

SKRIPSI

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN GAYA KEPEMIMPINAN DAN KOMITMEN
ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Kota Padang)**

*Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Memperoleh
Gelar Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*



OLEH :

INIKE AURORA
84348/2007

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2012**

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN GAYA KEPEMIMPINAN DAN KOMITMEN
ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Kota Padang)**

Nama : Inike Aurora
NIM/BP : 84348/2007
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, 10 Januari 2012

Disetujui Oleh:

Pembimbing 1

Pembimbing 2

Lili Anita, SE, M.Si, Ak
NIP. 19710302 199802 2 001

Nurzi Sebrina, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19720910 199802 2 003

Mengetahui,
Ketua Program Studi Akuntansi

Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

ABSTRAK

Inike Aurora : **Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi (*Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Kota Padang*). Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang, 2011.**

Pembimbing : **1. Lili Anita, SE, M.Si, Ak**
2. Nurzi Sebrina, SE, M.Sc, Ak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji: 1) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, 2) Pengaruh gaya kepemimpinan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, 3) Pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD Kota Padang. Pemilihan sampel dengan metode *total sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei dengan menyebarkan kuesioner kepada masing-masing Kepala Bagian Keuangan dan Staf Bagian Keuangan pada setiap SKPD. Metode analisis yang digunakan adalah *moderated regression analysis*.

Hasil penelitian membuktikan bahwa 1) Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran. 2) Gaya Kepemimpinan berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut semakin lemah pada saat gaya kepemimpinan berorientasi pada hubungan. 3) Komitmen organisasi berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat komitmen organisasi tinggi.

Dalam penelitian ini disarankan: 1) Untuk peneliti berikutnya yang tertarik untuk meneliti judul yang sama sebaiknya menambahkan variabel lain seperti variabel budaya organisasi dan ketidakpastian lingkungan. 2) Bagi instansi pemerintah kota Padang hendaknya memperhatikan gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi, serta meningkatkan partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran untuk meminimalisir terjadinya senjangan anggaran dalam sektor pemerintahan.

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, karena dengan rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi”. Skripsi ini merupakan salah satu syarat memperoleh gelar sarjana ekonomi pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam penulisan skripsi ini penulis tidak terlepas dari hambatan dan rintangan. Namun demikian, atas bimbingan, bantuan, arahan, serta dukungan dari berbagai pihak maka penulis dapat menyelesaikan skripsi ini. Penulis secara khusus mengucapkan terima kasih kepada Ibuk Lili Anita, SE, M.Si, Ak dan Ibuk Nurzi Sebrina SE, Msc.Ak selaku dosen pembimbing yang telah banyak menyediakan waktu dan pemikirannya dalam penyusunan skripsi ini.

Pada kesempatan ini, penulis juga ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Dekan dan Pembantu Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi.
3. Bapak dan Ibu Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, khususnya Program Studi Akuntansi yang telah membantu penulis selama menuntut ilmu di kampus ini.
4. Bapak dan Ibu Kepala Bagian pada masing-masing SKPD di Lingkungan Pemko Padang yang telah membantu penulis memberikan data penelitian.

5. Kedua orangtua (Ayahnda Zailis Candra S.ip dan Ibunda Asmalina) yang selalu memberikan perhatian, kasih sayang, doa tulus ikhlas serta dukungan kepada penulis.
6. Kakakku Lidya Apri Imelda, SE, Yulia Fitri, SE, dan Drg. Astried Herline yang selalu memberikan dukungan dan semangat selama kuliah dan dalam penyusunan skripsi ini.
7. Teman-teman di Fakultas Ekonomi yang banyak memberikan saran, bantuan dan dorongan dalam penyusunan skripsi ini, terutama Hendra Emirza, SE dan teman-teman Program Studi Akuntansi Angkatan 2007.
8. Dan semua pihak yang telah membantu penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Dengan segala keterbatasan yang ada, penulis tetap berusaha untuk menyelesaikan penulisan skripsi ini dengan baik. Oleh karena itu, penulis mengharapkan kritik dan saran dari pembaca guna kesempurnaan skripsi ini. Akhir kata, penulis berharap semoga skripsi ini bermanfaat bagi kita semua.

Padang, Oktober 2011

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	ix
DAFTAR LAMPIRAN	x
BAB I. PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Identifikasi Masalah	7
C. Pembatasan Masalah	8
D. Perumusan Masalah	8
E. Tujuan Penelitian	9
F. Manfaat Penelitian	9
BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS	10
A. Kajian Teori	10
1. Pendekatan Kontijensi	10
2. Senjangan Anggaran	11
3. Partisipasi Anggaran	12

4. Gaya Kepemimpinan	22
5. Komitmen Organisasi	24
B. Penelitian Yang Relevan.....	28
C. Hubungan antar Variabel	29
D. Kerangka Konseptual	34
E. Hipotesis	36
BAB III. METODE PENELITIAN	38
A. Jenis Penelitian	38
B. Populasi Dan Sampel	38
C. Jenis dan Sumber Data	40
D. Metode Pengumpulan Data	41
E. Variabel Penelitian	41
F. Instrumen Penelitian	43
G. Uji Instrumen	43
H. Hasil Uji Coba Instrumen	46
I. Uji Asumsi Klasik	47
J. Model dan Teknik Analisis Data	48
K. Definisi Operasional	52
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	54
A. Gambaran Umum Objek Penelitian	54
B. Demografi Responden	55
C. Deskripsi Variabel Penelitian	59

D. Statistik Deskriptif.....	64
E. Uji Validitas Dan Reabilitas Instrumen	65
F. Uji Asumsi Klasik.....	67
G. Hasil Penelitian	71
H. Pembahasan	78
BAB V. PENUTUP.....	84
A. Simpulan	84
B. Keterbatasan dan Saran Penelitian.....	84

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Daftar Nama SPKD Pemerintah Kota Padang	39
2. Kisi-kisi Instrumen Penelitian	43
3. Nilai <i>Cronbach's Alpha & Corrected Item Total Correlation</i>	46
4. Tingkat Pengembalian Kuesioner.....	55
5. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	56
6. Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir	56
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan	58
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja	59
9. Distribusi Frekuensi Variabel Senjangan anggaran.....	60
10. Distribusi Frekuensi Variabel Partisipasi Anggaran.....	61
11. Distribusi Frekuensi Gaya Kepemimpinan.....	62
12. Distribusi Frekuensi Variabel Komitmen Organisasi.....	63
13. Statistik Deskriptif	65
14. Nilai <i>Corrected Item Total Correlation</i> Terkecil	66
15. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Penelitian.....	67
16. Uji Normalitas Residual	68
17. Uji Multikolinearitas	69
18. Uji Heterokedastisitas	71

19. Koefisien Determinasi	72
20. Koefisien Regresi.....	73
21. Uji F Hitung.....	75

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Struktur Pengelolaan Keuangan Daerah	18
Struktur pengelolaan Keuangan SKPD	20
Kerangka Konseptual	36

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
Kuesioner Penelitian	87
Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Penelitian	91
Statistik Descriptive	97
Uji Asumsi Klasik	97
Metode Analisis	99

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Sistem pengendalian manajemen merupakan bagian yang sangat penting dalam kegiatan pengelolaan perusahaan. Pada dasarnya, pengendalian manajemen merupakan sebuah proses yang dilakukan oleh manajer untuk mempengaruhi bawahannya agar mau melaksanakan strategi perusahaan. Dalam sistem pengendalian manajemen, anggaran memegang peranan penting sebagai alat manajemen untuk mengendalikan operasi perusahaan agar strategi yang ditetapkan dapat digunakan untuk mencapai tujuan perusahaan.

