

Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi, Penekanan Anggaran, *Locus Of Control*, Dan Kohesivitas Kelompok Terhadap Timbulnya Kesenjangan Anggaran Pada SKPD Pemerintah Provinsi Riau

Intan Permanasari
Drs. Zulbahridar, M.Si, Ak, CA
Drs. Al Azhar A, MM, Ak, CA

Email : permanasariintan@ymail.com

ABSTRACT

This research aims to investigate the effect of budget participation, organization commitment, budget emphasis, locus of control, and group cohesiveness on budgetary slack.

The subject of this study are echelon III and IV in 38 institutions in the district Government of Riau. The data was collected by distributing questionnaires to 152 respondents, but only 142 respondents who fill out the questionnaires. The analysis tool used is multiple regression using SPSS program version 17.0

The results show that budget participation, organization commitment, budget emphasis, locus of control, and group cohesiveness have significant effect and positive impact on budgetary slack. Based on the results

Keywords : Budget Participation , Organizational Commitment , Budget Emphasis , Locus of Control , Group Cohesiveness, and Budget Slacks

PENDAHULUAN

Salah satu tujuan diberlakukannya otonomi daerah di Indonesia dimaksudkan sebagai strategi untuk memperkuat perekonomian daerah dalam rangka memperkokoh perekonomian nasional untuk menghadapi era perdagangan bebas. Tujuan otonomi daerah akan terealisasi apabila seluruh lapisan melaksanakannya dengan baik. Langkah awal yang dapat dilakukan adalah dengan perwujudan reformasi sektor publik. Dimensi sektor publik tersebut tidak hanya sekedar perubahan format lembaga akan tetapi mencakup pembaharuan alat-alat yang digunakan untuk mendukung berjalannya lembaga publik tersebut dengan ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel sehingga cita-cita reformasi yaitu menciptakan *good governance* benar-benar tercapai (Mardiasmo, 2006).

Reformasi sektor publik berarti juga adanya reformasi keuangan daerah.

Reformasi ini dalam pelaksanaannya akan berdampak pada reformasi anggaran yang meliputi proses penyusunan, pengesahan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban anggaran. Jika pada awalnya, pertanggungjawaban anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) provinsi memerlukan pengesahan Menteri Dalam Negeri dan APBD kabupaten/kota dengan pengesahan gubernur, maka saat ini pertanggungjawaban APBD hanya memerlukan pengesahan dari Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) melalui Peraturan Daerah (Perda) (Mardiasmo, 2006).

Dalam proses penyusunan anggaran, anggaran memiliki dampak langsung terhadap perilaku manusia. Oleh karena itu, terdapat perilaku-perilaku manusia yang akan timbul sebagai akibat dari anggaran, baik yang bersifat positif maupun bersifat negatif. Perilaku yang positif akan timbul jika tujuan pribadi masing-masing manajer selaras, serasi, dan

seimbang dengan tujuan organisasi dan manajer mempunyai kemauan untuk memenuhinya. Sebaliknya, tindakan negatif yang akan mungkin timbul adalah kesenjangan anggaran (Warindrani, 2006: 99).

Perilaku-perilaku oportunistik pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dapat memicu terjadinya kesenjangan anggaran. Perilaku itu meliputi pengusulan kegiatan yang sesungguhnya bukanlah menjadi kegiatan prioritas, mengusulkan kegiatan yang berpeluang untuk mendapatkan kepentingan pribadi, mengalokasikan jumlah belanja yang terlalu besar untuk komponen belanja dan memperbesar anggaran untuk kegiatan yang sulit diukur.

Di beberapa daerah di Indonesia telah ditemukan beberapa kasus terjadinya kesenjangan anggaran di Pemerintahan. Sebagai gambaran dari data APBD Kota Pekanbaru, dari tahun 2008 sampai 2012 APBD Kota Pekanbaru mengalami peningkatan, selisih antara yang dianggarkan dan yang direalisasikan sebesar 104,741 milyar dan 187,62 milyar. Dari sini dapat kita lihat bahwa selama dua tahun tersebut pemerintah Kota Pekanbaru mampu mencapai estimasi terbaik bagi daerahnya sehingga mampu meminimalisasikan belanja daerah selama dua tahun tersebut. Pada tahun 2010 sampai dengan 2012 selisih yang dianggarkan dan yang direalisasikan juga mengalami surplus sebesar 134,311 milyar, 13,592 milyar dan 2 milyar, walaupun begitu dapat kita lihat bahwa surplus mengalami penurunan selama tiga tahun berikut.

Hal ini menunjukkan dalam penetapan anggaran belanja langsung dari tahun 2008-2012 pada SKPD dalam lingkup kota Pekanbaru terjadi selisih antara anggaran yang ditetapkan dengan anggaran yang terealisasi. Banyak faktor yang menyebabkan terjadinya selisih, diantaranya kurangnya partisipasi dalam

penyusunan anggaran serta komitmen para penyusun anggaran dalam bekerja menyusun anggaran.

