

**PENGENDALIAN ANGGARAN YANG KETAT DAN  
ORIENTASI WAKTU SEBAGAI PEMODERASI  
PENGARUH ANGGARAN PARTISIPATIF  
PADA SENJANGAN ANGGARAN**

**Sang Ayu Putu Puji Astuti<sup>1</sup>  
Dewa Gede Wirama<sup>2</sup>  
Ni Ketut Rasmini<sup>3</sup>**

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
Email: [sangayuputupujiastuti@gmail.com](mailto:sangayuputupujiastuti@gmail.com)

**ABSTRAK**

Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran menghasilkan simpulan yang tidak konsisten. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran dengan pengendalian anggaran yang ketat dan orientasi waktu sebagai variabel moderasi di SKPD Pemerintah Daerah Kabupaten Gianyar. Penelitian ini menggunakan kuesioner dalam pengumpulan data dan metode *purposive sampling* digunakan dalam pemilihan responden. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linear sederhana dan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil analisis menunjukkan bahwa anggaran partisipatif tidak berpengaruh positif pada senjangan anggaran, pengendalian anggaran yang ketat memperlemah pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran dan orientasi waktu tidak memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran.

**Kata kunci:** senjangan anggaran, anggaran partisipatif, pengendalian anggaran yang ketat, orientasi waktu

**ABSTRACT**

Previous researches concerning the influence of participatory budgeting on budgetary slack found inconsistent results. The purpose of this research is to determine the influence of participatory budgeting on budgetary slack with tight budgetary control and time orientation as moderating variables in Gianyar local government SKPD's. Data was collected by the use of questionnaires and respondents were selected by purposive sampling method. The analysis technique used are simple regression and moderated regression analysis. The result of analysis shows that participatory budgeting had no positive effect on budgetary slack, tight budgetary control weaken the influence of participatory budgeting on budgetary slack, and time orientation does not moderate the influence of participatory budgeting on budgetary slack.

**Keywords:** budgetary slack, participatory budgeting, tight budgetary control, time orientation.

## PENDAHULUAN

Anggaran adalah rencana sistematis mengenai estimasi kinerja atau kegiatan dalam sebuah organisasi yang hendak dicapai dalam jangka waktu tertentu dan dinyatakan dalam ukuran keuangan. Pemerintah Daerah merupakan organ krusial dalam skala regional dengan berbagai institusi yaitu Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Berbagai indikator menandai semakin buruknya kinerja di organisasi sektor publik terutama Pemerintah Daerah seperti adanya korupsi, pemborosan dan senjangan. Reformasi sektor publik diperlukan untuk mengatasi isu tersebut sehingga lahirlah UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah yang berdampak juga pada reformasi keuangan daerah yaitu diberlakukannya sistem anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*). Kabupaten Gianyar menerapkan penganggaran berbasis kinerja pada tahun anggaran 2003 atau 2004 berdasarkan PP No. 105 Tahun 2000. Sistem penganggaran berbasis kinerja ini diharapkan akan meningkatkan kinerja pimpinan dan bawahan melalui anggaran partisipatif (*participatory budgeting*), sehingga dapat terwujud tujuan pencapaian hasil sesuai dengan kebutuhan publik.

Fakta yang terjadi adalah anggaran sebagai alat penilaian kinerja seringkali disalahgunakan pejabat penyusun anggaran dalam proses penganggaran, kecenderungan ini terjadi sebagai akibat pejabat yang terlibat dalam proses penganggaran ingin supaya kinerjanya dinilai baik oleh pimpinan dan anggaran digunakan sebagai alat dalam pencapaian prestasi kinerja (Van der Stede, 2000). Hal ini menyebabkan bawahan cenderung melakukan berbagai upaya dalam proses penganggaran sebagai bentuk defensif atau melindungi diri

dari risiko tidak tercapainya target anggaran dan penyusun anggaran berupaya supaya anggaran mudah tercapai atau serapan anggaran dengan melakukan senjangan anggaran.

*Agency theory* dapat digunakan dalam menjelaskan konsep senjangan anggaran seperti hubungan antara SKPD (pejabat yang terkait dengan penyusun anggaran) sebagai agen dan Kepala Daerah (Bupati) sebagai prinsipal. Partisipasi anggaran dari seluruh SKPD ini bertujuan untuk meningkatkan kinerja dan meningkatkan pengelolaan keuangan daerah secara optimal sehingga akan berdampak pula pada peningkatan pelayanan bagi masyarakat. Partisipasi oleh pejabat struktural dari setiap SKPD yang terlibat dalam proses penganggaran memiliki peranan yang sangat penting, karena setiap instansi lebih tahu mengenai kondisi yang ada pada isntansinya sehingga akan memberikan informasi yang lebih akurat mengenai kebutuhan serta kapasitas yang dimiliki. Proses penyusunan anggaran seringkali menimbulkan permasalahan seperti *budgetary slack*, yaitu pejabat penyusun anggaran cenderung menetapkan anggaran biaya lebih besar daripada realisasi anggaran dan menetapkan anggaran pendapatan lebih kecil daripada realisasi anggaran. Perkembangan APBD (Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah) tahun anggaran 2007-2014 di Kabupaten Gianyar ditunjukkan pada Tabel 1.

**Tabel 1**  
**Realisasi Pendapatan dan Belanja Daerah Kabupaten Gianyar**  
**Tahun Anggaran 2007-2014 (dalam jutaan)**

TAHUN	Anggaran Pendapatan Daerah (Rp)	Realisasi Pendapatan Daerah (Rp)	Persentase Realisasi (%)	Anggaran Belanja Daerah (Rp)	Realisasi Belanja Daerah (Rp)	Persentase Realisasi (%)
2007	538.325,9	549.618,9	102	573.206,9	554.928,7	97

2008	616.693,5	652.094,8	106	681.349,6	629.285,2	92
2009	679.123,6	712.748,4	105	749.761,1	717.260,4	96
2010	747.900,3	771.521,5	103	806.371,3	754.075,4	94
2011	834.194,1	878.540,4	105	903.930,9	856.801,6	95
2012	1.029.800,5	1.066.239,5	104	1.118.800,9	1.006.500,1	90
2013	1.183.933,3	1.248.415,6	105	1.327.183,0	1.192.027,6	90
2014	1.344.529,0	1.464.194,0	109	1.535.666,7	1.417.094,1	92

