

Jurnal Akuntansi Integratif
Volume 7 Nomor 2, Oktober 2021

PENGARUH BUDAYA ORGANISASI TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN ORGANISASI DAN PARTISIPASI ANGGARAN SEBAGAI VARIABEL INTERVENING

Nur Aisyah¹, Endah Susilowati²

Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jawa Timur
aisyah9788@gmail.com¹, endahs.ak@upnjatim.ac.id²

Abstrak

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi dan partisipasi anggaran sebagai variabel intervening. Metode penelitian ini memakai pendekatan kuantitatif. Teknik pengumpulan data yaitu kuesioner. Penentuan sampel memakai purposive sampling yaitu 60 sampel. Teknik analisis dari penelitian ini menggunakan Smart PLS 3.0. Hasil penelitian ini adalah Budaya Organisasi berpengaruh signifikan terhadap komitmen organisasi, Budaya Organisasi berpengaruh signifikan terhadap Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi berpengaruh signifikan terhadap Senjangan Anggaran, Budaya Organisasi tidak berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran, Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran melalui Komitmen Organisasi, dan Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran melalui Partisipasi Anggaran.

Kata Kunci: Budaya Organisasi, Komitmen Organisasi, Partisipasi Anggaran, Senjangan Anggaran

Abstract

The purpose of this study is to determine the effect of organization culture on budgetary slack with organizational commitment and budget participation as mediating variables. This research method uses a quantitative approach. The data collection technique is a questionnaire. The sample in this study uses purposive sampling that is 60 samples. The analysing technique of this study uses Smart PLS 3.0. The results of this study are organization culture that has a significant effect on organization commitment, organization culture has a significant effect on budgetary participation, organization commitment has a significant effect on budgetary slack, organization culture doesn't have a significant effect on budgetary slack, organization culture has an effect on budgetary slack mediated by organization commitment, and organization culture influence the budgetary slack which is mediated by budget participation.

Keywords: Organizational Culture, Organizational Commitment, Budget Participation, Budgetary Slack

PENDAHULUAN

Perusahaan memerlukan perencanaan yang baik dalam melaksanakan pencapaian tujuannya. Salah satu perencanaannya yaitu mengenai anggaran, tujuannya adalah agar perusahaan bisa memperoleh laba yang maksimal serta menjadi perusahaan yang berkompeten dalam menghadapi persaingan. Menurut Tresnanty dan Widanaputra (2015) semakin perusahaan itu maju maka aktivitas yang dilakukan akan semakin kompleks.

Kompleksitas tugas yang dilakukan oleh suatu perusahaan memerlukan adanya pengendalian yang tepat mengenai aktivitas perusahaan, tujuannya agar perusahaan bisa mencapai tujuan secara maksimal. Menurut Tresnanty dan Widanaputra (2015) Salah satu bentuk atau alat perencanaan dan pengendalian adalah adanya sistem anggaran (*budget*).

Anggaran menjadi hal penting dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan. Menurut Muslih (2018) adanya penyiapan anggaran tujuannya untuk menyelaraskan perencanaan strategis, untuk koordinasi dari beberapa bagian, untuk rencana kinerja serta untuk evaluasi sejauh mana perencanaan anggaran dapat terealisasikan. Namun dalam praktiknya menurut Kusniawati dan Lahaya (2017) dalam penyusunan anggaran hal yang sering menjadi kendala adalah adanya senjangan anggaran, hal tersebut menjadikan hilangnya estimasi terbaik dari anggaran itu sendiri yang berpengaruh pada kinerja suatu organisasi.

Menurut Audia dan Jatmiko (2017) senjangan anggaran adalah suatu perbedaan antara realisasi anggaran yang dihasilkan dengan perkiraan anggaran yang ditetapkan. Selain itu menurut Yuhertiana (2011) adanya senjangan anggaran akan mengakibatkan penggunaan sumber daya yang tidak produktif sehingga akan merugikan organisasi secara keseluruhan.

Senjangan anggaran yang terjadi dalam suatu perusahaan menjadi penting untuk diperhatikan khususnya perusahaan konstruksi. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan konstruksi dikarenakan dalam praktiknya perusahaan konstruksi memerlukan biaya yang tidak sedikit serta dalam rencana anggaran yang dilaksanakan haruslah tepat karena apabila tidak sesuai hal tersebut bisa menimbulkan adanya kegagalan. Menurut Liandini dan Wirawati (2017) Kegiatan penyusunan anggaran pada perusahaan konstruksi sangat signifikan dikarenakan pelaksanaan proyek konstruksi memerlukan biaya yang sangat tinggi. Napitupulu (2012) menjelaskan bahwa pelaksanaan proyek konstruksi tidak pernah dijumpai yang kegiatannya berjalan sesuai dengan perencanaan dasar terutama bagi proyek besar dan kompleksitasnya tinggi.

Penelitian ini penting untuk dilakukan untuk mengetahui perencanaan anggaran serta realisasi anggaran yang terjadi pada perusahaan konstruksi di Surabaya serta kaitannya dengan senjangan anggaran yang terjadi pada perusahaan tersebut. Estimasi biaya konstruksi merupakan hal penting dalam dunia industri konstruksi, ketidakakuratan estimasi dapat memberikan efek negatif pada seluruh proses konstruksi dan semua pihak yang terlibat.

Perusahaan konstruksi yang tergabung dengan GAPENSI Jawa Timur terbanyak ada di Kota Surabaya dan perkembangannya juga begitu pesat. Pesatnya perkembangan tersebut perlu ada perhatian yang lebih agar bisa berjalan secara maksimal, salah satunya menurut Budiana (2019) peristiwa amblesnya Jalan Raya Gubeng Surabaya tidak akan terjadi jikalau pelaksanaan sebuah proyek konstruksi mampu mengoptimalkan proses manajemen di dalamnya yaitu pengelola anggaran biaya untuk melaksanakan pekerjaan tersebut.

Perusahaan konstruksi memerlukan pengelolaan keuangan dengan baik

dikarenakan sektor konstruksi memiliki peranan sangat besar dalam menstimulasi pembangunan nasional, dalam perusahaan konstruksi juga membutuhkan biaya yang tidak sedikit, maka apabila adanya kekeliruan dalam estimasi perencanaan akan mengakibatkan sebuah kesenjangan anggaran dan hal tersebut bisa mempengaruhi kinerja perusahaan yang bisa mengakibatkan kegagalan proyek dari konstruksi.

KAJIAN PUSTAKA

Teori keagenan membahas hubungan antara manajemen dan pemegang saham dimana yang dimaksud dengan *principal* adalah pemegang saham dan *agent* adalah manajemen pengelola perusahaan. *Principal* menyediakan fasilitas dan dana untuk mengelola perusahaan, di lain pihak manajemen mempunyai kewajiban untuk mengelola perusahaan sesuai dengan yang diamanahkan oleh pemegang saham kepadanya. *Agent* diwajibkan untuk memberikan laporan periodik pada *principal* tentang usaha yang dijalankannya. Oleh karena itu, laporan keuangan merupakan sarana akuntabilitas manajemen kepada pemiliknya (Barus dan Setiawati, 2015). Menurut Jensen & Meckling (1976) menyebutkan bahwa teori keagenan adalah konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen yaitu antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi (Rahim dan Rahim, 2019).

Teori agensi ini ada *moral hazard*, menurut Sunardi (2019) *moral hazard* ini terjadi dimana manajemen tidak bertindak yang terbaik untuk kepentingan pemilik karena adanya perbedaan kepentingan (*conflict of interest*). Manajer dengan informasi yang dimilikinya bisa bertindak hanya untuk menguntungkan dirinya sendiri dengan mengorbankan kepentingan pemilik karena manajer memiliki informasi perusahaan yang tidak dimiliki pemilik (*asymmetry information*). Adanya

Moral Hazard tersebut memunculkan adanya asimetri informasi, asimetri informasi merupakan suatu keadaan dimana *agent* mempunyai informasi yang lebih banyak tentang perusahaan dan prospek perusahaan dimasa yang akan datang dibandingkan dengan *principal*. Menurut Sari (2016) Salah satu hal yang mendasari adanya teori agensi yaitu prinsipal dan agen mempunyai memiliki maksud berbeda atau seringkali kepentingan mereka tidak sama.

