan sengaja tidak memaparkan produktif yang sebenarnya.

Penelitian-penelitian terdahulu yang terkait dengan penelitian ini diantaranya adalah penelitian yang dilakukan oleh Sugiwardani, 2012. Hasil penelitian ini diketahui bahwa variabel partisipasi penganggaran, informasi simetris, budaya dan komitmen organisasi secara keseluruhan berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran di SKPD Kota Kediri dan secara parsial penganggaran, informasi asimetris, dan komitmen organisasi memiliki pengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran di SKPD Kota Kediri dan secara parsial budaya tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran.

Penelitian yang dilakukan oleh Djasuli dan Fadilah (2011) menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran memiliki hubungan yang positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, maksudnya bahwa partisipasi penganggaran akan meningkatkan senjangan anggaran di SKPD Bangkalan. Informasi asimetri merupakan variabel yang berpengaruh pada partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Informasi asimetri membuat pegawai lebih berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk meningkatkan senjangan anggaran.

Dalam kaitannya dengan senjangan anggaran, proses pengambilan keputusan tergantung pada keselarasan sikap kelompok terhadap tujuan formal dan tujuan organisasi. Jika sikap tersebut menguntungkan dan tingkat kohesivitas tinggi, maka efisiensi dan efektifitas pengambilan keputusan juga tinggi, maka tingkat efisiensi dan efektivitas akan menurun. Widyaningsih (2011) melakukan penelitian yang menunjukkan hasil bahwa Partisipasi penganggaran berpengaruh langsung dan positif terhadap munculnya senjangan anggaran. Artinya semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan semakin tinggi senjangan anggaran yang ditimbulkan.

H₁: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Semakin tingginya kesenjangan informasi akan mengakibatkan pegawai semakin mengetahui teknis pekerjaannya dan pemahaman akan apa yang telah dicapai di area tugas masing-masing yang lebih baik sehingga menyebabkan adanya senjangan anggaran. Asimetri informasi mengacu pada ketidakpastian yang disebabkan oleh agen yang memiliki informasi lebih tentang bidangnya dibandingkan prinsipal.

Asimetri informasi sering kali dimanfaatkan oleh bawahan untuk memenuhi kebutuhan pribadinya, dimana bawahan cenderung memberikan informasi bias kepada atasannya. Penelitian yang dilakukan oleh Paingga Rukman (2013) menunjukkan bahwa adanya pengaruh positif dari asimetri informasi pada senjangan anggaran.

H₂: Asimetri informasi berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Organisasi dengan budaya yang kuat akan berupaya mengimplementasikan anggaran sesuai dengan apa adanya tanpa tujuan lain. Manajer tidak akan melakukan suatu hal yang dapat dikatakan menyimpang yang dapat merugikan organisasi tempat bekerja. Penelitian Ramadina (2013) didapatkan kesimpulan bahwa budaya organisasi berpengaruh negatif pada senjangan anggaran, yang artinya budaya memberikan dampak positif bagi perkembangan organisasi seperti loyalitas anggota, gaya kepemimpinan yang baik dan sebagainya. Budaya yang tertanam kuat dalam diri para anggota organisasi akan menurangi kecenderungan yang mengarah pada terjadinya senjangan anggaran.

