

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN, *JOB RELEVANT INFORMATION*, KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, DAN KAPASITAS INDIVIDU PADA SENJANGAN ANGGARAN

**Komang Kartika Tri Pradani¹
Ni Made Adi Erawati²**

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: kartikatripradani@gmail.com/ telp: +62 82 341 305 418

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

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menmbri bukti empiris pengaruh partisipasi anggaran, *job relevant information*, kejelasan sasaran anggaran dan kapasitas individu terhadap timbulnya senjangan anggaran. Penelitian ini dilakukan pada 54 SKPD Kabupaten Badung dengan metode pengumpulan data menggunakan teknik kuisisioner dan wawancara. Jumlah responden yang digunakan sebanyak 218 orang dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linear berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, sedangkan *job relevant information*, kejelasan sasaran anggaran dan kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Kata kunci: Partisipasi Penganggaran, *Job Relevant Information*, Kejelasan Sasaran Anggaran, Kapasitas Individu, Senjangan Anggaran

ABSTRACT

This study aims to provide empirical evidence of the effect of budget participation, job relevant information, budget goal clarity and capacity of the individual to the emergence of budgetary slack. This study was conducted on 54 SKPD Badung data collection method using questionnaire and interview techniques. The number of respondents who used as many as 218 people by using purposive sampling method. The analysis technique used in this research is multiple linear regression. The results showed a positive effect of participation budgeting on budgetary slack, while job relevant information, budget goal clarity and individual capacities negative effect on budgetary slack.

Keywords: *Participation Budgeting, Job Relevant Information, Budget Targets Clarity, Individual Capacity, Budgetary Slack*

PENDAHULUAN

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai dalam periode waktu tertentu dan dinyatakan dalam ukuran finansial. Anggaran dirancang untuk dijadikan pedoman sekaligus tolak ukur kinerja bagi seluruh bagi seluruh kegiatan yang akan dilaksanakan, dan juga digunakan sebagai alat koordinasi

untuk pelaksanaan kegiatan tersebut. Suatu organisasi membutuhkan anggaran untuk menerjemahkan keseluruhan strategi ke dalam rencana jangka pendek serta tujuan jangka pendek dan jangka panjang (Hansen dan Mowen, 2001).

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Sistem anggaran sektor publik dalam perkembangannya telah menjadi instrumen kebijakan multifungsi yang digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan organisasi (Mardiasmo, 2002). Anggaran sektor publik dibuat untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat seperti listrik, air bersih, kualitas kesehatan, pendidikan dan lain sebagainya agar terjamin secara layak. Gambaran tersebut tercermin pada komposisi dan besarnya anggaran, yang secara langsung merefleksikan arah dan tujuan pelayanan masyarakat yang diharapkan. Tingkat kesejahteraan masyarakat dipertaruhkan oleh keputusan yang diambil pemerintah melalui anggaran yang mereka buat.

Pemberlakuan otonomi daerah berdasarkan UU No.32 Tahun 2004, telah menyebabkan manajemen keuangan daerah khususnya Kabupaten Badung mengalami perubahan yaitu reformasi penganggaran. Reformasi penganggaran merupakan perubahan dari sistem anggaran tradisional (*traditional budget system*) ke sistem anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*) (Sandrya, 2013). Sistem anggaran tradisional bersifat tersentralisasi yaitu penyusunan anggaran yang dilakukan secara terpusat, tidak adanya tolok ukur penilaian kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik serta adanya informasi yang tidak memadai,

sehingga dapat menimbulkan terjadinya senjangan anggaran. Sistem anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi kelemahan anggaran tradisional dan menggunakan kinerja sebagai tolok ukur (Mahsun dkk., 2007)

Sistem anggaran berbasis kinerja merupakan proses pembangunan yang efisien dan partisipatif dengan harapan dapat meningkatkan kinerja agen. Anggaran daerah disusun eksekutif sebagai agen dan disahkan oleh legislatif sebagai prinsipal. Namun, penilaian kinerja berdasarkan target anggaran akan mendorong agen untuk melakukan senjangan anggaran demi jenjang karir yang lebih baik di masa mendatang (Suartana, 2010).

Pada dasarnya penganggaran dibagi menjadi dua kategori yaitu penganggaran *top-down* dan *bottom-up* (partisipasi). Proses penyusunan anggaran pemerintah menggunakan metode *bottom up*. *Bottom up* merupakan metode penyusunan anggaran yang dilaksanakan dari tingkat bawah ke tingkat yang paling atas atau puncak. Proses penyusunan anggaran yang dilakukan pemerintah disebut dengan Musrenbang (Musyawarah Rencana Pembangunan) yang dilakukan dari Musrenbang tingkat desa hingga Musrenbang tingkat nasional (Pemerintah Pusat Jakarta).

Tahapan Musrenbang sebagai berikut. Pertama, Musrenbang yang dilakukan pada tingkat desa atau kelurahan (Musrenbang Kelurahan) membicarakan mengenai kebutuhan yang diperlukan masyarakat desa atau kelurahan tersebut untuk dapat direncanakan dan dibantu dari pemerintah. Kedua, Musrenbang yang dilakukan pada tingkat kecamatan (Musrenbang Kecamatan) yang membahas dan menyepakati langkah-langkah penanganan program kegiatan prioritas yang tercantum dalam

Daftar Usulan Rencana Kegiatan Pembangunan Desa/Kelurahan yang diintegrasikan dengan prioritas pembangunan daerah kabupaten/kota di wilayah kecamatan, yang dikoordinasikan oleh Bappeda kota dan dilaksanakan oleh Camat. Ketiga, Musrenbang yang dilakukan pada tingkat kabupaten (Musrenbang Kabupaten) yang membicarakan apakah permintaan dan keinginan dari masyarakat sesuai dengan yang benar-benar dibutuhkan masyarakat. Ketiga, Musrenbang yang dilaksanakan pada tingkat Provinsi (Musrenbang tingkat Provinsi) dilakukan untuk mengkaji apakah perencanaan yang dibuat oleh masing-masing Kabupaten sesuai dengan visi misi Presiden serta apakah sesuai dengan RPJMD (Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah) yang telah disepakati. Keempat, Musrenbang yang dilakukan tingkat Nasional (Musrenbang Nasional) merupakan musyawarah yang dilakukan untuk mengkaji ulang apa yang telah dipersiapkan masing-masing Provinsi dan melihat kecukupan dana publik yang tersedia.

