

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN PENEKANAN ANGGARAN DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN SEBAGAI PEMODERASI

A.A. Sg. Desy Pratami¹
Ni Made Adi Erawati²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: desypratami26@gmail.com

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

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran dengan penekanan anggaran dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi pada hotel berbintang di Kabupaten Badung. Hotel berbintang tiga keatas dipilih sebagai lokasi penelitian karena pada umumnya hotel dengan klasifikasi tersebut memanfaatkan anggaran sebagai alat bantu manajemen. Jumlah sampel yang diambil sebanyak 104 orang manajer pada 60 hotel berbintang di Kabupaten Badung, dengan metode *purposive sampling*. Studi ini menggunakan analisis regresi moderasi (*moderated regression analysis*) sebagai teknik analisis data. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif dan signifikan pada senjangan anggaran. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa penekanan anggaran dan ketidakpastian lingkungan memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Kata kunci: partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, penekanan anggaran, ketidakpastian lingkungan

ABSTRACT

This study aim to determine the effect of budgetary participation on budgetary slack with budget emphasis and environmental uncertainty as moderating variables in star hotels in Badung Regency. Three star hotels and above chosen as the study location because generally in hotels with that classification utilizing budget as a management tool. The research samples consist of 104 managers at 60-star hotels in Badung, with purposive sampling method. The analysis technique used is moderated regression analysis. The results indicate that there is positive and significant effect of budgetary participation on budgetary slack. The study also shows that the budget emphasis and environmental uncertainty positively moderate (strengthen) the effect of budgetary participation on budgetary slack.

Keywords: *participative budgeting, budget slack, budget emphasis, environmental uncertainty*

PENDAHULUAN

Meningkatnya jumlah wisatawan yang datang ke Bali membuat bisnis perhotelan di Provinsi Bali, khususnya di Kabupaten Badung mengalami pertumbuhan yang

amat pesat. Pertumbuhan yang pesat tersebut mengakibatkan terjadinya persaingan yang sangat ketat. Semakin kompetitifnya dunia bisnis perhotelan saat ini membuat para pebisnis dituntut untuk mampu menjalankan usahanya dengan cara yang efektif serta efisien agar dapat memenangkan kompetisi bisnis yang terjadi. Agar dapat menjalankan perusahaannya dengan efektif dan efisien, manajemen perusahaan perlu menerapkan sistem perencanaan dan pengendalian yang andal agar dapat menjalankan kegiatan bisnis sesuai dengan regulasi yang telah ditetapkan (Sujana, 2010).

Hansen dan Mowen (2011:423) mengungkapkan bahwa anggaran adalah sebuah elemen vital dalam proses perencanaan dan pengendalian. Anggaran adalah suatu rencana tertulis mengenai operasional perusahaan yang dinyatakan dalam bentuk kuantitatif untuk periode tertentu dan biasanya dinyatakan dengan satuan uang, namun dapat pula dinyatakan dengan bentuk satuan barang atau jasa (M. Nafarin, 2007:12).

Dalam proses perencanaan, anggaran menuntut manajemen untuk membuat perencanaan masa depan dan mendorong manajemen perusahaan untuk mengembangkan arah organisasi secara menyeluruh, mengantisipasi masalah, dan merumuskan kebijakan masa depan. Sedangkan dalam proses pengendalian, anggaran memberikan batasan yang mampu mengontrol penggunaan berbagai sumber daya yang dimiliki perusahaan dan memotivasi para karyawan (Hansen dan Mowen, 2011:424).

Untuk dapat merumuskan anggaran yang baik diperlukan partisipasi dari seluruh anggota perusahaan. Pihak yang berpartisipasi dalam penyusunan

anggaran dibedakan menurut dua kelompok yaitu pemilik perusahaan (*principal*) dan manajemen perusahaan (*agent*). Partisipasi penganggaran merupakan sebuah proses dalam perusahaan yang mengikutsertakan para manajer dalam menentukan tujuan anggaran pada unit yang menjadi tanggungjawabnya (Brownel, 1982). Partisipasi penganggaran ini diperlukan karena para manajer tingkat bawahlah yang lebih memahami kondisi langsung bagiannya.

Perumusan anggaran yang hanya didasarkan pada kehendak atasan tanpa melibatkan bawahan akan membuat para bawahan mengalami kesulitan dalam mencapai target anggaran. Sebaliknya, perumusan anggaran yang hanya dilakukan oleh bawahan dapat mengakibatkan rendahnya motivasi bawahan untuk mencapai target anggaran.

Penganggaran partisipatif berdampak langsung pada perilaku manusia (Siegel dan Marconi, 1989). Dampak tersebut dapat berupa perilaku positif ataupun perilaku negatif. Perilaku positif akan muncul apabila tujuan pribadi para manajer seimbang, serasi, dan selaras dengan tujuan perusahaan (*goal congruence*) dan manajer memiliki kemauan untuk memenuhinya (Warindrani, 2006). Disisi lain, anggaran partisipatif juga dapat menimbulkan perilaku disfungsional (*dysfunctional behaviour*) yang pada dasarnya bertentangan dengan tujuan perusahaan.

Salah satu wujud dari perilaku disfungsional tersebut adalah senjangan anggaran (*budgetary slack*). Senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sesungguhnya diperlukan untuk menyelesaikan pekerjaan secara efektif dengan sejumlah sumber daya yang ditambahkan untuk menyelesaikan pekerjaan

tersebut (Siegel dan Marconi, 1989). Senjangan anggaran dapat pula diartikan sebagai suatu tindakan dari para bawahan yang menurunkan kapabilitas produktifnya saat para bawahan diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985).