Bedasarkan fenomena yang telah dipaparkan di atas dan dengan melihat inkonsistensi pada penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul: **“Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen organisasi, Penekanan Anggaran, *Locus of Control*, dan Kohesivitas Kelompok Terhadap Timbulnya Kesenjangan Anggaran pada SKPD Pemerintah Provinsi Riau”**

PERUMUSAN MASALAH

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, maka rumusan masalah dari penelitian ini adalah sebagai berikut: Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran? Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran? Apakah penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran? Apakah *locus of control* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran? Apakah kohesivitas kelompok berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran?

TUJUAN PENELITIAN

Adapun tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran, untuk mengetahui pengaruh komitmen organisasi terhadap kesenjangan anggaran, untuk mengetahui pengaruh penekanan anggaran terhadap kesenjangan anggaran, untuk mengetahui pengaruh *locus of control* terhadap kesenjangan anggaran, untuk mengetahui pengaruh kohesivitas kelompok terhadap kesenjangan anggaran,

TELAAH PUSTAKA

Pengertian Anggaran

Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang

berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Ikhsan dan La Ane, 2007). Sebagai alat perencanaan, anggaran merupakan rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh para manajer departemen suatu organisasi dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu di masa yang akan datang.

Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang.

Kesenjangan Anggaran

Kesenjangan anggaran adalah selisih atau perbedaan antara sumber daya yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan sebuah pekerjaan dengan sumber daya yang diajukan dalam anggaran. Kesenjangan anggaran dapat pula diartikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan yaitu ketika membuat anggaran penerimaan lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran yang lebih tinggi daripada estimasi yang sesungguhnya (Dinni, 2008).

Kesenjangan anggaran tidak selalu merugikan tetapi dalam kejadian tertentu dapat juga memberikan keuntungan. Schiff dan Lewin (1968) dalam Ramdeen et al (2006) menemukan bahwa manajemen dapat dan bisa menciptakan kesenjangan

anggaran untuk mencapai anggaran yang harus dicapai dan untuk mengamankan sumber daya untuk kepentingan dan tujuan mereka di masa yang akan datang. Schiff dan Lewin juga menyatakan bahwa adanya kesenjangan merupakan hal yang umum bagi manajer, baik manajer dalam perusahaan yang berorientasi laba maupun nirlaba, bagi perusahaan yang sudah stabil maupun yang sedang berkembang. Mereka menyiratkan bahwa kesenjangan merupakan alat bagi manajemen untuk memenuhi keuntungan pribadinya yang tercakup dalam anggaran.

Partisipasi Anggaran

Ikhsan dan Ishak, (2005: 173) mendefinisikan partisipasi sebagai suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih dimana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya.

Wartono (1998) mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan kesenjangan anggaran dan sebaliknya ketika partisipasi rendah harapan bawahan untuk melakukan kesenjangan anggaran dibatasi sehingga kesenjangan anggaran juga rendah.

Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi merupakan tingkat sampai sejauh mana seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi itu (Ikhsan dan Ishak, 2005: 35). Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang

ingin dicapai oleh organisasi (Mowday, et al, 1997).

Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik dan partisipasi membuka peluang bagi bawahan untuk menciptakan kesenjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen karyawan terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah.

Nouri dan Parker (1996) menyatakan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan kesenjangan anggaran. Komitmen yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan kesenjangan anggaran. Sebaliknya, bila komitmen organisasi rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan kesenjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya keberhasilan mencapai sasaran anggaran itu diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil mencapai tujuan.

Penekanan Anggaran

Penekanan anggaran biasanya diciptakan oleh para supervisor /pengawas (Hoftstede, 1968) dalam Ramdeen et al (2006). Apabila terjadi penekanan untuk pencapaian anggaran, kecenderungan yang biasanya akan terjadi adalah meletakkannya dalam anggaran perusahaan (Lowe & Shaw, 1968).

Faktor penekanan anggaran yang dapat menimbulkan kesenjangan anggaran juga dijelaskan oleh Suartana (2010: 138) bahwa seringkali perusahaan menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja manajemen, karena itu yang tersedia. Penekanan anggaran seperti ini dapat memungkinkan timbulnya kesenjangan anggaran. Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong

bawahan untuk menciptakan kesenjangan anggaran dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi kedepannya.

Anggaran sering kali dipandang sebagai alat tekanan manajerial. Karena orang-orang akan merasakan tekanan ketika manajemen puncak berusaha untuk memperbaiki efisiensi dengan cara memperoleh lebih banyak output dari tingkat input yang ada (atau lebih rendah). Sementara sedikit tekanan memang diinginkan, tekanan yang berlebihan dapat menyebabkan frustrasi, emosi yang meningkat, dan penyakit fisik yang ditimbulkan oleh stres (Arfan dan Ishak, 2005: 167).

Locus Of Control

Konsep tentang *locus of control* (pusat kendali) pertama kali dikemukakan oleh Rotter pada tahun 1966 yang merupakan ahli teori pembelajaran sosial. *Locus of control* dapat diartikan sebagai cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan peristiwa yang terjadi padanya. *Locus of control* menurut Hjele dan Ziegler, Baron dan Byren, dalam Astuti (2007) diartikan sebagai persepsi seseorang tentang sebab-sebab keberhasilan atau kegagalan dalam melaksanakan pekerjaannya.