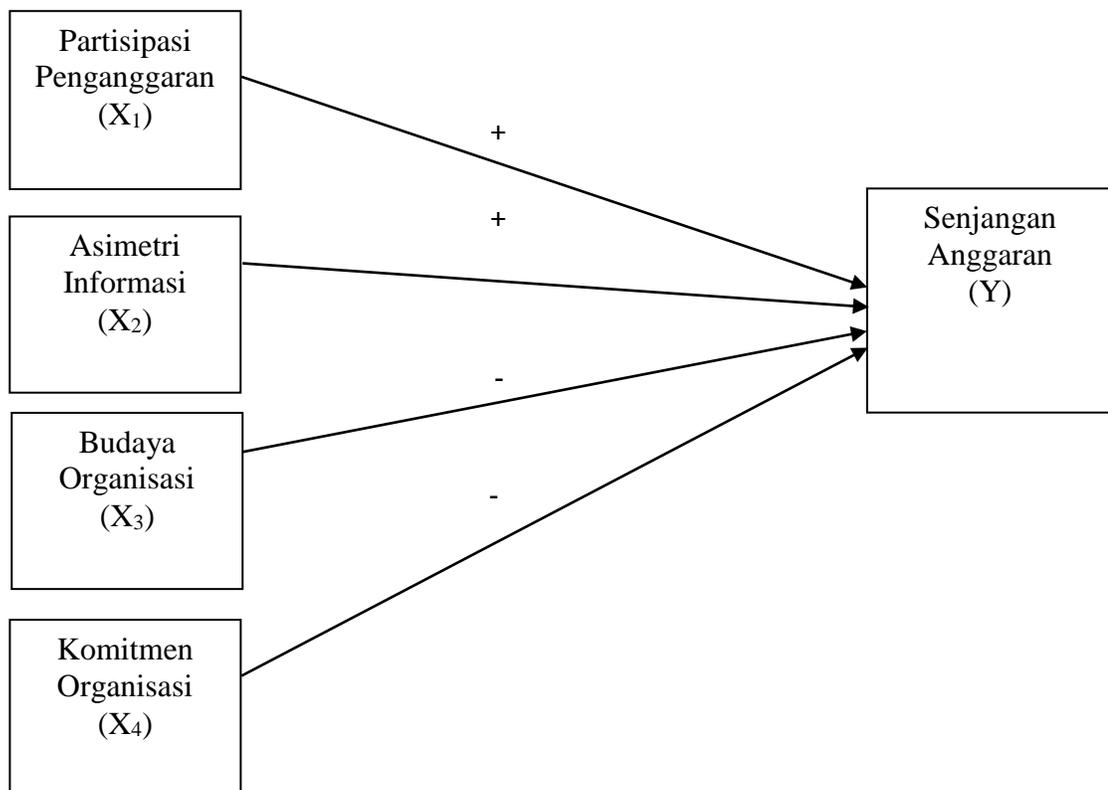
H₃: Budaya organisasi berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Komitmen organisasi menunjukkan tingkat keterikatan individu kepada organisasi yang dicerminkan dengan adanya keyakinan dan ingin mempertahankan keikutsertaan dalam organisasi tersebut (Soejoso, 2004). Semakin tinggi komitmen organisasi, menyebabkan menurunnya senjangan anggaran. Hal ini menggambarkan bahwa karyawan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan mempergunakan anggaran untuk mencapai tujuan organisasi. Sedangkan karyawan yang memiliki komitmen organisasi yang rendah akan menggunakan anggaran untuk kepentingannya sendiri.

H₄: Komitmen organisasi berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif yang berbentuk asosiatif. Sugiyono (2013:13) menyatakan bahwa penelitian asosiatif adalah penelitian yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran, asimetri informasi, budaya dan komitmen organisasi sebagai variabel independen terhadap timbulnya senjangan anggaran sebagai variabel dependen, sehingga desain penelitian ini dapat digambarkan seperti Gambar 1 sebagai berikut.



Gambar 1. Desain Penelitian

Sumber: data primer diolah, (2016)

Penelitian ini dilakukan pada Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada. Penentuan lokasi penelitian ini dilakukan dengan alasan bahwa Kabupaten Badung memiliki APBD dengan skala ekonomi terbesar di Bali dengan pendapatan selama tahun 2015 mencapai Rp3,2 triliun dan belanja tercatat sebesar Rp3,5 triliun. Selain itu penelitian mengenai senjangan anggaran di Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada belum pernah dilakukan.