Sumber: Bagian Keuangan Setda Kab. Gianyar (2015)

Tabel 1 menunjukkan bahwa anggaran pendapatan dilaporkan lebih kecil dari realisasi dan anggaran belanja dilaporkan lebih besar dari realisasinya. Hal ini berarti bahwa dalam proses penganggaran kemungkinan para pejabat struktural menetapkan anggaran dengan cara mengurangi anggaran pendapatan dan melebihkan biaya, sehingga hal ini mengindikasikan adanya senjangan anggaran. Pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah seringkali terjadisenjangan anggaran dan hal ini dapat disebabkan karena adanya *self interest* dalam proses penganggaran, sehingga kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004). Senjangan anggarandapat dijuga sebagai akibat dari menyembunyikan kemampuan nyata, hal ini dapat dilihat darisisa lebih pembiayaan anggaran (SILPA) yang umumnya berasal dari realisasi pendapatan yang lebih besar dari pada yang dianggarkan atau ketidakmampuan dalam memaksimalkanserapan anggaranbelanja (Widana dan Mimba, 2014).

Perbedaan realisasi pendapatan dan belanja dengan anggaran yang telah ditetapkan memerlukan perencanaan dan pengendalian. Yilmaz dan Ozer (2011) menyatakan bahwasalah satu kendala terbesar untuk efisiensi penggunaan sumber daya dalam organisasi publik adalah *budgetary slack* yang tinggi dibandingkan dengan sektor swasta dan sistem pengendalian manajemen organisasi sektor publik tidak cukup untuk mengurangi *slack*, sehingga *budgetary slack* harus

ditangani dalam semua aspek dan harus diselidiki berbagai faktor yang menyebabkan terjadinya senjangan anggaran dalam entitas sektor publik. Pengendalian anggaran yang ketat dapat mengurangi perilaku disfungsional pejabat penyusun anggaran dalam menciptakan senjangan anggaran, sehingga anggaran cenderung akurat dan realistis dan pada akhirnya akan mengarah pada kinerja yang lebih baik. Hal sebaliknya dikemukakan oleh Merchant (1985) yang menyatakan bahwa ketatnya pengendalian anggaran merupakan penyebab penyimpangan perilaku yang berhubungan dengan manipulasi target anggaran. Pernyataan tersebut diperkuat dengan pendapat Van der Stede (2000) yang menjelaskan bahwa pengendalian anggaran yang ketat cenderung meningkatkan perilaku disfungsional.

Orientasi waktu terkait dengan pencapaian tujuan jangka pendek yaitu pencapaian target anggaran atau target perencanaan keuangan secara umum maupun operasionalisasi perilaku strategis dan orientasi jangka panjang terkait dengan usaha untuk pembaharuan strategis, inovasi dan adaptasi dan perhatian untuk posisi jangka panjang serta pertumbuhan. Fokus jangka pendek yang berlebihan umumnya terkait dengan perilaku disfungsional. Pejabat yang berpengalaman mungkin akan lebih memilih keputusan untuk orientasi jangka panjang karena pengetahuan dan keterampilan mereka dapat menyebabkan mereka untuk mendapatkan penghargaan dan potensi *reward* yang lebih besar dimasa depan daripada konsekuensi jangka pendek, yaitu mengembalikan keuntungan yang lebih cepat dengan mengorbankan kinerja jangka panjang.

Senjangan anggaran dapat disebabkan oleh faktor situasional yang memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran, seperti pengendalian anggaran yang ketat dan orientasi waktu. Hasil penelitian sebelumnya mengenai anggaran partisipatif dan senjangan anggaran diperoleh simpulan yang tidak konsisten. Penelitian Young (1985), Falikhatun (2007), Ikhsan dan La Ane (2007), Fitri (2007) Sandrya (2013), Baskara (2014), Elisa dan Henny (2014), dan Novia (2015) menyatakan bahwa anggaran partisipatif cenderung menyebabkan peningkatan senjangan anggaran. Penelitian dengan hasil sebaliknya yang menunjukkan semakin tinggi keterlibatan dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi keinginan bawahan dalam menciptakan senjangan anggaran, dikemukakan oleh Merchant (1985), Dunk (1993), Ramdeen (2006), Maiga dan Jacobs (2007), Supanto (2010), Pratiwi (2011) dan Maria dan Nahartyo (2012). Berdasarkan inkonsistensi penelitian terdahulu serta data realisasi APBD Kabupaten Gianyar yang mengindikasikan adanya senjangan anggaran inilah yang mendasari peneliti untuk melakukan kajian empiris mengenai pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran dengan menggunakan faktor kontinjensi, yaitu pengendalian anggaran yang ketat dan orientasi waktu di SKPD Kabupaten Gianyar.

Rumusan masalah berdasarkan uraian latar belakang diatas adalah: (a) apakah anggaran partisipatif berpengaruh pada senjangan anggaran?, (b) apakah pengendalian anggaran yang ketat memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran?, dan (c) apakah orientasi waktu memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran?.

Berdasarkan rumusan masalah tersebut maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran dan mengetahui kemampuan pengendalian anggaran yang ketat dan orientasi waktu dalam memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi, masukan dan dipergunakan sebagai pertimbangan bagi entitas Pemerintah Daerah Kabupaten Gianyar untuk menyelenggarakan proses penganggaran yang efektif .

Anggaran digunakan sebagai tolok ukur dalam menilai keberhasilan organisasi dalam menyelenggarakan program pemerintahan, disamping itu melalui sistem anggaran berbasis kinerja diharapkan akan meningkatkan kinerja pimpinan dan bawahan melalui anggaran partisipatif (*participatory budgeting*), sehingga dapat terwujud tujuan pencapaian hasil sesuai dengan kebutuhan publik. Penilaian kinerja yang didasarkan pada pencapaian target anggaran daerah cenderung akan meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. *Subordinate* menetapkan anggaran dengan cara merendahkan pendapatan dan melebihkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang seharusnya dapat dicapai, hal ini dilakukan untuk memudahkan pencapaian target anggaran sehingga kinerja terlihat baik dan juga dikarenakan *subordinate* ingin memperoleh *reward* atas pencapaian kinerja.

