

Eksploratif mitigasi inefisiensi anggaran belanja daerah

Salmah Pattisahusiwa¹, Ibnu Abni Lahaya²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Mulawarman, Samarinda.

¹Email: amahjais@gmail.com

²Email: jazzy_nerd@ymail.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui perilaku pengguna anggaran atas pelaksanaan realisasi anggaran secara konvensional dan saat terjadi fleksibilitas, serta dampaknya terhadap efisiensi dan kinerja organisasi. Penelitian ini merupakan penelitian dengan pendekatan deskriptif eksploratif melalui wawancara dan kuisioner dengan pelaksana anggaran atau pemegang kuasa anggaran pada 219 SKPD Provinsi/Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Timur, dengan jumlah kuisioner yang bisa diproses sebanyak 138 responden. Temuan penelitian menunjukkan bahwa perilaku responden cenderung memilih anggaran yang lebih bersifat fleksibel (menerapkan *carry over* dan *carry back*) dan disinyalir dapat meningkatkan efisiensi dan kinerja. Hasil penelitian ini tidak sepenuhnya dapat menyimpulkan bahwa anggaran yang fleksibilitas merupakan jawaban yang tepat atas kelemahan anggaran konvensional. Kondisi ini disebabkan pada ranah sektor publik, faktor birokrasi merupakan faktor utama yang menjadi *constraint* atau hambatan atas pelaksanaan anggaran yang fleksibel. Penelitian ini merekomendasikan untuk sistem anggaran yang lebih bersifat fleksibel namun tidak menghilangkan nilai birokrasi dalam pelaksanaan dan pelaporannya.

Kata Kunci: Fleksibilitas; efisiensi; kinerja

Eksploratif mitigasi inefisiensi anggaran belanja daerah

Abstract

*This study aims to determine the behavior of budget users on the implementation of conventional budget realization and when there is flexibility, as well as its impact on the efficiency and performance of the organization. This research is an explorative descriptive approach through interviews and questionnaires with budget implementers or holders of the budget in 219 Provincial / City / District SKPD in East Kalimantan Province, with the number of questionnaires that can be processed as many as 138 respondents. The research findings show that respondents' behavior tends to choose a more flexible budget (applying *carry over* and *carry back*) and it is alleged to improve efficiency and performance. The results of this study are not fully able to conclude that a flexible budget is a right answer to conventional budget weaknesses. This condition is due to the public sector, bureaucratic factors are the main factors that become constraint or obstacles to flexible budget execution. This research recommends a more flexible budget system but does not eliminate the value of bureaucracy in its implementation and reporting.*

Keywords: *Flexibility; efficiency; performance*

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan gambaran yang terstruktur dalam meminimalisir faktor-faktor yang bersifat ambigu yang pada akhirnya dapat memengaruhi anggaran tersebut (Frow et al., 2010; Libby dan Lindsay, 2010; Marginson dan Ogden, 2005). Anggaran merupakan elemen pengendalian manajemen khususnya perencanaan dan pengendalian dengan tujuan agar kegiatan organisasi terlaksana lebih efektif dan efisien (Schief dan Lewin, 1970). Anggaran harus mampu bersifat efektif mengingat anggaran menjadi rencana kegiatan dengan target yang harus dicapai yang tertuang dalam serangkaian kegiatan di masa mendatang dengan pertimbangan beberapa faktor pendukung (faktor lingkungan, partisipasi dan gaya penyusunan). Pada dasarnya penyusunan anggaran baik sektor bisnis maupun sektor publik tidak memiliki perbedaan. Hal ini karena penganggaran merupakan siklus yang tidak memiliki akhir dan berjalan dalam proses yang simultan, baik dari proses perencanaan, penyusunan, pelaksanaan, pelaporan dan pemeriksaan.

