

## BUDAYA ORGANISASI SEBAGAI PREDIKTOR PARTISIPASI PENGANGGARAN DAN IMPLIKASINYA PADA SENJANGAN ANGGARAN

I Gusti Ngurah Putra Hangga Prawira<sup>1</sup>  
I Wayan Pradnyantha Wirasedana<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali-Indonesia  
e-mail: hanggaprawira@gmail.com / telp: +62 85 238 793 548

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali-Indonesia

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan meneliti pengaruh langsung dan tidak langsung hubungan antara budaya organisasi terhadap senjangan anggaran dengan melibatkan partisipasi penganggaran sebagai variabel mediasi. Penelitian dilakukan di seluruh Dinas Kabupaten Tabanan dengan total ada 16 SKPD dan 3 rangkap kuesioner untuk masing-masing SKPD, sehingga jumlah total ada 48 rangkap kuesioner yang tersebar. Sampel ditentukan menggunakan teknik *purposive sampling*, dengan mengambil masing-masing Kepala Dinas, Kepala Sub Bagian Keuangan Dinas, dan Staf bagian keuangan yang telah memiliki masa kerja minimal satu tahun periode penyusunan anggaran. Pengujian hipotesis menggunakan teknik analisis jalur. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan masing-masing pengaruh langsung mempunyai hubungan positif dan signifikan yaitu budaya organisasi terhadap partisipasi penganggaran, budaya organisasi terhadap senjangan anggaran, dan partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Variabel partisipasi penganggaran secara signifikan memediasi pengaruh tidak langsung antara budaya organisasi dan senjangan anggaran.

**Kata kunci:** Budaya Organisasi, Partisipasi Penganggaran, Senjangan Anggaran

### ABSTRACT

*This study aims to investigate the influence of direct and indirect relationships between organizational culture on budgetary slack with the participation of budgeting as a mediating variable. Research carried out in the entire Department of Tabanan with a total of 16 SKPD and 3 copies of the questionnaire for each SKPD, bringing the total there are 48 copies of the questionnaire were distributed. Samples was determined using purposive sampling techniques, by taking each Head of Department, Head of Sub Division of Finance Department, and the finance department staff who have had a minimum term of one year budgeting period. Testing hypotheses using path analysis techniques. Results of hypothesis testing showed each had a direct effect is positive and significant relationship to the organizational culture of participation budgeting, organizational culture on budgetary slack, budgeting and participation of the budgetary slack. Variables significantly budgeting participation mediate indirect influence between organizational culture and budgetary slack.*

**Key Word:** Organizational Culture, Budgeting Participation, Budgetary Slack

## PENDAHULUAN

Indonesia, mulai menganut asas desentralisasi sejak awal era reformasi yang memberikan kebebasan dan keleluasaan kepada Pemerintah Daerah dalam menyelenggarakan pemerintahan melalui Otonomi Daerah. Tujuan dari penerapan sistem ini adalah agar rakyat ikut bertanggung jawab dan mengawasi penyelenggaraan pemerintahan daerahnya, dan juga agar penyusunan berbagai program pemerintahan lebih tepat sasaran kepada pokok permasalahan masyarakat.

Diterbitkannya Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah dan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 38 Tahun 2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan antara Pemerintah, Pemerintah Daerah Propinsi, dan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota, membuat Pemerintah Daerah dituntut untuk lebih memberikan pelayanan kepada masyarakat dengan menerapkan asas-asas pelayanan publik yang didalamnya meliputi: transparansi, akuntabilitas, partisipatif, kesamaan hak, keseimbangan hak, dan kewajiban.

Setiap organisasi termasuk pemerintah pusat maupun daerah dalam melaksanakan tugas yang diemban mutlak mempunyai rencana-rencana yang disusun dan dijadikan pedoman dalam melaksanakan tugas Negara. Sejalan dengan tugas yang diemban tersebut, maka pemerintah merumuskan berbagai kebijakan yang dituangkan dalam bentuk anggaran. Melalui anggaran, akan diketahui seberapa besar kemampuan pemerintah dalam melaksanakan berbagai

urusan pemerintahan yang menjadi wewenangnya dan faktor-faktor apa saja yang mempengaruhinya.

Anggaran adalah suatu pernyataan dalam ukuran finansial mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu (Mahsun, 2007: 85). Menurut Mardiasmo (2009: 12), anggaran sektor publik dipublikasikan kepada masyarakat agar anggaran tersebut diketahui masyarakat dan ikut mengawasi penggunaan anggaran, serta jika terjadi penyimpangan masyarakat dapat mengkritisi kinerja dari pemerintah. Anggaran sektor publik berfungsi sebagai alat perencanaan kegiatan publik dan sebagai alat untuk mengendalikan biaya – biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan pemerintahan. Agar sistem perencanaan serta sistem pengendalian berjalan baik maka sistem anggaran dan pencatatan harus dilakukan secara cermat dan sistematis (Mardiasmo, 2009: 75). Sistem anggaran memungkinkan karyawan untuk berpartisipasi dalam kegiatan perencanaan yang memberikan banyak kesempatan untuk mendapatkan pendapatan besar dengan membuat biaya yang lebih besar (Douglas and Wier, 2005).

Anggaran memiliki dampak pada kinerja pemerintah sehubungan dengan fungsi pemerintahan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Hal ini penting karena organisasi sektor publik yang dalam hal ini adalah pemerintah daerah merupakan organisasi yang sangat kompleks sehingga konsep penganggaran dapat digunakan untuk menilai peningkatan produktifitas, efisiensi dan kualitas dengan menggunakan konsep senjangan anggaran (Busch, 2002).