Susunan organisasi Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada dapat diuraikan sebagai berikut; Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada dipimpin oleh Direktur yang dibantu oleh Kepala Bagian Tata Usaha yang membawahi Kepala Sub. Bagian Umum dan Kepegawaian dan Kepala Sub. Bagian Keuangan dan Akuntansi. Direktur sebagai pimpinan Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada juga dibantu oleh tiga Kepala Bidang, yaitu Kepala Bidang Pelayanan, Kepala Bidang Pengendalian dan Operasional, dan Kepala Bidang Penunjang. Kepala Bidang Pelayanan membawahi Kepala Seksi Pelayanan Rawat Jalan dan Rawat Darurat dan Kepala Seksi Rawat Inap, Rawat Intensif, dan Tindakan Medik. Kepala Bidang Pengendalian dan Operasional membawahi Kepala Seksi Pengembangan Sumber Daya Manusia dan Akreditasi dan Kepala Seksi Rekam Medis, Sistem Informasi Manajemen Rumah Sakit dan Hubungan Masyarakat. Kepala Bidang Penunjang membawahi Kepala Seksi Penunjang Logistik dan Diagnostik dan Kepala Seksi Pemeliharaan Sarana dan Prasarana.

Objek penelitian adalah suatu objek yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian memperoleh kesimpulan (Sugiyono, 2013:38). Objek penelitian dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran di RSUD Kabupaten Badung Mangusada.

Variabel independen adalah variabel yang sering disebut sebagai variabel stimulus, prediktor, dan anteseden. Dalam bahasa Indonesia sering disebut sebagai variabel bebas. Variabel ini memengaruhi atau yang menjadi sebab perubahannya atau timbulnya variabel dependen (Sugiyono, 2013: 39). Variabel bebas dalam penelitian ini adalah pengaruh partisipasi penganggaran (X_1), Asimetri Informasi (X_2), Budaya Organisasi (X_3), dan Komitmen Organisasi (X_4). Partisipasi penganggaran didefinisikan sebagai keikutsertaan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban dalam hal yang berkaitan dengan penyusunan anggaran. Untuk mengukur tingkat partisipasi seorang manajer atau bawahan dalam proses penyusunan anggaran, digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Kenis (1979) dengan menggunakan skala 1 sampai 5. Adapun kuisisioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuisisioner yang dikembangkan dari penelitian Latuheru (2005).

Asimetri informasi merupakan salah satu faktor penyebab terjadinya senjangan anggaran. Kesempatan dalam proses penyusunan anggaran dimanfaatkan oleh agen untuk membuat senjangan anggaran untuk meningkatkan kinerjanya. Untuk mengukur asimetri informasi yang terdiri dari 6 item pertanyaan dengan menggunakan skala 1 sampai 5. Budaya Organisasi adalah nilai-nilai dan keyakinan yang dimiliki para anggota organisasi, yang dimanifestasikan dalam bentuk norma-

norma perilaku para individu atau kelompok organisasi yang bersangkutan. Pengukuran variabel dengan instrumen kuisisioner yang dikembangkan Supomo (1998). Budaya Organisasi diukur dengan menggunakan skala Likert 5 poin dari angka 1 sampai 5 terdiri dari 11 pertanyaan. Komitmen organisasi didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi Wiener (1982). Untuk mengukur komitmen organisasi, digunakan 9 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980) dengan skala 1 sampai 5.

Variabel dependen sering disebut sebagai variabel *output*, kriteria, dan konsekuen. Dalam bahasa Indonesia sering disebut sebagai variabel terikat. Variabel terikat merupakan variabel yang dipengaruhi atau yang menjadi akibat, karena adanya variabel bebas (Sugiyono, 2013: 39). Variabel dependen dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran (Y). Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young 1985). Untuk mengukur senjangan anggaran digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang terdiri dari 6 item pertanyaan dengan menggunakan skala 1 sampai 5.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif, data kuantitatif adalah data yang berbentuk angka (Sugiyono, 2013:2). Dalam penelitian ini, data kuantitatif diperoleh dari data kualitatif yang dikuantitatifkan dengan bantuan kuesioner.