Pada area sektor publik, anggaran menjadi tolok ukur kinerja organisasi berdasarkan implementasi realisasi atas target anggaran yang disusun. Anggaran sektor publik ini dikenal sebagai anggaran berbasis kinerja. Penganggaran dengan pendekatan kinerja ini berfokus pada efisiensi penyelenggaraan suatu aktivitas. Artinya, proses penyusunan anggaran dengan pendekatan kinerja lebih berfokus pada "apa yang ingin dicapai". Kalau fokus ke "output", berarti pemikiran tentang "tujuan" kegiatan harus sudah tercakup di setiap langkah ketika menyusun anggaran. Jadi, tolok ukur keberhasilan sistem anggaran ini adalah performance atau prestasi dari tujuan atau hasil anggaran dengan menggunakan dana secara efisien.

Permasalahan utama dalam anggaran yang paling sering menjadi perhatian dan fokus penelitian adalah tindakan "memainkan anggaran" atau dikenal dengan budget gaming, Hope dan Fraser, 2003; Jensen, 2003; Libby dan Lindsay, 2010; Libby dan Lindsay, 2003; Neely et al., (2003). Budget gaming merujuk kepada pelaporan informasi yang menyimpang seperti halnya melaporkan kondisi over atau under estimated, terciptanya budgetary slack (senjangan anggaran), dan menunda atau mempercepat pengeluaran, investasi dan pendapatan dengan mengorbankan profitabilitas, Bart, 1988; Libby dan Lindsay, 2003; Libby dan Lindsay, 2010; Jensen, (2003).

Budget gaming sangat mungkin terjadi dalam konteks anggaran tradisional yang kaku terikat dengan siklus anggaran tetap dan ditentukan untuk jangka waktu yang terbatas, (Rausch, 2015). Adapun hubungan struktur waktu dan realisasi anggaran tertuang dalam pelaksanaan carry-over dan carry back. Rausch (2015), berpendapat bahwa baik carry-over maupun carry-back memiliki potensi untuk meminimalisir praktek-praktek budget gaming dengan tetap mempertahankan efisiensi dan efektivitas anggaran itu sendiri.

Penelitian ini lebih berfokus pada budget gaming dalam periode realisasi atau penggunaan anggaran yaitu periode dimana sementara uang dan sumber daya lainnya sedang digunakan atau akan digunakan. Secara spesifik, penelitian ini dibatasi pada Anggaran Belanja dimana terdapat keputusan-keputusan yang berkaitan dengan pengeluaran dan investasi. Hal ini tentu saja didasari bahwa dibandingkan keputusan yang berkaitan dengan realisasi pendapatan atau laba, keputusan terkait pengeluaran ataupun investasi lebih cenderung berpotensi menimbulkan budget gaming dan menciptakan keuntungan (Rausch, 2015). Implikasinya adalah banyaknya ketidaktepatan dalam realisasi yang berpotensi kurang atau tidak efektifnya sama sekali pengeluaran tersebut sehingga juga turut berdampak pada sisi pelaporan yang memungkinkan cenderung ke arah pelaporan yang bersifat budgetary slack. Sementara, beberapa penelitian mengenai anggaran termasuk di Indonesia cenderung berkonsentrasi pada periode perencanaan anggaran dan realisasi sebagai evaluasi kinerja, Fisher et al, 2002;. Jensen, 2003; Van der Stede, 2000; Webb, 2002; Hartmann, 2000; Kartika, 2010; Endang, 2012; Sujana, (2010).

Berdasarkan dengan latar belakang di atas, peneliti bermaksud untuk melaksanakan studi eksploratif untuk memitigasi (mengurangi) inefisiensi dalam anggaran belanja daerah dengan objek penelitian SKPD Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Timur dengan mempertimbangkan peranan carry-over dan carry-back dalam pelaksanaan realisasi anggaran serta bagaimana dampaknya dalam memengaruhi penilaian kinerja organisasi. Dengan kata lain, penelitian ini bertujuan untuk mengetahui

perilaku pengguna anggaran atas pelaksanaan realisasi anggaran secara konvensional dan saat terjadi fleksibilitas, serta dampaknya terhadap efisiensi dan kinerja organisasi.

