

## PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN ORGANISASI DAN GAYA KEPEMIMPINAN SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Ni Putu Yurika Mertayani<sup>1</sup>  
I Made Sadha Suardikha<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: [yurika.mertayani@rocketmail.com](mailto:yurika.mertayani@rocketmail.com)/Tlp: 081936082282

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

### ABSTRAK

Senjangan anggaran merupakan perbedaan jumlah anggaran yang dilaporkan dengan jumlah estimasi terbaik dari organisasi tersebut. Senjangan anggaran terjadi apabila angka realisasi anggarannya lebih tinggi dari anggaran yang ditetapkan dan angka belanja daerahnya yang lebih tinggi dari realisasi belanjanya. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran dan untuk mengetahui peran komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan pada hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Populasi pada penelitian ini adalah 16 Dinas pada Pemerintahan Kabupaten Tabanan dengan 45 jumlah responden yaitu kepala dinas, kepala bagian perencanaan serta kepala bagian keuangan. Teknik penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sampel jenuh. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis regresi berganda dan *moderated regression analysis* (MRA). Hasil penelitian yang diperoleh yaitu bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, komitmen organisasi tidak memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran dan gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

**Kata kunci:** Partisipasi Anggaran, Senjangan Anggaran, Komitmen Organisasi, Gaya Kepemimpinan

### ABSTRACT

*Budgetary slack is the difference in the reported budget amount by the number of best estimate of the organization. The purpose of this study was to determine the effect of budget participation on budgetary slack and to determine the role of organizational commitment and leadership style in relation budgetary participation and budgetary slack. The population in this study was 16 at the County Government Office of Tabanan to 45 the number of respondents, head of department, head of planning and chief financial officer. Sampling technique used in this study is saturated samples. The analysis technique used is multiple regression analysis and moderated regression analysis (MRA). The results obtained in that budget participation a positive influence on budgetary slack, organizational commitment does not weaken the influence of the budget on budgetary slack participation and leadership style weaken the influence of budget participation on budgetary slack.*

**Keywords:** Participation Budgeting, Budgetary Slack, Organizational Commitment, Leadership Style

## **PENDAHULUAN**

Anggaran merupakan perkiraan kinerja yang ingin dicapai dalam kurun waktu tertentu yang diukur dengan menggunakan ukuran keuangan. Anggaran merupakan unsur yang sangat penting dalam proses perencanaan, pengkoordinasian dan pengendalian perusahaan, berisikan rencana kegiatan di masa yang akan datang dan mengindikasikan kegiatan untuk mencapai tujuan perusahaan (Hansen dan Mowen, 1997; Nouri, 1996). Melalui anggaran ini, bisa diketahui seberapa besar kemampuan perusahaan dalam melaksanakan kegiatan-kegiatannya dan juga dalam proses penyusunan anggaran ini kinerja bawahan dan partisipasinya akan banyak terlibat yang kemudian menyebabkan bawahan mempunyai informasi lebih dibandingkan atasan.

Menurut Brownell (1983) anggaran melibatkan kinerja serta hubungan diantara manusia, sehingga terdapat perilaku manusia yang mempengaruhi anggaran tersebut. Sistem anggaran berbasis kinerja seperti ini, disusun untuk mengatasi kelemahan anggaran tradisional dan menggunakan kinerja sebagai tolok ukur penilaian kinerja agen. Pada penilaian kinerja berbasis tercapai tidaknya target anggaran akan mendorong agen melakukan senjangan anggaran demi karirnya di masa depan.

Senjangan anggaran banyak terjadi pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah karena dalam penyusunannya seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif. Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara jumlah anggaran yang dilaporkan oleh agen dengan jumlah estimasi terbaik

dari perusahaan (Anthony dan Govindaradjan, 2007). Agen cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik dari yang diajukan, sehingga target akan lebih mudah tercapai. Dikutip dari Ramadina (2013) ada tiga alasan utama agen melakukan senjangan anggaran yaitu, orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka mencapai anggarannya, senjangan anggaran selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, maka agen tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya, rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya (Falikhatun, 2007).

Fenomena yang terjadi dapat dilihat pada Tabel 1. Dapat dilihat pada tabel realisasi anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) Kabupaten Tabanan memperlihatkan terjadinya senjangan anggaran. Senjangan anggaran ini dapat diketahui melalui tingginya angka realisasi pendapatan daerah dibandingkan dengan anggaran pendapatan daerah yang telah ditetapkan dan juga dapat dilihat dari angka realisasi belanja daerah yang lebih rendah dari anggaran belanjanya. Fraud yang ditunjukkan oleh Tabel 1 diduga adalah senjangan anggaran, yang merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya sehingga selalu bisa tercapai dan kinerjanya terlihat baik.