Senjangan anggaran akan muncul ketika seorang manajer dengan sengaja memerkirakan tingkat pendapatan lebih kecil (*understate revenue*) dan tingkat biaya lebih besar (*overstate cost*). Perilaku tersebut dilakukan dengan tujuan untuk memudahkan manajer dalam mencapai target pada anggaran sehingga dapat menimbulkan kesan pada para prinsipal bahwa manajer tersebut memiliki kinerja yang baik. M. Faruq (2013) mengatakan bahwa alasan dilakukannya senjangan anggaran oleh para manajer adalah untuk menyediakan margin keselamatan (*margin of safety*) agar dapat memenuhi tujuan yang telah dianggarkan.

Partisipasi dalam perumusan anggaran juga memberikan kewenangan kepada manajer pusat pertanggungjawaban untuk menetapkan isi dari anggaran yang disusunnya. Pemberian kewenangan ini menimbulkan kesempatan bagi para manajer untuk menyalahgunakan kewenangan yang dimilikinya dengan memudahkan pencapaian anggaran sehingga dapat menimbulkan kerugian bagi perusahaan (Sujana, 2010).

Studi tentang pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran sudah sering dilakukan. Akan tetapi, hasil dari berbagai penelitian tersebut masih menimbulkan silang pendapat. Sebagian peneliti mengungkapkan bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi berdampak positif pada senjangan anggaran. Sedangkan sebagian peneliti lainnya mengungkapkan hasil yang

sebaliknya yaitu, partisipasi penganggaran yang tinggi justru berdampak negatif pada senjangan anggaran.

Beberapa peneliti yang berpendapat bahwa partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif dan signifikan pada senjangan anggaran antara lain adalah Veronica dan Komang (2009), Armaeni (2012), Apriadinata dkk. (2014) dan Lestari (2015). Hasil penelitian mereka membuktikan bahwa partisipasi yang tinggi dalam proses perumusan anggaran dapat mengakibatkan senjangan anggaran yang tinggi pula.

Beberapa peneliti lainnya justru mengemukakan pendapat yang berbeda. Studi yang dilakukan oleh Dunk (1993), Kristianto (2010), Sujana (2010) serta Purmita Dewi dan Erawati (2014) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi justru berdampak negatif pada senjangan anggaran.

Sama halnya dengan partisipasi penganggaran, penekanan anggaran dalam sebuah perusahaan juga memengaruhi timbulnya senjangan anggaran. Adapun yang dimaksud dengan penekanan anggaran (*budget emphasis*) adalah sistem penilaian kinerja bawahan oleh atasan yang didasarkan pada tingkat pencapaian anggaran. Dunk (1993) menyatakan bahwa motivasi utama para bawahan (*agent*) dalam melakukan senjangan anggaran adalah untuk meningkatkan kesempatan mendapatkan penghargaan dan kompensasi atau bonus dari atasannya (*principal*). Beberapa penelitian sebelumnya mengungkapkan bahwa penekanan anggaran memiliki pengaruh positif pada senjangan anggaran seperti studi yang dilakukan oleh Veronica dan Komang (2009), Armaeni (2012) serta Resen (2014). Namun hasil berbeda ditemukan oleh Kristianto (2009) dan Sujana (2010) yang

membuktikan bahwa penekanan anggaran memiliki pengaruh negatif dan tidak signifikan pada senjangan anggaran.

Ketidakpastian lingkungan juga merupakan salah satu variabel lain yang sering digunakan dalam penelitian mengenai senjangan anggaran. Ketidakpastian lingkungan yang tinggi adalah ketidakmampuan seorang individu untuk memprediksi sesuatu yang akan terjadi pada lingkungan dengan akurat (Milliken, 1987). Sumber utama ketidakpastian bagi suatu organisasi adalah lingkungannya yang meliputi para konsumen, pesaing, pemerintah dan teknologi yang diperlukan (Govindarajan, 1986). Penelitian mengenai pengaruh ketidakpastian lingkungan pada senjangan anggaran yang dilakukan oleh Sujana (2010) dan Chiristina (2009) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran. Hasil yang berlawanan dikemukakan oleh Ikhsan dan La (2007) serta Asriningati (2006) yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berdampak positif dan signifikan pada senjangan anggaran.

Penelitian ini menempatkan penekanan anggaran dan ketidakpastian lingkungan dalam perannya sebagai moderasi untuk menguji pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Adanya sistem penilaian kinerja yang didasarkan pada tingkat pencapaian anggaran membuat para manajer (*agent*) cenderung akan melakukan senjangan anggaran ketika para manajer diberikan kesempatan untuk turut serta dalam proses perumusan anggaran. Seorang manajer akan merumuskan anggaran yang mudah untuk dicapainya untuk menimbulkan kesan pada atasannya bahwa manajer tersebut memiliki kinerja yang baik

sehingga dapat meningkatkan kesempatannya untuk mendapatkan penghargaan dan bonus.

Adanya ketidakpastian lingkungan dalam suatu perusahaan menyebabkan proses perencanaan dan pengendalian menjadi lebih sulit. Partisipasi penganggaran akan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran dalam kondisi lingkungan yang stabil (ketidakpastian lingkungan yang rendah) dan akan berpengaruh negatif dalam kondisi ketidakpastian yang tinggi. Artinya, ketika seorang manajer memiliki partisipasi yang tinggi dalam perumusan anggaran dan tidak menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi maka manajer tersebut akan cenderung membuat senjangan pada anggaran yang dibuatnya karena para manajer dapat mengendalikan ketidakpastian tersebut dan dapat memprediksi masa depan dengan baik. Akan tetapi, apabila seorang manajer menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi maka manajer tersebut akan mengalami kesulitan untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit juga membuat senjangan anggaran (Govindarajan, 1986).

Motivasi dalam studi ini adalah untuk melakukan pengujian kembali pada faktor-faktor yang memengaruhi seorang manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Masih terdapatnya beberapa kontradiksi dan inkonsistensi pada penelitian-penelitian sebelumnya membuat penelitian tentang pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran ini masih menarik untuk dilakukan. Penelitian ini berbeda dengan penelitian-penelitian terdahulu karena penelitian ini menggunakan variabel-variabel yang paling tidak konsisten hasilnya diantara beberapa penelitian sebelumnya dan menggunakan variabel penekanan anggaran

dan ketidakpastian lingkungan untuk memoderasi variabel independen dengan variabel dependen. Selain itu penelitian ini menggunakan lokasi penelitian yang berbeda dari penelitian sebelumnya, yaitu pada hotel berbintang di Kabupaten Badung.