Data Primer, adalah data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber aslinya tidak melalui perantara. Dalam hal ini data primer diperoleh dari jawaban responden terhadap kuesioner yang diajukan kepada responden. Data Sekunder, adalah data penelitian yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara (diperoleh dicatat oleh pihak lain) dan merupakan data pendukung yang umumnya berupa bukti, catatan atau laporan historis yang tersusun dalam arsip. Data sekunder dalam penelitian ini berupa sejarah organisasi, dan visi dan misi, struktur organisasi, *job description*, landasan teori yang diperoleh dari Jurnal Riset Akuntansi, skripsi, tesis serta buku-buku/literatur yang mendukung.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri dari obyek/subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulan. Populasi itu misalnya penduduk di wilayah tertentu, jumlah pegawai pada organisasi tertentu, jumlah guru dan murid di sekolah tertentu dan sebagainya (Sugiyono, 2013:215). Populasi dalam penelitian ini yaitu seluruh pejabat/pegawai di Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada. Sampel adalah sebagian dari populasi itu (Sugiyono, 2013:215). Pengambilan sampel dalam penelitian ini yaitu dengan metode pemilihan sampel *non-probabilitas purposive convenience sampling*. Menurut Sugiyono (2013:218-219) *purposive sampling* adalah teknik pengambilan sampel sumber data dengan pertimbangan tertentu. Sampel dipilih secara tidak acak disesuaikan dengan karakteristik relevan dengan tujuan penelitian yang mudah diperoleh yaitu kepala bidang, kepala seksi, dan pegawai yang menangani penganggaran di Rumah Sakit

Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada. Kriteria sampel dalam penelitian ini yaitu pegawai yang mempunyai jabatan struktural dalam Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Badung Mangusada yang menjadi responden adalah pegawai yang mengerti tentang proses penganggaran.

Pada penelitian ini data yang digunakan yaitu data primer yang diperoleh dari responden. Jenis data yang dikumpulkan dalam penelitian ini yaitu opini atau pendapat subyek tentang pengaruh informasi asimetri terhadap hubungan antara anggaran partisipatif dengan senjangan anggaran. Metode yang digunakan untuk memperoleh data dari responden yaitu metode survey dengan menggunakan kuisisioner yang berisi sejumlah pertanyaan yang berkaitan dengan anggaran partisipatif, informasi asimetri dan senjangan anggaran. Penyebaran kuisisioner dilakukan dengan mendatangi satu per satu responden, kemudian mengecek apakah sesuai kriteria kemudian menanyakan kesediaannya dalam mengisi kuisisioner. Teknik skala pengukuran menggunakan skala pengukuran likert. Dengan skala likert maka jawaban setiap item instrumen dinilai dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju yaitu dari skala 1 sampai skala 5.

Analisis regresi linier berganda adalah hubungan secara linier antara dua atau lebih variabel independen dengan variabel dependen. Analisis ini untuk mengetahui hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen apakah masing-masing variabel independen berhubungan positif atau negatif dan untuk memprediksi nilai dari variabel dependen apabila variabel independen mengalami kenaikan atau penurunan. Teknik analisis data yang digunakan dalam menganalisis data dalam

penelitian ini adalah regresi *liniar* berganda yang diproses dalam menggunakan komputer dengan program *statistical package for social science* (SPSS). Persamaan regresi linear berganda ditunjukkan sebagai berikut.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- Y = Senjangan anggaran
- α = Konstanta
- $\beta_1 - \beta_4$ = Koefisien regresi
- X₁ = Partisipasi Penganggaran
- X₂ = Asimetri Informasi
- X₃ = Budaya Organisasi
- X₄ = Komitmen Organisasi
- e = Error

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif dalam penelitian ini memberikan informasi mengenai kecenderungan responden yang mengisi kuesioner pada indikator masing-masing variabel yang terdapat pada pertanyaan dalam kuesioner penelitian. Pengukuran kecenderungan responden pada indikator masing-masing variabel diukur menggunakan nilai rata-rata (*mean*). Statistik deskriptif digambarkan seperti tabel 1 sebagai berikut.

