

KEMAMPUAN KECUKUPAN ANGGARAN MEMODERASI PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN

Vazria Ulfa Liandini¹
Ni Gusti Putu Wirawati²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: vazriaulfa@gmail.com/ telp: +62 81 999 388 177

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

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran serta pengaruh kecukupan anggaran sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah Teori Keagenan (*Agency Theory*). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh manajer dan karyawan yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran pada 126 perusahaan konstruksi yang ada di Kota Denpasar. Sampel dalam penelitian ini yaitu 39 perusahaan konstruksi di Kota Denpasar dengan metode *purposive sampling*. Pengumpulan data dilakukan dengan metode kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan adalah teknik analisis regresi linear sederhana dan analisis regresi moderasi (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan pada senjangan anggaran. Variabel kecukupan anggaran memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

Kata Kunci: kecukupan anggaran, partisipasi anggaran, senjangan anggaran

ABSTRACT

This research aimed to get empirical evidence of the effect of budgetary participation on budgetary slack and moderating influence of the adequacy of the budget as budgetary participation influence on budgetary slack. The theory used in this research is the theory of the Agency (Agency Theory). The population in this study are managers and employees involved in the budgeting process at 126 construction companies in the city of Denpasar. Samples in this research that 39 construction companies in the city of Denpasar with purposive sampling method. The data collection by questionnaire. Data analysis technique used is a simple linear regression analysis and Moderated Regression Analysis (MRA). The results of this research showed that budgetary participation variable significant positive effect on budgetary slack. Variable of the adequacy of the budget weaken the influence of budgetary participation on budgetary slack.

Keywords: *the adequacy of the budget, budgetary participation, budgetary slack*

PENDAHULUAN

Semakin berkembang dan majunya suatu perusahaan maka akan semakin kompleks pula aktivitas yang dijalankan dari kegiatan perusahaan tersebut. Agar dapat mengkoordinir semua kegiatan di seluruh bagian dan fungsi dalam suatu perusahaan, manajemen harus menyusun perencanaan bisnis secara komprehensif

sehingga manajer masing-masing fungsi tahu apa yang harus dikerjakan dan mengusahakan pengendalian yang menyeluruh sehingga kinerja masing-masing manajer menjadi lebih baik, demikian juga kinerja perusahaan secara keseluruhan. Salah satu bentuk atau alat perencanaan dan pengendalian adalah adanya sistem anggaran (*budget*) (Riswandari, 2009 dalam Tresnanty, 2015).

Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schief dan Lewin, 1970; Welsch, Hilton dan Gordon, 1996; dalam Ikhsan dan Ane, 2007). Sebagai alat perencanaan, anggaran merupakan rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh para manajer departemen suatu perusahaan dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu pada masa yang akan datang. Anggaran digunakan oleh manajer tingkat atas sebagai suatu alat untuk melaksanakan tujuan-tujuan organisasi ke dalam dimensi kuantitatif dan waktu, serta mengkomunikasikannya kepada manajer-manajer tingkat bawah sebagai rencana kerja jangka panjang maupun jangka pendek, sedangkan sebagai alat pengendalian, anggaran berperan dalam hal penilaian kinerja manajer dengan melihat sejauh mana manajer dapat mencapai target yang sudah ditetapkan dalam anggaran. Pentingnya fungsi anggaran sebagai alat perencanaan dan pengendalian manajemen menjadikan penganggaran sebagai salah satu faktor kunci keberhasilan perusahaan.

Proses penyusunan anggaran yang baik adalah yang melibatkan banyak pihak, baik manajemen tingkat atas maupun manajemen tingkat bawah.

Keterlibatan banyak pihak dalam proses penyusunan anggaran ini sering disebut dengan partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran adalah suatu proses dimana individu-individu terlibat di dalamnya dan mempunyai pengaruh terhadap penyusunan target anggaran yang akan dievaluasi, dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell, 1982). Pentingnya anggaran menyebabkan partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (penganggaran partisipatif) diperlukan karena akan menghasilkan informasi yang lebih baik (Dunk, 1993). Baiman (1982) mengatakan bahwa partisipasi anggaran akan memberikan kesempatan kepada atasan untuk mendapatkan akses informasi lokal yang memungkinkan bawahan menginformasikan informasi privat yang mereka miliki. Penerapan partisipasi anggaran diharapkan dapat menciptakan anggaran yang berkualitas dan sesuai dengan standar atau kondisi yang diharapkan di masa yang akan datang.

Partisipasi anggaran juga dapat menimbulkan perilaku disfungsional, yaitu kecenderungan manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Kesenjangan anggaran merupakan perbedaan anggaran yang dinyatakan dengan estimasi anggaran terbaik yang dapat diprediksikan secara jujur. Hubungannya dengan partisipasi anggaran, kesenjangan anggaran dibuat dengan menentukan target anggaran agar manajer dapat dengan mudah mencapai anggaran tersebut (Stede, 2000). Upaya dalam melakukan senjangan anggaran dilakukan dengan menaikkan biaya maupun merendahkan pendapatan dari yang semestinya agar dapat mencapai target anggaran dengan mudah.

