

PENGARUH PENGENDALIAN ANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN DAN ORIENTASI JANGKA PENDEK MANAJER

Ninis Novitasari¹
Dewa Gede Wirama²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: novita_ninis@yahoo.com / telp: +62 85 329 595 020

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

ABSTRAK

Pengendalian anggaran merupakan cara pengendalian di dalam suatu organisasi dengan pembentukan standar target mengenai pendapatan dan pengeluaran serta pemantauan kinerja secara terus menerus dengan membandingkan anggaran dengan estimasi terbaik. Dengan adanya pengendalian anggaran tersebut menimbulkan dua konsekuensi yaitu senjangan anggaran dan orientasi jangka pendek manajer. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh pengendalian anggaran pada senjangan anggaran dan orientasi jangka pendek manajer pada hotel berbintang di Kabupaten Badung. Hotel berbintang tiga keatas dipilih sebagai lokasi penelitian karena pada umumnya hotel dengan klasifikasi tersebut memanfaatkan anggaran sebagai alat bantu manajemen. Jumlah sampel yang diambil sebanyak 110 orang manajer dari 67 hotel berbintang di Kabupaten Badung, dengan metode *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis linear sederhana. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengendalian anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran dan berpengaruh positif pada orientasi jangka pendek manajer. Dengan adanya pengendalian anggaran yang ketat maka senjangan anggaran tersebut dapat diminimalisir namun disisi lain ketatnya pengendalian anggaran menyebabkan manajer akan lebih berorientasi pada kinerja jangka pendeknya dan akan menghambat inovasi-inovasi jangka panjang.

Kata kunci: *pengendalian anggaran, senjangan anggaran, orientasi jangka pendek manajer*

ABSTRACT

Budgetary control is a means of control in an organization with the establishment of standards targets regarding revenue and expenditure as well as continuous monitoring of performance by comparing the budget with its best estimate. With the control of the budget raises two consequences that budgetary slack and short-term orientation managers. This study aims to determine the effect on the budgetary control budgetary slack and short-term orientation in the manager-star hotels in Badung. Three star hotels and above chosen as the study site because in general with the classification utilizing the budget as a management tool. Samples are taken as many as 110 managers of 67 luxury hotels in Badung, with purposive sampling method. The analysis technique used is a simple linear analysis. These results indicate that the negative effect on the budgetary control budgetary slack and positive effect on short-term orientation managers. With the tight budget control, the slack in the budget can be minimized, but on the other hand tight budget control lead managers will be more oriented towards short-term performance and will hamper long-term innovations.

Keywords: *budgetary control, budgetary slack, short-term orientation manager*

PENDAHULUAN

Lingkungan usaha yang semakin kompetitif dan ketat menuntut para pelaku bisnis untuk dapat mengelola usahanya secara efektif dan efisien agar mampu memenangkan persaingan. Oleh karena itu, dibutuhkan suatu perencanaan dan pengendalian yang andal dan profesional agar operasional perusahaan dapat berjalan sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan untuk mencapai tujuan (Sujana, 2010).

Perencanaan dan pengendalian memiliki hubungan yang sangat erat. Perencanaan merupakan suatu usaha untuk menentukan tindakan-tindakan yang harus dilakukan atau direalisasikan agar tujuan yang telah ditetapkan dapat dicapai. Dengan demikian, suatu perusahaan harus membuat perencanaan yang matang sebelum memulai kegiatan operasionalnya untuk meminimalisir kegagalan yang mungkin dapat terjadi. Pengendalian merupakan suatu usaha untuk mengarahkan proses pada rencana yang telah ditentukan. Salah satu alat yang dapat digunakan untuk proses perencanaan dan pengendalian adalah anggaran.

Hansen dan Mowen (2011:423) mengungkapkan bahwa anggaran adalah salah satu elemen penting dalam proses perencanaan dan pengendalian. Anggaran adalah sebuah rencana tertulis mengenai operasional perusahaan yang dinyatakan dalam bentuk kuantitatif untuk periode tertentu dan pada umumnya dinyatakan dalam bentuk satuan uang, namun dapat pula dinyatakan dalam bentuk satuan barang atau jasa (M.Nafarin, 2007:11).

Anggaran merupakan titik fokus dalam proses perencanaan dan pengendalian. Sebagai alat perencanaan, anggaran digunakan untuk merencanakan berbagai aktivitas suatu pusat pertanggungjawaban agar pelaksanaan aktivitasnya sesuai dengan apa yang direncanakan. Selain itu, dalam fungsinya sebagai alat perencanaan, anggaran terdiri atas sejumlah target yang akan dicapai oleh para manajer departemen atau unit suatu perusahaan dalam melakukan kegiatan tertentu pada masa yang akan datang. Dalam proses perencanaan, anggaran memaksa manajemen untuk merencanakan masa depan dan mendorong para manajer untuk mengembangkan arah organisasi secara menyeluruh, mengantisipasi masalah, dan mengembangkan kebijakan masa depan. Sedangkan dalam proses pengendalian, anggaran memberikan batasan yang dapat mengendalikan penggunaan berbagai sumber daya perusahaan dan memotivasi karyawan (Hansen dan Mowen, 2011:424)

Anggaran dapat berfungsi sebagai alat pengendalian jika dalam penyusunannya melibatkan pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaan anggaran tersebut. Pihak-pihak yang dimaksud adalah atasan (*principal*) dan bawahan (*agent*). Anggaran tidak hanya dapat membantu mempererat kerja sama antar karyawan, memperjelas kebijakan, dan merealisasikan rencana, tetapi juga dapat menciptakan keselarasan yang optimal dalam perusahaan dan keserasian tujuan antara atasan dan bawahan. Pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan anggaran perlu diperhatikan. Jika tidak diperhatikan, maka dapat menimbulkan *dysfunctional behavior*. Salah satu gaya pengendalian anggaran adalah pengevaluasian karyawan terutama pada kemampuan mereka mencapai anggaran

yang ditetapkan. Pada saat pengevaluasian, para manajer bertanggung jawab penuh terhadap hasil kerja seperti yang tercantum dalam anggaran. Pengevaluasian karyawan dalam hal ini termasuk gaji, sumberdaya dan prospek karir yang meningkat, dan secara keseluruhan hal itu tergantung pada kemampuan manajer untuk memenuhi anggaran. Para manajer yang tidak mampu mencapai target akan menghadapi intervensi dari manajemen yang lebih tinggi, kerugian sumber daya perusahaan, kehilangan bonus tahunan dan akhirnya kehilangan pekerjaan (Merchant dan Manzoni, 1986).