Tabel 1.
Tabel Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Deviasi Standar
Senjangan Anggaran	50	7	24	12	5
Partisipasi Anggaran	50	6	22	11	5
Asimetri Informasi	50	6	22	11	5
Budaya Organisasi	50	13	42	33	10
Komitmen Organisasi	50	11	35	27	8

Sumber: Data primer diolah, (2016)

Berdasarkan statistik deskriptif yang terlihat pada tabel dapat disimpulkan bahwa jumlah pengamatan (N) berjumlah 50. Senjangan anggaran (Y) sebesar jika dibagi dengan 6 item pertanyaan akan menghasilkan nilai rata-rata sebesar 12 dengan nilai deviasi standar sebesar 5. Nilai paling rendah (minimum) dari senjangan anggaran adalah sebesar 7. Sedangkan nilai paling tinggi (maksimum) adalah sebesar 24.

Variabel partisipasi anggaran memiliki nilai minimum sebesar 6 dan nilai maksimum sebesar 22 dengan nilai rata – rata sebesar 11 dengan 6 item pertanyaan akan menghasilkan nilai sebesar 2 yang artinya rata rata responden memberikan skor 2 untuk item pertanyaan partisipasi anggaran. Standar deviasi pada variabel partisipasi anggaran adalah sebesar 5. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 5.

Variabel asimetri informasi memiliki nilai minimum sebesar 6 dan nilai maksimum sebesar 23 dengan nilai rata – rata sebesar 11, jika dibagi dengan 6 item pertanyaan akan menghasilkan nilai sebesar 2 yang artinya rata-rata responden memberikan skor 2 untuk item pertanyaan asimetri informasi. Standar deviasi pada variabel asimetri informasi adalah sebesar 5. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 5.

Variabel budaya organisasi memiliki nilai minimum sebesar 13 dan nilai maksimum sebesar 42 dengan nilai rata – rata sebesar 33, jika dibagi dengan 11 item pertanyaan akan menghasilkan nilai sebesar 3 yang artinya rata – rata responden memberikan skor 3 untuk item pertanyaan budaya organisasi. Standar deviasi pada

variabel budaya organisasi adalah sebesar 10. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 10.

Variabel komitmen organisasi memiliki nilai minimum sebesar 11 dan nilai maksimum sebesar 35 dengan nilai rata – rata sebesar 27, jika dibagi dengan 9 item pertanyaan akan menghasilkan nilai sebesar 3 yang artinya rata – rata responden memberikan skor 3 untuk item pertanyaan komitmen organisasi. Standar deviasi pada komitmen organisasi adalah sebesar 8. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 8.

Tabel 2.
Tabel Hasil analisis regresi linier berganda

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	T	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant	15,736	2,234		7,042	0,000
Partisipasi Penganggaran	0,358	0,071	0,365	5,024	0,000
Asimetri Informasi	0,264	0,068	0,277	3,860	0,000
Budaya Organisasi	-0,166	0,036	-0,304	-4,547	0,000
Komitmen Organisasi	-0,179	0,049	-0,271	-3,683	0,001
Adjusted R^{square}	: 0,827				
F_{hitung}	: 59,485				
Sig. F_{hitung}	: 0,000				

Sumber: data primer diolah, (2016)

$$Y = 15,736 + 0,358X_1 + 0,264X_2 - 0,166X_3 - 0,179X_4 + e$$

Nilai konstanta sebesar 15,736 menunjukkan bahwa nilai partisipasi penganggaran (X_1), asimetri informasi (X_2), budaya organisasi (X_3) dan Komitmen Organisasi (X_4) sama dengan nol, maka nilai senjangan akan meningkat. Nilai koefisien regresi partisipasi anggaran (β_1) sebesar 0,358 menunjukkan bila peran partisipasi penganggaran meningkat satu satuan, akan mengakibatkan penurunan pada

