

GAYA KEPEMIMPINAN DAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN PADA KESENJANGAN ANGGARAN

Widya Prawita¹
I Wayan Pradnyantha Wirasedana²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: widyaprawita@yahoo.com/ +6281238922655

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

ABSTRAK

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang ingin dicapai dalam periode waktu tertentu yang dinyatakan dengan ukuran finansial. Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai pemoderasi. Penelitian ini dilakukan di Dinas Perkebunan Provinsi Bali. Jumlah sampel yang diambil sebanyak 32 orang menggunakan metode *probably sampling* dengan teknik *judgement sampling*. Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner. Teknik analisis menggunakan regresi linier berganda. Berdasarkan hasil analisis ditemukan bahwa variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif pada kesenjangan anggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dengan tingkat partisipasi yang semakin tinggi maka bawahan diberikan kesempatan menciptakan sendiri standar untuk menilai kinerja mereka dan akan adanya kecenderungan untuk menggunakan kelebihan dari pengetahuan yang dimiliki untuk menciptakan senjangan. Gaya kepemimpinan memperkuat pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran. Komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran.

Kata kunci: partisipasi anggaran, kesenjangan anggaran, gaya kepemimpinan, komitmen organisasi.

ABSTRACT

Budget is a statement regarding the estimation of the performance to be achieved during certain period of time stated in the financial measures. The purpose of this study are determine the effect of budget participation to budget slack with leadership style and organizational commitment as a moderating variable. This study was conducted at the Plantation Office of Bali Province. Samples were obtained by 32 people using probably sampling with judgment sampling techniques. Data collected through questionnaires. Data analysis technique is moderated regression analysis. Based on the analysis found that budgetary participation variable positive influence on budgetary slack. These results indicate that the higher participation will given the opportunity to create their own standards to judge their performance, and will have tendency to use their knowledge to create slack. Leadership style strengthen the influence of budgetary participation on budgetary slack. Organizational commitment weaken the influence of budgetary participation on budgetary slack.

Keywords: budget participation, budgetary slack, leadership style, organizational commitment

PENDAHULUAN

Asas desentralisasi mulai dianut oleh Indonesia sejak awal erareformasi yang memberikan kebebasan dan keleluasaan kepada Pemerintah Daerah dalam menyelenggarakan pemerintahan melalui Otonomi Daerah. Menurut UU No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, menyebutkan Otonomi Daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Setiap organisasi baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah mutlak untuk menyusun rencana-rencana yang akan dijadikan pedoman dalam menjalankan tugasnya. Dalam menjalankan tugas tersebut pemerintah merumuskan berbagai kebijakan yang dituangkan dalam bentuk anggaran. Anggaran merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan dalam suatu organisasi untuk jangka waktu tertentu yang dinyatakan secara kuantitatif dalam satuan uang. Dalam sektor publik anggaran dikaitkan dengan penentuan dari jumlah alokasi dana untuk tiap aktivitas dan program dalam satuan moneter yang menggunakan dana milik rakyat. Adanya pengalokasian dana dari masyarakat inilah yang menjadikan anggaran sektor publik dan anggaran sektor swasta berbeda. Anggaran dalam pemerintahan berperan untuk menilai kinerja pemerintahan yaitu seberapa besar kemampuan pemerintah dalam menjalankan tugas dan urusan pemerintahan yang menjadi wewenangnya dan apa saja faktor-faktor yang mempengaruhinya. Fokus dari tujuan penyusunan anggaran dalam pemerintahan ditujukan untuk kesejahteraan masyarakat, bukan ditujukan

untuk kepentingan pribadi ataupun golongan. Tidak dapat dipungkiri bahwa perilaku manusia yang membuat dan melaksanakan anggaran merupakan aspek yang perlu diperhatikan.

Anggaran yang dibuat dapat dipengaruhi oleh aspek perilaku manusia, begitu juga sebaliknya pembuat dan pelaksana anggaran tersebut dapat dipengaruhi oleh adanya anggaran. Maka dari itu perilaku manusia yang berhubungan dengan anggaran harus lebih diperhatikan. Menurut Omposungu dan Bawono (2006) dahulu penganggaran dilakukan dengan *system topdown*, dimana atasan atau pemegang kuasa anggaran telah menetapkan rencana dan jumlah anggaran sehingga pelaksana anggaran atau bawahan hanya tinggal melakukan apa yang telah disusun. Hal ini tentu akan mempersulit pelaksana anggaran untuk mencapai target yang telah ditetapkan. Oleh sebab itu dalam penyusunan anggaran diperlukan keterlibatan semua tingkatan organisasi mulai dari manajemen tingkat atas sampai dengan manajemen tingkat bawah. Keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran merupakan bentuk dari partisipasi anggaran. Adanya keterlibatan bawahan akan sangat memungkinkan mereka untuk memberi informasi lokal yang diketahui. Dengan cara ini, bawahan dapat mengkomunikasikan atau mengungkapkan beberapa informasi pribadi yang kemungkinan dapat dijadikan bahan pertimbangan sebagai dasar penelitian, namun jika bawahan diberi kebebasan tanpa batasan dalam menentukan target anggaran maka akan menimbulkan rendahnya motivasi bawahan dalam mencapai target yang optimal.

Pada kenyataannya, anggaran yang bersifat partisipasi ini dalam proses penyusunannya sering disalahgunakan oleh bawahan. Hal ini terjadi bila bawahan ingin kinerjanya dinilai baik oleh atasan dan anggaran dipandang sebagai suatu tekanan untuk mencapai prestasi tersebut (Siegel dan Marconi, 1989). Ali Maskun (2009) menyatakan bahwa bawahan akan membuat target anggaran yang rendah pada sisi pendapatan dan mengajukan biaya yang lebih agar target anggaran lebih mudah untuk dicapai. Menurut Mowen (2002) partisipasi anggaran ini memunculkan beberapa masalah yaitu menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah, membuat kesenjangan anggaran, terciptanya partisipasi semu. Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran inilah yang nantinya akan mendorong pihak manajemen untuk melakukan kesenjangan anggaran. Yuhertiana (2009) menyatakan bahwa kesenjangan anggaran adalah kecenderungan berperilaku tidak produktif dengan melebihkan biaya saat seorang pegawai mengajukan anggaran belanja. Hal ini dapat menimbulkan kesenjangan anggaran yang akan berdampak buruk yaitu alokasi sumber daya kurang optimal dan ketidakadilan sumber daya di seluruh unit bisnis. Alokasi yang kurang optimal dapat menurunkan efisiensi perusahaan, sedangkan ketidakadilan dapat menggagalkan manajer unit bisnis yang menerima sumber daya relatif kecil dari unit bisnis lainnya.