Locus of control merupakan salah satu variabel kepribadian (*personality*) yang didefinisikan sebagai keyakinan individu terhadap mampu tidaknya mengontrol nasib (*destiny*) sendiri (Rotter, 1996). Lefcourt (1982) menyatakan bahwa *locus of control* dibedakan menjadi *locus of control internal* yaitu yang ditunjukkan dengan pandangan peristiwa baik maupun buruk yang terjadi diakibatkan oleh tindakan seseorang. Oleh karena itu terjadinya suatu peristiwa berada dalam kontrol seseorang. Sedang *locus of control eksternal* adalah ditunjukkan dengan pandangan bahwa peristiwa baik buruk yang terjadi tidak berhubungan dengan

perilaku seseorang pada situasi tertentu, oleh karena itu disebut dengan diluar kontrol seseorang. Setiap orang memiliki locus of control tertentu yang berada diantara kedua ekstrim tersebut.

Pada dasarnya konsep *locus of control* menunjukkan kepada harapan-harapan individu mengenai sumber penyebab dari peristiwa-peristiwa yang terjadi pada diri mereka. Pada dasarnya konsep *locus of control* menunjukkan kepada harapan-harapan individu mengenai sumber penyebab dari peristiwa-peristiwa yang terjadi dalam hidupnya. Menurut Rotter dalam Robbins (1998) terdapat tiga indikator utama dalam *locus of control* yaitu: kepercayaan akan hadirnya takdir, kepercayaan diri serta usaha/kerja keras.

Kohesivitas Kelompok

Kohesivitas kelompok dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok dengan anggota yang mempunyai pertalian dengan anggota lainnya dan keinginan untuk tetap menjadi bagian dari kelompok tersebut. Bila kohesivitas tinggi dan kelompok menerima serta sepakat dengan tujuan formal organisasi, maka perilaku kelompok akan positif ditinjau dari sisi organisasi formal (Robbin, 1996). Demikian pula dalam partisipasi penyusunan anggaran, jika tujuan kelompok dengan kohesivitas tinggi tidak sesuai dengan tujuan manajemen organisasi maka hal tersebut akan dapat menimbulkan terjadinya kesenjangan anggaran.

Robbins (2002) menyatakan bahwa semakin kohesif suatu kelompok, para anggota semakin mengarah ke tujuan. Selanjutnya tingkat kohesivitas akan mempunyai pengaruh terhadap komitmen terhadap organisasi tergantung sejauh mana kesamaan tujuan kelompok dengan organisasi. Pada kelompok dengan kohesivitas yang tinggi disertai adanya

penyesuaian yang tinggi dengan tujuan organisasi maka kelompok tersebut akan berorientasi pada hasil ke arah pencapaian tujuan organisasi. Sedangkan jika pada kelompok dengan kohesivitas tinggi tidak disertai dengan tujuan organisasi maka kelompok tersebut akan berorientasi pada hasil ke arah pencapaian tujuan kelompok.

Tingkat kekohesivan bisa mempunyai akibat positif atau negatif tergantung seberapa baik tujuan kelompok sesuai dengan tujuan organisasi formal. Bila kekohesivan tinggi dan kelompok menerima serta sepakat dengan tujuan formal organisasi, maka perilaku kelompok akan positif ditinjau dari sisi organisasi formal. Tetapi bila kelompok sangat kohesif tetapi tujuannya tidak sejalan dengan organisasi formal, maka perilaku kelompok akan negatif ditinjau dari sisi organisasi formal (Robbins, 1996).

Partisipasi Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama dengan keterlibatan dua orang atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan (Mulyadi, 2004).

Keterlibatan tersebut dapat bervariasi dari hanya sekedar hadir pada pertemuan anggaran sampai pada partisipasi dalam diskusi yang berkaitan dengan kewajaran dari kuota penjualan dan target produksi dan pada hak untuk melakukan negosiasi dalam menetapkan sasaran dari organisasi itu. Manajer melakukan kesenjangan dalam anggarannya dengan tujuan untuk melindungi keuntungan pribadinya dan hal tersebut merupakan perilaku yang rasional (Lowe & Shaw, 1968).

Jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan, maka akan menimbulkan kesenjangan anggaran. Hal ini terjadi

ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya. Kesenjangan anggaran mencerminkan adanya perbedaan antara jumlah anggaran yang sengaja disusun oleh manajer dengan jumlah estimasi terbaik perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2006).

Komitmen Organisasi terhadap Kesenjangan Anggaran

Menurut Nouri dan Parker (1996), menyimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan kesenjangan anggaran.

Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday et al, 1979). Komitmen organisasi yang kuat dalam individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan kepentingan yang sudah direncanakan sehingga memungkinkan terjadinya kesenjangan anggaran dapat dihindari (Porter et al, 1974).

Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk menciptakan kesenjangan anggaran. Sebaliknya, jika komitmen bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya akan lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan kesenjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya nanti keberhasilan dalam mencapai sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil mencapai tujuan.

Penekanan Anggaran terhadap Kesenjangan Anggaran

Adi dan Mardiasmo (2002) mengatakan bahwa anggaran memiliki fungsi sebagai alat penilaian kinerja. Penilaian kinerja seseorang ditentukan berdasarkan tercapai atau tidaknya target

anggaran dimana bawahan dirangsang dengan adanya suatu *reward* jika perencanaan anggaran tercapai, dan sanksi apabila perencanaan anggaran tidak tercapai. Adanya penekanan anggaran seperti ini akan mendorong bawahan dalam menciptakan kesenjangan anggaran dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi dan menghindari sanksi.