Senjangan anggaran diciptakan oleh penyusun anggaran bertujuan untuk memudahkan dalam mewujudkan anggaran (penyerapan anggaran) dan sikap ini juga dipengaruhi oleh kontinuitas jabatan individu sehingga menyebabkan

semakin tingginya penciptaan *slack* anggaran (Widana dan Mimba, 2014). Steven (2000) menyatakan bahwa bawahan mengasosiasikan *slack* sebagai *missrepresentasi* atau ketidakjujuran sehingga diharapkan bawahan dapat mengurangi *slack*. Hal ini didukung oleh hasil penelitian Young (1985), Falikhatun (2007), Ikhsan dan La Ane (2007), Fitri (2007) Sandrya (2013), Baskara (2014), Elisa dan Henny (2014), dan Novia (2015) yang menyatakan bahwa anggaran partisipatif cenderung meningkatkan terjadinya senjangan anggaran. Hipotesis yang ditetapkan berdasarkan uraian diatas adalah:

H<sub>1</sub> : Anggaran partisipatif berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Anggaran adalah alat atau sarana yang dapat digunakan oleh organisasi dalam perencanaan dan pengendalian, selain itu anggaran dapat juga digunakan untuk mengukur kinerja serta bagaimana organisasi mencapai tujuannya. Anggaran seringkali menyebabkan timbulnya perilaku disfungsional dari pihak-pihak yang terkait dalam proses penganggaran dan pelaksana anggaran antara lain dengan melakukan senjangan anggaran, hal ini dilakukan untuk memudahkan pencapaian anggaran atau mewujudkan penyerapan anggaran. Pengendalian anggaran adalah upaya pengendalian atau kontrol dalam suatu organisasi dengan cara menyusun standar pencapaian atas pendapatan dan pengeluaran dan melakukan pemantauan serta evaluasi kinerja secara kontinu dengan membandingkan realisasi dengan anggaran yang telah ditetapkan. Pengendalian yang efektif sangat penting untuk mencapai tujuan organisasi. Dunk (1993) menyimpulkan bahwa kecenderungan dalam menciptakan *slack* anggaran oleh penyusun anggaran menjadi rendah ketika adanya efektivitas pengendalian



anggaran yang tinggi. Lau (2001) juga menemukan bukti empiris bahwa pengendalian anggaran yang ketat berhubungan negatif pada senjangan anggaran. Sistem pengendalian anggaran yang ketat (*tight budgetary control*) menjadi optimal dan menguntungkan karena pimpinan akan memperoleh informasi lebih baik sehingga dapat meningkatkan kemungkinan senjangan anggaran tersebut dapat dideteksi sehingga dapat dibatasi dan para penyusun anggaran akan cenderung lebih sedikit untuk melakukan *slack* anggaran.

Hasil penelitian sebaliknya diungkapkan Van der Stede (2000) yang menjelaskan bahwa pengendalian anggaran yang ketat cenderung meningkatkan perilaku disfungsional dalam hal ini terciptanya senjangan dan orientasi jangka pendek manajerial. Dahlan *et al.* (2007) dan Elisa dan Henny (2014) juga menyatakan bahwa penekanan pada pengaturan dan pemenuhan target anggaran berpengaruh dalam meningkatkan kecenderungan untuk menciptakan *slack*. Hipotesis yang ditetapkan berdasarkan uraian di atas adalah:

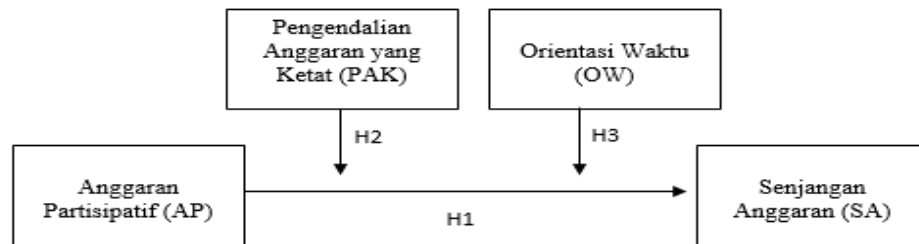
H<sub>2</sub> : Pengendalian anggaran yang ketat memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran.

Berdasarkan *agency theory*, seseorang cenderung akan melakukan tindakan oportunistik yaitu dengan mengutamakan kepentingan pribadinya daripada kepentingan organisasi. Dalam hubungan agen dan prinsipal, agen meningkatkan kinerjanya dengan motivasi untuk mendapatkan *reward* di masa depan, sedangkan prinsipal termotivasi untuk meningkatkan utilitas dan profitabilitasnya. Veronica (2008) menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran yang dilakukan oleh pejabat penyusun anggaran akan memberikan peluang yang besar dalam menciptakan *slack* ketika terjadi ketidakselarasan tujuan atau *goal congruence*.

*Time orientation* berdampak pada perilaku dan cara berfikir seseorang dalam sebuah organisasi. Van der Stede (2000) menyatakan bahwa *slack* yang diciptakan oleh penyusun anggaran selama proses penyusunan anggaran disebut dengan *slack* anggaran dan sejauh mana pejabat penyusun anggaran berfokus pada *time orientation* yaitu berkonsentrasi pada alternatif jangka pendek lainnya yang akan meningkatkan hasil sebelumnya memungkinkan mereka untuk memaksimalkan insentif moneter mereka sendiri (Lavery, 1996). Pejabat juga mungkin menunjukkan *moral hazard* yaitu dengan mengejar hasil yang lebih cepat, baik karena itu adalah pilihan yang kurang berisiko di jangka pendek atau karena insentif jangka panjang tidak cukup. Pejabat penyusun anggaran akan mendapat keuntungan dari membuat *slack* anggaran antara lain: pertama *slack* melindungi mereka terhadap situasi tak terduga dan kedua *slack* meningkatkan probabilitas bahwa target anggaran akan tercapai, sehingga meningkatkan kemungkinan menerima evaluasi menguntungkan (terkait dengan imbalan dan kinerja). Bukti empiris didukung oleh Dunk (1993) dan Merchant (1985) yang menyatakan bahwa *budgetary slack* juga dapat mendorong manajer untuk lebih berorientasi pada hasil jangka pendek dengan mengesampingkan orientasi organisasi pada jangka panjang. Hipotesis yang ditetapkan berdasarkan uraian di atas adalah:

H<sub>3</sub> : Orientasi waktu memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran.