Berdasarkan paparan tersebut, adapun rumusan masalah dari penelitian ini adalah: 1) Apakah partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung? 2) Apakah penekanan anggaran mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung? 3) Apakah ketidakpastian lingkungan mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung?

Berdasarkan rumusan permasalahan tersebut, adapun tujuan dari penelitian ini adalah: 1) untuk mengetahui apakah partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung, 2) untuk mengetahui apakah penekanan anggaran mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung, dan 3) untuk mengetahui apakah ketidakpastian lingkungan mampu memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung.

Penelitian ini diharapkan mampu memberikan manfaat, baik secara praktis maupun secara teoritis. Secara teoritis, penelitian ini diharapkan mampu menambah referensi, informasi, dan wawasan serta memberikan gambaran dan pemahaman yang lebih mendalam mengenai bagaimana penekanan anggaran dan

ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Secara praktis, manfaat penelitian ini bagi perusahaan adalah untuk memberikan referensi tambahan kepada perusahaan, apakah partisipasi penganggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran, serta apakah penekanan anggaran dan ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Pemahaman ini juga diharapkan dapat membantu perusahaan dalam proses perumusan anggaran dengan sudut pandang dari aspek keperilakuan manusia yang berpartisipasi dalam perumusan anggaran. Bagi akademisi, penelitian ini diharapkan mampu memberi deskripsi tentang ketidakpastian lingkungan dan penekanan anggaran sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran sehingga dapat dijadikan acuan dalam penelitian selanjutnya.

Terjadinya senjangan anggaran berawal dari adanya hubungan kontraktual antara pemilik perusahaan (*principal*) dengan manajemen perusahaan (*agent*). Hubungan tersebut kemudian menimbulkan sebuah masalah yang dalam teori keagenan (*agency theory*) disebut sebagai masalah keagenan (*agency problem*) sebagai akibat dari adanya pemisahan fungsi antara fungsi kepemilikan dan fungsi manajemen. Pemisahan fungsi ini dilakukan agar prinsipal mendapatkan utilitas dengan semaksimal mungkin dari biaya yang seefisien mungkin dengan dikelolanya perusahaan oleh agen yang profesional. Kontrak keagenan ini dimanfaatkan oleh para agen yang berperilaku rasional dengan tujuan untuk memaksimalkan utilitasnya, sehingga dapat dikatakan bahwa agen memiliki tujuan pribadinya tersendiri yang memotivasi manajer untuk tidak mendahulukan

tujuan dan kepentingan prinsipal selaku pemilik perusahaan (Adams, 1994). Kondisi tersebut didukung karena agen mempunyai informasi yang jauh lebih lengkap tentang kondisi perusahaan yang sesungguhnya dibanding para prinsipal yang memiliki informasi yang lebih sedikit.

Pemberian wewenang dari prinsipal kepada agen untuk turut serta dalam proses perumusan anggaran seringkali disalahgunakan. Agen cenderung lebih mengutamakan kepentingan pribadinya daripada kepentingan para prinsipal dengan cara menciptakan senjangan anggaran untuk memudahkan usahanya dalam memenuhi target anggaran. Adanya penilaian kinerja agen yang didasarkan atas tingkat ketercapaian target anggaran dan kondisi lingkungan yang mudah untuk diprediksi juga turut berkontribusi pada penciptaan senjangan anggaran.

Govindarajan (1986) mengungkapkan bahwa pendekatan kontijensi memungkinkan untuk dilakukan pada studi mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Pendekatan kontijensi perlu dilakukan karena adanya inkonsistensi pada hasil penelitian terdahulu sehingga ketidakpastian faktor-faktor kondisional yang dapat memengaruhi efektivitas perumusan anggaran terhadap senjangan anggaran perlu dievaluasi.

Selain menguji kembali pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran, di dalam penelitian ini juga dilakukan pendekatan kontijensi dengan menambahkan pemoderasi seperti penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Christiani (2009), Kristianto (2010) dan Kartika (2010) dalam menguji hubungan ini. Adapun pemoderasi yang digunakan dalam studi ini adalah

penekanan anggaran (*budget emphasis*) dan ketidakpastian lingkungan (*environmental uncertainty*).

Alasan utama timbulnya senjangan anggaran sebagai akibat dari adanya partisipasi penganggaran adalah karena manajer pusat pertanggungjawaban mempunyai kewenangan untuk merumuskan sendiri isi anggaran mereka. Pemberian kewenangan tersebut membuat bawahan akan cenderung berusaha agar anggaran yang disusun mudah untuk direalisasikan. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis pertama yang terbentuk adalah:

H₁: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung.

Senjangan anggaran yang terjadi didukung pula oleh faktor sistem penilaian kinerja bawahan. Apabila para manajer meyakini bahwa penghargaan (*reward*) maupun hukuman (*punishment*) yang akan diberikan kepadanya tergantung pada tingkat ketercapaian anggaran, maka para manajer akan mencoba untuk menciptakan senjangan dalam anggaran yang dibuatnya melalui proses partisipasi. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis kedua yang terbentuk adalah:

H₂: Penekanan anggaran memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung.

Meningkatnya kesempatan para manajer bawahan untuk membangun senjangan anggaran dapat pula terjadi karena didukung oleh keadaan lingkungan yang stabil. Dalam kondisi lingkungan yang relatif stabil (tidak terjadi ketidakpastian lingkungan yang tinggi), seorang individu akan mampu memprediksi lingkungan dengan lebih baik sehingga langkah-langkah yang akan diambil juga dapat direncanakan dengan lebih baik (Duncan, 1972). Sebaliknya,

pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi maka para manajer akan kesulitan untuk memprediksi masa depan sehingga sulit pula bagi mereka untuk membangun senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis ketiga yang terbentuk adalah:

H₃: Ketidakpastian lingkungan memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung.