Keadaan seperti ini membuat para manajer harus mencari cara untuk melindungi diri dari risiko terburuk, Lukka (1988), Onsi (1973), Schiff dan Lewin (1970). Cara-cara perlindungan yang dapat ditempuh antara lain menegosiasikan tingginya target yang dapat dicapai (terciptanya senjangan) atau memfokuskan pada urusan bisnis dalam memperbaiki kinerja periode sekarang yang menyebabkan kerugian terhadap efektivitas perusahaan jangka panjang (orientasi jangka pendek manajer).

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai selisih antara sumber daya yang sesungguhnya dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaan secara efektif dengan sejumlah sumber daya yang ditambahkan untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut (Siegel dan Marconi, 1989). Senjangan anggaran dapat pula diartikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya saat ia diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985).

Senjangan anggaran dapat muncul ketika seorang manajer dengan sengaja memerkirakan tingkat pendapatan lebih rendah (*understate revenue*) dan tingkat

biaya lebih tinggi (*overstate cost*). Perilaku ini dilakukan dengan tujuan untuk memudahkan manajer dalam mencapai target pada anggaran sehingga dapat menimbulkan kesan pada para prinsipal bahwa manajer tersebut memiliki kinerja yang baik. M.Faruq (2013) mengatakan bahwa alasan dilakukannya senjangan anggaran oleh para manajer adalah untuk menyediakan suatu margin keselamatan (*margin of safety*) untuk memenuhi tujuan yang dianggarkan. Partisipasi dalam proses perumusan anggaran juga memberikan kewenangan kepada para manajer pusat pertanggungjawaban untuk menetapkan isi dari anggaran mereka. Pemberian kewenangan ini memberikan kesempatan bagi para partisipan untuk menyalahgunakan kewenangan yang ia miliki dengan memudahkan pencapaian anggaran sehingga dapat merugikan perusahaan (Sujana, 2010).

Hopwood (1972) dan Otley (1978) mengemukakan bahwa pengendalian anggaran yang ketat tidak mendorong meningkatnya tingkat ketegangan hubungan anggaran dengan perilaku gangguan yang terjadi (memperoleh target anggaran yang mudah dan orientasi jangka pendek manajer). Penekanan anggaran yang tinggi dalam memenuhi anggaran akan mengarah pada anggaran yang lebih tepat (akurasi anggaran yang lebih tinggi).

Dunk (1993) dan Merchant (1985) menyatakan ketatnya pengendalian anggaran merupakan penyebab penyimpangan perilaku yang berhubungan dengan manipulasi target anggaran. Pernyataan tersebut diperkuat dengan pendapat Van der Stede (2000) yang menyatakan bahwa pengendalian anggaran yang ketat cenderung meningkatkan perilaku disfungsional dalam hal ini terciptanya senjangan dan orientasi jangka pendek manajerial.

Pengendalian anggaran merupakan variabel yang dapat menimbulkan senjangan anggaran dengan argumentasi untuk meningkatkan kompensasi. Pengukuran kinerja berdasarkan anggaran yang telah disusun membuat bawahan akan berusaha memperoleh *variance* yang menguntungkan dengan menciptakan senjangan, antara lain dengan merendahkan penghasilan dan meninggikan biaya pada saat penyusunan anggaran. Jika bawahan meyakini penghargaan (*reward*) yang diberikan tergantung pada pencapaian target dalam anggaran, bawahan akan mencoba membangun senjangan dalam anggarannya. Timbulnya senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya. Ini merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka penelitian lebih lanjut mengenai hubungan antara dua konsekuensi pengendalian anggaran yaitu terciptanya senjangan anggaran dan orientasi jangka pendek manajer perlu dilakukan. Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Van der Stede (2000) dengan judul *The Relationship Between Two Consequences of Budgetary Control : Budgetary Slack Creation and Manajerial Short-Time Orientation*. Alasan mereplikasi penelitian ini adalah untuk menguji kembali pengaruh pengendalian anggaran dalam menciptakan senjangan anggaran dan orientasi jangka pendek manager. Masih terdapatnya beberapa kontradiksi dan inkonsistensi pada penelitian penelitian sebelumnya membuat penelitian mengenai pengaruh pengendalian anggaran pada senjangan anggaran dan orientasi jangka pendek manager menarik untuk dilakukan. Perbedaan hasil antar penelitian juga

menjadi salah satu faktor mengapa peneliti melakukan penelitian dengan topik ini. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah penelitian ini menggunakan lokasi penelitian yang berbeda dari penelitian sebelumnya.

Berdasarkan paparan tersebut, adapun rumusan masalah dari penelitian ini adalah sebagai berikut: 1) Apakah Pengendalian Anggaran berpengaruh pada Senjangan Anggaran? 2) Apakah Pengendalian Anggaran berpengaruh pada Orientasi Jangka Pendek Manajer?

Berdasarkan rumusan permasalahan tersebut, adapun tujuan dari penelitian ini adalah: 1) Untuk mengetahui pengaruh Pengendalian Anggaran pada Senjangan Anggaran. 2) Untuk mengetahui pengaruh Pengendalian Anggaran pada Orientasi Jangka Pendek Manajer.

Penelitian ini diharapkan mampu memberikan manfaat, baik secara praktis maupun secara teoritis. Secara teoritis, hasil penelitian ini diharapkan mampu memberikan gambaran dan pemahaman yang lebih mendalam mengenai kemampuan Pengendalian Anggaran dalam memengaruhi Senjangan Anggaran dan Orientasi Jangka Pendek Manajer.

Secara praktis, Hasil penelitian ini dapat memberikan sumbangan pemikiran dan tambahan informasi sehingga dapat digunakan sebagai acuan pada penelitian lebih lanjut.