Proses penganggaran sektor publik khususnya organisasi pemerintahan daerah, manajemen tingkat atas hingga tingkat bawah terlibat secara langsung dalam penyusunan suatu anggaran dalam kurun periode waktu tertentu. Bagi setiap orang yang terlibat secara langsung dalam proses penyusunan tersebut anggaran akan mempunyai dampak langsung yang akan dirasakan pada perilaku penyusunnya. Perilaku yang timbul berupa perilaku positif dan negatif. Jika perilaku yang muncul bersifat positif, maka visi dan misi organisasi bisa berjalan dengan seimbang sesuai dengan tujuan organisasi. Sebaliknya jika perilaku penyusunnya bersifat negatif, maka bisa menimbulkan senjangan anggaran (Warindrani, 2006). Ajibolade *et al.*

(2013) berpendapat semakin ketat sebuah anggaran maka semakin kecil kemungkinan terjadinya senjangan anggaran, sebaliknya jika anggaran disusun secara fleksibel maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan semakin besar.

Senjangan (*slack*) adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperuntukkan bagi tugas tersebut (Ikhsan dkk., 2005:176). Menurut Suartana (2010) senjangan anggaran terjadi karena penentuan pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) dan biaya yang terlalu tinggi (*overstated*). Hal ini dapat berdampak buruk pada organisasi sektor publik yaitu terjadi kesalahan alokasi sumber daya dan bias dalam evaluasi kinerja agen terhadap unit pertanggungjawabannya. Secara umum, senjangan anggaran dipandang sebagai hambatan serius dalam penggunaan anggaran organisasi secara efektif (Yimaz *et al.*, 2011). Yeyen (2013) mengatakan jika dilihat dari alat ukur finansial berupa anggaran, masih terdapat ketidaktepatan dalam menentukan input, yang pada akhirnya tidak menunjukkan efisiensi dan efektivitas anggaran.

Terjadinya senjangan anggaran dalam sektor publik bukan didasari karena adanya bonus maupun kenaikan gaji para pegawainya, melainkan karena adanya asas konservatif. Asas konservatif atau asas kehati-hatian dalam penganggaran bertujuan untuk menjaga pengeluaran dan penerimaan dalam keadaan seimbang serta menghindari pengeluaran yang berlebihan. Asas konservatif merupakan asas perhitungan yang menganut asas maksimal untuk pembiayaan dan minimal untuk pendapatan. Hal ini berarti pegawai pemerintah daerah kurang berani mengambil

risiko untuk menargetkan pendapatan yang terlalu tinggi dan pembiayaan yang efisien dalam anggaran. Jika dikaitkan dengan serapan anggaran, para pengamat ekonomi menyoroti bahwa penyerapan anggaran terbilang masih rendah (anggaran.depkeu.go.id). Karena kurangnya realisasi belanja publik untuk menyejahterakan masyarakat yang disebabkan oleh alokasi belanja yang tidak direalisasikan dengan baik mengakibatkan masyarakat kurang sejahtera sehingga kinerja pemerintah daerah dinilai kurang maksimal.

Dilihat pada Tabel 1 Kabupaten Badung merupakan kabupaten yang memiliki kemampuan keuangan tertinggi dibandingkan dengan kabupaten lainnya di Provinsi Bali. Semakin tinggi tingkat kemampuan keuangan suatu daerah, maka potensi timbulnya senjangan anggaran juga semakin tinggi.

Tabel 1.
Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten/Kota di Bali Tahun 2013 (dalam jutaan rupiah)

Kabupaten/Kota	Jumlah Pendapatan daerah (Rp)	Jumlah Belanja daerah (Rp)
Badung	2.954.662,10	2.755.459,70
Denpasar	1.547.605,20	1.537.883,60
Buleleng	1.390.605,20	1.413.380,90
Tabanan	1.253.026,80	1.198.702,30
Gianyar	1.248.415,60	1.192.027,60
Karangasem	1.041.577,60	1.078.485,80
Jembrana	754.335,00	718.538,40
Klungkung	711.405,20	665.548,50
Bangli	702.229,00	652.343,7

Sumber: BPS Provinsi Bali, 2015 (data diolah)

Perkembangan APBD tahun anggaran 2010-2014 di Kabupaten Badung dapat dilihat pada Tabel 2 berikut ini.

Tabel 2.
Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten Badung Tahun Anggaran 2010-2014 (dalam jutaan rupiah)

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah	Realisasi Pendapatan Daerah	%	Anggaran Belanja Daerah	Realisasi Belanja Daerah	%
2010	1.363.308,90	1.425.462,90	105	1.570.119,10	1.319.058,40	84
2011	1.558.985,20	1.850.707,40	119	1.812.280,40	1.572.210,50	87
2012	1.935.433,60	2.620.854,10	135	2.638.916,50	2.334.080,30	88
2013	2.494.697,30	2.954.662,10	118	3.027.775,10	2.755.459,70	91
2014	3.155.737,10	3.459.986,00	110	3.614.006,60	3.276.164,10	91

Sumber : BPS Kabupaten Badung, 2015 (data diolah)

Berdasarkan Tabel 2 di atas, mencerminkan kemungkinan adanya senjangan anggaran di Kabupaten Badung. Dugaan adanya senjangan anggaran ini dapat dilihat dari realisasi pendapatan daerah yang selalu lebih tinggi dari jumlah anggaran pendapatan yang ditargetkan sebelumnya. Di sisi lain, realisasi belanja daerah selalu lebih rendah dari jumlah anggaran belanja yang ditetapkan sebelumnya sehingga menunjukkan anggaran belanja tidak terserap secara maksimal. Hal ini diduga dilakukan agar kinerja pemerintah daerah terlihat bagus, karena realisasi anggaran yang dicapai selalu melampaui target yang ditetapkan sebelumnya bahkan pada tahun 2012 sebesar 35% melampaui target anggaran.