METODE PENELITIAN

Studi ini dilaksanakan pada hotel berbintang tiga keatas yang terletak di Kabupaten Badung. Sumber data adalah data primer serta data sekunder. Data primer yang digunakan merupakan data kuantitatif yaitu hasil survei yang diperoleh dari menyebarkan kuesioner. Data sekunder yang digunakan adalah data kualitatif yang berupa daftar nama hotel berbintang yang terletak di Kabupaten Badung dan data kuantitatif yang berupa jumlah hotel berbintang yang terletak di Kabupaten Badung. Seluruh data sekunder tersebut bersumber dari publikasi resmi Badan Pusat Statistik Provinsi Bali pada tahun 2014 yang dapat diakses melalui bali.bps.go.id.

Studi ini menggunakan sampel hotel berbintang tiga keatas yang terletak di Kabupaten Badung. Pengambilan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling* dengan menetapkan kriteria tertentu yaitu: 1) hotel berbintang tiga keatas yang terletak di Kabupaten Badung, 2) hotel tersebut melakukan penyusunan anggaran dan melibatkan manajer tiap departemennya dalam perumusan anggaran. Responden dalam studi ini dipilih dengan kriteria: 1) telah menduduki jabatan sebagai *department head* (manajer tingkat menengah) yang

ikut berpartisipasi dalam perumusan dan pelaksanaan anggaran, 2) telah menduduki jabatan minimal dua tahun, dan 3) telah berpengalaman dalam melaksanakan anggaran yang disusunnya.

Metode pengumpulan data dilakukan dengan cara menyebarkan kuesioner kepada para responden. Kuesioner yang digunakan diukur dengan skala likert modifikasi empat poin dengan skor tertinggi adalah 4 untuk pendapat Sangat Setuju (SS) dan skor terendah adalah 1 untuk pendapat Sangat Tidak Setuju (STS). Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini telah teruji validitas dan reliabilitasnya. Akan tetapi, tetap dilakukan uji validitas dan reliabilitas karena mempertimbangkan perbedaan waktu serta kondisi yang dialami oleh penelitian sekarang dan penelitian terdahulu.

Young (1985) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perilaku manajer yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika ia diberikan kewenangan untuk menentukan sendiri standar kerjanya. Variabel senjangan anggaran diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang terdiri atas enam buah pernyataan, yaitu: 1) standar yang ditetapkan dalam anggaran mendorong produktifitas yang tinggi, 2) kepastian terlaksananya anggaran, 3) pengawasan pada pengeluaran yang menjadi wewenang, 4) tuntutan anggaran, 5) target anggaran yang harus dicapai, dan 6) tingkat kesulitan pencapaian anggaran.

Partisipasi penganggaran adalah proses dalam suatu organisasi yang mengikutsertakan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya (Brownel, 1982). Variabel partisipasi penganggaran diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang terdiri atas enam

buah pernyataan, yaitu: 1) keterlibatan dalam penyusunan anggaran, 2) kepuasan dalam perumusan anggaran, 3) intensitas memberikan pendapat saat perumusan anggaran, 4) pengaruh usulan yang diberikan pada anggaran akhir, 5) kontribusi dalam penyusunan anggaran, dan 6) intensitas atasan meminta usulan mengenai anggaran.

Penekanan anggaran merupakan suatu kondisi bilamana anggaran dijadikan faktor paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan di dalam suatu organisasi (Sujana, 2010). Variabel penekanan anggaran diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Hopwood (1972) yang terdiri atas enam buah pernyataan, yaitu: 1) anggaran sebagai pengendali (pengawasan) kinerja, 2) anggaran sebagai tolok ukur kinerja, 3) tuntutan target anggaran pada kinerja, 4) pengaruh target anggaran terhadap kinerja, 5) penghargaan atas ketercapaian anggaran, dan 6) kompensasi atau bonus atas ketercapaian anggaran.

Ketidakpastian lingkungan adalah keterbatasan seorang individu dalam memperkirakan probabilitas gagal atau berhasilnya suatu keputusan yang sudah dibuat (Darlis, 2002). Variabel ketidakpastian lingkungan diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Duncan (1972) yang terdiri atas dua belas pernyataan, yaitu: 1) keyakinan pada metode kerja yang digunakan, 2) ketersediaan informasi untuk membuat keputusan, 3) pengukuran ketepatan keputusan yang diambil, 4) faktor-faktor yang memengaruhi pembuatan keputusan, 5) keyakinan saat mengambil suatu tindakan, 6) keyakinan pada tindakan penyesuaian untuk menghadapi perubahan, 7) keyakinan pada tindakan yang tepat untuk mencapai target anggaran, 8) mengetahui cara memperoleh

informasi mengenai pekerjaan, 9) mengetahui apa yang diharapkan oleh pihak lain untuk kemajuan instansi, 10) kesulitan menentukan metode untuk melakukan pekerjaan, 11) keyakinan saat melakukan pekerjaan dan, 12) intensitas menghadapi masalah baru dalam pekerjaan.