Penelitian mengenai partisipasi anggaran telah banyak dilakukan dan hasilnya masih menemukan ketidakkonsistenan. Christensen (1982), Young (1985), Lukka (1988), Falikhatun (2007), Febri (2008), Mohamad Djasuli

(2011), Rosalina (2011) dan Pratama (2013) menyebutkan partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti adanya partisipasi bawahan didalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan terjadinya kesenjangan anggaran. Sedangkan penelitian oleh Merchant (1985), Dunk (1993), Kren (2003), Fitri (2004), Sujana (2010), Apriyandi (2011) dan Ramadina (2013) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap kesenjangan anggaran, yang berarti semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran, maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dikurangi. Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena adanya faktor lain yang juga dapat menjadi pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran.

Gaya kepemimpinan merupakan salah satu faktor perilaku manusia yaitu gaya interaksi atasan dengan karyawan akan mempengaruhi efektifitas partisipasi anggaran. Menurut Fiedler (1978), Chandra (1978) serta Ikhsan dan Ane (2007:6) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran, sedangkan hasil penelitian menurut Ramadina (2013) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan tidak berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran. Kepemimpinan dapat dikatakan efektif ketika dapat memberikan pengarahan terhadap usaha-usaha dalam mencapai tujuan organisasi. Gaya pemimpin dapat memengaruhi efektifitas partisipasi anggaran dan bagaimana dalam menggerakkan orang lain. Cara atau gaya-gaya

kepemimpinan yang dilakukan seorang pemimpin dalam mempengaruhi bawahannya tidaklah sama. Hal ini disebabkan latar belakang dari pemimpin, organisasi, pengikut, dan lingkungannya. Gaya interaksi atasan dengan bawahannya akan memengaruhi efektifitas dari keterlibatan kerja kelompok/individu.

Faktor lain yang dapat memengaruhi partisipasi dalam proses penyusunan anggaran adalah komitmen organisasi. Pengaruh komitmen organisasi dalam partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaranjuga masih menghasilkan hasil yang tidak konsisten.Latuheru (2005), Febri (2008) dan Rosalina (2011) menemukan bahwa komitmen organisasi sebagai variabel moderasi berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran. Sedangkan Vemy (2011) menyatakan bahwa variabel moderasi komitmen organisasi tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.Pada dasarnya komitmen organisasi dapat dikatakan sebagai keterikatan antara anggota dengan organisasi. Kuatnya komitmen organisasi akan meningkatkankepedulian individu terhadap nasib organisasi danakan mengupayakan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Dengan tingginya tingkat komitmen organisasi maka kesenjangan anggaran akan dapat dihindari namun begitu juga dengan sebaliknya ketika komitmen orgnisasi yang dimiliki rendah maka akan memungkinkan terjadinya kesenjangan anggaran.

Penelitian ini dilakukan pada Dinas Perkebunan Provinsi Bali. Alasan pemilihan lokasi ini adalah karena Dinas Perkebunan Provinsi Bali merupakan salah satu bagian dari Satuan Perangkat Kerja Daerah (SKPD) yang berarti menyusun, menggunakan dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah. Didalam pelaksanaan tahunannya penyusunan anggaran dalam Dinas Perkebunan Provinsi Bali diawali dengan Rencana Kerja Tahunan (RKT) dan akan melalui proses lebih lanjut dalam pembahasan prnyusunan Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) yang pada akhirnya menjadi Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) maupun Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Selain itu berdasarkan data yang tertera pada tabel 1 menunjukkan bahwa realisasi APBD tahun anggaran 2011 – 2015 tidak sesuai dengan target yang dianggarkan.

Tabel 1.
Realisasi Pendapatan Belanja dan Daerah Dinas Perkebunan Provinsi Bali
Tahun Anggaran 2011-2015 (Dalam Ribuan)

Tahun	Anggaran Pendapatan (Rp)	Realisasi Pendapatan (Rp)	(%)	Anggaran Belanja (Rp)	Realisasi Belanja (Rp)	(%)
2011	409.381,3	374.186,2	91	27.116.312,5	19.784.442,0	73
2012	244.500,3	351.110,8	144	24.437.170,4	21.920.730,4	90
2013	312.450,0	417.863,3	134	25.777.757,4	22.838.386,4	87
2014	241.475,0	346.312,5	143	31.012.780,7	25.619.198,4	83
2015	266.700,0	490.849,4	184	34.980.417,7	29.309.639,6	84

Sumber: Dinas Perkebunan Provinsi Bali (Data diolah 2016)

Berdasarkan tabel di atas, data tersebut dapat mencerminkan kemungkinan adanya kesenjangan anggaran. Adanya perbedaan antara anggaran dengan realisasinya baik itu dari pendapatan maupun belanja daerah dapat

mengindikasikan bahwa kemungkinan adanya perilaku tidak produktif dari partisipan dimana saat penyusunan anggaran partisipan akan membuat target anggaran yang rendah pada sisi pendapatan dan mengajukan biaya yang lebih, hal ini dilakukan untuk mempermudah tercapainya target anggaran dimana tindakan ini akan mengakibatkan adanya kesenjangan anggaran.

