

Peran Kohesivitas Kelompok dalam Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

I Wayan Ade Arimbawa¹
I Gde Ary Wirajaya²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: adeariimbawa@gmail.com/Tlp: +6281246129127

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

ABSTRAK

Anggaran merupakan salah satu alat bantu yang dapat digunakan manajer untuk proses perencanaan dan pengendalian. Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian jika dalam penyusunannya melibatkan partisipasi penuh dari manajer tingkat bawah (agen). Partisipasi ini dapat memberikan kewenangan agen dalam menyiapkan anggaran untuk setiap pusat tanggung jawab yang mereka milik, dan pencapaian target anggaran sering digunakan oleh manajer tingkat atas untuk menilai kinerja manajerial agen. Namun, penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong agen untuk melakukan senjangan anggaran. Hal ini dapat berdampak buruk dan akan mengurangi keefektifan anggaran di dalam perencanaan dan pengawasan organisasi. Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memberikan bukti empiris peran kohesivitas kelompok dalam mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian ini dilakukan pada 33 hotel berbintang di Kota Denpasar. Jumlah responden yang digunakan sebanyak 50 orang kepala departemen yang dipilih dengan menggunakan teknik *purposive sampling* dengan kriteria responden yaitu kepala departemen yang ikut serta dalam penyusunan anggaran dan telah menjabat minimal satu tahun. Metode pengumpulan data dilakukan dengan metode survei menggunakan kuesioner. Teknik analisis data yang digunakan adalah *Moderating Regression Analysis* (MRA). Hasil akhir penelitian menyatakan bahwa, partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Variabel kohesivitas kelompok mampu memoderasi dan memperlemah pengaruh positif partisipasi pada senjangan anggaran.

Kata Kunci: partisipasi anggaran, kohesivitas kelompok, senjangan anggaran

ABSTRACT

A budget is one tool that managers can use for planning and control processes. Budgets can serve as a control tool if in the preparation involves the full participation of lower level managers (agents). This participation can authorize agents to prepare budgets for each center of responsibility, and the achievement of budget targets is often used by top managers to assess managerial performance of agents. However, performance assessments based on whether or not budget targets are achieved will encourage agents to budget slack. This can be detrimental and will reduce the effectiveness of the budget in organizational planning and oversight. This study aims to test and provide empirical evidence of the role of group cohesiveness in influencing the relationship of budget participation to budgetary slack. This research was conducted at 33 star hotels in Denpasar City. The number of respondents used is 50 heads of departments selected by using purposive sampling technique with respondent criteria that is department heads who participated in the preparation of budget and has served at least one year. Methods of data collection were conducted by survey method using questionnaire. Data analysis technique used is Moderating Regression Analysis (MRA). The final result of the study states that budget participation has a positive effect on budgetary slack. The group cohesiveness variable is able to moderate and weaken the positive influence of participation on budgetary slack.

Keywords: Budget participation, group cohesiveness, budgetary slack

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan salah satu alat bantu yang dapat digunakan manajer untuk proses perencanaan dan pengendalian (Sujana, 2010). Sebagai alat perencanaan, anggaran merupakan rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh para manajer suatu perusahaan dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu pada masa yang akan datang. Anggaran digunakan oleh manajer tingkat atas sebagai suatu alat untuk melaksanakan tujuan-tujuan organisasi kedalam dimensi kuantitatif dan waktu serta mengkomunikasikannya kepada manajer-manajer tingkat bawah sebagai rencana kerja jangka panjang maupun jangka pendek (Adrianto, 2008). Anggaran merupakan alat pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schiff dan Lewin, 1970). Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian jika dalam penyusunannya melibatkan pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaan anggaran.

Proses penyusunan anggaran saat ini tidak hanya dilakukan oleh manajer puncak saja namun manajer-manajer tingkat bawah juga ikut terlibat di dalam proses penyusunan anggaran (Wiyono, 2009). Keterlibatan manajer-manajer tingkat bawah dalam penyusunan anggaran yang menyangkut bidangnya, menyebabkan tercapainya kesepakatan antara manajer puncak dengan manajer-manajer tingkat bawah/pelaksana anggaran mengenai anggaran tersebut. Proses dimana manajer tingkat bawah diberi kesempatan untuk terlibat serta mempunyai pengaruh pada proses pembuatan anggaran dinamakan partisipasi anggaran (Brownell, 1982).

Partisipasi anggaran merupakan proses dimana individu-individu didalam suatu organisasi terlibat dan mempunyai pengaruh dalam menentukan target anggaran. Partisipasi anggaran ini sangat diperlukan karena bawahan yang lebih mengetahui kondisi langsung bagiannya. Argyris (1955) menyatakan bahwa perlunya bawahan diberikan kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran, sehingga perencanaan anggaran akan lebih dapat diterima jika seluruh anggota organisasi bersama-sama saling bertukar pendapat dan informasi mengenai tujuan perusahaan.

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Putra dkk., 2015), terutama bagi orang yang secara langsung terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut. Misalnya, bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dapat memberikan perkiraan yang bias kepada atasannya. Perkiraan bias tersebut dilakukan dengan sengaja memperkirakan pendapatan rendah atau menaikkan biaya sehingga akan meningkatkan kemungkinan bawahan untuk mencapai anggaran dan tentunya akan menurunkan resiko yang akan dihadapinya (Hansen dan Mowen, 2012: 377). Tindakan bawahan memberikan laporan yang bias dapat terjadi jika dalam penilaian kinerja didasari atas pencapaian sasaran anggaran. Dengan tercapainya sasaran anggaran, bawahan berharap dapat mempertinggi kompensasi yang akan diperolehnya. Sedangkan bagi perusahaan, laporan anggaran yang bias akan mengurangi keefektifan anggaran di dalam perencanaan dan pengawasan organisasi (Waller, 1988). Perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan ini disebut dengan

senjangan anggaran (*budgetary slack*) (Anthony dan Govindarajan, 2012), atau pelaporan jumlah anggaran yang dengan sengaja dilaporkan melebihi sumber daya yang dimiliki perusahaan dan mengecilkan kemampuan produktivitas yang dimilikinya (Young, 1985).