Goal setting theory yang dikemukakan oleh Locke (1968) sebagai teori utama (*grand theory*). *Goal Setting Theory* merupakan salah satu bentuk teori motivasi, *Goal Setting Theory* menekankan pada pentingnya hubungan antara tujuan yang ditetapkan dan kinerja yang dihasilkan. Konsep dasarnya yaitu seseorang yang mampu memahami tujuan yang diharapkan oleh organisasi, maka pemahaman tersebut akan mempengaruhi perilaku kerjanya. *Goal-Setting Theory* mengisyaratkan bahwa seorang individu berkomitmen pada tujuan (Robbins, 2008). Menurut Purnamasari (2019) Ketika seorang individu memiliki komitmen untuk mencapai tujuannya, maka komitmen tersebut akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi konsekuensi kinerjanya. Capaian atas tujuan yang ditetapkan dapat dipandang sebagai tujuan atau tingkat kinerja yang ingin dicapai oleh individu. Menurut Ramadhani dan Anisa (2017) *Goal Setting Theory* ini menyatakan bahwa karyawan memiliki komitmen tujuan tinggi akan mempengaruhi kinerja manajerial untuk sasaran pencapaian penyerapan anggaran. Menurut Mindarti (2016) menyatakan bahwasanya Teori ini memfokuskan pada perbedaan aspek sifat manusia atau aspek internal dan berusaha mengungkap proses pemikiran dalam menentukan pilihan, besarnya usaha yang dilakukan oleh individu akan tergantung pada pilihan yang dibuat oleh individu tersebut dan seberapa besar komitmen mereka terhadap

tujuan tersebut. Individu menginginkan untuk mencapai tujuan jangka pendek dan jangka panjang mereka, kemudian keinginan ini memengaruhi perilaku mereka secara spesifik.

Budaya organisasi merupakan suatu kebiasaan yang sudah dianut lama, maka hal tersebut akan membentuk kebiasaan dalam berkomitmen. Hal tersebut sesuai dengan teori *Goal Setting Theory* dimana kebiasaan yang membentuk suatu organisasi akan mempengaruhi komitmen karyawan dalam mencapai tujuannya. Menurut Mindarti (2016) menyatakan *Goal Setting Theory* memfokuskan pada perbedaan aspek sifat manusia atau aspek internal dan berusaha mengungkap proses pemikiran dalam menentukan pilihan. Individu menginginkan untuk mencapai tujuan mereka, kemudian keinginan ini memengaruhi perilaku mereka secara spesifik, sehingga dengan adanya hal tersebut ketika aspek internal mengenai budaya organisasi berupa tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap gotong royong dalam tim bukan hanya pada individu, kompetitif, serta menjaga stabilitas yang terbentuk itu akan mempengaruhi kinerja dalam pencapaian tujuan di suatu perusahaan dapat menimbulkan adanya pengaruh perilaku mengenai komitmen terhadap organisasi.

Ketika budaya pada suatu organisasi sesuai dengan kepentingan dan tujuan dari individu maka hal tersebut bisa meningkatkan adanya komitmen karyawan, namun ketika budaya organisasi terlalu mengikat serta tidak sesuai dengan maksud dan tujuan karyawan maka hal tersebut akan membuat loyalitas karyawan berkurang. Hasil penelitian dari Usmany et al. (2016), Suhardi et al. (2020) dan Suradi (2019) menunjukkan bahwasanya pengaruh budaya organisasi terhadap komitmen organisasi berpengaruh positif.

Sedangkan menurut Logahan dan Aesaria (2014) memberikan hasil budaya organisasi berpengaruh negatif terhadap komitmen organisasi. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H₁ : Budaya organisasi berpengaruh terhadap komitmen organisasi.

Budaya organisasi yang ada dalam suatu perusahaan juga akan memiliki pengaruh terhadap masing-masing individu dalam partisipasinya mengenai anggaran, hal tersebut terjadi karena budaya organisasi berupa tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap gotong royong dalam tim bukan hanya pada individu, kompetitif, serta menjaga stabilitas dalam suatu perusahaan juga merupakan penentu kebiasaan bagi para sumber daya manusia untuk terlibat dalam anggaran suatu perusahaan. Pada suatu organisasi sendiri pihak bawahan merupakan pihak yang terlibat langsung terhadap pengelolaan perusahaan, sedangkan atasan memperoleh informasi-informasi kinerja perusahaan dari bawahan, maka dalam pengaruh hubungan ini sesuai dengan *Agency Theory* dimana dalam teori tersebut adanya *moral hazard* berupa kepentingan pribadi dalam melaksanakan budaya organisasi sehingga memunculkan asimetri informasi. Menurut Sunardi (2019) Asimetri informasi merupakan suatu keadaan dimana agen mempunyai informasi yang lebih banyak tentang perusahaan dan prospek perusahaan di masa yang akan datang dibandingkan dengan *principal*.

Ketika budaya organisasi yang terjadi di perusahaan tersebut sesuai dengan apa yang diharapkan karyawan dan juga budaya yang ada lebih mengedepankan kebersamaan maka hal tersebut akan meningkatkan partisipasi karyawan dalam

penganggaran, sebaliknya ketika dirasa budaya organisasi di suatu perusahaan kurang memperhatikan dalam kebersamaan tim dalam pengambilan keputusan maka hal tersebut bisa mengurangi adanya partisipasi anggaran. Penelitian Wirasedana (2016) dan penelitian Ajibolade (2013) menunjukkan hasil pengaruh budaya organisasi terhadap partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan. Namun penelitian Hasanah dan Suartana (2014) memberikan hasil budaya organisasi berpengaruh negatif terhadap partisipasi anggaran. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H₂: Budaya organisasi berpengaruh terhadap partisipasi anggaran.

Upaya-upaya dalam melakukan peningkatan kualitas perusahaan juga tergantung pada sumber daya manusia yang dimiliki, dimana sebuah komitmen organisasi menjadi salah satu hal yang membentuk karakter individu dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawab maka komitmen organisasi bisa menjadi salah satu hal yang berkaitan dengan senjangan anggaran di perusahaan. Komitmen karyawan dalam mencapai tujuan perusahaan akan dipengaruhi oleh beberapa maksud, maksud-maksud tersebut bisa menjadi maksud baik ataupun sebaliknya dan juga motivasi dari karyawan tersebut bisa menimbulkan adanya suatu kesenjangan dalam anggaran, maka hal tersebut sejalan dengan *goal setting theory*. Menurut Purnamasari (2019) ketika seorang individu memiliki komitmen untuk mencapai tujuannya, maka komitmen tersebut akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi konsekuensi kinerjanya. Ketika karyawan memiliki motivasi dalam mengurangi atau meningkatkan senjangan anggaran pada perusahaan hal tersebut akan tergantung maksud serta motivasi karyawan dalam mencapai tujuannya. Penelitian Huseno (2017) menunjukkan

pengaruh komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran berpengaruh positif signifikan. Sedangkan hasil penelitian dari Gayatri et al., (2019), Yuen et al. (2015) dan penelitian Dianthi dan Wirakusuma (2017) memberikan hasil bahwa komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H₃ : Komitmen organisasi berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Partisipasi anggaran akan menjadikan karyawan yang terlibat memiliki kesempatan untuk memberikan kontribusi dan pendapat dalam kaitannya dengan anggaran dan hal tersebut bisa dikaitkan dengan senjangan anggaran perusahaan. Hal ini sesuai dengan *Agency Theory*. Menurut Sunardi (2019) *moral hazard* ini terjadi dimana manajemen tidak bertindak yang terbaik untuk kepentingan pemilik karena adanya perbedaan kepentingan (*conflict of interest*). Karyawan dengan informasi yang dimilikinya bisa bertindak hanya untuk menguntungkan dirinya sendiri dengan mengorbankan kepentingan pemilik karena manajer memiliki informasi perusahaan yang tidak dimiliki pemilik (*asymmetry information*). Namun di sisi lain ketika bawahan ikut berpartisipasi akan meningkatkan rasa kebersamaan, memiliki, dan inisiatif untuk memberikan ide sehingga bawahan akan merasa lebih dihargai. Oleh karena itu, keputusan yang diambil akan diterima secara luas. Dengan demikian, senjangan anggaran akan lebih kecil kemungkinannya terjadi dan anggaran yang diusulkan akan lebih akurat. Hasil penelitian Pusporini et al. (2019) dan Liandini dan Wirawati (2017) menunjukkan bahwasanya pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran berpengaruh positif. Sedangkan penelitian menurut Siallagan et al. (2017), Huseno, (2017) dan Kahar dan Hormati (2018) memberikan hasil bahwa partisipasi

anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H₄ : Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Budaya organisasi yang ada pada suatu perusahaan merupakan kebiasaan yang sudah terjadi lama dan secara terus-menerus akan membentuk cara kerja dan karakter karyawan, maka ketika budaya tersebut sesuai maka akan membuat tujuan-tujuan bisa tercapai dan hal tersebut akan memberikan dampak terhadap pencapaian anggaran dan kaitannya dengan senjangan anggaran. Hal tersebut sesuai dengan *goal setting theory*, dimana seseorang yang mampu memahami tujuan yang diharapkan oleh organisasi, maka pemahaman tersebut akan mempengaruhi perilaku kerjanya. *Goal Setting Theory* mengisyaratkan bahwa seorang individu berkomitmen pada tujuan (Robbins, 2008).