Rumusan masalah penelitian yaitu bagaimana pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran dan bagaimana gaya kepemimpinan serta komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran. Adapun tujuan dari penelitian yakni untuk mendapatkan bukti empiris pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran dan untuk mendapatkan bukti empiris kemampuan gaya kepemimpinan serta komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran. Kegunaan penelitian yakni terdiri dari kegunaan teoritis, diharapkan dapat memberikan kontribusi ilmu pengetahuan terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan terhadap kesenjangan anggaran serta memperkuat penelitian terdahulu. Selain itu juga menjadi tambahan pengetahuan mengenai konsep-konsep teori yang selama ini diperoleh dalam perkuliahan. Kegunaan praktis penelitian bagi pihak organisasi diharapkan hasil dan saran penelitian dapat digunakan sebagai pertimbangan jajaran manajemen dalam Dinas Perkebunan Provinsi Bali yang berkaitan dengan gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran.

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran (Mardiasmo, 2009:61). Dengan tidak pastinya kondisi lingkungan serta beberapa faktor lainnya seperti adanya penilaian kinerja akan mendorong individu untuk melakukan kesenjangan anggaran. Kesenjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985). Kesenjangan anggaran terjadi karena anggaran berfungsi sebagai indikator untuk mengukur kinerja, adanya ketidakpastian yang tinggi serta kesulitan dalam memproyeksikan apa yang akan terjadi dimasa mendatang.

Partisipasi anggaran merupakan salah satu faktor yang banyak diteliti dan dianggap memiliki pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran. Menurut Ikhsan dan Ishak (2005:173) partisipasi merupakan suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak dimana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya. Dalam proses penyusunan anggaran semua tingkatan organisasi harus dilibatkan karena manajer puncak atau atasan biasanya kurang mengetahui bagaimana kegiatan harian pada tingkatan bawah. Namun, manajer puncak atau atasan mempunyai perspektif yang lebih luas terhadap perusahaan secara keseluruhan yang sangat vital terhadap penentuan kebijakan anggaran secara umum.

Kepemimpinan merupakan kemampuan dalam memotivasi karyawan, mengatur aktivitas individu lain dan memilih saluran komunikasi yang paling efektif atau kemampuan menyelesaikan konflik di antara anggotanya. Luthans (2002) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi. Siagian (2002:83) menyatakan bahwa tiap manajer memiliki tiga jenis perilaku kepemimpinan yang berbeda, yaitu: perilaku berorientasi pada tugas, perilaku yang berorientasi pada hubungan dan kepemimpinan partisipatif. Komitmen merupakan suatu keterikatan untuk memenuhi kewajiban. Menurut Mathis dan Jackson dalam Sopiah (2008) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai derajat dimana karyawan percaya dan mau menerima tujuan-tujuan organisasi dan akan tetap tinggal atau tidak akan meninggalkan organisasinya. Individu yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi, akan mengupayakan pencapaian tujuan organisasi. Sebaliknya, individu yang memiliki komitmen organisasi yang rendah akan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi sehingga perhatian terhadap pencapaian tujuan organisasi kurang.

Tingginya kesenjangan anggaran akan mengakibatkan dua kemungkinan yaitu penambahan dana di luar rencana anggaran semula atau tetap sesuai dengan rencana anggaran dana yang ditetapkan tetapi menurunkan kinerja

pelaksana anggaran (Miyati, 2014). Di dalam penyusunan anggaran keterlibatan bawahan sangat diperlukan, adanya keterlibatan bawahan akan sangat memungkinkan mereka untuk memberi informasi lokal yang diketahui. Beberapa penelitian yang mengatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran adalah Dunk (1993), Young (1985), Falikhatun (2007), Andi Kartika (2010), Karsam (2013). Diperkuat oleh Arie Trisianto (2014) yang menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap timbulnya kesenjangan anggaran. Jadi, ketika partisipasi anggaran yang dilakukan oleh bawahan semakin besar, maka kesenjangan anggaran yang ditimbulkan juga semakin besar. Hal ini terjadi karena bawahan cenderung berusaha agar anggaran yang disusun mudah untuk dicapai, salah satu cara yang ditempuh adalah dengan melonggarkan anggaran atau menciptakan kesenjangan anggaran. Oleh sebab itu, atasan harus ikut berpartisipasi aktif dalam proses penyusunan anggaran. Hipotesis pertama penelitian ini adalah:

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh positif pada kesenjangan anggaran

Sesuai dengan teori yang diungkapkan oleh Luthans (2002) dalam Ramadina (2013), Gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara seorang pemimpin untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi. Menurut Fiedler (1978) dan Chandra (1978) dalam J. Sumarno

(2005:589) efektifitas partisipasi sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan manajemen. Senada dengan Ikhsan dan Ane (2007:6) yang menemukan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran. Gaya kepemimpinan yang cenderung berorientasi hubungan, dalam partisipasi penyusunan anggaran akan memperbesar peluang bagi bawahan untuk menciptakan kesenjangan anggaran demi kepentingan mereka, maksudnya gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan menyebabkan partisipasi yang tinggi menjadi tidak efisien karena pimpinan organisasi mementingkan kepentingan pribadinya supaya dapat dicapai, sehingga tidak menyebabkan terjadinya penurunan kesenjangan anggaran, dalam kondisi tersebut hubungan antara partisipasi dan kesenjangan anggaran adalah positif (tinggi). Hipotesis kedua penelitian ini adalah:

H₂ : Gaya kepemimpinan memperkuat pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran

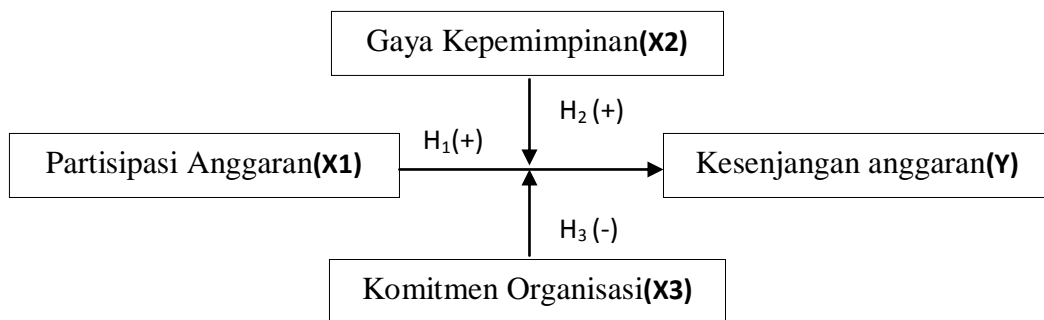
Komitmen menunjukkan keyakinan serta dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi. Tingkat komitmen yang dimiliki dalam pengaruhnya terhadap peningkatan atau penurunan kesenjangan anggaran dapat dilihat dari sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya. Hasil penelitian oleh Nouri dan Parker (1996), Latuheru (2005), Desmiyati (2009) dan Mahadewi (2014) menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat komitmen pada organisasi yang dimiliki oleh individu, maka akan mengurangi individu untuk melakukan kesenjangan anggaran. Hal ini diperkuat dengan hasil penelitian Dewi (2013)

yang menyatakan bahwa interaksi anggaran partisipatif dan komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan pada kesenjangan anggaran. Berdasarkan dari penelitian tersebut maka dapat diduga bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran. Hal ini terjadi karena dengan tingginya partisipasi dari bawahan serta dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi menyebabkan menurunnya keinginan untuk melakukan kesenjangan anggaran. Hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah:

H₃: Komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran

METODE PENELITIAN

Penelitian ini berbentuk penelitian asosiatif dengan tipe kausalitas. Lokasi penelitian yaitu Dinas Perkebunan Provinsi Bali. Objek penelitian yakni gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran. Variabel terikat merupakan variabel yang dipengaruhi atau menjadi akibat karena adanya variabel bebas. Variabel terikat dalam penelitian ini adalah kesenjangan anggaran (Y). Kesenjangan anggaran merupakan perbedaan antarrealisasi anggaran dengan estimasi anggaran yang telah diprediksi akibat dari adanya perilaku tidak produktif oleh partisipan saat mengajukan anggaran.



Gambar 1.
Kerangka Konseptual Penelitian

Sumber: Data Diolah, 2016

Kesenjangan anggaran diukur dengan menggunakan skala likert yang terdiri dari lima pernyataan dengan skala (SS) sampai (STS). Dalam penelitian ini adanya senjangan anggaran dapat dilihat dari indikator berikut: (1)kemampuan anggaran dalam mendorong produktivitas yang tinggi; (2) kemudahan dalam pelaksanaan anggaran; (3)adanya pengawasan (*monitoring*) terhadap pengeluaran akibat anggaran yang dibatasi; (4) tinggi rendahnya tuntutan dalam anggaran; (5) keinginan memperbaiki tingkat efisiensi dalam pusat pertanggungjawaban.

Variabel bebas merupakan variabel yang memengaruhi atau menjadi sebab perubahannya atau timbulnya variabel terikat. Variabel bebas penelitian ini adalah partisipasi anggaran (X_1). Partisipasi anggaran diukur dengan menggunakan skala likert yang terdiri dari lima pernyataan dengan skala (SS) sampai (STS). Dalam penelitian ini partisipasi anggaran dapat dilihat dari indikator berikut: (1) keikutsertaan dalam penyusunan anggaran;(2)frekuensi pemberian saran tentang

anggaran kepada atasan; (3) seberapa besar pengaruh pendapat yang diberikan; (4) pengaruh yang dirasakan atas anggaran akhir; (5) frekuensi atasana meminta saran ketika anggaran disusun.

Variabel moderasi adalah variabel yang mempengaruhi (memperkuat atau memperlemah) hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah Gaya Kepemimpinan (X_2) dan Komitmen Organisasi (X_3). Gaya kepemimpinan yang cenderung memperlemah hubungan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kesenjangan anggaran adalah gaya kepemimpinan yang berorientasi hubungan. Gaya Kepemimpinani ini dioperasionalkan dengan menggunakan 5 item pernyataan, menggunakan skala likert dengan 5 (lima) alternatif jawaban yaitu (SS) sampai (STS). Dalam penelitian ini gaya kepemimpinan seseorang dapat dilihat dari indikator berikut: (1) pertimbangan yang diberikan atasan terhadap perasaan dan kepentingan bawahan; (2) hubungan kerja yang dijaga oleh atasan kepada bawahan; (3) kemudahan karyawan berinteraksi dengan atasan; (4) perhatian atasan terhadap kesejahteraan karyawan; (5) Pengawasan yang dilakukan atasan terhadap karyawan.

Komitmen organisasii merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasi tertentu (Minan, 2005). Komitmen organisasi ini dioperasionalisasikan dengan menggunakan 6 item pernyataan menggunakan skala likert dengan 5 alternatif jawaban yaitu (SS) sampai (STS). Pada penelitian ini komitmen organisasi seseorang dapat dilihat dari indikator berikut: (1)

Loyalitas terhadap organisasi; (2) Hasrat untuk bertahan menjadi bagian dari organisasi; (3) Kesediaan menerima dan meyakini nilai-nilai dan tujuan organisasi; (4) Kesediaan untuk bekerja lebih keras demi kesuksesan organisasi; (5) Kepedulian terhadap nasib organisasi; (6) Kebanggaan menjadi bagian dari organisasi.

Jenis data data dalam penelitian ini yaitu data kuantitatif dan kualitatif. Sumber data yakni data primer dan skunder. Data primer dalam penelitian ini berupa jawaban responden terhadap item-item pernyataan yang terdapat dalam kuesioner. Sedangkan data sekunder dalam penelitian ini adalah data mengenai anggaran dan realisasinya serta gambaran umum Dinas Perkebunan Provinsi Bali. Poulasi dalam penelitian ini yaitu seluruh pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran yaitu sebanyak 40 orang. Karena jumlah populasi yang relative sedikit maka seluruh populasi tersebut dijadikan sebagai sampel jenuh atau sensus. Metode penentuan sampel dalam penelitian ini adalah berdasarkan metode *probably sampling* dengan teknik *judgment sampling*. Metode yang akan digunakan untuk pengumpulan data pada penelitian ini adalah metode survei dengan menggunakan kuesioner.

