

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DAN
KEJELASAN SASARAN ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN INSTANSI PEMERINTAH DAERAH DENGAN ASIMETRI
INFORMASI, *GROUP COHESIVENESS*, BUDAYA ORGANISASI DAN
KECUKUPAN ANGGARAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Pekanbaru)**

Oleh:

Benediktus Oksanda

Pembimbing : Emrinaldi Nur DP dan Julita

Faculty of Economics, Riau University, Pekanbaru, Indonesia

Email : obenediktus@yahoo.com

*The Influence of Budgetary Participation and Budget Goal Clarity to Budgetary
Slack Local Government Agencies with Information Asymmetry, Group
Cohesiveness, Organizational Culture and Budget Adequacy as Moderatio
Variables (Empirical Study of the SKPD City Pekanbaru)*

ABSTRACT

Public sectors use performance-based budgeting system that is an efficient and participative development process, and use performance as a benchmark for the achievement of local government's budgeting target. However, the performance-based assessment motivates agents to perform budgetary slack for the sake of a better future career. The purpose of this research is to explore the influence of budgeting participation and budget goal clarity on budgetary slack with information asymmetry, group cohesiveness, organizational culture and budget adequacy as moderating variables. The population of this research was 26 SKPD offices of Pekanbaru City. This research used purposive sampling with the final sample of 95 participants. This research used primary data by disseminating the questionnaire at 26 SKPD offices of Pekanbaru City. Multiple linear regression and MRA was used in this research as technical analysis to test the hypothesis. The results of this research showed that budgetary participation and budget goal clarity significantly influenced budgetary slack. Group cohesiveness as a moderating variable was able to influence the relationship between budgetary participation and budgetary slack. In the meanwhile, information asymmetry, organizational culture, and budget adequacy were unable to affect the relationship between budgetary participation and budgetary slack. Information asymmetry, organizational culture, and budget adequacy could only influence the relationship between budget goal clarity and budgetary slack. At the same time, group cohesiveness was unable to influence the relationship between budget goal clarity and budgetary slack.

Keywords : Budgetary Participation, Budget Goal Clarity, Information Asymetry, Group Cohesiveness, Organizational Culture, Budget Adequacy, Budgetary Slack

1. PENDAHULUAN

Latar Belakang

Penetapan UU No. 22 tahun 1999 dan Undang-Undang No. 25 tahun 1999 oleh pemerintah, mengenai Pemerintah Daerah dan Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, berimplikasi pada tuntutan otonomi yang lebih luas dan akuntabilitas publik yang nyata yang harus diberikan kepada pemerintah daerah (Halim, 2001). Undang-Undang ini diganti dan disempurnakan dengan Undang-Undang No. 32 tahun 2004 dan Undang-Undang No. 33 tahun 2004. Kedua undang-undang tersebut telah merubah akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertikal (kepada pemerintah pusat) ke pertanggungjawaban horisontal (kepada masyarakat melalui DPRD).

Pengelolaan pemerintah daerah tidak bisa lepas dari anggaran pemerintah daerah. Mardiasmo (2002) mengatakan wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah pemanfaatan sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik. Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya tersebut dengan baik untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan untuk menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat.

Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian pemerintah yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar pemerintah dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schief dan Lewin, 1970; Welsch, Hilton dan Gordon, 1996). Anggaran juga merupakan rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh

pemerintah dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu pada masa yang akan datang. Anggaran digunakan oleh pemerintah tingkat atas sebagai suatu alat untuk melaksanakan tujuan-tujuan organisasi serta mengkomunikasikannya kepada pemerintah tingkat bawah. Sasaran anggaran dapat dicapai melalui pelaksanaan serangkaian aktifitas yang telah ditetapkan sebelumnya dalam bentuk anggaran.

Anggaran akan berdampak terhadap akuntabilitas pemerintah, sehubungan dengan fungsi pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Anggaran juga merupakan dokumen/kontrak politik antara pemerintah dan DPRD untuk masa yang akan datang (Mardiasmo, 2002). DPRD akan mengawasi kinerja pemerintah melalui anggaran. Bentuk pengawasan ini sesuai dengan *agency theory* yang mana pemerintah sebagai *agent* dan DPRD sebagai *principal*.

Pemerintah menggunakan sistem anggaran berbasis kinerja yang merupakan proses pembangunan yang efisien dan partisipatif, serta menggunakan kinerja sebagai tolak ukur dalam pencapaian target anggaran daerah. Penilaian kinerja tersebut memotivasi agen untuk melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*) demi jenjang karir yang lebih baik di masa mendatang (Suartana, 2010).