Hasil dari penelitian sebelumnya oleh Young (1985), Utami (2012), Pratama (2013), Giusti (2013), Pradnyandari dan Krisnadewi (2014), Mahadewi (2014) serta Erina dan Suartana (2016), menyebutkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, yang berarti semakin tinggi tingkat partisipasi karyawan dalam menyusun anggaran maka semakin tinggi pula tingkat senjangan anggaran yang akan dilakukan. Sebaliknya, Dunk (1993), Rachman (2012), Rahmiati (2013), Ramadina (2013), Ardanari dan Purta (2014), dan Kahar (2016) meneliti bahwa hubungan partisipasi penganggaran mempunyai korelasi yang negatif terhadap senjangan anggaran, karena partisipasi yang dilakukan dengan komunikasi yang positif antara atasan dengan karyawan akan mengurangi tingkat terjadinya senjangan anggaran. Berdasarkan hasil-hasil penelitian sebelumnya dapat disimpulkan bahwa dorongan manajer dan individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran masih tetap belum dapat disimpulkan penyebabnya.

Hasil-hasil penelitian yang tidak konsisten ini diduga ditimbulkan oleh adanya variabel lain yang cenderung memperkuat atau memperlemah pengaruh antara partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Govindarajan (1986) mengatakan perlu digunakan pendekatan kontingensi untuk menyelesaikan berbagai perbedaan pendapat tersebut. Pendekatan kontingensi mengindikasikan

terdapat variabel yang berperan sebagai faktor moderating atau faktor intervening yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan senjangan anggaran. Ghozali (2016) menjelaskan bahwa faktor moderating yaitu faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel. Sedangkan faktor intervening adalah faktor atau variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya.

Penelitian ini menggunakan faktor kontingensi untuk mengevaluasi tingkat partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. Faktor kontingensi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu kohesivitas kelompok. Faktor tersebut akan bertindak sebagai variabel moderating dalam hubungannya dengan partisipasi penyusunan anggaran dan senjangan anggaran. Kohesivitas kelompok adalah keadaan dimana karyawan satu dengan karyawan lainnya yang tergabung dalam satu kelompok saling memiliki pertalian dan memotivasi satu sama lain untuk tetap menjadi anggota kelompok dan secara bersama-sama mencapai tujuan yang mereka inginkan (Lestari, 2015).

Falikhatusun (2007) dan Djasuli dan Fadilah (2011) menyebutkan tingkat kohesivitas kelompok yang tinggi dapat berpengaruh signifikan positif pada hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran (*budgetary slack*). Sebaliknya, penelitian yang dilakukan oleh Utami (2012) dan Permata (2015) menyatakan bahwa kohesivitas kelompok berpengaruh signifikan negatif pada hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Adanya ketidak konsistenan ini, memotivasi penelitian pada dimensi waktu, serta ruang lingkup yang berbeda, dimana dalam penelitian ini peneliti

menduga adanya senjangan anggaran pada sektor perhotelan karena hotel memiliki komponen kompleks yang terdiri dari beberapa departemen yang diharuskan menyusun anggaran yang juga digunakan sebagai alat untuk menilai kinerja manajemen (Wijayanthi, 2016). Selanjutnya terdapat suatu fenomena yakni, pada tahun 2015 hotel berbintang di Kota Denpasar mengalami penurunan rata-rata tingkat penghunian kamar sebesar 0,5 persen padahal jumlah wisatawan yang datang ke Bali meningkat sebesar 6,24 persen dari tahun sebelumnya (Badan Pusat Statistik Bali, 2016). Rata-rata tingkat penghunian kamar hotel berbintang di kota Denpasar disajikan dalam Tabel 1 berikut.

Tabel 1.
Persentase Tingkat Penghunian Kamar Hotel Berbintang per Bulan
di Kota Denpasar Tahun 2014 – 2015

Bulan	Tahun 2014	Tahun 2015	Peningkatan (Penurunan)
Januari	44.17	57.18	13.01
Februari	70.20	67.70	(2.5)
Maret	70.27	62.51	(7.76)
April	65.42	59.09	(6.33)
Mei	62.70	59.77	(2.93)
Juni	66.25	63.53	(2.72)
Juli	61.08	70.20	9.12
Agustus	66.20	63.40	(2.8)
September	66.69	68.71	2.02
Oktober	64.34	61.28	(3.06)
November	62.83	52.50	(10.33)
Desember	46.95	55.23	8.28
Rata rata	62.26	61.76	(0.5)

Sumber : Badan Pusat Statistik Kota Denpasar dengan pengolahan (2017)

Berdasarkan Tabel 1 rata-rata tingkat penghunian kamar di Kota Denpasar pada tahun 2014 adalah sebesar 62,26 persen dan pada tahun 2015 sebesar 61,76 persen. Tingkat penghunian rata rata kamar di Kota Denpasar pada tahun 2015

mengalami penurunan sebesar 0,5 persen dibandingkan dengan tahun 2014, hal ini menandakan terjadinya penurunan kinerja manajerial yang mungkin disebabkan oleh kurang baiknya perencanaan yang disusun oleh manajer. Salah satu indikasinya diduga terletak pada perencanaan anggaran, dimana terdapat kemungkinan manajer menetapkan target anggaran yang lebih rendah dari yang seharusnya dapat dicapai, sehingga terjadi penurunan kinerja dari hotel berbintang di Kota Denpasar.

Berdasarkan latar belakang diatas mendorong peneliti untuk menguji peran kohesivitas kelompok dalam mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar. Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris peran kohesivitas kelompok dalam mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar. Harapannya penelitian ini dapat mendukung penerapan teori keagenan (*agency theory*) yang telah dipelajari, serta dapat dijadikan tambahan wawasan dan referensi bagi para pihak yang berkepentingan, khususnya mengenai bagaimana pengaruh partisipasi dalam menyusun anggaran pada masalah senjangan anggaran dengan pengaruh kohesivitas kelompok sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian ini juga diharapkan mampu memberikan informasi yang relevan dan referensi bagi penelitian selanjutnya dan dapat bermanfaat sebagai masukan dalam penyusunan anggaran oleh perusahaan yang berkaitan.

Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan teori keagenan (*agency theory*). Teori keagenan merupakan teori yang mengungkapkan

hubungan antara *principal* dengan *agent* (Jasayanti dan Wirajaya, 2016). Teori ini menjelaskan fenomena yang terjadi pada saat prinsipal mulai mempekerjakan agen dan mendelegasikan wewenangnya untuk pengambilan keputusan kepada agen (Jensen dan Meckling, 1979). Akibat adanya pendelegasian wewenang tersebut, agen berkewajiban untuk melaksanakan tugas-tugasnya dengan baik serta menyampaikan tanggung jawabnya kepada prinsipal. Lebih lanjut Jensen dan Meckling (1979) menyatakan teori agensi juga menggambarkan faktor-faktor utama yang sebaiknya dipertimbangkan dalam merancang kontrak intensif untuk memotivasi individu-individu demi mencapai keselarasan tujuan.

Eisenhardt (1989) menyatakan bahwa teori keagenan dilandasi oleh tiga asumsi yaitu asumsi sifat manusia, asumsi keorganisasian dan asumsi informasi. Asumsi sifat manusia menjelaskan bahwa manusia memiliki sifat mengutamakan kepentingan sendiri, memiliki keterbatasan rasional, dan cenderung menghindari risiko. Asumsi keorganisasian menjelaskan adanya konflik antar anggota organisasi, efisiensi sebagai kriteria efektivitas, dan adanya asimetri informasi antara prinsipal dengan agen. Asumsi informasi menjelaskan bahwa informasi dianggap sebagai barang komoditi yang dapat diperjualbelikan.

Praktik senjangan anggaran dalam perspektif teori keagenan dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen dengan prinsipal yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai suatu tujuan yang dikehendakinya. Salah satu konflik agensi yang dapat terjadi di dalam perusahaan adalah hubungan antara agen dengan prinsipal yang disebabkan karena terjadinya asimetri informasi, yaitu suatu keadaan dimana terdapat perbedaan informasi yang dimiliki

oleh agen dan prinsipal mengenai keadaan dari suatu organisasi atau suatu unit tanggung jawab. Adanya asimetri informasi tersebut menyebabkan prinsipal tidak mampu menentukan apakah usaha yang dilakukan agen benar-benar optimal, sehingga hal tersebut dapat menimbulkan kemungkinan adanya konflik antara pihak prinsipal dan agen.

Agen yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang informasi kondisi lokal, akan memungkinkan agen memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering keinginan prinsipal tidak sama dengan agen sehingga menimbulkan konflik diantara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya, jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Secara umum telah diajukan tiga argumen dalam literatur akuntansi dalam menjelaskan motivasi manajer dalam menciptakan senjangan anggaran (Rahman, 2002). *Pertama*, para manajer sering memandang bahwa kinerja mereka akan terlihat lebih baik oleh atasan mereka ketika mereka berhasil melampaui anggaran yang telah disusun secara hati-hati. *Kedua*, apabila para manajer menahan informasi pribadi mereka dan tidak menggunakannya untuk meningkatkan hasil-hasil organisasional, maka senjangan tersebut dapat digunakan sebagai alat bagi manajer untuk menghindar secara lebih efektif. *Ketiga*, senjangan anggaran dibuat

oleh para manajer sebagai alat perlindungan terhadap ketidakpastian yang dapat mempengaruhi hasil.

Menurut Suprasto (2006), argumen utama bawahan dalam membangun senjangan anggaran adalah untuk meningkatkan prospek kompensasi. Hal ini didasari oleh sistem anggaran berbasis kinerja yang menggunakan kinerja sebagai tolak ukur keberhasilan suatu organisasi (Ardianti, 2015), jika kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang disusun, maka bawahan akan berusaha memperoleh selisih (*variance*) yang menguntungkan. *Variance* yang menguntungkan diperoleh dengan cara membangun *slack*, yaitu dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang sebenarnya bisa dicapai organisasi, sehingga target akan lebih mudah dicapai.

Lukka (1988) juga menyatakan ada tiga motivasi untuk menciptakan senjangan pada anggaran. Motivasi pertama adalah motivasi sumber daya, dimana senjangan anggaran terjadi ketika sumber daya yang digunakan melebihi sumber daya yang dialokasikan secara optimal. Motivasi kedua adalah motivasi evaluasi terhadap kinerja, dimana target produksi anggaran ditetapkan rendah dalam rangka untuk meningkatkan kemungkinan evaluasi yang menguntungkan. Motivasi ketiga disebut dengan *motivation intention* yaitu untuk tujuan memotivasi, dimana target anggaran yang ditetapkan pada tingkat optimis untuk memotivasi bawahan agar meningkatkan kinerja mereka.

Menyikapi tentang fenomena senjangan anggaran, tidak hanya dari pespektif ekonomi saja yang perlu diperhatikan dan dievaluasi tetapi juga dilihat

dari perspektif sosial, perilaku, maupun manajerial dalam konteks organisasi secara keseluruhan (Ajibolade, 2013). Dalam teori *stewardship* dikatakan bahwa kepentingan organisasi merupakan sasaran hasil utama para manajer dalam perusahaan bukan pada tujuan-tujuan individu (Fitriya, 2016). Teori ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi yang telah tersusun, para eksekutif sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan prinsipal, selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya (Donaldson dan Davis, 1991).