Pada tahun 2015 dan tahun-tahun sebelumnya, Badung selalu menjadi daerah yang paling mandiri di Indonesia dalam perspektif keuangan daerah dan memiliki rasio pendapatan paling tinggi se-Indonesia (info-anggaran.com). Oleh karena itu, pemerintah kabupaten Badung akan mengoptimalkan penganggarannya dengan partisipasi seluruh SKPD yang taat asas serta mengupayakan terwujudnya konsistensi antara penganggaran dengan realisasi. Namun dengan adanya partisipasi dalam

penganggaran akan cenderung menimbulkan senjangan anggaran untuk menghindari risiko ketidakpastian lingkungan di masa mendatang.

Salah satu faktor yang banyak diteliti dan dianggap memiliki pengaruh yang signifikan dalam menciptakan senjangan anggaran adalah adanya partisipasi penganggaran. Partisipasi penganggaran adalah proses yang menggambarkan individu-individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran (Brownell, 1982). Partisipasi anggaran merupakan suatu metode dalam penganggaran dengan tujuan memperoleh anggaran yang objektif. Musrenbang merupakan bagian dari partisipasi penganggaran. Musrenbang menyediakan ruang bagi masyarakat untuk menyuarakan kebutuhan pada pihak pemerintah. Musrenbang merupakan pendekatan *bottom-up* di mana suara masyarakat bisa secara aktif memengaruhi rencana anggaran pemerintah dan bagaimana proyek-proyek pembangunan disusun. Selanjutnya dilakukan kegiatan forum SKPD, kegiatan tersebut dalam rangka penyusunan dokumen perencanaan pembangunan tahunan yaitu Rencana Kerja Pembangunan Daerah (RKPD) sebagai tahap lanjutan dari musrenbang desa/kelurahan dan kecamatan yang telah dilaksanakan sebelumnya.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Brownell dan Mc Innes (1986) dengan menggunakan sample 224 manajer tingkat menengah di tiga perusahaan manufaktur. Hasil penelitiannya gagal membuktikan bahwa partisipasi akan meningkatkan kinerja manajerial melalui peningkatan motivasi. Dalam proses penyusunan anggaran, manajer mengusulkan anggaran dan atasan mengalokasikan sumber daya berdasarkan tujuan dari proyek. Sangat mungkin bahwa manajer akan menggunakan banyak

strategi untuk mendapatkan dana maksimal dalam proses penganggaran (Huang, 2009).

Young (1985) dan Merchant (1985) telah menguji secara empiris bahwa senjangan anggaran terjadi karena bawahan memberi informasi yang bias kepada atasan dengan cara melaporkan biaya yang lebih besar atau pendapatan yang lebih rendah. Hasil penelitiannya menunjukkan bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung melakukan senjangan anggaran untuk menghindari risiko. Dapat disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, yang berarti bahwa bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan cenderung menimbulkan senjangan anggaran untuk menghindari risiko. Penelitian lain dilakukan oleh Davis *et al.* (2006) mengindikasikan bahwa partisipan yang menambah *slack* pada rekomendasi anggaran awal menunjukkan kurangnya tanggung jawab mereka sendiri untuk sebuah keputusan anggaran yang telah dibuat jika dibandingkan dengan partisipan yang tidak menambahkan *slack* pada anggaran yang dibuat.

Faktor lain yang dapat memengaruhi senjangan anggaran adalah *job relevant information*. Kren (1992) dalam Nugroho (2010) mengidentifikasi JRI sebagai informasi utama dalam organisasi, yaitu informasi yang memfasilitasi pembuatan keputusan yang berhubungan dengan tugas. Chong *et al.* (2002) menyatakan bahwa apabila bawahan/pelaksana anggaran ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, maka akan menghasilkan pengungkapan informasi privat yang mereka miliki. Atasan/pemegang kuasa anggaran akan menerima informasi yang belum diketahui

sebelumnya dan dapat meningkatkan akurasi pemahaman terhadap tugas bawahannya sehingga akan berdampak pada berkurangnya asimetri informasi. *Job relevant information* meningkatkan kinerja melalui pemberian perkiraan yang lebih akurat mengenai lingkungan sehingga dapat dipilih rangkaian tindakan yang terbaik (Merchant, 1985).

Salah satu karakteristik dari penganggaran adalah adanya kejelasan sasaran anggaran (Kenis,1979 dalam Minanda,2009). Kejelasan sasaran anggaran didefinisikan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah dalam mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan dari suatu pelaksanaan tugas yang telah dilaksanakan dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya (Pitasari, 2014). Pencapaian sasaran anggaran akan lebih mudah dicapai ketika pihak penyusun mengerti mengenai rencana yang akan dilaksanakan. Penelitian yang dilakukan oleh Suhartono dan Solichin (2006) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran di instansi pemerintah daerah. Artinya dengan adanya kejelasan sasaran anggaran, akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

Individu yang berkualitas adalah individu yang memiliki pengetahuan. Kapasitas individu terbentuk dari proses pendidikan secara umum baik melalui pendidikan, pelatihan, dan pengalaman seseorang. Pendidikan dan pelatihan

merupakan investasi sumber daya manusia yang dapat meningkatkan kemampuan dan keterampilan kerja, sehingga dapat meningkatkan kinerja seseorang. Pendidikan yang dimaksud adalah pendidikan formal yang telah ditempuh seseorang di bangku sekolah atau perguruan tinggi. Kurikulum pendidikan yang baku dan waktu yang relatif lama biasanya dapat membekali seseorang dengan dasar-dasar pengetahuan umum (Asak, 2014). Organisasi birokrasi dalam era otonomi daerah perlu untuk menyiapkan tenaga kerja atau aparatur pemerintah yang mempunyai kemampuan yang baik. Aparatur Pemerintah Daerah diharapkan dapat meningkatkan profesionalitas birokrasi dalam memberikan pelayanan publik. Hal ini sangat penting untuk dilakukan karena dapat mengantisipasi ketidakpastian lingkungan, salah satunya senjangan anggaran (Sandrya, 2013).