Data yang diperoleh dari penyebaran kuesioner yang berbentuk data ordinal ditabulasi kemudian ditransformasikan ke dalam bentuk data interval dengan program *Method Successive Interval*. Data interval tersebut kemudian dianalisa dengan analisis regresi moderasi (*Moderated Regression Analysis*). Analisis regresi ini adalah *software* khusus regresi linier berganda yang di dalam persamaan regresinya terkandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen). Persamaan regresi yang diformulasikan adalah:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1.X_2 + \beta_5 X_1.X_3 + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- Y : Senjangan Anggaran
- X1 : Partisipasi Penganggaran
- X2 : Penekanan Anggaran
- X3 : Ketidakpastian Lingkungan
- α : Konstanta
- $\beta_1 - \beta_5$: Koefisien Regresi
- $X_1.X_2$: Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan penekanan anggaran
- $X_1.X_3$: Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan ketidakpastian lingkungan
- e : *error* atau variabel pengganggu

Dari analisis regresi tersebut diperhatikan *Goodness of Fit*-nya yaitu: koefisien determinasi (R^2), uji kelayakan model (Uji F), dan uji hipotesis (Uji t). Sebelum melakukan analisis regresi dilakukan pula uji statistik deskriptif dan uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. SPSS 13.0 *for windows* digunakan dalam penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dari 144 hotel bintang tiga keatas yang terletak di Kabupaten Badung, hanya 60 hotel yang bersedia mengisi kuesioner. Jumlah kuesioner yang dibagikan pada tiap hotel disesuaikan dengan kebijakan dari para manajer umum (*general manager*) hotel tersebut. Rata-rata jumlah kuesioner yang dibagikan sebanyak dua buah dan jumlah maksimal tiga buah kuesioner. Penyebaran kuesioner serta tingkat pengembalian kuesioner yang dapat diolah disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1.
Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang dikirim	120
Kuesioner tidak kembali	16
Kuesioner kembali	104
Kuesioner gugur (tidak lengkap)	-
Kuesioner yang diolah	104
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) <u>Kuesioner yang kembali</u> x 100%	87%
Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>useable response rate</i>) <u>Kuesioner yang diolah</u> x 100%	87%
<u>Kuesioner yang dikirim</u>	

Sumber: Data diolah (2015)

Suatu instrumen penelitian yang valid berarti instrumen tersebut bisa dipergunakan untuk mendapatkan apa yang hendak diukur. Suatu instrumen penelitian yang valid memiliki nilai *r pearson correlation* terhadap skor total melebihi 0,30. Hasil pengujian validitas pada tiap-tiap variabel penelitian ini disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Pengujian Validitas

Variabel Penelitian	Pearson Correlation
Senjangan Anggaran	0,929-0,992
Partisipasi Penganggaran	0,800-0,959
Penekanan Anggaran	0,710-0,966
Ketidakpastian Lingkungan	0,774-0,963

Sumber: Data diolah (2015)

Suatu instrumen dapat dikatakan reliabel apabila mampu menghasilkan data yang sama saat digunakan beberapa kali untuk mengukur obyek yang sama. Uji reliabilitas dilakukan terhadap instrumen penelitian dengan memperhatikan nilai koefisien *cronbach's alpha*. Variabel yang reliabel memiliki nilai *cronbach's alpha* melebihi 0,60. Hasil uji reliabilitas pada tiap-tiap variabel penelitian disajikan dalam Tabel 3.

Tabel 3.
Hasil Pengujian Reliabilitas

Variabel Penelitian	Cronbach's Alpha
Senjangan Anggaran	0,989
Partisipasi Penganggaran	0,952
Penekanan Anggaran	0,976
Ketidakpastian Lingkungan	0,956

Sumber: Data diolah (2015)

Sebelum melakukan uji regresi moderasi, terlebih dahulu dilakukan uji statistik deskriptif dan uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik yang dilakukan meliputi uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. Hasil uji statistik deskriptif disajikan dalam Tabel 4.

Tabel 4.
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min	Maks	Rata-Rata	Simpangan Baku
Senjangan Anggaran	104	9,00	24,00	16,50	3,14
Partisipasi Penganggaran	104	13,00	24,00	19,07	2,93
Penekanan Anggaran	104	13,00	24,00	19,36	2,92
Ketidakpastian Lingkungan	104	29,00	48,00	36,35	4,62

Sumber: Data diolah (2015)

Dari Tabel 4 dapat diketahui statistik deskriptif pada tiap-tiap variabel pada penelitian ini. Variabel senjangan anggaran menunjukkan nilai rata-rata sebesar 16,50 lebih mendekati nilai tertinggi sebesar 24,00 sehingga dapat diketahui bahwa pada hotel berbintang tiga keatas di Kabupaten Badung terjadi senjangan anggaran yang dapat dikatakan tinggi. Nilai simpangan baku sebesar 3,14 berarti ada perbedaan nilai senjangan anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 3,14.

Nilai rata-rata variabel partisipasi penganggaran sebesar 19,07 lebih mendekati nilai tertinggi sebesar 24,00 sehingga partisipasi para manajer menengah pada saat perumusan anggaran pada hotel berbintang di Kabupaten Badung dapat dikatakan tinggi. Nilai simpangan baku sebesar 2,93 berarti ada perbedaan nilai partisipasi penganggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 2,93.

Nilai rata-rata variabel penekanan anggaran sebesar 19,36 lebih mendekati nilai tertinggi sebesar 24,00 sehingga dapat diketahui bahwa sistem penilaian kinerja para manajer menengah pada hotel berbintang di Kabupaten Badung cenderung didasarkan pada tingkat ketercapaian anggaran. Nilai simpangan baku

sebesar 2,92 berarti ada perbedaan nilai penekanan anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 2,92.

Nilai rata-rata variabel ketidakpastian lingkungan sebesar 36,35 lebih mendekati nilai tertinggi sebesar 48,00 sehingga dapat diketahui bahwa tidak terjadi kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi pada hotel berbintang di Kabupaten Badung. Dengan kata lain, kondisi lingkungan pada hotel berbintang di Kabupaten Badung cenderung stabil. Nilai simpangan baku sebesar 4,62 berarti ada perbedaan nilai ketidakpastian lingkungan yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 4,62.

Untuk mengetahui apakah suatu model regresi, terdistribusi normal atau tidak, maka dilakukan uji normalitas. Uji normalitas dilakukan dengan metode *Kolmogorov-Smirnov*. Hasil pengujian normalitas terhadap 104 amatan disajikan dalam Tabel 5.