Bilamana dalam perusahaan terdapat keadaan, yaitu anggaran merupakan satu faktor yang paling dominan dalam mengukur kinerja bawahan, inilah yang dinamakan dengan penekanan anggaran. Bila kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka kinerja bawahan akan sangat ditentukan oleh anggaran yang sudah disusun, maka bawahan akan berusaha memperoleh varians yang menguntungkan yang diperoleh dengan cara menciptakan kesenjangan anggaran.

Ketika suatu organisasi menggunakan anggaran sebagai salah satu tolak ukur kinerja, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan dua cara yaitu yang pertama, meningkatkan *performance*, sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang telah dianggarkan. Sedangkan cara yang kedua adalah dengan cara membuat anggaran yang mudah untuk dicapai atau dengan kata lain melonggarkan anggaran dengan suatu cara, misalnya dengan merendahkan target pendapatan dan meninggikan biaya perusahaan, sehingga anggaran tersebut mudah untuk dicapai, dalam hal ini akan menimbulkan kesenjangan anggaran.

Locus Of Control terhadap Kesenjangan Anggaran

Locus of control adalah tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka.

Jika dikaitkan dengan proses penganggaran, mereka yang tidak

memiliki internal *locus of control* yang baik akan gagal menjalankan fungsi dan peranannya dalam proses penyusunan anggaran serta dalam mencapai sasaran anggaran. Hal ini tentu saja akan menjadi indikasi gagalnya proses penganggaran yang pada gilirannya akan berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga berakibat pada timbulnya kesenjangan anggaran.

Bila manajer berpandangan bahwa faktor penentu berada dalam kendali individu maka manajer akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target anggaran yang ditentukan sehingga kemungkinan timbulnya kesenjangan anggaran dapat berkurang.

Kohesivitas Kelompok terhadap Kesenjangan Anggaran

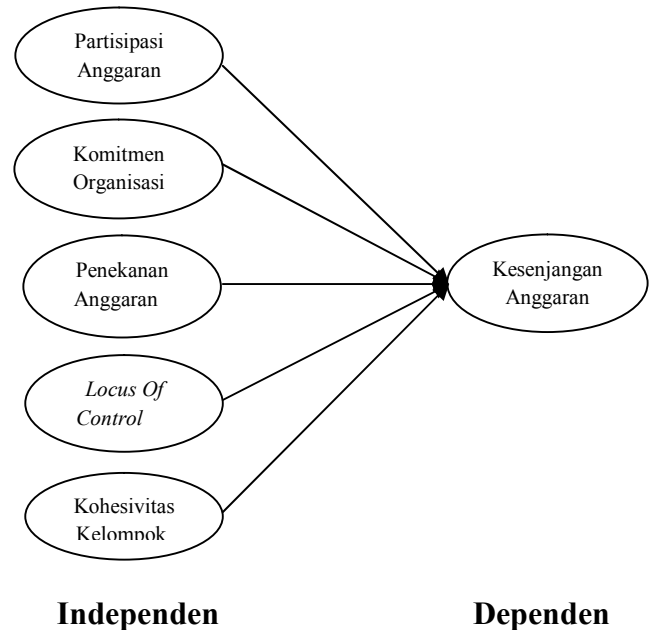
Robbins (2002) menyatakan bahwa semakin kohesif suatu kelompok, para anggota akan semakin mengarah pada tujuan. Selanjutnya, tingkat kohesivitas akan memiliki pengaruh terhadap komitmen terhadap organisasi tergantung pada seberapa jauh kesamaan tujuan kelompok dengan organisasi.

Pada kelompok dengan kohesivitas tinggi yang disertai dengan adanya penyesuaian yang tinggi dengan tujuan organisasi maka kelompok tersebut akan berorientasi pada hasil kearah pencapaian tujuan organisasi. Sedangkan jika pada kelompok dengan kohesivitas tinggi tidak disertai dengan adanya penyesuaian yang tinggi dengan tujuan organisasi maka kelompok tersebut akan berorientasi pada hasil kearah pencapaian tujuan kelompok.

Maka, jika tujuan kelompok dengan kohesivitas yang tinggi tidak sesuai dengan tujuan manajemen organisasi maka hal tersebut akan dapat menimbulkan kesenjangan anggaran.

Model Penelitian

Gambar 2.1
Model Penelitian



METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat setingkat eselon III dan IV yang terdiri dari kepala bagian/bidang dan kepala subbagian/subbidang yang bekerja di SKPD Pemerintah Provinsi. Jumlah SKPD di Pemerintah Provinsi Riau berjumlah 37 instansi yang meliputi Dinas dan Lembaga Teknis Daerah (badan, kantor, dan RSUD).