Beberapa penelitian terdahulu telah meneliti faktor-faktor yang memengaruhi timbulnya senjangan anggaran. Namun penelitian-penelitian tersebut memberikan hasil yang berbeda. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Young (1985) telah menguji secara empiris bahwa senjangan anggaran terjadi karena bawahan memberi informasi yang bias kepada atasan dengan cara melaporkan biaya yang lebih besar atau pendapatan yang lebih rendah. Hasil penelitiannya menunjukkan bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung menciptakan senjangan anggaran untuk menghindari risiko. Dapat disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, yang berarti bahwa bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan cenderung menimbulkan senjangan anggaran untuk menghindari risiko. Hal ini senada dengan penelitian yang dilakukan

oleh Merchant (1981), Lukka(1988), Dunk dan Parrera (1997), Yuhertiana (2004), Falikhatun (2007), Dewi (2013), dan Apriantini (2014) yang menunjukkan dengan adanya partisipasi penganggaran, akan berpotensi menimbulkan senjangan anggaran.

Berbeda dengan hasil penelitian-penelitian tersebut, adanya hubungan yang negatif antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran ditemukan oleh Dunk (1993). Penelitian tersebut dilakukan di Sydney, Australia. Hal ini menunjukkan bahwa dengan adanya partisipasi penganggaran, maka akan menurunkan potensi terjadinya senjangan anggaran. Hasil penelitian Dunk (1993) sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Onsi (1973), Camman (1976), Husain (2011), Pamungkas (2014) dan Srimuliani (2014).

Pengaruh *job relevant information* pada senjangan anggaran telah diteliti oleh Nugroho (2010) pada organisasi sektor publik dan menunjukkan hasil *job relevant information* tidak berpengaruh signifikan pada senjangan anggaran. Hal ini mengindikasikan *job relevant information* yang merupakan faktor organisasional dibuat bukan bertujuan untuk mencegah timbulnya senjangan anggaran melainkan untuk mencegah terjadinya kebocoran anggaran (*fraud*). Douglas dan Wier (2000) menemukan senjangan anggaran tidak dipengaruhi oleh *job relevant information* secara signifikan tetapi oleh faktor lain seperti *ethical position* dan informasi asimetri. Di sisi lain penelitian yang dilakukan Srimuliani (2014) mengenai pengaruh *job relevant information* pada senjangan anggaran di SKPD Kabupaten Buleleng menunjukkan bahwa *job relevant information* berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Hal ini dikarenakan bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan

anggaran, memberikan informasi yang relevan kepada atasan mengenai tugasnya sehingga atasan mampu membuat keputusan yang tepat dalam menentukan anggaran yang sesuai dengan kondisi sebenarnya. Hal ini didukung penelitian yang dilakukan oleh Agustina dan Dwi (2010) yang menyatakan bahwa dengan semakin tingginya *job relevant information* dapat meminimalisir senjangan anggaran.

Penelitian mengenai kejelasan sasaran anggaran telah dilakukan oleh Suhartono dan Solihin (2006) dan menunjukkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah kabupaten dan kota di wilayah propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Artinya adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi terjadinya kesenjangan anggaran. Selain itu, komitmen organisasi berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kesenjangan anggaran instansi pemerintah daerah. Hasilnya komitmen organisasi juga berpengaruh negatif signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Pitasari (2014) mengenai pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan keadilan prosedural terhadap senjangan anggaran pada SKPD di Pemerintah Kabupaten Klungkung yang menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Berbeda halnya dengan hasil penelitian di atas, Rahman (2009) meneliti pengaruh kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran menunjukkan bahkan kejelasan sasaran anggaran tidak memiliki pengaruh pada senjangan anggaran di Pemerintah Daerah Kabupaten Kuantan Singingi. Hasil penelitian ini mendukung

penelitian Nouri dan Parker (1996) juga mengungkapkan bahwa terjadinya senjangan anggaran dalam kejelasan sasaran anggaran akan tergantung pada individu, apakah lebih mengutamakan kepentingan pribadi atau kepentingan organisasi. Jika individu mementingkan kepentingan pribadi, maka individu tersebut dalam kejelasan sasaran anggaran akan berusaha untuk melakukan kesenjangan anggaran untuk mempertinggi evaluasi kinerja. Hal ini sesuai dengan berbagai penelitian yang menyatakan bahwa individu mencoba untuk memaksimalkan kepentingan pribadinya melalui kejelasan sasaran anggaran seperti Dunk (1993) dan Young (1985). Yang mana ini disebabkan masih lemahnya sikap individu untuk memajukan tingkat efisiensi dalam memajukan visi dan misi pemerintahan.

Penelitian mengenai kapasitas individu masih jarang dilakukan. Salah satu penelitian yang pernah dilakukan yaitu Sari (2006) menemukan kapasitas individu berpengaruh positif pada senjangan anggaran di 16 hotel kawasan Surakarta. Kondisi ini dapat dipahami mengingat *slack* terhadap anggaran dianggap sebagai konsekuensi logis yang harus ditanggung dalam penyusunan anggaran dengan mempertimbangkan bahwa kondisi pada periode yang akan datang belum dapat dipastikan. Kapasitas individu yang memadai memungkinkan terjadinya peningkatan senjangan mengingat para manajer memiliki wacana yang lebih luas tentang proses penyusunan anggaran. Hasil analisis ini mendukung pernyataan Belkaoui (1989) bahwa dengan adanya senjangan anggaran, manajer menjadi lebih kreatif, lebih bebas melakukan aktivitas operasionalnya, mampu mengantisipasi adanya ketidakpastian, sehingga secara moral mereka menilai senjangan anggaran sebagai sesuatu yang

positif. Temuan ini juga sesuai dengan hasil penelitian Yuhertiana (2004), Nasution (2011) dan Hapsari (2011). Tetapi berbeda dengan hasil penelitian diatas, Santi (2014) menemukan bahwa kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran dengan menggunakan sampel manajer tingkat menengah di RSUD Kabupaten Banyumas.