**Tabel 1.**  
**Anggaran dan Realisasi Pendapatan Asli daerah dan Belanja Daerah**  
**Kabupaten Tabanan Tahun Anggaran 2011-2015 (dalam jutaan rupiah)**

Tahun	Anggaran Pendapatan	Realisasi Pendapatan	Selisih	%	Anggaran Belanja Daerah	Realisasi Belanja Daerah	Selisih	%
2011	870.487,81	886.307,26	15.820,45	101,8%	920.541,07	882.459,14	38.081,93	95,86%
2012	1.055.763,51	1.056.319,79	555,28	100,1%	1.108.188,77	1.041.916,69	66.271,08	94,02%
2013	1.214.809,63	1.253.026,65	38.217,02	103,1%	1.252.899,74	1.198.702,59	54.196,15	95,67%
2014	1.328.610,50	1.361.063,04	32.452,54	102,4%	1.415.634,55	1.325.575,23	90.059,32	93,64%
2015	1.442.947,73	1.516.483,54	73.536,8	105,1%	1.467.667,73	1.507.013,50	39.345,8	102,68%

*Sumber:* Bappeda Kabupaten Tabanan, 2016

Teori keagenan merupakan konsep yang menjelaskan mengenai kontrak antara satu orang atau lebih yang bertindak sebagai *principal* menunjuk orang lain sebagai agen untuk melakukan jasa untuk kepentingan prinsipal termasuk mendelegasikan kekuasaan dalam pengambilan keputusan (Jensen dan Meckling, 1976). Senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan oleh agen/bawahan dengan *principal*/atasan yang timbul saat semua pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang diinginkannya.

Jika agen atau bawahan yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi organisasi, maka akan memungkinkan agen memberikan informasi yang dimilikinya itu untuk membantu kepentingan organisasi. Namun, sering terjadi dimana keinginan prinsipal tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara keduanya. Hal ini dapat terjadi misalnya, jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* suatu organisasi kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan

mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut (Darlis, 2000). Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Hubungan keagenan antara Kepala Daerah (Bupati) dan Kepala Dinas/Kantor/Badan adalah Kepala Daerah (Bupati) berperan sebagai prinsipal dan Kepala Dinas/Kantor/Badan sebagai agen. Eksekutif akan menyampaikan dokumen rancangan APBD kepada legislatif untuk diteliti dan disahkan. Kepala daerah berorientasi pada penetapan sistem pengendalian manajemen yang mengatur Dinas/Kantor/Badan, serta mendukung keberhasilan reformasi anggaran, keuangan dan sistem akuntansi daerah. Dinas/Kantor/Badan akan mengajukan daftar usulan kegiatan daerah dan daftar usulan proyek daerah yang akan dibahas oleh panitia anggaran daerah. Perangkat daerah (Dinas/Kantor/Badan) bertanggung jawab dalam pelayanan masyarakat (Kencana, 2010). Senjangan yang diciptakan oleh perangkat daerah cenderung merupakan senjangan yang sifatnya positif, karena untuk menjaga hubungannya dengan kepala daerah dan juga untuk mengamankan pekerjaan serta jabatannya di dalam pemerintahan.

Penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran sudah banyak diteliti. Hasil penelitian Antle dan Eppen (1985), Young (1985), Lukka (1988), Falikhatun (2007), dan Widyaningsih (2011) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif dan dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Hal ini dikarenakan bawahan yang diberikan wewenang dalam menyusun anggaran tidak memberikan informasi yang akurat, selain itu adanya konflik antara atasan dan bawahan karena keinginan atasan dan bawahan sering

bertentangan (Luthans, 1998). Beberapa penelitian lain menunjukkan hasil yang tidak konsisten, dimana penelitian yang dilakukan oleh Onsi (1973), Camman (1976), Merchant (1985), Dunk (1993), dan Supanto (2010) mengungkapkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran, karena pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran memberikan informasi akurat yang dimilikinya dalam proses penganggaran. Oleh sebab itu, maka peneliti bermaksud meneliti kembali mengenai senjangan anggaran dengan menggunakan variabel-variabel lain yaitu komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan sebagai variable pemoderasi.

Hasil penelitian yang berlawanan mengenai pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran ini bisa karenakan ada faktor lain yang juga berpengaruh pada hubungan tersebut. Menurut Govindaradjan (1986) perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Dalam penelitian ini diajukan variabel komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan sebagai variabel pemoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Brownell (1982) mengatakan partisipasi anggaran merupakan suatu proses dimana individu-individu terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka.

Partisipasi anggaran dilakukan oleh bawahan/agen yang memegang pusat-pusat pertanggung jawaban dengan menekankan pada keikutsertaan bawahan dalam proses penyusunan dan penentuan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawab mereka. Keikutsertaan bawahan/agen dalam penyusunan anggaran ini dapat memberikan dampak positif dimana bawahan/agen dapat memberikan informasi terkait lingkungan yang sedang dan akan dihadapi juga dapat memberi bantuan dalam menyelesaikan masalah yang berkaitan dengan anggaran tersebut. Dengan adanya penyusunan anggaran secara partisipasi dapat terjadi pertukaran informasi baik antara atasan dengan bawahan maupun level manajemen yang sama.

