

## IKLIM KERJA ETIS MEMODERASI PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN

I Kadek Agus Diantara<sup>1</sup>  
I Gde Ary Wirajaya<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: [diantaraikd@gmail.com](mailto:diantaraikd@gmail.com) / telp: +62 85792315811

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

### ABSTRAK

Senjangan anggaran adalah selisih antara sumber daya yang sesungguhnya dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaan secara efektif dengan sumber daya yang ditambahkan untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut. Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dan iklim kerja etis pada hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Metode pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode survei dengan instrumen kuisioner. Populasi dalam penelitian ini adalah 20 hotel berbintang di wilayah Ubud. Sampel yang dianalisis sebanyak 80 responden dengan menggunakan metode penentuan sampel *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Moderated regression analysis* (MRA). Hasil penelitian membuktikan semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran maka senjangan anggaran menurun. Kemudian apabila iklim kerja etis yang dimiliki manajer pada saat proses penyusunan anggaran mengalami suatu peningkatan maka senjangan anggaran akan mengalami suatu penurunan.

**Kata Kunci:** partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, iklim kerja etis

### ABSTRACT

*Budgetary slack is the difference between the resources that are actually needed to complete the work effectively with a number of resources that were added to complete the task. This study aims to obtain empirical evidence on the effect of budgetary participation and budgetary slack ethical work climate in relation budgetary participation on budgetary slack. The data collection in this study using a survey method with questionnaire instrument. The population used in this study are 20 star hotel in the Ubud area. The samples were analyzed by 80 respondents using purposive sampling method of sampling. The analysis technique used in this study is Moderated regression analysis (MRA). The research proves the level of participation in the budget penyusunan budgetary slack levels will decline. Then if the ethical work climate that is owned by managers during the budget process experienced an increase in the budgetary slack will experience a decline.*

**Keywords:** participation budgeting, budgetary slack, ethical work climate

## PENDAHULUAN

Setiap perusahaan dalam menjalankan operasinya memiliki tujuan yang jelas sebagai pedoman dalam melaksanakan tugas oleh masing-masing karyawannya

untuk tercapainya tujuan yang efektif dan efisien, maka memerlukan suatu pengendalian manajemen yaitu anggaran. Anggaran merupakan rencana kegiatan organisasi yang dinyatakan dalam satuan moneter untuk menunjukkan kegiatan apa yang akan dilakukan oleh perusahaan (Baridwan, 1989 dalam Hafsah, 2005). Anggaran memiliki fungsi-fungsi yang sama dengan manajemen yaitu fungsi perencanaan, fungsi pelaksanaan, dan fungsi pengawasan. Hal tersebut disebabkan karena anggaran sebagai alat manajemen dalam pelaksanaan fungsinya (Nafarin, 2009).

Fungsi anggaran menurut Anthony dan Govindarajan (2006), antara lain untuk menyesuaikan rencana strategis, membantu mengkoordinasikan aktivitas organisasi, menugaskan tanggung jawab kepada para manajer, menginformasikan kepada manajer mengenai kinerja organisasi, mengevaluasi kinerja aktual manajer, mengotorisasi jumlah yang bisa digunakan.

Suatu akomodasi yang dikelola secara komersial dengan menggunakan seluruh bangunan untuk penyediaan jasa penginapan, pelayanan makanan dan minuman, serta jasa lainnya yang disediakan bagi umum, hal tersebut merupakan pengertian dari hotel. Setiap departemen hotel setiap periodenya juga menyusun anggaran untuk alat bantu perencanaan dan koordinasi agar tujuan dari hotel tersebut dapat dicapai. Menurut Eisenhardt (1989), yang disebut *principal* adalah pemegang saham (*stakeholder*) dan yang disebut *agent* adalah *Chief Executive Officer* (CEO), tetapi apabila dikaitkan dalam industri perhotelan ini CEO merupakan *principal* dan manajer unit bisnis adalah agennya. Adapun proses

penyusunan anggaran, melalui beberapa tahap yaitu tahap penentuan tujuan, tahap implementasi, tahap persiapan dan evaluasi kerja (Anissahrahma, 2008).

Penganggaran partisipatif merupakan proses yang menggambarkan setiap individu akan terlibat dalam proses penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran, serta adanya penghargaan atas pencapaian anggaran tersebut (Brownell, 1982). Menurut Becker dan Green (1962), dalam Muhammad (2001), anggaran partisipatif sebenarnya dapat merusak motivasi bawahan dan menurunkan usaha untuk mencapai tujuan dari organisasi. Hal ini disebabkan oleh banyak faktor salah satunya siapa yang seharusnya dilibatkan dalam penyusunan anggaran dan keputusan apa saja yang memerlukan partisipasi. Keterlibatan individu dalam penyusunan anggaran terkadang menimbulkan masalah lain yaitu *budgetary slack*. Lukka (1988), menyimpulkan bahwa tingkat partisipasi yang tinggi dapat menyebabkan tekanan sosial yang akhirnya memberi kesempatan dan motivasi untuk menciptakan senjangan anggaran. Hasil penelitian Soobaroyen (2005), menunjukkan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional yaitu senjangan anggaran.

Penyusunan anggaran yang baik memerlukan partisipasi dari seluruh anggota organisasi. Pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran dapat dibedakan menurut dua kelompok yaitu atasan (*principal*) dan bawahan (*agent*). Partisipasi penganggaran merupakan suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya (Brownell, 1982).