Pengujian instrument penelitian dilakukan dengan menggunakan uji validitas dan reliabilitas. Teknik analisis data penelitian ini terdiri dari uji asumsi klasik dan uji hipotesis. Uji asumsi klasik dilakukan dengan menggunakan uji normalitas dan uji heteroskedstisitas. Sedangkan uji hipotesis dilakukan dengan

menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) yang diolah dengan program SPSS. Model persamaan MRA yang digunakan dalam penelitian yaitu:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + e \dots\dots\dots(1)$$

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_2 + \beta_5 X_1 X_3 + e \dots\dots\dots(2)$$

Keterangan:

- Y = Kesenjangan Anggaran
- α = Konstanta
- X_1 = Variabel Partisipasi anggaran
- X_2 = Variabel Gaya Kepemimpinan
- X_3 = Variabel Komitmen Organisasi
- e = Standar Error
- $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$ = Koefisien Regresi

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai maksimum, minimum, rata-rata dan standar deviasi. Hasil dari statistik deskriptif dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Kesenjangan Anggaran (Y)	32	5,96	21,04	10,9097	4,65259
Partisipasi Anggaran (X1)	32	6,63	19,77	10,3984	4,52440
Gaya Kepemimpinan (X2)	32	6,23	20,64	15,3109	4,25415
Komitmen Organisasi (X3)	32	7,16	22,64	16,9788	5,13811

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 2 dapat disimpulkan bahwa jumlah pengamatan (N) penelitian ini berjumlah 32. Variabel kesenjangan anggaran memiliki nilai minimum sebesar 5,96 dan nilai maksimum sebesar 21,04 dengan nilai rata – rata sebesar 10,9097. Standar deviasi pada variabel kesenjangan anggaran adalah

sebesar 4,65259. Variabel partisipasi anggaran memiliki nilai minimum sebesar 6,63 dan nilai maksimum sebesar 19,77 dengan nilai rata – rata sebesar 10,3984. Standar deviasi pada variabel partisipasi anggaran adalah sebesar 4,52440. Variabel gaya kepemimpinan memiliki nilai minimum sebesar 6,23 dan nilai maksimum sebesar 20,64 dengan nilai rata – rata sebesar 15,3109. Standar deviasi pada variabel gaya kepemimpinan adalah sebesar 4,25415. Variabel komitmen organisasi memiliki nilai minimum sebesar 7,16 dan nilai maksimum sebesar 22,64 dengan nilai rata – rata sebesar 16,9788. Standar deviasi pada variabel komitmen organisasi adalah sebesar 5,13811. Hal ini menunjukkan bahwa standar penyimpangan data terhadap nilai rata – ratanya adalah 5,13811.

Tabel 3.
Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Kode Instrumen	Nilai Pearson Correlation	Keterangan
1	Partisipasi Anggaran (X1)	X1.1	0,903	Valid
		X1.2	0,895	Valid
		X1.3	0,921	Valid
		X1.4	0,892	Valid
		X1.5	0,914	Valid
2	Gaya Kepemimpinan (X2)	X2.1	0,897	Valid
		X2.2	0,785	Valid
		X2.3	0,826	Valid
		X2.4	0,853	Valid
		X2.5	0,891	Valid
3	Komitmen Organisasi (X3)	X3.1	0,889	Valid
		X3.2	0,829	Valid
		X3.3	0,865	Valid
		X3.4	0,849	Valid
		X3.5	0,858	Valid
		X3.6	0,846	Valid
4	Kesenjangan Anggaran (Y)	Y.1	0,976	Valid
		Y.2	0,913	Valid
		Y.3	0,951	Valid
		Y.4	0,881	Valid
		Y.5	0,930	Valid

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 3 dapat dilihat bahwa instrumen penelitian yang terdiri dari item-item pernyataan partisipasi anggaran (X1), gaya kepemimpinan (X2), komitmen organisasi (X3), kesenjangan anggaran (Y) adalah valid. Hal ini dikarenakan korelasi antara skor masing-masing pernyataan dengan skor total besarnya diatas 0,30.

Tabel 4
Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
1	Kesenjangan Anggaran (Y)	0,960	Reliabel
2	Partisipasi Anggaran (X1)	0,944	Reliabel
3	Gaya Kepemimpinan (X2)	0,903	Reliabel
4	Komitmen Organisasi (X3)	0,925	Reliabel

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 4 diketahui bahwa nilai *cronbach alpha* untuk variabel kesenjangan anggaran sebesar 0,960. Nilai *cronbach alpha* untuk variabel partisipasi anggaran sebesar 0,944. Nilai *cronbach alpha* untuk variabel gaya kepemimpinan sebesar 0,903. Nilai *cronbach alpha* untuk variabel komitmen organisasi sebesar 0,925. Hal ini berarti bahwa nilai *cronbach alpha* masing-masing variabel lebih besar dari 0,6 maka instrument yang digunakan dalam penelitian ini dinyatakan reliabel.

Tabel 5.
Hasil Uji Normalitas

Model	N	Asymp.sig (2-tailed)
$Y = a + b_1X_1 + e$	32	0,200
$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1X_2 + b_5X_1X_3 + e$	32	0,200

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 5 dapat dilihat bahwa *unstandardized* residu memiliki nilai Asymp.Sig (2-tailed) diatas 0,200 lebih besar dari taraf signifikan 0,05. Hal ini berarti seluruh data berdistribusi normal.