kesenjangan anggaran dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol. Nilai koefisien regresi asimetri informasi (β_2) sebesar 0,264 menunjukkan bila asimetri informasi meningkat satu satuan, akan mengakibatkan penurunan kesenjangan anggaran (Y) dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol. Nilai koefisien regresi budaya organisasi (β_3) sebesar -0,166 menunjukkan bila budaya organisasi meningkat satu satuan, akan mengakibatkan peningkatan kesenjangan anggaran (Y) dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol. Nilai koefisien regresi komitmen organisasi (β_4) sebesar -0,179 menunjukkan bila komitmen organisasi meningkat satu satuan, akan mengakibatkan peningkatan kesenjangan anggaran (Y) dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Koefisien determinasi mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variabel-variabel dependen. Pada penelitian ini, koefisien determinasi yang digunakan adalah nilai dari *adjusted R²*. Hasil *adjusted R²* adalah sebesar 0,827. Hal ini menunjukkan bahwa 82,7% variasi kesenjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran, asimetri informasi, budaya organisasi, dan komitmen organisasi sedangkan sisanya sebesar 17,3% dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama pada variabel dependen. Tabel 2 menunjukkan bahwa nilai F hitung sebesar 59,485 dengan nilai signifikan F atau *p-value* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari nilai $\alpha = 0,05$. Artinya variabel partisipasi penganggaran serta variabel interaksi partisipasi penganggaran

dengan asimetri informasi secara bersama-sama (simultan) berpengaruh pada kesenjangan anggaran.

Variabel partisipasi penganggaran memiliki koefisien regresi sebesar 0,358 dengan nilai t_{hitung} sebesar 5,024 dan tingkat signifikansi 0,000. Angka $sig t_{hitung}$ lebih kecil dari 0,05 yang berarti H_0 ditolak dan H_1 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan pada senjangan anggaran. Berdasarkan hasil perhitungan dengan menggunakan analisis regresi linier berganda. Koefisien regresi partisipasi penganggaran memiliki tanda positif, hal tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penganggaran maka tingkat senjangan anggaran akan mengalami peningkatan. Partisipasi dalam penyusunan anggaran diartikan dalam Sugwardani (2012) sebagai “keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran”.

Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggungjawab untuk mencapainya karena ikut terlibat dalam penyusunannya. Melakukan penyusunan anggaran akan melibatkan manager untuk menambah informasi kepada atasan mengenai lingkungan yang sedang dihadapi dalam menyelesaikan masalah yang berkaitan dengan anggaran. Manfaat dan kelebihan partisipasi penyusunan anggaran yaitu partisipasi anggaran mengikutsertakan manajer tingkat bawah dalam

menentukan bagaimana anggaran disusun, sehingga para manajer tingkat bawah bertanggungjawab atas realisasi dari pelaksanaan anggaran tersebut. Peningkatan tanggungjawab dan kreativitas juga memberikan kontribusi yang baik bagi organisasi atau perusahaan terutama menyangkut kinerja dan produktivitas. Berdasarkan hasil penelitian ini berarti mendukung penelitian Sugiwardani, (2012), Veronica dan Krisnadewi (2006), Kemudian Sujana, (2009), Djasuli dan Fadilah. (2011), dan Widyaningsih, (2011).

Variabel asimetri informasi memiliki koefisien regresi sebesar 0,264 dengan nilai t_{hitung} sebesar 3,860 dan tingkat signifikansi 0,000. Angka $sig t_{hitung}$ lebih kecil dari 0,05 yang berarti H_0 ditolak dan H_2 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel asimetri informasi berpengaruh signifikan pada senjangan anggaran. Koefisien regresi asimetri informasi memiliki tanda positif, hal tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat asimetri informasi maka tingkat senjangan anggaran akan mengalami peningkatan. Atasan atau pemegang kuasa anggaran mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih dari pada bawahan atau pelaksanaan anggaran mengenai unit tanggungjawab bawahan atau pelaksana anggaran ataupun sebaliknya. Kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan atau pemegang kuasa anggaran kepada bawahan atau pelaksana anggaran terlalu tinggi. Kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan atau pelaksana anggaran akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai.