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

Salah satu wujud dari perilaku disfungsional tersebut adalah senjangan anggaran (*budgetary slack*). Senjangan anggaran didefinisikan sebagai selisih antara sumber daya yang sesungguhnya dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaan secara efektif dengan sejumlah sumber daya yang ditambahkan untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut (Siegel dan Marconi, 1989). Senjangan anggaran adalah ketika seorang manajer mampu mengendalikan keuangan dan sumber daya lainnya melebihi jumlah optimal untuk mencapai tujuan perusahaannya (Kren, 2003). Schiff & Lewin (1968), menemukan bahwa manajemen dapat dan bisa menciptakan senjangan anggaran untuk mencapai anggaran yang harus dicapai dan untuk mengamankan sumber daya untuk kepentingan dan tujuan mereka dimasa yang akan datang.

Penelitian tentang hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran telah banyak dilakukan, namun dari hasil penelitian tersebut menunjukkan temuan yang berbeda-beda. Partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran, hasil tersebut merupakan hasil

penelitian oleh (Antle dan Eppen, 1985), (Young, 1985), dan (Falikhatun, 2007). Hasil penelitian yang berbeda ditunjukkan oleh beberapa peneliti diantaranya adalah (Onsi, 1973), (Dunk, 1993), (Camman, 1976), (Baiman, 1982) dan (Collins, 1978) mengatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran (*budgetary slack*).

Govindarajan (1986), menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontijensi. Hal ini dilakukan dengan memasukan variabel lain yang mungkin memengaruhi partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Oleh karena itu, pada penelitian ini ditambahkan variabel moderasi iklim kerja etis yang diduga memiliki pengaruh antara partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Mencapai tujuan organisasi diperlukan dukungan dari masing-masing individu di dalamnya, sehingga dapat tercipta iklim kerja etis dalam organisasi. Pengambilan keputusan dalam proses penganggaran harus dibuat secara konsisten tanpa adanya bias-bias pribadi dengan menggunakan sebanyak mungkin informasi yang akurat dan mewakili kepentingan-kepentingan anggota organisasi dengan cara-cara yang sesuai dengan nilai-nilai etis dalam organisasi. Robbins (2006), menyatakan bahwa pimpinan saat ini harus menciptakan iklim kerja etis yang sehat bagi bawahannya, dimana mereka dapat menjalankan pekerjaannya secara produktif dan menghadapi sesedikit mungkin keaburan terkait perilaku yang benar dan yang salah. Perilaku etis harus dilakukan oleh semua elemen dalam organisasi untuk menciptakan kinerja yang lebih baik dan kepuasan dalam kerja sama. Iklim kerja yang beretika adalah salah satu aspek penting dari budaya

organisasi. Iklim kerja yang beretika akan menciptakan gaya, karakter, jiwa dan cara bekerja individu yang berpengaruh untuk kinerja terbaik.

Keunggulan budaya organisasi untuk menciptakan iklim kerja yang etis akan memotivasi kekuatan internal organisasi untuk saling berinteraksi dalam perilaku yang penuh etika dan integritas. Jadi dapat disimpulkan iklim kerja etis merupakan bagian dari persepsi yang memengaruhi pemikiran anggota organisasi mengenai bagaimana harus berperilaku etikal yang benar dan bagaimana seharusnya menangani isu-isu etikal (Sulasmi dan Widhianto, 2009). Definisi ini mengandung pengertian tentang persepsi, dimana iklim kerja etis organisasi tertentu merupakan sesuatu yang dipercaya ada oleh anggota organisasi dan akan menjadi faktor-faktor yang menentukan perilaku setiap individu dan berkembang menjadi prinsip-prinsip atau aturan-aturan untuk membuat keputusan dalam proses penyusunan anggaran.

Iklim kerja etis merupakan unsur dari iklim organisasi, yang mengandung persepsi anggota organisasi, yang terjadi dalam organisasi yang mempengaruhi perilaku dan kinerja anggota organisasi (Wirawan, 2008). Perilaku yang beretika diperlukan oleh masyarakat agar semua sisi kehidupan dapat berjalan dengan baik (Aren, 1995). Semakin etis iklim suatu organisasi, diduga menurunkan senjangan anggaran, sebaliknya semakin tidak etis suatu organisasi, diduga akan semakin meningkatkan terciptanya senjangan anggaran.

Motivasi dalam penelitian ini adalah untuk menguji kembali faktor-faktor apa saja yang memengaruhi seorang manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Masih banyaknya terdapat kontradiksi dan inkonsistensi pada penelitian

sebelumnya melakukan penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran ini masih menarik untuk dilakukan. Perbedaan hasil dari penelitian sebelumnya juga menjadi salah satu faktor mengapa peneliti melakukan penelitian dengan topik ini. Selain itu penelitian ini menggunakan lokasi penelitian yang berbeda dari penelitian sebelumnya.

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah Teori Keagenan (*Agency Theory*). Teori keagenan merupakan fenomena hubungan ketika satu orang atau lebih (*principal*) mempekerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dalam pengambilan keputusan. Menurut Eisenhardt (1989), teori keagenan dapat dipandang sebagai model kontraktual antara dua atau lebih orang (pihak) dimana salah satu pihak disebut *agent* yaitu orang yang diberi kuasa oleh *principal* yaitu manajemen pengelola perusahaan sedangkan *principal* adalah pemilik perusahaan. *Principal* mendelegasikan pertanggungjawaban atas *decision making* kepada *agent*, hal ini dapat pula dikatakan bahwa *principal* memberikan suatu amanah kepada *agent* untuk melaksanakan tugas tertentu sesuai dengan kontrak kerja yang telah disepakati. Wewenang dan tanggung jawab *agent* maupun *principal* diatur dalam kontrak kerja atas persetujuan bersama (Jensen dan Meckling, 1979).