Salah satu perilaku lain yang berkaitan dengan organisasi yang dapat mempengaruhi partisipatif dalam proses penyusunan anggaran sebuah organisasi atau perusahaan adalah kohesivitas kelompok (*group cohesiveness*) (Utami, 2012). Konsep kohesivitas penting untuk pemahaman sebuah kelompok dalam organisasi. Semakin para anggota kelompok saling tertarik dan makin sepatutnya terhadap sasaran kelompok, maka akan semakin lekat atau semakin kohesif kelompok tersebut. Dimensi-dimensi dalam konsep kohesivitas dikemukakan oleh Forsyth (1999) yaitu, (1) Kekuatan Sosial, kekuatan sosial merupakan keseluruhan dari dorongan yang dilakukan oleh individu dalam kelompok untuk tetap berada dalam kelompoknya. Dorongan yang menjadikan anggota kelompok selalu berhubungan dan kumpulan dari dorongan tersebut membuat mereka bersatu, (2) Kesatuan dalam Kelompok. kesatuan dalam kelompok merupakan perasaan saling memiliki terhadap kelompoknya dan memiliki perasaan moral yang berhubungan dengan keanggotaan dalam kelompok. Setiap individu dalam kelompok merasa kelompok adalah sebuah keluarga, tim, dan komunikasinya

serta memiliki kebersamaan, (3) Daya Tarik, daya tarik dalam hal ini adalah keadaan di mana individu akan lebih tertarik melihat dari segi kelompok kerjanya sendiri daripada dari anggotanya secara spesifik, dan (4) Kerjasama Kelompok, individu memiliki keinginan yang lebih besar untuk bekerja sama untuk mencapai tujuan kelompok.

Tingkat kohesivitas bisa mempunyai akibat positif atau negatif tergantung seberapa baik tujuan kelompok sesuai dengan tujuan organisasi formal. Bila kohesivitas tinggi dan kelompok menerima serta sepakat dengan tujuan formal organisasi, maka perilaku kelompok akan positif ditinjau dari sisi organisasi formal. Tetapi bila kelompok sangat kohesif tetapi tujuannya tidak sejalan dengan organisasi formal, maka perilaku kelompok akan negatif ditinjau dari sisi organisasi formal (Robbins, 2006). Selanjutnya bila suatu kelompok mempunyai kohesivitas rendah dan tujuan yang diinginkan anggota tidak sejalan dengan organisasi, maka hasilnya mungkin negatif dari sisi organisasi. Sebaliknya suatu kelompok bisa menjadi rendah kohesivitasnya, tetapi mempunyai tujuan anggota yang sejalan dengan organisasi formal, maka hasilnya mungkin positif meskipun lebih berdasarkan basis individu.

Kaitan dengan partisipasi penyusunan anggaran, kohesivitas kelompok dapat memperkuat maupun memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Berdasarkan teori agensi, kohesivitas kelompok diduga dapat memperkuat hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran karena hubungan yang kuat antar anggota kelompok menyebabkan para penyusun anggaran lebih mementingkan tujuan kelompok daripada tujuan organisasi.

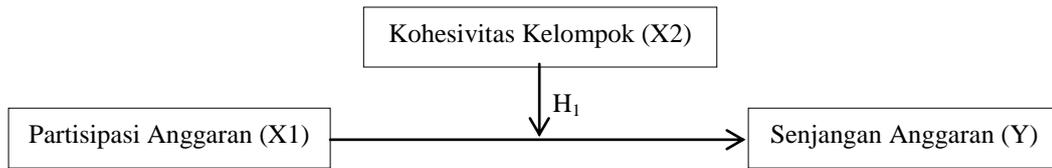
Sementara itu berdasarkan teori *stewardship*, kohesivitas kelompok diduga dapat memperlemah hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran dengan asumsi bahwa tujuan kelompok selaras dengan tujuan organisasi.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Djasuli dan Fadilah (2011) menyebutkan tingkat kohesivitas kelompok yang tinggi dapat berpengaruh signifikan positif pada hubungan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran (*budgetary slack*). Hal ini menunjukkan kohesivitas kelompok dapat memperkuat keterkaitan antara partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Namun Utami (2012) dan Permata (2015) menyatakan, kohesivitas memiliki kolerasi negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa, kohesivitas kelompok yang tinggi akan memperjelas tujuan kelompok secara khusus yang nantinya akan memperjelas tujuan organisasi secara keseluruhan, sehingga dengan adanya kohesivitas kelompok dapat membuat senjangan anggaran yang timbul awalnya tinggi menjadi rendah.

Berdasarkan kajian teoritis dan empiris serta dasar logika maka bangun hipotesis yang diajukan peneliti adalah sebagai berikut :

H₁: Kohesivitas kelompok memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Penelitian ini membahas mengenai peran kohesivitas kelompok dalam memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, sehingga kerangka konseptual hubungan antar variabel dalam penelitian ini disajikan pada Gambar 1.berikut :



Gambar 1. Kerangka Konseptual

METODE PENELITIAN

Lokasi Penelitian ini dilaksanakan pada hotel berbintang yang terdapat di Kota Denpasar. Peneliti melakukan penelitian pada hotel dikarenakan hotel memiliki komponen kompleks yang terdiri dari beberapa departemen yang diharuskan menyusun anggaran yang juga digunakan sebagai alat untuk menilai kinerja manajemen. Obyek penelitian adalah sasaran untuk mendapatkan suatu data (Sugiyono, 2014:13). Objek Penelitian ini adalah senjangan anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar.

Variabel terikat dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran, yaitu variabel yang dipengaruhi atau menjadi akibat, karena adanya variabel bebas (Sugiyono, 2014: 59). Variabel bebas dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran, Variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi atau yang menjadi sebab perubahan atau timbulnya variabel terikat (Sugiyono, 2014:59). Variabel moderasi merupakan variabel yang mempengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen (Sugiyono, 2014:60). Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah kohesivitas kelompok.