Menurut Irfan dkk (2016) komitmen organisasi merupakan dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi. Komitmen organisasi yang kuat di dalam individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan kepentingan yang sudah direncanakan sehingga memungkinkan terjadinya senjangan anggaran yang dapat dihindari (Lestari, 2014). Bawahan atau agen yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan berusaha berbuat terbaik demi kepentingan organisasi tempatnya berada. Apabila individu dengan komitmen organisasi yang rendah akan lebih mementingkan dirinya atau kelompoknya saja. Alasan dipilihnya komitmen organisasi sebagai salah satu variabel pemoderasi karena komitmen organisasi berkaitan erat dengan rasa kepedulian bawahan atau agen terhadap organisasi tempatnya berada.

Gaya kepemimpinan merupakan suatu cara pemimpin untuk mempengaruhi orang lain atau bawahannya sedemikian rupa sehingga bawahan tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Ramadina, 2013). Gaya kepemimpinan seseorang dapat diketahui apakah berorientasi tugas (*task oriented*) atau hubungan (*relationship oriented*) melalui instrumen LPC (*Least Preferred Coworker*) yang dikembangkan. Alasan diambilnya variabel gaya kepemimpinan adalah karena dalam menggerakkan seseorang dalam partisipasi anggaran sangatlah dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan pemimpinnya dan keterlibatan kerja bawahan yang efektif tergantung pada gaya berinteraksi antara atasan dan bawahan.

Dewasa ini, penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran daerah digunakan sebagai tolak ukur berhasil atau tidaknya suatu organisasi dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Namun, hal ini menimbulkan terjadinya senjangan anggaran. Agen cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik dari yang diajukan, sehingga target akan lebih mudah tercapai. Selain itu, pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah sering menimbulkan senjangan anggaran, karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat.

Hal ini konsisten dengan hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Merchant (1981), Young (1985), Antle dan Eppen (1985), Andriyani dan Hidayati (2010), dan Nasution (2011) dan penelitian lainnya yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran



meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan:

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

Komitmen organisasi adalah dorongan dari dalam individu dalam organisasi untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi tersebut sesuai dengan tujuan organisasi dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan dengan kepentingan individu itu sendiri. Menurut Porter, Mowday dan Steers (1974) karyawan yang memiliki komitmen organisasi tinggi akan lebih termotivasi untuk hadir dalam organisasi dan berusaha untuk mencapai tujuan organisasi.

Lestari (2014) mengatakan peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Semakin tinggi tingkat komitmen yang dimiliki oleh masing-masing individu dalam organisasi, maka semakin besar loyalitas individu tersebut terhadap organisasi, sehingga semakin kecil kemungkinan individu tersebut untuk melakukan senjangan anggaran. Begitu pula sebaliknya, yaitu semakin rendah tingkat komitmen yang dimiliki individu dalam organisasi, maka semakin kecil loyalitas individu terhadap organisasi, sehingga semakin besar kemungkinan individu tersebut untuk melakukan senjangan anggaran.

Hal tersebut sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Belianus (2005), yang menemukan bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif

terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang diajukan peneliti adalah :

H<sub>2</sub>: Komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

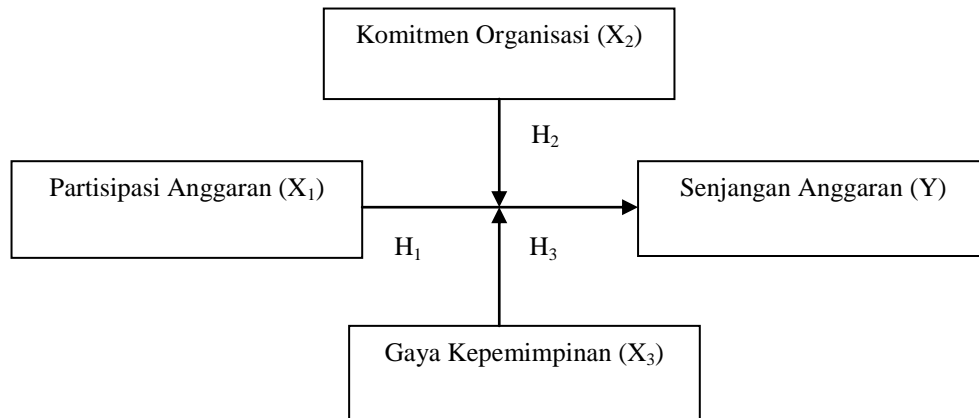
Peningkatan dan penurunan senjangan anggaran tergantung pada penggunaan anggaran dan sejauh mana atasan menggunakan anggaran sebagai tolak ukur penilaian kinerja bawahannya. Gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan akan memperkuat hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran karena gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan (demokratis) menyebabkan partisipasi yang tinggi menjadi tidak efisien karena pimpinan organisasi hanya mementingkan kepentingan pribadinya supaya dapat dicapai, sehingga tidak menyebabkan terjadinya penurunan senjangan anggaran. Namun gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas akan menurunkan peluang terciptanya senjangan karena pimpinan organisasi lebih mementingkan organisasi untuk mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Hal tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ramadhina (2007), Widyaningsih (2011) dan Rosalina (2012) yang menyatakan gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas akan memperlemah hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian teori tersebut diatas, hipotesis yang diajukan oleh peneliti adalah:

H<sub>3</sub>: Gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan jenis pendekatan kuantitatif yang berbentuk asosiatif.