Anggaran merupakan rencana yang menjabarkan tujuan dan kegiatan perusahaan dimasa yang akan datang yang bersifat kuantitatif dan dinyatakan dalam satuan moneter. Anggaran disusun agar manajer dapat menjalankan perusahaan secara efektif dan efisien, sehingga tujuan perusahaan tercapai (Schief dan Lewin, 1970). Sebagai fungsi perencanaan anggaran dapat digunakan untuk menetapkan apa yang akan kita lakukan dan kebijakan apa yang kita ambil nantinya, anggaran sebagai fungsi pengendalian dapat kita jadikan pedoman untuk menghindari adanya pengeluaran terlalu besar atau adanya penggunaan data yang tidak semestinya, dan sebagai fungsi evaluasi anggaran bisa menjadi patokan apakah satu bagian telah memenuhi target, baik berupa terlaksanakannya aktivitas maupun terpenuhinya efisiensi biaya. Untuk itu dalam proses penyusunan anggaran perlu dihindari dari hal-hal yang dapat mengurangi manfaat seperti senjangan anggaran.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007), senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi. Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target mudah dicapai. Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran.

Aspek sumber daya manusia sebagai penyusun dan pelaksana anggaran harus dipertimbangkan, karena anggaran akan dipengaruhi oleh perilaku manusia terutama bagi pihak yang terlibat langsung dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran. Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua orang atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut (Mulyadi, 2001).

Oleh karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, partisipasi penganggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap senjangan. Sebagian ahli mengemukakan bahwa kelompok yang mendukung partisipasi dan

mementingkan kepentingan pribadi dalam organisasi mengemukakan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan cenderung mendorong bawahan menciptakan senjangan. Sedangkan kelompok yang mendukung partisipasi dan mementingkan kepentingan organisasi akan menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan anggaran yang ditandai dengan komunikasi positif antar manajer (Veronica, 2008).

Dari hasil penelitian terdahulu terdapat ketidakkonsistenan antara peneliti satu dengan yang lainnya. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985) dan Onsi (1973) dalam Latuheru (2005) yang berpendapat bahwa partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang negatif, yaitu partisipasi yang ditandai dengan komunikasi positif antara para manajer dapat mengurangi kesenjangan anggaran. Selanjutnya penelitian Supanto (2010) yang meneliti pada Politeknik Negeri Semarang, yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif terhadap *budgetary slack*, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat senjangan anggaran.

Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988) dan Young (1985) dalam Ikhsan (2007), menunjukkan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif. Selanjutnya penelitian Asriningati (2006), yang meneliti pada perguruan tinggi swasta di Daerah Istimewa Yogyakarta juga menunjukkan hubungan yang positif antara partisipasi dengan senjangan anggaran yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan kesenjangan anggaran.

Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran. Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi dengan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Dalam penelitian ini pengaruh partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa variabel pemoderasi diantaranya yaitu: gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi.

Alasan dipilihnya gaya kepemimpinan karena terkait dengan style seorang pemimpin dalam menggerakkan orang dan efektifitas partisipasi anggaran sangat dipengaruhi oleh gaya kepemimpinan (Fiedler, 1978 dalam Sumarno, 2005). Stoner (2000) menjelaskan bahwa gaya kepemimpinan (*leadership style*) merupakan berbagai pola tingkah laku yang ditunjukkan oleh pemimpin dalam proses pergerakan dan mempengaruhi pekerja. Keterlibatan kerja kelompok/individu yang efektif tergantung pada gaya interaksi atasan dengan bawahannya serta sampai tingkat mana situasi memberikan kendali dan pengaruh kepada atasan. Sedangkan alasan dipilihnya komitmen organisasi adalah karena komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (goal) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al*, 1979 dalam Ikhsan 2007). Komitmen organisasi yang kuat di dalam individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi.

Gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain / bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Luthans, 2002 dalam Trianingsih, 2007).

Keterlibatan kerja kelompok/individu yang efektif bergantung pada gaya interaksi atasan dengan bawahannya serta sampai tingkat mana situasi memberikan kendali dan pengaruh kepada atasannya. Fiedler (1978) dalam Ikhsan (2007) mengemukakan bahwa gaya kepemimpinan seseorang dapat diketahui apakah berorientasi tugas (*task oriented*) atau hubungan (*relationship oriented*) melalui instrumen LPC (*least preferred coworker*) yang dikembangkannya. Gaya kepemimpinan yang cenderung berorientasi hubungan (*relationship oriented*), memperlemah hubungan partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran, dan sebaliknya gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas dapat memperkuat hubungan tersebut.

Peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasi yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen Organisasi didefinisikan sebagai tingkat kepercayaan dan penerimaan tentang kerja terhadap tujuan organisasi tersebut. Meyer et, al (1993) dalam Yudi (2006) mengemukakan ada tiga komponen tentang komitmen yaitu: 1) *Affective comitment*, terjadi bila karyawan ingin menjadi bagian dari organisasi karena adanya ikatan emosional, jadi karena dia memang menginginkannya (*want to*),

2) *Continuance commitment*, muncul apabila karyawan tetap bertahan pada suatu organisasi karena membutuhkan gaji dan keuntungan lainnya atau karena karyawan tersebut tidak menemukan yang lain atau karena dia membutuhkannya (*need to*), 3) *Normative Commitment*, timbul dari nilai-nilai karyawan, karyawan bertahan menjadi anggota organisasi karena ada kesadaran bahwa berkomitmen terhadap organisasi merupakan hal yang seharusnya dilakukan, jadi karena dia merasa berkewajiban.

Bagi individu dengan komitmen organisasi yang tinggi, menjadikan individu atau karyawan peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi kearah yg lebih baik, dan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Ini terjadi apabila karyawan memiliki ikatan emosional untuk menjadi bagian dari organisasi karena dia memang menginginkannya atau disebut dengan *Affective Commitment*.

Kasus Penyusunan anggaran Komisi Pemilihan Umum (KPU) belakangan ini menggambarkan bahwa sebenarnya pemerintah mampu melakukan efisiensi jika benar-benar ingin mewujudkan efisiensi anggaran. KPU mengusulkan anggaran pemilu 2009 sebesar Rp. 47,9 triliun, yang berbarengan waktunya dengan kenaikan harga minyak dunia, pemerintah langsung merevisi anggaran KPU tersebut hingga menjadi Rp. 10,4 triliun (www.seputar-indonesia.com). Implikasinya, semakin tinggi kecenderungan organisasi pemerintah untuk melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*), semakin tinggi pula kecenderungan terjadinya inefisiensi anggaran. Dengan demikian, sekiranya pemerintah dan DPR menyetujui anggaran yang diajukan KPU sama artinya dengan melegalkan pemborosan uang rakyat.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Ikhsan (2007) yang meneliti tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi yaitu, gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategik, dan kecukupan anggaran, yang meneliti pada perusahaan manufaktur yang berada pada kawasan industri Medan. Berbeda dengan penelitian sebelumnya, dalam penelitian ini peneliti hanya menggunakan dua variabel pemoderasi yaitu gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi, dan dalam penelitian ini peneliti memfokuskan pada organisasi sektor publik yaitu satuan Kerja perangkat Daerah (SKPD) karena penelitian tentang senjangan anggaran dilingkungan pemerintahan belum banyak dilakukan. Pentingnya fungsi anggaran pada organisasi pemerintah daerah seringkali menjadikan anggaran sebagai pengukur kinerja organisasi pemerintah daerah. Penekanan anggaran seperti ini dapat menimbulkan senjangan anggaran.