Senjangan anggaran (*Budgetary slack*) adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi. Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2006). Senjangan anggaran terjadi dikarenakan manajer

menetapkan pendapatan lebih rendah dan biaya yang lebih tinggi dibandingkan dengan estimasi yang seharusnya menjadi target organisasi tersebut.

Hilton dalam Hermanto (2003) dalam Falikhatun (2007) menyatakan tiga alasan utama manajer melakukan *budgetary slack*, yaitu: (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 tidak pasti, dan (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Penelitian mengenai *budgetary slack* telah dilakukan seperti penelitian Yulia Fitri (2007) dengan hasil Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi secara bersama-sama (simultan) berpengaruh terhadap timbulnya senjangan anggaran. Sedangkan penelitian Dunk (1993), dikutip dalam Lutuheru (2005) yang menunjukkan partisipasi penyusunan anggaran dapat mengurangi kesenjangan anggaran. Ehrmann Suhartono (2006) menunjukkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negative signifikan terhadap senjangan anggaran.

Banyak hal yang mempengaruhi terjadinya kesenjangan anggaran (*budgetary slack*). Peneliti dalam penelitian ini menggunakan partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran. Brownell dalam Bonardi dan Rangga (2006:5) menyatakan bahwa partisipasi anggaran sebagai proses di mana bawahan/pelaksana anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat dan mempunyai pengaruh dalam proses penyusunan anggaran.

Kenis (1979) mengatakan terdapat beberapa karakteristik sistem

penganggaran. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Kenis (1979) menyatakan adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggaran. Target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Penyusunan target-target anggaran akan berimplikasi pada penurunan senjangan anggaran.

Ketidakjelasan sasaran anggaran merupakan salah satu penyebab tidak efektif dan efisiennya anggaran yang mengakibatkan aparat pemerintah daerah mengalami kesulitan dalam penyusunan target-target anggaran sehingga dapat menimbulkan kesenjangan anggaran. Penyusunan target-target anggaran memerlukan kerjasama antara atasan dan bawahan.

Jumlah penelitian mengenai hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan dampaknya, khususnya senjangan anggaran adalah masih sedikit. Penelitian-penelitian tersebut belum mendapatkan hasil yang konsisten. Penelitian Locke (1967) dalam Kenis (1979) dan menunjukkan hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang signifikan. Penelitian Darma (2004) mendukung adanya hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja dalam konteks pemerintah daerah. Penelitian Abdullah (2004) yang mengatakan terdapat hubungan yang signifikan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian Adoe (2002) menunjukkan kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja manajerial.

Hasil temuan yang menunjukkan adanya ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan penelitian lainnya, menunjukkan kemungkinan

adanya faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontijensi (*contingency approach*). Pemakaian pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor *moderating* atau *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian ini menggunakan Informasi Asimetri, Group Cohesiveness, Budaya Organisasi, dan Kecukupan Anggaran sebagai variabel moderasi.

Variabel pemoderasi yang pertama adalah asimetri informasi. Dunk dalam Fitri (2004) mendefinisikan asimetri informasi sebagai suatu keadaan apabila informasi yang dimiliki bawahan melebihi informasi yang dimiliki atasannya, termasuk lokal maupun informasi pribadi. Eisenhardt (1989) dalam Fitri (2007) menyatakan salah satu penyebab timbulnya senjangan anggaran adalah terdapatnya asimetri informasi pada organisasi. Semakin bias informasi yang diberikan manajer bawah dan menengah kepada manajer atas, maka akan mempengaruhi kemampuan manajer atas dalam menentukan anggaran sehingga dapat menimbulkan senjangan anggaran.

Biasnya informasi yang diberikan manajer bawah kepada manajer atas akan mempengaruhi kemampuan manajer dalam menentukan target-target anggaran sehingga dapat menimbulkan senjangan anggaran.

Variabel moderasi yang kedua adalah *Group Cohesiveness*. Kohesivitas Kelompok dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok dengan anggota yang mempunyai pertalian dengan anggota lainnya dan keinginan untuk tetap menjadi bagian dari kelompok tersebut. (Kidwell, Mossholder, dan Bennett dalam Kim dan Taylor, 2001). Kelompok dengan tingkat kohesivitasnya tinggi menyebabkan individu cenderung lebih sensitif kepada anggota lainnya dan lebih mau untuk membantu dan menolong mereka (Scachter, Ellertson, McBride, dan Gregory dalam Kim dan Taylor, 2001).