Tabel 5.
Hasil Pengujian Normalitas

Keterangan	<i>Unstandardized Residual</i>
N	104
Kolmogorov-Smirnov Z	0,392
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,998

Sumber: Data diolah (2015)

Suatu data yang terdistribusi normal memiliki tingkat signifikansi melebihi *level of significant* yang dipakai yaitu 0,05. Pada Tabel 5, angka signifikansi menunjukkan nilai 0,998 yang sudah melampaui 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi pada penelitian ini berdistribusi normal.

Untuk mengetahui apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan varians pada residual dari satu pengamatan ke pengamatan

lainnya, maka dilakukan uji heteroskedastisitas. Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan uji glejser. Hasil pengujian heteroskedastisitas disajikan dalam Tabel 6.

Tabel 6.
Hasil Pengujian Heteroskedastisitas

Variabel	Sig.
Partisipasi Penganggaran (X_1)	0,852
Penekanan Anggaran (X_2)	0,455
Ketidakpastian Lingkungan (X_3)	0,728
Moderasi 1 ($X_1.X_2$)	0,561
Moderasi 2 ($X_1.X_3$)	0,743

Sumber: Data diolah (2015)

Berdasarkan Tabel 6 tersebut dapat diketahui bahwa nilai *sig.* tiap-tiap variabel melampaui 0,05. Hal ini berarti bahwa model regresi yang digunakan terbebas dari heteroskedastisitas.

Uji regresi moderasi dilakukan dengan bantuan *software* SPSS 13. Hasil uji regresi moderasi disajikan dalam Tabel 7.

Tabel 7.
Hasil Pengujian Regresi Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-4,608	1,786		-2,580	0,011
Partisipasi Penganggaran (X_1)	0,245	0,094	0,229	2,606	0,011
Penekanan Anggaran (X_2)	0,203	0,067	0,189	3,019	0,003
Ketidakpastian Lingkungan (X_3)	0,035	0,039	0,051	0,888	0,377
$X_1.X_2$	0,010	0,003	0,284	3,001	0,003
$X_1.X_3$	0,011	0,002	0,465	5,143	0,000
R					0,996
R²					0,993
Adjusted R²					0,992
F Hitung					2711,634
Sig. F					0,000

Sumber: Data diolah (2015)

Berdasarkan Tabel 7 tersebut, persamaan regresi yang dapat disusun adalah:

$$Y = -4,608 + 0,245X_1 + 0,203X_2 + 0,035X_3 + 0,010X_1.X_2 + 0,011X_1.X_3 + e \dots \dots \dots (2)$$

Konstanta sebesar -4,608 berarti bahwa bila semua variabel bernilai 0, maka senjangan anggaran akan bernilai -4,608. Nilai β_1 sebesar 0,245 berarti bahwa apabila partisipasi penganggaran mengalami peningkatan sebanyak 1 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan, maka senjangan anggaran akan mengalami peningkatan sebanyak 0,245 satuan. Nilai β_2 sebesar 0,203 berarti apabila penekanan anggaran mengalami peningkatan sebanyak 1 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan, maka senjangan anggaran akan mengalami peningkatan sebanyak 0,203 satuan. Nilai β_3 sebesar 0,035 berarti apabila ketidakpastian lingkungan mengalami peningkatan sebanyak 1 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan, maka senjangan anggaran akan mengalami peningkatan sebanyak 0,035 satuan. Nilai β_4 sebesar 0,010 berarti apabila interaksi antara partisipasi penganggaran dengan penekanan anggaran mengalami peningkatan sebanyak 1 satuan dengan anggapan variabel lainnya konstan, maka senjangan anggaran akan mengalami peningkatan sebanyak 0,010 satuan. Nilai β_5 sebesar 0,011 berarti apabila interaksi antara partisipasi penganggaran dengan ketidakpastian lingkungan mengalami peningkatan sebanyak 1 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan, maka senjangan anggaran mengalami peningkatan sebanyak 0,011 satuan.

Untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen, maka dilakukan uji koefisien determinasi. Uji koefisien determinasi dilakukan dengan melihat nilai *adjusted R²*. Pada Tabel 6, *adjusted R²*

menunjukkan nilai 0,992. Nilai tersebut berarti bahwa 99,2% variasi senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran, penekanan anggaran dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi. Dan sebesar 0,8% sisanya dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

Uji F digunakan untuk mengetahui kelayakan model regresi sebagai alat untuk menganalisa pengaruh variabel independen secara serempak terhadap variabel dependen. Uji F dapat diketahui dengan membandingkan tingkat signifikansi F dengan derajat kepercayaan yang digunakan, yaitu 5% (0,05). Berdasarkan Tabel 6 tersebut terlihat bahwa signifikansi F atau *P value* sebesar 0,000 lebih kecil daripada 0,05, berarti seluruh variabel mampu memprediksi atau menjelaskan fenomena senjangan anggaran pada hotel berbintang di Kabupaten Badung dan model regresi yang dipergunakan dianggap layak uji.

Untuk menguji hipotesis digunakan uji t. Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel independen secara individual terhadap variabel dependen.

Hasil uji t menunjukkan bahwa variabel partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada variabel senjangan anggaran. Hal ini dapat dilihat dari tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,005 yang lebih kecil dari 0,05. Artinya H_1 dapat diterima. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi para manajer dalam perumusan anggaran maka senjangan anggaran akan semakin meningkat. Partisipasi yang tinggi dari para manajer menengah saat proses perumusan anggaran akan memberikan peluang yang lebih besar pada manajer menengah untuk menciptakan senjangan dan sebaliknya

ketika partisipasi rendah peluang untuk melakukan senjangan anggaran menjadi terbatas sehingga akan mengecilkan peluang untuk membangun senjangan. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Veronica dan Komang (2009), Kartika (2010), serta Chiristina (2009) dengan hasil serupa yaitu partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Namun, hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Dunk (1993), Sujana (2010) dan Asak (2014) yang mengungkapkan bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi justru berdampak negatif pada senjangan anggaran.