Ketika budaya organisasi berupa tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap gotong royong dalam tim bukan hanya pada individu, kompetitif, serta menjaga stabilitas yang terbentuk itu akan mempengaruhi kinerja dalam pencapaian tujuan perusahaan. Ketika budaya tersebut bersifat mengikat dan hanya berorientasi pada hasilnya hal tersebut bisa menimbulkan senjangan anggaran. Namun, semakin banyak nilai-nilai organisasi yang dapat diterima anggota semakin kuat budaya organisasi. Jadi, ketika budaya yang kuat itu ada maka anggota organisasi akan berupaya dalam mengimplementasikan anggaran sesuai dengan apa adanya tanpa ada maksud lain karena mereka menyadari bahwa hal tersebut memang semestinya dilakukan. Penelitian Saprudin (2019) menunjukkan pengaruh budaya organisasi terhadap

senjangan anggaran berpengaruh positif signifikan. Sedangkan hasil penelitian dari Dianthi dan Wirakusuma (2017) dan Ajibolade (2013) memberikan hasil budaya organisasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H₅ : Budaya organisasi berpengaruh secara langsung terhadap senjangan anggaran.

Budaya organisasi adalah sebuah kebiasaan yang sudah dianut lama, maka budaya organisasi tersebut bisa saja menyebabkan adanya sebuah kesenjangan anggaran, namun hal tersebut tergantung bagaimana kinerja karyawan dan komitmen karyawan dalam mencapai tujuannya dalam merealisasikan anggarannya. Hal tersebut sesuai dengan *goal setting theory* Menurut Ramadhani dan Anisa (2017) *Goal Setting Theory* menyatakan bahwa karyawan memiliki komitmen tujuan tinggi akan mempengaruhi kinerja manajerial untuk sasaran pencapaian penyerapan anggaran. Maka ketika budaya organisasi tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap kerja sama dalam tim, kompetitif, serta menjaga stabilitas sudah tertanam kuat terhadap karyawan sehingga karyawan merasa bahwa sudah menjadi bagian dari organisasi tersebut dan menjadikan sebuah keinginan untuk mempertahankan diri maka hal tersebut akan menimbulkan senjangan anggaran yang terjadi pada senjangan anggaran.

Penelitian yang dilakukan Bharata (2021) menjadikan komitmen organisasi sebagai variabel intervening namun tidak diuji secara tidak langsung antara pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran melalui komitmen organisasi. Berdasarkan uraian di atas

maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H₆ : Budaya organisasi berpengaruh terhadap senjangan anggaran yang dimediasi oleh komitmen organisasi.

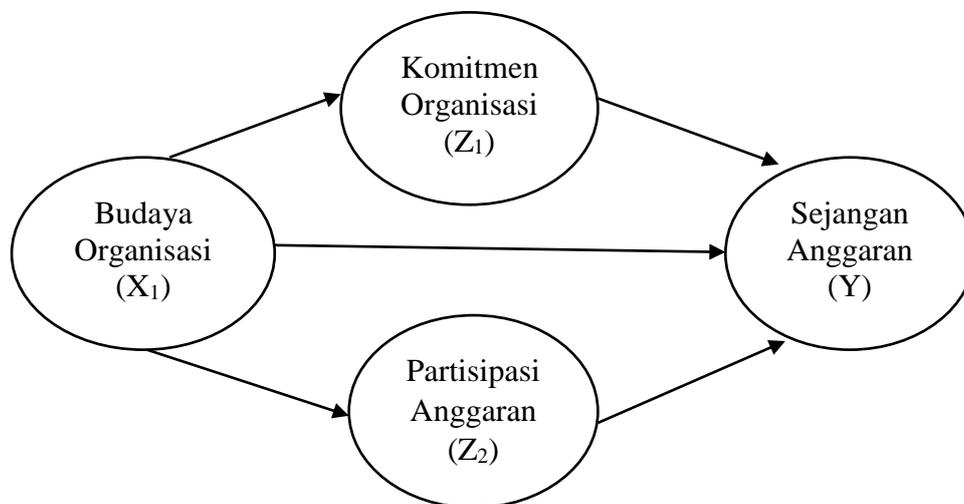
Keterkaitan antara budaya organisasi terhadap senjangan anggaran bisa terjadi melalui adanya partisipasi penganggaran, partisipasi anggaran sebagai jembatan pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran. Budaya organisasi akan mempengaruhi cara kerja para karyawan, hal tersebut bisa menyebabkan kebiasaan dalam penyusunan anggaran dan kaitannya dengan senjangan anggaran. Hal tersebut sesuai dengan *agency theory*, dimana menurut Eisenhardt (1989) teori keagenan dilandasi oleh beberapa asumsi, asumsi-asumsi tersebut dibedakan

menjadi tiga jenis, yaitu asumsi tentang sifat manusia, asumsi keorganisasian dan asumsi informasi. Maka dengan adanya keikutsertaan atau partisipasi antara bawahan dan atasan akan menimbulkan adanya *moral hazard* dimana seseorang akan hanya memiliki tujuan masing-masing dengan informasi yang diketahuinya.

Berdasarkan hasil penelitian dari Wirasedana (2016) dan Ajibolade (2013) menunjukkan partisipasi penganggaran secara signifikan memediasi pengaruh tidak langsung antara budaya organisasi dan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah:

H₇ : Budaya organisasi berpengaruh terhadap senjangan anggaran yang dimediasi oleh partisipasi anggaran.

Gambar 1. Kerangka Konseptual



METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif deskriptif dengan menggunakan instrumen berupa kuesioner yang disebar pada perusahaan konstruksi di kota Surabaya yang tergabung dengan GAPENSI, dilakukan di GAPENSI karena GAPENSI merupakan asosiasi jasa konstruksi tertua dan terbesar serta GAPENSI memberikan pendidikan,

pelatihan, serta memberikan berbagai informasi terkini mengenai peluang pasar konstruksi sehingga hal tersebut lebih bisa meningkatkan kinerja serta kompetensi anggota perusahaan yang tergabung dengan GAPENSI.

Populasi pada penelitian ini adalah Direktur Keuangan, Manajer Keuangan, Staff Keuangan, dan Perencana anggaran yang terlibat dalam anggaran perusahaan yang bekerja di perusahaan konstruksi

yang terdaftar di GAPENSI Surabaya sebanyak 174 perusahaan. Sampel pada penelitian ini menggunakan *non probability sampling* dengan teknik *purposive sampling* dan sampelnya adalah Direktur Keuangan, Manajer Keuangan, Staff Keuangan, dan Perencana anggaran yang bekerja di perusahaan konstruksi berkualifikasi besar yang terdaftar di GAPENSI Surabaya yaitu sebanyak 60 sampel mereka dipilih menjadi responden dikarenakan mereka yang terlibat dalam penganggaran perusahaan sehingga mereka yang lebih tahu mengenai penganggaran di perusahaan serta perusahaan yang dipilih adalah yang berkualifikasi besar karena tingkat kompleksitasnya lebih tinggi dibandingkan yang berkualifikasi menengah atau kecil, dan yang berpartisipasi pada penelitian ini sebanyak 48 sampel dikarenakan ada beberapa perusahaan yang belum berkenan untuk berpartisipasi dalam penelitian ini dan ada juga perusahaan yang masih memiliki kesibukan dalam proyek pada perusahaannya sehingga perusahaan belum bisa memberikan kontribusi dalam penelitian ini.