Desain penelitian ini tersaji pada Gambar 2.



**Gambar 2**  
**Desain Penelitian**

Bentuk desain penelitian diatas menjelaskan mengenai pengaruh anggaran partisipatif (AP) sebagai variabel independen pada senjangan anggaran (SA) sebagai variabel dependen dan pengendalian anggaran yang ketat (PAK) serta orientasi waktu (OW) sebagai variabel pemoderasi.

## **METODE PENELITIAN**

Lokasi yang dipilih dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Daerah Kabupaten Gianyar, hal ini didasarkan adanya data realisasi APBD Kabupaten Gianyar tahun anggaran 2007-2014 yang mengindikasikan adanya senjangan anggaran dan penelitian ini dilakukan pada bulan Mei-Agustus 2016.

Sumber data primer yang digunakan dalam penelitian ini adalah jawaban responden secara langsung yang diperoleh melalui teknik kuesioner, sedangkan sumber data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini yaitu berupa realisasi APBD tahun anggaran 2007-2014 Kabupaten Gianyar dan jumlah pejabat struktural di SKPD Pemkab Gianyar.

Seluruh pejabat struktural Eselon III dan IV yang berjumlah 760 orang dan masih aktif bertugas sampai dengan bulan Desember 2016 di SKPD

lingkungan Pemerintah Kabupaten Gianyar adalah populasi dalam penelitian ini. Teknik *purposive sampling* digunakan dalam menentukan pemilihan sampel, sehingga sampel yang didapat berdasarkan kriteria yaitu Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) dan Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK) berjumlah 147 responden.

Anggaran partisipatif (AP) sebagai variabel independen dalam penelitian ini, sedangkan variabel dependennya adalah senjangan anggaran (SA) dan variabel pemoderasinya adalah pengendalian anggaran yang ketat (PAK) dan orientasi waktu (OW). Definisi operasional variabel dapat dijelaskan sebagai berikut:

1) Anggaran Partisipatif

Anggaran partisipatif adalah tingkat keikutsertaan atau keterlibatan serta besarnya pengaruh pejabat struktural yang ikut serta dalam proses penganggaran daerah, diukur dengan instrumen yang diadopsi dari Milani (1975) dalam Novia (2015) terdiri dari 5 pernyataan dengan 5 skala Likert dengan indikator, yaitu: Keikutsertaan, Keterlibatan, dan Kontribusi.

2) Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran adalah selisih antara jumlah anggaran dengan estimasi terbaik yang dapat dicapai oleh pejabat yang terlibat dalam penyusunan anggaran yaitu dengan menyusun anggaran biaya lebih tinggi dari estimasi yang seharusnya bisa lebih rendah dan menyusun anggaran pendapatan lebih rendah daripada estimasi terbaik yang bisa dicapai. Instrumen senjangan anggaran berupa kuesioner yang diadopsi dari Begum (2009) dalam Sandrya

(2013) terdiri dari 5 pernyataan dengan 5 skala Likert dengan indikator, yaitu: menetapkan anggaran belanja lebih tinggi dari seharusnya dan menetapkan anggaran pendapatan lebih rendah dari seharusnya

### 3) Pengendalian Anggaran yang Ketat

Pengendalian anggaran yang ketat merupakan proses menggunakan anggaran sebagai mekanisme pengendalian yang ketat dengan cara menyusun standar pencapaian atas pendapatan dan pengeluaran serta melakukan pemantauan kinerja secara kontinu dengan membandingkan realisasi dengan anggaran yang telah ditetapkan serta mengevaluasi kinerja pejabat struktural yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Pengendalian anggaran yang ketat menggunakan instrumen berupa kuesioner yang diadopsi dari Van der Stede (2001) dan telah dimodifikasi yang terdiri dari 6 pernyataan dengan 5 skala Likert, dengan indikator, yaitu: penekanan target anggaran, tidak mudah dalam merevisi anggaran, fokus detail anggaran, tidak mudah mentolerir penyimpangan target anggaran, dan komunikasi intensif.

### 4) Orientasi Waktu

Orientasi waktu didefinisikan sebagai sejauh mana pimpinan berfokus pada masalah organisasi yang menunjukkan orientasi temporal baik orientasi jangka pendek maupun orientasi jangka panjang. Orientasi waktu (OW) diukur dengan indikator, yaitu: pencapaian target hasil dan kinerja jangka pendek, orientasi pada pencapaian hasil jangka panjang dan isu yang mempengaruhi target anggaran jangka panjang.

Instrumen orientasi waktu berupa kuesioner dengan menggunakan skala Likert 5 point yang diadopsi dari Margison dan McAulay (2009). Kuesioner terdiri dari 6 pernyataan, yaitu 3 pernyataan pertama untuk mengukur orientasi jangka pendek dan 3 pernyataan selanjutnya menggunakan *score* terbalik untuk mengukur orientasi jangka panjang. Pengukuran orientasi waktu dilakukan dengan menjumlah total *score* tiga pernyataan pertama dan dibandingkan dengan total *score* tiga pernyataan selanjutnya, apabila hasil dari total *score* tiga pernyataan pertama lebih besar dari pada total *score* tiga pernyataan selanjutnya maka jawaban responden di klasifikasikan kedalam orientasi jangka pendek dan diberi kode 0, demikian pula sebaliknya jawaban responden diklasifikasikan kedalam orientasi jangka panjang dan diberi kode 1.

Syarat agar analisis data dapat berjalan dengan baik dan semestinya terlebih dahulu harus dilakukan pengujian instrumen sehingga peneliti melakukan uji validitas dan reliabilitas kuesioner. Penelitian ini menggunakan teknik analisis data antara lain: (1) analisis statistik deskriptif; (2) transformasi data ordinal menjadi data interval; (3) uji asumsi klasik yang meliputi uji normalitas dan uji heteroskedastisitas; (4) analisis regresi linear sederhana dan *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan satu variabel *dummy* dengan menggunakan program *Statistical Package for Social Science* (SPSS). Berikut ini adalah model regresi yang digunakan.

$$SA = \alpha + \beta_1 PA + e \quad \dots\dots\dots (1)$$

$$SA = \alpha + \beta_1 PA + \beta_2 PAK + \beta_3 OW + \beta_4 (PA * PAK) + \beta_5 (PA * OW) + e \quad \dots\dots\dots (2)$$

Keterangan :