Teori yang mendasari konsep senjangan anggaran adalah teori keagenan (*agency theory*). Teori keagenan adalah suatu konsep yang menjelaskan hubungan antara pihak yang memberikan mandat (*principal*) dan pihak yang melakukan semua kegiatan atas nama *principal* (*agent*) sebagai pengambil keputusan. Pada teori agensi dan beberapa studi dalam bidang akuntansi memperlihatkan bahwa para bawahan lebih mempunyai informasi yang akurat mengenai kondisi lokal perusahaan dibandingkan atasan mereka (Merchant, 1981; Christensen, 1982; Chow *et al.*, 1988; Waller, 1988; dalam Ikhsan dan Ane, 2007). Manajer selaku *principal* yang terlibat dalam penyusunan anggaran diharapkan dapat mendorong bawahannya (*agent*) untuk memberikan informasi yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun dapat lebih akurat.

Penelitian tentang hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran telah banyak dilakukan, namun penelitian-penelitian tersebut masih menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian yang dilakukan oleh Onsi (1973), Camman (1976), Baiman (1982), Merchant (1985), Dunk (1993), Kristianto (2009), Supanto (2010), Desmiyawati (2009), Sujana (2010), dan Sugiwardani (2012) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran mengurangi jumlah senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat, sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw (1968), Young (1985), Antie dan Eppen (1985), Lukka (1988), Asriningati (2006), Falikhatun (2007), Ikhsan dan Ane (2007), Maksun (2009), dan Kartika (2010) menunjukkan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran

akan meningkatkan senjangan anggaran. Ini berarti bahwa bawahan tidak memberikan informasi pribadi dalam penyusunan anggaran sehingga mengurangi keakuratan dalam penyusunan anggaran.

Inkonsistensi hasil penelitian tersebut yang melatarbelakangi penelitian ini untuk terus dilanjutkan. Govindarajan (1986) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal tersebut dilakukan dengan cara menambahkan variabel lain yang diduga memiliki pengaruh antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Variabel yang diperkirakan dapat mempengaruhi partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran adalah kecukupan anggaran.

Kecukupan anggaran adalah tingkat persepsi individual bahwa sumber-sumber yang dianggarkan mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas yang diperlukan (Supriyono, 2004 dalam Indarto dan Stephana, 2011). Menurut Hariyanti (2002) informasi yang lebih baik tentang tingkat kecukupan anggaran yang dikehendaki untuk melaksanakan tugas-tugasnya dimiliki oleh bawahan dan mereka akan berusaha memasukkan informasi ini ke dalam anggaran untuk memastikan bahwa mereka memiliki sumber-sumber yang cukup untuk menjalankan tugas-tugas mereka dengan sukses, sehingga dalam partisipasi penyusunan anggaran bawahan akan memberikan informasi mengenai tingkatan sumber-sumber anggaran yang memadai. Kecukupan anggaran mampu melaksanakan aktivitas dalam organisasi dengan baik apabila terpenuhinya sumber-sumber anggaran yang dibutuhkan. Sumber anggaran yang dibutuhkan tidak terlalu banyak dan tidak terlalu sedikit, namun mencukupi. Sumber anggaran

yang terlalu banyak atau terlalu sedikit memicu terjadinya informasi bias sehingga terjadi senjangan anggaran (Kosasih, 2013). Penelitian yang dilakukan Paters (1980) dalam Indarto dan Stephana (2011) menemukan kecukupan anggaran sebagai salah satu faktor situasional yang akan mempengaruhi kinerja manajerial. Para manajer dan karyawan dengan dukungan anggaran yang mencukupi akan dapat mencapai kinerja yang lebih tinggi daripada manajer dan karyawan tanpa dukungan anggaran yang mencukupi (Supriyono, 2004 dalam Indarto dan Stephana, 2011). Dengan tercukupinya anggaran yang diperlukan maka diharapkan manajer dan karyawan akan bekerja dengan sebaik-baiknya menjalankan program yang direncanakan atau tugas-tugas yang menjadi kewajibannya dan menghindari senjangan anggaran.

Penelitian ini dilakukan dengan merujuk penelitian yang dilakukan oleh Christina (2009). Perbedaan penelitian ini dari penelitian sebelumnya adalah pada penggunaan variabel moderasi dan tempat penelitian. Penelitian sebelumnya menggunakan variabel moderasi ketidakpastian lingkungan, sedangkan pada penelitian ini menggunakan variabel moderasi kecukupan anggaran. Tempat penelitian sebelumnya adalah pada PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk, Jawa Barat, sedangkan pada penelitian ini pada perusahaan konstruksi di Kota Denpasar. Perusahaan konstruksi dipilih sebagai tempat penelitian karena sektor konstruksi memiliki peranan sangat besar dalam menstimulasi pembangunan nasional. Dalam studi indikator dini Indonesia, sektor konstruksi merupakan *leading sector* bagi perekonomian Indonesia (BPS Provinsi Bali, 2014). Selain itu, perusahaan konstruksi di Kota Denpasar dipilih sebagai tempat penelitian juga

dikarenakan industri pembangunan di Kota Denpasar yang menggunakan jasa konstruksi perusahaan kontraktor semakin berkembang. Adanya perkembangan usaha di bidang sektor konstruksi tersebut dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1.
Jumlah Perusahaan/Usaha Sektor Konstruksi Provinsi Bali
Tahun 2013 - 2014

Kabupaten/ Kota	Jumlah Perusahaan/Usaha Sektor Konstruksi Provinsi Bali	
	2013	2014
Jembrana	106	109
Tabanan	130	168
Badung	187	236
Gianyar	232	248
Klungkung	182	191
Bangli	213	221
Karangasem	263	280
Buleleng	221	225
Denpasar	345	417
Jumlah	1879	2095