Partisipasi penganggaran merupakan keterlibatan individu-individu dalam penyusunan anggaran. Partisipasi penganggaran melibatkan semua tingkatan manajemen untuk ikut serta dalam mengembangkan rencana anggaran. Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi akan memungkinkan terjadinya perilaku disfungsional, misalnya dengan menciptakan *slack* anggaran. Partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan *slack* dengan tujuan membuat anggaran yang mudah dicapai agar kinerja yang dihasilkan terlihat bagus atau dalam kata lain para penyusun anggaran “mengamankan diri” mereka apabila anggaran tersebut tidak dapat terealisasi dengan baik. Young (1985) juga menemukan bahwa bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan cenderung menimbulkan *budgetary slack* untuk menghindari risiko ketidakpastian masa mendatang.

H₁: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Job relevant information merupakan informasi yang relevan mengenai tugas. Bawahan yang memiliki informasi relevan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran (Dunk, 1993). *Job relevant information* dapat meningkatkan kinerja karena

memberikan prediksi yang lebih akurat mengenai kondisi lingkungan yang memungkinkan dilakukannya pemilihan serangkaian tindakan yang lebih efektif. Ompusunggu (2006) menemukan *job relevant information* dalam proses partisipasi memberikan kesempatan bawahan untuk menyampaikan masukan berupa informasi privat yang dimilikinya kepada atasan/pemegang kuasa anggaran sehingga atasan akan memperoleh pemahaman yang lebih baik tentang pengetahuan yang relevan dengan tugas sehingga mampu mengalokasikan sumber daya secara tepat sehingga mengurangi potensi timbulnya senjangan anggaran. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₂: *job relevant information* berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran pada instansi pemerintah daerah (Kridawan, 2014). Hal tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan Pitasari (2014) yang menunjukkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran yang berarti semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran dari anggaran tersebut, maka risiko terjadinya senjangan anggaran akan semakin rendah. Kenis (1979) dalam Suhartono dan Solihin (2006) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak menetapkan tujuan spesifik. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas, penyusun dan pelaksana anggaran akan memiliki informasi yang cukup mengenai sasaran anggaran yang akan dicapai. Sehingga dengan adanya kejelasan sasaran anggaran, akan berpengaruh pada penurunan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dihipotesiskan:

H₃: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

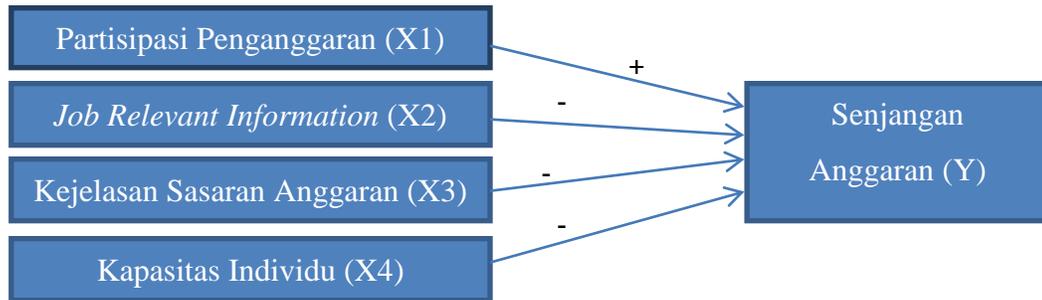
Kapasitas individu terbentuk dari proses pendidikan secara umum melalui pendidikan formal, pelatihan dan pengalaman yang dimiliki. Individu yang berpendidikan tinggi cenderung memiliki kemampuan untuk bertindak secara rasional dan professional, sehingga lebih berani untuk mengutarakan pendapat dan memberikan informasi kepada atasan. Terkait dalam proses penganggaran, individu yang memiliki pengetahuan dan pengalaman akan mampu untuk mengalokasikan sumberdaya secara optimal, sehingga dapat memperkecil potensi timbulnya senjangan anggaran dengan menghasilkan anggaran yang efektif dan efisien. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Budi (2009), Triadi (2013), dan Santi (2014) yang menunjukkan bahwa kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

H₄: Kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan kuantitatif dengan tingkat eksplanasi penelitian berbentuk asosiatif. Metode penelitian kuantitatif dapat diartikan sebagai metode penelitian yang berlandaskan pada filsafat *positivism*, digunakan untuk meneliti populasi atau sampel tertentu, teknik pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, analisis data bersifat kuantitatif/statistik dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan (Sugiyono, 2013:13). Penelitian

asosiatif adalah penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih.



Gambar 1. Desain Penelitian

Sumber: data primer diolah, (2015)

Penelitian ini dilakukan di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Badung yang berjumlah 54 SKPD. Objek penelitian adalah objek atau kegiatan yang mempunyai variasi tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2013:13). Objek penelitian ini adalah partisipasi penganggaran, *job relevant information*, kejelasan sasaran anggaran, kapasitas individu dan senjangan anggaran di SKPD Kabupaten Badung Tahun Anggaran 2010-2014.

Variabel dependen atau variabel terikat merupakan variabel yang dipengaruhi atau yang menjadi akibat, karena adanya variabel bebas (Sugiyono, 2013:59). Variabel dependen (variabel Y) dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah estimasi pendapatan yang lebih rendah dan biaya yang lebih tinggi dari semestinya yang dapat dicapai dalam proses penyusunan anggaran. Instrumen yang digunakan berupa kuesioner yang dikembangkan oleh Citra (2014).