Proses penganggaran di dalam keterlibatannya sangat berarti penting karena anggaran berfungsi untuk memotivasi karyawan dan manajer dengan memberikan mereka target untuk mencapai tujuan. Pencapaian target anggaran akan disertai dengan penghargaan yang didapat yang berfungsi untuk bertindak sebagai motivator (Ramgulam *et al.*, 2012). Sistem *top-down*, diberlakukan beberapa waktu yang lalu dalam proses penyusunan anggaran yang artinya atasan yang menentukan anggaran yang akan dijalankan kedepannya dan bawahan hanya menjalankan apa yang sudah ditetapkan dalam anggaran. Hal ini dapat berakibat kurang efektifnya kinerja bawahan, namun otonomi daerah yang terbentuk dapat menciptakan suatu kesenjangan dalam penganggaran daerah dimana kesenjangan terjadi antara divisi-divisi yang ada dalam pemerintahan atau antara bawahan dengan atasan.

Partisipasi penganggaran merupakan sebuah proses yang menggambarkan dimana individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran, dan perlunya penghargaan atas pencapaian anggaran tersebut (Brownell, 1982). Tingkat keterlibatan individu yang semakin tinggi dalam hal ini manajer tingkat bawah maka semakin tinggi pula rasa tanggung jawab mereka untuk melaksanakan keputusan yang dihasilkan bersama tersebut.

Perilaku pihak – pihak yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran, sangat mempengaruhi efektivitas serta efisiensi anggaran. Venusita, (2008) mengungkapkan bahwa para atasan dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan

senjangan anggaran. Young (1985), mengemukakan bahwa senjangan anggaran merupakan suatu tindakan menyimpang yang dilakukan oleh bawahan dengan tujuan untuk mengecilkan kemampuan produktifnya pada saat diberikan kewenangan untuk menentukan standar kerjanya tersebut. Senjangan anggaran mulai dilihat sebagai masalah penting karena semakin pentingnya manajemen yang efektif dan produktif bagi organisasi sektor publik (Ozer, 2011). Atasan mengestimasi anggaran menjadi lebih rendah atau lebih tinggi sehingga kinerjanya terlihat baik (Utami, 2012).

Berpengaruh atau tidaknya partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran sangat dipengaruhi oleh karakter manusia yang berbeda – beda, dan suatu budaya organisasi dapat mengarahkan anggota kelompok untuk membantu membentuk karakter yang mempunyai loyalitas terhadap organisasi. Budaya organisasi mempengaruhi cara individu bertindak dalam organisasi. Hal ini erat kaitannya dengan budaya organisasi yang berkaitan dengan nilai, aturan, dan norma yang dimiliki oleh suatu organisasi yang dapat mengarahkan anggotanya dalam bekerja demi tercapainya suatu tujuan organisasi, sehingga nantinya dapat membuat anggota berpartisipasi penuh dalam mencapai target secara efektif.

Budaya organisasi merupakan seperangkat sistem nilai-nilai (*values*), kepercayaan (*beliefs*), asumsi (*asumption*) atau norma-norma yang telah lama berlaku, disepakati dan diikuti oleh para anggota suatu organisasi sebagai pedoman perilaku dan pemecahan masalah-masalah organisasinya, baik masalah internal maupun eksternal organisasi (Edy, 2010) dalam Ramadina (2013). Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi.

Budaya berkaitan dengan cara seseorang menganggap pekerjaan, bekerja sama dengan rekan kerja dan memandang masa depan. Dalam budaya organisasi ini akan tercipta sosialisasi mengenai nilai-nilai dan mengintegrasikannya dalam diri para anggota dan menjiwai orang perorang di dalam organisasi. Menurut Robbin's (2007) budaya organisasi merupakan sekumpulan asumsi penting mengenai organisasi tersebut dan tujuan-tujuan serta praktik-praktiknya yang dianut bersama oleh semua anggota perusahaan tersebut. Dengan cara ini, satu budaya organisasi memberikan kerangka kerja yang menata dan mengarahkan perilaku orang-orang dalam pekerjaan.

Beberapa penelitian mengenai partisipasi penganggaran telah banyak dilakukan dan hasilnya masih menemukan ketidakkonsistenan. Pratama (2013), Christensen (1982) dan Mohamad Djasuli (2011) yang menyebutkan partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti adanya partisipasi karyawan didalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Sedangkan beberapa penelitian oleh Sujana (2010), Dunk (1993), Kren (2003) dan menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, yang berarti semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran, maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dikurangi.

Menyikapi tentang fenomena senjangan anggaran, hal yang perlu di evaluasi hendaknya bukan hanya dari perspektif ekonomi saja, tetapi juga dilihat dari perspektif sosial, perilaku, maupun manajerial dalam konteks organisasi secara keseluruhan (Ajibolade, 2013). Hal ini berarti budaya organisasi telah

menjadi bagian penting dari lingkungan internal organisasi terutama dalam hal proses partisipasi penyusunan anggaran.

Peneliti dalam penelitian ini mencoba mengetahui bagaimana pengaruh budaya organisasi terhadap selisih anggaran dan pengaruh tidak langsungnya dengan melibatkan partisipasi penganggaran sebagai variabel intervening/mediasi. Penelitian ini dilakukan pada Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten Tabanan. Alasan peneliti memilih Instansi Pemerintahan Kabupaten Tabanan sebagai lokasi penelitian, adalah karena berdasarkan data yang tertera pada tabel 1 yang menunjukkan realisasi APBD tahun anggaran 2011 – 2013 lebih tinggi dari target anggaran. Pendapatan daerah dari tahun ke tahun mengalami kenaikan, sedangkan realisasi pembelanjaan daerah lebih rendah dari target anggaran. Hal ini dapat diasumsikan bahwa dalam penyusunan anggaran pihak yang terlibat cenderung menyusun anggaran yang membuat mereka mudah untuk mencapai target anggaran dimana biaya yang dianggarkan lebih tinggi dan pendapatan yang didapat lebih rendah.