Dalam partisipasi penyusunan anggaran bila tujuan kelompok tidak sesuai dengan tujuan manajemen organisasi akan menyebabkan ketidakjelasan sasaran anggaran sehingga dapat menimbulkan senjangan anggaran

Variabel moderasi yang ketiga adalah budaya organisasi. Budaya organisasi menurut Edy (2010) merupakan suatu perangkat sistem nilai-nilai (*values*), kepercayaan (*beliefs*), asumsi (*asumption*) atau norma-norma yang telah lama berlaku, disepakati dan diikuti oleh para anggota suatu organisasi sebagai pedoman perilaku dan pemecahan masalah-masalah organisasinya, baik itu masalah internal maupun eksternal organisasi.

Budaya organisasi yang berorientasi pada orang akan membuat semua anggota organisasi merasa benar-benar menjadi bagian dari organisasi dan bertanggungjawab atas kemajuan organisasi. Budaya organisasi tersebut secara tidak langsung akan mencegah timbulnya perilaku disfungsional dalam

penyusunan anggaran dan mengurangi senjangan anggaran. Budaya organisasi yang berorientasi pada tugas akan memaksa individu untuk menentukan target-target anggaran sesuai dengan tujuan organisasi sehingga dapat mengurangi senjangan anggaran.

Variabel moderasi yang keempat adalah kecukupan anggaran. Nouri dan Perker, (1998) dalam Sofian Sugioko (2008) menyatakan kecukupan anggaran (*budget adequacy*) merupakan persepsi individu masing-masing pejabat struktural pusat pertanggungjawaban bahwa sumber-sumber yang dianggarkan untuk masing-masing unit organisasinya mencukupi untuk mencapai tujuannya. Hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran kemungkinan juga dapat dipengaruhi oleh persepsi individu pejabat struktural mengenai kecukupan anggaran. Para pejabat struktural pusat pertanggungjawaban mungkin memiliki informasi yang lebih unggul mengenai level anggaran yang mencukupi untuk melaksanakan aktivitas-aktivitasnya dibanding dengan atasannya (Lira, 2013).

Kecukupan anggaran mempengaruhi partisipasi para pejabat struktural pusat pertanggungjawaban dalam menciptakan senjangan anggaran. Kecukupan anggaran juga mempengaruhi pejabat struktural pusat dalam menentukan target-target anggaran sesuai dengan sasaran yang akan dicapai oleh organisasi..

Objek pada penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Pekanbaru.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh Lira Azhimatinnur Riansah (2013) tentang “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri

Informasi dan Kecukupan Anggaran sebagai Variabel Moderating (Studi di Instansi Pemerintah Daerah Kota Sukabumi) ”dengan menambahkan kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel independen dan group cohesiveness dan budaya organisasi sebagai variabel moderasi. Berdasarkan latar belakang diatas, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian pada organisasi sektor publik pada SKPD Kota Pekanbaru dengan penelitian yang berjudul **“Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah Dengan Informasi Asimetri, Group Cohesiveness, Budaya Organisasi dan Kecukupan Anggaran sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada SKPD Kota Pekanbaru)”**.

Tujuan Penelitian

Untuk mengetahui pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran serta pengaruh informasi asimetri, group cohesiveness, budaya organisasi dan kecukupan anggaran terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran dan kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran.

2. PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, karena partisipasi yang tinggi akan meningkatkan senjangan anggaran, hal ini terjadi karena bawahan tidak melaporkan informasinya kepada atasan untuk membantu proses penyusunan anggaran. Partisipasi

menyebabkan senjangan anggaran karena bawahan tidak ingin menghadapi resiko kegagalan dalam mencapai sasaran anggaran. Kegagalan mencapai sasaran anggaran akan mempengaruhi penilaian atasan terhadap dirinya. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H1: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

2.2. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga memiliki informasi yang cukup dari pada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. . Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan aparat tidak mengetahui secara pasti sasaran yang akan dicapai sehingga tidak memiliki informasi yang cukup. Hal ini akan menambah ketidakpastian lingkungan sehingga berpengaruh terhadap peningkatan senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H2: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

2.3. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Informasi Asimetri sebagai Variabel Moderating

Fitri (2007) menyatakan penyusunan anggaran partisipatif sangat dibutuhkan, dalam penyusunan anggaran partisipatif dapat terjadi pertukaran informasi. Baik antara atasan dengan bawahan (vertikal),

maupun antara level manajemen yang sama (horizontal). Rendahnya informasi yang diberikan manajer bawah dan menengah kepada manajer atas, akan mempengaruhi kemampuan manajer atas dalam menentukan anggaran sehingga dapat menimbulkan senjangan anggaran. Hipotesis yang di ajukan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

H3: interaksi partisipasi penyusunan anggaran dengan informasi asimetri berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

2.4. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Informasi Asimetri sebagai variabel Moderating