Desain penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 1 dibawah ini:



**Gambar 1. Desain Penelitian**

*Sumber:* Data primer diolah, 2016

Penelitian ini akan dilaksanakan pada Dinas-dinas di Lingkungan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Tabanan, Bali. Objek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran dengan komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan sebagai variabel pemoderasi.

Variabel terikat dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran. Senjangan anggaran didefinisikan sebagai suatu perilaku yang disfungsional bahkan tidak jujur, karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan menyebabkan meningkatnya biaya organisasi (Stevens, 2002).

Variabel bebas dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran. Brownell (1982) mengatakan partisipasi anggaran merupakan suatu proses dimana individu-individu terlibat langsung di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas dasar pencapaian target anggaran mereka.

Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan. Komitmen organisasi didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk melakukan sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan yang ditetapkan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi (Wiener, 1982). Gaya kepemimpinan (*leadership style*) merupakan cara seseorang untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin dengan ikhlas untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Luthans, 2008).

Data kuantitatif yang digunakan dalam penelitian ini adalah data anggaran dan realisasinya serta jawaban yang berasal dari responden berdasarkan kuesioner yang telah disebarkan pada Dinas-dinas di Kabupaten Tabanan. Data kualitatif pada penelitian ini gambaran umum dari Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Tabanan dan daftar pernyataan dalam kuesioner.

Data Primer dalam penelitian ini diperoleh dari daftar pernyataan dalam bentuk kuesioner yang diberikan secara langsung kepada responden. Hasil yang diperoleh akan diolah dalam bentuk pembahasan, kesimpulan dan saran. Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah data jumlah SKPD Kabupaten

Tabanan dan struktur organisasinya yang diperoleh dari Badan Kepegawaian Daerah (BKD) Kabupaten Tabanan tahun 2016.

Populasi dalam penelitian ini adalah adalah 16 Dinas di Pemerintahan Kabupaten Tabanan. Teknik penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sampel jenuh. Sampel pada penelitian ini berjumlah 16 dinas, untuk memenuhi jumlah minimal sampel 30 orang diambilah 48 pengamatan sebagai responden untuk diamati.

Responden penelitian ini terdiri dari pegawai yang menjabat sebagai Kepala Dinas, Kepala Sub Bagian Perencanaan, dan Kepala Sub Bagian Keuangan yang bekerja pada 16 dinas di Pemerintahan Kabupaten Tabanan. Diambilnya responden ini karena terlibat di dalam penyusunan anggaran pada setiap SKPD dan berdasarkan UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara bahwa Kepala Dinas/Kepala SKPD adalah pejabat pemegang kewenangan penggunaan anggaran yang mempunyai tugas menyusun Rencana Kerja Anggaran (RKA), menyusun Dokumen Pelaksana Anggaran (DPA), melaksanakan anggaran SKPD yang dipimpin, serat bertanggungjawab kepada Kepala Daerah melalui Sekda. Kepala Sub Bagian Perencanaan bertugas untuk menyusun Rencana Strategis (Renstra) dan Rencana Kerja (Renja) dari masing-masing bidang, mengumpulkan bahan rencana pembangunan jangka panjang, rencana pembangunan jangka menengah dan rencana pembangunan jangka pendek, serta bertugas untuk menghimpun RKA dan DPA. Kepala Sub Bagian Keuangan bertugas untuk merencanakan, melaksanakan, menatausahakan, dan melaporkan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan SKPD

serta bertugas untuk menyusun laporan realisasi anggaran. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei berupa kuesioner. Hasil dari kuesioner diukur menggunakan skala *likert* dengan skala 5 poin yaitu, skor rendah (1) menunjukkan Sangat Tidak Setuju (STS), skor tinggi (5) menunjukkan Sangat Setuju (SS).

Perhitungan analisis yang digunakan adalah teknik analisis regresi berganda dan analisis regresi moderasi (*moderated regression analysis*). Model regresi berganda dalam penelitian ini dinyatakan sebagai berikut.

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

Keterangan:

- Y : Senjangan Anggaran
- $\alpha$  : Konstanta
- $\beta$  : Koefisien Regresi
- X1 : Partisipasi Anggaran
- e : *error*

Penelitian ini menggunakan uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) karena dapat menjelaskan pengaruh variabel pemoderasi dalam memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen dengan dependen. Model regresi moderasi dalam penelitian ini adalah:

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

Keterangan:

- Y : Senjangan Anggaran
- a : Konstanta
- $\beta_1 - \beta_5$  : Koefisien Regresi
- X<sub>1</sub> : Partisipasi Anggaran
- X<sub>2</sub> : Komitmen Organisasi
- X<sub>3</sub> : Gaya Kepemimpinan
- e : Standar error
- X<sub>1</sub>X<sub>2</sub> : Interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi
- X<sub>1</sub>X<sub>3</sub> : Interaksi antara partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran dari suatu data yang dilihat dari jumlah sampel, nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata – rata, dan standar deviasi dari masing-masing variabel penelitian. Tabel 2 memperlihatkan hasil uji statistik deskriptif sebagai berikut.