**Tabel 1.**  
**Target dan Realisasi Anggaran Kabupaten Tabanan Tahun 2011 - 2013**

no.	uraian	tahun 2011		Persentase (%)
		target anggaran	realisasi anggaran	
1.	Pendapatan Daerah	870.487.009.003,081	886.307.833.591,26	101,82
2.	Belanja Daerah	920.541.111.162,07	882.459.134.393,14	95,86
3.	Pembiayaan Netto	50.054.102.158,26	50.056.066.864,14	100
4.	SiLPA	0	53.904.766.062,26	-

  

no.	uraian	tahun 2012		persentase (%)
		target anggaran	realisasi anggaran	
1.	Pendapatan Daerah	1.055.763.949.897,51	1.056.319.329.214,79	100,05
2.	Belanja Daerah	1.108.188.715.959,77	1.065.536.683.230,82	96,15
3.	Pembiayaan Netto	52.424.766.062,26	52.586.850.768,14	100,31
4.	SiLPA	0	43.369.496.752,11	-

  

no.	uraian	tahun 2013		persentase (%)
		target anggaran	realisasi anggaran	
1.	Pendapatan Daerah	1.214.809.607.696,63	1.253.026.818.659,65	103,15
2.	Belanja Daerah	1.252.899.104.488,74	1.198.702.306.735,59	95,67
3.	Pembiayaan Netto	38.089.496.752,11	38.204.186.457,99	100,30
4.	SiLPA	0	92.528.698.382,05	-

Sumber : Bagian Keuangan Kabupaten Tabanan, 2014

Berdasarkan hal tersebut adapun rumusan masalah dalam penelitian ini yaitu:

- 1) Bagaimana pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran?
- 2) Bagaimana pengaruh budaya organisasi terhadap partisipasi penganggaran?
- 3) Bagaimana pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran?
- 4) Bagaimana peran partisipasi penganggaran dalam memediasi pengaruh tidak langsung budaya organisasi terhadap senjangan anggaran?

Dari rumusan masalah yang telah diuraikan maka dapat diperoleh tujuan penelitian yaitu:

- 1) Untuk mengetahui pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran.
- 2) Untuk mengetahui pengaruh budaya organisasi terhadap partisipasi penganggaran.

- 3) Untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran.
- 4) Untuk mengetahui peran partisipasi penganggaran dalam memediasi pengaruh tidak langsung budaya organisasi terhadap senjangan anggaran.

Teori keagenan menjelaskan tentang fenomena yang menghubungkan antara pemberi wewenang (*principal*) dan yang diberi wewenang (*agent*). Menurut Anthony dan Govindarajan (1998), teori keagenan menjelaskan fenomena yang terjadi apabila pemberi wewenang mendelegasikan wewenangnya kepada yang bertugas untuk diberi wewenang melakukan tugas ataupun otoritas dengan maksud membuat suatu keputusan. Hubungan keagenan di pemerintah daerah dalam penelitian ini adalah adanya kepentingan dari *agent* (staf dan pejabat struktural) untuk membuat kinerja mereka terlihat baik dimata *principal* (masyarakat). Hal ini merupakan salah satu contoh permasalahan keagenan di instansi pemerintah daerah.

Permasalahan yang dapat ditimbulkan dari hubungan keagenan, yaitu adanya asimetri informasi antara *agent* dengan *principal* yang pada umumnya *agent* lebih banyak mempunyai informasi keuangan dan posisi operasi dari organisasi daripada *principal*, dan adanya konflik kepentingan, dimana *agent* tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan organisasi. Jensen dan Meckling (1976) menyebutkan bahwa untuk mengatasi masalah yang muncul akibat dari adanya hubungan keagenan diperlukan adanya biaya keagenan (*agency cost*). Biaya keagenan (*agency cost*) terdiri dari *monitoring cost*, *bonding cost*, dan *residual loss*. *Monitoring cost* adalah biaya yang ditanggung oleh *principal* untuk

mengawasi, mengukur serta mengontrol kinerja *agent*. *Bonding cost* adalah biaya yang ditanggung oleh *agent* untuk mematuhi peraturan yang menjamin *agent* akan bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*. Sedangkan, *residual loss* merupakan akibat dari adanya perbedaan keputusan antara *agent* dan *principal* sehingga menimbulkan kerugian yang ditanggung oleh *principal*.

Anggaran sektor publik merupakan suatu rencana kegiatan dalam bentuk perolehan pendapatan dan belanja, dimana tahapan penyusunannya sangat kompleks karena anggaran mencakup semua faktor yang dibutuhkan masyarakat, serta penentuan jumlah alokasi dana untuk masing-masing aktivitas yang akan dilakukan di masa yang akan datang dengan satuan moneter (Dian, 2014).

Jenis-jenis anggaran sektor publik menurut Hendri (2008), yaitu:

1) Anggaran Operasional

Anggaran operasional digunakan untuk merencanakan berbagai kebutuhan pengeluaran pemerintah yang tergolong pengeluaran operasional guna untuk menjalankan roda pemerintahan. Kategori pengeluaran operasional yaitu pengeluaran yang hanya dirasakan selama satu tahun anggaran dan sifatnya tidak menambah aset atau kekayaan pemerintah.