Variabel Independen atau variabel bebas merupakan variabel yang mempengaruhi atau yang menjadi sebab perubahannya atau timbulnya variabel dependen (terikat) (Sugiyono, 2013:59). Variabel independen (Variabel X) dalam penelitian ini terdiri dari partisipasi penganggaran, *job relevant information*, kejelasan sasaran anggaran, dan kapasitas individu. Partisipasi penganggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran daerah. Indikator variabel partisipasi anggaran pada penelitian ini dikembangkan oleh Supriyatno (2010) dalam Asak (2014) diukur dengan 5 pernyataan dengan indikator. *Job relevant information* yaitu informasi yang memfasilitasi pembuatan keputusan yang berhubungan dengan tugas. *Job relevant information* meningkatkan kinerja melalui pemberian perkiraan yang lebih akurat mengenai lingkungan sehingga dapat dipilih rangkaian tindakan efektif yang terbaik. Pengukuran variabel ini menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Kren (1992) dalam Adrianto (2008) berisikan empat pernyataan yang diukur dengan indikator.

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Instrumen kejelasan sasaran anggaran diambil dari Minanda (2009) terdiri enam pernyataan yang diukur dengan indikator. Kapasitas individu pada hakekatnya terbentuk dari proses pendidikan secara umum, baik melalui pendidikan formal, pelatihan dan pengalaman.

Data kuantitatif, yaitu data yang berbentuk angka. Dalam penelitian ini data kuantitatif yang digunakan adalah laporan target dan realisasi APBD Kabupaten Badung tahun anggaran 2010-2014 serta data kuantitatif yang diperoleh dari data kualitatif yang dikuantitatifkan dengan bantuan kuesioner yang mengacu pada pengukuran variabel yang digunakan. Data kualitatif, yaitu data dalam bentuk narasi atau teks. Dalam penelitian ini data kualitatif yang digunakan adalah daftar nama SKPD Kabupaten Badung.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek atau subyek yang memiliki kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2013:389). Populasi dalam penelitian ini terdiri dari Kepala SKPD, Sekretaris, Kepala Bidang/Bagian dan Kepala Sub Bidang/Kepala Sub Bagian/Kepala Seksi di seluruh SKPD Kabupaten Badung. Sampel adalah bagian dari populasi (Sugiyono, 2013:389). Sampel dalam penelitian ini adalah Kepala SKPD, Sekretaris, Kepala Bidang/Bagian dan Kepala Sub Bidang/Bagian/Kepala Seksi di seluruh SKPD Kabupaten Badung. Dipilihnya Kepala SKPD, Sekretaris, Kepala Bidang/Kepala Bagian dan Kepala Sub Bidang/Kepala Sub Bagian/Kepala Seksi dikarenakan pejabat yang terlibat langsung dalam penyusunan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran. Peneliti memilih tahun 2010-2014 untuk diteliti karena merupakan tahun akhir yang paling aktual. Penelitian ini menggunakan metode pengambilan sampel dengan teknik *purposive sampling*, dengan kriteria 1) telah menjabat minimal dua tahun, 2) ikut terlibat dalam penyusunan anggaran.

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei dan metode interview. Metode survei dengan instrumen kuesioner, yaitu dengan cara memberikan serangkaian pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawab (Sugiyono, 2013:199). Kuesioner yang disebarkan berupa daftar pernyataan tertulis kepada responden mengenai senjangan anggaran, partisipasi penganggaran, *job relevant information*, kejelasan sasaran anggaran dan kapasitas individu. Masing-masing variabel tersebut disiapkan dengan jumlah pernyataan yang berbeda satu dengan yang lainnya. Metode interview (wawancara) dengan wawancara tidak terstruktur. Wawancara tidak terstruktur adalah wawancara yang bebas di mana peneliti tidak menggunakan pedoman wawancara yang telah tersusun secara sistematis dan lengkap untuk pengumpulan datanya. Pedoman wawancara yang digunakan hanya berupa garis-garis besar permasalahan yang akan ditanyakan (Sugiyono, 2013:197). Dalam penelitian ini permasalahan yang akan ditanyakan adalah mengenai kondisi nyata di Kabupaten Badung mengenai proses partisipasi penganggaran, tersedianya *job relevant information* dalam mendukung pengambilan keputusan, adanya kejelasan sasaran dalam anggaran dan kapasitas individu dari para penyusun anggaran.

Regresi linier berganda bertujuan untuk mengetahui hubungan fungsional antara variabel independen secara bersama-sama terhadap variabel dependen. Bentuk persamaan regresi linier berganda yang digunakan sebagai berikut.

$$SA = \alpha + \beta_1 (PP) + \beta_2 (JRI) + \beta_3 (KSA) + \beta_4 (KI) + \varepsilon \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan:

SA	= Senjangan Anggaran
α	= Konstanta
$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$	= Koefisien regresi
PP	= Partisipasi Penganggaran
JRI	= <i>Job Relevant Information</i>
KSA	= Kejelasan Sasaran Anggaran
KI	= Kapasitas Individu
ε	= <i>Standard error of estimate</i>

HASIL DAN PEMBAHASAN

Untuk memperjelas dan mempermudah pemahaman atas hasil penelitian ini, akan dideskripsikan statistik dari masing-masing faktor yang menjadi variabel dalam penelitian ini. Pengujian deskriptif bertujuan untuk menguji besarnya nilai minimum, maksimum, rata-rata dan simpangan baku (*standard deviation*) dengan N adalah banyaknya responden penelitian. Hasil statistik deskriptif disajikan pada Tabel 3 berikut ini.