Berdasarkan uraian pada latar belakang diatas serta perbedaan hasil yang diperoleh dari hasil penelitian sebelumnya, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Gaya Kepemimpinan dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi”**.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka beberapa masalah yang dapat diteliti dalam penelitian ini diidentifikasi sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
2. Sejauhmana komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
3. Sejauhmana ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
4. Sejauhmana budaya organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
5. Sejauhmana gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?

C. Pembatasan Masalah

Agar lebih jelas dan terarah, maka penulis perlu membatasi masalah yang akan dibahas dan diteliti. Berdasarkan latar belakang masalah dan identifikasi masalah di atas, maka pembatasan masalahnya adalah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi.

D. Perumusan Masalah

Dari pembahasan di atas, peneliti merumuskan masalah yang akan diteliti sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
2. Sejauhmana gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?

3. Sejauhmana komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?

E. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini yaitu untuk mengetahui:

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran,
2. Pengaruh gaya kepemimpinan sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran,
3. Pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

F. Manfaat Penelitian

Kegunaan dari penelitian ini adalah:

1. Bagi penulis, untuk menambah wawasan penulis dalam mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi.
2. Bagi Pemerintah Daerah, sebagai bahan pertimbangan didalam melihat faktor yang mempengaruhi senjangan anggaran sehingga hal-hal yang dapat mengurangi manfaat anggaran itu sendiri dapat dihindari.
3. Bagi peneliti selanjutnya, penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan referensi atau bukti empiris mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Pendekatan Kontijensi

Dalam penelitian ini faktor kontijensi digunakan untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Karena dari penelitian-penelitian sebelumnya menyatakan hasil yang bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat kedua hubungan tersebut. Faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu gaya kepemimpinan, dan komitmen organisasi. Faktor-faktor tersebut akan bertindak sebagai variabel pemoderasi dalam hubungannya dengan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Dalam kontijensi terdapat variabel yang dapat berperan sebagai *faktor moderating* atau *faktor intervening* yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Ghazali (2002) 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.

2. Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai (Anthony dan Govindarajan, 2007).

Menurut Young (1985) dalam Darlis (2002), senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Pimpinan menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi, hal ini dilakukan agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja pimpinan terlihat baik. Falikhatun (2007) mengemukakan, *slack* anggaran terjadi jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya.

Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *budgetary slack* karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi pimpinan ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Upaya ini dilakukan dengan menentukan pendapatan terlalu rendah (*understated*) dan biaya terlalu

tinggi (*overstated*). Menurut Falikhatun (2007) ada tiga alasan utama pimpinan melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*) :

- a) Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya,
- b) *Budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi pimpinan tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya,
- c) Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Persoalan-persoalan senjangan anggaran terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuat keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran dan kepemimpinan yang tidak selektif. Permasalahan ini sering diidentifikasi dengan anggaran pemerintah. Anggaran seperti ini lebih berbahaya di pemerintahan karena yang memberikan persetujuan adalah badan legislatif yang tidak terlibat dalam proses manajemen setelah memberikan persetujuan. Dalam perencanaan anggaran, pemerintah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas untuk mempermudah mempertanggung jawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka pencapaian tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang ditetapkan sebelumnya.

3. Partisipasi Anggaran

Keterlibatan (partisipasi) berbagai pihak dalam membuat keputusan dapat terjadi dalam penyusunan anggaran. Dengan menyusun

anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para pimpinan di bawahnya akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan bersungguh-sungguh dalam tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut serta terlibat dalam penyusunannya (Milani dalam Darlis 2002).

Menurut Mulyadi (2001) partisipasi anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran. Tingkat partisipasi *operating manager* dalam penyusunan anggaran akan mendorong moral kerja yang tinggi. Moral kerja ditentukan oleh seberapa besar seseorang mengidentifikasi dirinya sebagai tujuan dari organisasi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para pimpinan dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggungjawabnya atau penyusunan anggaran yang memungkinkan bawahan untuk ikut kerjasama dalam menentukan rencana.

Partisipasi juga memberikan dampak yang positif yaitu dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dapat dicapai. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara efektif

untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap pusat pertanggung jawaban dengan tujuan organisasi secara umum. Onsi (1973) dalam Asriningati (2006) juga berpendapat bahwa partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif, karena dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007) suatu proses anggaran bisa bersifat dari atas ke bawah (*topdown*) atau dari bawah ke atas (*bottom-up*). Dengan penyusunan anggaran dari atas ke bawah, manajemen senior menetapkan anggaran bagi tingkat yang lebih rendah. Dengan penyusunan anggaran dari bawah ke atas, pimpinan di tingkat yang lebih rendah berpartisipasi dalam menentukan besarnya anggaran. Tetapi, pendekatan dari atas ke bawah jarang berhasil. Pendekatan tersebut mengarah kepada kurangnya komitmen dari sisi pembuat anggaran dan hal ini membahayakan keberhasilan rencana tersebut. Namun penyusunan anggaran dari bawah ke atas kemungkinan besar akan menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran. Tetapi, jika tidak dikendalikan dengan hati-hati, pendekatan ini dapat menghasilkan jumlah yang tidak sesuai dengan tujuan organisasi. Proses penyusunan anggaran yang efektif yaitu menggabungkan kedua pendekatan tersebut.

Berdasarkan Permendagri No.13 tahun 2006, subproses dalam penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) sebagai berikut:

1. Penyusunan kebijakan umum APBD.

Berdasarkan pasal 83, Kepala daerah menyusun rancangan KUA berdasarkan RKPD dan pedoman penyusunan APBD yang ditetapkan Menteri Dalam Negeri setiap tahun. Pedoman penyusunan APBD antara lain:

- a. pokok-pokok kebijakan yang memuat sinkronisasi kebijakan pemerintah dengan pemerintah daerah
- b. prinsip dan kebijakan penyusunan APBD tahun anggaran berkenaan
- c. teknis penyusunan APBD
- d. hal-hal khusus lainnya.

Dalam menyusun rancangan KUA sebagaimana dimaksud Pasal 83, kepala daerah dibantu oleh TAPD yang dipimpin oleh sekretaris daerah, dan rancangan KUA yang telah disusun disampaikan oleh sekretaris daerah selaku koordinator pengelola keuangan daerah kepada kepala daerah

2. Penyusunan prioritas dan plafon anggaran sementara

Berdasarkan pasal 87, PPAS merupakan dokumen yang berisi seluruh program kerja yang akan dijalankan tiap urusan pada tahun anggaran, dimana program kerja tersebut diberi prioritas sesuai dengan visi, misi, dan strategi Pemda.