Partisipasi anggaran merupakan suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang akan menjadi tanggung jawabnya (Brownell, 1982). Untuk mengukur tingkat keikutsertaan

seorang atasan atau bawahan dalam proses penyusunan anggaran, digunakan instrumen yang diadopsi dari penelitian Dewi (2014) yang terdiri dari 5 indikator, yaitu (1) keikutsertaan dalam penyusunan anggaran, (2) besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran akhir, (3) kontribusi memberikan pendapat, (4) Frekuensi untuk memberikan usulan dan, (5) kepuasan dalam revisi penyusunan anggaran. Kohesivitas kelompok adalah suatu keterpaduan di dalam kelompok kerja yang ditandai dengan terjalinnya kerja sama, komunikasi satu sama lain, bertanggung jawab terhadap pekerjaan dan kesamaan pandangan demi tercapainya tujuan kelompok. Untuk mengukur tingkat kohesivitas kelompok, digunakan instrumen yang diadopsi dari penelitian Permata (2015) yang terdiri dari 4 indikator, yaitu (1) kekuatan social, (2) kesatuan dalam kelompok, (3) daya tarik dan, (4) kerja sama kelompok. Senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2012). Untuk mengukur variabel senjangan anggaran dalam penelitian ini digunakan instrumen yang diadopsi dari penelitian Karsam (2013) yang terdiri dari 6 indikator yaitu, (1) standar anggaran, (2) perilaku anggaran, (3) keketatan anggaran, (4) penekanan anggaran, (5) efisiensi anggaran, dan (6) sasaran anggaran.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif dan data kualitatif. Data kuantitatif dalam penelitian ini adalah jumlah hotel, jumlah kamar tidur, tingkat penghunian kamar hotel yang didapatkan melalui BPS Kota Denpasar dan Dinas Pariwisata Kota Denpasar. Dan data kualitatif dalam penelitian ini adalah daftar nama hotel berbintang di Kota Denpasar. Sumber data

dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer merupakan data yang diperoleh oleh pengumpul data secara langsung (Sugiyono, 2014:193).

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek atau subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiono, 2014:115). Populasi dalam penelitian ini adalah 33 hotel berbintang di Kota Denpasar. Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2014:116).

Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan secara *nonprobability sampling*, yaitu dengan menggunakan teknik *purposive sampling*. Teknik *purposive sampling* adalah teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2014:122). Sampel dalam penelitian ini yakni kepala departemen pada hotel berbintang di Kota Denpasar dengan kriteria penentuan sampel yang digunakan di dalam penelitian ini yakni, kepala departemen yang berpartisipasi dalam proses penganggaran dan telah menjabat minimal 1 tahun.

Metode pengumpulan data yang digunakan di dalam penelitian ini adalah metode survei dengan instrumen kuesioner, yakni merupakan pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawabnya (Sugiyono, 2014:199). Teknik analisis data yang digunakan untuk menguji hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Analisis MRA dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi

(perkalian dua atau lebih variabel independen). Secara sistematis diperoleh persamaan regresi, sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 (X_1 \cdot X_2) + e \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan :

- Y : Senjangan anggaran
- α : Konstanta
- $\beta_1 - \beta_3$: Koefisien regresi
- X_1 : Partisipasi penganggaran
- X_2 : Kohesivitas Kelompok
- $X_1 \cdot X_2$: Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan kohesivitas kelompok
- e : Error

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada senjangan anggaran dengan dimoderasi oleh kohesivitas kelompok. Data dalam penelitian dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner ke 33 hotel berbintang di Kota Denpasar. Adapun ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner selama penelitian dapat dilihat pada Tabel 2 berikut.

Tabel 2.
Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang diantar langsung	85
Kuesioner yang tidak kembali	28
Kuesioner yang dikembalikan	57
Kuesioner yang digugurkan	7
Kuesioner yang digunakan	50
Tingkat pengembalian (<i>respon rate</i>)	67.06%
Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>usable respon rate</i>)	58.82%

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Tabel 2 menunjukkan bahwa jumlah kuesioner yang disebar sebanyak 85 eksemplar, kuesioner dikembalikan oleh responden sebanyak 57 eksemplar dan

kuesioner yang memenuhi kriteria sebanyak 50 eksemplar. Penelitian ini layak untuk dilanjutkan karena berdasarkan *central limit theorem* menyatakan jumlah minimal sampel untuk mencari kurva normal setidaknya mencapai nilai minimal 30 responden. (Sugiono, 2014 : 129)

Analisis statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari besarnya nilai minimum, maksimum, mean, dan simpangan baku (*standar deviation*) dengan N merupakan banyaknya responden penelitian. Hasil analisis statistik deskriptif dapat dilihat dalam Tabel 3 berikut.

Tabel 3.
Hasil Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min.	Maks.	Rata-rata	Simpangan Baku
X ₁	50	5,00	20,00	16,34	2,782
X ₂	50	44,00	60,00	54,74	5,356
Y	50	8,00	24,00	19,82	2,760

Sumber: Data Primer (Diolah, 2017)

Tabel 3 menunjukkan bahwa variabel partisipasi anggaran (X₁) memiliki nilai rata-rata sebesar 16,34 dengan nilai minimum 5,00 dan nilai maksimum 20,00. Hal ini menunjukkan terjadi partisipasi dalam penyusunan anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal

Variabel kohesivitas kelompok (X₂) memiliki nilai rata-rata sebesar 54,76 dengan nilai minimum 44,00 dan maksimum 60,00. Hal ini menunjukkan terjadinya kohesivitas kelompok yang tinggi karena dapat dilihat dari nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal.

Variabel senjangan anggaran (Y) memiliki nilai rata-rata sebesar 19,82 dengan nilai minimum 8,00 dan maksimum 24,00. Hal ini menunjukkan terjadi

senjangan anggaran dalam penyusunan anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar karena dapat dilihat nilai rata-rata lebih mendekati nilai maksimal.

Pengujian validitas dilakukan dengan menghitung korelasi antara skor masing masing butir pernyataan dengan total skor sehingga didapat nilai *pearson correlation*. Suatu instrumen akan dikatakan valid apabila nilai *pearson correlation* terhadap skor total di atas 0,30 (Sugiyono, 2014:187). Hasil uji validitas dapat dilihat pada Tabel 4 berikut.