Penelitian-penelitian sebelumnya mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran, maka dapat digunakan pendekatan kontijensi sebagai prediktor adanya senjangan anggaran (Govindarajan, 1986). Penelitian ini

menggunakan faktor kontijensi untuk mengevaluasi keefektifan hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel moderasi adalah variabel yang memengaruhi hubungan partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Pendekatan kontijensi pada akuntansi manajemen didasari pada suatu anggapan bahwa sistem akuntansi secara universal selalu tepat untuk dapat digunakan pada seluruh organisasi dalam keadaan apapun, tetapi sistem akuntansi manajemen juga bergantung pada faktor-faktor situasional yang ada dalam organisasi tersebut. Penelitian ini akan memakai pendekatan kontijensi yang diadopsi untuk mengevaluasi partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderasi yang memengaruhi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Faktor kontijensi dalam penelitian ini adalah iklim kerja etis.

Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran sebagai proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak dimana keputusan tersebut akan memiliki masa depan terhadap mereka yang membuatnya (Arfan, 2011). Adanya partisipasi anggaran, bisa membuat bawahan memiliki kesempatan untuk memberitahukan informasi yang mereka ketahui kepada atasan, sehingga atasan nantinya dapat membuat keputusan terbaik untuk organisasinya. Adanya partisipasi yang benar bukan partisipasi semu dalam proses penganggaran dapat mengurangi terjadinya *slack* (Djoko Kristianto, 2009). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Djoko Kristianto (2009), diperoleh hasil bahwa partisipasi



penganggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Artinya, semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran maka tingkat senjangan anggaran yang ditimbulkan akan semakin rendah, dan begitu pula sebaliknya.

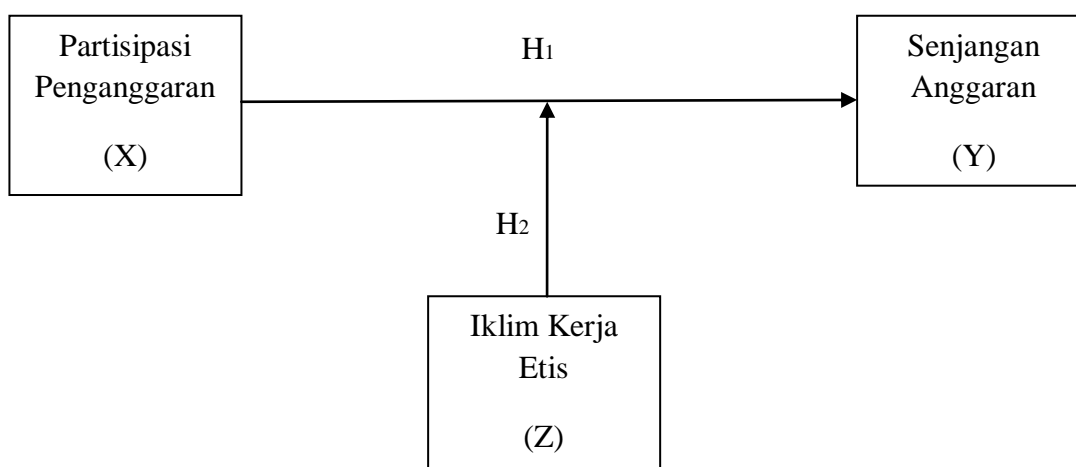
H<sub>1</sub>: Partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran.

Iklm kerja etis merupakan unsur dari iklim organisasi, yang mengandung persepsi anggota organisasi, yang terjadi di lingkungan internal organisasi secara rutin dan memengaruhi sikap dan perilaku organisasi serta kinerja anggota organisasi (Wirawan, 2008). Semakin etis suatu organisasi, diduga akan menurunkan terciptanya senjangan anggaran. Iklim kerja etis dapat berperan sebagai variabel pemoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran (Meiraningsih, 2014).

H<sub>2</sub>: Iklim kerja etis memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

## **METODE PENELITIAN**

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kuantitatif yang berbentuk asosiatif kausalitas, yaitu bertujuan untuk mengetahui pengaruh antara dua variabel atau lebih (Sugiyono, 2013:55). Hubungan kausalitas dijelaskan dengan menggunakan struktur teori untuk membentuk hipotesis, kemudian hipotesis diuji dengan menggunakan data empiris untuk mendapatkan simpulan. Penelitian ini membahas mengenai pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dengan iklim kerja etis sebagai variabel pemoderasi, sehingga model penelitian ini ditunjukkan pada Gambar 1 berikut



**Gambar 1. Model penelitian**

*Sumber:* data diolah, 2016

Lokasi penelitian dilakukan pada hotel berbintang di wilayah Ubud, Kabupaten Gianyar. Alasan penelitian ini dilakukan di hotel, karena pada umumnya hotel yang memanfaatkan anggaran sebagai alat bantu manajemen untuk melakukan kinerja yang maksimal (Suprasto, 2006). Ubud merupakan salah satu daerah di Bali yang menyimpan seni dan potensi-potensi alam yang sangat menarik untuk dinikmati dan dikunjungi.