Tabel 6.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

No	Persamaan	Variabel	T	Sig.
1	$Y = a + b_1X_1 + e$	X1	-0,361	0,721
2	$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1X_2 + b_5X_1X_3 + e$	X1	-0,956	0,348
		X2	1,191	0,244
		X3	-1,762	0,090
		X1X2	-0,807	0,427
		X1X3	1,322	0,198

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan hasil tersebut dapat dilihat bahwa nilai signifikansi masing-masing variabel di atas $\alpha = 0,05$. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi dari penelitian ini bebas dari gejala heterokedastisitas

Tabel 7.
Hasil Analisis Regresi Sederhana

Variabel	Unstandardized Coefficient		Standardized Coefficient	T	Sig
	B	Std. Error	Beta		
Constant	5,257	1,803		2,916	0,007
X1	0,544	0,159	0,529	3,411	0,002
R^{square} :	0,279				
F_{hitung} :	11,633				
Sig. F_{hitung} :	0,002				

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 7 dapat dibuat persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + e \dots\dots\dots(3)$$

$$= 5,257 + 0,544X_1 + 1,803$$

Tabel 7 menunjukkan bahwa nilai F_{hitung} yang diperoleh adalah sebesar 11,633 dengan signifikansi 0,002. Signifikansi ini jelas lebih kecil dari Alpha ($\alpha = 0,05$) maka model regresi telah memenuhi prasyarat ketepatan fungsi regresi. Artinya model regresi linear sederhana ini sudah tepat digunakan untuk memprediksi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran. Koefisien determinasi yang digunakan pada analisis regresi linear sederhana adalah nilai R_{square} . Hasil analisis menunjukkan nilai sebesar 0,279. Ini berarti perubahan yang terjadi pada kesenjangan anggaran dapat dijelaskan oleh partisipasi anggaran sebesar 27,9 persen, sedangkan 72,1 persen sisanya dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diuji dalam penelitian ini. Karena nilai signifikan (0,002) dari $t_{hitung} < 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Artinya terdapat pengaruh positif partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran.

Tabel 8.
Hasil Analisis Regresi Moderasi

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	23,031	2,948		7,812	0,000
Partisipasi Anggaran (X1)	0,209	0,200	0,204	1,050	0,304
Gaya Kepemimpinan (X2)	-0,868	0,220	-0,793	-3,946	0,001
Komitmen Organisasi (X3)	0,013	0,187	0,015	0,071	0,944
Interaksi X1X2	0,050	0,017	0,792	2,999	0,006
Interaksi X1X3	-0,054	0,015	-0,783	-3,490	0,002
<i>R Square</i>	: 0,896				
F Hitung	: 45,007				
Sig. F Hitung	: 0,000				

Sumber: Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 8 dapat dibuat suatu model persamaan regresi moderasi yaitu sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_2 + \beta_5 X_1 X_3 + e \dots\dots\dots(4)$$

$$= 23,031 + 0,209 X_1 - 0,868 X_2 + 0,013 X_3 + 0,050 X_1 X_2 - 0,054 X_1 X_3 + e$$

Nilai konstanta (α) sebesar 23,031 mengindikasikan bahwa apabila partisipasi anggaran (X_1), gaya kepemimpinan (X_2), dan komitmen organisasi (X_3) sama dengan nol, maka kesenjangan anggaran (Y) adalah sebesar konstanta 23,031 satuan. Nilai Koefisien β_1 pada variabel partisipasi anggaran sebesar 0,209, memiliki arti jika variabel lainnya konstan sementara partisipasi anggaran (X_1) naik sebesar satu satuan, maka kesenjangan anggaran (Y) akan meningkat sebesar 0,209 satuan. Nilai Koefisien β_2 pada variabel moderasi partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan sebesar 0,050 mengindikasikan bahwa setiap peningkatan peran partisipasi anggaran (X_1) dan gaya kepemimpinan (X_2) satu satuan akan mengakibatkan peningkatan senjangan anggaran (Y) sebesar 0,050 satuan. Nilai Koefisien β_3 pada variabel moderasi partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi sebesar -0,054 mengindikasikan bahwa setiap peningkatan peran partisipasi anggaran (X_1) dan komitmen organisasi (X_3) satu satuan akan mengakibatkan penurunan senjangan anggaran (Y) sebesar -0,050 satuan.

Berdasarkan Tabel 8 dapat diketahui nilai adjusted R^2 adalah 0,896 atau 89,6 persen, ini artinya sebesar 89,6 persen variasi kesenjangan anggaran

dipengaruhi oleh model yang dibentuk oleh Partisipasi Anggaran (X_1), Gaya Kepemimpinan (X_2), dan Komitmen Organisasi (X_3) sedangkan sisanya 10,4 persen dijelaskan oleh variabel lain diluar model yang tidak terdeteksi dalam penelitian ini.

Nilai *p-value* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari nilai $\alpha = 0,05$, hal ini menunjukkan bahwa variabel independen mampu memprediksi atau menjelaskan fenomena kesenjangan anggaran di Dinas Perkebunan Provinsi Bali dan menunjukkan bahwa model yang digunakan pada penelitian ini adalah layak untuk diteliti. Level significant (α) yang digunakan adalah 5 persen (0,05). Apabila tingkat signifikansi t_{hitung} lebih besar dari nilai $\alpha = 0,05$ maka H_0 diterima dan H_1 ditolak. Begitu juga sebaliknya. Berdasarkan pada tabel 7 diketahui bahwa tingkat signifikansi untuk variabel bebas partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran sebesar 0,002, nilai ini lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ ($0,002 < 0,05$), ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran (X_1) berpengaruh positif dan signifikan pada senjangan anggaran (Y), sehingga hipotesis pertama (H_1) diterima. Berdasarkan pada tabel 8 diketahui bahwa tingkat signifikansi untuk variabel moderat gaya ke pemimpin mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran sebesar 0,006, nilai ini lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ ($0,006 < 0,05$), ini menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan (X_2) berpengaruh signifikan positif terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran (Y), sehingga hipotesis kedua (H_2) diterima. Tingkat signifikansi untuk variabel