Tabel 4.
Hasil Uji Validitas

Variabel	Instrumen	<i>Pearson Correlation</i>	Keterangan	
X ₁	X ₁	0,744	Valid	
	X ₂	0,769	Valid	
	X ₃	0,865	Valid	
	X ₄	0,836	Valid	
	X ₅	0,809	Valid	
	X _{2,1}	0,801	Valid	
	X _{2,2}	0,644	Valid	
	X _{2,3}	0,851	Valid	
	X _{2,4}	0,658	Valid	
	X _{2,5}	0,651	Valid	
	X _{2,6}	0,753	Valid	
	X _{2,7}	0,644	Valid	
	X _{2,8}	0,724	Valid	
	X _{2,9}	0,624	Valid	
	X _{2,10}	0,643	Valid	
X ₂	X _{2,11}	0,799	Valid	
	X _{2,12}	0,625	Valid	
	X _{2,13}	0,768	Valid	
	X _{2,14}	0,657	Valid	
	X _{2,15}	0,638	Valid	
	Y	Y ₁	0,682	Valid
		Y ₂	0,628	Valid
		Y ₃	0,700	Valid
		Y ₄	0,643	Valid
		Y ₅	0,717	Valid
		Y ₆	0,758	Valid

Sumber: Data Primer (Diolah, 2017)

Berdasarkan Tabel 4 terlihat variabel partisipasi anggaran, kohesivitas kelompok dan senjangan anggaran memiliki *pearson correlation* lebih dari 0,3.

Hal ini menunjukkan bahwa butir-butir pernyataan dalam instrumen penelitian telah memenuhi syarat valid.

Pengujian reliabilitas menunjukkan sejauh mana suatu alat pengukur dapat dipercaya atau diandalkan. Uji ini dilakukan terhadap instrumen dengan melihat nilai koefisien *Cronbach's Alpha*. Apabila nilai koefisiennya lebih besar dari 0,60 maka instrumen yang digunakan reliabel. Hasil uji reliabilitas dapat dilihat pada Tabel 5. berikut.

Tabel 5.
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
X ₁	0,863	Reliabel
X ₂	0,921	Reliabel
Y	0,811	Reliabel

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan Tabel 5. terlihat bahwa ketiga instrumen penelitian memiliki koefisien *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,60 sehingga pernyataan dalam instrumen penelitian tersebut reliabel.

Tabel 6.
Hasil Uji Asumsi Klasik

Variabel	Uji Normalitas		Uji Heteroskedastisitas
	<i>Kolmogorov-Smirnov</i>	Sig	Sig
X ₁	1,01	0,264	0,805
X ₂			0,859
X ₁ X ₂			0,992

Sumber: Data Primer Diolah, 2017 (Lampiran 8)

Uji normalitas bertujuan untuk mengetahui apakah residual dari model regresi yang dibuat berdistribusi normal atau tidak. Pengujian normalitas data penelitian ini menggunakan metode *Kolmogorov-Smirnov*. Data penelitian

dikatakan berdistribusi normal apabila nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* lebih besar daripada *level of significant* yang dipakai yaitu 0,05. Berdasarkan Tabel 6 dapat dilihat nilai *Kolmogorov Smirnov* sebesar 1,01 dan nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* $0,264 > 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa data berdistribusi normal.

Uji Heteroskedastisitas dilakukan untuk mengetahui apakah di dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians pada residual dari satu pengamatan ke pengamatan lainnya. Uji heteroskedastisitas dapat dianalisis melalui metode *Glejser* dengan meregresikan nilai *absolute residual* sebagai variabel terikat dengan variabel bebas. Variabel bebas yang tidak berpengaruh signifikan terhadap nilai *absolute residual* atau nilai signifikansinya $> 0,05$, maka tidak mengandung gejala heteroskedastisitas. Berdasarkan Tabel 6 hasil uji SPSS terhadap variabel senjangan anggaran nilai sig sebesar $0,805 > 0,05$, variabel kohesivitas kelompok didapatkan nilai sig sebesar $0,859 > 0,05$, dan variabel moderasi partisipasi anggaran dan kohesivitas kelompok didapatkan nilai sig sebesar $0,992 > 0,05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat gejala heteroskedastisitas.

Uji MRA digunakan untuk mengetahui atau memperoleh gambaran mengenai pengaruh variabel pemoderasi terhadap hubungan variabel bebas pada variabel terikat. Uji ini dilakukan untuk mengetahui besarnya pengaruh partisipasi anggaran (X_1) dengan variabel pemoderasi kohesivitas kelompok (X_2) pada senjangan anggaran (Y). Hasil pengujian MRA dapat dilihat dalam Tabel 7 berikut.

Koefisien determinasi (R^2) bertujuan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Berdasarkan

Tabel 7 besarnya nilai koefisien determinasi ditunjukkan dengan nilai *Adjusted R²* adalah sebesar 0,340. Hal ini berarti 34 persen variasi senjangan anggaran (Y) dipengaruhi oleh variabel partisipasi anggaran (X_1) dengan variabel moderasi kohesivitas kelompok (X_2), sisanya sebesar 66 persen dipengaruhi oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.

Tabel 7.
Hasil *Moderated Regression Analysis*

Variabel	Koefisien Regresi		Sig
	B	Std. error	
(constant)	-56,686	31,295	0,077
Partisipasi Anggaran (X_1)	4,391	1,853	0,022
Kohesivitas Kelompok (X_2)	1,216	0,562	0,036
Partisipasi Anggaran dan Kohesivitas Kelompok (X_1X_2)	-0,069	0,033	0,043
Dependen Variabel	Senjangan Anggaran		
F Statistik	9,432		
Sig F	0,000		
R ²	0,381		
Adjusted R ² :	0,340		

Sumber: Data Primer Diolah, 2017

Uji analisis kelayakan model perlu diketahui sebelum melakukan pengujian hipotesis. Berdasarkan hasil analisis regresi pada Tabel 7 variabel independen berpengaruh serempak (simultan) terhadap variabel dependen signifikansi F sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti seluruh variabel independen (partisipasi anggaran dan kohesivitas kelompok) dapat memprediksi atau menjelaskan fenomena senjangan anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar, sehingga dapat disimpulkan bahwa model dalam penelitian ini dikatakan layak untuk diteliti.