2) Anggaran Modal

Anggaran modal berfungsi sebagai pembelian atas aktiva berupa gedung, peralatan, kendaraan, dan lainnya, yang bersifat jangka panjang. Belanja modal merupakan pengeluaran yang manfaatnya dapat dirasakan lebih dari satu tahun anggaran yang akan menambah aset pemerintah.

Proses penyusunan anggaran meliputi tahap-tahap sebagai berikut menurut Nordiawan (2007 : 22), yaitu:

1) Penyusunan Rencana Anggaran

Tahap penyusunan anggaran (*preparation*) adalah tahapan pertama dari proses penganggaran. Pada tahap ini, anggaran disusun oleh pihak eksekutif yang akan menjalankan anggaran tersebut.

2) Persetujuan Legislatif

Anggaran yang telah disusun selanjutnya diajukan kepada lembaga legislatif untuk dibahas guna mendapatkan pertimbangan untuk menyetujui atau menolak anggaran tersebut.

3) Pelaksanaan Anggaran

Anggaran yang telah disetujui akan dilaksanakan oleh eksekutif organisasi atau pelaksana anggaran lainnya. Dalam pelaksanaan anggaran diperlukan sikap hati – hati untuk mengantisipasi kemungkinan tidak tercapainya sumber daya yang dianggarkan dalam anggaran pendapatan.

4) Pelaporan dan Audit

Tahap terakhir dari proses penganggaran adalah pelaporan audit atas anggaran yang telah dilaksanakan. Realisasi anggaran akan dilaporkan dan dibandingkan dengan anggaran tahun lalu. Selanjutnya anggaran tersebut akan diaudit agar laporan anggaran tersebut disajikan secara benar. Laporan anggaran dan laporan audit akan menjadi dasar penyusunan anggaran untuk tahun berikutnya.

Secara umum budaya organisasi adalah seperangkat asumsi dasar dan keyakinan yang dianut oleh para anggota organisasi yang kemudian digunakan untuk mengatasi masalah internal maupun eksternal organisasi (Utami 2012). Suatu budaya di dalam organisasi dikatakan dapat mempengaruhi cara individu bertindak dalam mengambil sebuah keputusan dalam organisasi tersebut. Budaya organisasi, didalamnya terkandung bauran nilai-nilai kepercayaan, asumsi persepsi, dan pola perilaku anggota organisasi yang berkaitan dengan cara seseorang menganggap pekerjaan, dan memandang masa depan organisasi.

Sebuah nilai kepercayaan yang diberikan oleh manajer tingkat atas sangatlah penting bagi suatu organisasi terutama untuk menjaga tingkat loyalitas para karyawan. Tentunya hal ini berkaitan dengan terjadinya suatu senjangan anggaran yang dilakukan oleh karyawan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Asumsinya bahwa sebuah nilai kepercayaan yang ditanam oleh manajer tingkat atas pada organisasi akan berdampak positif bagi lingkungan organisasi yang dapat mengurangi suatu senjangan tersebut.

Partisipasi Penganggaran merupakan proses dimana individu-individu yang dalam hal ini manajer tingkat bawah yang terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka (Brownell, 1982). Dengan melibatkan manajer tingkat bawah dalam penyusunan anggaran, maka berbagai kendala yang nantinya akan ditemui oleh manajer tingkat bawah akan dapat diketahui oleh manajemen puncak sehingga dapat mencari solusi secara bersama – sama. Partisipasi penganggaran dapat

memotivasi karyawan agar bekerja sesuai standar yang telah mereka terapkan melalui keterlibatannya dalam suatu penyusunan anggaran, sehingga mereka akan enggan jika melanggar standar yang telah mereka buat. Menurut Brownell (1986), penyusunan partisipasi penganggaran lebih memungkinkan karyawan untuk melakukan negosiasi dalam menentukan target pencapaian anggarannya. Partisipasi penganggaran juga dapat meningkatkan kebersamaan antar manajemen dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan bersama. Kelemahan yang dapat ditimbulkan dari adanya partisipasi penganggaran ini adalah terjadinya suatu kesenjangan anggaran.

Senjangan anggaran dapat diartikan sebagai perbedaan anggaran yang diestimasikan dengan anggaran yang dilaporkan, dengan tujuan untuk memperlihatkan kinerja karyawan ataupun manajer terlihat baik sehingga bonus yang akan didapat akan semakin meningkat. Tetapi, bagi organisasi sendiri senjangan anggaran ini merupakan sebuah kerugian karena efektivitas dan efisiensi dari anggaran sudah tidak ada lagi. Diperlukan tindakan pengendalian yang harus dilakukan dalam suatu organisasi baik itu sektor publik ataupun swasta untuk mencegah terjadinya kecurangan yang dilakukan para karyawan. Senjangan anggaran ini juga merupakan sikap disfungsional karena manajer atau karyawan berusaha untuk membuat aman dirinya dengan cara menaikkan atau menurunkan anggaran sesuai dengan kebutuhannya sendiri. Menurut Hermanto (2003) dalam Falikhatun (2007:2), terdapat tiga alasan utama manajer atau karyawan melakukan senjangan anggaran, yaitu:

- 1) Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya.
- 2) Senjangan anggaran selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian pasar.
- 3) Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Nugroho (2013) dan Ajibolade (2013), menyatakan bahwa terdapat pengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran. Semakin karyawan diberikan sebuah nilai kepercayaan, maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan kecil. Berdasarkan pemaparan hal tersebut, maka rumusan hipotesis pertama yang dapat diajukan adalah:

H<sub>1</sub>: budaya organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

Ajibolade (2013), dalam penelitiannya menemukan bahwa budaya organisasi mempunyai pengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran, yang berarti bahwa semakin konteks budaya organisasi tersebut diterapkan, maka akan meningkatkan partisipasi dalam penyusunan anggaran. Berdasarkan pemaparan hal tersebut, maka rumusan hipotesis kedua yang dapat diajukan adalah:

H<sub>2</sub>: budaya organisasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran.