**Tabel 2.**  
**Hasil Statistik Deskriptif**

No	Variabel	N	Min	Max	Mean	Std. Dev
1	Partisipasi Anggaran	45	13	25	20,69	2,930
2	Komitmen Organisasi	45	23	40	32,13	4,071
3	Gaya Kepemimpinan	45	28	42	32,96	3,111
4	Senjangan Anggaran	45	12	23	19,44	2,642

*Sumber:* Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 2 disajikan jumlah pengamatan (N) dari penelitian ini sebanyak 45 pengamatan. Variabel partisipasi anggaran memiliki skor kisaran 13-25 sehingga nilai tengah (mean) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel ini adalah 20,69. Apabila dibagi dengan jumlah item pernyataan sebanyak 5 item, didapat skor rata-rata sebesar 4,1 yang berarti rata-rata responden memberikan penilaian pada skor 4-5 pada setiap item pernyataan. Nilai deviasi standar dari variabel partisipasi anggaran sebesar 2,930 hal ini menunjukkan bahwa sebaran data condong ke kanan tetapi masih dalam batas normal.

Variabel komitmen organisasi memiliki skor kisaran 23-40 sehingga nilai tengah (mean) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel ini adalah 32,13. Apabila dibagi dengan jumlah item pernyataan sebanyak 8 item, didapat skor rata-rata 4 yang berarti rata-rata responden memberikan penilaian pada skor 4-5 pada setiap item pernyataan. Nilai deviasi standar dari variabel komitmen organisasi

sebesar 4,071 hal ini menunjukkan bahwa sebaran data condong ke kanan tetapi masih dalam batas normal.

Variabel gaya kepemimpinan memiliki skor kisaran 28-42 sehingga nilai tengah (mean) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel ini adalah 32,13. Apabila dibagi dengan jumlah item pernyataan sebanyak 9 item, didapat skor rata-rata 3,7 yang berarti rata-rata responden memberikan penilaian pada skor 3-4 pada setiap item pernyataan. Nilai deviasi standar dari variabel gaya kepemimpinan sebesar 3,111 hal ini menunjukkan bahwa sebaran data condong ke kanan tetapi masih dalam batas normal.

Pada variabel senjangan anggaran memiliki skor kisaran 12-23 sehingga nilai tengah (mean) dari jumlah skor jawaban responden untuk variabel ini adalah 19,44. Apabila dibagi dengan jumlah item pernyataan sebanyak 5 item, didapat skor rata-rata 3,8 yang berarti rata-rata responden memberikan penilaian pada skor 4-5 pada setiap item pernyataan. Nilai deviasi standar dari variabel senjangan anggaran sebesar 2,642 hal ini menunjukkan bahwa sebaran data condong ke kanan tetapi masih dalam batas normal.

Data yang akurat dan objektif adalah sesuatu yang esensial, agar data yang dikumpulkan benar-benar berguna, maka alat ukur yang digunakan harus valid dan reliabel. Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Suatu instrument dikatakan valid bila nilai *person correlation* terhadap skor total di atas



0,30 (Sugiyono, 2014:189). Jadi apabila kolerasi antara butir dengan skor total kurang dari 0,3 maka butir dalam instrument tersebut dinyatakan tidak valid. Data menunjukkan bahwa seluruh indikator pertanyaan dalam variabel partisipasi anggaran, komitmen organisasi, gaya kepemimpinan, dan senjangan anggaran lebih besar dari 0,3 sehingga seluruh indikator tersebut telah memenuhi syarat validitas data.

Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seorang terhadap pertanyaan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Pengukuran reabilitas pada penelitian ini dilakukan dengan cara *one shot* dimana, pengukuran hanya sekali dan kemudian hasilnya dibandingkan dengan pertanyaan lain atau mengukur kolerasi antar jawaban pertanyaan. Pengukuran dilakukan dengan uji statistik *cronbach alpha* ( $\alpha$ ), Suatu instrument dikatakan reliabel jika nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,6 (Sugiyono, 2014:190). Hasil uji reabilitas dapat dilihat pada Tabel 3 berikut.

**Tabel 3.**  
**Hasil Uji Reabilitas Instrumen Penelitian**

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
1	Partisipasi Anggaran (X1)	0,892	Reliabel
2	Komitmen Organisasi (X2)	0,869	Reliabel
3	Gaya Kepemimpinan (X3)	0,824	Reliabel
4	Senjangan Anggaran (Y)	0,861	Reliabel

*Sumber:* Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 3 terlihat bahwa nilai *cronbach's alpha* masing-masing variabel memiliki nilai lebih besar dari 0,60. Hal ini menunjukkan bahwa semua pertanyaan dan pernyataan dalam kuesioner penelitian ini reliabel dan dapat digunakan.