Berkembangnya Ubud sebagai daerah tujuan wisata tentunya disertai dengan penyediaan sarana dan prasarana kepariwisataan yang sesuai dengan keinginan dan kebutuhan wisatawan di tempat tujuan wisata, mulai dari sarana transportasi yang memadai, komunikasi, maupun sarana akomodasi sehingga diharapkan lama tinggal wisatawan akan semakin meningkat dan hal ini dapat memberikan kontribusi bagi semua pihak yang ada dalam komponen pariwisata. Dipilihnya lokasi penelitian di wilayah Ubud Kabupaten Gianyar karena kemudahan peneliti dalam memperoleh (akses) data. Selain itu jumlah hotel yang berada di wilayah Ubud, Kabupaten Gianyar sangat banyak sehingga

memudahkan proses pengumpulan data. Pada penelitian ini menggunakan variabel independen, dependen dan moderasi.

Variabel *independent* dalam penelitian ini adalah partisipasi penganggaran (X). Partisipasi penganggaran merupakan cerminan perspektif manajer bawahan mengenai tingkat keterlibatan yang dialami bawahan dalam penyusunan anggaran, jenis pengambilan keputusan yang logis yang disediakan oleh seorang atasan ketika anggaran diperbaiki, frekuensi yang berkaitan dengan anggaran yang didiskusikan dan disetujui dengan atasannya, banyak pengaruh bawahan pada anggaran final dan kontribusi/sumbangan pemikirannya untuk anggaran (Milani, 1975). Partisipasi penganggaran diukur dengan menggunakan instrumen yang terdiri dari enam pernyataan dan diukur dengan menggunakan skala likert 4 point. Skala tinggi menunjukkan partisipasi penganggaran yang tinggi dan skala rendah menunjukkan partisipasi penganggaran yang rendah. Partisipasi penganggaran diukur dengan enam indikator yaitu 1) keterlibatan manajer, 2) alasan atasan merevisi anggaran, 3) frekuensi pemberian usulan, 4) pengaruh manajer dalam anggaran akhir, 5) pentingnya kontribusi yang diberikan, 6) frekuensi penyampaian pendapat.

Variabel *dependent* dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran (Y). Senjangan anggaran didefinisikan sebagai suatu tindakan di mana agen melebihkan kemampuan produktif dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi ketika diberi kesempatan untuk memilih standar kerja sehingga dapat meningkatkan kinerjanya (Young, 1985:831). Sedangkan menurut Indrawati Yuhertiana (2009), senjangan anggaran adalah kecenderungan

berperilaku tidak produktif dengan melebihi biaya saat seorang pegawai mengajukan anggaran belanja. Senjangan anggaran diukur dengan menggunakan instrumen penelitian berupa kuisioner yang dikembangkan oleh (Karsam, 2013), terdiri dari enam pertanyaan dan diukur menggunakan skala likert 4 point. Skala rendah menunjukkan senjangan anggaran yang rendah dan skala tinggi menunjukkan senjangan anggaran yang tinggi. Senjangan anggaran diukur dengan enam indikator yaitu 1) Standar Anggaran, 2) Pelaksanaan Anggaran, 3) Anggaran Ketat, 4) Tekanan Anggaran, 5) Efisiensi Anggaran, dan 6) Target Anggaran.

Variabel moderasi adalah variabel yang dapat memperkuat atau memperlemah hubungan antara suatu variabel bebas pada variabel terikat. Dalam penelitian ini variabel moderasinya adalah iklim kerja etis (Z). Etika merupakan pedoman cara bertingkah laku yang baik dari sudut pandang budaya, susila serta agama (Pramono, 2012). Iklim etis didefinisikan sebagai kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur organisasi yang khusus yang berisi nilai-nilai etis, Iklim etis merupakan persepsi-persepsi yang menunjukkan tipe kebijakan dan prosedur organisasi yang memiliki nilai-nilai etis. *Ethical work climate* bukan suatu konstruk normatif untuk mengbukur bagaimana etika yang berlangsung dalam suatu organisasi, tetapi dapat digunakan untuk menegakkan suatu indikator pemikiran etikal dalam suatu organisasi (Victor dan Cullen, 1988).

Pertimbangan atas situasi-situasi etika dengan memperhatikan ruang lingkup etika, biasanya memerlukan dua dimensi fokus pengamatan (Rachels, 1989, 1999; Solomon, 1992), yaitu pertama menyangkut kriteria etika yang

digunakan yang menyangkut masalah hasilnya, prinsip-prinsip yang berkembang atau aturan lain untuk membuat keputusan. Kedua, yang disebut sebagai *lacus of analysis* menjelaskan tentang siapa atau apa yang dipengaruhi oleh kejadian dengan cara yang relevan secara etika. Lingkupnya dapat bersifat individual (*self*), organisasi atau masyarakat. Victor dan Cullen (1988), menggunakan tiga klasifikasi *moral philosophy* untuk mendesain dimensi kriteria *ethical work climate*, yaitu 1) *Egoism* yaitu memaksimalkan kepentingan pribadi, 2) *Benevolence* yaitu memaksimalkan kepentingan bersama, 3) *Principle* yaitu ketaatan pada tugas, peraturan, hukum atau standar yang berlaku. Skala 4 titik dipilih untuk menghindari adanya jawaban netral (tengah-tengah) yang umumnya terdapat dalam segala ganjil.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer merupakan sumber data yang diperoleh secara langsung oleh pengumpul data, misalnya wawancara dan kuisioner. Berdasarkan sumbernya, data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer berupa jawaban responden terhadap item-item pertanyaan atau pernyataan yang terdapat dalam instrumen penelitian, yaitu partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, dan iklim kerja etis.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh manajer atau kepala divisi yang terlibat langsung dalam proses penyusunan anggaran pada hotel berbintang di wilayah Ubud Kabupaten Gianyar. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria pengambilan sampel adalah 1) Manajer atau kepala divisi yang terlibat dalam penyusunan dan

pelaksanaan anggaran, 2) Manajer atau kepala divisi yang telah menduduki jabatannya selama minimal satu tahun. Hal tersebut bertujuan agar responden yang menjadi satuan analisis memiliki pengalaman dalam penyusunan dan melaksanakan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Responden dalam penelitian ini adalah manajer atau kepala divisi setingkat manajer dengan alasan manajer atau kepala divisi, memiliki peran fungsional yang besar dalam penggunaan, pengelolaan dan tanggung jawab terhadap anggaran, serta mampu berinteraksi dengan bawahan (karyawan).