moderat komitmen organisasi mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran pada senjangan anggaran sebesar 0,002, nilai ini lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ ($0,002 < 0,05$), ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi (X_3) berpengaruh signifikan negatif terhadap pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran (Y), sehingga hipotesis ketiga (H_3) diterima.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa jika ada kenaikan partisipasi anggaran maka terjadi kenaikan kesenjangan anggaran dan sebaliknya, ini menjelaskan bahwa pihak pelaksana melakukan kesenjangan anggaran untuk menghindari risiko ketidakpastian lingkungan dan meningkatkan penilaian kinerja instansinya. Semakin tinggi tingkat partisipasi, maka bawahan diberi kesempatan untuk menciptakan sendiri standar untuk menilai kinerja mereka, dan akan adanya kecenderungan untuk menggunakan kelebihan akan pengetahuan yang mereka miliki untuk menciptakan kesenjangan anggaran agar anggaran yang dibuat dapat lebih mudah untuk dicapai sehingga diharapkan pencapaian tersebut akan mempertinggi penilaian kinerjanya. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Young (1985), Falikhatun (2007), Andi Kartika (2010), Karsam (2013) dan diperkuat oleh Arie Trisianto (2014) yang menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap timbulnya kesenjangan anggaran.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan memperkuat pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat gaya pimpinan yang berorientasi pada hubungan maka semakin tinggi pula tingkat kecenderungan individu maupun bawahan untuk melakukan kesenjangan anggaran. Dengan adanya hubungan ini menyebabkan partisipasi yang tinggi menjadi tidak efisien karena pimpinan organisasi memotivasi dengan memenuhi kebutuhan sosial dan mengupayakan pencapaian hubungan antar pribadi yang baik dan pencapaian kedudukan pribadi yang menonjol. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Fiedler(1978), Chandra (1978) serta Ikhsan dan Ane (2007:6).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tingginya komitmen organisasi mampu memoderasi (memperlemah) pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat komitmen terhadap suatu organisasi yang dimiliki oleh individu, maka akan mengurangi individu untuk melakukan kesenjangan anggaran. Individu yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Ikhsan, 2007). Pengaruh komitmen organisasi dapat terlaksana jika dapat diterapkan oleh masing-masing individu yang ada di Dinas Perkebunan Provinsi Bali dengan baik. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Nouri dan Parker (1996),

Latuheru (2005), Desmiyati (2009) dan Mahadewi (2014) menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat komitmen terhadap suatu organisasi yang dimiliki oleh individu, maka akan mengurangi individu untuk melakukan kesenjangan anggaran. Hal ini diperkuat dengan hasil penelitian Dewi (2013) yang menyatakan bahwa interaksi partisipasi anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh negatif dan signifikan pada kesenjangan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan dari hasil analisis data yang telah diuraikan, maka simpulan penelitian ini adalah partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kesenjangan anggaran pada Dinas Perkebunan Provinsi Bali, sehingga jika partisipasi anggaran meningkat maka kesenjangan anggaran juga akan meningkat. Gaya kepemimpinan memperkuat pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran di Dinas Perkebunan Provinsi Bali. Komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada kesenjangan anggaran di Dinas Perkebunan Provinsi Bali

Saran yang dapat diberikan berdasarkan kesimpulan di atas yaitu untuk meminimalisir kesenjangan anggaran maka dalam partisipasi anggaran diperlukan evaluasi anggaran oleh atasan dan meningkatkan komunikasi terkait dengan anggaran dengan atasan. Pemimpin disarankan untuk bersikap adil dan tegas yang dimana dapat membagi rata antara pendekatan secara sosial yaitu kepentingan hubungan pada bawahannya (berorientasi pada hubungan) dengan kepentingan organisasi itu sendiri (berorientasi pada tugas) untuk meminimalisir kesenjangan

anggaran. Pimpinan SKPD diharapkan mempertahankan atau meningkatkan komitmen organisasi bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Bagi peneliti selanjutnya disarankan agar menambahkan variabel lain (seperti: budaya organisasi, struktur organisasi, dll), mendapatkan sampel yang lengkap atau meneliti di lokasi lain, karena masih banyak Dinas di Provinsi Bali yang masih bisa untuk dilakukan penelitian.

REFERENSI

- Afiani, D. N. 2010. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, dan Asimetri Informasi terhadap Senjangan Anggaran pada Instansi Pemerintah. *Skripsi*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ali Maskun. 2009. Analisis Faktor Etika, Budaya Birokrasi, Tekanan Sosial, dan Kapasitas Individu terhadap Kesenjangan anggaran (Senjangan Anggaran) (Kajian Perilaku Eksekutif dalam Proses Penyusunan Anggaran di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur). *Jurnal Aplikasi Manajemen*. 7(I). Hlm. 162-172.
- Andi Kartika. 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(I). Hlm. 39-60.
- Anthony dan Govindarajan. 2005. *Management Control System*. Buku 2. Edisi ke-11. Penerjemah: F.X. Kurniawan Tjakrawala, dan Krista. Jakarta: Salemba Empat.
- Arfan Ikhsan Lubis. 2011. *Akuntansi Keperilakuan*. Edisi kedua. Jakarta: Salemba Empat.
- Bastian, Indra 2010. *Akuntansi Sektor publik: Suatu pengantar*. Jakarta: Erlangga
- Brownell, P., & Dunk, A. S. 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations & Society*, 16(8), 693-703
- Christensen, J. 1982. The Determination Of Performance Standards And Participation. *Journal of Accounting Research*, 20 (2). Pp: 589-603.

- Dewi, Ni Luh Putu S. dan Gerianta, Wirawan Yasa. 2013. Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif Pada Budgetary Slack Dengan Empat Variabel Moderasi (Studi Kasus Pada SKPD Kabupaten Badung, Bali). *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Udayana.
- Dunk, A. S. 1989. Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: A note. *Accounting, Organization and Society*, 14(4), 321-324.
- Dunk, A. S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol. 68:400-410.
- Febri, H. 2008. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating. Yogyakarta: *Skripsi UII*.
- Ghozali, Imam. 2013. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21. Edisi Ketujuh. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2007. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Giusti, Guido. 2013. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada SKPD-SKPD Kabupaten Jember). *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Jember.
- Herimawati, Rissa. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan terhadap Kinerja Manajerial PT. Kusuma Dipa Nugroho. Jawa Timur: Universitas Pembangunan Nasional "Veteran".
- Hidayat setiadi. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Organisasi dan Budget Emphasis Sebagai Variable Intervening (Studi Kasus Pada Skpd Pemerintah Kabupaten Boyolali).
- Huda, Sinarwati dan Nyoman Trisna Herawati. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi Pada PT. Pos Indonesia (Persero) Singaraja. *Jurnal Akuntansi*. Universitas Pendidikan Ganesha.
- Ikhsan, Arfan dan Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Symposium Nasional Akuntansi X Makassar*.