Sumber: Badan Pusat Statistik, 2014

Pada Tabel 1 menunjukkan bahwa pada tahun 2014 Kota Denpasar memiliki jumlah perusahaan konstruksi terbanyak dibandingkan dengan jumlah perusahaan konstruksi di Kabupaten lainnya di seluruh wilayah Bali. Jumlah perusahaan konstruksi tersebut termasuk diantaranya berbentuk badan hukum CV, PT, Firma, Koperasi, dan lainnya. Banyaknya jumlah badan usaha yang menawarkan jasa konstruksi seperti yang terlihat pada Tabel 1, mengindikasikan persaingan yang cukup kuat antara penyedia jasa konstruksi di Kota Denpasar. Dengan adanya persaingan tersebut, perusahaan konstruksi tentunya akan semakin meningkatkan kinerjanya termasuk dalam hal penyusunan anggaran sehingga tujuan perusahaan dapat tercapai secara lebih efektif dan efisien.

Perusahaan konstruksi membutuhkan adanya suatu perangkat yang kuat dalam menjalankan usahanya, antara lain: memiliki permodalan yang kuat, peluang pasar yang potensial, dan tenaga manajemen yang profesional dalam

mengelola perusahaan dengan baik serta dapat mengambil keputusan dengan cepat dan tepat dalam hubungannya dengan perencanaan dan pengendalian (pengawasan). Manajemen perusahaan sektor konstruksi harus memiliki alat bantu manajemen yang dapat membantu perencanaan, penilaian kinerja, dan koordinasi agar terciptanya pengendalian organisasi yang lebih baik. Salah satu alat bantu manajemen tersebut yaitu anggaran. Kegiatan penyusunan anggaran pada perusahaan konstruksi sangat signifikan karena pelaksanaan proyek konstruksi memerlukan biaya yang sangat tinggi dan tidak sedikit sehingga perusahaan konstruksi terpilih sebagai obyek dalam penelitian ini. Perusahaan konstruksi yang terdaftar dalam Gabungan Pelaksana Konstruksi Nasional Indonesia (GAPENSI) di Kota Denpasar pada tahun 2014 memiliki proporsi terbanyak dibandingkan dengan kabupaten/kota lainnya, yaitu 39 perusahaan yang berbadan hukum Perseroan Terbatas (PT).

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah Teori Keagenan (*Agency Theory*). Teori keagenan menjelaskan cara terbaik untuk mengorganisir hubungan antara *principal* dalam menentukan pekerjaan pihak lain (*agent*) (Ramdeen *et al.*, 2006). *Agency theory* atau teori keagenan adalah suatu konsep yang menjelaskan hubungan antara pihak yang memberikan mandat (*principal*) dan pihak yang melakukan semua kegiatan atas nama *principal* (*agent*) sebagai pengambil keputusan. Menurut Meisser, *et al.* (2006) dalam Ryadi (2015) hubungan keagenan mengakibatkan dua permasalahan, yaitu: (a) terjadinya informasi asimetri (*information asymmetry*), dimana manajemen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan yang sebenarnya dan

posisi operasi entitas dari pemilik; dan (b) terjadinya konflik kepentingan (*conflict of interest*) akibat ketidaksamaan tujuan, dimana manajemen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik.

Garrison dkk. (2006:51) menyatakan bahwa metode penyusunan anggaran yang paling baik adalah metode partisipatif, dimana semua komponen yang ada dalam perusahaan ikut dilibatkan dalam penyiapan anggaran. Meskipun metode ini menawarkan berbagai keunggulan seperti anggaran menjadi lebih akurat serta dapat meningkatkan motivasi kerja para bawahan yang selanjutnya akan meningkatkan kinerja manajerial maupun kinerja organisasi, tetapi metode ini juga memiliki beberapa kelemahan. Salah satu kelemahan dari metode partisipatif yaitu kemungkinan timbulnya senjangan anggaran (*budgetary slack*). Senjangan anggaran (*budgetary slack*) merupakan upaya yang dilakukan oleh manajer atau bawahan yang sedemikian rupa dalam proses penyusunan anggaran sehingga target anggaran akan lebih mudah dipenuhi, baik berupa upaya merendahkan target anggaran pendapatan ataupun meninggikan target anggaran biaya. Dengan cara tersebut, maka realisasi anggaran pendapatan akan mudah dicapai, begitu pula dengan anggaran biaya. Kinerja para manajer akan terlihat baik, padahal kinerja yang sebenarnya masih belum optimal. Menurut beberapa ahli (Lyne, 1995; Walker and Choudhury, 1987) timbulnya senjangan anggaran dalam penyusunan anggaran secara partisipatif merupakan hal yang biasa (*common*).

Hasil penelitian Onsi (1973), Camman (1976), dan Merchant (1985) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi jumlah senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu

memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sebaliknya, Young (1985) dan Lukka (1988) beranggapan bahwa besar kemungkinan bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran akan membawa kepentingan pribadinya. Ketika bawahan diberikan kesempatan untuk ikut dalam proses penyusunan anggaran, maka secara tidak langsung bawahan memiliki kesempatan untuk menciptakan senjangan anggaran. Falikhatun (2007) dan Asriningati (2006) juga berargumen bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₁ : Partisipasi anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Kecukupan anggaran yaitu tingkatan dimana seseorang merasa bahwa sumber-sumber anggarannya cukup atau memadai untuk memenuhi syarat-syarat dalam bidang pekerjaannya, dimana para bawahan memiliki informasi yang berpengaruh dalam hal tingkatan dukungan anggaran yang dikehendaki untuk menyelesaikan tugas-tugas dalam bidang pekerjaan mereka (Nouri dan Parker, 1998). Hariyanti (2002) menjelaskan bahwa informasi yang lebih baik tentang tingkat kecukupan anggaran yang dikehendaki untuk melaksanakan tugas-tugasnya dimiliki oleh bawahan dan mereka akan berusaha memasukkan informasi ini ke dalam anggaran untuk memastikan bahwa mereka memiliki sumber-sumber yang cukup untuk menjalankan tugas-tugas mereka dengan sukses, sehingga dalam partisipasi penyusunan anggaran bawahan akan

memberikan informasi mengenai tingkatan sumber-sumber anggaran yang memadai.