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei dengan instrumen kuisioner, yaitu dengan cara memberikan serangkaian pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawabnya (Sugiyono, 2013:199). Kuisioner yang disebarkan berupa daftar pernyataan tertulis kepada responden mengenai partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, dan iklim kerja etis yang di rujuk dari *tesis*. Teknik analisis dalam penelitian ini adalah *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Uji interaksi atau *Moderated Regression Analysis (MRA)* dapat dihitung dengan persamaan sebagai berikut (Wijaya 2012: 138):

$$Y = \alpha + \beta_1 X + \beta_2 Z + \beta_3 [XZ] + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- Y = Senjangan anggaran
- $\alpha$  = Konstanta
- $\beta_1$ - $\beta_3$  = Koefisien regresi
- X = Partisipasi Penganggaran
- Z = Iklim Kerja Etis
- [XZ] = Nilai Absolut antara X dan Z yang mewakili Interaksi antara Partisipasi Penganggaran dengan Iklim Kerja Etis
- e = Error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif disajikan untuk memberikan informasi mengenai karakteristik variabel-variabel penelitian, antara lain minimum, maksimum, rata-rata, dan deviasi standar. Hasil dari statistik deskriptif dapat dilihat pada Tabel 1. Berdasarkan Tabel 1 dapat dilihat bahwa pengamatan (N) dalam penelitian ini adalah sebanyak 72. Variabel partisipasi penganggaran (X) memiliki nilai minimum sebesar 7,43 dan nilai maksimum sebesar 23,39 dengan nilai rata-rata 18,3471, jika dibagi dengan 6 item pernyataan akan menghasilkan nilai sebesar 3,06 yang artinya rata-rata responden memberikan jawaban setuju untuk pernyataan partisipasi anggaran. Hal ini berarti kecenderungan responden untuk melakukan partisipasi penganggaran adalah tinggi. Nilai deviasi standar variabel partisipasi penganggaran adalah sebesar 4,63445. Hal ini berarti standar penyimpangan data terdapat nilai rata-ratanya adalah 4,63445.

**Tabel 1.**  
**Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Deviasi Standar
X	72	7,43	23,39	18,3471	4,63445
Y	72	7,00	26,46	13,4104	5,26855
Z	72	6,61	19,63	15,7185	4,00256
X_Z	72	49,50	459,26	304,5853	116,73024
Valid N (listwise)	72				

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Variabel senjangan anggaran (Y) memiliki nilai minimum sebesar 7,00 dan nilai maksimum sebesar 26,46 dengan nilai rata-rata 13,4104, jika dibagi 7 item pernyataan akan menghasilkan nilai sebesar 1,92 yang artinya rata-rata responden memberikan jawaban sangat tidak setuju untuk pernyataan senjangan anggaran. Hal ini berarti kecenderungan responden untuk melakukan senjangan

anggaran adalah sangat rendah. Nilai deviasi standar variabel senjangan anggaran adalah sebesar 5,26855. Hal ini berarti standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 5,26855.

Variabel iklim kerja etis (Z) memiliki nilai minimum sebesar 6,61 dan nilai maksimum sebesar 19,63 dengan nilai rata-rata sebesar 15,7185, jika dibagi 5 item pernyataan akan menghasilkan nilai sebesar 3,14 yang artinya rata-rata responden memberikan jawaban setuju untuk pernyataan iklim kerja etis. Hal ini berarti kecenderungan responden untuk menerapkan iklim kerja etis sangat tinggi. Nilai deviasi standar variabel iklim kerja etis adalah sebesar 4,00256. Hal ini berarti standar penyimpangan data terhadap nilai rata-ratanya adalah 4,00256.

Uji validitas digunakan untuk mengukur valid tidaknya suatu kuisisioner. Biasanya syarat minimum suatu kuesioner untuk memenuhi validitas adalah jika  $r$  bernilai lebih besar dari 0,3. Hasil uji validitas instrument dapat dilihat di Tabel 2.

**Tabel 2.**  
**Hasil Uji Validitas Instrumen**

No.	Variabel	Kode Instrumen	Nilai Pearson Correlation	Keterangan
1.	Senjangan Anggaran (Y)	Y1	0,908	Valid
		Y2	0,796	Valid
		Y3	0,789	Valid
		Y4	0,678	Valid
		Y5	0,888	Valid
		Y6	0,811	Valid
		Y7	0,644	Valid
2.	Partisipasi Penganggaran (X)	X1	0,747	Valid
		X2	0,804	Valid
		X3	0,763	Valid
		X4	0,808	Valid
		X5	0,777	Valid
		X6	0,772	Valid
3.	Iklim Kerja Etis (Z)	Z1	0,855	Valid
		Z2	0,900	Valid
		Z3	0,912	Valid
		Z4	0,675	Valid
		Z5	0,813	Valid



Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Berdasarkan Tabel 2 menunjukkan bahwa seluruh instrumen penelitian memiliki nilai  $r > 0,3$  sehingga disimpulkan bahwa instrument penelitian dinyatakan valid untuk digunakan sebagai alat pengumpulan data penelitian.