Teknik Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini, metode pengumpulan data yang dilakukan adalah data primer berupa kuesioner. Kuesioner adalah satu set pertanyaan yang telah dirumuskan untuk mencatat jawaban dari para responden (Sekaran, 2006). Data penelitian ini dikumpulkan dengan cara mengantarkan langsung kuesioner ke alamat tempat para pejabat eselon III dan IV bekerja. Masing-masing SKPD berupa Dinas dan Lembaga Teknis Daerah tersebut diberikan waktu pengembalian beberapa minggu terhitung sejak kuesioner

diterima oleh responden. Pengembaliannya juga diambil langsung sesuai dengan janji yang disepakati dengan responden. Metode ini dilakukan karena wilayah penelitian masih dalam jarak yang masih dapat dijangkau sesuai dengan kemampuan penelitian dan disamping itu cara ini juga dapat membantu meningkatkan *respon rate*.

Metode Analisis Data Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (mean), standar deviasi, varian, maksimum, minimum, sum, range, kurtosis dan skewness (kemencengan distribusi) (Ghozali, 2011: 19). Statistic deskriptif adalah statistic yang digunakan untuk menganalisa data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum atau generalisasi (Sugiyono, 2010: 206).

Uji Validitas

Menurut Ghozali (2011) uji validitas adalah uji yang digunakan untuk mengetahui apa yang sesungguhnya diukur.

Pengujian validitas dilakukan dengan membandingkan r_{hitung} (tabel *corrected item-total correlation*) dengan r_{tabel} (tabel *product momen* dengan signifikan 0,05) untuk *degree of freedom* (df) = n-2. Suatu kuesioner dinyatakan valid apabila $r_{hitung} > r_{tabel}$ (Ghozali, 2011).

Uji Reliabilitas

Reliabilitas sebenarnya merupakan alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indicator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu

(Ghozali, 2011: 47). Rumus yang digunakan untuk menguji reliabilitas instrument adalah kuesioner Alfa dari *Alpha Cronbach*. Standar yang digunakan untuk menentukan *reliable* dan tidaknya suatu instrument adalah perbandingan antara nilai r hitung dengan r tabel pada taraf kepercayaan 95% atau signifikan 5%, dimana nilai r diwakili oleh nilai alpha dengan skala alpha 0 sampai dengan 1.

Uji Normalitas

Uji Normalitas Data bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2011: 160). Model regresi yang baik adalah distribusi data normal atau mendekati normal. Uji normalitas data dalam penelitian ini akan digunakan uji *one sample Kolmogorov-Smirnov* dengan menggunakan taraf signifikansi 0,05. Data dinyatakan bersifat normal jika signifikan lebih besar dari 5% atau 0,05.

Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Dalam model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Untuk mendeteksi ada atau tidaknya multikolinearitas di dalam regresi ada beberapa cara, salah satunya adalah dengan melihat dari nilai variance bebas yang memiliki VIF > 10 atau nilai tolerance < 0,10 maka dapat disimpulkan tidak ada multikolinearitas antar variabel bebas dalam model regresi (Ghozali, 2011: 105).

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode t-1

(sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Model regresi yang baik adalah regresi yang bebas dari autokorelasi. Dalam penelitian ini bertujuan untuk mendeteksi ada atau tidaknya autokorelasi digunakan uji Durbin-Watson (Dw test) (Ghozali, 2011: 96). Untuk mendeteksi ada atau tidaknya autokorelasi dapat dilakukan dengan melihat nilai Durbin-Watson.

- Bila nilainya < -2 : autokorelasi positif
- Bila nilainya diantara -2 sampai +2 : tidak ada korelasi
- Bila nilainya >2 : autokorelasi negative

Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Model regresi yang baik adalah model yang tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2011: 139).

Untuk mendeteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan beberapa cara. Salah satunya dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik scatterplot antara SRESID dan ZPRED di mana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah residual (Y prediksi - Y sesungguhnya). Jika ada pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit) maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas sedangkan jika ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2011: 139).

Model Regresi Linier Berganda

Analisis regresi berganda (*multiple regression analysis*) dalam penelitian ini adalah untuk melihat pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat. Analisis ini digunakan untuk mengukur kekuatan dua variabel atau lebih dan juga menunjukkan arah hubungan antar

variabel dependen dengan variabel independen. Uji hipotesis tersebut dilakukan dengan program SPSS 17. Persamaan regresi linier berganda yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \beta_5X_5 + e$$

Keterangan:

Y	=	Senjangan anggaran
X1	=	partisipasi anggaran
X2	=	komitmen organisasi
X3	=	penekanan anggaran
X4	=	Locus of control
X5	=	Kohesivitas Kelompok
A	=	konstanta
β	=	koefisien arah regresi
e	=	error

Uji Goodness of Fit

Ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai actual dapat dinilai dengan *Goodness of Fit*. Secara statistic setidaknya ini dapat diukur dari nilai koefisien determinasi, nilai statistic F dan nilai statistic t. perhitungan statistic disebut signifikan secara statistic apabila nilai uji statistiknya berada dalam daerah kritis (daerah dimana H_0 ditolak), sebaliknya disebut tidak signifikan bila nilai uji statistiknya berada dalam daerah dimana H_0 diterima (Ghozali, 2001).

Uji Hipotesis

Sebelum melakukan pengujian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini, maka terlebih dahulu perlu dilakukan pengujian model. Pengolahan data penelitian ini menggunakan bantuan analisis regresi berganda (*multiple regression*) dengan bantuan SPSS (*statistical product service solution version 17*). Kemudian dilakukan pengujian terhadap hipotesis penelitian.

Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh

kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel independen (Ghozali, 2011: 97).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Jumlah kuesioner yang disebarakan sebanyak 152 kuesioner dan kuesioner yang kembali sebanyak 142. Kuesioner yang tidak kembali disebabkan kesibukan pejabat eselon dan sebagian pejabat tidak berada ditempat sehingga tidak bisa mengisi kuesioner yang diberikan. Dari jumlah kuesioner yang kembali, sebanyak 3 kuesioner yang tidak dapat dianalisis karena kurang lengkapnya pengisian kuesioner oleh responden. Dengan demikian, tingkat pengembalian kuesioner dan yang dapat diolah sebanyak 139 kuesioner atau 91,45 % sehingga melebihi minimal 20% dari kuesioner yang disebarakan. Dengan demikian, data tersebut sudah mencakup sebagai ukuran sampel untuk tujuan analisis.

Karakteristik Penelitian

Berdasarkan hasil pengumpulan data diperoleh sampel berbagai karakteristik. Karakteristik responden yang akan dibahas dibawah ini meliputi: jenis kelamin, pendidikan terakhir, jabatan dan lama bekerja. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pada umumnya responden adalah laki-laki (69,06%), pendidikan terakhir S1 (81,29%), jabatan eselon IV (72,66%) dan lama bekerja > 10 tahun (76,26%).

Statistik Deskriptif

Data deskriptif yang menggambarkan keadaan atau kondisi responden yang perlu diperhatikan sebagai informasi tambahan untuk memahami hasil penelitian.

Tabel 1. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Teoritis		Aktual	
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean
Kesenjangan anggaran	6-30	15	11-29	23,46
Partisipasi Anggaran	6-30	15	12-28	23,01
Komitmen Organisasi	9-45	22,5	23-41	34,14
Penekanan Anggaran	6-30	15	13-28	21,30
<i>Locus of control</i>	8-40	20	17-37	31,52
Kohesivitas Kelompok	5-25	12,5	9-24	18,60

Sumber: Data Hasil Pengolahan, 2014 (Lampiran 3)

Hasil Uji Validitas

Pengujian validitas dilakukan dengan membandingkan r_{hitung} (tabel *corrected item-total correlation*) dengan r_{tabel} (tabel *product momen* dengan signifikansi 0,05) untuk *degree of freedom* (df) = n-2. Suatu kuesioner dinyatakan valid apabila $r_{hitung} > r_{tabel}$ (Ghozali, 2011).

Tabel 2. Hasil Uji Validitas

Variabel	r hitung	r tabel	Ket
Kesenjangan Anggaran	0,661 - 0,785	0,167	Valid
Partisipasi Anggaran	0,529 - 0,681	0,167	Valid
Komitmen Organisasi	0,429 - 0,729	0,167	Valid
Penekanan Anggaran	0,450 - 0,773	0,167	Valid
<i>Locus of control</i>	0,541 - 0,820	0,167	Valid
Kohesivitas Kelompok	0,344 - 0,672	0,167	Valid

Sumber: Data Hasil Pengolahan, 2014 (Lampiran 3)

Hasil Uji Reliabilitas

Menurut Nunnally (1978) dalam Ghozali (2006), instrumen penelitian dikatakan handal (*reliable*) jika *cronbach alpha* lebih dari 0,6. Dengan bantuan program SPSS dapat dilihat hasil uji reliabilitas sebagai berikut:

Tabel 3. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach Alpha	Nilai Kritis	Ket
Kesenjangan Anggaran	0,892	0,6	Reliabel
Partisipasi Anggaran	0,826	0,6	Reliabel
Komitmen Organisasi	0,872	0,6	Reliabel
Penekanan Anggaran	0,835	0,6	Reliabel
<i>Locus of control</i>	0,897	0,6	Reliabel
Kohesivitas Kelompok	0,744	0,6	Reliabel

Sumber: Data Hasil Pengolahan, 2014 (Lampiran 3)

Hasil Uji Normalitas

Uji normalitas data dalam penelitian ini akan digunakan uji *one sample Kolmogorov-Smirnov* dengan menggunakan taraf signifikansi 0,05. Data dinyatakan bersifat normal jika signifikan lebih besar dari 5% atau 0,05.

Tabel 4. Hasil Uji Normalitas Kolmogorov Smirnov

		Unstandardized Residual
	N	139
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.59603281
Most Extreme Differences	Absolute	.078
	Positive	.060
	Negative	-.078
	Kolmogorov-Smirnov Z	.924
	Asymp. Sig. (2-tailed)	.360

Sumber: Data Hasil Pengolahan, 2014 (Lampiran 3)

Dari Tabel diatas diperoleh nilai signifikansi sebesar $0,360 > 0,05$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas.

Hasil Uji Multikolinearitas

Pengujian multikolinearitas pada penelitian ini dilakukan dengan melihat nilai collinearity statistics dan nilai koefisien korelasi diantara variabel bebas. Jika $VIF > 10$ atau nilai tolerance $< 0,10$ maka dapat disimpulkan tidak ada multikolinearitas antar variabel bebas dalam model regresi.