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian dengan pendekatan deskriptif eksploratif, bertujuan untuk menggambarkan keadaan suatu fenomena, tidak dimaksudkan untuk menguji hipotesis tertentu tetapi hanya menggambarkan apa adanya suatu variabel, gejala atau keadaan (Arikunto, 2010). Lebih lanjut, penelitian ini juga termasuk penelitian comparative study yang digunakan untuk mengetahui perbandingan pelaksanaan realisasi anggaran secara konvensional dan saat terjadi kondisi fleksibilitas. Kuisisioner didesain untuk dapat menggali informasi-informasi tersebut. Adapun indikator pertanyaan dalam kuisisioner merupakan pengembangan penelitian Rausch (2015), dengan menyesuaikan terhadap tujuan penelitian sebagai berikut:

Pelaksanaan dan realisasi belanja sebagai tolak ukur kinerja; penerapan *carry-over* dan *carry back* serta perilaku terhadap fleksibilitas; fleksibilitas, efisiensi, dan kinerja.

Dalam penelitian ini, objek penelitian adalah seluruh SKPD Provinsi/Kota/Kabupaten di Kalimantan Timur dengan responden yaitu pelaksana anggaran atau pemegang kuasa anggaran, sebagai berikut.

Tabel 1. Jumlah skpd provinsi/kota/kabupaten di kalimantan timur

No	Objek Penelitian	Jumlah SKPD
1	Provinsi Kalimantan Timur	33
2	Kota Samarinda	32
3	Kabupaten Kutai Kartanegara	37
4	Kota Bontang	21
5	Kabupaten Kutai Timur	36
6	Kabupaten Penajam Paser Utara	28
7	Kabupaten Paser	32
		219

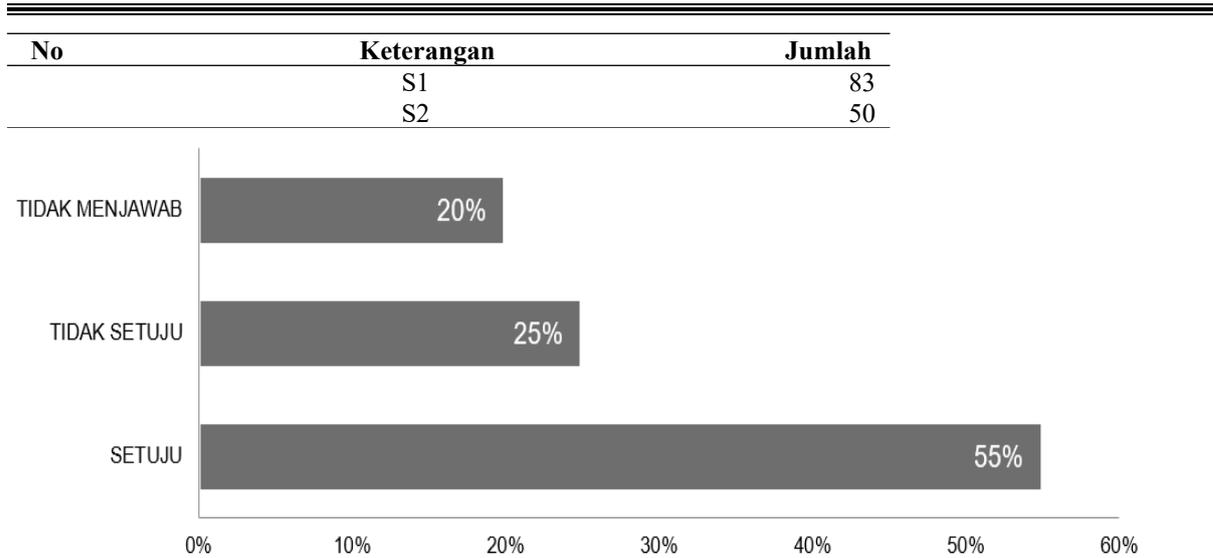
Dalam melakukan analisis data peneliti melakukan menggunakan dua metode yaitu (1) deduktif yang bertitik tolak pada data-data yang sifatnya umum kemudian ditarik suatu kesimpulan menjadi kesimpulan yang bersifat khusus; dan (2) induktif, yang berangkat dari fakta penelitian kongkrit atau khusus kemudian ditarik suatu generalisasi yang bersifat umum.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada penelitian ini diperoleh jumlah kuisisioner yang kembali sebesar 138 responden dari rencana awal sebanyak 219 responden. Adapun rincian gambaran (deskripsi) 138 responden dapat ditunjukkan pada tabel berikut.