Berdasarkan hasil MRA seperti yang disajikan pada Tabel 7, maka dapat disusun persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = -56,686 + 4,391X_1 + 1,216X_2 - 0,069X_1X_2 + e$$

Nilai konstanta sebesar -56,686 menunjukkan bahwa bila nilai variabel partisipasi anggaran (X_1) dan kohesivitas kelompok (X_2) sama dengan nol, maka nilai senjangan anggaran (Y) menurun sebesar 56,686 satuan. Nilai koefisien $\beta_1 = 4,391$ berarti menunjukkan bila nilai partisipasi anggaran (X_1) bertambah 1 satuan, maka nilai senjangan anggaran akan mengalami kenaikan sebesar 4,391 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_2 = 1,216$ berarti menunjukkan bila nilai kohesivitas kelompok (X_2) bertambah 1 satuan, maka nilai senjangan anggaran akan mengalami kenaikan sebesar 1,216 satuan dengan asumsi variabel bebas lainnya konstan. Nilai koefisien $\beta_3 = -0,069$ mengindikasikan bahwa efek moderasi yang diberikan adalah negatif, artinya apabila interaksi variabel partisipasi anggaran (X_1) dan kohesivitas kelompok (X_2) meningkat sebesar 1 satuan, maka variabel senjangan anggaran akan mengalami penurunan sebesar 0,024 satuan dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Pada Tabel 7 dapat dilihat variabel partisipasi anggaran (X_1) mempunyai koefisien β_1 sebesar 4,391 dengan tingkat signifikan 0,022 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ yang artinya variabel partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Kondisi ini menggambarkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi manajer dalam menyusun anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar, maka senjangan anggaran yang timbul akan semakin tinggi atau meningkat. Hal ini membuktikan bahwa partisipasi penyusunan anggaran merupakan salah satu faktor yang

menimbulkan senjangan anggaran. Semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan semakin tinggi, karena setiap individu yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran sering kali mencari kemudahan dalam pencapaian anggaran yang ditetapkan, sehingga setiap individu tersebut melakukan senjangan agar anggaran mudah dicapai.

Pada Tabel 7 dapat dilihat variabel moderasi (X_1X_2) mempunyai koefisien β_3 sebesar -0,069 dengan tingkat signifikan 0,043 yang lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ yang artinya artinya H_0 ditolak dan H_1 diterima. Variabel moderasi yang merupakan interaksi antara partisipasi anggaran dan kohesivitas kelompok ternyata signifikan, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel kohesivitas kelompok (X_2) merupakan variabel moderasi. Hasil analisis menerima hipotesis penelitian yang menyatakan bahwa kohesivitas kelompok mampu memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran pada senjangan anggaran, dengan koefisien hasil interaksi yang bernilai negatif.

Pengaruh negatif dan signifikan kohesivitas kelompok terhadap senjangan anggaran menunjukkan bahwa terjadinya senjangan anggaran yang diakibatkan oleh adanya proses partisipasi penyusunan anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar dapat berkurang apabila tingkat kohesivitas kelompok di hotel tersebut tinggi, serta tujuan kelompok sejalan dengan tujuan organisasi. Permata (2015) menyatakan bahwa tingkat kohesivitas yang tinggi akan berpengaruh pada efektivitas dan efisiensi dalam proses pengambilan keputusan. Dalam kaitannya dengan senjangan anggaran, proses pengambilan keputusan bergantung pada keselarasan sikap kelompok terhadap tujuan formal dan tujuan organisasi. Apabila

sikap tersebut menguntungkan dan tingkat kohesivitas tinggi, maka efisiensi dan efektifitas pengambilan keputusan juga tinggi. Dengan demikian, perusahaan dengan kohesivitas yang tinggi akan mampu memperlemah terjadinya senjangan anggaran melalui proses partisipasi anggaran dalam perusahaan.

SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk melihat seberapa besar peran kohesivitas kelompok dalam mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran pada hotel berbintang di Kota Denpasar. Berdasarkan pembahasan hasil penelitian yang telah dilakukan dapat disimpulkan bahwa, partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif pada senjangan anggaran. Kohesivitas kelompok memiliki pengaruh yang signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran dan memperlemah pengaruh positif dari partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Hal ini menyatakan bahwa semakin tinggi kohesivitas kelompok yang dimiliki manajemen perusahaan perhotelan maka dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran melalui proses partisipasi penyusunan anggaran pada perusahaan perhotelan.

Berdasarkan hasil penelitian dan simpulan di atas adapun saran yang dapat diberikan yaitu, dari hasil *Adjusted R square* sebesar 34 persen menunjukkan bahwa masih ada variabel lain yang dapat memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada senjangan anggaran seperti asimetri informasi, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, *budget emphasis*, motivasi dan sebagainya. Sehingga memberikan peluang bagi penelitian selanjutnya untuk mengembangkan penelitian ini.

REFERENSI

- Adrianto, Y. 2008. Analisis pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan kepuasan kerja, job relevant information dan kepuasan kerja sebagai variabel moderating. *Tesis Magister Sains Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro, Semarang.*
- Ajibolade, S.O., dan Akinniyi, O.K. 2013. The Influence oh Organisational Culture and Budgetary Participation on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector Organisations. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 13(1), pp: 69-83.
- Anthony, Robert N., dan V. Govindarajan. 2012. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ardanari, I.G.A.S Cinitya, & Putra, I.A. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, dan Self Esteem pada Budgetary Slack dengan Budget Emphasis sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Pada Hotel Bintang di Kota Denpasar). *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 7(3), pp: 700-715.
- Ardianti, P. N. H., Suardhika, I., & Suputra, I. D. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, Self Esteem, Locus Of Control dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 4(5), pp: 296-311
- Argyris, C. 1955. Organizational Leadership and Participative Management. *The Journal of Business*, 28(1), pp: 1-7
- Badan Pusat Statistik Bali. 2016. *Bali Dalam Angka 2016*. Denpasar.
- Badan Pusat Statistik Kota Denpasar. 2016a. *Kota Denpasar Dalam Angka 2016*. Denpasar.
- , 2016b. *Direktori Hotel Kota Denpasar Tahun 2015*. Denpasar
- Brownell, P. 1982. The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of accounting research*, 12-27.
- Dewi, N. P., & Erawati, N. M. A. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(2), pp: 476-486.