Analisis regresi berganda adalah pengujian yang dilakukan untuk mengetahui ada tidaknya pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat. Model persamaan regresi linier berganda dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + e \dots\dots\dots (3)$$

$$= 2,066 + 0,840X_1 + e$$

Nilai konstanta ( $\alpha$ ) sebesar 2,066 memiliki arti jika variable partisipasi anggaran ( $X_1$ ) dinyatakan konstan, maka senjangan anggaran ( $Y$ ) cenderung meningkat sebesar 2,066 satuan. Nilai koefisien  $\beta_1 = 0,840$  berarti menunjukkan bila nilai partisipasi anggaran ( $X_1$ ) bertambah 1 satuan, maka nilai dari senjangan anggaran ( $Y$ ) akan mengalami peningkatan sebesar 0,840 satuan.

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah data yang digunakan dalam penelitian telah terdistribusi normal. Untuk dapat melihat apakah data yang digunakan dalam penelitian telah berdistribusi normal dapat dilihat dengan menggunakan uji non parametrik satu sampel Kolmogorov-Smirnov. Dapat diketahui bahwa *unstandardized* residu dalam penelitian ini memiliki nilai Asymp.Sig (2-tailed) lebih besar dari taraf signifikan 0,05. Hal ini berarti seluruh data berdistribusi normal.

Pengujian ini dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Model regresi yang baik adalah yang tidak mengandung gejala heteroskedastisitas. Uji heteroskedastisitas dalam penelitian ini dilakukan dengan uji Glejser. Jika signifikansi t dari hasil meregresi nilai *absolute residual* terhadap variabel bebas

lebih dari 0,05 maka model regresi tidak mengandung heteroskedastisitas. Hasil uji heteroskedastisitas dapat dilihat pada Tabel 4 yaitu sebagai berikut.

**Tabel 4.**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Model	Variabel	Sig. (2-tailed)	Keterangan
<b>Regresi 1</b>	Partisipasi Anggaran X1	0,144	Bebas Heterokedastisitas
<b>Regresi 2</b>	Partisipasi Anggaran X1	0,433	Bebas Heterokedastisitas
	Komitmen Organisasi X2	0,088	Bebas Heterokedastisitas
	Gaya Kepemimpinan X3	0,623	Bebas Heterokedastisitas
	X1X2	0,120	Bebas Heterokedastisitas
	X1X3	0,620	Bebas Heterokedastisitas

*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.

Uji interaksi (*Moderate Regression Analysis-MRA*) digunakan untuk menguji pengaruh variabel partisipasi anggaran pada senjangan anggaran dengan komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan digunakan sebagai variabel pemoderasi. Persamaan regresi dalam uji interaksi ini mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel bebas). Hasil analisis uji interaksi dapat dilihat pada Tabel 5 berikut ini.

**Tabel 5.**  
**Hasil Uji Moderating Regression Analysis (MRA)**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.	Hasil Uji
	B	Std. Error	Beta			
Constant	-8,317	12,595		-0.660	0.513	
X1	1,412	0,614	1,565	2.298	0.027	
X2	-0,689	0,281	-1.062	-2.453	0.019	
X3	1,003	0,413	1.181	2.428	0.02	
X1X2	0,030	0,013	1.526	2.335	0.025	Ditolak
X1X3	-0,048	0,020	-1.946	-2.349	0.024	Diterima
Adjusted R Square		0,879				
F <sub>hitung</sub>		64,657				
Sig. F <sub>hitung</sub>		0,000				

Berdasarkan Tabel 5, dihasilkan persamaan *Moderating Regression Analysis* (MRA) sebagai berikut:

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

$$= 8,317 + 1,412X_1 - 0,689X_2 + 1,003X_3 + 0,030X_1X_2 - 0,048X_1X_3 + e$$

Diketahui nilai konstanta ( $\alpha$ ) sebesar 8,317 mengandung arti jika nilai variabel bebas yaitu partisipasi anggaran ( $X_1$ ), komitmen organisasi ( $X_2$ ), dan gaya kepemimpinan ( $X_3$ ) tidak berubah atau sama dengan nol, maka nilai senjangan anggaran akan naik sebesar 8,317 satuan. Nilai  $\beta_1 = 1,412$ ; berarti apabila variabel partisipasi anggaran meningkat, maka akan mengakibatkan peningkatan terhadap senjangan anggaran dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.

Nilai  $\beta_2 = -0,689$ ; berarti apabila variabel komitmen organisasi meningkat, maka akan mengakibatkan penurunan terhadap senjangan anggaran dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan. Nilai  $\beta_3 = 1,003$ ; berarti apabila variabel gaya kepemimpinan meningkat maka akan mengakibatkan peningkatan terhadap

senjangan anggaran dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan. Interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,030 dengan nilai signifikansi ( $0,025 < 0,05$ ). Hal tersebut menunjukkan bahwa variabel komitmen organisasi memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Interaksi antara variabel partisipasi anggaran dengan gaya kepemimpinan menunjukkan nilai koefisien sebesar (-0,048) dengan nilai signifikansi ( $0,024 < 0,05$ ). Hal tersebut menunjukkan bahwa variabel gaya kepemimpinan memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Besarnya nilai koefisien determinasi ditunjukkan dengan nilai *R square* ( $R^2$ ) adalah 0,879. Hasil ini berarti bahwa pengaruh variabel partisipasi anggaran pada senjangan anggaran dengan komitmen organisasi dan gaya kepemimpinan digunakan sebagai variabel pemoderasi sebesar 87,9% dan sisanya sebesar 12,1% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain di luar model penelitian.