Hasil uji t untuk variabel interaksi partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran menunjukkan tingkat signifikansi t uji 2 sisi sebesar 0,003 yang lebih kecil dari 0,05. Ini menunjukkan H_2 diterima, yang berarti bahwa interaksi antara partisipasi penganggaran dengan penekanan anggaran signifikan. Dapat disimpulkan bahwa penekanan anggaran dapat memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Apabila para manajer menengah meyakini bahwa penghargaan (*reward*) dan kompensasi yang akan diberikan kepadanya tergantung pada tingkat ketercapaian anggaran, maka ia akan mencoba untuk menciptakan senjangan dalam anggarannya melalui proses partisipasi. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Veronica dan Komang (2009), Kartika (2010), serta Armaeni (2012) yang menunjukkan hasil signifikan antara pengaruh penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran. Namun, hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian Dunk (1993), Sujana (2010) dan Asak (2014) yang menyatakan bahwa penekanan anggaran berpengaruh negatif dan tidak signifikan pada senjangan anggaran.

Hasil uji t untuk variabel interaksi partisipasi penganggaran dan ketidakpastian lingkungan menunjukkan tingkat signifikansi t uji 2 sisi sebesar 0,000 yang lebih kecil dari 0,05. Ini menunjukkan H_3 diterima, yang berarti bahwa interaksi antara partisipasi penganggaran dengan ketidakpastian lingkungan signifikan sehingga dapat disimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan dapat memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Dalam kondisi lingkungan yang cenderung stabil (ketidakpastian lingkungan yang rendah), semakin tinggi tingkat partisipasi seorang manajer dalam proses perumusan anggaran, maka senjangan anggaran yang muncul akan meningkat pula. Hal tersebut disebabkan karena pada kondisi lingkungan yang stabil, para manajer menengah tidak akan mengalami kesulitan untuk membuat keputusan dan mengukur ketepatan dari keputusan yang telah dibuatnya. Jadi, semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, maka senjangan anggaran yang timbul akan meningkat pula. Demikian pula sebaliknya, partisipasi penganggaran akan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Kartika (2010), dan Asak (2014) yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berdampak positif dan signifikan pada senjangan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini dilakukan bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran dengan penekanan anggaran dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi pada hotel berbintang di

Kabupaten Badung. Dari hasil analisis dan pembahasan yang telah dipaparkan, dapat disimpulkan hasil dari penelitian ini adalah 1) partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran hotel berbintang di Kabupaten Badung, 2) penekanan anggaran memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran, dan 3) ketidakpastian lingkungan memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran.

Adapun saran yang dapat disampaikan bagi perusahaan adalah pemilik perusahaan (*principal*) harus lebih memerhatikan partisipasi dari para manajer dalam perumusan anggaran dengan cara mengkaji ulang (*review*) rancangan anggaran yang telah dibuat oleh para manajer bawahan sebelum rancangan anggaran tersebut diberlakukan. Hal ini dilakukan agar senjangan anggaran yang terjadi dapat diminimalkan dan anggaran yang ditetapkan sesuai dengan kemampuan sesungguhnya dari para manajer.

Bagi peneliti selanjutnya disarankan untuk menggunakan jenis perusahaan yang berbeda sebagai lokasi penelitian seperti bank, perusahaan manufaktur atau organisasi pemerintahan. Penelitian selanjutnya dapat pula menggunakan jenis perusahaan yang sama namun pada wilayah yang berbeda. Tujuan dilakukannya hal tersebut adalah agar hasil penelitian dapat dibandingkan dengan penelitian terdahulu. Peneliti selanjutnya juga dapat menambahkan variabel moderasi lain yang belum digunakan dalam penelitian ini seperti kapasitas individu, sasaran anggaran atau tipe kepemimpinan.

REFERENSI

- Adams, Michael B. 1994. Agency Theory and The Internal Audit. *Journal of Managerial Auditing*, 9(8): 8-9.
- Andra Widiananta, Emmanuel. 2005. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Di Semarang). *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas ekonomi Universitas Katolik Soegijapranata*, Semarang.
- Apriadinata, Made Didik., Edy Sujana dan Made Pradana Adi Putra. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi dan Asimetri Informasi Terhadap *Slack* Anggaran dengan Kompleksitas Tugas Sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus Pada Bank Perkreditan Rakyat di Kota Singaraja). *E-Journal SI AK Universitas Pendidikan Ganesha*, 2(1): 65-75.
- Aprilia, Nila and Selvi Hidayani. 2012. The Effect of Budgetary Participation, Asymmetry Information, Budget Emphasis and Comitment Organization to Budgetary Slack at SKPD Governmental of Bengkulu City. *Proceeding The 13th Malaysia Indonesia Conference on Economics, Management and Accounting (MIICEMA) 2012*, 2(2): 617-628.
- Armaeni. 2012. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*): Studi Pada SKPD Pemerintah Kabupaten Pinrang). *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas ekonomi dan bisnis Universitas Hasanuddin*, Makassar.
- Asak, P. Rani Adnyani. 2014. Kemampuan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, *Budget Emphasis*, dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi Terhadap Partisipasi Anggaran Pada *Budgetary Slack* (Studi Kasus Pada SKPD Di Kabupaten Badung). *Tesis Program Magister Jurusan Akuntansi pada Fakultas ekonomi dan bisnis Universitas Udayana*, Denpasar.
- Asriningati. 2006. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Kasus pada Perguruan Tinggi Swasta di Daerah Istimewa Yogyakarta). *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas ekonomi Universitas Islam Indonesia*, Yogyakarta.
- Badan Pusat Statistik Provinsi Bali. 2014. Jumlah Hotel di Provinsi Bali Tahun 2014. <http://bali.bps.go.id> (diunduh tanggal 20 Maret 2015)