Terjadinya senjangan anggaran berawal dari adanya hubungan kontraktual antara pemilik perusahaan (*principal*) dengan manajemen perusahaan (*agent*). Menurut Jensen dan Meckling (1976), hubungan keagenan dalam teori keagenan didefinisikan sebagai sebuah kontrak antara satu atau lebih (prinsipal) dengan

orang lain (agen). Teori agensi merupakan konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara *principals* dan *agents*. Pihak *principal* adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak lain, yaitu *agent*, untuk melakukan semua kegiatan atas nama *principal* dalam kapasitasnya sebagai pengambil keputusan.

Tujuan dari teori agensi adalah pertama, untuk meningkatkan kemampuan individu (baik prinsipal maupun agen) dalam mengevaluasi lingkungan dimana keputusan harus diambil (*The belief revision role*). Kedua, untuk mengevaluasi hasil dari keputusan yang telah diambil guna mempermudah pengalokasian hasil antara prinsipal dan agen sesuai dengan kontrak kerja.

Secara garis besar teori agensi dikelompokkan menjadi dua, yaitu *positive agency research* dan *principal agent research*. *Positive agent research* memfokuskan pada identifikasi situasi dimana agen dan prinsipal mempunyai tujuan yang bertentangan dan mekanisme pengendalian yang terbatas hanya menjaga perilaku *self serving* agen. Secara eksklusif, kelompok ini hanya memperhatikan konflik tujuan antara pemilik (*principal*) dengan manajer. Sementara itu *principal agent research* memfokuskan pada kontrak optimal antara perilaku dan hasilnya, secara garis besar penekanan pada hubungan *principal* dan *agent*. *Principal-agent research* mengungkapkan bahwa hubungan *agent-principal* dapat diaplikasikan secara lebih luas, misalnya untuk menggambarkan hubungan pekerja dan pemberi kerja, *lawyer* dengan kliennya, *auditor* dengan *auditee*. *Agency theory* tidak dapat dilepaskan dari kedua belah pihak diatas, baik prinsipal maupun agen merupakan pelaku utama dan keduanya mempunyai *bargaining position* masing-masing dalam menempatkan posisi, peran dan

kedudukannya. Prinsipal sebagai pemilik modal memiliki akses pada informasi internal perusahaan sedangkan agen sebagai pelaku dalam praktek operasional perusahaan mempunyai informasi tentang operasi dan kinerja perusahaan secara riil dan menyeluruh. Posisi, fungsi, situasi, tujuan, kepentingan dan latar belakang prinsipal dan agen yang berbeda dan saling bertolak belakang tersebut akan menimbulkan pertentangan dengan saling tarik menarik kepentingan (*conflict of interest*) dan pengaruh antara satu sama lain.

Teori keagenan mengatakan sulit untuk mempercayai bahwa manajemen (*agent*) akan selalu bertindak berdasarkan kepentingan pemilik perusahaan (*principal*), sehingga diperlukan monitoring dari pemilik perusahaan. *Principal* mempekerjakan agen untuk melaksanakan tugas termasuk pengambilan keputusan ekonomik, dalam lingkungan yang tidak pasti seperti perusahaan dalam kondisi *financial distress*. Agen sebagai seorang manajer akan mengambil keputusan untuk melakukan berbagai strategi guna mempertahankan kelangsungan usaha.

Disisi lain agen merupakan pihak yang diberikan kewenangan oleh prinsipal berkewajiban mempertanggungjawabkan apa yang telah diamanahkan kepadanya. Hubungan tersebut kemudian menimbulkan sebuah masalah yang dalam teori keagenan (*agency theory*) disebut sebagai masalah keagenan (*agency problem*) sebagai akibat dari adanya pemisahan fungsi antara fungsi kepemilikan dan fungsi manajemen. Pemisahan fungsi ini dilakukan agar prinsipal mendapatkan utilitas dengan semaksimal mungkin dari biaya yang seefisien mungkin dengan dikelolanya perusahaan oleh agen yang profesional. Kontrak keagenan ini dimanfaatkan oleh para agen yang berperilaku rasional dengan

tujuan untuk memaksimalkan utilitasnya, sehingga dapat dikatakan bahwa agen memiliki tujuan pribadinya tersendiri yang memotivasi manajer untuk tidak mendahulukan tujuan dan kepentingan prinsipal selaku pemilik perusahaan. Kondisi tersebut didukung karena agen mempunyai informasi yang jauh lebih lengkap tentang kondisi perusahaan yang sesungguhnya dibanding para prinsipal yang memiliki informasi yang lebih sedikit.

Pemberian wewenang dari prinsipal kepada agen untuk turut serta dalam proses perumusan anggaran seringkali disalahgunakan. Agen cenderung lebih mengutamakan kepentingan pribadinya daripada kepentingan para prinsipal dengan cara menciptakan senjangan anggaran untuk memudahkan usahanya dalam memenuhi target anggaran. Adanya penilaian kinerja agen yang didasarkan atas tingkat ketercapaian target anggaran dan kondisi lingkungan yang mudah untuk diprediksi juga turut berkontribusi pada penciptaan senjangan anggaran.

Penganggaran adalah suatu proses dari tahap persiapan yang diperlukan sebelum dimulainya penyusunan rencana, pengumpulan berbagai data dan informasi yang diperlukan, pembagian tugas perencanaan, implementasi dari rencana tersebut hingga tahap pengawasan dan evaluasi dari hasil pelaksanaan rencana tersebut (Adisaputro dan Asri, 2011:6). Selain digunakan untuk mengukur kinerja, anggaran juga dapat mempengaruhi perilaku dari pihak-pihak yang terkait dengan penetapan dan pelaksanaan anggaran. Terkait dengan kompensasi insentif yang berhubungan langsung dengan anggaran dan pencapaian tujuan dapat menimbulkan perilaku disfungsional yang mungkin dilakukan oleh karyawan, salah satunya yaitu dengan melakukan senjangan anggaran guna

mencapai bonus setinggi mungkin. Senjangan anggaran merupakan perbedaan jumlah anggaran yang diajukan bawahan dengan estimasi terbaik dari organisasi. Para bawahan cenderung menurunkan tingkat pendapatan dan meningkatkan biaya dengan estimasi terbaik sehingga target akan lebih mudah tercapai. Lukka, (1988) menyatakan dalam konteks penganggaran, senjangan dibangun dengan menetapkan target anggaran, sehingga mereka menjadi lebih mudah untuk mencapainya. Secara tidak langsung pengendalian anggaran menyebabkan bergantungnya gaji, sumber daya dan prospek karir terhadap kemampuan manajer yang bersangkutan atas terpenuhinya anggaran.