Falikhatun (2007) menyatakan bahwa informasi asimetri sangat mempengaruhi partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dengan kata lain, sebelum kita melakukan penyusunan anggaran kita perlu membuat suatu sasaran anggaran. Dengan jelas atau tidaknya sasaran anggaran yang diberikan akan membantu di dalam pelaksanaan anggaran itu sendiri. Dengan demikian informasi asimetri memberikan pengaruh yang signifikan dalam pengungkapan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*). Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H4: interaksi antara kejelasan sasaran anggaran dengan informasi asimetri berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

2.5. Pengaruh Partisipasi penyusunan Anggaran terhadap

Senjangan Anggaran dengan Group Cohesiveness sebagai variabel Moderating

Dalam kaitannya dengan *Budgetary Slack*, proses pengambilan keputusan bergantung pada keselarasan sikap kelompok terhadap tujuan formal dan tujuan organisasi. Jika sikap tersebut menguntungkan dan tingkat kohesivitas tinggi, maka efisiensi dan efektifitas pengambilan keputusan juga tinggi, sebaliknya jika sikap tersebut tidak menguntungkan tetapi tingkat kohesivitas tinggi, maka tingkat efisiensi dan efektifitas akan menurun. Tujuan kelompok yang berbeda dengan tujuan organisasi akan mempengaruhi pengambilan keputusan dalam penyusunan anggaran sehingga dapat meningkatkan senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

H5: interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan *group cohesiveness* berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

2.6. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Group Cohesiveness sebagai Variabel Moderating

Dalam kaitannya dengan *Budgetary Slack*, proses pengambilan keputusan bergantung pada keselarasan sikap kelompok terhadap tujuan formal dan tujuan organisasi. Jika sikap tersebut menguntungkan dan tingkat kohesivitas tinggi, maka efisiensi dan efektifitas pengambilan keputusan juga tinggi, sebaliknya jika sikap tersebut tidak menguntungkan tetapi tingkat kohesivitas tinggi, maka tingkat efisiensi dan efektifitas akan menurun. Tujuan kelompok yang berbeda dengan tujuan organisasi akan mempengaruhi pengambilan keputusan dalam penentuan

sasaran anggaran sehingga dapat meningkatkan senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan pada penelitian ini adalah sebagai berikut

H6: interaksi antara kejelasan sasaran anggaran dengan *group cohesiveness* berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran

2.7. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Budaya Organisasi sebagai variabel moderating

Hofstede (1990) dalam Supomo (1998) mengemukakan dimensi yang mempunyai kaitan erat dengan praktik pembuatan keputusan partisipasi yaitu budaya organisasi yang berorientasi orang (*employee oriented*) dan berorientasi pada pekerjaan (*job oriented*). Budaya organisasi berorientasi pada pekerjaan akan memperlemah partisipasi yang tinggi menjadi tidak efisien. Bawahan akan cenderung melakukan senjangan anggaran dalam proses penyusunan anggaran. Dengan melakukan senjangan anggaran bawahan akan lebih mudah mencapai target pekerjaan sehingga kinerjanya akan terlihat baik. Budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran.

H7: interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

2.8. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Budaya Organisasi sebagai Variabel Moderating

Nilai budaya akan mempengaruhi sikap individu mengenai bentuk perilaku yang dipertimbangkan lebih efektif dalam suatu situasi tertentu. Dalam hal ini menyusun sasaran anggaran yang jelas. Budaya organisasi berorientasi pada pekerjaan akan memperlemah partisipasi yang tinggi menjadi tidak efisien dalam menentukan sasaran anggaran. Bawahan akan cenderung melakukan senjangan anggaran dengan membuat sasaran anggaran yang tidak jelas. Dengan melakukan senjangan anggaran bawahan akan lebih mudah mencapai target pekerjaan sehingga kinerjanya akan terlihat baik. Budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H8: interaksi antara kejelasan sasaran anggaran dengan budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran.

2.9. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Kecukupan Anggaran sebagai Variabel Moderating

Dalam partisipasi penyusunan anggaran, bawahan akan memberikan informasi mengenai tingkatan sumber-sumber anggaran yang memadai. Penelitian Ikhsan dan Ane (2007:22-23) menunjukkan bahwa kecukupan anggaran merupakan *pure moderator* dalam hubungan antara senjangan anggaran dan partisipasi anggaran, dapat dikatakan bahwa partisipasi anggaran dan kecukupan anggaran secara bersama-sama berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Hipotesis yang diajukan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

H9: interaksi antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kecukupan anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

2.10. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Kecukupan Anggaran sebagai Variabel Moderating

Hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran akan dipengaruhi oleh persepsi individu pejabat struktural mengenai kecukupan anggaran. Karena para pejabat struktural pusat pertanggungjawaban memiliki informasi yang kurang mengenai level anggaran yang mencukupi untuk menentukan sasaran-sasaran yang akan dicapai. Informasi yang kurang akan membuat tidak jelasnya sasaran anggaran yang akan dicapai. Hal ini akan menimbulkan ketidakpastian lingkungan yang dapat menimbulkan senjangan anggaran.