- Djasuli, M., & Fadilah, N. I. 2011. Efek Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Group Cohesiveness dan Motivasi dalam Hubungan Kausal antara Budgeting Participation dan Budgetary slack. *Proceeding PESAT (Psikologi, Ekonomi, Sastra, Arsitektur dan Sipil)*, 4(11), pp: E1-E6
- Donaldson, L., & Davis, J. H. 1991. Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Return. *Australian Journal of Management*, 16(1), pp: 49-64.
- Dunk, A.S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, 68, pp: 400-410.
- Eisenhardt, K.M., 1989. Agency theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), pp: 57-74.
- Erina, N. P. D., & Suartana, W. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, dan Kejelasan Sasaran Anggaran pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15(2), pp: 973-1000.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi, Budaya Organisasi, dan Kohesivitas Kelompok dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack (Study Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah Se-Jawa Tengah). *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makasar
- Fitriya, E., Baridwan, Z., & Mardiat, E. 2016. Pengaruh Market Share, Kecakapan Manajerial, dan Manajer yang Mempunyai Hubungan Politik terhadap Tingkat Kesehatan Perusahaan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) di Indonesia. *Jurnal Relasi STIE Mandala Jember*, 24.
- Forsyth, D.R.. 1999. *Group Dynamics*. California: Brook/Cole Publishing Company.
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate*. Edisi ke 8. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Giusti, G. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Budaya Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD-SKPD Kabupaten Jember). *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember*.
- Govindarajan, V. 1984. Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: an Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an

- Intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 9(2), pp: 125-135.
- Hansen, D. R. dan M. M. Mowen. (Ancella A. Hermawan, Penerjemah). 2012. *Akuntansi Manajemen*. Edisi ke-8. Jilid 1. Jakarta: Erlangga.
- Jayastini, L. A., & Wirajaya, I. G. A. 2016. Manajemen Laba sebagai Pemoderasi Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility pada Kinerja Keuangan. *E-Jurnal Akuntansi*, 16(1), pp: 587-614.
- Jensen, M.C. and Meckling, W.H., 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of financial economics*, 3(4), pp: 305-360.
- Kahar, S. H., Rohman, A., & Chariri, A. 2016. Participative Budgeting, Budgetary Slack And Job Satisfaction In The Public Sector. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 32(6), pp: 1663-1674.
- Karsam. 2013. "The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymmetry as a Moderating Variable and Its Impact on the Managerial Performance (A Study on Yayasan Pendidikan dan Koperasi in the Province of Banten, Indonesia)". *International Journal of Applied Finance and Business Studies*, 1(1). pp: 28-38.
- Lestari, N. K. R., & Wisadha, I. 2015. Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Group Cohesiveness sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13(2), pp: 418-428.
- Lukka, A. 1988. Budgetary Biasing in organization: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization and Society*, 13(3), pp: 281-302.
- Mahadewi, S., & Sagung, A. A. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 8(3), pp: 458-473.
- Pratama, R. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi dan Motivasi Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Padang). *Jurnal Akuntansi*, 1(1), pp: 1-20.
- Putra, I. N. T., Adi Putra, I. M. P., Herawati, N. T., & AK, S. 2015. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Budgetary Slack)(Studi Pada

- SKPD Pemerintah Kabupaten Buleleng). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi SI*, 3(1), pp: 1-10.
- Permata, C. M., & Wirasedana. I. 2015. Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Senjangan Anggaran dengan Group Cohesiveness sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 10(2), pp: 379-384.
- Rachman, A. A. 2012. The Influence of Budgetary Participation on Budgetary Slack: The Role of Organizational Fairness, Managerial Trust, and Budget Goal Commitment. *International Proceedings of Economics Development and Researc*, 50(16), pp: 73-78.
- Rahman, F. A. 2002. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kawasan Industri Batam). *Tesis Magister Jurusan Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro*, Semarang.
- Rahmiati, E. 2013. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kota Padang). *Jurnal Akuntansi Universitas Negeri Padang*, 1(2), pp: 1-18.
- Ramadina, W. 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). *Jurnal Akuntansi Universitas Negeri Padang*, 1(1), pp: 1-23.
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. 2006. *Perilaku Organisasi*. Edisi Bahasa Indonesia. Jakarta : PT. Indeks Kelompok Gramedia.
- Schiff, M., & Lewin, A. Y. 1970. The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review*, 45(2), pp: 259-268.
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Sujana, I. K. 2010. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Budgetary Slack pada Hotel – Hotel Berbintang di Kota Denpasar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis Universitas Udayana*, 5(2), pp: 1-26.
- Suprasto, H.B. 2006. Pengaruh Interaksi Antara Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, dan Penekanan Anggaran terhadap Budgetary Slack (Studi Kasus di Hotel-Hotel di Provinsi Bali). *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 1(1), pp: 75-86.

- Utami, R. F. S. 2012. Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi, dan Kohesivitas Kelompok dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi Seri B Universitas Negeri Padang* 1(1), pp: 1-25.
- Waller, W. S. 1988. Slack in Participative Budgeting: The Joint Effect of a Truth-Inducing Pay Scheme and Risk Preferences. *Accounting, Organizations and Society*, 13(1), pp: 87-98.
- Wijayanthi, P. K., & Widanaputra, A. A. G. P. 2016. Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Kepercayaan Diri dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 15(1), pp: 695-726.
- Wiyono, E. 2009. Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial melalui Job Relevant Information (JRI) sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Kota Yogyakarta). *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya Yogyakarta*.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting : The Effect of Risk Aversion and Assymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research* 23, pp: 829-842.