Definisi Operasional Variabel

Budaya Organisasi (X₁)

Menurut Sutrisno (2018:1) Budaya organisasi merupakan seperangkat nilai-nilai atau norma-norma yang telah relatif lama berlakunya, dianut bersama oleh para anggota organisasi (karyawan) sebagai norma perilaku dalam menyelesaikan masalah-masalah organisasi (perusahaan). Budaya organisasi dapat diukur dengan beberapa indikator. Indikator pengukuran ini diadopsi dari Ardinasari (2017) dimana indikator-indikator tersebut diantaranya adalah: Inovasi dan keberanian mengambil risiko, Perhatian pada hal-hal rinci, orientasi hasil, Orientasi orang, Orientasi tim, Keagresifan, dan Stabilitas. Penelitian ini menggunakan instrumen penelitian berupa kuesioner yang dikembangkan oleh

Robbins dan Judge (2008) yang terdiri dari 7 item pernyataan. Setiap indikator pada variabel budaya organisasi ini diukur menggunakan skala ordinal dengan pengukuran skala likert 5 poin dimulai dengan sangat tidak setuju (poin 1) sampai dengan sangat setuju (poin 5).

Komitmen Organisasi (Z₁)

Komitmen Organisasi menurut Busro (2018:75) adalah perwujudan dari kerelaan, kesadaran, dan keikhlasan seseorang untuk terikat dan selalu berada di dalam organisasi yang digambarkan oleh besarnya usaha, tekad, dan keyakinan dapat mencapai visi, misi, dan tujuan bersama. Komitmen organisasi dapat diukur dengan beberapa indikator. indikator tersebut mengadopsi dari penelitian Sugianto et al., (2020) dimana indikator-indikator tersebut diantaranya sebagai berikut: Komitmen Afektif, Komitmen Kontinyu, dan Komitmen Normatif. Instrumen penelitian berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Meyer dan Allen (1991). Setiap indikator pada variabel komitmen organisasi ini diukur menggunakan skala ordinal dengan pengukuran skala likert 5 poin dimulai dengan sangat tidak setuju (poin 1) sampai dengan sangat setuju (poin 5).

Partisipasi Anggaran (Z₂)

Menurut Wirajaya (2017) Partisipasi penganggaran merupakan cerminan perspektif manajer bawahan mengenai tingkat keterlibatan yang dialami bawahan dalam penyusunan anggaran. Sedangkan menurut Ayu et al. (2017) Partisipasi anggaran merupakan proses yang melibatkan dua pihak yaitu prinsipal (atasan) dan agen (bawahan). Partisipasi anggaran dapat diukur dengan beberapa indikator, dalam penelitian ini indikator tersebut diadopsi dari penelitian Luh dan Mahasabha (2019). Indikator-indikator tersebut digunakan pada penelitian Rahim dan Rahim (2019) yang mana indikator-indikator tersebut diantaranya adalah:

Keterlibatan ketika anggaran sedang disusun, frekuensi memberikan saran dalam penyusunan anggaran, besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran akhir, kontribusi dalam proses penganggaran, dan frekuensi atasan meminta pendapat. Instrumen penelitian berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Suhartini (2016) yang terdiri dari 5 item pernyataan. Setiap indikator pada variabel partisipasi anggaran ini diukur menggunakan skala ordinal dengan pengukuran skala likert 5 poin dimulai dengan sangat tidak setuju (poin 1) sampai dengan sangat setuju (poin 5).

Senjangan Anggaran (Y)

Marjana (2018) menjelaskan senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah sesungguhnya yang dapat dicapai. Menurut Luh dan Mahasabha (2019) Senjangan anggaran merupakan perbedaan total anggaran yang ditentukan dengan estimasi terbaik sesungguhnya suatu organisasi. Senjangan anggaran dapat diukur dengan beberapa indikator. Indikator tersebut mengadopsi penelitian Sugianto et al. (2020) dimana indikator-indikator tersebut adalah sebagai berikut: produktivitas, standar dalam anggaran mudah dicapai, tidak terdapatnya batasan-batasan yang harus di perhatikan, anggaran tidak menuntut hal khusus, anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi, dan target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai. Instrumen penelitian berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang terdiri dari 6 item pernyataan. Setiap indikator pada variabel senjangan anggaran ini diukur menggunakan skala ordinal dengan pengukuran skala likert 5

poin dimulai dengan sangat tidak setuju (poin 1) sampai dengan sangat setuju (poin 5).

Analisa Data

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini yaitu menggunakan PLS dengan menguji outer model meliputi validitas dan reliabilitas, kemudian inner model, dan uji hipotesis. Uji validitas konvergen melihat nilai factor loading, apabila nilai factor loading suatu indikator $\geq 0,5$ maka dikatakan valid, sedangkan uji validitas diskriminan dapat dievaluasi menggunakan dua tahap yaitu melihat nilai cross loadings dan nilai AVE (*Average Variances Extracted*). Uji reliabilitas menggunakan evaluasi terhadap nilai composite reliability dan cronbach alpha harus di atas angka 0,7 yang menunjukkan bahwa konstruk memiliki kehandalan tinggi sebagai alat ukur. Evaluasi goodness-offit dari inner model dievaluasi menggunakan R-square untuk , jika nilai R– Square 0,75, 0,50 dan 0,25 maka dapat disimpulkan bahwa model kuat, moderate dan lemah. Pengujian hipotesis Pengujian hipotesis pada penelitian menggunakan uji bootstrapping, dan terdukungnya suatu hipotesis jika probability value kurang dari 0,05 atau 5%

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji Validitas Konvergen (*Convergent Validity*)

Validitas konvergen (*convergent validity*) adalah nilai faktor *loading* pada variabel laten dengan indikator-indikatornya. Nilai loadings factor dinyatakan valid apabila memiliki nilai > 0.60 dan nilai *Average Variance Extraced* (AVE) setidaknya sebesar $> 0,5$.

Tabel 1. Nilai *Outer Loadings*

Variabel	Indikator	Nilai <i>Loading</i>	Hasil
Budaya Organisasi (X ₁)	X1.3	0.767	Valid
	X1.4	0.685	Valid
	X1.6	0.802	Valid
Komitmen Organisasi (Z ₁)	Z1.2	0.697	Valid
	Z1.3	0.666	Valid
	Z1.4	0.693	Valid
	Z1.5	0.905	Valid
Partisipasi Anggaran (Z ₂)	Z1.6	0.872	Valid
	Z2.1	0.899	Valid
	Z2.2	0.928	Valid
	Z2.3	0.884	Valid
	Z2.4	0.925	Valid
Senjangan Anggaran (Y)	Z2.5	0.746	Valid
	Y1.1	0.742	Valid
	Y1.5	0.701	Valid
	Y1.6	0.701	Valid

Sumber: Output pengolahan dengan SmartPLS 3.0.

Berdasarkan hasil dari Tabel 1 maka dapat disimpulkan bahwasanya indikator-indikator tersebut adalah valid karena nilai *loading* lebih besar dari 0,6. Hal ini berarti bahwa korelasi antar indikator dengan konstruk atau variabel memiliki ukuran refleksi yang tinggi sehingga indikator yang digunakan dalam penelitian ini dapat dinyatakan valid sebagai pengukur variabelnya.

Uji Validitas Diskriminan (*Discriminant Validity*)

Uji validitas diskriminan ditunjukkan oleh nilai *cross loadings*. *Discriminant validity* dilakukan untuk memastikan bahwa setiap konsep dari masing variabel laten berbeda dengan variabel lainnya (Ghozali, 2006) Hasil *discriminant validity* dapat ditunjukkan pada tabel di bawah ini

Tabel 2. *Cross Loading* Masing-Masing Indikator dari Variabel

	Budaya Organisasi (X ₁)	Senjangan Anggaran (Y)	Komitmen Organisasi (Z ₁)	Partisipasi Anggaran (Z ₂)	Keterangan
X1.3	0.767	0.270	0.341	0.342	Valid
X1.4	0.685	0.075	0.218	0.208	Valid
X1.6	0.802	0.169	0.368	0.502	Valid
Y1.1	0.100	0.742	0.394	0.600	Valid
Y1.5	0.081	0.701	0.394	0.314	Valid
Y1.6	0.364	0.701	0.497	0.386	Valid
Z1.2	0.430	0.421	0.697	0.518	Valid
Z1.3	-0.014	0.469	0.666	0.126	Valid
Z1.4	0.105	0.408	0.693	0.182	Valid
Z1.5	0.509	0.513	0.905	0.405	Valid
Z1.6	0.405	0.493	0.872	0.252	Valid
Z2.1	0.420	0.452	0.293	0.899	Valid

Lanjutan Tabel 2. *Cross Loading* Masing-Masing Indikator dari Variabel

	Budaya Organisasi (X1)	Senjangan Anggaran (Y)	Komitmen Organisasi (Z1)	Partisipasi Anggaran (Z2)	Keterangan
Z2.2	0.444	0.491	0.284	0.928	Valid
Z2.3	0.397	0.597	0.445	0.884	Valid
Z2.4	0.466	0.640	0.385	0.925	Valid
Z2.5	0.458	0.561	0.371	0.746	Valid

Sumber: Output pengolahan dengan SmartPLS 3.0.