H10: interaksi antara kejelasan sasaran anggaran dengan kecukupan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran

3. METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah instansi Pemerintah Daerah Kota Pekanbaru.

Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling*, yaitu pengambilan sampel berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu.

3.2. Pengujian Hipotesis

1. Analisis Regresi Linier Berganda

Menurut Gujarati (dalam Ghozali 2005) analisis regresi merupakan studi mengenai ketergantungan variabel dependen (terikat) dengan salah satu atau lebih variabel independen (bebas) dengan tujuan untuk mengestimasi dan memprediksi rata-rata populasi atau nilai rata-rata variabel dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui. Persamaan regresi linear berganda dirumuskan:

Digunakan untuk menyelesaikan hipotesis 1 dan 2

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + e$$

2. Analisis Uji Interaksi Variabel Moderating

Penelitian ini melakukan uji interaksi untuk menguji variable moderating yang berupa asimetri informasi, *group cohesiveness*, budaya organisasi, dan kecukupan anggaran dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Model persamaan MRA yang digunakan:

1. Digunakan untuk menyelesaikan hipotesis 3 dan 4

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + \beta X_3 + \beta X_1.X_3 + \beta X_2.X_3 + e$$

2. Digunakan untuk menyelesaikan hipotesis 5 dan 6

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + \beta X_4 + \beta X_1.X_4 + \beta X_2.X_4 + e$$

3. Digunakan untuk menyelesaikan hipotesis 7 dan 8

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + \beta X_5 + \beta X_1.X_5 + \beta X_2.X_5 + e$$

4. Digunakan untuk menyelesaikan hipotesis 9 dan 10

$$Y = \alpha + \beta X_1 + \beta X_2 + \beta X_6 + \beta X_1.X_6 + \beta X_2.X_6 + e$$

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Uji Asumsi Klasik

1. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Uji normalitas dalam

penelitian ini dilakukan melalui metode *Kolmogorov Smirnov*.

Hasil uji normalitas pada penelitian ini didapatkan nilai KS dan alpha variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, asimetri informasi, *group cohesiveness*, budaya organisasi, kecukupan anggaran dan senjangan anggaran lebih besar daripada 0,05. Hal tersebut membuktikan bahwa nilai residual dalam penelitian ini adalah normal.

2. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilakukan untuk menguji apakah di dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen) dan interaksi variabel moderasi. Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinearitas didalam regresi dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan nilai *Variance Inflation Factor (VIF)*.

Pada penelitian ini hasil perhitungan nilai VIF pada *full* model menunjukkan bahwa tidak ada nilai VIF > 10 sehingga dapat disimpulkan bahwa pada *full* model regresi tidak terdapat masalah multikolinieritas.

3. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi linier berganda ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode t-1 (sebelumnya). Untuk mendeteksi ada tidaknya korelasi, melalui model tabel *Durbin Waston*. Dimana secara umum dapat diambil patokan sebagai berikut (Santoso, 2004) :

- Jika angka D-W dibawah -2, berarti autokorelasi positif.
- Jika angka D-W diatas +2, berarti autokorelasi negatif.
- Jika angka D-W diantara -2 sampai dengan +2, berarti tidak ada autokorelasi.

Hasil uji autokorelasi pada penelitian ini menunjukkan bahwa nilai Durbin Watson (DW) pada variabel independen dan interaksi variabel moderasi dengan variabel dependen menunjukkan nilai dengan berkisar diantara -2 sampai dengan +2, berarti autokorelasi tidak ada pada variabel regresi atau independen dan interaksi variabel moderasi. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali, 2006). Dasar analisis heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan uji Glejser. Jika nilai signifikansi antara variabel

independen dengan absolut residual lebih dari 0,05 maka tidak terjadi masalah heteroskedastisitas.

Hasil uji heteroskedastisitas pada penelitian ini menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi semua variabel independen dan interaksi variabel moderasi dengan variabel dependen lebih dari tingkat kepercayaan 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi ini memenuhi asumsi heteroskedastisitas. Dengan kata lain pada model regresi ini variasi data homoskedastisitas, terjadi kesamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain.