Tabel 3.
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi Penganggaran	218	1,000	4,473	2,86381	0,999886
Job Relevant Information	218	1,000	4,771	3,28477	0,999999
Kejelasan Sasaran Anggaran	218	1,000	4,371	2,95395	0,999916
Kapasitas Individu	218	1,000	4,689	3,31843	1,000001
Senjangan Anggaran	218	1,000	4,107	2,95442	1,000046

Sumber: Lampiran, data diolah (2015)

Variabel penganggaran partisipatif mempunyai skor kisaran 1,000-4,473 dengan nilai terendah dari data ditunjukkan oleh skor sebesar 1,000 dan nilai tertinggi dari data ditunjukkan oleh skor maksimum sebesar 4,473. Nilai rata-rata untuk variabel penganggaran partisipatif sebesar 2,86381 dengan peyimpangan sebesar 0,999886.

Hal ini berarti berdasarkan hasil statistik deskriptif, terjadi perbedaan nilai penganggaran partisipatif yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 0,999886.

Variabel *job relevant information* memiliki skor kisaran 1,000-4,771 dengan nilai terendah dari data yang ditunjukkan oleh skor minimum sebesar 1,000 dan skor maksimum sebesar 4,771. Nilai rata-rata untuk variabel *job relevant information* adalah sebesar 3,28477 dengan penyimpangan sebesar 0,999999. Hal ini berarti berdasarkan hasil statistik deskriptif, terjadi perbedaan nilai *job relevant information* yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 0,999999.

Variabel kejelasan sasaran anggaran memiliki skor kisaran 1,000-4,371 dengan nilai terendah dari data yang ditunjukkan oleh skor minimum sebesar 1,000 dan skor maksimum sebesar 4,371. Nilai rata-rata untuk variabel kejelasan sasaran anggaran adalah sebesar 2,95395 dengan penyimpangan sebesar 0,999916. Hal ini berarti berdasarkan hasil statistik deskriptif, terjadi perbedaan nilai kejelasan sasaran anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 0,999916.

Variabel kapasitas individu memiliki skor kisaran 1,000-4,689 dengan nilai terendah dari data yang ditunjukkan oleh skor minimum sebesar 1,000 dan skor maksimum sebesar 4,689. Nilai rata-rata untuk variabel kapasitas individu adalah sebesar 3,31843 dengan penyimpangan sebesar 1,000001. Hal ini berarti berdasarkan hasil statistik deskriptif, terjadi perbedaan nilai kapasitas individu yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 1,000001.

Variabel senjangan anggaran memiliki skor kisaran 1,000-4,107 dengan nilai terendah dari data yang ditunjukkan oleh skor minimum sebesar 1,000 dan nilai

tertinggi ditunjukkan oleh skor maksimum sebesar 4,107. Nilai rata-rata untuk variabel senjangan anggaran adalah sebesar 2,95442 dengan penyimpangan sebesar 1,000046. Hal ini berarti berdasarkan hasil statistik deskriptif, terjadi perbedaan nilai senjangan anggaran yang diteliti terhadap nilai rata-ratanya sebesar 1,000046.

Tabel 4.
Hasil Uji Analisis Regresi Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3,062	0,327		9,367	0,000
PP	0,436	0,053	0,436	8,259	0,000
JRI	-0,143	0,064	-0,143	-2,244	0,026
KSA	-0,215	0,067	-0,215	-3,224	0,001
KI	-0,168	0,065	-0,168	-2,572	0,011
F _{hitung}			166,928		
Sig. F _{hitung}			0,000		
R			0,871		
R ²			0,758		

Sumber: Lampiran, data diolah (2015)

$$SA = 3,062 + 0,436PP - 0,143JRI - 0,215KSA - 0,168KI + \varepsilon \dots\dots\dots(2)$$

Nilai konstanta sebesar 3,062 berarti bahwa apabila variabel bebas yaitu partisipasi penganggaran (X1), *job relevant information* (X2), kejelasan sasaran anggaran (X3) dan kapasitas individu (X4) adalah konstan, maka nilai senjangan anggaran (Y) akan bertambah. $\beta_1 = 0,436$ berarti bahwa apabila variabel partisipasi penganggaran meningkat, maka variabel senjangan anggaran akan meningkat dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan. $\beta_2 = -0,143$ berarti bahwa apabila variabel *job relevant information* meningkat, maka variabel senjangan anggaran akan menurun dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan. $\beta_3 = -0,215$ berarti bahwa apabila variabel kejelasan sasaran anggaran meningkat, maka variabel

senjangan anggaran akan menurun dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan. $\beta_4 = -0,168$ berarti bahwa apabila variabel kapasitas individu meningkat, maka variabel senjangan anggaran akan menurunkan dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Hal ini ditunjukkan dari nilai koefisien regresi variabel partisipasi penganggaran yaitu 0,436 dengan signifikansi uji t sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05 yang artinya semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan semakin tinggi. Hal ini menunjukkan semakin tinggi partisipasi bawahan ikut serta dalam penyusunan anggaran, maka bawahan akan berusaha agar anggaran yang mereka susun mudah untuk dicapai serta mengurangi risiko yang mungkin dihadapi apabila tidak mampu mencapai target yang diinginkan. Di sisi lain, kinerja aparat pun terlihat baik dengan adanya senjangan anggaran karena realisasi pendapatan selalu lebih tinggi dari targetnya dan realisasi biaya selalu lebih rendah dari yang dianggarkan.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Young (1985) , Merchant (1981), Yuhertiana (2004), Falikhatun (2007), Nasution (2011), Dewi (2013), Sandrya (2013), Apriantini (2014) yang menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa *job relevant information* berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Hal ini ditunjukkan dari nilai koefisien regresi variabel *job relevant information* yaitu $-0,143$ dengan signifikansi uji t sebesar 0,026