Damayanti (2014) dan Pope (1984) dalam penelitiannya menemukan bahwa partisipasi penganggaran mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran, yang berarti bahwa semakin tinggi partisipasi maka tingkat senjangan anggaran akan semakin meningkat. Berdasarkan pemaparan hal tersebut, maka rumusan hipotesis ketiga yang dapat diajukan adalah:

H<sub>3</sub>: partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Ajibolade (2013), dalam penelitiannya menemukan bahwa variabel partisipasi penganggaran memediasi pengaruh variabel budaya organisasi terhadap senjangan anggaran, yang berarti ada pengaruh tidak langsung antara budaya organisasi terhadap senjangan anggaran dan partisipasi penganggaran berperan sebagai variabel mediasinya. Berdasarkan pemaparan hal tersebut, maka rumusan hipotesis keempat yang dapat diajukan adalah:

H<sub>4</sub>: partisipasi penganggaran memediasi pengaruh positif budaya organisasi terhadap senjangan anggaran.

#### **METODE PENELITIAN**

Penelitian dilakukan pada seluruh kantor Dinas yang merupakan bagian dari SKPD Kabupaten Tabanan. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang merupakan jawaban responden terhadap kuesioner yang telah diberikan sebelumnya dan jenis data dalam penelitian ini adalah data kualitatif dan kuantitatif. Penelitian ini menggunakan variabel budaya organisasi sebagai variabel bebas terhadap senjangan anggaran sebagai variabel terikat dan partisipasi penganggaran sebagai variabel mediasi / intervening.

Penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling*. Kriteria sampel dalam penelitian ini adalah pegawai yang terlibat langsung dalam hal penyusunan anggaran masing-masing SKPD dan hanya mengambil 3 orang dari masing-masing SKPD, yaitu Kepala Dinas, Kepala Sub Bagian Keuangan, dan staf bagian keuangan yang telah memiliki masa kerja minimal satu tahun. Jawaban dari responden atas kuesioner diukur dengan

menggunakan skala likert 5 poin. Teknik analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah analisis jalur (*path analysis*), dimana untuk pengujian variabel mediasinya dilakukan dengan menggunakan uji sobel (Preacher and Hayes, 2004).

Adapun persamaannya adalah sebagai berikut:

Standar error tidak langsung (indirect effect)  $S_{ab}$  dihitung dengan rumus berikut ini:

$$S_{ab} = \sqrt{b^2 S_a^2 + a^2 S_b^2 + S_a^2 S_b^2} \dots \dots \dots (1)$$

Untuk menguji signifikansi pengaruh tidak langsung maka nilai z dari koefisien ab dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$z = \frac{ab}{\sqrt{b^2 s_a^2 + a^2 s_b^2 + s_a^2 s_b^2}} \dots \dots \dots (2)$$

Keterangan:

- $S_{ab}$  = besarnya standar error tidak langsung
- $S_a$  = standar error koefisien a
- $S_b$  = standar error koefisien b
- a = koefisien jalur X (budaya organisasi) terhadap M (partisipasi penganggaran)
- b = koefisien jalur M terhadap Y (senjangan anggaran)
- ab = hasil kali koefisien jalur X terhadap koefisien jalur M (a) dengan jalur M terhadap Y (b)

Tahap selanjutnya dalam analisis jalur adalah mencari nilai kekeliruan standar. Menghitung  $e_1$  yang menunjukkan jumlah varian variabel partisipasi penganggaran yang tidak dijelaskan oleh budaya organisasi, maka digunakan rumus:

$$e_1 = \sqrt{(1 - r^2)} \dots \dots \dots (3)$$

Sedangkan  $e_2$  yang menunjukkan varian senjangan anggaran yang tidak dapat dijelaskan oleh variabel budaya organisasi dan partisipasi penganggaran yang dihitung dengan rumus:

$$e_2 = \sqrt{(1 - r^2)} \dots \dots \dots (4)$$

Analisis jalur juga memerlukan pemeriksaan validitas model. Salah satunya adalah suatu hasil analisis tergantung dari terpenuhinya atau tidaknya asumsi yang melandasinya dalam analisis jalur. Terdapat indikator didalam analisis jalur, yaitu koefisien determinasi total. Koefisien determinasi total merupakan total keragaman data dimana dirumuskan dengan persamaan berikut:

$$R^2_m = 1 - (e_1)^2 - (e_2)^2 \dots \dots \dots (5)$$

Keterangan:

$R^2_m$  = koefisien determinasi total

$e_1, e_2$  = nilai kekeliruan taksiran standar

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Pengujian tingkat validitas dan reliabilitas sangat penting dilakukan untuk memperoleh hasil penelitian yang valid dan reliabel, terutama untuk pengujian instrumen-instrumen penelitian dalam bentuk kuesioner. Hasil rekapitulasi pengujian tingkat validitas dan reliabilitas dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

**Tabel 2.**

### Rekapitulasi Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian

variabel	indikator	uji validitas		uji reliabilitas	
		koefisien korelasi	keterangan	koefisien	keterangan
budaya organisasi (X1)	X1.1	0,752	valid	0,930	reliabel
	X1.2	0,880	valid		
	X1.3	0,916	valid		
	X1.4	0,849	valid		
	X1.5	0,881	valid		
	X1.6	0,915	valid		
partisipasi penganggaran (M1)	M1.1	0,877	valid	0,883	reliabel
	M1.2	0,724	valid		
	M1.3	0,837	valid		
	M1.4	0,848	valid		
	M1.5	0,836	valid		
senjangan anggaran (Y1)	Y1.1	0,783	valid	0,868	reliabel
	Y1.2	0,858	valid		
	Y1.3	0,853	valid		
	Y1.4	0,480	valid		
	Y1.5	0,909	valid		
	Y1.6	0,753	valid		

Sumber: Data diolah, 2015.