4.2. Pengujian Hipotesis

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya, bahwa model yang digunakan untuk menganalisis pengaruh partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan asimetri informasi, *group cohesiveness*, budaya organisasi, kecukupan anggaran

sebagai variabel moderasi adalah analisis regresi linier berganda dan MRA.

Kaidah uji hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan membandingkan antara nilai t hitung dengan t tabel dan melihat tingkat signifikansi (P value). Jika nilai t hitung > t tabel dan nilai signifikansi (P value) < 0,05 maka hipotesis diterima.

1. Model 1

Tabel 2
Hasil analisis regresi linier berganda hipotesis 1 dan 2

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error		
1 (Constant)	.514	2.348	.219	.827
X1	.206	.098	2.104	.038
X2	1.169	.085	13.795	.000

a. Dependent Variable: Y

Dari Tabel 2 diatas, diperoleh persamaan regresi linear berganda sebagai berikut :

$$Y = 0.514 + 0.206 (X1) + 1.169 (X2) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 2 didapat nilai t hitung X1 2,104, P value 0,038 dan nilai koefisien β bernilai positif 0,206. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 2 - 1$; $0,05/2 = 92$; $0,025 = 1,986$. Dengan demikian diketahui t hitung (2,104) > t tabel (1,986), P value (0,038) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Maka dapat disimpulkan **H1 diterima** (partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran).

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 2 didapat nilai t hitung X2 13,795, P value 0,000 dan nilai koefisien β

bernilai positif 1,169. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 2 - 1$; $0,05/2 = 92$; $0,025 = 1,986$. Dengan demikian diketahui t hitung (13,795) > t tabel (1,986), P value (0,000) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Maka dapat disimpulkan **H2 diterima** (kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran).

2. Model 2

Tabel 3
Hasil analisis regresi linier
hipotesis 3 dan 4

Coefficients ^a				
Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error		
(Constant)	37.808	15.846	2.386	0.019
X1	-0.3	0.642	-0.467	0.641
X2	-0.214	0.629	-0.34	0.735
X3	-1.747	0.769	-2.272	0.026
X1_X3	0.027	0.031	0.861	0.391
X2_X3	0.06	0.029	2.103	0.038

a. Dependent Variable: Y

Dari Tabel 3 diatas, diperoleh persamaan regresi moderat sebagai berikut :

$$Y = 37.808 + -0.300 (X1) + -0.214 (X2) + -1.747 (X3) + 0.027 (X1.X3) + 0.060 (X2.X3) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 3 didapat nilai t hitung X1_X3 0,861, P value 0,391 dan nilai koefisien β bernilai positif 0,027. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 5 - 1$; $0,05/2 = 89$; $0,025 = 1,987$. Dengan demikian diketahui t hitung (0,861) < t tabel (1,987), P value (0,391) > (0,05) dan nilai koefisien β positif. Maka dapat disimpulkan **H3 ditolak** (interaksi partisipasi penyusunan anggaran dan informasi

asimetri berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap senjangan anggaran).

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 3 didapat nilai t hitung X2_X3 2,103, P value 0,038 dan nilai koefisien β bernilai positif 0,060. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 5 - 1$; $0,05/2 = 89$; $0,025 = 1,987$. Dengan demikian diketahui t hitung (2,103) > t tabel (1,987), P value (0,038) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Maka dapat disimpulkan **H4 diterima** (interaksi kejelasan sasaran anggaran dan informasi asimetri berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran).

3. Model 3

Tabel 4
Hasil analisis regresi linier
hipotesis 5 dan 6

Coefficients ^a				
Model	Unstandardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error		
(Constant)	17.944	13.517	1.328	0.188
X1	-1.364	0.586	-2.329	0.022
X2	2.292	0.414	5.539	0
X4	-0.83	0.692	-1.2	0.233
X1_X4	0.085	0.031	2.758	0.007
X2_X4	-0.067	0.021	-3.157	0.002

a. Dependent Variable: Y

Dari Tabel 4 diatas, diperoleh persamaan regresi moderat sebagai berikut :

$$Y = 17.944 + -1.364 (X1) + 2.292 (X2) + -0.830 (X4) + 0.085 (X1.X4) + -0.067 (X2.X4) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 4 didapat nilai t hitung X1_X4 2,758, P value 0,007 dan nilai koefisien β bernilai positif 1,169. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 =$

$95 - 5 - 1$; $0,05/2 = 89$; $0,025 = 1,987$. Dengan demikian diketahui t hitung ($2,758$) > t tabel ($1,987$), P value ($0,007$) < ($0,05$) dan nilai koefisien β positif. Maka dapat disimpulkan **H5 diterima** (interaksi partisipasi penyusunan anggaran dan *group cohesiveness* berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran).