- SA : Senjangan Anggaran  
 $\alpha$  : Konstanta  
 $\beta_{1-5}$  : Koefisien regresi  
 PA : Anggaran partisipatif  
 PAK : Pengendalian anggaran yang ketat  
 OW : Orientasi Waktu  
 PA \* PAK : Interaksi antara anggaran partisipatif dengan pengendalian anggaran yang ketat  
 PA \* OW : Interaksi antara anggaran partisipatif dengan orientasi waktu  
 e : Variabel pengganggu atau *error*

Orientasi waktu dalam persamaan (2) merupakan variabel *dummy*, dimanaperbedaan nilai rata-rata variabel terikat antar kategori variabel *dummy* ditunjukkan oleh koefisien regresinya. Berdasarkan hasil analisis regresi linear sederhana dan MRA kemudian dapat diamati *goodness of fit*(uji kecocokan) yaitu: uji kelayakan model (Uji F), koefisien determinasi ( $R^2$ ), dan uji hipotesis (Uji t).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Responden penelitian adalah pejabat strukturalPPTK dan PPK di seluruh SKPD Pemerintah Daerah Kabupaten Gianyaryang berjumlah 147 pejabat namun hanya 137 jawaban responden yang dapat digunakan. Dalam penelitian ini responden berusia lebih dari 50 tahun dengan persentase sebesar 56,20%. Penelitian ini dibantu responden yang turut berpartisipasi dengan mayoritas berjenis kelamin laki-laki sebanyak 81 orang pejabat (59,12%) dan 56 (40,88%) orang pejabat dengan jenis kelamin perempuan. Tingkat pendidikan sarjana sebesar 54,01% sedangkan tingkat pendidikan pasca sarjana sebesar 45,99 %, disamping itu mayoritas responden memiliki pengalaman keterlibatan dalam penyusunan penganggaran selama > 4 tahun sebesar 35,04%. Mayoritas

responden adalah pejabat eselon IV sebesar 40,88%, dan untuk pejabat eselon III sebesar 59,12%.

**Tabel 3**  
**Rekapitulasi Hasil Uji Validitas Dan Reliabilitas**

Variabel	Indikator	Uji Validitas		Uji Reliabilitas
		Koefisien Korelasi (r)	Nilai Signifikansi	<i>Cronbach's Alpha</i>
Anggaran Partisipatif (AP)	AP.1	0,614	0,000	0,841
	AP.2	0,880	0,000	
	AP.3	0,772	0,000	
	AP.4	0,832	0,000	
	AP.5	0,796	0,000	
Pengendalian Anggaran yang Ketat (PAK)	PAK.1	0,546	0,002	0,801
	PAK.2	0,730	0,000	
	PAK.3	0,621	0,000	
	PAK.4	0,729	0,000	
	PAK.5	0,872	0,000	
	PAK.6	0,789	0,000	
Orientasi Waktu (OW)	OW.1	0,625	0,000	0,864
	OW.2	0,809	0,000	
	OW.3	0,872	0,000	
	OW.4	0,780	0,000	
	OW.5	0,754	0,000	
	OW.6	0,779	0,000	
Senjangan Anggaran (SA)	SA.1	0,666	0,000	0,828
	SA.2	0,735	0,000	
	SA.3	0,768	0,000	
	SA.4	0,848	0,000	
	SA.5	0,845	0,000	

Sumber : data diolah (2016)

Hasil uji validitas berdasarkan Tabel 3 diatas menunjukkan koefisien korelasi (r) masing-masing variabel  $>0,3$  dan nilai signifikansi  $<5\%$ , sedangkan hasil uji reliabilitas menunjukkan nilai *Cronbach's Alpha* masing-masing variabel



>0,7 jadi seluruh instrumen yang digunakan untuk mengukur setiap variabel dalam penelitian ini dinyatakan valid dan reliabel.

**Tabel 4**  
**Statistik Deskriptif Variabel**

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Standar Deviasi
Anggaran Partisipatif (AP)	137	5,00	30,29	26,57	4,27
Pengendalian Anggaran yang Ketat (PAK)	137	6,00	37,39	30,53	4,79
Orientasi Waktu (OW)	137	0,00	1,00	0,37	0,48
Senjangan Anggaran (SA)	137	5,00	28,64	10,15	4,49

Sumber: data diolah (2016)

Jumlah responden (N) yang ditunjukkan tabel 4 adalah 137 responden. Variabel orientasi waktu merupakan variabel *dummy*, sehingga hasil skor minimum dan maksimum pada statistik deskriptif menunjukkan pengkatagorian variabel *dummy*. Nilai rata-rata menunjukkan presentase variabel *dummy* yang memiliki skor 0 adalah responden yang memiliki perspektif jangka pendek yaitu sebesar 63% sedangkan sisanya sebesar 37% adalah variabel *dummy* yang memiliki skor 1 yaitu responden yang memiliki perspektif jangka panjang atau dengan kata lain, mayoritas responden memiliki perspektif jangka pendek.

Rata-rata jawaban responden untuk variabel anggaran partisipatif sebesar 26,57, nilai ini termasuk dalam klasifikasi responden yaitu pejabat PPK dan PPTK sangat banyak memberikan partisipasi dalam penyusunan anggaran. Rata-rata penilaian responden terhadap pengendalian anggaran yang ketat adalah sebesar 30,53, hal ini berarti bahwa penilaian responden terhadap pengendalian anggaran yang ketat di pemerintah kabupaten Gianyar adalah ketat. Rata-rata penilaian

responden pada tingkat terjadinya senjangan anggaran kabupaten Gianyar adalah sebesar 10,15 yang merupakan nilai yang rendah.

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Normalitas**

Kolmogorov-Smirnov	Unstandardized Residual	
	Persamaan 1	Persamaan 2
N	137	137
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,200	0,120

Sumber: data diolah (2016)

Nilai *Asymp.Sig (2-tailed)* pada persamaan 1 yang ditunjukkan pada Tabel 5 diatas sebesar 0,200 sedangkan persamaan 2 sebesar 0,120. Hasil uji normalitas kedua persamaan tersebut menunjukkan angka yang lebih kecil dari 0,05 yang menginterpretasikan bahwa variabel dalam penelitian ini terdistribusi normal.