Rancangan PPAS disusun dengan tahapan sebagai berikut:

- a. Menentukan skala prioritas untuk urusan wajib dan urusan pilihan

- b. Menentukan urutan program untuk masing-masing urusan
 - c. Menyusun plafon anggaran sementara untuk masing-masing program.
3. Penyiapan surat edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA SKPD

Berdasarkan pasal 89, Rancangan surat edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA-SKPD mencakup :

- a. PPA yang dialokasikan untuk setiap program SKPD berikut rencana pendapatan dan pembiayaan
 - b. Sinkronisasi program dan kegiatan antar SKPD dengan kinerja SKPD berkenaan sesuai dengan standar pelayanan minimal yang ditetapkan
 - c. Batas waktu penyampaian RKA-SKPD kepada PPKD
 - d. Hal-hal lainnya yang perlu mendapatkan perhatian dari SKPD terkait dengan prinsip-prinsip peningkatan efisiensi, efektifitas, tranparansi dan akuntabilitas penyusunan anggaran dalam rangka pencapaian prestasi kerja
 - e. Dokumen sebagai lampiran meliputi KUA, PPA, kode rekening APBD, format RKA-SKPD, analisis standar belanja dan standar satuan harga.
4. Penyusunan rencana kerja dan anggaran SKPD

Dalam pemerintahan daerah, anggaran disusun menggunakan RKA (Rencana Kerja Anggaran), yang mana RKA merupakan dokumen

perencanaan dan penganggaran yang berisi program dan kegiatan SKPD serta anggaran yang diperlukan untuk melaksanakannya. RKA disusun dengan menggunakan beberapa pendekatan yaitu:

a. Pendekatan kerangka pengeluaran jangka menengah

Dilakukan dengan menyusun prakiraan maju, yang berisi perkiraan kebutuhan anggaran untuk program dan kegiatan yang direncanakan dalam tahun anggaran berikutnya dari tahun anggaran yang direncanakan

b. Pendekatan penganggaran terpadu

Dilakukan dengan memadukan seluruh proses perencanaan dan penganggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan di lingkungan SKPD untuk menghasilkan dokumen rencana kerja dan anggaran.

c. Pendekatan penganggaran berdasarkan prestasi kerja

Dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dengan keluaran yang diharapkan dari kegiatan dan hasil serta manfaat yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut.

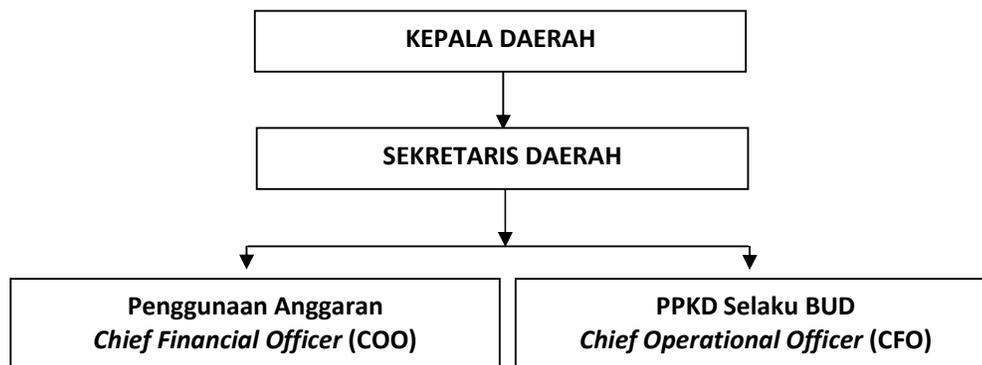
5. Evaluasi rancangan peraturan daerah APBD

Kepala daerah menyampaikan Raperda tentang APBD yang telah disetujui bersama DPRD dan rancangan peraturan Kepala daerah tentang penjabaran APBD kepada Gubernur untuk dievaluasi.

Struktur pemerintahan pada umumnya diperlukan untuk melindungi dan melayani kebutuhan warga negaranya. Pada pemerintahan

demokrasi, struktur pemerintahan berdasarkan sistem *check and balances*, yang dilakukan dengan pemisahan fungsi eksekutif (pengusul seperti gubernur, bupati, dan walikota), legislatif (pengesah), dan yudikatif. Kesuksesan suatu pemerintahan tidak ditentukan dari jumlah laba yang maksimal, tapi diukur dari mutu pelayanan dan efisiensi dalam penggunaan anggaran.

Adapun struktur dari pengelolaan keuangan daerah ini menurut Suhandi (2007) adalah:



Gambar 1
Struktur Pengelolaan Keuangan Daerah

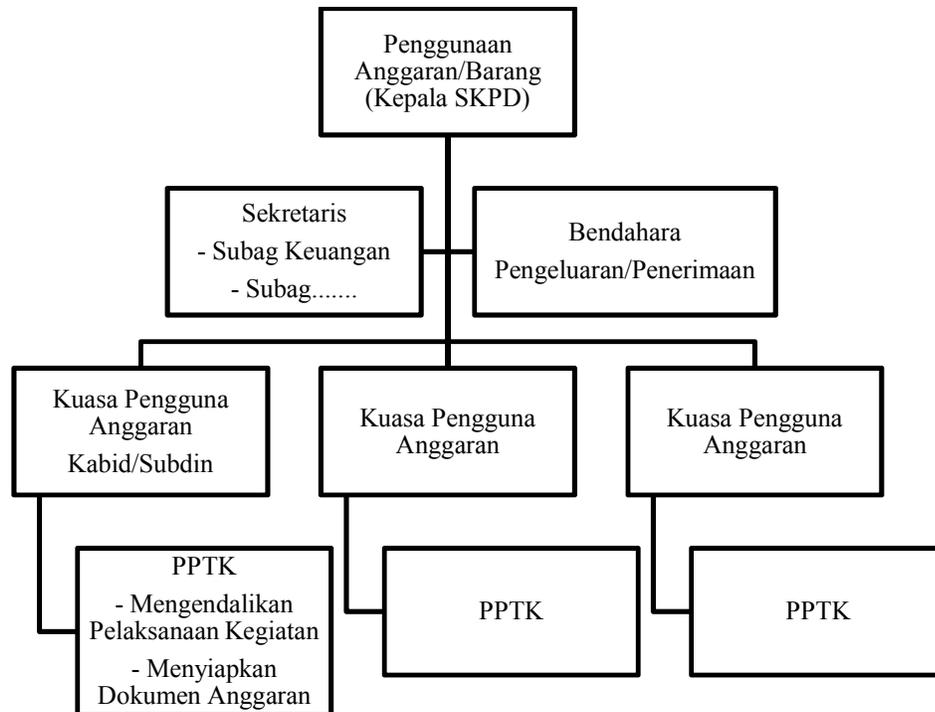
Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006, kekuasaan pengelolaan keuangan daerah disebut juga dengan kepala daerah. Kepala daerah merupakan pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan. Dimana kepala daerah ini melimpahkan sebagian/seluruh wewenangnya pada:

1. Sekretaris daerah selaku koordinator pengelola keuangan daerah, dimana tugas dari sekretaris daerah koordinasi yaitu:

- a. Penyusunan dan pelaksanaan kebijakan pengelolaan APBD
 - b. Penyusunan dan pelaksanaan kebijakan pengelolaan barang daerah
 - c. Penyusunan rancangan APBD dan rancangan perubahan APBD
 - d. Penyusunan Raperda APBD, perubahan APBD, dan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD
 - e. Tugas-tugas pejabat perencana daerah, PPKD, dan pejabat pengawas keuangan daerah dan
 - f. Penyusunan laporan keuangan daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.
2. Kepala SKPD selaku PPKD, tugasnya adalah sebagai kasir, pengawas keuangan, dan manajer keuangan dimana hanya berwenang melaksanakan penerimaan dan pengeluaran daerah tanpa berhak menilai kebenaran penerimaan dan pengeluaran tersebut. Adapun tugas dari PPKD ini selaku BUD adalah:
- a. Menyusun kebijakan dan pedoman pelaksanaan APBD
 - b. Mengesahkan DPA-SKPD
 - c. Melakukan pengendalian pelaksanaan APBD
 - d. Memberikan petunjuk teknis pelaksanaan sistem penerimaan dan pengeluaran kas daerah
 - e. Melaksanakan pemungutan pajak daerah
 - f. Menetapkan SPD
 - g. Melaksanakan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan daerah
 - h. Menyajikan informasi keuangan daerah

- i. Melaksanakan kebijakan dan pedoman pengelolaan serta penghapusan barang milik daerah

Struktur pengelolaan Keuangan SKPD dapat juga dilihat pada gambar di bawah ini:



Gambar 2
Struktur Pengelolaan Keuangan SKPD

1. Pengguna/kuasa pengguna anggaran

Pengguna/kuasa pengguna anggaran dalam hal ini adalah kepala SKPD yang bertanggung jawab terhadap anggaran yang dikelola untuk mendukung kerja pengguna anggaran dalam pengelolaan keuangan. Kepala SKPD dapat melimpahkan sebagian kewenangannya kepada kepala unit kerja pada SKPD selaku kuasa pengguna anggaran/pengguna barang, yang ditetapkan berdasarkan tingkatan

daerah, besaran SKPD, besaran SKPD, besaran jumlah yang dikelola, beban kerja, lokasi, kompetensi dan pertimbangan objektif lainnya.

Selanjutnya kepala SKPD menetapkan pejabat penatausahaan keuangan SKPD, dan atas usul PPKD kepala daerah mengangkat bendahara penerimaan untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan pada SKPD.

2. Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan SKPD (PPTK)

PPTK bertanggung jawab kepada pejabat pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran. PPTK memiliki tugas diantaranya:

- a. Mengendalikan pelaksanaan kegiatan
- b. Melaporkan perkembangan pelaksanaan kegiatan
- c. Menyiapkan dokumen anggaran atas beban pengeluaran pelaksanaan kegiatan.

3. Pejabat Penatausahaan Keuangan SKPD

Tugas dari pejabat penatausahaan keuangan SKPD adalah:

- a. Meneliti kelengkapan SPP-LS yang diajukan oleh PPTK
- b. Meneliti kelengkapan SPP-UP, SPP-GU dan SPP-TU yang diajukan oleh bendahara pengeluaran
- c. Menyiapkan SPM
- d. Menyiapkan laporan keuangan SKPD

4. Bendahara Penerimaan dan Bendahara Pengeluaran

Bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran secara fungsional bertanggungjawab atas pelaksanaan tugasnya kepada PPKD selaku

BUD. Bendahara penerimaan atau bendahara pengeluaran dalam melaksanakan tugas kebendaharaan pada satuan kerja dalam SKPD, dapat dibantu oleh pembantu bendahara sesuai dengan kebutuhan dan sesuai dengan keputusan kepala SKPD.

4. Gaya Kepemimpinan

Gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain / bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Luthans, 2002 dalam Trianingsih, 2007). Fleishman *et al.*, dalam Gibson (1996) seperti yang dikutip dalam Trianingsih (2007) telah dilakukan penelitian gaya kepemimpinan tentang perilaku pemimpin melalui dua dimensi, yaitu: *consideration* dan *initiating structure*.

Consideration (tenggang rasa) dideskripsikan sebagai tingkat sampai mana seorang pemimpin akan memiliki hubungan-hubungan pekerjaan yang ditandai oleh kesalingpercayaan, rasa hormat terhadap ide-ide anak buah, dan rasa hormat terhadap perasaan-perasaan mereka. Pemimpin semacam ini sangat memperhatikan kesenangan, kesejahteraan, status, dan kepuasan anak buahnya. Seorang pemimpin yang memiliki tenggang rasa yang tinggi bisa dideskripsikan sebagai pemimpin yang membantu para karyawannya yang memiliki masalah pribadi, ramah dan bisa didekati, dan memperlakukan semua karyawan dengan adil. *Initiating structure* (struktur awal) merujuk pada tingkat sampai mana seorang

pemimpin akan menetapkan serta menyusun perannya dan peran anak buahnya dalam usaha mencapai tujuan. Dalam struktur ini, tercakup perilaku yang berusaha mengatur pekerjaan, hubungan-hubungan kerja, dan tujuan.

Dalam Trianingsih (2007) Kreitner dan Kinicki (2005) mengatakan bahwa gaya kepemimpinan seorang pimpinan akan berpengaruh langsung terhadap efektivitas kelompok kerja. Kelompok kerja dalam perusahaan merupakan pengelompokan kerja dalam bentuk unit kerja dan masing-masing unit kerja itu dipimpin oleh seorang pimpinan. Gaya pimpinan untuk mengelola sumber daya manusia dalam suatu unit kerja akan berpengaruh pada peningkatan kinerja unit, yang pada akhirnya akan mempengaruhi kinerja perusahaan secara keseluruhan.

Menurut Fiedler gaya kepemimpinan dibagi menjadi 2, yaitu:

1. Orientasi Pada Hubungan

Pemimpin memotivasi dengan memenuhi kebutuhan sosial dan mengupayakan pencapaian hubungan antar pribadi yang baik dan pencapaian kedudukan pribadi yang menonjol. Jika pemimpin dapat mencapai tujuan di atas maka seorang pemimpin dapat mencapai tujuan skundernya seperti status dan rasa percaya diri. Gaya kepemimpinan seperti ini akan menghasilkan LPC yang tinggi ($LPC > 64$).

Gaya kepemimpinan yang cenderung berorientasi hubungan (*relationship oriented*), memperlemah hubungan partisipasi

penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran, maksudnya gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan menyebabkan partisipasi yang tinggi menjadi tidak efisien, sehingga tidak menyebabkan terjadinya penurunan senjangan anggaran.