Hasil uji tingkat validitas, berdasarkan tabel 2 terlihat bahwa masing-masing instrumen item pertanyaan dari ketiga variabel tersebut telah valid. Hal ini terlihat dari nilai korelasi masing-masing instrumen bernilai positif dan besarnya lebih dari 0,3. Hasil uji tingkat reliabilitas berdasarkan tabel 2 terlihat bahwa nilai koefisien reliabilitas untuk masing-masing variabel bernilai di atas 0,6 yang berarti instrumen penelitian bersifat reliabel sebagai alat pengumpul data.

#### Hasil Uji Asumsi Klasik

Hasil pengujian uji normalitas terlihat bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,586. Hasil tersebut berarti bahwa model persamaan regresi tersebut berdistribusi normal karena nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* 0,586 lebih besar dari nilai *alpha* 0,05. Uji heteroskedastisitas menunjukkan nilai Sig. dari variabel budaya organisasi, dan partisipasi penganggaran adalah sebesar 0,691 dan 0,635 yang mana nilai tersebut lebih besar dari 0,05 yang berarti tidak terdapat pengaruh

antara variabel bebas terhadap *absolute residual*. Dengan demikian, model yang dibuat tidak mengandung gejala heteroskedastisitas.

**Hasil Analisis Jalur**

**Tabel 3.**  
**Hasil Analisis Jalur Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Partisipasi Penganggaran**

Model	Unstandardized Coefficients Beta	t	Sig.
(Constant)	0.000	3.891	0.000
Budaya Organisasi	0.595	7.909	0.000
R <sup>2</sup> : 0,593			
F Statistik : 62,555			
Sig. F : 0,000			

*Sumber: Data diolah, 2015.*

Hasil dari tabel 3, dapat dilihat bahwa budaya organisasi berpengaruh signifikan terhadap Partisipasi Penganggaran dengan nilai *Unstandardized Coefficients Beta* sebesar 0,595 dan nilai signifikansi sebesar  $0,000 < 0,05$ . Jadi kesimpulan yang dapat ditarik dari hasil ini adalah variabel Budaya Organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel Partisipasi Penganggaran, dimana hasil ini berarti sesuai dengan hipotesis 2.

Berdasarkan tabel 3, juga dapat ditentukan nilai kekeliruan standarnya, yaitu

$$e_1 = \sqrt{(1 - 0,593)} = 0,638 \dots\dots\dots (6)$$

**Tabel 4.**

**Hasil Analisis Jalur Pengaruh Budaya Organisasi dan Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran**

Model	Unstandardized	t	Sig.
	Coefficients		
	Beta		
(Constant)	0.830	2.831	0.007
Budaya Organisasi	0.477	4.806	0.000
Partisipasi Penganggaran	0.292	2.278	0,028
R <sup>2</sup>	: 0,725		
F Statistik	: 55,412		
Sig. F	: 0,000		

Sumber: Data diolah, 2015.

Berdasarkan hasil dari tabel 4, dapat dilihat bahwa Budaya Organisasi berpengaruh signifikan terhadap Senjangan Anggaran dengan nilai *Unstandardized Coefficients Beta* sebesar 0,477 dan nilai signifikansi sebesar  $0,000 < 0,05$ . Jadi kesimpulan yang dapat ditarik dari hasil ini adalah variabel Budaya Organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel Senjangan Anggaran, dimana hasil ini berarti menolak hipotesis 1.

Hasil dari tabel 4 juga dapat dilihat bahwa Partisipasi Penganggaran berpengaruh signifikan terhadap Senjangan Anggaran dengan nilai *Unstandardized Coefficients Beta* sebesar 0,292 dan nilai signifikansi sebesar  $0,028 < 0,05$ . Jadi kesimpulan yang dapat ditarik dari hasil ini adalah variabel Partisipasi Penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel Senjangan Anggaran, dimana hasil ini berarti sesuai dengan hipotesis 3.

Nilai kekeliruan standar dilihat dari tabel 4, yaitu

$$e_2 = \sqrt{(1 - 0,725)} = 0,524 \dots\dots\dots (7)$$

Menguji peran variabel partisipasi penganggaran sebagai variabel mediasi dan tingkat signifikansinya digunakan rumus sobel, dengan besarnya standar *error* tidak langsung (*indirect effect*)  $S_{ab}$  diperoleh hasil sebagai berikut:

$$S_{ab} = \sqrt{(0,292)^2(0,075)^2 + (0,595)^2(0,128)^2 + (0,075)^2(0,128)^2} \dots\dots\dots (8)$$

$$= 0,0785$$

Menguji tingkat signifikansi pengaruh tidak langsungnya dengan mencari nilai dari z hitung, dengan diperoleh hasil sebagai berikut:

$$z = \frac{(0,292)(0,595)}{0,0785} = 2,2132 \dots\dots\dots(9)$$

Dari hasil perhitungan didapatkan perbandingan nilai z hitung sebesar  $2,2132 > z$  tabel sebesar 1.96, yang artinya budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Senjangan Anggaran melalui Partisipasi Penganggaran. Hasil ini berarti sesuai dengan hipotesis 4.