Sebelum melakukan pengujian hipotesis, hal yang perlu diperhatikan adalah kelayakan model penelitian yang dilakukan dengan uji F ( $\alpha = 0,05$ ) untuk mengetahui apakah model yang digunakan layak uji sehingga pembuktian hipotesis dapat dilanjutkan. Hasil pengujian pada penelitian ini menunjukkan nilai signifikansi 0,000 atau lebih kecil dari  $\alpha = 0,05$  sehingga model regresi linier berganda layak digunakan sebagai alat analisis untuk menguji pengaruh variabel independen dan variabel pemoderasi pada variabel independen.

Uji hipotesis pertama pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Nilai tingkat signifikansi uji t untuk variabel partisipasi anggaran sebesar 0,000 maka tingkat signifikansi t adalah  $0,000 < 0,05$ . Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis pertama ( $H_1$ ) yaitu partisipasi anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran diterima ( $H_1$  diterima).

Uji hipotesis kedua komitmen organisasi memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Pada Tabel 5 dapat dilihat nilai interaksi antara variabel komitmen organisasi dan partisipasi anggaran dengan nilai signifikansi sebesar 0,013 maka tingkat signifikansi adalah  $0,013 < 0,05$  dengan nilai koefisien sebesar 0,030 yang berarti komitmen organisasi memperkuat pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran, maka  $H_2$  ditolak. Hal ini berarti variabel komitmen organisasi tidak memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

Uji hipotesis ketiga gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Pada Tabel 5 dapat dilihat nilai interaksi antara variabel gaya kepemimpinan dan partisipasi anggaran dengan nilai sig. sebesar 0,020 maka tingkat signifikansi adalah  $0,020 < 0,05$  dengan nilai koefisien sebesar (-0,048) yang berarti variabel gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran, maka  $H_3$  diterima.

Hipotesis pertama menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel

partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini didukung oleh teori keagenan yang menjelaskan mengenai adanya hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang dengan yang diberikan wewenang sehingga hubungan ini dapat mengarah pada kondisi setiap orang yang memiliki kepentingan berbeda terhadap organisasinya.

Senjangan anggaran terjadi akibat adanya perbedaan informasi yang dimiliki oleh karyawan dan pimpinannya. Karyawan yang memiliki informasi lebih tinggi cenderung melakukan senjangan anggaran agar target anggaran dapat tercapai dengan mudah. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Antle dan Eppen (1985), Young (1985), Lukka (1988), Falikhatun (2007), dan Widyaningsih (2011) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif dan dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran.

Hipotesis kedua menyatakan bahwa komitmen organisasi memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel komitmen organisasi tidak memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Hasil ini dapat terjadi disinyalir karena adanya pengaruh dari variabel pemoderasi lain diluar variabel yang diteliti pada penelitian ini yang juga berpengaruh pada hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Seorang karyawan yang memiliki pemimpin dengan gaya kepemimpinan berorientasi pada tugas akan merasa tidak dekat dengan pemimpinnya karena pemimpin tersebut lebih mengutamakan tugas dibanding hubungan dalam

pekerjaannya. Hal ini menyebabkan karyawan ini akan merasa acuh karena apapun yang ia lakukan dianggap sama oleh pemimpinnya.

Hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Pratama (2013) yang juga menunjukkan hasil bahwa variabel komitmen organisasi tidak mampu memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Menurut Pratama (2013), hal ini disebabkan oleh adanya faktor kontigensi lain, seperti gaya kepemimpinan, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategik, dan kecukupan anggaran, yang lebih mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran pada Instansi Pemda (SKPD) Kota Padang.

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa gaya kepemimpinan memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran.

Senjangan anggaran akan menurun sejalan dengan penurunan partisipasi anggaran pada gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas. Gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas, akan membuat karyawan bekerja dengan sungguh-sungguh ketika memiliki pemimpin yang lebih mementingkan pekerjaan. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Widyaningsih (2011), Rosalina (2012) dan Pradnyandari (2014) yang menyatakan gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas dapat memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.



## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat ditarik kesimpulan Partisipasi anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran yang berarti bahwa semakin tinggi partisipasi karyawan dalam proses penyusunan anggaran maka semakin tinggi kemungkinan terjadi senjangan anggaran. Variabel komitmen organisasi tidak memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Hal ini disinyalir terjadi karena adanya pengaruh dari variabel lain yang dapat mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Variabel gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Senjangan anggaran akan semakin rendah apabila gaya kepemimpinan dalam organisasi tersebut berorientasi pada tugas.