Berdasarkan tabel 2 dapat diartikan bahwa diketahui masing-masing indikator memiliki *cross loading* (terhadap dimensi atau variabel yang diukur) yang lebih besar daripada nilai *cross loading* terdapat dimensi atau variabel lainnya sehingga indikator tersebut dikatakan valid untuk mengukur dimensi atau variabel yang bersesuaian jika nilai *cross loading* > 0,50. Dimana jika nilai korelasi indikatornya lebih tinggi ke konstruksya sendiri dibandingkan korelasi indikatornya terhadap konstruk lain maka dapat disimpulkan bahwa konstruk laten memprediksi indikator pada indikator

masing-masing lebih baik dibandingkan dengan indikator dilainnya.

Average Variance Extracted (AVE)

Convergent Validity selain dapat dilihat melalui *loading factor* dan *discriminant validity*, juga dapat diketahui melalui *Average Variance Extracted (AVE)*. Suatu instrumen dinyatakan memenuhi pengujian validitas konvergen apabila memiliki *Average Variance Extracted (AVE)* di atas 0.5 (Ghazali dan Latan, 2012). Hasil pengujian *Convergent Validity* disajikan dalam tabel berikut :

Tabel 3. *Average Variance Extracted (AVE)*

Variabel	AVE	Keterangan
Budaya Organisasi	0.567	Valid
Senjangan Anggaran	0.511	Valid
Komitmen Organisasi	0.598	Valid
Partisipasi Anggaran	0.773	Valid

Sumber: Output pengolahan dengan SmartPLS 3.0.

Berdasarkan tabel 3 dapat diketahui bahwa variabel budaya organisasi, senjangan anggaran, komitmen organisasi, dan partisipasi anggaran menghasilkan nilai *Average Variance Extracted (AVE)* yang lebih besar dari 0.5 (Ghazali dan Latan, 2012). Dengan demikian indikator yang mengukur variabel tersebut dinyatakan valid dikarenakan dapat menggambarkan validitas konvergen yang memadai dan mempunyai arti bahwa satu variabel laten mampu menjelaskan lebih

dari setengah varian dari indikator-indikatornya.

Uji Reliabilitas (Composite Reliability)

Pengukuran reliabilitas data dalam penelitian ini menggunakan *composite reliability*. Suatu penelitian mempunyai reliabilitas komposit yang baik apabila nilai *composite reliability* > 0,6. Berikut ini adalah hasil uji reliabilitas data dengan uji *composite reliability*:

Tabel 4. Nilai Composite Reliability

	<i>Composite Reliability</i>
X1_Budaya Organisasi	0,797
Y_Senjangan Anggaran	0,758
Z1_Komitmen Organisasi	0,880
Z2_Partisipasi Anggaran	0,994

Sumber: Output pengolahan dengan SmartPLS 3.0.

Berdasarkan pada tabel 4 maka dapat disimpulkan bahwa variabel Budaya Organisasi, Senjangan Anggaran, Komitemen Organisasi dan Partisipasi Anggaran mempunyai nilai *composite reliability* lebih dari 0,6. Maka hasil *outer model* konstruk reflektif sudah memenuhi syarat dan reliabel sehingga dapat diandalkan untuk digunakan dalam uji analisis lebih lanjut.

Evaluasi Goodness Of Inner Model Pengujian

Goodness of Inner Model digunakan untuk mengetahui besarnya kemampuan variabel endogen untuk menjelaskan keragaman variabel eksogen. Hasil *Goodness of Inner Model* yang ditunjukkan melalui *R-Squares*, jika nilai *R-Square* 0,75, 0,50 dan 0,25 maka dapat disimpulkan bahwa model kuat, moderate dan lemah (Ghozali dan Latan, 2015:78). Berikut merupakan tabel 4.13 mengenai hasil nilai *R-Squares*:

Tabel 5. Nilai R-square

	<i>R-square</i>	<i>R-square adjusted</i>
Y_Senjangan Anggaran	0,571	0,542
Z1_Komitmen Organisasi	0,183	0,165
Z2_Partisipasi Anggaran	0,250	0,234

Sumber: Output pengolahan dengan SmartPLS 3.0.

Berdasarkan pada tabel 5 maka nilai *R-square* sebesar 0,571 dapat disimpulkan bahwa variabel senjangan anggaran (Y) dapat dijelaskan oleh variabel budaya organisasi, komitmen organisasi, dan partisipasi anggaran sebesar 57,1%. Sedangkan sisanya sebesar 42,9% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini. Nilai *R-square* sebesar 0,183 dapat disimpulkan bahwa variabel komitmen organisasi (Z_1) dapat dijelaskan oleh variabel budaya organisasi sebesar 18,3%. Sedangkan sisanya sebesar 81,7% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini. Nilai *R-square* sebesar 0,250 dapat disimpulkan bahwa variabel partisipasi anggaran (Z_2) dapat dijelaskan oleh variabel budaya

organisasi sebesar 25%. Sedangkan sisanya sebesar 75% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Path Coefficients

Pengujian *path coefficients* ini digunakan untuk menguji apakah terdapat pengaruh variabel laten independen terhadap variabel laten dependen. Pengujian ini dapat dilihat dari nilai *p-values*. Apabila nilai *p-values* < 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh antar variabel tersebut. Dengan menggunakan PLS (*partial least square*) versi 3 dan dengan perhitungan *bootstrapping* untuk menguji hipotesis, maka diperoleh nilai-nilai sebagai berikut.

Tabel 6. Nilai Path Coefficients

	P-values
Budaya Organisasi > Komitmen Organisasi	0,008
Budaya Organisasi > Partisipasi Anggaran	0,000
Komitmen Organisasi > Senjangan Anggaran	0,000
Partisipasi Anggaran > Senjangan Anggaran	0,000
Budaya Organisasi > Senjangan Anggaran	0,119
Budaya Organisasi + Komitmen Organisasi > Senjangan Anggaran	0,036
Budaya Organisasi + Partisipasi Anggaran > Senjangan Anggaran	0,003

Sumber: Output pengolahan dengan SmartPLS 3.0.

Berdasarkan tabel 6 maka dapat disimpulkan bahwa Budaya Organisasi berpengaruh signifikan terhadap komitmen organisasi, Budaya Organisasi berpengaruh signifikan terhadap Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi berpengaruh signifikan terhadap Senjangan Anggaran, Budaya Organisasi tidak berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran, Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran melalui Komitmen Organisasi, dan Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran melalui Partisipasi Anggaran.

Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Komitmen Organisasi

Pada hasil pengujian yang tertera pada tabel 6 dapat diketahui bahwa nilai P-Value budaya organisasi terhadap komitmen organisasi adalah 0,008 dan hasil dari P-Value dikatakan signifikan apabila memiliki nilai kurang dari 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa budaya organisasi berpengaruh terhadap komitmen organisasi sehingga hipotesis 1 diterima. Disimpulkan bahwa artinya semakin baik Budaya Organisasi berupa tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap gotong royong dalam tim bukan hanya pada individu, kompetitif, serta menjaga

stabilitas dalam suatu perusahaan dapat meningkatkan seseorang untuk terus berkomitmen terhadap suatu organisasi dan kebiasaan yang membentuk suatu organisasi akan mempengaruhi komitmen karyawan dalam mencapai tujuannya hal itu dikarenakan ketika karyawan dituntut untuk memenuhi sasaran yang telah ditentukan oleh perusahaan serta budaya organisasi yang sesuai dengan tujuan dan maksudnya akan mendorong karyawan untuk berkomitmen terhadap organisasi.