Kecukupan anggaran mampu melaksanakan aktivitas dalam organisasi dengan baik apabila terpenuhinya sumber-sumber anggaran yang dibutuhkan. Sumber anggaran yang dibutuhkan tidak terlalu banyak tetapi mencukupi. Sumber anggaran yang terlalu banyak atau terlalu sedikit memicu terjadinya informasi bias sehingga terjadi senjangan anggaran (Kosasih, 2013).

Penelitian yang dilakukan Paters (1980) dalam Indarto dan Stephana (2011) menemukan kecukupan anggaran sebagai salah satu faktor situasional yang akan mempengaruhi kinerja manajerial. Para manajer dan karyawan dengan dukungan anggaran yang mencukupi akan dapat mencapai kinerja yang lebih tinggi daripada manajer dan karyawan tanpa dukungan anggaran yang mencukupi (Supriyono, 2004 dalam Indarto dan Stephana, 2011). Apabila anggaran yang diperlukan oleh manajer dan karyawan tercukupi dan dapat melaksanakan kegiatan operasional yang direncanakan, maka manajer dan karyawan cenderung tidak akan menciptakan senjangan anggaran. Sebaliknya, apabila anggaran yang diperlukan oleh manajer dan karyawan tidak tercukupi dan tidak dapat melaksanakan kegiatan operasional yang direncanakan, maka manajer dan karyawan cenderung akan melebih-lebihkan sumber anggaran sehingga menciptakan senjangan anggaran. Keberhasilan sebuah perusahaan atau organisasi tergantung pada keadaan dimana anggaran mampu mendukung kegiatan operasional yang dilakukan. Manajer dan karyawan dengan dukungan anggaran yang cukup atau memadai pada umumnya mempunyai kinerja yang lebih baik daripada mereka

yang tidak didukung dengan anggaran yang cukup. Dengan tercukupi anggaran yang diperlukan maka diharapkan manajer dan karyawan akan bekerja dengan sebaik-baiknya menjalankan program yang direncanakan atau tugas-tugas yang menjadi kewajibannya dan menghindari senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil penelitian Nouri dan Parker (1998) dalam Ikhsan dan Ane (2007), partisipasi penyusunan anggaran mempunyai hubungan positif dengan kecukupan anggaran dan secara tidak langsung mempengaruhi hubungan partisipasi penyusunan anggaran. Dengan partisipasi dalam penyusunan anggaran, bawahan akan memberikan informasi mengenai tingkatan sumber-sumber anggaran yang memadai. Penelitian Ikhsan dan Ane (2007) menunjukkan bahwa kecukupan anggaran merupakan *pure moderator* dalam hubungan antara senjangan anggaran dan partisipasi anggaran, yang artinya bahwa partisipasi anggaran dan kecukupan anggaran secara bersama-sama berpengaruh pada senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₂ : Kecukupan anggaran memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Desain penelitian yang digunakan didalam penelitian ini dengan pendekatan kualitatif yang berbentuk asosiatif, artinya penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel kemampuan kecukupan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan konstruksi di Kota Denpasar karena industri pembangunan yang

menggunakan jasa konstruksi perusahaan kontraktor di Kota Denpasar semakin berkembang. Banyaknya jumlah badan usaha yang menawarkan jasa konstruksi menyebabkan persaingan yang cukup kuat antara penyedia jasa konstruksi di Kota Denpasar. Dengan adanya persaingan tersebut, perusahaan konstruksi tentunya akan semakin meningkatkan kinerjanya termasuk dalam hal penyusunan anggaran sehingga tujuan perusahaan dapat tercapai secara lebih efektif dan efisien. Apabila dilihat dari penelitian sebelumnya banyak peneliti yang melakukan penelitian mengenai partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran di Instansi Pemerintahan dan Industri Perhotelan dibandingkan dengan pada perusahaan konstruksi. Obyek dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran pada perusahaan konstruksi di Kota Denpasar.

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel bebas, variabel terikat dan variabel moderasi. Variabel dependen atau variabel terikat merupakan variabel yang dipengaruhi atau yang menjadi akibat dari adanya variabel bebas. Senjangan anggaran dipergunakan dalam penelitian ini sebagai variabel dependen. Senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang dilaporkan oleh bawahan dengan jumlah anggaran yang sesuai dengan perkiraan terbaik perusahaan. Jawaban diukur dengan menggunakan skala *Likert*. Instrumen ini dikembangkan oleh Ryadi (2015) yang terdiri dari lima indikator, yaitu: standar dalam anggaran, pelaksanaan anggaran, adanya keterbatasan anggaran, target anggaran yang ketat dan tingkat efisiensi anggaran.