Dunk (1993) dan Merchant (1985b) menemukan bahwa senjangan anggaran rendah pada saat tekanan anggaran tinggi. Dalam hal ini mereka menemukan bukti empiris bahwa pengendalian anggaran memiliki hubungan yang negatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan hal tersebut, hipotesis dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₁: Pengendalian Anggaran berpengaruh negatif pada Senjangan Anggaran.

Pengendalian anggaran merupakan cara pengendalian di dalam suatu organisasi dengan pembentukan standar target mengenai pendapatan dan pengeluaran serta pemantauan kinerja secara terus menerus dengan membandingkan anggaran dengan aktualisasinya. Halioui dan Leclere (2008) menyatakan bahwa perlu meningkatkan rasionalitas manajemen organisasi untuk sistem kontrol anggaran yang efektif dengan mengurangi kebebasan manajer agar tujuan anggaran tercapai. Jika para bawahan menyadari kemampuan atasan untuk

mendeteksi terjadinya senjangan anggaran, para bawahan akan cenderung lebih sedikit untuk melakukan senjangan anggaran.

Pengendalian anggaran yang ketat meningkatkan kemungkinan senjangan anggaran tersebut dapat dideteksi sehingga dapat dibatasi (Williamson, 1964). Sejak para ahli ekonomi memandang senjangan anggaran adalah sebuah ketidakefisienan yang dapat mengurangi nilai perusahaan (Leibenstein, 1996), Hill menjelaskan bahwa pengendalian anggaran yang ketat telah mendorong maksimalisasi keuntungan jangka pendek pada biaya keuntungan jangka panjang yang menjadi persoalan dalam orientasi jangka pendek manajerial. Hayes dan Abernathy (1980), Lavety (1996), Merchant (1990), Merchant and Burns (1986) menyatakan bahwa pengendalian anggaran yang ketat dapat mendorong praktek manajemen dalam maksimalisasi keuntungan jangka pendek dengan membebankan pada efektivitas biaya dan kekuatan kompetitif jangka panjang. Tekanan-tekanan akibat pengendalian anggaran yang ketat tersebut akan mengurangi kreativitas dan menghambat langkah-langkah inovasi bagi para manajer. Oleh karena itu, pada saat pengendalian anggaran terlalu ketat manajer unit bisnis memiliki kebijakan yang sempit sehingga dapat menghambat seluruh kreativitas dan inovasi dalam jangka panjang (Merchant; 1990). Berdasarkan hal tersebut, hipotesis dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₂: Pengendalian Anggaran berpengaruh positif pada Orientasi Jangka Pendek Manajer

METODE PENELITIAN

Studi ini dilaksanakan pada hotel berbintang tiga, empat, dan lima yang terletak di Kabupaten Badung Provinsi Bali. Obyek penelitian ini adalah pengendalian anggaran, senjangan anggaran, dan orientasi jangka pendek manajer. Sumber data adalah data primer serta data sekunder. Data primer yang digunakan merupakan data kuantitatif yaitu jawaban dari responden yang diperoleh dari menyebarkan kuesioner. Data sekunder yang digunakan adalah data kualitatif yang berupa daftar nama hotel berbintang yang terletak di Kabupaten Badung dan data kuantitatif yang berupa jumlah hotel berbintang yang terletak di Kabupaten Badung. Seluruh data sekunder tersebut bersumber dari publikasi resmi Dinas Pariwisata Provinsi Bali tahun 2104.

Studi ini menggunakan sampel hotel berbintang tiga, empat, dan lima yang terletak di Kabupaten Badung Provinsi Bali. Sampel dari penelitian ini yaitu, sebanyak 576 orang manager dari 144 hotel. Pengambilan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling* dengan menetapkan kriteria tertentu yaitu: 1) hotel berbintang tiga keatas yang terletak di Kabupaten Badung, 2) hotel tersebut melakukan penyusunan anggaran dan melibatkan manajer tiap departemennya dalam perumusan anggaran. Responden dalam studi ini dipilih dengan kriteria: 1) manajer yang memenuhi kriteria telah menduduki jabatan sebagai *General Manager, Residence Manager, Financial Officer Manager dan Accounting Manager* yang terlibat dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran., 2) telah menduduki jabatan minimal satu tahun.

Metode pengumpulan data dilakukan dengan cara menyebarkan kuesioner kepada para responden. Kuesioner yang digunakan diukur dengan skala likert modifikasi lima poin dengan skor tertinggi adalah 5 untuk pendapat Sangat Setuju (SS) dan skor terendah adalah 1 untuk pendapat Sangat Tidak Setuju (STS). Serta menggunakan *Rating Scale* dengan skala 1 sampai dengan 5, dan persentase dengan jumlah total 100%.

Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini telah teruji validitas dan reliabilitasnya. Akan tetapi, tetap dilakukan uji validitas dan reliabilitas karena mempertimbangkan perbedaan waktu serta kondisi yang dialami oleh penelitian sekarang dan penelitian terdahulu.

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai selisih antara sumber daya yang sesungguhnya dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaan secara efektif dengan sejumlah sumber daya yang ditambahkan untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut (Siegel dan Marconi, 1989). Sedangkan Young (1985) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perilaku bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika ia diberikan kesempatan untuk menentukan sendiri standar kerjanya. Senjangan anggaran muncul ketika seorang manajer dengan sengaja memerkirakan pendapat lebih rendah (*understate revenue*) dan biaya lebih tinggi (*overstate cost*).