2. Orientasi Pada Tugas

Pemimpin yang berorientasi pada tugas memperoleh kepuasan dari terlaksanakannya tugas-tugas. Pemimpin memotivasi dengan memenuhi kebutuhan psikologis seperti rasa percaya diri dan status yang dicapai dari penyelesaian tugas-tugas. Ini bukan berarti pemimpin tidak bersahabat dan ramah dengan bawahan, tetapi jika penyelesaian tugas terancam maka hubungan interpersonal yang baik tidak lagi menjadi hal yang penting. Gaya kepemimpinan seperti ini bila diukur dengan LPC akan menghasilkan LPC yang rendah ($LPC < 64$).

5. Komitmen Organisasi

a. Pengertian Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday et al, 1997; dalam Ikhsan, 2007). Pimpinan yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi. Wiener (1982) dalam Venusita (2006) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk

berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingan sendiri.

Banyak para ahli mengemukakan arti dari komitmen karyawan terhadap organisasi. Armstrong (1991) dalam Anissarahma (2008) menyatakan bahwa pengertian komitmen mempunyai ada 3 (tiga) area perasaan atau perilaku terkait dengan perusahaan tempat seseorang bekerja:

- 1) Kepercayaan, pada area ini seseorang melakukan penerimaan bahwa organisasi tempat bekerja atau tujuan-tujuan organisasi didalamnya merupakan sebuah nilai yang diyakini kebenarannya.
- 2) Keinginan untuk bekerja atau berusaha di dalam organisasi sebagai kontrak hidupnya. Pada konteks ini orang akan memberikan waktu, kesempatan dan kegiatan pribadinya untuk bekerja diorganisasi atau dikorbankan ke organisasi tanpa mengharapkan imbalan personal.
- 3) Keinginan untuk bertahan dan menjadi bagian dari organisasi.

Dari defenisi diatas terlihat adanya suatu kesamaan, yaitu bahwa komitmen pada organisasi ditandai dengan bentuk loyalitas dan identifikasi diri terhadap organisasi. Komitmen pada organisasi tidak hanya menyangkut pada kesetiaan karyawan pada organisasi yang bersifat positif tetapi juga melibatkan hubungan yang aktif dengan organisasi, di mana karyawan bersedia atas kemauan sendiri untuk

memberikan segala sesuatu yang ada pada dirinya guna membantu merealisasikan tujuan dan kelangsungan organisasi.

Salah satu karakteristik anggaran adalah komitmen (Anthony dan Govindarajan, 2007). Anggaran mencerminkan suatu komitmen oleh pembuatnya dengan atasannya, artinya pimpinan setuju untuk menerima tanggungjawab atas pencapaian tujuan-tujuan anggaran. Dalam hubungan dengan senjangan anggaran (*slack*), komitmen karyawan dalam organisasi memberikan pengaruh yang cukup besar dalam penyusunan anggaran. Karyawan yang memiliki komitmen tinggi akan mempergunakan anggaran untuk mengejar tujuan organisasi, sedangkan karyawan dengan komitmen yang rendah akan menggunakan anggaran untuk mengejar kepentingan dirinya sendiri.

Dalam penelitian yang dilakukan Hossein Nouri (1996) dalam Anissarahma (2008) menunjukkan bahwa komitmen organisasi sebagai variabel moderasi mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan *slack* anggaran. Pimpinan yang memiliki komitmen tinggi pada tujuan dan nilai perusahaan akan memiliki kecenderungan yang rendah untuk memunculkan *slack* dalam anggaran.

b. Dimensi Komitmen Organisasi

Meyer et al (1993) dalam Yudi (2006) merumuskan tiga dimensi komitmen dalam berorganisasi, yaitu: *affective*, *continuance*, dan *normative*. Ketiga hal ini lebih tepat dinyatakan sebagai komponen atau dimensi dari komitmen berorganisasi, daripada jenis-jenis

komitmen berorganisasi. Hal ini disebabkan hubungan anggota organisasi dengan organisasi mencerminkan perbedaan derajat ketiga dimensi tersebut.

- 1) *Affective commitment*, berkaitan dengan hubungan emosional anggota terhadap organisasinya dan keterlibatan anggota dengan kegiatan di organisasi. Anggota organisasi dengan *affective commitment* yang tinggi akan terus menjadi anggota dalam organisasi karena memang memiliki keinginan untuk itu dan ia bangga akan itu. *Affective commitment* dipengaruhi oleh karakteristik organisasi, karakteristik individu, dan pengalaman kerja.
- 2) *Continuance commitment*, Pengertian *continuance commitment* didasarkan pada keterkaitan dalam hubungan dengan anggota-anggota dalam organisasi, sebagai bagian dimana karyawan secara psikologis terikat dengan organisasi berdasarkan biaya yang dikeluarkan (ekonomi, sosial, dan hubungan status) jika ia meninggalkan organisasi. Biaya yang dimaksud dimanifestasikan dalam dua hal yang berbeda. Pertama, masa kerja individu dalam organisasi yang mereka rasakan akan menumbuhkan loyalitas terutama dengan adanya program pension, senioritas, spesialisasi skill, afiliasi, dan ikatan keluarga yang akan merugikan mereka jika berpindah organisasi. Kedua, individu bisa merasakan mereka

berfikir untuk tetap tinggal dalam organisasi karena tidak punya alternatif pekerjaan yang menjanjikan

- 3) *Normative commitment*, menggambarkan perasaan keterikatan untuk terus berada dalam organisasi. Anggota organisasi dengan *normative commitment* yang tinggi akan terus menjadi anggota dalam organisasi karena merasa dirinya harus berada dalam organisasi tersebut. *Normative commitment* dapat berkembang dari sejumlah tekanan yang dirasakan individu selama proses sosialisasi (dari keluarga atau budaya) dan selama sosialisasi saat individu baru masuk ke dalam organisasi.

B. Penelitian yang Relevan

Penelitian Ikhsan (2007) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi. Variabel tersebut adalah gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategik dan kecukupan anggaran. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang berada pada Kawasan Industri Medan (KIM). Adapun yang dijadikan sampel adalah adalah pimpinan yang ikut serta dan bertanggungjawab dalam proses penyusunan anggaran bagi departemen atau divisi yang dipimpinnya. Hasil penelitian ini menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Asriningati (2006) menguji pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Penelitian ini merupakan studi kasus pada perguruan tinggi swasta di daerah DI Yogyakarta. Hasil analisis regresi menunjukkan hubungan yang positif signifikan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan juga hubungan positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Supanto (2010) menguji tentang analisis pengaruh partisipasi penganggaran terhadap budgetary slack dengan informasi asimetri, motivasi, budaya organisasi sebagai pemoderasi. Sampel pada penelitian ini adalah seluruh pejabat atau pegawai yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran pada Politeknik Negeri Semarang. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap budgetary slack, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat kesenjangan anggaran.

Penelitian Venusita (2006) menguji partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi. Sampel dalam penelitian ini adalah semua perusahaan manufaktur yang bergerak dibidang industri makanan dan minuman di Kawasan Rungkut Industri dan Kawasan Berbek Industri, sejumlah 33 perusahaan (Buku petunjuk SIER-PIER 2001/2005). Berdasarkan hasil uji analisis regresi linear berganda, ditemukan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan baik secara parsial maupun bersama-sama

dari partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan hasil uji analisis regresi linear berganda dengan variabel moderating, ditemukan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan dari partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran melalui komitmen organisasi sebagai variabel moderating. Berdasarkan hasil uji analisis regresi linear berganda dengan variabel moderating, ditemukan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan dari keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran melalui komitmen organisasi sebagai variabel moderating.