Penelitian ini sesuai dengan penelitian (Bharata, 2021) penelitian (Suhardi et al., 2020) dan penelitian (Suradi, 2019). Namun penelitian ini tidak sesuai dengan hasil penelitian (Logahan & Aesaria, 2014) dan (Rastegar & Aghayan, 2012). Hasil penelitian ini mendukung teori *Goal Setting Theory* dimana kebiasaan yang membentuk suatu organisasi akan mempengaruhi komitmen karyawan dalam mencapai tujuannya. Seperti halnya menurut Mindarti (2016) menyatakan *Goal Setting Theory* memfokuskan pada perbedaan aspek sifat manusia atau aspek internal dan berusaha mengungkap proses pemikiran dalam menentukan pilihan.

Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Partisipasi Anggaran

Pada hasil pengujian yang tertera pada tabel 6 diketahui bahwa nilai P-Value budaya organisasi terhadap partisipasi anggaran adalah 0,000 dan hasil dari P-Value dikatakan signifikan apabila

memiliki nilai kurang dari 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa budaya organisasi berpengaruh terhadap partisipasi anggaran sehingga hipotesis 2 diterima. Dapat disimpulkan bahwasanya ketika budaya organisasi berupa memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, dan sikap gotong royong akan berdampak pada proses kinerja individu dalam partisipasi penyusunan anggaran. Hal ini dikarenakan individu maupun kelompok akan merasa diikutsertakan dalam proses penyusunan anggaran apabila dalam suatu organisasi mempunyai budaya solidaritas yang tinggi dan prospek tujuan yang jelas dalam organisasi, sehingga partisipasi dalam penyusunan anggaran semakin meningkat. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian (Wirasedana, 2016) dan (Ajibolade, 2013). Namun, penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian (Hasanah & Suartana, 2014).

Hasil penelitian ini mendukung teori *Agency Theory*. Menurut (Rahim dan Rahim, 2019) teori keagenan adalah konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen, yaitu antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi, dimana dalam teori tersebut ada moral hazard. Menurut Sunardi (2019) *moral hazard* ini terjadi dimana manajemen tidak bertindak yang terbaik untuk kepentingan pemilik karena adanya perbedaan kepentingan. Seiring dengan pernyataan tersebut maka ketika budaya organisasi yang terjadi di organisasi tersebut selaras dengan maksud, tujuan, dan kepentingan mereka pribadi serta perusahaan memiliki nilai kebersamaan yang tinggi maka hal tersebut akan berpengaruh dalam partisipasi karyawan dalam penganggaran perusahaan.

Komitmen Organisasi berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran

Pada hasil pengujian yang tertera pada tabel 6 dapat diketahui bahwa nilai *P-Value* komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran adalah 0,000 dan hasil dari *P-Value* dikatakan signifikan apabila memiliki nilai kurang dari 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap senjangan anggaran sehingga hipotesis 3 diterima.

Semakin karyawan memiliki komitmen organisasi maka akan berdampak pada kendala yang paling sering muncul dalam suatu proses penyusunan anggaran yaitu senjangan anggaran. Sebuah komitmen organisasi menjadi salah satu hal yang membentuk karakter individu dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawab maka komitmen organisasi bisa menjadikan senjangan anggaran. Penelitian sesuai dengan penelitian (Huseno, 2017). Namun tidak sesuai dengan penelitian (Yuen et al., 2015) dan (Dianthi & Wirakusuma, 2017). Penelitian ini mendukung atas teori *Goal Setting Theory*, menurut Purnamasari (2019) Ketika seorang individu memiliki komitmen untuk mencapai tujuannya maka komitmen tersebut akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi konsekuensi kinerjanya. Komitmen organisasi bisa menimbulkan senjangan anggaran dan hal tersebut terjadi tergantung pada tujuan serta motivasi karyawan.

Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran

Pada hasil pengujian yang tertera pada tabel 6 dapat diketahui bahwa nilai *P-Value* partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran adalah 0,000 dan hasil dari *P-Value* dikatakan signifikan apabila memiliki nilai kurang dari 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran sehingga hipotesis 4 diterima.

Dapat disimpulkan bahwasanya semakin karyawan terlibat dalam

memberikan kontribusinya di suatu organisasi tertentu akan berdampak pada senjangan anggaran dikarenakan informasi yang dimiliki pihak agen lebih banyak dari pada atasan sehingga menimbulkan adanya konflik kepentingan. Penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian (Pusporini et al., 2019), penelitian oleh (Huseno, 2017) dan penelitian (Liandini & Wirawati, 2017). Namun penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian (Siallagan et al., 2017) penelitian (Huseno, 2017) dan penelitian (Kahar & Hormati, 2018). Penelitian ini mendukung adanya Agency Theory. Menurut Sunardi (2019) *moral hazard* ini terjadi dimana manajemen tidak bertindak yang terbaik untuk kepentingan pemilik karena adanya perbedaan kepentingan (*conflict of interest*). Perbedaan kepentingan yang terjadi tersebut bisa menimbulkan adanya senjangan anggaran di perusahaan.

Budaya Organisasi tidak berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran

Pada hasil pengujian yang tertera pada tabel 6 dapat diketahui bahwa nilai *P-Value* budaya organisasi terhadap senjangan anggaran adalah 0,119 dan hasil dari *P-Value* dikatakan signifikan apabila memiliki nilai kurang dari 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa budaya organisasi tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran sehingga hipotesis 5 ditolak. Disimpulkan bahwa ketika budaya organisasi berupa norma-norma yang telah lama berlaku, disepakati dan diikuti oleh para anggota suatu organisasi Budaya Organisasi seperti tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap gotong royong dalam tim bukan hanya pada individu, kompetitif, disiplin, serta menjaga stabilitas dalam suatu perusahaan tidak akan berdampak pada kendala yang

paling sering muncul dalam suatu proses penyusunan anggaran yaitu senjangan anggaran. Penelitian ini sesuai dengan penelitian (Audia & Jatmiko, 2017). Namun penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian (Saprudin, 2019).

Penelitian ini tidak mendukung adanya *Goal Setting Theory* yang menunjukkan bahwa seseorang yang mampu memahami tujuan yang diharapkan oleh organisasi, maka pemahaman tersebut akan mempengaruhi perilaku kerjanya, *Goal Setting Theory* mengisyaratkan bahwa seorang individu berkomitmen pada tujuan (Robbins, 2008). Hal tersebut dikarenakan karyawan hanya berfokus terhadap kewajiban yang harus diselesaikan dan hal tersebut memang seharusnya dilakukan karena organisasi menjadi sumber kehidupan bagi karyawan sehingga karyawan merasa budaya yang ada sudah tertanam kuat dan memang seharusnya dilakukan, sehingga menyebabkan budaya organisasi tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Budaya Organisasi terhadap Senjangan Anggaran Mediasi Komitmen Organisasi

Pada hasil pengujian yang tertera pada tabel 6 dapat diketahui bahwa nilai *P-Value* pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran yang dimediasi oleh komitmen organisasi adalah 0,036. Hasil dari *P-Value* dikatakan signifikan apabila memiliki nilai kurang dari 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa komitmen organisasi berperan sebagai *full mediation* atas pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan organisasi sehingga hipotesis 6 diterima. artinya ketika budaya organisasi berupa keberanian dalam mengambil risiko, menyelesaikan tugas secara detail, disiplin, kerjasama antar tim serta tanggung jawab terhadap tugas sudah tertanam kuat terhadap karyawan sehingga karyawan merasa bahwa sudah menjadi bagian dari organisasi tersebut sehingga

timbul sebuah keinginan untuk mempertahankan diri maka hal tersebut akan menimbulkan senjangan anggaran, dikarenakan karyawan merasa sudah melakukan budaya tersebut secara maksimal dan rasa keinginan untuk bertahan itu muncul dan menurut Eisenhardt (1989) manusia memiliki asumsi sifat, dimana manusia memiliki sifat mementingkan diri sendiri.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian oleh Bharata (2021) yang menunjukkan bahwa Komitmen Organisasi mampu memediasi Budaya Organisasi terhadap Senjangan Anggaran. Penelitian ini sesuai dengan dengan *Goal Setting Theory* bahwa Menurut Mindarti (2016) besarnya usaha yang dilakukan oleh individu akan tergantung pada pilihan yang dibuat oleh individu tersebut dan seberapa besar komitmen mereka terhadap tujuan tersebut. Maka ketika individu tersebut memiliki tujuan untuk tetap selalu menjadi bagian dari organisasi maka karyawan akan mempertahankan dirinya untuk mencapai tujuan yang diinginkan, sehingga melalui komitmen organisasi budaya organisasi berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Budaya Organisasi terhadap Senjangan Anggaran Mediasi Partisipasi Anggaran

Pada hasil pengujian yang tertera pada tabel 6 dapat diketahui bahwa nilai *P-Value* pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran yang dimediasi oleh partisipasi anggaran adalah 0,003. Hasil dari *P-Value* dikatakan signifikan apabila memiliki nilai kurang dari 0,05 sedangkan variabel mediasi partisipasi anggaran atas pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan anggaran menunjukkan nilai 0,003. Hal ini dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran berperan sebagai *full mediation* atas pengaruh budaya organisasi terhadap senjangan organisasi sehingga hipotesis 7 diterima.