Perilaku ini dilakukan dengan tujuan untuk memudahkan manajer dalam mencapai target pada anggaran sehingga dapat menimbulkan kesan pada para prinsipal bahwa manajer tersebut memiliki kinerja yang baik. M.Faruq (2013) mengatakan bahwa alasan dilakukannya senjangan anggaran oleh para manajemen

adalah untuk menyediakan suatu margin keselamatan (*margin of safety*) untuk memenuhi tujuan yang dianggarkan. Eisenhardt dan Stevens (dalam Fitri, 2004:582) mengungkapkan ada empat kondisi penting penyebab terjadinya senjangan anggaran. Pertama, adanya asimetri informasi antara para agen dengan para prinsipal. Kedua, kinerja manajer yang tidak pasti. Jika terdapat kepastian dalam kinerja, maka atasan dapat menduga usaha manajer melalui *output* mereka sehingga senjangan anggaran sulit untuk dilakukan. Ketiga, manajer memiliki kepentingan pribadi. Keempat, adanya konflik tujuan antara manajer dengan atasan mereka. Kemudian Onsi, Merchant, dan Dunk (dalam Fitri, 2004:582) menyatakan kondisi yang kelima, yaitu pentingnya peranan manajer dalam partisipasinya terhadap proses penganggaran. Artinya, manajer mampu memengaruhi hasil dan proses penganggaran untuk dapat menciptakan *budgetary slack*. Indikator yang digunakan adalah sebagai berikut : 1) Kepastian mengenai terlaksananya anggaran. 2) Pengawasan pada pengeluaran yang menjadi wewenang. 3) Tingkat kesulitan pencapaian anggaran.

Orientasi jangka pendek manajer didefinisikan sebagai perluasan fokus para manajer dalam urusan bisnis yang akan memengaruhi penyelenggaraan perusahaan selama periode penganggaran saat ini (1 tahun). Manajer akan lebih memperhatikan masalah-masalah yang harus dipecahkan segera atau dalam periode waktu pendek. Beberapa penelitian manajemen telah mendokumentasikan bagaimana perhatian yang berfokus pada pengendalian berdasar akuntansi dapat mendorong memperburuk praktek manajemen untuk memaksimalkan keuntungan jangka pendek dengan membebankan pada efektivitas biaya

kompetitif jangka panjang Merchant (1990) dan Lavery (1996). Tekanan – tekanan terhadap manajemen pada saat ini akan mengurangi langkah-langkah inovasi para manajer. Oleh karena itu pada saat pengendalian anggaran terlalu ketat, kebijakan manajer unit bisnis menjadi semakin sempit sehingga akan menghambat kreativitas dalam jangka panjang. Penelitian ini mengukur waktu yang dihabiskan oleh para manajer untuk mengatasi masalah-masalah yang akan memengaruhi laporan laba rugi dalam jangka waktu; 1 bulan atau kurang, 1 bulan – 3 bulan, 3 bulan – 1 tahun, dan lebih dari 1 tahun. Dimana dalam kuesioner ini responden diminta untuk mengisi dalam bentuk presentase dengan jumlah total 100%. Indikator yang digunakan orientasi jangka pendek manajer adalah jumlah persentase tiga kategori utama (efek < 1 tahun).

Pengendalian anggaran merupakan cara pengendalian di dalam suatu organisasi dengan pembentukan standar target mengenai pendapatan dan pengeluaran serta pemantauan kinerja secara terus menerus dengan membandingkan anggaran dengan aktualisasinya. Halioui dan Leclere (2008) menyatakan bahwa perlu meningkatkan rasionalitas manajemen organisasi untuk sistem kontrol anggaran yang efektif dengan mengurangi kebebasan manajer agar tujuan anggaran tercapai. Jika para bawahan menyadari kemampuan atasan untuk mendeteksi terjadinya selisih anggaran, para bawahan akan cenderung lebih sedikit untuk melakukan selisih anggaran. Instrumen yang digunakan dalam mengukur variabel pengendalian anggaran terdiri atas 7 item pertanyaan yang diadopsi dari kuesioner pada penelitian Stede (2000) yang telah dimodifikasi seperlunya sesuai dengan kebutuhan. Indikator yang digunakan adalah sebagai

berikut: 1) Tuntutan target anggaran pada kinerja. 2) Anggaran sebagai alat pengendali (pengawasan) kinerja. 3) Pengaruh target anggaran terhadap kinerja.

Data yang diperoleh dari penyebaran kuesioner yang berbentuk data ordinal ditabulasi kemudian ditransformasikan ke dalam bentuk data interval dengan program *Method Successive Interval*. Data interval tersebut kemudian dianalisa dengan analisis regresi sederhana. Persamaan regresi yang diformulasikan adalah:

$$Y_1 = a + bX \dots\dots\dots (1)$$

$$Y_2 = a + bX \dots\dots\dots (2)$$

Keterangan:

Y_1 = Senjangan Anggaran

Y_2 = Orientasi Jangka Pendek Manajer

X = Pengendalian Anggaran

a = Konstanta (nilai Y apabila X = 0)

b = Koefisien regresi (nilai peningkatan ataupun penurunan)

Dari analisis regresi tersebut diperhatikan *Goodness of Fit*-nya yaitu: koefisien determinasi (R^2), dan uji hipotesis (Uji t). Sebelum melakukan analisis regresi dilakukan pula uji statistik deskriptif dan uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas dan uji heteroskedastisitas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dari 144 hotel bintang tiga keatas yang terletak di Kabupaten Badung, hanya 67 hotel yang bersedia mengisi kuesioner. Jumlah kuesioner yang dibagikan sebanyak 576 kuesioner. Rata-rata jumlah kuesioner yang dibagikan sebanyak dua buah dan jumlah maksimal empat buah kuesioner. Penyebaran kuesioner serta tingkat pengembalian kuesioner yang dapat diolah disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1.
Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang disebar	576
Kuesioner yang tidak dikembalikan	442
Kuesioner yang dikembalikan	134
Kuesioner yang gugur (tidak lengkap dan tidak masuk kriteria)	24
Kuesioner yang digunakan	110
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>) $\frac{\text{Kuesioner yang dikembalikan}}{\text{Kuesioner yang dikirim}} \times 100\%$	23,26%
Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>useable response rate</i>) $\frac{\text{Kuesioner yang diolah}}{\text{Kuesioner yang dikirim}} \times 100\%$	19,09%

Sumber: Data diolah (2015)

Suatu instrumen penelitian yang valid berarti instrumen tersebut bisa dipergunakan untuk mendapatkan apa yang hendak diukur. Suatu instrumen penelitian yang valid memiliki nilai *r pearson correlation* terhadap skor total melebihi 0,30. Hasil pengujian validitas pada tiap-tiap variabel penelitian ini disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Pengujian Validitas

Variabel Penelitian	<i>Pearson Correlation</i>
Senjangan Anggaran	0,845-0,933
Pengendalian Anggaran	0,875-0,910

Sumber: Data diolah (2015)

Suatu instrumen dapat dikatakan reliabel apabila mampu menghasilkan data yang sama saat digunakan beberapa kali untuk mengukur obyek yang sama. Uji reliabilitas dilakukan terhadap instrumen penelitian dengan memperhatikan nilai koefisien *cronbach's alpha*. Variabel yang reliabel memiliki nilai *cronbach's alpha* melebihi 0,60. Hasil uji reliabilitas pada tiap-tiap variabel penelitian disajikan dalam Tabel 3.