Variabel bebas dalam penelitian ini yaitu partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran merupakan keikutsertaan banyak pihak dalam suatu proses penyusunan

anggaran. Jawaban diukur dengan menggunakan skala *likert*. Instrumen ini dikembangkan oleh Ryadi (2015) yang terdiri dari lima indikator, yaitu keterlibatan dalam penganggaran, pendapat dalam penganggaran, pengaruh dengan hasil akhir anggaran, kontribusi dalam penganggaran dan permintaan pendapat dari pimpinan.

Variabel moderasi dalam penelitian ini yaitu kecukupan anggaran. Kecukupan anggaran adalah tingkat persepsi seseorang terhadap banyaknya sumber-sumber anggaran yang dimiliki dalam mencukupi segala kegiatan-kegiatan yang dilakukan untuk mencapai suatu tujuan. Jawaban diukur dengan menggunakan skala *Likert*. Instrumen ini dikembangkan oleh Hariyanti (2002) yang terdiri dari tiga indikator, yaitu: pengaruh anggaran dalam penyelesaian pekerjaan, ketercapaian tujuan dengan anggaran yang tersedia dan keyakinan penyelesaian tugas dengan anggaran yang tersedia.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif, yaitu data yang berupa angka-angka atau data kualitatif yang diangkakan (Sugiyono, 2010:14). Data kuantitatif diperoleh dari data kualitatif yang dikuantitatifkan dengan bantuan kuesioner yang mengacu pada pengukuran variabel yang digunakan. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer dalam penelitian ini diperoleh dari tanggapan responden terhadap setiap pertanyaan dalam kuesioner. Data sekunder dalam penelitian ini yaitu data perusahaan konstruksi di Kota Denpasar yang di dapat dari publikasi Badan Pusat Statistik (BPS) tahun 2014 dengan mengakses situs www.bps.go.id.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek/subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2013). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh manajer dan karyawan yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran pada 126 perusahaan konstruksi yang ada di Kota Denpasar.

Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2013:116). Sampel dalam penelitian ini yaitu 39 perusahaan konstruksi di Kota Denpasar. Metode penentuan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling* yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2013:122). Kriteria sampel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu karyawan dan manajer bagian keuangan yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran dan telah menduduki jabatan sebagai manajer selama minimal dua tahun, karena manajer yang sudah menjabat minimal dua tahun dianggap telah berpengalaman dalam penyusunan anggaran. Perusahaan konstruksi pada penelitian ini yaitu perusahaan konstruksi yang tergabung dalam Gabungan Pelaksana Konstruksi Nasional (GAPENSI) Denpasar dan masih aktif, serta berbadan hukum Perseroan Terbatas (PT) karena perusahaan yang berbadan hukum PT merupakan golongan menengah ke atas, sehingga penyusunan anggarannya lebih signifikan dibandingkan dengan bentuk badan hukum lainnya.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survei dengan teknik kuesioner. Kuesioner merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberikan seperangkat

pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawabnya (Sugiyono, 2013:199). Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi linear sederhana dan analisis regresi moderasi (*Moderated Regression Analysis*) dengan menggunakan program SPSS (*Statistical Package for Social Science*). Teknik analisis regresi linear sederhana digunakan untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Teknik analisis regresi moderasi digunakan untuk menguji variabel moderasi, yaitu kecukupan anggaran pada hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Selain itu, penelitian ini juga disertai dengan uji validitas, uji reliabilitas, uji asumsi klasik, uji koefisien determinasi, uji signifikan F dan uji parsial (uji t).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini dilakukan pada 39 Perusahaan Konstruksi di Kota Denpasar. Responden dalam penelitian ini adalah manajer dan karyawan yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Karakteristik responden yang diteliti meliputi jenis kelamin, pendidikan, lama bekerja dan jabatan. Statistik deskriptif bertujuan untuk memberikan gambaran/deskripsi dari suatu data yang dilihat dari jumlah sampel, nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata, dan standar deviasi dari masing-masing variabel. Berdasarkan Tabel 2, dapat diketahui bahwa jumlah pengamatan (N) dalam penelitian ini adalah sebanyak 84. Variabel partisipasi anggaran (X_1) memiliki nilai minimum sebesar 5,00, nilai maksimum sebesar 21,34, mean sebesar 17,44, dan standar deviasi sebesar 4,34. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perbedaan nilai partisipasi anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 4,34. Variabel kecukupan anggaran (X_2) memiliki nilai minimum sebesar

3,00, nilai maksimum sebesar 13,58, mean sebesar 10,62, dan standar deviasi sebesar 2,53. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perbedaan nilai kecukupan anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 2,53. Variabel senjangan anggaran (Y) memiliki nilai minimum sebesar 5,00, nilai maksimum sebesar 21,76, mean sebesar 17,03, dan standar deviasi sebesar 3,87. Hal ini menunjukkan bahwa terjadi perbedaan nilai senjangan anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 3,87.

Tabel 2.
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Std. Deviasi
Partisipasi Anggaran (X ₁)	84	5,00	21,34	17,44	4,34
Kecukupan Anggaran (X ₂)	84	3,00	13,58	10,62	2,53
Senjangan Anggaran (Y)	84	5,00	21,76	17,03	3,87

Sumber: Data diolah, 2016

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu instrumen dikatakan valid jika koefisien korelasi (r) hitung yang bernilai lebih besar dari r tabel, yaitu diatas 0,3 ($r > 0,3$). Hasil uji validitas pada Tabel 3 menunjukkan bahwa seluruh variabel memiliki nilai koefisien korelasi dengan skor total seluruh item pernyataan lebih besar dari 0,30.