Tabel 2. Gambaran Responden

No	Keterangan		Jumlah
1	Unit Kerja Responden	Provinsi Kalimantan Timur	17
		Kota Samarinda	21
		Kabupaten Kutai Kartanegara	12
		Kota Bontang	17
		Kabupaten Kutai Timur	23
		Kabupaten Penajam Paser Utara	25
		Kabupaten Paser	23
2	Umur	21-30 tahun	8
		31-40 tahun	62
		41-51 tahun	60
		51-60 tahun	8
3	Jenjang Pendidikan	SMA	3
		D1	1
		D3	1



Gambar 1. Pelaksanaan dan Realisasi Belanja Sebagai Tolak Ukur Kinerja

Pelaksanaan dan realisasi belanja sebagai tolak ukur kinerja

Secara implementasi penilaian kinerja berdasarkan pelaksanaan dan realisasi anggaran masih dianggap wajar mengingat pelaksanaan dan realisasi anggaran merupakan bentuk pengelolaan keuangan daerah yang harus dilakukan secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan asas keadilan dan kepatutan sehingga setiap alokasi biaya yang direncanakan harus dikaitkan dengan tingkat pelayanan atau hasil yang diharapkan dapat dicapai. Hasil analisis data dari wawancara dan kuisioner para responden terhadap penggunaan presentase pelaksanaan dan realisasi anggaran belanja sebagai tolak ukur kinerja sebagai pelaksana anggaran sebagai berikut.

Berdasarkan hasil rekapitulasi jawaban responden atas penerapan penilaian kinerja dengan indikator pelaksanaan dan realisasi belanja menunjukkan bahwa sebesar 55% atau sekitar 76 orang menyatakan setuju, 35% atau sebanyak 35 orang menyatakan tidak setuju, dan sebanyak 28 orang (20%) tidak menjawab.

Besarnya responden yang setuju memiliki anggapan bahwa penilaian kinerja berdasarkan pelaksanaan dan realisasi belanja merupakan wujud implemementasi atas perencanaan yang telah dilakukan dan pertanggungjawaban atas penggunaan anggaran terkait dengan pelayanan. Dengan kata lain, dana yang tersedia dalam APBD harus dimanfaatkan dengan sebaik mungkin untuk dapat menghasilkan peningkatan pelayanan dan kesejahteraan yang maksimal bagi kepentingan masyarakat.

Berdasarkan hasil ringkasan wawancara dan penuturan responden, secara umum dapat dikatakan bahwa evaluasi kinerja atas pelaksanaan anggaran memiliki karakteristik khusus, yaitu:

Evaluasi kinerja menekankan pada penilaian terhadap dampak suatu kebijakan, program, kegiatan, dan tata cara untuk melakukan penilaian terhadap tujuan dan sasaran kebijakan dan program; Evaluasi kinerja menekankan keterkaitan antara pencapaian tujuan dan sasaran dengan fakta; Evaluasi kinerja berorientasi pada kinerja saat ini dibandingkan dengan kinerja masa lalu; Evaluasi kinerja dipandang sebagai tujuan dan sekaligus cara untuk mencapai tujuan dan sasaran pembangunan secara menyeluruh.