Artinya ketika budaya organisasi berupa menyelesaikan tugas secara detail, disiplin, kerjasama antar tim serta tanggung jawab terhadap tugas sudah tertanam kuat terhadap karyawan, maka karyawan merasa bahwa sudah menjadi bagian dari organisasi tersebut sehingga karyawan akan berpartisipasi dalam penganggaran perusahaan dan hal tersebut akan menimbulkan senjangan anggaran, dikarenakan ketika karyawan bawahan terlibat dalam penganggaran hal tersebut akan menimbulkan adanya konflik kepentingan dan timbullah asimetri informasi yang akan terjadi. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian oleh Wirasedana (2016) dan Ajibolade (2013) yang menunjukkan bahwa budaya organisasi berpengaruh terhadap senjangan anggaran yang dimediasi partisipasi anggaran.

Penelitian ini sesuai dengan dengan *Agency Theory*, menurut Eisenhardt (1989) teori keagenan dilandasi oleh beberapa asumsi, asumsi-asumsi tersebut dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu asumsi tentang sifat manusia, asumsi keorganisasian dan asumsi informasi, maka dengan adanya keikutsertaan atau partisipasi antara bawahan dan atasan akan menimbulkan adanya *moral hazard* dimana seseorang akan hanya memiliki tujuan masing-masing dengan informasi yang diketahuinya sehingga budaya yang terjadi akan mempengaruhi senjangan anggaran.

KESIMPULAN

Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Komitmen Organisasi. Semakin meningkatnya Budaya Organisasi berupa tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap gotong royong dalam tim bukan hanya pada individu, kompetitif,

serta menjaga stabilitas dalam suatu perusahaan dapat meningkatkan komitmennya terhadap organisasi. Ketika budaya organisasi yang terjadi sesuai dengan kepentingan serta tujuan karyawan dan adanya tuntutan untuk memenuhi sasaran perusahaan maka hal tersebut bisa meningkatkan komitmen organisasi.

Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Partisipasi Anggaran. Semakin budaya organisasi berupa tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap gotong royong dalam tim bukan hanya pada individu, kompetitif, serta menjaga stabilitas itu tertanam kuat sebagai norma yang telah lama berlaku hal tersebut akan berdampak pada partisipasi karyawan dalam penganggaran perusahaan. ketika budaya organisasi mengutamakan solidaritas serta memiliki tujuan yang jelas maka hal tersebut bisa meningkatkan adanya partisipasi anggaran.

Komitmen Organisasi berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran. Semakin tinggi komitmen karyawan dalam memihak organisasi serta tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi maka berdampak pada senjangan anggaran di perusahaan. Komitmen organisasi yang terjadi bisa menimbulkan senjangan anggaran dikarenakan motivasi karyawan dalam bertindak untuk mengambil keputusan dan sikap ingin mempertahankan diri di perusahaan.

Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran. semakin karyawan terlibat untuk berpartisipasi dalam penganggaran di suatu organisasi akan berdampak senjangan anggaran di perusahaan. Dikarenakan adanya partisipasi dalam penganggaran sehingga menimbulkan adanya konflik kepentingan

maka hal tersebut bisa menyebabkan senjangan anggaran.

Budaya Organisasi tidak berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran. semakin konteks atau tidaknya budaya organisasi berupa tuntutan untuk inovatif, keberanian dalam mengambil risiko, kecermatan dalam menganalisis, tidak memperhatikan proses namun hanya pada hasil, memperhatikan keputusan yang akan berdampak pada karyawan, sikap gotong royong dalam tim bukan hanya pada individu, kompetitif, serta menjaga stabilitas suatu organisasi tidak berdampak pada senjangan anggaran. Artinya ketika budaya organisasi sudah kuat dan memang seharusnya dilakukan maka tidak akan memberikan dampak terhadap senjangan anggaran karena karyawan juga merasa organisasi juga sebagai sumber penghasilan.

Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran dimediasi Komitmen Organisasi. Ketika budaya yang sudah tertanam kuat dan keinginan untuk mempertahankan diri terhadap perusahaan menyebabkan senjangan anggaran. Maka ketika individu tersebut memiliki tujuan untuk tetap selalu menjadi bagian dari organisasi tersebut karyawan akan mempertahankan dirinya untuk mencapai tujuan yang diinginkan dan bisa menyebabkan senjangan anggaran.

Budaya Organisasi terhadap Senjangan Anggaran dimediasi Partisipasi Anggaran. Budaya organisasi yang sudah dianut lama dan sudah menjadi kebiasaan akan menimbulkan partisipasi karyawan dalam penganggaran sehingga terjadi asimetri informasi dan mempengaruhi adanya senjangan anggaran. Dengan adanya keikutsertaan atau partisipasi antara bawahan dan atasan akan menimbulkan adanya *moral hazard* dimana seseorang akan hanya memiliki tujuan masing-masing dengan informasi yang diketahuinya sehingga budaya yang terjadi akan mempengaruhi senjangan anggaran.

Keterbatasan Penelitian

1. Sampel yang digunakan pada penelitian ini hanya perusahaan konstruksi berkualifikasi B1 dan B2 di kota Surabaya yang tergabung dengan GAPENSI
2. Penelitian ini dilakukan tidak melakukan wawancara langsung melainkan dengan menggunakan kuesioner, sehingga persepsi responden belum tentu mencerminkan keadaan sebenarnya.
3. Keterbatasan dalam penelitian ini juga terletak pada sedikitnya sampel yaitu dari kuesioner yang disebar sebanyak 60 namun yang kembali hanya 48 kuesioner, sehingga untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperbesar jumlah sampel, dan memakai teknik pengambilan sampel lain yang lebih akurat dan mampu mewakili populasi yang ada.

Saran

1. Bagi peneliti selanjutnya diharapkan akan lebih baik lagi jika memperluas sampel penelitian, seperti tidak hanya memiliki cakupan yang terbatas baik dari segi jenis perusahaan maupun objek yang diteliti yaitu bukan hanya pada perusahaan konstruksi yang tergabung dengan GAPENSI Surabaya saja namun diperluas menjadi jenis perusahaan dengan bidang lain yang di anggap relevan beserta cakupan wilayah yang lebih luas.
2. Bagi karyawan dalam suatu organisasi diharapkan dapat mengurangi adanya senjangan anggaran dengan meningkatkan komitmen dan partisipasinya terhadap kemajuan organisasi serta dapat menciptakan budaya organisasi yang sehat demi tercapainya cita-cita organisasi.
3. Bagi pimpinan organisasi diharapkan dapat menciptakan budaya organisasi yang baik dan fleksibel agar tidak

terjadi ke kakuan dalam organisasi agar karyawan dapat senantiasa meningkatkan kreativitas dan inovasinya.