Tabel 5. Hasil Uji Multikolinearitas

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	Partisipasi Anggaran	.394	2.539
	Komitmen Organisasi	.290	3.447
	Penekanan Anggaran	.373	2.682
	<i>Locus of control</i>	.195	5.140
	Kohesivitas Kelompok	.204	4.908

Sumber: Data Hasil Pengolahan, 2014 (Lampiran 3)

Berdasarkan Tabel terlihat nilai VIF untuk kejelasan sasaran anggaran, komitmen organisasi, informasi asimetri dan penekanan anggaran kecil dari 10 dan nilai tolerance lebih besar dari 0,1. Hal ini menunjukkan bahwa variabel bebas dalam penelitian ini tidak saling berkorelasi atau tidak terdapat (terbebas dari) multikolinearitas.

Hasil Uji Autokorelasi

Pada penelitian ini, autokorelasi dideteksi dengan nilai *Durbin Watson*. Batas tidak terjadinya autokorelasi adalah angka *Durbin-Watson* berada antara -2 sampai dengan +2.

Tabel 6. Hasil Uji Autokorelasi

Model	Durbin-Watson
1	1.866

Sumber: Data Hasil Pengolahan, 2014 (Lampiran 3)

Berdasarkan hasil diatas diketahui nilai d_{hitung} (Durbin Watson) terletak antara -2 dan +2 = $-2 < 1,866 < +2$. Dapat disimpulkan bahwa tidak ditemukannya autokorelasi dalam model regresi.

Adanya partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran justru akan meminimalisir terjadinya kesenjangan anggaran. Bawahan yang berpartisipasi akan terdorong untuk membantu atasan dengan memberikan informasi yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun lebih akurat. Bawahan yang mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal akan melaporkan informasi tersebut kepada atasan. Individu yang berkomitmen tinggi akan mendahulukan kepentingan organisasi serta berusaha agar organisasi lebih produktif.

Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Kesenjangan Anggaran

Dari hasil pengujian diketahui $t_{hitung} (2,192) > t_{tabel} (1,978)$ dan signifikasni $(0,030) < 0,05$. Dengan demikian hipotesis pertama diterima, yaitu komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Agi Kusumawati (2006) tentang pengaruh partisipasi anggaran, informasi asimetris, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap kesenjangan anggaran pada Rumah Sakit di Kota Pekanbaru. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Komitmen organisasi yang kuat menyebabkan individu berusaha mencapai tujuan organisasi dan mengutamakan kepentingan organisasi. Individu berkomitmen tinggi akan berpandangan positif dan berusaha berbuat yang terbaik bagi organisasi. Sehingga dengan komitmen tinggi, kesenjangan anggaran dapat dihindari. Sedangkan individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya, dan

memungkinkan terjadinya kesenjangan anggaran.

Pengaruh Penekanan Anggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran

Dari hasil pengujian diketahui $t_{hitung} (2,909) > t_{tabel} (1,978)$ dan signifikasni $(0,004) < 0,05$. Dengan demikian hipotesis pertama diterima, yaitu penekanan anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dina Nur Afiani (2010) tentang pengaruh partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan informasi asimetris terhadap kesenjangan anggaran pada Pemerintahan Kabupaten Semarang. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa penekanan anggaran berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Penekanan anggaran sangat mempengaruhi terjadinya kesenjangan anggaran. Penekanan anggaran dapat dilakukan dengan adanya dirangsang *reward* jika perencanaan anggaran tercapai, dan sanksi apabila perencanaan anggaran tidak tercapai. Adanya penekanan anggaran seperti ini akan mendorong bawahan dalam menciptakan kesenjangan anggaran dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi dan menghindari sanksi. Apabila penekanan anggaran tinggi maka akan dapat meminimalkan kesenjangan anggaran.

Pengaruh Locus of control Terhadap Kesenjangan Anggaran

Dari hasil pengujian diketahui $t_{hitung} (2,538) > t_{tabel} (1,978)$ dan signifikasni $(0,012) < 0,05$. Dengan demikian hipotesis pertama diterima, yaitu *locus of control* berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Maya Triana (2012) tentang pengaruh penekanan anggaran, *locus of control*, partisipasi

anggaran terhadap kesenjangan anggaran pada SKPD di Kota Jambi. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Jika faktor penentu dalam suatu anggaran berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka akan ada untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Dengan adanya kecenderungan *locus of control* yang tinggi sehingga dia yakin akan kemampuan dirinya untuk menyelesaikan suatu permasalahan maka penggunaan anggaran partisipatif akan menimbulkan kepuasan kerja dan diharapkan akan meningkatkan kinerja. Dari penjelasan di atas, dapat dipahami bahwa dengan memiliki *internal locus of control* yang baik akan dapat menjalankan fungsi dan peranannya dalam proses penyusunan anggaran serta dalam mencapai sasaran anggaran dengan tingkat kesenjangan anggaran yang dapat diminimalisir.