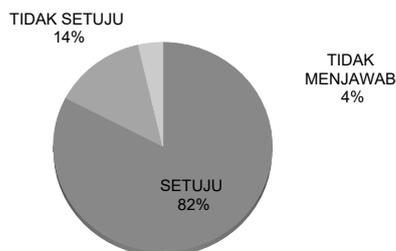
Namun permasalahan yang dikhawatirkan terjadi dan dasar mengapa pelaksanaan dan realisasi anggaran belanja ditentang menjadi sebagai tolak ukur kinerja disebabkan beberapa faktor. Salah satunya adalah adanya kesalahan penentuan indikator kinerja pada saat penganggaran sehingga berdampak terjadinya kesalahan pada saat pengukuran dan evaluasi. Selain itu, saat nilai anggaran sudah ditetapkan mekanisme penggunaannya pun harus sesuai dengan yang sudah ditetapkan. Sedangkan, dalam hal penyusunan anggaran setiap tahun mulai dipersiapkan pada bulan Juli setiap tahunnya, maka tidak mustahil apabila pada pelaksanaannya APBD tersebut perlu perubahan atau penyesuaian. Disisi lain, ada pula yang berpendapat bahwa kinerja akan maksimal jika disertai tingkat belanja yang

maksimal. Artinya bahwa semakin besar belanja untuk suatu kegiatan dalam lingkup sesuai kebutuhannya maka *output* yang dihasilkan akan lebih efektif dan begitupula terhadap *outcome*-nya.

Fleksibilitas anggaran, Efisiensi, dan Kinerja

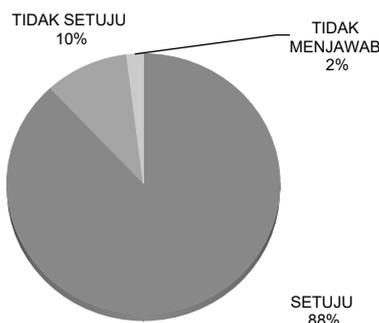
Secara umum, SKPD sebagai organisasi sektor publik yang menjadi perhatian penelitian ini tidak mengenal istilah *carry-back* maupun *carry-over*. Terkait definisi dan ruang lingkup baik *carry-back* maupun *carry-over* serta bagaimana penerapannya, hasil pendapat responden ditampilkan sebagai berikut.

CARRY OVER



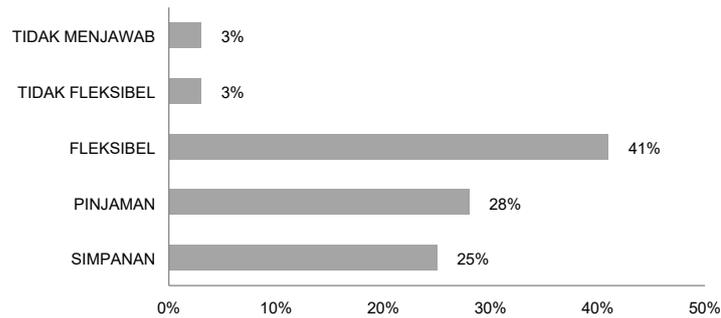
Gambar 2. Implementasi *carry-over*

CARRY BACK



Gambar 3. Implementasi *carry-back*

Berdasarkan gambar (2) dan (3) menunjukkan bahwa responden lebih menyetujui jika *carry over* maupun *carry back* dapat diterapkan. Kondisi ini menunjukkan bahwa responden penelitian ini berpendapat bahwa sangat diperlukan fleksibilitas dalam anggaran belanja. Fleksibilitas ini pada dasarnya digunakan sebagai acuan pada beberapa kondisi sebagai berikut: (1) terdapat (kelebihan) dana yang tidak digunakan (tidak terpakai) pada akhir periode sehingga pengeluaran (belanja) yang terjadi terkesan “dipaksakan” sehingga menjadi sesuatu yang tidak terlalu diperlukan dan merupakan pemborosan serta bisa tidak sesuai dengan anggaran kegiatannya; dan (2) anggaran yang telah ditetapkan, dalam suatu kondisi tertentu, justru tidak tepat penggunaannya untuk beberapa kegiatan pada periode bersangkutan.