**Tabel 6**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**

Variabel	Sig	
	Persamaan 1	Persamaan 2
Anggaran Partisipatif (AP)	0,698	0,411
Pengendalian Anggaran yang Ketat (PAK)		0,114
Orientasi Waktu (OW)		0,086
InteraksiAP*PAK		0,188
InteraksiAP*OW		0,112

Sumber: data diolah (2016)

Tabel 6 menunjukkan bahwa pada persamaan 1 dan 2 memiliki nilai signifikansinya masing-masing  $> \text{Alpha} (\alpha = 0,05)$ . Jadi dapat diinterpretasikan model regresi yang digunakan dalam penelitian ini tidak ditemukan gejala heterokedastisitas.

Penelitian ini menggunakan teknik regresi linear sederhana dan MRA dengan satu variabel *dummy* dalam menguji hipotesis dan menggunakan  $\alpha = 5\%$

untuk menilai signifikansi hubungan antar variabel. Hasil analisis regresi dan MRA menunjukkan nilai signifikansi sebesar  $0,000 < \text{Alpha} (\alpha = 0,05)$ . Hal ini menunjukkan bahwa model penelitian ini telah *fit* atau layak sehingga pengujian hipotesis dapat dilanjutkan.

**Tabel 7**  
**Hasil Uji Analisis Regresi Sederhana**

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	29,406	1,768		16,634	0,000
Anggaran Partisipatif (AP)	-0,725	0,066	-0,689	-11,032	0,000
F	121,699				
Sig. F	0,000				
R Square	0,474				
Adjusted R Square	0,470				

Sumber: data diolah (2016)

Hasil analisis regresi sederhana pada Tabel 7 menunjukkan nilai R Square sebesar 0,474 yang berarti bahwa anggaran partisipatif sebagai variabel bebas mampu mempengaruhi senjangan anggaran sebagai variabel terikat sebesar 0,474 (47%), dan selebihnya sebesar 53 % dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian.

**Tabel 8**  
**Hasil Uji Moderated Regression Analysis (MRA)**

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	43,046	5,825		7,390	0,000
Anggaran Partisipatif (AP)	-0,868	0,241	-0,825	-3,609	0,000
Pengendalian Anggaran yang Ketat (PAK)	-0,805	0,217	-0,859	-3,708	0,000
Orientasi Waktu (OW)	-0,747	3,757	-0,080	-0,199	0,843
AP*PAK	0,018	0,008	0,822	2,209	0,029
AP*OW	0,022	0,121	0,073	0,180	0,858
F	36,182				
Sig. F	0,000				
R Square	0,580				
Adjusted R Square	0,564				

Sumber: data diolah (2016)

Nilai *Adjusted R<sup>2</sup>* yang ditunjukkan dari hasil uji MRA adalah sebesar 0,564 yang berarti 56% variasi perubahan variabel terikat senjangan anggaran mampu dijelaskan oleh variabel anggaran partisipatif yang dimoderasi oleh pengendalian anggaran yang ketat dan orientasi waktu dan selebihnya sebesar 44% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian.

Anggaran partisipatif berpengaruh positif pada senjangan anggaran dinyatakan pada hipotesis pertama. Berdasarkan hasil analisis regresi yang ditunjukkan pada Tabel 7, besarnya koefisien  $\beta$  adalah -0,725 dan nilai signifikansi sebesar  $0,000 < 0,05$  yang berarti bahwa anggaran partisipatif tidak berpengaruh positif pada senjangan anggaran, sehingga  $H_1$  ditolak. Interpretasi hasil menunjukkan bahwa semakin banyak pejabat struktural yang ikut serta terlibat dalam proses penganggaran maka peluang terjadinya senjangan anggaran akan cenderung menurun. Hal ini dapat terjadi karena semakin banyak pejabat struktural di masing-masing SKPD yang terlibat atau berpartisipasi aktif dalam proses penyusunan anggaran daerah akan memotivasi pejabat struktural yang terlibat dalam kegiatan penyusunan anggaran untuk berbagi informasi seperti memberikan sumbangan pendapat, opini maupun koreksi dalam proses penganggaran sehingga prioritas alokasi anggaran lebih cepat diketahui dan menghasilkan keputusan yang terbaik bagi organisasi. Disamping itu pejabat yang terlibat dalam anggaran partisipatif akan lebih teliti serta memiliki tanggung jawab pribadi akan pelaksanaan program/kegiatan pemerintahan karena keterlibatan mereka dalam proses penganggaran sehingga penggunaan anggaran

menjadi efektif dan lebih efisien, target anggaran dapat tercapai dan pada akhirnya akan berdampak pula pada kinerja. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Merchant (1985), Dunk (1993), Ramdeen et al. (2006), Maiga dan Jacobs (2007), Supanto (2010), Pratiwi (2011) dan Maria dan Nahartyo (2012) yang menyatakan bahwa anggaran partisipatif tidak berpengaruh positif pada senjangan anggaran, yang berarti bahwa anggaran partisipatif cenderung menurunkan tingkat senjangan anggaran.

Hipotesis Kedua ( $H_2$ ) menyatakan pengendalian anggaran yang ketat memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran. Berdasarkan hasil analisis MRA yang ditunjukkan pada Tabel 8, besarnya koefisien  $\beta$  adalah 0,018 dan nilai signifikansi sebesar  $0,029 < 0,05$ , hal ini menunjukkan bahwa interaksi anggaran partisipatif dan pengendalian anggaran yang ketat berpengaruh positif dan signifikan pada senjangan anggaran. Hasil ini membuktikan bahwa pengendalian anggaran yang ketat memperlemah pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran di SKPD Kabupaten Gianyar sehingga hipotesis kedua diterima.

Kontrol anggaran merupakan mekanisme yang diterapkan secara luas untuk menilai kinerja *subordinate* dan untuk mengkomunikasikan tujuan, strategi, dan proses perencanaan, bagaimana organisasi dapat memperoleh hasil yang diinginkan sementara memantau pengeluaran. Oleh karena itu, hal ini juga sering digunakan oleh organisasi sebagai alat untuk membentuk, mengolah dan membentuk perilaku pejabat agar selaras dengan tujuan organisasi (Hemings dan Baker, 2013). Manajemen Pemerintah Daerah memiliki alasan untuk merancang

suatu sistem pengendalian intern yang efektif untuk mencapai tujuan pengendalian internal, seperti, keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Manajemen harus menerapkan komponen pengendalian internal di setiap aktivitas operasi sehingga mencapai pengelolaan keuangan negara dengan optimal misalnya penyusunan dan pelaksanaan anggaran yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.