- Indra Bastian. 2006. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Jones, Rowan dan Maurice Pendlebury. 2010. *Public Sector Accounting Sixth edition*, London: Financial Times- Prentice Hall.
- Karsam. 2015. Pengaruh Penekanan Anggaran dan Motivasi Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran Serta Dampaknya Pada Kinerja Manajerial (Studi Pada Yayasan Pendidikan dan Koperasi Propinsi Banten). *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*. Vol. 2, No. 1.
- Kenis, I. 1979. Effect on Budgetary good characteristic on Managerial Attitude and Performance, *The Accounting Review*.
- Khasanah, Siti Maisarotul. 2015. Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kesenjangan anggaran. *Jurusan Akuntansi*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surabaya.
- Lavarda, Carlos dan Almeida, Dalci. 2013. Budget Participation and Informational Asymmetry: a study in a multinational company. *Brazilian Business Review*. Vol. 10, No. 2. Pp. 72-94.
- Little, H. T., Magner, N.R., dan Welker, R.B. 2002. The Fairness of Formal Budgetary Procedures and Their Enactment: Relationships with Managers' Behavior. *Group & Organization Management* 27. 2 (Jun 2002): 209-225.
- Lukka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization, and Society* 13. pp. 281-301.
- Luthans, F. 2005. *Organizational Behaviour*. The McGraw-Hill Companies, Inc.
- Mahadewi, A. A. Sagung Sinta. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi. Fakultas Ekonomi Universitas Udayana.
- Mahmudi. 2011. *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: UII Press
- Merchant, KA. 1981. The Design of the Corporate Budgeting system: influence on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*, Vol. 56, No. 4, pp. 813 -829.
- Milani, K. 1975. The relationship of participation in budget setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *The Accounting Review*, 50.(April) 274-284.

- Moh. Mahsun, Firma dan Heribertus. 2011. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: BPFE.
- Nafarin, M. 2012. *Penganggaran Rencana Kerja Perusahaan*. Edisi Kesatu. Jakarta: Salemba Empat.
- Nila Aprila dan Selvi Hidayani. 2012. The Effect of Budgetary Participation, Asymmetry Information, Budget Emphasis and Commitment Organization to Kesenjangan anggaranat SKPD Governmental of Bengkulu City. *PROCEEDING The 13th Malaysia Indonesia Conference on Economics, Management and Accounting (MIICEMA)*. Hlm. 617-628.
- Nouri and Parker, R.J. 1996. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting* 8: 74-90
- Ramadina, Westhi. 2013. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Gaya Kepemimpinan Dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Payakumbuh)". *Artikel*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Rezi Novia Riska. 2011. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Motivasi Kerja Sebagai Variabel Moderating. Padang: *Skripsi Program S-1*. Universitas Negeri Padang.
- Rukmana, P. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Informasi Asimetri terhadap Timbulnya Budget Slack. *Ejournal UNP*. Padang.
- Samaradhana Pasah, Taufik. 2009. Hubungan Gaya Kepemimpinan Dengan Kedisiplinan Karyawan Pada PT. Industri Telekomunikasi Indonesia (Persero). *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Islam Bandung.
- Schiff dan Lewin (1970) Schiff. M., and Lewin. A.Y. 1970, The Impact of People on Budgets, *The Accounting Review*, pp: 259-267.
- Sirajuddin, A. 2010. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Budgetary Slack Pada Dinas Pengelolaan Keuangan daerah (DPKD) dan Badan Perencanaan dan Pembangunan Daerah (BAPPEDA) Kota Pare-Pare. *Skripsi*. Universitas Hasanuddin. Makassar.
- Sri Utami, Rahmi Fuji. 2012. "Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi dan Group Cohesiveness dalam Hubungan AntaraPartisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Instansi Pemerintahan (SKPD) Kabupaten Dharmasraya)". *Artikel*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. Padang.

- Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV. Alfabeta.
- Sujana, I. K. 2010. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Kesenjangan anggaran. *Audit Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol:5. No.2.
- Supanto. 2010. Analisis Partisipasi Penganggaran terhadap Kesenjangan anggarandengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagaipemoderasi. *Tesis*. Program Pasca Sarjana. Universitas Diponegoro: Semarang.
- Sutrisno, Edy. 2010. *Budaya Organisasi*. Jakarta: Kencana.
- Syamsuri Rahim, dkk. 2013. Gender Differences on TheInfluence of Ethical Judgement and Moral Reasoning Toward Budget Slack Behaviour in PublicSector.*Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*. 5(II). Hlm. 227-241.
- Tampubulon, P. Manahan. 2012. “Perilaku Organisasi (Organization Behavior) Persepektif Organisasi Bisnis”. Edisi ke 3. Bogor: Penerbit Ghalia Indonesia.
- Trisianto, Arie dan A. Riduwan. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budget Slack Dengan Asimetri Informasi Dan Tekanan Anggaran Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi* Vol. 3 No. 5. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia. Surabaya.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.
- Veronica, Amelia dan Komang Ayu Krisnadewi. 2008. Pengaruh Partisipasi Penekanan Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi dan Kompleksitas Tugas terhadap Slack Anggaran pada Bank Perkreditan Rakyat (BPR) di Kabupaten Bandung. *Jurnal Akuntansi*. Universitas Udayana.
- Wulandari. Nur Endah. 2011. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah : Kepuasan Kerja Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Demak).
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Assymetric Information on Budgetary Slack. *Journal of AccountingResearch* 23.pp. 829-842.
- Yuki, Gari. 2011. *Kepemimpinan dalam Organisasi*. Edisi Bahasa Indonesia. Erlangga. Jakarta.