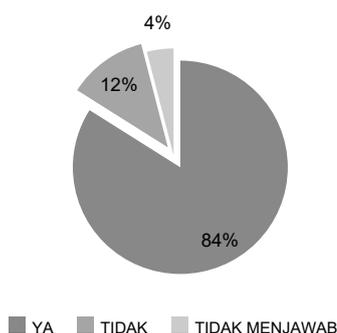
Gambar 4. Perilaku Terhadap Fleksibilitas Anggaran

Gambar (4) menunjukkan pendapat responden terkait dalam kondisi seperti apa anggaran yang fleksibel (carry-over dan carry-back) diperkenankan. Secara khusus, berdasarkan gambar (4), terdapat 4 (empat) kelompok responden yaitu (1) Kelompok Penabung terdiri dari 25% atau sebesar 35 orang merupakan responden yang berpendapat bahwa dana yang tidak terpakai dapat digunakan kembali di tahun anggaran berikutnya (tidak harus dikembalikan) namun saat sumber daya rendah di akhir tahun, tidak menginginkan adanya carry back (meminjam) atas anggaran mendatang; (2) Kelompok Peminjam sebanyak 28% atau sebesar 39 orang adalah sekelompok responden yang menginginkan bisa meminjam atas anggaran mendatang (carry back) namun tidak memperkenankan carry over (dana tidak terpakai dikembalikan); (3) Kelompok Fleksibel sebanyak 41% atau 57 orang menginginkan anggaran yang sepenuhnya fleksibel; (4) Kelompok Tidak Fleksibel sebanyak 3% atau 4 orang yang masih memilih anggaran konvensional; dan (5) Kelompok Tidak Menjawab sebanyak 3% atau sebanyak 4 orang yang tidak memberikan jawaban.

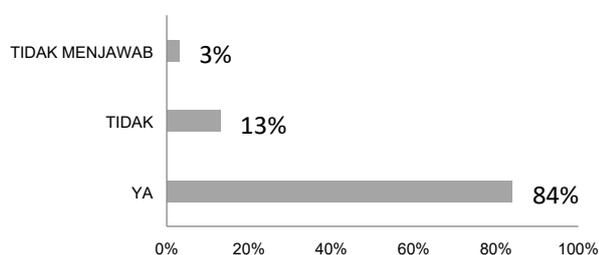
Pengelompokan jawaban responden ini pada dasarnya menunjukkan bahwa secara umum responden berasumsi bahwa anggaran yang fleksibel memungkinkan pelaksana anggaran berperilaku untuk dapat menghabiskan dan menyimpan dana yang dialokasikan atas kebijaksanaan mereka sendiri tanpa ada kekhawatiran kehilangan dana yang tidak terpakai atau nilai hutang yang akan terjadi. Perilaku ini justru lebih cenderung diterapkan responden jika target anggaran rendah (bukan kegiatan multi-years). Temuan ini sesuai dengan Sprinkle et al (2008) dan Rausch (2015), walau terdapat fleksibilitas namun perilaku budget gaming lebih cenderung terlihat jika target anggaran rendah, dimana pelaksana anggaran menunjukkan lebih banyak usaha dengan minim risiko dalam pengambilan keputusan.