Van der Stede (2000) mengemukakan bahwa pengendalian anggaran yang ketat cenderung meningkatkan perilaku disfungsional dalam hal ini terciptanya senjangan anggaran. Dalam sebuah gaya kontrol anggaran yang ketat, sebagian besar pegawai dalam organisasi dievaluasi terutama apakah mereka mencapai anggaran atau tidak, namun anggaran cenderung menjadi tolok ukur dalam menilai kinerja pejabat penyusun anggaran di SKPD, sehingga pejabat penyusun anggaran seringkali menyembunyikan kemampuan nyata dalam menyusun anggaran seperti melakukan senjangan anggaran demi kemudahan dalam pencapaian target anggaran atau serapan anggaran agar terus mendapat kepercayaan dan penilaian kinerja terlihat baik. Pengendalian anggaran yang ketat umumnya menjadi tekanan bagi pejabat penyusun anggaran dalam mencapai target anggaran atau serapan anggaran sehingga akan mencari peluang yang sekiranya menguntungkan seperti melakukan senjangan anggaran (Sujana, 2010). Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Merchant (1985), Van der Stede (2000), Murdijaningsih (2003), Dahlan *et al.* (2007), Sujana (2010) dan Elisa dan Henny (2014).

Orientasi waktu memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran dinyatakan dalam hipotesis ketiga ( $H_3$ ). Berdasarkan hasil analisis MRA yang ditunjukkan pada Tabel 8, besarnya koefisien  $\beta$  adalah 0,022 dan nilai signifikansi sebesar  $0,858 > 0,05$ . Hasil analisis ini menginterpretasikan bahwa interaksi antara anggaran partisipatif dan orientasi waktu tidak memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran di SKPD Kabupaten Gianyar sehingga hipotesis ketiga ditolak. Hal ini dapat disebabkan karena Entitas sektor publik berbeda dengan institusi bisnis yang pencapaian prestasi didasarkan pada target anggaran dengan kompensasi berupa bonus maupun insentif. Pada entitas Pemerintah Daerah jabatan struktural PNS diatur dalam Keputusan Bupati, yaitu PNS yang ditunjuk untuk memegang suatu jabatan struktural setiap bulannya akan menerima tunjangan jabatan struktural, selain gaji dan penghasilan yang sah lainnya. Nilai besarnya tunjangan jabatan struktural yang diterima oleh PNS diangkat dalam jabatan struktural ditentukan berdasarkan golongan dan jabatannya (Sandrya, 2013).

Orientasi waktu telah menjadi salah satu cara yang digunakan untuk mencapai tujuan dari *agency theory* melalui strategi efisiensi salah satunya adalah dengan keseimbangan kompensasi manajerial (Sappideen, 2011), disamping itu *agency theory* dapat digunakan untuk menyeimbangkan *time orientation*, baik orientasi jangka pendek atau jangka panjang dengan didukung bagaimana komitmen seseorang untuk memajukan organisasi. Orientasi pada waktu dapat dipengaruhi oleh: (1) orientasi profesional, yaitu unsur ideologi manajerial yang lebih luas, dan dengan demikian dapat memecahkan masalah manajerial secara

kognitif, (2) skema insentif keuangan sebagai praktek kompensasi, dan (3) karir pimpinan. Skema insentif diperlukan untuk menyelaraskan pencapaian tujuan jangka pendek dan dorongan perilaku manajemen strategis atau lebih umum dan berorientasi jangka panjang manajerial, namun struktur skema kompensasi *subordinate* juga dapat menyebabkan *short-termism*, dalam hal ini pimpinan yang oportunistik dapat menolak kegiatan yang penting untuk kesejahteraan masa depan organisasi, dalam rangka untuk berkonsentrasi pada alternatif jangka pendek lainnya yang akan meningkatkan hasil sebelumnya memungkinkan mereka untuk memaksimalkan insentif moneter mereka sendiri (Aguilera dan Jackson, 2003).

Sistem kompensasi dengan menekankan pada ukuran kinerja secara subjektif akan membangun kemampuan jangka panjang organisasi dan terbukti menjadi kontributor kunci yang berkelanjutan atas kinerja (Nelson and Henderson, 2010). Hasil penelitian ini mendukung penelitian Moers (2000) yang menyatakan bahwa penggunaan ukuran kinerja keuangan dan non-keuangan tidak mempengaruhi orientasi waktu (jangka pendek manajerial) secara langsung.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Simpulan dari penelitian ini adalah anggaran partisipatif tidak berpengaruh positif pada senjangan anggaran, pengendalian anggaran yang ketat memperlemah pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran, dan orientasi waktu tidak memoderasi pengaruh anggaran partisipatif pada senjangan anggaran. Keterbatasan dalam penelitian ini antara lain adalah dalam proses mengumpulkan data atau penyebaran kuesioner mengalami kendala, yaitu terdapat beberapa



responden dari dinas tertentu karena alasan kesibukan sehingga menolak dalam pengisian kuesioner.

Saran yang dapat disampaikan peneliti berdasarkan hasil tabulasi data indikator variabel penelitian yang mendapatkan rata-rata *score* terendah adalah pertama, Pejabat PPTK dan PPK di lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Gianyar dapat lebih meningkatkan kontribusinya di wilayah pertanggungjawaban masing-masing karena peningkatan partisipasi dalam penganggaran akan cenderung mengurangi tingkat selisih anggaran. Kedua, pimpinan diharapkan lebih meningkatkan komunikasi secara intensif terkait anggaran sehingga komposisi anggaran sesuai dengan kebutuhan masing-masing unit kerja dan target anggaran yang telah ditetapkan (serapan anggaran) dapat dicapai secara optimal. Hal ini juga akan berdampak pula untuk peningkatan kinerja dan tidak menyebabkan tekanan terhadap pihak-pihak penyusun dan pelaksana anggaran. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan variabel lain yang dapat memoderasi pengaruh pada selisih anggaran seperti kompensasi, kepercayaan, ketidakjelasan peran dan pengaruh sosial, seleksi dan pelatihan, pengendalian internal, ataupun transparansi anggaran.