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 3, 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 3.**  
**Hasil Uji Reliabilitas**

No.	Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
1.	Senjangan Anggaran (Y)	0,900	Reliabel
2.	Partisipasi Penganggaran (X)	0,870	Reliabel
3.	Iklim Kerja Etis (Z)	0,890	Reliabel

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Sebelum dilakukan analisis *Moderated Regression Analysis* (MRA), maka dilakukan uji asumsi klasik yang meliputi uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah model regresi yang terbebas dalam masalah heteroskedastisitas serta masalah normalitas data. Hasil uji normalitas dan uji heterokedastisitas ditunjukkan oleh Tabel 4 dan Tabel 5. Hasil uji normalitas pada Tabel 4 menunjukkan nilai signifikan sebesar *Asymp. Sig.* (2-

*tailed*) sebesar  $0,067 > 0,05$ , sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data yang berdistribusi normal.

**Tabel 4.**  
**Hasil Uji Normalitas (*Kolmogorov-Smirnov Test*)**

	<i>Unstandardized Residual</i>
N	72
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	0,101
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	0,067

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Pengujian selanjutnya adalah uji heterokedastisitas. Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Berdasarkan Tabel 5 menunjukkan bahwa nilai signifikansi masing-masing variabel pada model regresi memiliki nilai lebih besar dari 0,05 yang artinya model regresi dalam penelitian ini bebas dari gejala heteroskedastisitas. Oleh karena model telah memiliki data yang terdistribusi normal dan bebas dari heterokedastisitas maka analisis berikutnya dapat dilanjutkan.

**Tabel 5.**  
**Hasil Uji Heterokedastisitas**

Model	<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficients</i>		Sig.
	B	Std. Error	Beta	T	
(Constant)	3,280	0,378		8,688	0,000
X	0,759	0,464	0,251	1,636	0,106
Z	0,663	0,514	0,222	1,290	0,201
X_Z	0,172	0,517	0,069	0,333	0,740

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Analisis *Moderated Regression Analysis* (MRA) merupakan aplikasi khusus regresi linear untuk menentukan hubungan antara dua variabel yang dipengaruhi oleh variabel ketiga (variabel moderasi), dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (Ghozali, 2013:225). Variabel moderasi

merupakan variabel independen yang akan memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen lainnya terhadap variabel dependen. Penelitian ini menggunakan variabel iklim kerja etis sebagai variabel moderasi. analisis MRA digunakan untuk menguji pengaruh iklim kerja etis pada hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran. Hasil dari analisis regresi moderasi atau MRA pada penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 6.

**Tabel 6.**  
**Hasil Moderated Regression Analysis**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	46,226	5,781		7,996	0,000
X	-1,915	0,451	-1,685	-4,249	0,000
Z	-1,947	0,565	-1,479	-3,444	0,001
X_Z	0,108	0,033	2,395	3,273	0,002

Adjusted R<sup>2</sup> : 0,534  
 F : 28,170  
 Sig. F : 0,000

Sumber: Hasil olahan SPSS, 2016

Berdasarkan Tabel 6, model regresi yang digunakan sebagai berikut.

$$Y = 46,226 - 1,915X + -1,947Z + 0,108(X, Z) + e$$

Nilai konstanta sebesar 46,226 menunjukkan bahwa nilai partisipasi penganggaran (X) dan iklim kerja etis (Z) sama dengan nol, maka nilai senjangan akan meningkat. Nilai koefisien regresi partisipasi anggaran ( $\beta_1$ ) sebesar -1,915 menunjukkan bila peran partisipasi penganggaran meningkat satu satuan, akan mengakibatkan penurunan pada senjangan anggaran dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol. Nilai koefisien regresi iklim kerja etis ( $\beta_2$ ) sebesar -1,947 menunjukkan bila iklim kerja etis meningkat satu satuan, akan

mengakibatkan penurunan senjangan anggaran (Y) dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol. Nilai koefisien moderat X,Z ( $\beta_3$ ) sebesar 0,108 mengindikasikan bahwa setiap interaksi peran partisipasi penganggaran dengan iklim kerja etis meningkat satu satuan akan mengakibatkan peningkatan pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Berdasarkan Tabel 6 dapat dilihat bahwa nilai Sig. F sebesar 0,000 lebih kecil dari pada 0,05, hal ini berarti model regresi yang digunakan dalam penelitian ini dianggap layak. Hasil ini didukung dengan hasil analisis *Adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,534 yang berarti bahwa 53,4 persen variasi dari senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh partisipasi penganggaran, iklim kerja etis, interaksi antara partisipasi penganggaran dan iklim kerja etis, sementara sisanya sebesar 46,6 persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model.

Pada Tabel 6 menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran memiliki nilai  $\beta_1$  sebesar -1,915 dengan tingkat signifikan 0,000 yang lebih kecil dari 0,05. Angka sig t lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima. Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh negatif. Menurut hasil uji t dapat disimpulkan bahwa dengan adanya partisipasi penganggaran maka senjangan anggaran akan mengalami suatu penurunan.

Darlis (2002), menyatakan bahwa partisipasi penganggaran terutama dilakukan oleh manajer tingkat menengah yang memegang pusat-pusat pertanggungjawaban dengan menekankan pada keikutsertaan dalam proses penyusunan dan penentuan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya.

Keterlibatkan manajer dalam penyusunan anggaran, akan menambah informasi bagi atasan mengenai lingkungan yang sedang dan yang akan dihadapi serta membantu menyelesaikan masalah yang berkaitan dengan anggaran. Partisipasi juga dapat mengurangi tekanan serta kegelisahan pada bawahan.