Namun secara spesifik, pada dasarnya responden yang memilih anggaran fleksibel hanya melaksanakan carry over karena sepenuhnya memiliki opsi untuk dapat menggunakan dana yang tidak terpakai sehingga jumlah pengeluaran yang boros dan tidak diperlukan menjelang akhir tahun anggaran diperkirakan akan menurun. Namun opsi untuk carry back lebih minim untuk dilaksanakan karena aplikasinya lebih terkesan meminjam sehingga dapat berpengaruh terhadap pelaksanaan anggaran berikutnya.

Berikutnya, pendapat responden atas implementasi carry over dan carry back terhadap tingkat efisiensi dan kinerja organisasi sebagai berikut.



Gambar 5. Fleksibilitas Terhadap Efisiensi



Gambar 6. Fleksibilitas Terhadap Kinerja

Secara keseluruhan, sebagian besar responden menyatakan jika anggaran khususnya anggaran belanja lebih bersifat fleksibel akan meningkatkan tingkat efisiensi (84%) dan pada akhirnya kinerja organisasi juga akan meningkat (84%). Dalam hal ini, tolak ukur keberhasilan murni berdasarkan performance atau prestasi dari tujuan dimana kesuksesan pelaksanaan anggaran tidak hanya merujuk kepada tingkat efisiensi tapi juga mempertimbangkan faktor efektivitas. Berbeda kondisinya saat prosedur penggunaan anggaran konvensional yang terkesan kaku dan birokratis.

Meningkatnya tingkat efisiensi dikarenakan pelaksana anggaran tidak lagi berorientasi bagaimana memaksimalkan pengeluaran berdasarkan pagu anggaran konvensional namun lebih memaksimalkan pengeluaran yang memungkinkan dilaksanakan secara fleksibilitas.

Lebih lanjut, dalam upaya peningkatan efisiensi dan kinerja organisasi, penyusunan anggaran harus disertai dengan tujuan yang jelas dan ditetapkan serta melibatkan bawahan melalui tingkat partisipasi yang lebih tinggi dalam isu-isu terkait anggaran. Kondisi ini mengingatkan bahwa secara potensial pemberdayaan bawahan dalam penyusunan anggaran lebih tepat diterapkan pada organisasi besar, beragam, dan terdesentralisasi karena membutuhkan dekomposisi tugas dan pendelegasian tanggung jawab Merchat, (1981), Rausch, (2015). De Waal et al. (2011) berpendapat bahwa pemberdayaan bawahan dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan kinerja dan peran bawahan karena lingkup kerja mereka terfasilitasi dengan tetap dimbangi beberapa peraturan yang bersifat mengarahkan dan memotivasi untuk mencapai target anggaran.

SIMPULAN

Penerapan atau implementasi carry over maupun carry back terhadap pelaksanaan pembelanjaan daerah khususnya pada Satuan Kerja Pelaksana Daerah (SKPD) memungkinkan meningkatkan efisiensi maupun pemaksimalan atas kinerja SKPD bersangkutan karena berkaitan dengan perilaku pengguna anggaran itu sendiri. Hasil penelitian ini tidak sepenuhnya dapat menyimpulkan bahwa anggaran yang fleksibilitas merupakan jawaban yang tepat atas kelemahan anggaran konvensional. Kondisi ini disebabkan pada ranah sektor publik, dimana birokrasi menjadi faktor utama yang menjadi constraint atau hambatan atas pelaksanaan anggaran yang fleksibel. Secara konsepsional, hasil penelitian ini mendukung Rausch (2015) bahwa anggaran konvensional dengan periode terbatas pada dasarnya tidak

sesuai untuk organisasi yang menghadapi kondisi ketidakpastian dan lingkungan yang dinamis seperti halnya pada sektor pemerintah terutama pada pengeluaran yang sifatnya urgent.