Pengaruh Kohesivitas Kelompok Terhadap Kesenjangan Anggaran

Dari hasil pengujian diketahui $t_{hitung} (2,184) > t_{tabel} (1,978)$ dan signifikasni $(0,031) < 0,05..$ Dengan demikian hipotesis pertama diterima, yaitu kohesivitas kelompok berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Jivi Dwisariasih (2013) tentang pengaruh partisipasi anggaran, informasi asimetri, budaya organisasi dan kohesivitas kelompok pada SKPD di Kota Padang. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kohesivitas kelompok berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Adanya kohesivitas yang tinggi yang disertai perbedaan tujuan kelompok dengan tujuan organisasi dapat meningkatkan kesenjangan anggaran. Bila kelompok sangat kohesif tetapi tujuannya tidak sejalan dengan organisasi formal, maka perilaku kelompok akan negatif ditinjau dari

sisi organisasi formal. Begitu juga dalam partisipasi anggaran, jika tujuan kelompok tidak sesuai dengan tujuan organisasi maka hal tersebut dapat menimbulkan kesenjangan anggaran. Kohesivitas yang tinggi dalam partisipasi anggaran dapat meminimalkan kesenjangan anggaran dalam hal ini terjadi jika kohesivitas kelompok dalam partisipasi anggaran tersebut dilandasi persamaan tujuan kelompok dengan tujuan organisasi.

Uji F

Dari tabel 8 diatas diketahui F hitung sebesar 110,885 dengan signifikansi 0,000. Diketahui F tabel (pada tingkat signifikansi 5%) dengan persamaan $k ; n - k - 1 = 5 ; 139 - 5 - 1 = 5 ; 133 = 2,282$. Dengan demikian diketahui $F_{hitung} (110,885) > F_{tabel} (2,282)$ dan signifikansi $(0,000) < 0,05$. Dengan demikian maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Artinya partisipasi anggaran, komitmen organisasi, penekanan anggaran, *locus of control*, dan kohesivitas kelompok secara bersama-sama berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Uji Koefisien Determinasi (Adjusted R²)

Berdasarkan pengujian yang dilakukan pada tabel 4.13, diperoleh nilai koefisien determinasi (Adjusted R²) sebesar 0,799. Artinya adalah bahwa sumbangan pengaruh partisipasi anggaran, komitmen organisasi, penekanan anggaran, *locus of control*, dan kohesivitas kelompok secara bersama-sama terhadap kesenjangan anggaran adalah sebesar 79,9 %. Sedangkan sisanya sebesar 20,1 % dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini.

PENUTUP

Kesimpulan

Penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, komitmen organisasi, penekanan anggaran, locus of control, dan kohesivitas kelompok berpengaruh signifikan dan positif terhadap

kesenjangan anggaran pada Pemerintah Propinsi Riau.

Keterbatasan

Penulis menyadari akan keterbatasan-keterbatasan yang ada dalam penelitian ini diantaranya metode survey yang dilaksanakan dengan pertanyaan tertulis dalam bentuk kuesioner menimbulkan persepsi yang berbeda dari responden dengan keadaan sesungguhnya. Kemudian objek penelitian hanya dilakukan pada Pejabat Eselon III dan IV yang ada di Pemerintahan Propinsi Riau. Selanjutnya sulitnya melakukan penelitian ke dinas, badan, dan kantor karena melalui berbagai macam prosedur untuk menyebarkan kuesioner.

Saran

Saran-saran yang dapat diberikan oleh penulis bagi kesempurnaan penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut:

1. Perlu dilakukan wawancara di dalam mengendalikan jawaban tiap responden.
2. Ruang lingkup penelitian diperluas dengan dilakukan pada daerah daerah lain serta dilakukan pada dinas, kantor, dan badan yang lebih kompleks.
3. Penelitian selanjutnya dapat pula mengembangkan sampel penelitian tidak hanya pejabat eselon III dan IV saja tetapi juga dapat mengambil sampel pejabat eselon II dan TAPD.

DAFTAR PUSTAKA

- Adi N, Henrika C Tri dan Mardiasmo, 2004. *Analisis Pengaruh Strategi Institusi, Budaya Institusi, dan Conflict of interest terhadap budgetary slack*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia. Vol:17. No.1.
- Anthony, R.N dan V. Govindarajan. 2006. *Management Controls Systems*. Boston: Mc Graw-Hill Co.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ikhshan, Arfan dan Ishak, Muhammad. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Penerbit: Salemba Empat.
- Lowe, E. A., and Shaw, R.W. (1968). *An Analysis of Managerial Biasing: Evidence of a Company's Budgeting Process*. *The Journal of Management Studies*, October: 304-315.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- Mowday R., Steers, R dan Porter, L. 1979. *The Measurement of Organizational Commitment*. *Journal of Vocational Behaviour*. 14, pp. 224-247.
- Mulyadi, 2004. *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Yogyakarta: Salemba Empat.14
- Nouri, H dan R. J. Parker. 1996. *The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack*. *Journal of Vocational Behaviour* . Vol 8. 74-90.
- Ramdeen, Collin et.al. 2006. *An examination of impact of Budgetary Participation, Budgetary Emphasis and Information Asymetry on Budgetary Slack In the Hotel Industry*.
- Robbins, Stephen P. 1996. *Perilaku Organisasi Terjemahan*. Jakarta: PT Prenhallindo.
- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Pendidikan: Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta
- Warindrani, Armila K. 2006. *Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta: Graha Ilmu.