Tabel 3.
Hasil Uji Validitas

Variabel	Kode Instrumen	Nilai Pearson Correlation	Keterangan
Partisipasi Anggaran (X ₁)	X1.1	0,901	Valid
	X1.2	0,939	Valid
	X1.3	0,953	Valid
	X1.4	0,944	Valid
	X1.5	0,960	Valid
Kecukupan Anggaran (X ₂)	X2.1	0,943	Valid
	X2.2	0,977	Valid
	X2.3	0,974	Valid
Senjangan Anggaran (Y)	Y1	0,949	Valid
	Y2	0,933	Valid
	Y3	0,961	Valid
	Y4	0,918	Valid

Y5	0,905	Valid
----	-------	-------

Sumber : Data Diolah, 2016

Pengujian reliabilitas menunjukkan sejauh mana suatu pengukuran dapat memberikan hasil yang konsisten bila dilakukan pengukuran kembali dengan gejala yang sama. Instrumen yang digunakan disebut reliabel jika koefisien *Cronbach's Alpha* > 0,60. Berdasarkan hasil uji reliabilitas yang disajikan dalam Tabel 4, dapat disimpulkan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini reliabel yang dapat dilihat dari nilai *Cronbach's Alpha* pada masing-masing variabel lebih besar dari 0,60, sehingga layak digunakan untuk menjadi alat ukur instrumen kuesioner dalam penelitian ini.

Tabel 4.
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
Partisipasi Anggaran (X_1)	0,967	Reliabel
Kecukupan Anggaran (X_2)	0,962	Reliabel
Senjangan Anggaran (Y)	0,963	Reliabel

Sumber : Data diolah, 2016

Sebelum dilakukan analisis melalui teknik regresi, model persamaan regresi harus melewati uji asumsi klasik. Berdasarkan Tabel 5 di atas dapat dilihat nilai signifikansi dari model regresi pertama sebesar 0,068 dan model regresi kedua sebesar 0,052. Hal ini menunjukkan bahwa kedua model regresi pada penelitian ini memenuhi uji normalitas dan terdistribusi normal karena nilai Asymp. Sig. lebih besar dari 0,05.

Tabel 5.
Hasil Uji Normalitas

No	Persamaan	Z	Asymp. Sig.
1	$Y = \alpha + \beta_1.X_1 + \varepsilon$	0,093	0,068
2	$Y = \alpha + \beta_1.X_1 + \beta_2.X_2 + \beta_3.(X_1.X_2) + \varepsilon$	0,097	0,052

Sumber: Data diolah, 2016

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *varians* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Berdasarkan Tabel 6 di atas dapat dilihat nilai signifikansi masing-masing variabel pada kedua model regresi nilainya lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa kedua model regresi tersebut bebas dari gejala heterokedastisitas.

Tabel 6.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

No	Persamaan	Variabel	t	Sig.
1	$Y = a + b_1X_1 + e$	X1	-1,679	0,097
2	$Y = \alpha + \beta_1.X_1 + \beta_2.X_2 + \beta_3(X_1.X_2) + \varepsilon$	X1	0,076	0,940
		X2	-1,242	0,218
		X1X2	-0,530	0,598

Sumber: Data Diolah, 2016

Penelitian ini menggunakan Analisis Regresi Linear Sederhana dan *Moderated Regression Analysis* (MRA) untuk mengetahui sejauh mana hubungan antara variabel bebas terhadap variabel terikat yang ditunjukkan pada Tabel 7 untuk Analisis Regresi Linear Sederhana dan Tabel 8 untuk *Moderated Regression Analisis* (MRA).

Tabel 7.
Hasil Analisis Regresi Linear Sederhana

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig
	B	Std. Error			
(Constant)	4,958	1,115		4,447	0,000
X1	0,692	0,062	0,776	11,156	0,000
Adjusted R Square	0,598				
F hitung	124,464				
Sig F hitung	0,000				

Sumber: Data Diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 7 di atas, dapat dibuat persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 4,958 + 0,692X_1$$

Nilai konstanta (α) sebesar 4,958 memiliki arti jika variabel partisipasi anggaran dinyatakan konstan pada angka 0, maka nilai senjangan anggaran adalah sebesar 4,958. Koefisien regresi (β) pada variabel partisipasi anggaran sebesar 0,692. Koefisien regresi yang bernilai positif memiliki arti jika partisipasi anggaran meningkat sebesar satu satuan, maka senjangan anggaran akan meningkat sebesar 0,692 satuan.

Tabel 8.
Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig
	B	Std. Error	Coefficients Beta		
(Constant)	-1,916	2,472		-0,775	0,440
X1	0,914	0,215	1,026	4,257	0,000
X2	1,330	0,359	0,871	3,709	0,000
X1*X2	-0,057	0,022	-1,048	-2,657	0,010
Adjusted R Square	0,651				
F hitung	52,667				
Signifikansi F	0,000				

Sumber: Data Diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 8 di atas, dapat dibuat persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = -1,916 + 0,914X_1 + 1,330X_2 - 0,057(X_1.X_2)$$

Nilai konstanta sebesar -1,916 menunjukkan bahwa nilai partisipasi anggaran (X_1) dan kecukupan anggaran (X_2) sama dengan nol, maka nilai senjangan anggaran akan menurun sekitar -1,916. Nilai koefisien regresi partisipasi anggaran (b_1) sebesar 0,914 menunjukkan bila peran partisipasi anggaran meningkat satu satuan, akan mengakibatkan peningkatan pada senjangan anggaran (Y) sebesar 0,914 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Nilai koefisien regresi kecukupan anggaran (b_2) sebesar 1,330 menunjukkan bila peran kecukupan anggaran meningkat satu satuan, akan mengakibatkan

peningkatan pada senjangan anggaran (Y) sebesar 1,330 satuan dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol. Nilai koefisien moderat $X_1.X_2$ (b_3) sebesar -0,057 mengindikasikan bahwa setiap interaksi peran partisipasi anggaran dengan kecukupan anggaran meningkat satu satuan akan mengakibatkan penurunan pada senjangan anggaran sebesar 0,057 satuan.