Adapun keterbatasan penelitian ini antara lain (1) penelitian dibatasi oleh ukuran dan komposisi sampel survey sehingga informasi kurang mendalam mengenai latar belakang masing-masing organisasi responden sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisir secara umum; (2) pendapat responden masih terkesan objektif dan kurang terbuka khususnya dalam hal masalah internal penggunaan anggaran belanja; (3) penelitian ini belum mempertimbangkan beberapa faktor seperti kepribadian, kebutuhan individu, dan reward yang memungkinkan berpengaruh terhadap beberapa keputusan dalam belanja.

Berdasarkan hasil dan keterbatasan penelitian yang dipaparkan, saran dalam penelitian ini, antara lain: (1) secara praktis, hasil penelitian ini merekomendasikan untuk sistem anggaran sektor publik yang lebih bersifat fleksibel namun tidak menghilangkan nilai birokrasi dalam pelaksanaan dan pelaporannya. Hal ini layak dilakukan untuk melihat apakah fleksibilitas yang terjadi meningkatkan kinerja pelaksana anggaran secara nyata (riil) dengan tetap menggunakan indikator efisiensi dan efektivitas belanja yang dilaksanakan melalui studi lapangan jangka panjang atau melalui penelitian eksperimen; dan (2) penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan berbeda dengan mengembangkan dan menguji secara statistik beberapa variabel yang berpengaruh terhadap perilaku dalam menggunakan anggaran belanja sehingga hasil penelitian dapat digeneralisir.

DAFTAR PUSTAKA

- Arikunto, S. 2010. *Prosedur Suatu Penelitian: Pendekatan Praktek*. Edisi Revisi. Kelima. Penerbit Rineka Cipta. Jakarta.
- Bart, C.K. 1988. *Budgeting Gamesmanship*, Academy of Management Executive, Vol. 2 No. 4
- De Waal, A., Hermkens-Janssen, M. dan Van de Ven, A. 2011. *The Evolutionary Adoption Framework: Explaining the Budgeting Paradox*, Journal of Accounting and Organizational Change, Vol. 7 No. 4
- Endang, Marsudi. 2012. *Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial*. LANTIP Vol. 2 No.1
- Fisher, J.G., Maines, L.A., Peffer, S.A. dan Sprinkle, G.B. 2002. *Using Budgets for Performance Evaluation: Effects Of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry On Budget Proposals, Budget Slack, and Performance*. Accounting Review, Vol. 77 No. 4
- Frow, N., Marginson, D. dan Ogden, S. 2010. *'Continuous' Budgeting: Reconciling Budget Flexibility With Budgetary Control*. Accounting, Organizations and Society Vol. 35 No.4
- Hartmann, F.G.H. 2000. *The Appropriateness of RAPM: Toward the Further Development of Theory*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 25 No. 4-5
- Hope, J. dan Fraser, R. 2003. *New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model*, California Management Review, Vol. 45 No. 4
- Hope, J. dan Fraser, R. .2003. *Who Needs Budgets?*. Harvard Business Review, Vol. 81 No. 2
- Jensen, M.C. 2003. *Paying People To Lie: The Truth About The Budgeting Process*, European Financial Management, Vol. 9 No. 3
- Libby, T. dan Lindsay, M.R. 2003. *Budgeting - An Unnecessary Evil*, CMA Management, pp.30-33.
- Libby, T. dan Lindsay, R.M. 2010. *Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice*. Management Accounting Research, Vol. 21 No. 1
- Neely, A., Bourne, M. dan Adams, C. 2003. *Better Budgeting or Beyond Budgeting?*. Measuring Business Excellence, Vol. 7 No. 3.
- Sprinkle, G.B., Williamson, M.G. dan Upton, D.R. 2008. *The Effort and Risk-Taking Effects of Budget-Based Contracts*. Accounting, Organizations and Society Vol. 33 No. 4/5

- Sujana, I Made. 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* Vol.5 No.2
- 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*, Vol. 25 No. 6.
- Webb, R.A. 2002. The Impact of Reputation and Variance Investigations On The Creation of Budget Slack. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27 No. 4-5