Berdasarkan perhitungan pengaruh *error* (e), didapatkan hasil pengaruh *error* (e<sub>1</sub>) sebesar 0,638 dan pengaruh *error* (e<sub>2</sub>) sebesar 0,524. Hasil koefisien determinasi total adalah sebagai berikut :

$$R^2_{m..} = 1 - (0,638)^2(0,524)^2 = 0.888 \dots\dots\dots(10)$$

Nilai determinasi total sebesar 0.888 mempunyai arti bahwa sebesar 88,8% variabel senjangan anggaran dipengaruhi oleh variabel budaya organisasi dan variabel partisipasi penganggaran, sedangkan sisanya sebesar 11,2% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak dimasukkan ke dalam penelitian.

### **Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Senjangan Anggaran**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap timbulnya suatu senjangan anggaran di Instansi Pemerintah Kabupaten Tabanan. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi budaya organisasi yang dalam hal ini tingkat kepercayaan yang ditanam dalam organisasi, maka akan meningkatkan terjadinya suatu senjangan anggaran dalam organisasi tersebut. Hasil ini sesuai dengan hasil penelitian Supomo & Indriantoro (1998), yang menyatakan bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran, yang berarti dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran.

### **Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Partisipasi Penganggaran**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran di Instansi Pemerintah Kabupaten Tabanan. Hasil ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Ajibolade (2013) dan penelitian Subramaniam & Ashkanasy (2001), yang hasilnya adalah budaya organisasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin konteks budaya organisasi, yang dalam hal ini tingkat kepercayaan diterapkan dalam organisasi dapat meningkatkan tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran.

### **Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap timbulnya senjangan anggaran di Instansi Pemerintah Kabupaten Tabanan. Hasil ini sejalan dengan penelitian dari Triadhi

(2014), penelitian Ikhsan & Ane (2007), dan penelitian Pope (1984), yang menemukan hasil bahwa tingkat partisipasi penganggaran mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran, maka dapat meningkatkan terjadinya suatu senjangan anggaran.

### **Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Senjangan Anggaran yang di Mediasi Partisipasi Penganggaran**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan secara tidak langsung terhadap senjangan anggaran melalui partisipasi penganggaran di Instansi Pemerintah Kabupaten Tabanan. Hasil ini juga menemukan bahwa partisipasi penganggaran secara signifikan memediasi pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Ajibolade (2013), yang menghasilkan temuan bahwa partisipasi penganggaran dapat menjadi mediator yang signifikan antara pengaruh budaya organisasi dengan senjangan anggaran.

### **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil dari penelitian yang telah diuraikan, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

- 1) Budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran di Instansi Pemerintah Kabupaten Tabanan. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat kepercayaan yang merupakan konteks dari budaya organisasi diterapkan dalam organisasi, maka dapat meningkatkan kemungkinan terjadinya suatu senjangan anggaran.

- 2) Budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran di Instansi Pemerintah Kabupaten Tabanan. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat kepercayaan yang merupakan konteks dari budaya organisasi, maka dapat meningkatkan tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran di organisasi tersebut.
- 3) Partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap selisihan anggaran di Instansi Pemerintah Kabupaten Tabanan, yang berarti bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran, maka dapat menyebabkan meningkatnya kemungkinan terjadi suatu selisihan anggaran.
- 4) Partisipasi penganggaran secara signifikan memediasi pengaruh tidak langsung antara budaya organisasi terhadap selisihan anggaran di Instansi Pemerintah Kabupaten Tabanan. Mediasi yang terjadi pada model penelitian ini bersifat parsial, yang berarti bahwa partisipasi penganggaran berfungsi sebagai jembatan pengaruh budaya organisasi terhadap selisihan anggaran, yang artinya tanpa pengaruh partisipasi penganggaran, variabel budaya organisasi masih mampu berpengaruh positif dan signifikan terhadap selisihan anggaran.

Berdasarkan kesimpulan yang didapat, maka ada beberapa saran yang dapat diberikan, yaitu:

- 1) Ruang lingkup dalam penelitian ini masih sangat minim, dimana sampel yang digunakan hanya berasal dari SKPD Kabupaten Tabanan saja. Mungkin saja nanti hasilnya akan berbeda jika menggunakan sampel dan ruang lingkup yang

lebih luas, misalkan pada pemerintah provinsi se-kabupaten dan kota. Jadi bagi peneliti selanjutnya agar menggunakan kabupaten atau kota lain untuk memperluas ruang lingkup penelitian.

- 2) Variabel budaya organisasi dalam penelitian ini hanya menggunakan konteks kepercayaan terhadap para pegawai di instansi, sehingga untuk penelitian selanjutnya agar menambah sisi pandang lain terkait dengan budaya organisasi agar hasil yang di dapat lebih spesifik mengingat makna budaya organisasi memiliki cakupan atau artian yang cukup luas, misalkan dilihat dari cara bagaimana memandang pekerjaan atau dari sisi interaksi antar pegawai.
- 3) Bagi Instansi, diharapkan dapat lebih meningkatkan kinerja dan kontrolnya terhadap pegawai di masing-masing SKPD Kabupaten Tabanan yang terlibat dalam hal penyusunan anggaran. Mengingat hasil dari penelitian ini menunjukkan pengaruh yang positif dan signifikan antara tingkat partisipasi penganggaran terhadap timbulnya suatu selisihan anggaran.