Asimetri informasi timbul jika bawahan memiliki informasi yang relevan untuk proses pembuatan keputusan sehubungan dengan penganggaran, sedangkan atasan tidak. Dengan informasi lokasi yang dimilikinya bawahan dapat mempengaruhi melalui partisipasinya dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan slack. Bawahan dapat mengkomunikasikan atau mengungkapkan beberapa informasi pribadinya yang mungkin dapat dimasukkan dalam standar atau anggaran yang dipakai sebagai dasar penilaian. Di samping itu, bawahan juga dapat tidak mengungkapkan beberapa informasi pribadinya yang mungkin dapat dimasukkan dalam standar atau anggaran yang dipakai sebagai dasar penilaian. Asimetri informasi inilah yang nantinya akan memberikan kesempatan dan mendorong bawahan untuk bersikap oportunitis dengan memperkecil pendapatan dan memperbesar biaya ketika mereka diajak berpartisipasi dalam menyusun anggaran yang nantinya menjadi tanggungjawabnya. Berdasarkan hasil penelitian ini berarti mendukung penelitian Sugiwardani, (2012), Veronica dan Krisnadewi (2006), Djasuli dan Fadilah. (2011), dan Widyaningsih, (2011).

Variabel budaya organisasi memiliki koefisien regresi sebesar -0,166 dengan nilai t_{hitung} sebesar -4,547 dan tingkat signifikansi 0,000. Angka sig t_{hitung} lebih kecil dari 0,05 yang berarti H_0 ditolak dan H_3 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel budaya organisasi berpengaruh negatif signifikan pada senjangan anggaran. Koefisien regresi budaya organisasi memiliki tanda negatif, hal tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat budaya organisasi maka tingkat

senjangan anggaran akan mengalami penurunan. Menurut Richard L. Daft, (2006) Budaya organisasi sesungguhnya tumbuh karena diciptakan dan dikembangkan oleh individu yang bekerja dalam suatu organisasi, dan diterima sebagai nilai-nilai yang harus dipertahankan dan diturunkan kepada setiap anggota baru. Berdasarkan hasil penelitian ini berarti mendukung penelitian Sugiwardani (2012), Veronica dan Krisnadewi (2006), Djasuli dan Fadilah (2011), dan Widyaningsih (2011).

Variabel komitmen organisasi memiliki koefisien regresi sebesar -0,179 dengan nilai t_{hitung} sebesar -3,683 dan tingkat signifikansi 0,001. Angka sig t_{hitung} lebih kecil dari 0,05 yang berarti H_0 ditolak dan H_4 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel komitmen organisasi berpengaruh negatif signifikan pada senjangan anggaran. Koefisien regresi komitmen organisasi memiliki tanda negatif, hal tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat komitmen organisasi maka tingkat senjangan anggaran akan mengalami penurunan. Menurut Wienser dan Darlis (2002: 90) dalam I Ketut Sujana (2009) komitmen organisasi adalah dorongan dari dalam individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi. Komitmen menunjukkan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (goal) yang ingin dicapai oleh organisasi. Komitmen organisasi bisa timbul disebabkan oleh individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi, yang meliputi dukungan moral, menerima nilai yang ada dalam organisasi, serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi. Berdasarkan hasil penelitian ini berarti mendukung penelitian

Sugwardani (2012), Veronica dan Krisnadewi (2006), Djasuli dan Fadilah (2011), dan Widyaningsih (2011).

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian maka dapat disimpulkan bahwa Partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan pada senjangan anggaran. Asimetri informasi berpengaruh signifikan pada senjangan anggaran. Budaya organisasi berpengaruh negatif signifikan pada senjangan anggaran. Komitmen organisasi berpengaruh negatif signifikan pada senjangan anggaran.