Koefisien determinasi (R^2) bertujuan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Hasil *adjusted R square* pada Persamaan 1 adalah 0,598. Hal ini menunjukkan bahwa 60% variasi senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran, sedangkan sisanya 40% dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Hasil *adjusted R square* pada Persamaan 2 adalah 0,651. Hal ini menunjukkan bahwa 65% variasi senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran serta dimoderasi oleh variabel kecukupan anggaran, sedangkan sisanya 35% dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

Hasil uji F menunjukkan nilai F hitung sebesar 52,667 dengan signifikan F atau *p-value* sebesar 0,0000 yang lebih kecil dari nilai $\alpha = 0,05$, maka model regresi linear sederhana layak digunakan sebagai alat analisis untuk menguji variabel independen dan moderasi pada variabel dependen.

Berdasarkan hasil perhitungan yang ditunjukkan pada Tabel 7 diketahui bahwa nilai b_1 adalah 0,692 dan tingkat signifikansi untuk variabel partisipasi anggaran sebesar 0,000. Nilai 0,000 yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan pada senjangan anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran secara signifikan

akan meningkatkan senjangan anggaran, sehingga hipotesis pertama dalam penelitian ini dapat diterima.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi dalam proses penyusunan anggaran di perusahaan konstruksi, maka semakin meningkat pula potensi terciptanya senjangan anggaran. Anggaran partisipatif memiliki beberapa dampak negatif yang berpotensi menimbulkan masalah, salah satunya adalah senjangan anggaran (Hansen dan Mowen, 2009:448). Veronica dan Krisnadewi (2009) menyatakan bahwa partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan *slack*. Para bawahan yang memiliki pengetahuan lebih mengenai kondisi lokal perusahaan dibandingkan atasannya, akan menggunakan pengetahuannya yang dimiliki tersebut untuk menciptakan senjangan pada anggarannya. Hal tersebut dilakukan karena adanya penilaian kinerja yang didasarkan pada pencapaian target anggaran. Apabila target anggaran dapat lebih mudah dicapai oleh bawahan, maka bawahan akan lebih mudah pula memperoleh penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut.

Ikhsan dan Ishak (2005) menyatakan bahwa manajer menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah, mengestimasi biaya lebih tinggi, atau menyatakan terlalu tinggi jumlah input yang dibutuhkan untuk memproduksi suatu unit output. Mereka melakukan hal ini untuk menyediakan suatu margin keselamatan (*margin of safety*) untuk memenuhi tujuan yang dianggarkan. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Kartika (2010)

dan Asriningati (2006) yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap selisih anggaran.

Berdasarkan hasil perhitungan yang ditunjukkan pada Tabel 7 diketahui bahwa nilai b_3 adalah -0,057 dan tingkat signifikansi sebesar 0,010. Nilai 0,010 yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa variabel kecukupan anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran pada selisih anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa pada penelitian ini kecukupan anggaran mampu memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran pada selisih anggaran karena mempunyai koefisien (b_3) negatif.

Keberhasilan sebuah organisasi tergantung pada keadaan dimana anggaran mampu mendukung kegiatan operasional yang dilakukan. Kecukupan anggaran mampu melaksanakan aktivitas dalam organisasi dengan baik apabila terpenuhinya sumber-sumber anggaran yang dibutuhkan. Sumber anggaran yang dibutuhkan tidak terlalu banyak tetapi mencukupi. Sumber anggaran yang terlalu banyak atau terlalu sedikit memicu terjadinya informasi bias sehingga terjadi selisih anggaran (Kosasih, 2013). Apabila tingkat kecukupan anggaran yang dimiliki oleh manajer dan bawahan yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran tinggi, maka kecenderungan terciptanya selisih anggaran akan berkurang.

Manajer dan karyawan dengan dukungan anggaran yang cukup atau memadai pada umumnya mempunyai kinerja yang lebih baik daripada mereka yang tidak didukung dengan anggaran yang cukup. Dengan tercukupi anggaran yang diperlukan maka diharapkan manajer dan karyawan akan bekerja dengan

sebaik-baiknya menjalankan program yang direncanakan atau tugas-tugas yang menjadi kewajibannya dan menghindari senjangan anggaran. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ikhsan dan Ane (2007) dan Kosasih (2013) yang menyatakan bahwa kecukupan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Dari hasil analisis dan uraian pada bab-bab sebelumnya, maka dapat diperoleh simpulan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan pada senjangan anggaran. Variabel kecukupan anggaran memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat kecukupan anggaran yang dimiliki oleh perusahaan konstruksi, maka akan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran melalui proses partisipasi penyusunan anggaran pada perusahaan konstruksi.