Penelitian Veronica (2008) menguji partisipasi penganggaran, penekanan anggaran komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap *slack* anggaran. Populasi dalam penelitian ini adalah para penyusun anggaran BPR di Kabupaten Bandung. Berdasarkan hasil analisis data dalam penelitian ini disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan kompleksitas tugas, baik secara simultan maupun parsial, berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Bandung.

Penelitian Darlis (2002) meneliti tentang analisis pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Dapat disimpulkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran mempengaruhi individu melakukan senjangan anggaran, semakin besar komitmen organisasi menyebabkan semakin menurun keinginan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan

anggaran, dan ketidakpastian lingkungan baik internal maupun eksternal perusahaan tidak signifikan mempengaruhi individu dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.

C. Hubungan antar Variabel

1. Hubungan Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Para peneliti menemukan bahwa senjangan anggaran (*budgetary slack*) dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Siegel dan Marconi (1989) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimiliki kepada atasannya, sehingga atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi.

Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini sejalan dengan pendapat Onsi (1973) dalam Ikhsan (2007) yang mengatakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi mengarah pada komunikasi positif. Hasil penelitian Supanto juga menunjukkan bahwa Partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap *budgetary slack*, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat kesenjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan di atas, peneliti menduga bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, karena partisipasi yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran, hal ini terjadi karena tingkat partisipasi pegawai dipengaruhi oleh beberapa perilaku pegawai yang aktif dalam memberikan opini dan pemikirannya dalam mencapai tujuan perusahaan. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis H₁, partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

2. Hubungan Gaya Kepemimpinan, Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran

Menurut Stoner (2000) gaya kepemimpinan (*leadership*) menjelaskan bahwa gaya kepemimpinan merupakan berbagai pola tingkah laku yang ditunjukkan oleh pemimpin dalam proses pengarahan dan mempengaruhi pekerja. Keterlibatan kerja kelompok atau individu yang efektif bergantung pada gaya interaksi antara atasan dengan bawahannya serta sampai tingkat mana situasi memberikan kendali dan pengaruh kepada atasan.

Fiedler (1978) dalam Ikhsan (2007) mengemukakan bahwa gaya kepemimpinan seseorang dapat diketahui apakah berorientasi tugas (*task oriented*) atau hubungan (*relationship oriented*) melalui instrumen LPC (*least preferred coworker*) yang dikembangkannya. Gaya kepemimpinan yang cenderung berorientasi hubungan (*relationship oriented*), memperlemah hubungan partisipasi penyusunan anggaran terhadap

senjangan anggaran, dan sebaliknya gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas (*task oriented*) dapat memperkuat hubungan tersebut.

Dari penjelasan di atas, Secara logika dapat disimpulkan bahwa hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan senjangan anggaran bernilai negatif, gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan akan memperlemah hubungan tersebut, maksudnya gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan menyebabkan partisipasi yang tinggi menjadi tidak efisien, sehingga tidak menyebabkan terjadinya penurunan senjangan anggaran. Malahan gaya kepemimpinan yang berorientasi pada hubungan akan memperbesar peluang bagi bawahan menciptakan senjangan, namun gaya kepemimpinan yang berorientasi pada tugas akan menurunkan peluang terciptanya senjangan. Dugaan ini oleh peneliti akan di uji pada hipotesis H₂, partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut semakin lemah ketika gaya kepemimpinan berorientasi pada hubungan, atau pengaruh tersebut semakin kuat ketika gaya kepemimpinan berorientasi pada tugas.

3. Hubungan Komitmen Organisasi, Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran

Nouri dan Parker (1996) dalam Latuheru (2005) berpendapat bahwa naik turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingannya sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Menurut mereka, komitmen organisasi yang tinggi menjadikan individu lebih peduli dengan nasib organisasi dan berusaha

menjadikan organisasi kearah yang lebih baik, dan partisipasi anggaran membuka peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen organisasi berada pada tingkat yang rendah.

Berkaitan dengan penelitian mengenai komitmen organisasi, penelitian Darlis (2002) menunjukkan bahwa semakin besar komitmen organisasi akan menurunkan keinginan individu yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dalam melakukan senjangan anggaran, hal ini diperkuat dengan hasil penelitian Venusita dan Latuheru yang menyatakan bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran.

Dari penjelasan di atas, peneliti menduga bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena dengan partisipasi yang tinggi dari bawahan serta dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi menyebabkan menurunnya keinginan untuk melakukan senjangan anggaran. Dugaan ini akan di uji pada hipotesis H₃.

D. Kerangka Konseptual

Salah satu komponen penting dalam perencanaan organisasi adalah anggaran. Anggaran adalah sebuah rencana tentang kegiatan di masa datang, yang mengidentifikasi kegiatan untuk mencapai tujuan. Anggaran

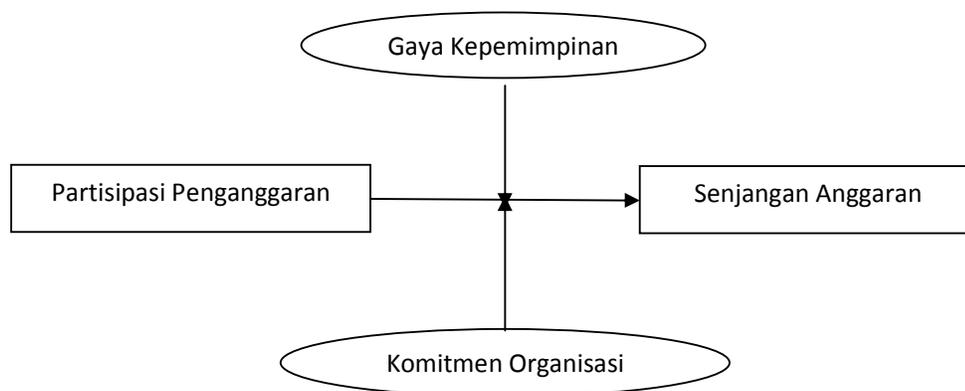
merupakan hal yang sangat penting bagi suatu organisasi karena anggaran dijadikan sebagai tolak ukur keberhasilan seorang pemimpin. Pemimpin perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran dapat digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut.

Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi senjangan anggaran, dan dapat diperkuat atau diperlemah dengan memasukkan variabel lain antara lain gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi. Gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Luthans, 2002 dalam Trianingsih, 2007). Fiedler, (1978) dalam Ikhsan (2007) mengemukakan bahwa gaya kepemimpinan seseorang dapat diketahui apakah berorientasi tugas (*task oriented*) atau hubungan (*relationship oriented*) melalui instrumen LPC (*least preferred coworker*) yang dikembangkannya.

Gaya kepemimpinan yang cenderung berorientasi hubungan (*relationship oriented*), partisipasi penyusunan anggaran memperbesar peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka, dalam kondisi tersebut hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran adalah positif (tinggi), senjangan anggaran akan menurun sejalan dengan penurunan partisipasi dalam penyusunan anggaran pada gaya

kepemimpinan berorientasi tugas (*task oriented*). Komitmen pada organisasi ditandai dengan bentuk loyalitas dan identifikasi diri terhadap organisasi.