Tabel 3.
Hasil Pengujian Reliabilitas

Variabel Penelitian	Cronbach's Alpha
Senjangan Anggaran	0,914
Pengenalian Anggaran	0,936

Sumber: Data diolah (2015)

Sebelum melakukan uji regresi moderasi, terlebih dahulu dilakukan uji statistik deskriptif dan uji asumsi klasik. Uji asumsi klasik yang dilakukan meliputi uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. Hasil uji statistik deskriptif disajikan dalam Tabel 4.

Tabel 4.
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
Pengendalian Anggaran (X)	110	8,82	27,65	19,58	6,12
Senjangan Anggaran (Y1)	110	6,16	19,83	11,41	4,53
Orientasi Jangka Pendek Manajer (Y2)	110	0,35	1	0,67	0,18

Sumber: Data diolah (2015)

Dari Tabel 4 dapat diketahui statistik deskriptif pada tiap-tiap variabel pada penelitian ini. Variabel pengendalian anggaran menunjukkan nilai rata-rata sebesar 19,58 lebih mendekati nilai tertinggi sebesar 27,65 sehingga dapat diketahui bahwa pada hotel berbintang tiga keatas di Kabupaten Badung terjadi senjangan anggaran. Nilai simpangan baku sebesar 6,12 berarti ada perbedaan nilai senjangan anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 6,12.

Nilai rata-rata variabel senjangan anggaran sebesar 11,41 lebih mendekati nilai tertinggi sebesar 19,83 sehingga senjangan anggaran pada hotel berbintang di Kabupaten Badung dapat dikatakan tinggi. Nilai simpangan baku sebesar 4,53

berarti ada perbedaan nilai partisipasi penganggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 4,53.

Nilai rata-rata variabel orientasi jangka pendek manajer sebesar 0,67 lebih mendekati nilai tertinggi sebesar 1,00 sehingga dapat diketahui bahwa orientasi jangka pendek manajer pada hotel berbintang di Kabupaten Badung cenderung tinggi. Nilai simpangan baku sebesar 0,18 berarti ada perbedaan nilai penekanan anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 0,18.

Untuk mengetahui apakah suatu model regresi, terdistribusi normal atau tidak, maka dilakukan uji normalitas. Uji normalitas dilakukan dengan metode *Kolmogorov-Smirnov*. Hasil pengujian normalitas terhadap 104 amatan disajikan dalam Tabel 5.

Tabel 5.
Hasil Pengujian Normalitas

<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	<i>Unstandardized Residual</i>	
	Persamaan 1	Persamaan 2
<i>N</i>	110	110
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>	0,173	0,672
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	0,200	0,757

Sumber: Data diolah (2015)

Suatu data yang terdistribusi normal memiliki tingkat signifikansi melebihi *level of significant* yang dipakai yaitu 0,05. Pada Tabel 5, angka signifikansi menunjukkan nilai 0,200 pada persamaan 1 dan nilai 0,757 pada persamaan 2 yang sudah melampaui 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi pada penelitian ini berdistribusi normal.

Untuk mengetahui apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan varians pada residual dari satu pengamatan ke pengamatan

lainnya, maka dilakukan uji heteroskedastisitas. Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan uji glejser. Hasil pengujian heteroskedastisitas disajikan dalam Tabel 6.

Tabel 6.
Hasil Pengujian Heteroskedastisitas

Variabel	Sig.	
	Persamaan 1	Persamaan 2
Pengendalian Anggaran (X)	0,775	0,084

Sumber: Data diolah (2015)

Berdasarkan Tabel 6 tersebut dapat diketahui bahwa nilai *sig.* tiap-tiap variabel melampaui 0,05. Hal ini berarti bahwa model regresi yang digunakan terbebas dari heteroskedastisitas.

Uji regresi linear seerhana dilakukan dengan bantuan *software* SPSS 13. Hasil uji regresi linear sederhana disajikan dalam Tabel 7.

Tabel 7.
Hasil Pengujian Regresi Persamaan 1

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.851 ^a	.724	.721	2.39070

a. Predictors: (Constant), Pengendalian Anggaran

b. Dependent Variable: Senjangan Anggaran

Sumber: Data diolah (2015)

Tabel 8.
Hasil Pengujian Regresi Persamaan 2

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.662 ^a	.439	.434	.13426

a. Predictors: (Constant), Pengendalian Anggaran

b. Dependent Variable: Orientasi Jangka Pendek Manajer

Sumber: Data diolah (2015)

Berdasarkan Tabel 7 dan Tabel 8 tersebut, persamaan regresi yang dapat disusun adalah sebagai berikut:

$$Y_1 = 23,741 - 0,629X \dots\dots\dots (3)$$

$$Y_2 = 0,313 + 0,019X \dots\dots\dots (4)$$

Pada persamaan 1, nilai konstanta 23,741 berarti bahwa apabila pengendalian anggaran konstan maka senjangan anggaran akan meningkat sebesar 23,741 persen. Nilai koefisien regresi pengendalian anggaran sebesar -0,629 memiliki arti apabila pengendalian anggaran meningkat sebesar satu persen, maka senjangan anggaran akan menurun sebesar 0,629 persen dengan asumsi variabel lainnya konstan. Pada persamaan 2, nilai konstanta 0,313 berarti bahwa apabila pengendalian anggaran konstan maka orientasi jangka pendek manajer akan meningkat sebesar 0,313 persen. Nilai koefisien regresi pengendalian anggaran sebesar 0,019 memiliki arti apabila pengendalian anggaran meningkat sebesar satu persen, maka orientasi jangka pendek manajer akan meningkat sebesar 0,019 persen dengan asumsi variabel lainnya konstan.

Untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen, maka dilakukan uji koefisien determinasi. Uji koefisien determinasi dilakukan dengan melihat nilai *adjusted R²*. Pada Tabel 7, *adjusted R²* menunjukkan nilai 0,721. Nilai tersebut berarti bahwa 72,1% variasi senjangan anggaran mampu dijelaskan oleh variabel pengendalian anggaran. Sisanya sebesar 27,9% dijelaskan oleh variable lain di luar model. Pada Tabel 8, terlihat bahwa *Adjusted R²* sebesar 0,434 memiliki arti bahwa 43,4% variasi orientasi jangka

pendek manajer mampu dijelaskan oleh variabel pengendalian anggaran. Sisanya sebesar 56,6% dijelaskan oleh variable lain di luar model.

Untuk menguji hipotesis digunakan uji t. Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel independen secara individual terhadap variabel dependen. Hasil uji t menunjukkan bahwa variabel Hasil uji pengaruh pengendalian anggaran (X) terhadap senjangan anggaran (Y_1) diperoleh *p-value* sebesar 0,001 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Hal ini berarti bahwa pengendalian anggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Nilai koefisien regresi pengendalian anggaran (X) menunjukkan adanya pengaruh negatif pengendalian anggaran pada senjangan anggaran.

Hasil ini berarti bahwa pengendalian anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993) dan Merchant (1985) dimana dengan adanya pengendalian anggaran yang ketat akan mampu meminimalisir terjadinya senjangan anggaran. Hal tersebut dikarenakan para manajer akan mengurangi tingkat senjangan yang dilakukannya karena dikhawatirkan akan mudah terdeteksi.

Hasil uji pengaruh pengendalian anggaran (X) terhadap orientasi jangka pendek manajer (Y_2) diperoleh *p-value* sebesar 0,002 lebih kecil dari $\alpha = 0,05$. Hal ini berarti bahwa pengendalian anggaran berpengaruh signifikan pada orientasi jangka pendek manajer. Nilai koefisien regresi pengendalian anggaran (X) menunjukkan adanya pengaruh positif pengendalian anggaran pada orientasi jangka pendek manajer. Hasil ini menunjukkan bahwa pengendalian anggaran berpengaruh positif pada orientasi jangka pendek manajer. Hasil penelitian ini

sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Van der Stede (2000), dimana hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa pengendalian anggaran anggaran yang ketat menyebabkan para manajer akan bekerja dibawah tekanan dalam pemenuhan target anggaran. Hal ini digunakan oleh para manajer yang berorientasi jangka pendek untuk mengendalikan kinerja akuntansinya dan memaksimalkan *profit* jangka pendeknya dengan jalan melakukan pembebanan pada profitabilitas jangka panjangnya. Hal tersebut dapat berdampak negatif bagi perusahaan dan manajer itu sendiri dimana perusahaan tidak mempunyai kekuatan kompetitif dalam jangka panjang dan inovasi para manajer untuk jangka panjang akan terhambat karena para manajer cenderung fokus pada masalah jangka pendeknya.

SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini dilakukan bertujuan untuk mengetahui pengendalian anggaran pada senjangan anggaran dan orientasi jangka pendek manajer pada hotel berbintang di Kabupaten Badung. Dari hasil analisis dan pembahasan yang telah dipaparkan, dapat disimpulkan hasil dari penelitian ini adalah 1) Pengendalian Anggaran berpengaruh negatif pada Senjangan Anggaran di Hotel bintang 3, 4, dan 5 Kabupaten Badung Provinsi Bali. Semakin ketat suatu pengendalian anggaran maka dapat mengurangi tingkat senjangan anggaran. Dengan pengendalian anggaran yang tepat maka perilaku disfungsional dalam hal ini senjangan anggaran dapat diminimalisir. 2) Pengendalian Anggaran berpengaruh positif pada Orientasi Jangka Pendek Manajer di Hotel bintang 3, 4, dan 5 Kabupaten Badung Provinsi Bali. Semakin ketat suatu pengendalian anggaran maka akan meningkatkan orientasi jangka pendek para manajer. Hal ini terjadi karena pada saat

pengendalian anggaran tersebut ketat, para manajer cenderung untuk menyelesaikan permasalahan yang terjadi dalam jangka pendek saja. Sehingga hal ini dapat menghambat inovasi dan kreatifitas manajer yang sifatnya jangka panjang. Orientasi jangka pendek ini menyebabkan sikap disfungsional manajer untuk melakukan perbaikan pada saat kinerja sedang buruk.

Adapun saran yang dapat disampaikan bagi perusahaan adalah pemilik perusahaan (*principal*) pengendalian anggaran perlu diperhatikan dan dilakukan secara tepat oleh manajemen perusahaan agar senjangan anggaran yang terjadi dapat diminimalkan dan orientasi jangka pendek manajer dapat dikendalikan sehingga tidak menghambat inovasi jangka panjang para manajer tersebut. Bagi pendidikan penelitian ini sebaiknya dapat dijadikan referensi dalam memberikan sumbangan konseptual bagi civitas akademika lainnya dalam rangka mengembangkan ilmu pengetahuan untuk perkembangan dan kemajuan dunia pendidikan. Bagi peneliti selanjutnya peneliti selanjutnya disarankan untuk memperluas ruang lingkup wilayah penelitian tidak hanya pada hotel berbintang di satu kabupaten saja melainkan pada hotel berbintang dalam satu provinsi secara keseluruhan serta pada institusi yang berbeda agar lebih mampu melakukan generalisasi pada hasil penelitian. Peneliti selanjutnya juga dapat menambah variabel yang lain seperti kinerja masa lalu atau strategi perusahaan dan menambahkan variabel lainnya yang mungkin berhubungan dengan penelitian mengenai senjangan anggaran.

REFERENSI

Adisaputro, Gunawan dan Astri, Marwan. 2011. *Anggaran Perusahaan*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta.