Saran yang dapat diberikan berdasarkan simpulan yang telah disampaikan adalah bagi Perusahaan Konstruksi di Kota Denpasar sebaiknya meminimalisir kecenderungan terjadinya senjangan anggaran adalah senjangan anggaran harus dikontrol atau diprediksi secara dini oleh pihak-pihak yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran agar dapat meningkatkan efektifitas anggaran perusahaan terutama dalam kegiatan perencanaan dan pengendalian. Manajer harus mempertimbangan kemungkinan timbulnya senjangan anggaran dengan cara menerapkan kebijakan yang dapat meningkatkan komitmen para karyawan terhadap tujuan dan nilai dari perusahaan karena tanggungjawab dan loyalitas

yang tinggi terhadap tugas dan kewajiban akan meminimalisir kecenderungan terjadinya senjangan anggaran.

REFERENSI

- Antie, Rick., and Gary D. Eppen. 1985. Capital Rationing and Organizational Slack in Capital Budgeting. *Management Science*, (31), Issue 2. pages 163-174.
- 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*. Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Baiman, S. 1982. Agency Research In Mnaagerial Accounting: A Survey. *Journal of Accounting Literature*, (1), pp: 154-213.
- BPS Provinsi Bali. 2014. *Direktori Perusahaan Konstruksi Provinsi Bali 2014*. Denpasar: BPS Provinsi Bali.
- Brownell, P. 1982. Participation and Budgeting Process: When it Works and When it Doesn't. *Journal of Accounting Literature*, (1), pp: 124-153.
- Camman, Cortlandt. 1976. Effects of The Use of Control Systems. *Accounting, Organizations and Society*, (1) (4), pp. 301-313.
- 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*. Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara.
- Desmiyawati. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Pekbis Jurnal*, (1) (2). pp: 91-99.
- 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), pp. 400-410.

- Falikhatun. 2007. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan Dan Kohesivitas Kelompok. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, (6) (2), hal: 207-221.
- Garrison, Ray H, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer. 2006. *Akuntansi Manajerial*, Buku 1. Edisi Sebelas. Jakarta: Salemba Empat.
- Govindarajan, Vijay. 1986. Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives. *Decision Sciences*, (17), Issue 4, pages 496–516.
- Hansen, Dor R. dan Maryanne M. Mowen. 2009. *Akuntansi Manajerial*, Buku 1. Edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.
- Hariyanti, Widi. 2002. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajer: Peran Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening. *Tesis Universitas Diponegoro*: Semarang.
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Simposium Nasional Akuntansi X Unhas Makassar*.
- Ikhsan, Arfan dan Muhammad Ishak. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indarto, Stefani Lily., dan Stephana Dyah Ayu. 2011. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Perusahaan melalui Kecukupan Anggaran, Komitmen Organisasi, Komitmen Tujuan Anggaran, dan Job Relevant Information (JRI). *Seri Kajian Ilmiah*, (14) (1), pp: 1-44.
- 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). *Kajian Akuntansi*, (2) (1), hal: 39-60.
- Kosasih, Febry. 2013. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Senjangan Anggaran Terhadap Faktor Kontijensi Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris Perbankan di Surabaya). *Undergraduate thesis*, Widya Mandala Catholic University. Surabaya.

- Lowe E. A. and R. W. Shaw. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From A Company's Budgeting Process. *Journal of Management Studies*, (5), Issue 3, pp: 304–315.
- Lukka, Kari. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society*, (13) (3), pp: 281-301.
- Lyne, S. 1995. Accounting Measures, Motivation and Performance Appraisal. In D. Ashton, T. Hopper and R. Scapens (eds), *Issues in Management Accounting*, 2nd edition, Prentice Hall, pp: 237-257.
- Maksum, Azhar. 2009. Peran Ketidakpastian Lingkungan dan Karakter Personal dalam Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran. *Jurnal Keuangan dan Bisnis*, (1) (1), hal: 1-17.
- Merchant, Kenneth A. 1985. Budgeting and Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organization, and Society*, (10) (2), pp: 201-210.
- Nouri, H. dan R. J. Parker. 1998. The Relationship Between Budget Participation and Job Performance The Roles of Budget Adequacy and Organization Commitment, *Accounting Organization and Society*, (23), pp: 467-483.
- Onsi, M. 1973. “Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack”. *The Accounting Review*. (48) (3), pp: 535-548.
- Ramdeen, Collin, Jocelina Santos and Hyun Kyung Chatfield. 2006. An Examination of Impact of Budgetary Participation, Budget Emphasis and Information Asymmetry on Budgetary Slack in The Hotel Industry.
- Ryadi, C. M P. 2015. Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Senjangan Anggaran Dengan Group Cohesiveness sebagai Variabel Moderasi. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Udayana.
- Stede, Wim A. Van der. 2000. The Relationship Between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Management Short-Term Orientation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, (14) (1), pp: 30-52.
- Sugwardani, Resti. 2012. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, Budaya dan Komitmen Organisasi Terhadap Budgetary Slack. *Artikel Ilmiah*. STIE Perbanas Surabaya.

- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- . 2013. *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D)*. Bandung: 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), hal: 1-26.
- Supanto. 2010. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary Slack dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi Kasus Pada Politeknik Negeri Semarang). *Tesis*. Universitas Diponegoro, Semarang.
- Tresnanty, Astrid. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif Terhadap Senjangan Anggaran dengan Kepercayaan Manajerial Sebagai Variabel Intervening. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. (13) (3), hal: 240-258.
- Walker, M. and Choudhury, N. 1987. Agency Theory and Management Accounting, In J.A. Arnold, R. Scapens and D.Cooper (eds), *Management Accounting: Expanding the Horizons*, London: Chartered Institute of Management Accountants, pp: 61-112.
- Young, S. M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Assymetric Informations on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research* (23). pp: 829-842.