Berdasarkan simpulan diatas maka saran yang dapat disampaikan adalah mengevaluasi masukan dari manajer level bawah agar meminimalisir kecenderungan individu dalam melakukan senjangan anggaran dan diharapkan manajer level bawah dapat meningkatkan komunikasi positif dengan atasannya. Bagi peneliti yang tertarik melakukan penelitian yang serupa, maka peneliti menyarankan agar dapat menambah variabel lain seperti penekanan anggaran, kecukupan anggaran, dan juga melakukan penelitian di lebih dari satu rumah sakit.

REFERENSI

- Baiman, S., & J.H. Evan III, 1998. "Pre-Decision Information and Participative Management Control System". *Journal of Accounting Research* 21 : hal 371 – 379
- Brownell, Peter. 1982a, "Participation in The Budgeting Process, When it Works and When it Doesn't", *Journal of Accounting Literatur*, Vol 1, hal 124-153
- Brownell, Peter. 1982a. *The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participative, and Organizational Effectiveness*. *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, pp. 12 – 27.
- Cook, J., & Wall, T. 1980. New work attitude measures of trust, organizational commitment and personal need non-fulfillment. *Journal of Occupational Psychology*, 53: 39-52.
- Darlis, Edfan. 2002. "Pengaruh Komitmen Organisasional Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran". *JRAI*, Vol 5 No.1, hal 85-101.
- Djasuli. Fadilah. 2011. *Efek Interaksi Informasi Asimetri Informasi, Budaya Organisasi, Group Cohesiveness, dan Motivasi dalam Hubungan Kausal Antara Budgeting Participant dan Budgetary Slack*. Universitas Gunadarma.
- Dunk, A.S. 1993. *The Effect of Budget Emphasis and Information Assymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack*. *The Accounting Review*, Vol.68:400-410.
- Fruicot, dan Shearon Winston T. (1991). "Budgetary Participation Locus of Control and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction.. *The Accountin Review*, January: 80 . 89.
- Jensen, MC and W. H Meckling, 1976, *Theory of The Firm : Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure*, *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360
- Kenis, I. 1979. Effect of Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, Vol. 54:702-721.
- Latuheru, Belianus Patria. 2005. *Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran*. Maluku: Universitas Kristen Indonesia
- Peraturan Pemerintah No. 21 Tahun 2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja Dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga

- Porter, L.W., R. Steers, R. Mowdey, and P. Boulian. 1974, Organization Commitment, Job Satisfaction and Turnover among Psychiatric Tecniciants, *Journal Applied Psychology*, Vol. 59, October, pp.603-609.
- Ramadina, A. 2013. Pengaruh Penggunaan Jumlah Gula Terhadap Karakteristik Inderawi Minuman Instan Serbuk Sari Daun Sirsak. Universitas Negeri Semarang. Semarang.
- Rukmana, Paingga. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Asimetri Informasi Terhadap Timbulnya Budget Slack. Universitas Negeri Padang.
- Sugiwardani, Resti. 2012. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, Budaya dan Komitmen Organisasi Terhadap Budgetary Slack. Artikel Ilmiah. STIE Perbanas Surabaya.
- Sugiyono, 2007, *Metode Penelitian Bisnis*, Bandung : Alfabeta.
- Sujana, I Ketut, 2009, Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap *Budgetary Slack* Pada Hotel-Hotel Berbintang Di Kota Denpasar.
- Supomo, Bambang. 1998. .Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Efektivitas Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia.. *Tesis*. Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi UGM. Yogyakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 44 Tahun 2009 Tentang Rumah Sakit
- Weiner, B., Graham, S., and Chandler, C. 1982 . *Pity, Anger, and Guilt : An Attributional Analysis*. *Personality and Social Pshycology Bulletin*, 8 : 226-232
- Widyaningsih, Aristanti. 2011. *Hukum Pajak dan Perpajakan*. Bandung: Alfabeta.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Assymetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23: 829-842.