- Anggraeni, Rika Sari. 2008. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asymetry, dan budget Emphasis terhadap slack Anggaran (Studi Pada PT. Jasa Raharja (Persero) Cabang Daerah Istimewa Yogyakarta). *Skripsi Universitas Islam Indonesia*. Yogyakarta.
- BPS Provinsi Bali. 2014. Data Jumlah Hotel Provinsi Bali 2014. Denpasar
- Citra Dewi, Ni Made. 2013. Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Senjangan Anggaran dengan Budgetary Control dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi. *Skripsi Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*.
- Dinas Pariwisata Provinsi Bali. 2014. Direktori Perkembangan Perhotelan Provinsi Bali
- Dunk, A. S. (1993). The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*, 68, 400-410.
- Fisher, L., & Govindarajan, V. (1993). Incentive compensation design, strategic business unit mission, and competitive strategy. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 129-144.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang
- Govindarajan, V. (1986). Decentralization, strategy, and effectiveness of strategic business units in multi-business organizations. *Academy of Management Review*, 11, 844-856.
- Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31, 828-853.
- Govindarajan, V. (1989). Implementing competitive strategies at the business unit level: implications of matching managers to strategies. *Strategic Management Journal*, 10, 251-269.
- Govindarajan, V., & Fisher, J. (1990). Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business unit performance. *Academy of Management Journal*, 33, 259-285.
- Hansen, Don R. dan Maryanne M. Mowen. 2011. *Akuntansi Manajerial*. Buku 1 Edisi 8. Jakarta: Salemba Empat.
- Halioui K, and Leclere D. 2008. Budgetary Slack and Effectiveness of the Control: A configurational approach. *Eur. Med. Econ. Financ. Rev.*, 3(2): 96-120.

- Hayes, R. H., & Abernathy, W. J. (1980 July-August). Managing our way to economic decline. *Harvard Business Review*, 67-77.
- Hill, C. W. L. (1988). Internal capital market controls and financial performance in multidivisional firms. *Journal of Industrial Economics*, 37, 67-83.
- Hitt, M. A., Hoskisson, R. E., Johnson, R. A., & Moesel, D.D. (1996). The market for corporate control and firm innovation. *Academy of Management Journal*, 39, 1084-1119.
- Hopwood, A. G. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10, S156-S182.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo, 2013. *Metodelogi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi Manajemen, Edisi Pertama*. Yogyakarta: BPFE Yogyakarta
- Kartika, Andi. 2010. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran (Studi Empirik Pada Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang). *Skripsi* Fakultas Ekonomi Program Studi Akuntansi Universitas Stikubank
- Laverty, K. J. (1996). Economic short-termism: the debate, unresolved issues, and implications for management practice and research. *Academy of Management Review*, 21, 825-860.
- Leibenstein, H. (1966). Allocative efficiency vs X-efficiency. *American Economic Review*, 56, 392-415.
- Lubis, Arfan Ikhsan. 2011. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Lukka, K. (1988). Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting Organizations and Society*, 13, 281-301.
- M.Nafarin. 2007. *Penganggaran Perusahaan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10, 201-210.
- Merchant, K. A., & Simons, R. (1986). Research and control in complex organizations: an overview. *Journal of Accounting Literature*, 5, 183-203
- Merchant, K. A. (1990). The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 297-313.

- Merchant, K.A. & Bruns, W.J. (1986 May-June). Measurements to cure management myopia. *Business Horizons*, 56-64.
- Merchant, K. A., & Manzoni, J. F. (1989). The achievability of budget targets in profit centers: a field study. *The Accounting Review*, 64, 539-558.
- Murdijaningsih, Tjahjani 2003. Hubungan antara Dua Konsekuensi Pengendalian Anggaran: Penciptaan Slack Anggaran dan Manajerial Berorientasi Jangka Pendek (Studi Empiris pada Bank Nasional Indonesia Cabang Semarang). *Tesis*. UPT Pustaka Universitas Diponegoro. Semarang
- Onsi, M. (1973). Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review*, 48, 535-548.
- Otley, D. T. 1978. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, 16, 122-149.
- Otley, D. T. 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting Organizations and Society*, 5, 413- 428.
- Rahman, Firdaus Abdul dan Supomo, Bambang, 2003, Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 5, No. 2, Agustus, Hlm. 127 – 146, Universitas Islam Riau dan Universitas Diponegoro.
- Rahyuda, I Ketut, IGW Murjana Yasa dan I Nyoman Yuliarmi. 2004. *Metodologi Penelitian*. Denpasar : Universitas Udayana Press.
- Ridwan dan Ahmad Kuncoro. 2007. Transformasi Data Ordinal. *Disertasi FP- IKIP Bandung*.
- Schiff M., & Lewin, A. Y. (1970). The impact of people on budgets. *The Accounting Review*, 45, 259-268.
- Siegel, G dan Marconi, H. Ramanauskas. 1989. *Behavioural Accounting*. South Western Publishing Company.
- Sujana, I Ketut. 2010. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap *Budgetary Slack* Pada Hotel-Hotel Berbintang di Kota Denpasar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis* 5.(2). Juli 2010: 218-233
- Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Pendidikan (pendekatan kuantitatif, kualitatif, dan R&D)*. Bandung: CV. Alfabeta.

- Suprasto, Bambang. 2006. "Pengaruh Interaksi Antara Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, dan Penekanan Anggaran terhadap *Budgetary Slack* (Studi Kasus di Hotel-Hotel di Propinsi Bali)". *Audi Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol.1. hal 75—86.
- Triana, Maya dkk. 2012. Pengaruh partisipasi anggaran, budget emphasis, dan Locus of Control terhadap Slack Anggaran. *Skripsi Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jambi*.
- Umar, Husein. 2003. *Metode Penelitian*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama
- Van der Stede, Wim A. 2000. The Relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (1). pp. 30-52.
- Williamson, O. E. (1964). *The economics of discretionary behavior: managerial objectives in a theory of the firm*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Wirawan, I Gusti Nata. 2002. *Cara Mudah Memahami Statistik 2 (Statistik Infrensial) untuk Ekonomi dan Bisnis*. Denpasar: Kararas Emas
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal Accounting Research (Autumn)* 23: 829-842
- Yuwono, Ivan Budi, 1999, *Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran*, Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Vol. 1, No. 1, Hlm. 37 – 55, KAP Prasetio Utomo – Arthur Andersen.