## REFERENSI

- Ajibolade, Solabomi Omobola dan Opeyemi Kehinde Akinniyi. 2013. The Influence Of Organisational Culture And Budgetary Participation On Propensity To Create Budgetary Slack In Public Sector Organisations. *British Journal Of Arts And Social Sciences*, ISSN:2046-9578, Vol.13 No.1 (2013).
- Anthony ,R.N. dan V.Govindarajan.1998. Management Control Systems,9<sup>th</sup> Edition. Boston:McGraw-Hill Co.
- Brownell, Peter. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Partisipative, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 20,pp:12 – 27.
- Brownell, Peter dan Morris McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance.*The Accounting Review*. 61(4) ,pp: 588-599.

- Busch, T. 2002. Slack in Public Administration: Conceptual and Methodological Issues. *Managerial Auditing Journal*.
- Christensen, J. 1982. The Determination Of Performance Standards And Participation. *Journal of Accounting Research* , 20 (2). Pp: 589-603.
- Damayanti, Putri. 2014. "Pengaruh Partisipasi Anggaran, Reputasi, Dan Etika Pada Kesenjangan Anggaran Pada SKPD Di Pemerintahan Kota Denpasar". *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9.1(2014):133-142.
- Dian, Chandra M.V. 2014. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Informasi Asimetri. *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanudin, Makasar*.
- Douglas, P. C. and Wier, B. 2005. Cultural and Ethical Effects in Budgeting Systems: A Comparison of U.S. and Chinese Managers. *Journal of Business Ethics*. 60: 159–174.
- Dunk,A.S. 1993. The Effect of Budget Emhpasis and Information Assymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*. Vol.68:400-410.
- Falikhatun."Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohesivitas Kelompok".*Jurnal Akuntansi dan Keuangan Universitas Muhammadiyah Surakarta*, Volume 6, No. 2, September 2007 Halaman 207 – 221
- Hendri, Febri. 2008. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta*.
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi". *Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar, 2007*.
- Jensen,M.C. dan W.H. Meckling. 1976. Theory of The Firm : Manajerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. 3,pp:305-360.
- Kren, L. (2003). Effects of uncertainty, participation and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created. *Advances in Management Accounting*, 11:143-167

- Mahsun, Mohammad.dkk.2007.*Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : BPFE.
- Mardiasmo.2009.*Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta:Andi.
- Mohamad Djasuli dan Novania Isnaini Fadilah. 2011. Efek Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Group Cohesiveness dan Motivasi dalam Hubungan Antara Budgeting Participation dan Budgetary Slack. Proceeding PESAT (Psikologi, Ekonomi, Sastra, Arsitektur & Sipil), Volume 4.
- Nordiawan,Dedi.dkk. 2007.*Akuntansi Pemerintahan*.Jakarta : Salemba Empat.
- Nugroho, Yohanes Triadhi. 2013. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Asimetri Informasi, dan Budaya Organisasi Terhadap Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada SKPD-SKPD di Kabupaten Jember). *Skripsi* Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Jember, Jember.
- Ozer,Gokhan and Emine Yılmaz. 2011. Effects of Procedural Justice Perception, Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate on Propensity to Create Budgetary Slack.*Business and Economics Research Journal* .2(4).
- Pope, P. F. 1984. Information Asymmetries In Participative Budgeting: A Bargaining Approach. *Journal of Business Finance and Accounting* , 11, pp : 41-59
- Pratama, Reno. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi sebagai Pemoderasi (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Padang). Artikel. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, Padang.
- Preacher, K, J. and A, F, Hayes, 2004. SPSS and SAS Procedures for Estimating Indirect Effects in Simple Mediation Models. *Behavior Research Methods Instruments, & Computers*, 36(8) pp: 717-731.
- Ramadina, Westhi. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Payakumbuh). *Skripsi* Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Padang, Padang.

- Ramgulam, N., Raghunandan, M. and Mohammed Raghunandan, K. 2012. Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with Particular Emphasis on Public Sector/Service Budgets. *International Journal of Business and Social Science*, 3 (14), pp: 110-117.
- Robbins, Stephen P. 2007. *Perilaku Organisasi Edisi Pertama*. 18 Terjemahan Pujaatmana, Handayana. Jakarta: PT Prenhallindo.
- Subramaniam, N., and Ashkanasy, M.N. (2001). The effect of organisational culture perception on the relationship between budgetary participation and managerial job related outcomes. *Australian Journal of Managements* 26(1): 35-54.
- Sujana, I Ketut.2010. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Budgetary Slack pada Hotel – Hotel Berbintang di Kota Denpasar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis Universitas Udayana*,5(2).
- Supomo, B. dan Indriantoro, N. 1998. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial. *Kelola*, 7 (18), pp: 61-84
- Triadhi, Nyoman Andika. 2014. “Pengaruh Preferensi Resiko, Etika, Dan Partisipasi Penyusunan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Pendapatan Di Pemerintah Provinsi Bali”. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 3.6(2014):345-355.
- Utami.Rahmi Fuji Sri. 2012. Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi Seri B Universitas Negeri Padang*,1(1).
- Venusita, Lintang. 2008. Partisipasi Anggaran Dan Keterlibatan Kerja Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi (Studi Pada Perusahaan Industri Food And Beverage di Kawasan Industri SEIR). Universitas Kartika Widya, Surabaya.
- Young, S.M. 1985. *Participative Budgeting : The Effect of Risk Aversion and Assymmetric Information on Budgetary Slack*. *Journal of Accounting Research* 23,829-842.