Komitmen organisasi mempengaruhi motivasi individu untuk melakukan suatu hal. Individu yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan berpandangan positif dan berusaha berbuat yang terbaik bagi organisasi. Dalam penyusunan anggaran, bila pimpinan tingkat bawah mempunyai komitmen yang tinggi terhadap perusahaan maka *slack* anggaran dapat dihindari.



Gambar 3
Kerangka Konseptual

E. Hipotesis

Berdasarkan teori dan latar belakang permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dibuat beberapa hipotesis terhadap permasalahan sebagai berikut :

H₁:Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran.

H₂: Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, hubungan tersebut semakin lemah pada saat gaya kepemimpinan berorientasi pada hubungan.

H₃: Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut semakin kuat pada saat *affective commitment* organisasi tinggi.

BAB V

PENUTUP

A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat sejauh mana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi. Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pada satuan kerja perangkat daerah kota Padang.
2. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut semakin lemah pada saat gaya kepemimpinan berorientasi pada hubungan pada satuan kerja perangkat daerah kota Padang.
3. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat komitmen organisasi tinggi pada satuan kerja perangkat daerah kota Padang.

B. Keterbatasan dan Saran Penelitian

Seperti kebanyakan penelitian lainnya, peneliti ini memiliki beberapa keterbatasan:

1. Data penelitian yang berasal dari responden yang disampaikan secara tertulis dengan bentuk kuesioner mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian. Karena persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan

keadaan yang sebenarnya dan akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara.

2. Responden yang digunakan dalam penelitian ini kurang tepat.
3. Dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 66%. Sedangkan 34% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti. Sehingga variabel penelitian yang digunakan menjelaskan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi.

Berdasarkan keterbatasan yang telah diuraikan di atas, maka penulis mencoba untuk memberikan saran-saran sebagai berikut:

1. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa gaya kepemimpinan, komitmen organisasi dan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Oleh karena itu ada baiknya pemerintah daerah dalam hal ini satuan kerja perangkat daerah kota Padang memperhatikan variabel gaya kepemimpinan, komitmen organisasi dan partisipasi anggaran untuk mengurangi adanya senjangan anggaran atau membatasi penciptaan senjangan anggaran dalam porsi tertentu untuk kebaikan pemerintah daerah.
2. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survei lapangan dan wawancara untuk menilai sejauhmana pengaruh antar variabel.

3. Bagi peneliti selanjutnya disarankan agar dapat memilih responden yang tepat dalam melakukan penelitian ini.
4. Bagi peneliti lain yang tertarik untuk meneliti judul yang sama, maka peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan dan menggunakan variabel pemoderasi lain seperti budaya organisasi dan ketidakpastian lingkungan.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N dan Govindarajan. 2007. *Management Control System buku2*. Terjemahan Kurniawan Tjakrawala. Jakarta: Salemba Empat.
- Alim, M. Nizarul. 2008. Efektivitas Perpaduan Komponen Anggaran Dalam Prosedur Anggaran: Pengujian Kontigensi Matching. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*. Vol 10. Hal. 69-76.
- Anissarahma, Dinni. 2008. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, *Budge Emphasis*, dan Komitmen Organisasi terhadap Timbulnya Slack Anggaran (Studi Kasus pada PT. Telkom Yogyakarta). *Skripsi Program S-I*. Universitas Islam Indonesia.
- Asriningati. 2006. Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran (Studi Kasus Pada Perguruan Tinggi Swasta Di DI Yogyakarta). *Skripsi Program S-I*. Universitas Islam Indonesia.
- Darlis, Edfan 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol.5
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan *Group Cohesiveness* dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan *Budgetary Slack*. *Symposium Nasional Akuntansi X*.
- Ghozali, Imam. 2007. "Aplikasi Analisis *Multivariate* dengan Program SPSS". Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Govindarajan V,1986. "*Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance*". *Universalistic and Contingency Perspective. Decision Sciences 17*. pp. 496-516.
- Hansen Dan Mowen. 2001. "Akuntansi Manajemen". Salemba Empat. Jakarta.
- Ikhsan, Arfan dan Ane. 2007." Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi". *Symposium Nasional Akuntansi X*.
- Imam Ghozali dan I Made Pradana Adiputra, 2002,"Pengaruh Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial "*Journal Bisnis Strategi* ,vol 10 Th VII, pp 48 – 61.

- Latuheru, Belianus Patria. 2005. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*. Vol 7. Hal. 117-130.
- Mulyadi. 2001. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Yogyakarta: Salemba Empat. 14
- Pratama, Handy. 2008. Pengaruh Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi terhadap Kesenjangan Anggaran. *Skripsi*. UBH Padang.
- Purnama, Ratna Dewi. 2008. Pengaruh *Budgetary Goal Characteristics* terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintahan Daerah Kota Padang Sumbar. *Skripsi Program S-1*. Universitas Negeri Padang.
- Riyanto L. S, Bambang, 2001. "Alternative Approach to Examining a Contingency Model in Accounting Research : A Comparation", *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*, Vol. 1. No. 1, Februari: 1 -12.
- Schieff, M., dan A. Y. Lewin, 1970. "The Impact of People Budgets". *The Accounting Review* 45. April pp. 259 – 268
- Sekaran, Uma. 2006. Metodologi Penelitian untuk Bisnis. Jakarta: Salemba Empat
- Soobaroyen, Teeroven. 2005. *Management Control System and Dysfunctional Behaviour : An Emprical Investigation*. United Kingdom. University of Wales
- Stoner, J Edwar Freman. 2000. Manajemen. Jilid 2 Terjemahan Alexander Sindom. Jakarta: Prehallindo
- Sumarno, J. 2005. *Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Kantor Cabang Perbankan Indonesia di Jakarta)*. SNA VIII Solo 15-16 September 2005.
- Supanto. 2010. "analisis partisipasi penganggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagai pemoderasi". *Tesis*. Program Pasca Sarjana. UniversitasDiponegoro: Semarang.
- Trisnarningsih, S., 2007. *Pengaruh Komitmen Terhadap Kepuasan Kerja Auditor: Motivasi Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur)*. *Jurnal Riset akuntansi Indonesia*, (6): 199-216.

- Venusita, Lintang. 2006. Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi. (Studi pada Perusahaan Industri *Food and Beverage* di Kawasan Industri SIER). *Jurnal*. Universitas Widya Kartika Surabaya.
- Veronica, Amelia dan Komang Ayu Krisnadewi. 2008. Pengaruh Partisipasi Penekanan Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi dan Kompleksitas Tugas terhadap *Slack* Anggaran pada Bank Perkreditan Rakyat (BPR) di Kabupaten Bandung. *Jurnal Akuntansi*. Universitas Udanaya.
- Young S. M, 1985. "Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack". *Journal of Accounting Research*. Autumn 23: pp: 829 – 842.
- Yudi Agus. 2006. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi. Skripsi. UBH.
- Yuwono, I B. 1999. 'Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran'. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. Vol. 1:37-55.