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 4 didapat nilai t hitung $X2_X4-3.157$, P value $0,002$ dan nilai koefisien β bernilai negatif $-0,067$. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 5 - 1$; $0,05/2 = 89$; $0,025 = 1,987$. Dengan demikian diketahui t hitung (-3.157) < t tabel ($1,987$), P value ($0,002$) < ($0,05$) dan nilai koefisien β negatif. Maka dapat disimpulkan **H6 ditolak** (interaksi kejelasan sasaran anggarandan *group cohesiveness* berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap senjangan anggaran).

4. Model 4

Tabel 5
Hasil analisis regresi linier
hipotesis 7 dan 8

Coefficients ^a				
Model	Unstandardized Coefficients		T	Sig.
	B	Std. Error		
(Constant)	9.482	21.156	0.448	0.655
X1	1.031	0.93	1.108	0.271
X2	-0.549	0.802	-0.684	0.496
X5	-0.415	1.001	-0.415	0.679
X1_X5	-0.039	0.044	-0.877	0.383
X2_X5	0.08	0.037	2.158	0.034

a. Dependent Variable: Y

Dari Tabel 5 diatas, diperoleh persamaan regresi moderat sebagai berikut :

$$Y = 9.482 + 1.031 (X1) + -0.549 (X2) + -0.415 (X5) + -0.039 (X1.X5) + 0.080 (X2.X5) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 5 didapat nilai t hitung $X1_X5-0,887$, P value $0,383$ dan nilai koefisien β bernilai negatif $-0,039$. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 5 - 1$; $0,05/2 = 89$; $0,025 = 1,987$. Dengan demikian diketahui t hitung ($-0,887$) < t tabel ($1,987$), P value ($0,383$) > ($0,05$) dan nilai koefisien β negatif. Maka dapat disimpulkan **H7 ditolak** (interaksi partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap senjangan anggaran).

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 5 didapat nilai t hitung $X2_X52.158$, P value $0,034$ dan nilai koefisien β bernilai positif $0,080$. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 5 - 1$; $0,05/2 = 89$; $0,025 = 1,987$. Dengan demikian diketahui t hitung (2.158) > t tabel ($1,987$), P value ($0,034$) < ($0,05$) dan nilai koefisien β positif. Maka dapat disimpulkan **H8 diterima** (interaksi kejelasan sasaran anggarandan budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran).

5. Model 5

Tabel 6
Hasil analisis regresi linier
hipotesis 9 dan 10

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		T	Sig.	
	B	Std. Error			
1	(Constant)	-18.259	18.187	-1.004	0.318
	X1	2.669	0.847	3.151	0.003
	X2	-1.518	0.903	-1.68	0.096
	X6	0.805	0.801	1.005	0.317
	X1_X6	-0.113	0.038	-2.954	0.004
	X2_X6	0.126	0.042	2.991	0.004

a. Dependent Variable: Y

Dari Tabel 6 diatas, diperoleh persamaan regresi moderat sebagai berikut :

$$Y = -18.259 + 2.669 (X1) + -1.518 (X2) + 0.805 (X6) + -0.113 (X1.X6) + 0.126 (X2.X6) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 6 didapat nilai t hitung X1_X6-2,954, P value 0,004 dan nilai koefisien β bernilai negatif -0,113. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 5 - 1$; $0,05/2 = 89$; $0,025 = 1,987$. Dengan demikian diketahui t hitung (-2,954) < t tabel (1,987), P value (0,004) < (0,05) dan nilai koefisien β negatif. Maka dapat disimpulkan **H9 ditolak** (interaksi partisipasi penyusunan anggaran dan kecukupan anggaran berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap senjangan anggaran).

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 6 didapat nilai t hitung X2_X62.991, P value 0,004 dan nilai koefisien β bernilai positif 0,126. Kemudian t tabel (taraf nyata 5%) dapat diperoleh dengan persamaan $n - k - 1$; $\alpha/2 = 95 - 5 - 1$; $0,05/2 = 89$; $0,025 = 1,987$. Dengan demikian diketahui t hitung (2.991) > t tabel (1,987), P value

(0,004) < (0,05) dan nilai koefisien β positif. Maka dapat disimpulkan **H10 diterima** (interaksi kejelasan sasaran anggaran dan kecukupan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran).