## REFERENSI

- Aguilera, R. V. and G. Jackson. 2003. The Cross National Diversity of Corporate Governance: Dimensions and Determinants. *Academy of Management Review*. 28(3): 447–465.
- Anonim. 2000. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 105 tahun 2000 Tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah
- \_\_\_\_\_. 2004. Undang-Undang Republik Indonesia No. 32 tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah.

- Baskara, M.D. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Kinerja Manajerial Dengan Keadilan Distributif, Keadilan Prosedural, dan Komitmen Tujuan Anggaran sebagai Variabel Pemoderasi. (*Tesis*). Denpasar: Universitas Udayana.
- Dahlan, M., Auzair, S.M. and Ibrahim, M. 2007. Tight Budgetary Control, Business Strategy, External Environment and Firm Performance. Faculty of Economics and Business. Universiti Kebangsaan Malaysia.
- Dunk, A.S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Assymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*. Vol.68, No. 2, Pp: 400-410.
- Elisa, G.A. dan Henny, M. 2014. Determinasi Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Pemoderasi (Studi pada SKPD Kota Semarang). *Accounting Analysis Journal*. Universitas Negeri Semarang.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makassar.
- Fitri, Yulia. 2007. Senjangan Anggaran: Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Anggaran, dan Komitmen Organisasi (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung). *Jurnal Ichsan Gorontalo*.
- Hemsing, M. and Baker, F. 2013. The Effects of Tight Budgetary Control on Managerial Behaviour in the Swedish Public Sector: Emphasizing Motivation, Commitment, Satisfaction, and Stress. *Business Administration Karlstad University*.
- Ikhsan, A. dan La Ane. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makassar.
- Kartiwa, H.A. 2004. Proses Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dan Arah Kebijakan Umum. *Makalah*. Sukabumi, 8 Desember.
- Lau, C.M. 2001. The Interactive Effects of Emphasis on Tight Budget Targets and Cost Control on Budgetary Performance. *Pacific Accounting Review*, Vol. 13 Iss: 1, pp.59 – 84.
- Laverty, K. J. 1996. Economic Short-Termism: The Debate, the Unresolved Issues, and the Implications for Management Practice and Research. *The Academy of Management Review* 21(3): 825–860.

- Maiga, A. S. and Jacobs, F. A. 2007. Budget Participation's Influence on Budget Slack: The Role of Fairness Perceptions, Trust and Goal Commitment. *Journal of Applied Management Accounting Research*. 5(1), 39-58.
- Marginson, D., McAulay, L., Roush, M. and Van Zijl, T. 2009. Performance Measures and Short-Termism: An Exploratory Study. *Working Paper Series Working Paper No. 66*.
- Maria, D. dan Nahartyo, E. 2012. Influence of Fairness Perception and Trust on Budgetary Slack: Study Experiment on Participatory Budgeting Context. *Simposium Nasional Akuntansi 15*. Banjarmasin.
- Merchant, K. A. 1985. Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10, Pp. 201-210.
- Moers, Frank. 2000. Financial and Non-financial Performance Measures and Managerial Short-Term Orientation: The Interactive Effect of Performance Targets. *MARC Working Paper*. Maastricht University. Netherlands.
- Murdijaningsih, T. 2003. Hubungan antara Dua Konsekuensi Pengendalian Anggaran: Kelonggaran Anggaran dan Orientasi Manajerial Jangka Pendek. (*Tesis*). Semarang: Universitas Diponegoro.
- Nelson, Repenning and Henderson, Rebecca M. 2010. Making the Numbers? "Short Termism" and the Puzzle of only Occasional Disaster. *Harvard Business School*.
- Nouri, H., Parker, R. 1996. The Effect of Organizational Commitment on the Relation between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*. Vol 8, Pp 74-90.
- Novia, P. H.A. 2015. Pengaruh Penganggaran Partisipatif pada Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, Self Esteem, Locus of Control dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi (Studi pada SKPD Kabupaten Jembrana, Bali). (*Tesis*). Denpasar: Universitas Udayana.
- Pratiwi. 2011. Pengaruh Partisipasi Pejabat Struktural Dalam Penyusunan Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten/Kota Di Propinsi Gorontalo). (*Tesis*). Bandung: Universitas Padjajaran
- Ramdeen, C., Santos, J. and Chatfield, H. 2006. An Examination of Impact of Budgetary Participation, Budgetary Emphasis and Information Asymmetry on Budgetary Slack in the Hotel Industry.
- Sandrya Dewi, N.L.P. 2013. Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif pada Budgetary Slack dengan Asimetri Informasi, Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus

- pada SKPD di Kabupaten Badung, Bali). (*Tesis*). Denpasar: Universitas Udayana.
- Sappideen, Razeen. 2011. Focusing on Corporate Short-Termism. *Singapore Journal of Legal Studies*.
- Steven, Douglas E. 2000. Determinants of Budgetary Slack in the Laboratory: An Investigation of Control for Self-Interested Behavior. *Department of Accounting and Finance Whittemore*. School of Business and Economics, University of New Hampshire.
- Sujana, Ketut. 2010. "Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, Asimetri Informasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap *Budgetary Slack* Pada Hotel-Hotel Berbintang Di Kota Denpasar". *Artikel Ilmiah*. Bali: Universitas Udayana.
- Supanto. 2010. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack* dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi Kasus pada Politeknik Negeri Semarang). (*Tesis*). Semarang: Universitas Diponegoro.
- Van der Stede, W.A. 2000. The Relationship between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25: Pp. 609-622.
- \_\_\_\_\_. 2001. Measuring Tight Budgetary Control. *Management accounting research*, 12 (1). 119-137. ISSN 1044-5005.
- Veronica, A. 2009. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Kompleksitas Tugas terhadap Slack Anggaran pada Bank Perkreditan Rakyat (BPR) di Kabupaten Badung. *Artikel Ilmiah*. Denpasar: Universitas Udayana.
- Widana, P.A.A. and Mimba, N.P.S.H. 2014. The Influence of Participative Budgeting on Budgetary Slack in Composing Local Governments Budget in Bali Province. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. Volume 164, Pages 391–396.
- Yilmaz, E. and Ozer, G. 2011. The effects of Environmental Uncertainty and Budgetary Control Effectiveness on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector. *African Journal of Business Management*. Vol. 5(22), pp. 8902-8908.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *J. Account. Res.* 23(2): 829-842.