Hal ini karena manajer dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, yang dapat diterima dan dapat dicapai. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara efektif untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara umum. Partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif, karena dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi. Apabila partisipasi dalam proses penyusunan anggaran mengalami peningkatan maka kemungkinan akan terjadi senjangan anggaran akan menurun.

Pada Tabel 6 menunjukkan bahwa bahwa interaksi antara partisipasi penganggaran dan iklim kerja etis ( $X*Z$ ) memiliki nilai  $\beta_3$  sebesar 0,108 dengan tingkat signifikan 0,002 yang lebih kecil dari 0,05. Angka sig t lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa  $H_0$  ditolak dan  $H_2$  diterima. Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa iklim kerja etis berpengaruh positif atau memperkuat hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa, jika iklim kerja etis pada Hotel berbintang di Wilayah Ubud mengalami suatu peningkatan maka senjangan anggaran akan mengalami suatu penurunan. Artinya bahwa hipotesis pertama yang menyatakan iklim kerja etis memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dapat diterima.

Victor dan Cullen (1988), menyatakan bahwa Iklim etis merupakan kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur organisasi yang khusus yang berisi nilai-nilai etis, Iklim etis merupakan persepsi-persepsi yang menunjukkan tipe kebijakan dan prosedur organisasi yang memiliki nilai-nilai etis. *Ethical work climate* bukan suatu konstruk normatif untuk mengukur bagaimana etika yang berlangsung dalam suatu organisasi, tetapi dapat digunakan untuk menegakkan suatu indikator pemikiran etikal dalam suatu organisasi.

Mencapai tujuan organisasi diperlukan dukungan dari masing-masing individu di dalamnya, sehingga dapat tercipta iklim kerja etis dalam organisasi. Pengambilan keputusan dalam proses penganggaran harus dibuat secara konsisten tanpa adanya bias-bias pribadi dengan menggunakan sebanyak mungkin informasi yang akurat dan mewakili kepentingan-kepentingan anggota organisasi dengan cara-cara yang sesuai dengan nilai-nilai etis dalam organisasi.

Keunggulan budaya organisasi untuk menciptakan iklim kerja yang etis akan memotivasi kekuatan internal organisasi untuk saling berinteraksi dalam perilaku yang penuh etika dan integritas. Jadi dapat disimpulkan iklim kerja etis merupakan bagian dari persepsi yang memengaruhi pemikiran anggota organisasi mengenai bagaimana harus berperilaku etikal yang benar dan bagaimana seharusnya menangani isu-isu etikal (Sulasmi dan Widhianto, 2009). Apabila iklim kerja etis terjadi pada individu yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran tinggi, maka kemungkinan akan terjadinya senjangan anggaran akan menurun.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil analisis maka dapat disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran pada hotel berbintang di wilayah Ubud. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran maka tingkat senjangan anggaran akan mengalami penurunan. Iklim kerja etis memperkuat hubungan negatif antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa, jika iklim kerja etis yang dimiliki manajer pada Hotel berbintang di Wilayah Ubud saat berpartisipasi pada saat proses penyusunan anggaran mengalami suatu peningkatan maka senjangan anggaran akan mengalami suatu penurunan.

Saran yang dapat diberikan berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan pada yaitu untuk mengurangi senjangan anggaran pada Hotel di wilayah Ubud hendaknya para manajer yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran memiliki iklim kerja etis yaitu dengan cara memahami serta melaksanakan kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur organisasi yang khusus yang berisi nilai-nilai etis, sehingga dalam pengambilan keputusan dalam proses penganggaran dapat konsisten tanpa adanya bias-bias pribadi dengan menggunakan sebanyak mungkin informasi yang akurat dan mewakili kepentingan-kepentingan anggota organisasi dengan cara-cara yang sesuai dengan nilai-nilai etis dalam organisasi.

Berdasarkan hasil *Adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,534 yang berarti bahwa 53,4 persen variasi dari senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh partisipasi penganggaran, iklim kerja etis, interaksi antara partisipasi penganggaran dan iklim kerja etis, sementara sisanya sebesar 46,6 persen dijelaskan oleh variabel-variabel

lain yang tidak dimasukkan dalam model sehingga bagi peneliti selanjutnya yang ingin melakukan penelitian sejenis, sebaiknya memasukkan variabel lain sebagai variabel pemoderasi seperti *self esteem*, komitmen organisasi, budaya organisasi, penekanan anggaran.

## REFERENSI

- Anissarahma, Dini. 2008. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, Budget Emphasis dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya Slack Anggaran (Studi Kasus Pada PT. Telkom Yogyakarta). Yogyakarta. *Simposium Nasional VII*.
- Anthony, R.N. dan Govindarajan, V. 2001. *Management Control System*. Edisi 11. Salemba Empat. Jakarta.
- Aren, A.A. dan Loebbecke, J.K. 1995. *Auditing*. 6th Edition. Prentice Hall.Inc.Englewood. Cliff.
- Ariawan, Pande. 2015. Keadilan Prosedural dan Iklim Kerja Etis sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran. *Tesis Program Pascasarjana Universitas Udayana*. Bali.
- Brownell, P. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation. Budgetary Partisipative, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Reseacrh*. Vol. 20, pp: 12-27.
- Baiman, S. 1982. Agency research in managerial accounting: A survey. *Journal of Accounting Literature* 1 (Spring): 154-213.
- Camman, C. 1976. Effects of the use of control system. *Accounting , Organizations and Society* 14: 301-13.
- Collins F. 1978. The Interaction of Budget Characteristics and Personality Variables with Budgetary Response Attitudes. *The Accounting Review*. Pp: 324-335.
- Darlis, Edfan. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi Indonesia*. Vol. 5, No. 1.