Berdasarkan hasil penelitian dan simpulan maka saran yang dapat disampaikan agar dijadikan referensi bagi peneliti selanjutnya yang tertarik untuk meneliti topik serupa atau mengganti variabel moderasi guna mengetahui variabel-variabel lain yang dapat mempengaruhi baik memperkuat ataupun memperlemah variabel dependen. Berdasarkan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas dapat memperlemah senjangan anggaran, maka diharapkan pemimpin di Dinas pada Pemerintahan Kabupaten Tabanan tetap bergaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas. Gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas dapat menurunkan senjangan anggaran karena pemimpin akan lebih memntingkan pekerjaan terselesaikan dengan baik disbanding hubungan interpersonalnya.

## REFERENSI

- Andriyani, Lilik dan Hidayati, L.A. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan Antara Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran, Studi Kasus Pada Pemerintahan Kabupaten Magelang. *Tesis. Universitas Muhammadiyah Malang.*
- Anthony, R.N dan V. Govindarajan. 2007. *Management Control System.* McGraw Hill, New York.
- Antle, R. dan Eppen, G.D. 1985. Capital Rationing and Organizational Slack in Capital Budgeting. *Management Science* 31 (February). Pp.163-174
- Brownell, P. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, Vol. 20. Pp. 12-27.
- Brownell, P. dan M. McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, Vol. 61 (4). Pp. 587-600.
- Camman, C. 1976. Effects of the Use of Control System. *Accounting, Organizations, and Society*. Vol. 4. Hal. 301-313.
- Darlis, Edfan. 2000. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran. *Tesis. Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.*
- Dunk, A.S. 1993. The Effects of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*. Vol. 68 (2). Halaman: 400-410.
- Falikhatus. 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 Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science* 17. Hal. 496-516.
- Hansen, D.R. dan M.M. Mowen. 1997. *Management Accounting*, International Editions, McGraw-Hill.
- Irfan, Muh. Santosa, Budi. Effendi, Lukman. 2016. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Penekanan

Anggaran dan Komitmen Organisasional sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*. Vol 17 No. 2. Hal. 158-175.

Jensen, M. and Meckling, W. 1976. A Theory of The Firm: Mangerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Finnancial Economic (JFE)*., 3(4): pp: 305-360.

Kencana, I.K.A.W. 2010. Pengaruh Dana Alokasi Umum dan Pendapatan Asli Daerah terhadap Belanja Pemda pada Kabupaten/Kota di Bali. *Tesis. Universitas Udayana*.

Latuheru, Belianus Patria. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*. Vol 7. Hal. 117-130.

Lestari, Tri. 2014. Pengaruh Anggaran Partisipatif Pada Senjangan Anggaran Dengan Ketidakpastian Lingkungan Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. *Skripsi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*.

Lowe, E.A. dan R.W. Shaw. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Proses. *The Journal of Management Studies* 5. Oktober. Hal 304-315.

Lukka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization, and Society* 13. Hal. 281-301.

Luthans, Fred. 2002. *Organizational Behavior Ninth Edition*. McGraw-Hill. New York.

Merchant, K.A. 1981. The Design of Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance. *The Accounting Review*, October: 813-829.

Merchant, K. A. 1985. Budgeting and Propersity to Create Budgetary Slack. *Accounting, organization, and Society*. 10. Hal. 201-210.

Nasution, E.Y.2011. Analisis Kapasitas Individu, Partisipasi Anggaran Dan Kesenjangan Anggaran Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Langkat. *Tesis. Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara Medan*.

Nouri, H., dan R.J. Parker. 1996. The Effect of Organizational Comitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*, Vol 8. Pp. 74-89.G

- Onsi, M. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*, Vol. 48. Pp. 535-548.
- Porter, L.W., R. Steers, R. Mowdey and P. Boulian. 1974. Organization Commitment, Job Satisfaction and Turnover among Psychiatric Technicians. *Journal Applied Psychology*. Vol. 59, October.
- Pradnyandari, Shinta Dewi. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran Pada Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Karakter Personal Sebagai Pemoderasi. *Skripsi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*.
- Pratama, Reno. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Padang). *Skripsi. Universitas Negeri Malang*.
- Ramadina, Westhi. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Gaya Kepemimpinan Dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi. *Skripsi. Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*.
- Rosalina, 2012. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*) Dengan Informasi Asimetri, Gaya Kepemimpinan, Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Pemerintah Kota Dumai). *Skripsi. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Riau*.
- Sandrya, Luh Putu. 2013. Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif Pada Budgetary Slack Dengan Asimetri Informasi, Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, Dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Pemoderasi. (Studi kasus Pada Skpd Di Kabupaten Badung, Bali). *Tesis. Program pascasarjana Universitas Udayana*.
- Stevens, D.E. 2002. The Effects of Reputation and Ethics on Budgetary Slack. *Journal Management Accounting Research*, Vol.14. Pp. 153–171.
- Supanto. 2010. Analisis Partisipasi Penganggaran Terhadap *Budgetary Slack* dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi Sebagai Pemoderasi. *Tesis. Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang*.

- Widyaningsih, Aristanti. 2011. Moderasi Gaya Kepemimpinan atas Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack. *Fokus Ekonomi* Vol.6 No.1.h:1-18
- Wiener, Y. 1982. *Commitment on Organizations: A normative view*. Academy of Management Review.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Symmetric Information on Budgeting Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23 (2). Pp. 829–842