- Brownell, P. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 1(2): 12–27.
- Christina, Vitha. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Moderating Pada PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. Jawa Bagian Barat. *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas ekonomi Universitas Sumatera Utara, Medan*.
- Darlis, Edfan. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *JRAI* 5(1): 12-21.
- Duncan, Robert B. 1972. Characteristic of Organization Environment and Perceived Environment Uncertainty. *Administration Science Quartely* 17: 313–327.
- Dunk, Alan S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, 68(2): 401-409.
- Fitri, Yulia. 2004. Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran, dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran. *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) VII Denpasar* 1: 580-596.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gilardi, F. 2001. Principal-Agent Models Go To Europe: Independent Regulatory Agencies as Ultimate Step of Delegation. *In ECPR General Conference, Canterbury (UK)*, 3(2): 6-8.
- Govindarajan, Vijay. 1986. Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Sciences* 17: 495-518.
- Hajjah, Fajriyatul, F. Xavier Decelle dan I Nyoman Sunarta. 2012. Manajemen Lingkungan Hotel di Bali: Penerapan Konsep Ekologi dalam Kegiatan Hotel. *E-Jurnal Ilmu Kajian Lingkungan Universitas Udayana*, 10(2): 1-20.
- Hansen, Don R. dan Maryanne M. Mowen. 2011. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 Edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikhsan, Arfan, dan La Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi.

Simposium Nasional Akuntansi X. Unhas Makassar. 26-28 Juli 2007. ASPP-02.

- Jensen, Michael C. and Meckling William H. 1976. A Theory of The Firms: Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* (JFE), 3(4): 306-361.
- Karsam. 2013. The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymmetry as a Moderating Variable and Its Impact on The Managerial Performance (A Study on Yayasan Pendidikan dan Koperasi in The Province of Banten, Indonesia). *International Journal of Applied Finance and Business Studies*, 1(1): 28-38.
- Kartika, Andi. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik Pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang). *Jurnal Kajian Akuntansi*, 2(1): 39 – 60.
- Kennis, Izzettin. 1979. Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, 14(4): 99-110.
- Kristianto, Djoko. 2009. Pengaruh Information Asymmetry dan Budget Emphasis Sebagai Variabel Moderating Terhadap Hubungan Antara Budgetary Participation dan Budgetary Slack. *Jurnal Manajemen Sumberdaya Manusia*, 3(2): 122 – 131.
- Latuheru, Belianus Patria. 2006. Pengaruh Anggaran Partisipatif pada Senjangan Anggaran dengan Komitmen Oransasi sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris di Wilayah Industri Maluku). *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 7(2): 117 – 130.
- Lawrence, Paul R. & Lorsch Jay W. 1967. *Organization and Environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Lestari, Ni Komang Tri dan IGAM Asri Dwija Putri. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif Pada Senjangan Anggaran Dimoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Komitmen Organisasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(2): 474-488.
- Lowe, E. A. and Shaw R.W. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From A Company's Budgeting Process. *The Journal of Management Studies* 5. October 1968: 304-315
- M. Faruq, Dwi Jaya. 2013. The Effects of Budget Participation, Asymmetric Information, Budget Emphasis, and Organizational Commitment On Budgetary Slack In Pemerintah Kota Pasuruan. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya*, 1(1): 23-34.

- M. Nafarin. 2007. *Penganggaran Perusahaan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Maliki, Viqi Ali. 2014. Pengaruh Anggaran Partisipatif Terhadap Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderating. *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas ekonomi dan bisnis Universitas Widyatama, Bandung*.
- Merchant, Kenneth A. 1981. The Design of The Corporate Budgeting System: Influence on Managerial Behavior and Budgeting Performance. *The Accounting Review*, 56(4): 815-831.
- Milani, K., 1975. The Relationship of Participation on Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude: Afield Study. *The Accounting Review*: 274-284.
- Milliken, Frances J. 1987. Three Types of Perceived Uncertainty about Environment: State, Effect, and Response Uncertainty. *Academy of Management Review* 12: 134–144.
- Onsi, M. 1973. Factor Analysis Of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review* (July): 536–549.
- Purmita Dewi, Nyoman dan Ni Made Adi Erawati. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetris, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(2): 476-486.
- Resen, Nyoman Sancita Karma. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, *Self Esteem* dan *Budget Emphasis* Terhadap *Budgetary Slack* Pada Hotel Berbintang di Denpasar. *E-Journal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(1): 1-13.
- Siegel, G dan Marconi Helene Ramanauskas. 1989. *Behavioural Accounting*. South Western Publishing Company.
- Sugiyono, 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi Ketujuh Belas. Bandung: CV. Alfabeta.
- 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*, 5(2): 218-233
- Suprasto, Bambang. 2006. ”Pengaruh Interaksi Antara Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, dan Penekanan Anggaran terhadap *Budgetary Slack* (Studi Kasus di Hotel-Hotel di Propinsi Bali)”. *Audi Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 1(1): 75-86.

- Utama, Suyana. 2009. *Aplikasi Analisis Kuantitatif*. Denpasar: Sastra Utama.
- Veronica, Amelia dan Komang Ayu Krisnadewi. 2009. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Kompleksitas Tugas Terhadap *Slack* Anggaran Pada Bank Perkreditan Rakyat (BPR) di Kabupaten Badung. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 9(1): 20-28.
- Warindrani, Armila Krisna. 2006. *Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Widanaputra, A.A.G.P, H. Bambang Suprasto, Dodik Aryanto, Maria M.Ratna Sari. 2009. *Akuntansi Perhotelan "Pendekatan Sistem Informasi"*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Wirawan, Nata. 2002. *Cara Mudah Memahami Statistik 2 (Statistik Inferensial)*. Denpasar: Keraras Emas.
- Yilmaz, Emine and Gokhan Ozer. 2011. The Effects of Environmental Uncertainty and Budgetary Control Effectiveness on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector. *African Journal of Business Management*, 5(22): 8902-8908.
- Young, S. Mark. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal Accounting Research (Autumn)* 23: 830-843.