- Dunk, Alan S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack . *The Accounting Review*, pp: 400-410.
- Eisenhardt, Kathleen M. 1989. Agency Theory : An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, Vol. 14, No.1 (Jan.,1989), pp.57-74.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri. Budaya Organisasi dan Group Cohesiveness dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack. *Symposium Nasional Akuntansi X*.
- Govindarajan, V. 1986. Impact Of Participation In The Budgetary Process On Management Attitudes And Performance : Universalistic And Contingency Perspectives. *Decision Sciences*, pp: 496-516.
- Ghozali, Imm. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS* 19 edisi 5. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Hafsah. 2005. Pengaruh Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dengan Kesenjangan Anggaran. *Tesis Program Pascasarjana Universitas Sumatera Utara, Medan*.
- Indrawati Yuhertiana. 2009. Menggalai Peluang Baru Penelitian di Ranah Akuntansi Keperilakuan Sektor Publik. *Seminar Nasional*. Fakultas Ekonomi UPN Veteran Jawa Timur.
- Jensen, M. C and Meekling. W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior. Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of financial Economics*. Oktober. 1976. V. 3. No. 4. Pp: 305-360.
- Kren, L. 2003. Effects of Uncertainty, Participation, and Control System Monitoring on The Propensity to Creat Budget Slack and Actual Budget Slack Created. Diperoleh dari [http:// pantherfile.Umw.edu /kren/www/Slack1.pdf](http://pantherfile.Umw.edu/kren/www/Slack1.pdf).(22 Maret 2016).
- Kenis, 1979. Effect on Budgetary Goal Karakteristik On Managerial Attitude and Performance. *The Accounting Review*. LIV(4): 707-721.
- Karsam, 2013. The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymmetry as a Moderating Variable and 1<sup>st</sup> Impact on the Managerial Performance (A Study on Yayasan Pendidikan dan Koperasi in the Province of Banten. Indonesia). *International journal of Applied Finance and Business Studies*. 1(1). h: 28-38.

- Lukka, A. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization and Society*.
- Meiraningsih, 2014. Pengaruh Partisipasi Penggaran pada Senjangan Anggaran Keadilan Prosedural dan Iklim Kerja Etis sebagai Variabel Pemoderasi: Studi Empiris di Dinas Pendidikan Pemuda dan Olahraga se-Provensi Bali. *Tesis*. Bali: Program Pasca Sarjana, Universitas Udayana.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supevisor Performance Attitudes : A. Field Study. *Accounting Revie*. April. pp: 274-284.
- Muhammad, Gamal. 2001. Pengaruh Interaksi Partisipasi Anggaran, informasi Asimetris dan Penekanan Anggaran terhadap Budget Slack (Studi Kasus Pada Samudra Indonesia Group). *Tesis*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Onsi. M. 1973. Facktor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*, pp: 535-548.
- Pramono, H. 2012. Perilaku Etis dalam Pengambilan Keputusan Akuntan dalam Persefektif Etika Islam. Diperoleh dari [http://e-journal.stie-ub.ac.id /index.Php /probank / article / download /.../86](http://e-journal.stie-ub.ac.id/index.Php/probank/article/download/.../86). (23 Maret 2016)
- Robbins, S.P. 2006. *Perilaku Organisasi*. Edisi Kesepuluh. Jakarta: PT. Indeks kelompok Gramedia.
- Safitri, Niken. 2006. Pengaruh Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran Terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Karyawan : Job Relevant Information (Jri) Sebagai Varibel Antara (Studi Pada PT. Merapi Utama Pharma Cabang Yogyakarta). *Skripsi*. Fakultas Ekonomi, Universitas Islam Indonesia. Yogyakarta.
- Schieff, M. dan Lewin, A. Y. 1970. The Impact of People Budgets. *The Accounting Review* 45. April. Pp. 259-268.
- Siegel, G dan Marconi, H. Ramanauskas. 1989. *Behavioural Accounting*. South Western Publishing Company.
- Sugiyono, 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi Ketujuh Belas. Bandung: CV. Alfabeta.
- SulasmI, S. dan Widhianto, I.G.M.D. 2009. Ethical Work Climate untuk Menciptakan Moral Awareness Karyawan pada Koperasi Bank Perkreditan Rakyat Tribakti Nganjuk. *Jurnal Manajemen Teori dan Terapan*. Tahun 2, No. 2, hal. 183-198. Agustus.

- Soobaroyen, Teeroven. 2005. Management Control System and Dysfuntional Behavior : An Emprical investigation. *Lecturer in Accounting and Finance*. United Kingdom, University of Wales.
- Suprasto, Bambang. 2006. “Pengaruh Interaksi Antara Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, dan Penekanaan Anggaran terhadap *Budgetary Slack* (Studi Kasus di Hotel-Hotel di Provinsi Bali)”. *Audi Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol. 1. Hal 75-86.
- Triana, M., Yuliasman, dan Wirmic Eka Putra. 2012. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Buget Empasis, dan Locus of Control Terhadap Slack Anggaran. *E-Jurnal Binar Akuntansi*, 1(1): h:51-60.
- Victor, B. and Cullen, J.B. 1988. The Organization Bases of Ethical Work Climate. *Administrative Science Quaterly*. March. Vol. 33, 1ss. 1.
- Warindrani, Armila K. 2006. *Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Wirawan. 2008. *Budaya dan Iklim Organisasi*. Cetakan Kedua. Jakarta: Salemba Empat.