DAFTAR PUSTAKA

- Ajibolade, S. O. (2013). The influence of organisational culture and budgetary participation on propensity to create budgetary slack in public sector organisations. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 13(I), 69–83.
- Ardinasari, I. F. (2017). Kapasitas individu, budaya organisasi, dan asimetri informasi pada penyusunan anggaran partisipatif terhadap budgetary slack. *Jurnal Profita*, 5(3), 1–19.
- Audia, M. F., & Jatmiko, B. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Budaya Organisasi, Reputasi dan Etika Terhadap Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Bantul). *Reviu Akuntansi Dan Bisnis Indonesia*, 1(2), 144–151.
- Ayu, I., Putri, D., Putu, N., & Harta, S. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi Dan Preferensi Risiko Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21(3), 2134–2164.
- Barus, A. C., & Setiawati, K. (2015). Pengaruh Asimetri Informasi, Mekanisme Corporate Governance dan Beban Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba. *JWEM (Jurnal Wira Ekonomi Mikroskil)*, 5(1), 31–40.
- Bharata, R. W. (2021). Hubungan antara Budaya Organisasi terhadap Senjangan Anggaran di Sekolah Inklusif dengan Peran Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening Abstrak. 5(1), 16–25.
- Budiana, N. D. (2019). *Tanggung jawab*

- kontraktor sebagai penyedia jasa konstruksi atas kegagalan bangunan.* Universitas Wijaya Kusuma.
- Busro, M. (2018). *Teori-teori Manajemen Sumber Daya Manusia (Pertama)*. Jakarta: Prenadamedia Group.
- Dianthi, I. A. G. P., & Wirakusuma, M. G. (2017). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(2), 874–901.
- Dunk, A. . (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and slack. *The Accounting Review*, 68, 400–410.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74. <https://doi.org/10.1159/000169659>
- Gayatri, I. da A. S., Widanaputra, P., Saputra, D., & Rasmini, N. K. (2019). The Influence of Organizational Commitment on Budgetary Slack with Career Uncertainty as Moderating Variables (In the Context of Participative Budgets *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, 45(6), 184–192. <https://core.ac.uk/download/pdf/270308431.pdf>
- Ghazali, I., & Latan, H. (2012). *Partial Least Square: Konsep, Teknik dan Aplikasi SmartPLS 2.0 M3*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hasanah, C. U., & Suartana, I. W. (2014). Pengaruh Interaksi Motivasi dan Budaya Organisasi Pada Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 1(1), 46–62.
- Huseno, T. (2017a). Organization Commitment and Environmental Uncertainty Moderating Budget Participation on Budgetary Slack. *Jurnal of Applied Management*, 15(1), 106–115.
- Huseno, T. (2017b). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Senjangan Anggaran Pemerintah Provinsi Sumatera Barat. *Jurnal Teori Dan Riset Administrasi Publik*, 1(1), 40–48.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure. *Journal Of Financial Economics*, 3, 305–360. <https://doi.org/10.1177/0018726718812602>
- Kahar, S. H. A., & Hormati, A. (2018). Peran Budget Emphasis Dalam Memoderasi Hubungan Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan dan Kinerja Manajerial (Studi Pada 30 Skpd Kota Ternate). *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 14(1), 71.
- Kusniawati, H., & Lahaya, I. A. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi terhadap Budgetary Slack pada SKPD Kota Samarinda. *Akuntabel*, 14(2), 144–156.
- Liandini, V. U., & Wirawati, N. G. P. W. (2017). Kemampuan Kecukupan Anggaran Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(2), 1025–1052.
- Locke, E. A. (1968). Toward a Theory of Task Motivation and Incentives. *Organizational Behavior and Human Performance*, 3, 157–189.
- Logahan, J. M., & Aesaria, S. M. (2014). Budaya Organisasi dan Keterlibatan Kerja terhadap Komitmen Organisasi Berdampak pada Kinerja Karyawan pada BTN – Ciputat. *Binus Business*

- Review*, 5(2), 551–563.
- Luh, N., & Mahasabha, A. (2019). Partisipasi Penganggaran dan Penekanan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Locus of Control Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Pengaruh*, 26(3), 2123–2154.
- Marjana, A. G. T. (2018). *Persepsi Keadilan Dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud)*, Bali , Indonesia *Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud . 22*, 1363–1388.
- Meyer, J. P., & Allen, N. . (1991). A Tree - Component Conceptualization of Organizational Commitment. *Human Resource Management Review*, 1, 61–89.
- Mindarti, C. S. (2016). Pengaruh Karakteristik Individu Terhadap Kinerja Auditor. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 18(3), 59.
- Muslih, M. (2018). The Influence of Budgeting System, Organizational Culture, and Firm Size to Performance. *FIRM Journal of Management Studies*, 3(2), 97–117.
- Napitupulu, R. I. R. (2012). *Pengaruh Kualitas Estimasi Biaya Pada Pembangunan Proyek Taman Di Suku Dinas Pertamanan , JAKARTA TIMUR*. Tesis. Universitas Indonesia.
- Purnamasari, R. (2019). Determinan Goal-Setting terhadap Kinerja Pegawai Pengelola Keuangan. *RELEVANCE : Journal of Management and Business*, 2(1).
- Pusporini, I. D., Haryadi, & Herwiyanti, E. (2019). The Effect of Budget Participation and Budget Emphasis on Budget Slack With Organizational Commitment As a Moderating Variable. *Journal of Research in Business, Economics and Management*, 2(2), 90–102. <https://dspace.uui.ac.id/handle/123456789/16207>
- Rahim, M. R., & Rahim, S. (2019). *Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi , Ketidakpastian Lingkungan , dan Penekanan Anggaran sebagai Variabel Moderasi*. 3, 241–249.
- Ramadhani, D., & Anisa, I. Z. (2017). Pengaruh Perencanaan Anggaran, Kualitas Sumber Daya Manusia Dan Pelaksanaan Anggaran Terhadap Penyerapan Anggaran Pada Organisasi Perangkat Daerah Provinsi Banten. *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 10(1), 134–148.
- Rastegar, A. A., & Aghayan, S. (2012). Impacts Of Organizational Culture On Organizational Commitment. *Journal of Human Resource Management and Development*, 2(2), 1–13. <http://www.tjprc.org/publishpapers/1-13-1346420868-2>. Human Res - IJHRMR - Impacts - Somaye Aghayan - Iran.pdf
- Robbins, S. P., & JUDGE, T. A. (2008). *Perilaku Organisasi (Organizational Behaviour)* (Buku 2. Ed). Jakarta:salemba Empat.
- Saprudin, G. K. (2019). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi dan Budaya Organisasi Pada Senjangan Anggaran (Studi Kasus Pada Patra Hotels & Resorts). *JISAMAR (Journal Of Information System, Applied, Management, Accounting and Research)*, 14(61), 102–104.
- Sari, N. W. M. Y. M. M. R. (2016). Asimetri Informasi Sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas*

- Udayana*, 15(1), 257–285.
- Siallagan, H., Rohman, A., & Januarti, I. (2017). The dimensions of organizational commitment moderates the relationship between budget participation and budgetary slack and its effects on performance. *International Journal of Economic Research*, 14(15), 103–114.
- Sugianto, Azmi, Z., & Ramashar, W. (2020). Determinants of Budgetary Slack. *E-Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(3), 262–270.
- Suhardi, M., Huda, S. A., Mulyadi, D., & Nazopah, N. (2020). The Effect of Organizational Culture, Leader Behaviors, Job Satisfaction, and Justice On Organizational Commitment. *Journal of Applied Science, Engineering, Technology, and Education*, 2(1), 37–42.
- Suhartini, D. (2016). *Konsekuensi Penganggaran Partisipatif Dan Peran Karakteristik Personal: Studi Pada Perusahaan Manufaktur Di Jawa Timur*. Universitas Airlangga.
- Sunardi, N. (2019). Mekanisme Good Corporate Governance Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Leverage Sebagai Variabel Intervening Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2018. *JIMF (Jurnal Ilmiah Manajemen Forkamma)*, 2(3), 48–61.
- Suradi. (2019). The Effect of Organizational Culture on Organizational Commitment for Participants in Leadership Education and Training Level IV of the Ministry of Finance. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 6(5), 814–824.
- Sutrisno, E. (2018). *Budaya Organisasi* (5th ed.). Jakarta: Prenadamedia Group.
- Tresnanty, A., & Widanaputra, A. A. G. . (2015). Pengaruh penganggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran dengan kepercayaan manajerial sebagai variabel intervening. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 13(3), 240–258.
- Usmany, T., Hamid, D., & Utami, H. (2016). Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Komitmen Organisasional Dan Kinerja Karyawan (Studi pada Karyawan Pabrik Gondorukem dan Terpentin Sukun Perum Perhutani Kesatuan Bisnis Mandiri Industri Gondorukem dan Terpentin II, Ponorogo). *Jurnal Administrasi Bisnis S1 Universitas Brawijaya*, 37(2), 38–44.
- Wirajaya, I. G. A. (2017). Iklim Kerja Etis Memoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi*, 20(2), 1046–1072.
- Wirasedana, I. W. P. (2016). Budaya Organisasi Sebagai Prediktor Partisipasi Penganggaran Dan Implikasinya Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(1), 144–171.
- Yuen, D. C., Law, P. K., & Tayles, M. (2015). Exploring budgetary slack: The influence of organizational commitment and job-related tension. *Corporate Ownership and Control*, 12(2), 615–627.
- Yuhertiana, I. (2011). A Gender Perspective of Budgetary Slack in East Java Local Government. *International Research Journal of Finance and Economics*, 78, 114–120.