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Dari hasil pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat diambil beberapa kesimpulan yaitu:

1. Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh signifikan dan positif terhadap senjangan anggaran. Artinya semakin meningkat partisipasi anggaran maka akan meningkatkan senjangan anggaran.
2. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan dan positif terhadap senjangan anggaran. Artinya semakin meningkat kejelasan sasaran anggaran maka akan meningkatkan senjangan anggaran.
3. Asimetri informasi berpengaruh positif tapi tidak memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya dengan meningkatnya partisipasi anggaran dan dimoderasi oleh asimetri informasi maka akan meningkatkan senjangan anggaran secara tidak signifikan.
4. Asimetri informasi memoderasi secara positif pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya dengan meningkatnya kejelasan sasaran anggaran dan dimoderasi oleh asimetri informasi maka akan meningkatkan senjangan anggaran.
5. *Group cohesiveness* memoderasi secara positif pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan

anggaran. Artinya dengan meningkatnya partisipasi anggaran dan dimoderasi oleh *group cohesiveness* maka akan meningkatkan senjangan anggaran.

6. *Group cohesiveness* berpengaruh negatif tapi tidak memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya dengan meningkatnya kejelasan sasaran anggaran dan dimoderasi oleh *group cohesiveness* maka akan menurunkan senjangan anggaran secara tidak signifikan.
7. Budaya organisasi berpengaruh negatif tapi tidak memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya dengan meningkatnya partisipasi anggaran dan dimoderasi oleh budaya organisasi maka akan menurunkan senjangan anggaran secara tidak signifikan.
8. Budaya organisasi memoderasi secara positif pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya dengan meningkatnya kejelasan sasaran anggaran dan dimoderasi oleh budaya organisasi maka akan meningkatkan senjangan anggaran.
9. Kecukupan anggaran berpengaruh negatif tapi tidak memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya dengan meningkatnya partisipasi anggaran dan dimoderasi oleh kecukupan anggaran maka akan menurunkan senjangan anggaran secara tidak signifikan.
10. Kecukupan anggaran memoderasi secara positif pengaruh kejelasan

sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran. Artinya dengan meningkatnya kejelasan sasaran anggaran dan dimoderasi oleh kecukupan anggaran maka akan meningkatkan senjangan anggaran.

5.2. Saran

Penulis menyadari bahwa penelitian ini masih banyak memiliki keterbatasan, maka berikut saran yang dapat diberikan oleh penulis:

1. Penelitian ini terbatas pada objek penelitian aparat pemerintah daerah yang bekerja di SKPD Kota Pekanbaru sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasi untuk lembaga-lembaga lain.
2. Dalam penelitian ini peneliti hanya menggunakan kuesioner, sehingga masih ada kemungkinan kelemahan-kelemahan yang ditemui, seperti jawaban yang tidak cermat, tidak serius, responden yang menjawab asal-asalan dan tidak jujur, serta pertanyaan yang kurang lengkap atau kurang dipahami oleh responden.
3. Peneliti hanya menggunakan variabel partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel independen, dengan asimetri informasi, *group cohesiveness*, budaya organisasi, kecukupan anggaran sebagai variabel moderasi untuk mengetahui pengaruhnya terhadap senjangan anggaran. Masih terdapat variabel independen dan variabel moderasi lain yang mampu mempengaruhi variabel senjangan anggaran yang belum tergalikan pada penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

Abdullah, H. 2004. "*Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran,*

- Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Kabupaten dan Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta*". Tesis. Program Pasca Sarjana UGM: Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Anthony, R., Vijay Govindarajan, 2005. *Management Control System*. Jilid I dan II, Terjemahan Kurniawan Tjakrawala dan Krista. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Basri. 2011. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderating". Universitas Hasanuddin. Makassar.
- Darlis, Edfan, 2002 'Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran', Jurnal Riset dan Akuntansi Indonesia, Vol.5, No.1
- Dunk, A. S. 1993. "The effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack". *The Accounting Review* 68. April. pp. 400-410.
- Falikhatun, 2007. *Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack*. Simposium Nasional Akuntansi X, Makasar.
- Fitri, Yulia, 2004. "Pengaruh Asimetri Informasi, Partisipasi Penganggaran, dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung)". Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar.
- Fitri, yulia. 2007. *Senjangan Anggaran : Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran dan Komitmen Organisasi (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung)*. *Jurnal Ichsan Gorontalo Volume 2 no. 3*. Gorontalo 60
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Hariyanti, Widi dan Nasir, Mohamad "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajer : Peran Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening. Simposium Nasional Akuntansi V. Semarang. 2002.
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi". Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar, 2007.
- Krisler Bornadi Omposunggu dan Icut Rangga Bawono. 2006. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Dan Job Relevant Information Terhadap Informasi Asimetris". *SNAIX*. 23-26 Agustus. pp 1-27.
- Lira. 2013. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Dan Kecukupan Anggaran Sebagai Variabel Moderating". Skripsi. Jurusan Akuntansi Universitas Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.