lebih kecil dari 0,05 yang artinya semakin tinggi *job relevant information* yang diberikan dalam penyusunan anggaran maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan semakin rendah. *Job relevant information* , yakni informasi yang memfasilitasi pembuatan keputusan yang berhubungan dengan tugas. Secara langsung menunjukkan bahwa bawahan yang memiliki informasi yang lebih akurat dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran. *job relevant information* dapat meningkatkan kinerja karena memberikan prediksi yang lebih akurat mengenai kondisi lingkungan yang memungkinkan dilakukannya pemilihan serangkaian tindakan yang lebih efektif. Pelaksana anggaran dalam pengambilan keputusan ditentukan oleh *job relevant information* dalam menyusun dan melaksanakan kegiatan yang membutuhkan dana, apakah sesuai atau tidak dengan dana yang dicadangkan oleh pemberi dana. Dengan semakin tingginya *job relevant information* akan meminimalisir senjangan atau selisih nilai rupiah dana akan tidak ada atau minimal akibat kesesuaian yang terjadi antara dana yang akan digunakan oleh pelaksana anggaran dan cadangan dana yang diberikan.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Mutia (2010), bahwa *job relevant information* yang tinggi akan mengurangi senjangan anggaran dan penelitian Srimuliani (2014) yang menunjukkan bahwa *job relevant information* berpengaruh negatif pada senjangan anggaran yang terjadi di SKPD Kabupaten Buleleng, Bali.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Hal ini ditunjukkan dari nilai koefisien

regresi variabel kejelasan sasaran anggaran yaitu $-0,215$ dengan signifikansi uji t sebesar $0,001$ lebih kecil dari $0,05$ yang artinya semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan semakin rendah. Kejelasan sasaran anggaran adalah anggaran yang disusun secara jelas dan spesifik agar anggaran dapat dipahami dengan mudah dan tujuan dari anggaran dapat tercapai. Apabila sasaran anggaran dapat disusun dengan jelas maka dapat memudahkan organisasi untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan dari tugas yang telah dilaksanakan serta dapat menurunkan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran. Hasil dari penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Suhartono dan Solichin (2006) dan Pitasari (2014) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Hal ini ditunjukkan dari nilai koefisien regresi variabel kejelasan sasaran anggaran yaitu $-0,168$ dengan signifikansi uji t sebesar $0,011$ lebih kecil dari $0,05$ yang artinya semakin tinggi tingkat kapasitas individu para penyusun anggaran maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan semakin rendah.

Kapasitas individu pada hakekatnya terbentuk dari proses pendidikan secara umum, baik melalui pendidikan formal, nonformal maupun informal. Individu yang berkualitas adalah individu yang memiliki pengetahuan. Berdasarkan data yang diperoleh, sebagian besar perangkat daerah mempunyai pendidikan S1 sebanyak 121 orang (56%) dan pascasarjana S2 yaitu sebanyak 77 orang (35%), walaupun masih

ada beberapa perangkat daerah yang masih berpendidikan SMA sebanyak 5 orang (2%). Menurut Maskun (2008), semakin tinggi tingkat pendidikan, maka semakin positif pandangannya pada *budgetary slack*. Responden yang mayoritas berpendidikan tinggi dan cenderung memiliki kemampuan untuk bertindak secara rasional dan professional, sehingga lebih berani untuk mengutarakan pendapatnya dan informasi kepada atasan. Terkait dalam proses penganggaran, individu yang memiliki pengetahuan dan pengalaman akan mampu untuk mengalokasikan sumberdaya secara optimal, sehingga menghasilkan anggaran yang efektif dan efisien. Pelatihan mengenai penyusunan anggaran pun telah diikuti dengan baik. Dengan demikian, potensi terjadinya senjangan anggaran pun akan semakin kecil.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Triadi (2013), Santi (2014) dan Budi (2009) menunjukkan bahwa individu yang memiliki kapasitas individu yang optimis, maka dapat menurunkan senjangan apabila memiliki kesempatan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan pembahasan dan hasil penelitian, maka dapat diambil kesimpulan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Semakin tingginya tingkat partisipasi dalam menyusun anggaran, maka semakin tinggi pula potensi senjangan anggaran yang ditimbulkan. *Job relevant information* berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Dengan adanya *job relevant information* yang diberikan dari bawahan, maka akan mempermudah pengambilan keputusan yang

dilakukan oleh atasan sehingga memperkecil potensi timbulnya senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah para penyusun anggaran dalam menentukan jumlah anggaran secara tepat berkaitan dengan program/kegiatan yang akan dilaksanakan. Hal ini tentunya dapat memperkecil potensi timbulnya senjangan anggaran. Kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Semakin berkualitas individu yang ikut dalam penyusunan anggaran, maka anggaran yang dihasilkanpun akan semakin efisien. Hal ini memperkecil potensi timbulnya senjangan anggaran.

Berdasarkan pembahasan hasil penelitian dan simpulan diatas maka saran yang akan diberikan adalah dalam proses penyusunan anggaran, sebaiknya partisipasi dilakukan secara selektif, yaitu dengan memilih dan melibatkan penyusun anggaran yang mengerti dan dapat bertanggung jawab atas realisasi anggaran yang dibuat. Hal ini bertujuan untuk menghasilkan anggaran yang efektif dan efisien serta dapat menekan potensi timbulnya senjangan anggaran. Proses komunikasi sebaiknya dipertahankan dan ditingkatkan kembali mengingat pemberian informasi yang relevan mengenai tugas dari para penyusun anggaran dapat menghasilkan anggaran yang akurat sehingga memperkecil terjadinya senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran harus lebih diperhatikan kembali pada saat penyusunan anggaran, karena semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran maka dapat menurunkan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran. Para penyusun anggaran sebaiknya

lebih memperhatikan kebutuhan masyarakat baik dari segi ekonomi, pendidikan dan lingkungan sehingga nantinya dapat menghasilkan anggaran yang tepat guna dan dapat direalisasikan dengan baik. Kapasitas individu dari para penyusun anggaran di seluruh SKPD Badung patut ditingkatkan, misalnya dengan lebih banyak mengikuti pendidikan dan pelatihan dalam penyusunan anggaran. Hal ini dapat meningkatkan kualitas diri, hingga nantinya dapat menyusun anggaran dengan tepat dan memperkecil potensi timbulnya senjangan anggaran.

DAFTAR REFERENSI

- Adrianto, Yogi. 2008. Analisis Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Kepuasan Kerja, Job Relevant Information dan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Rumah Sakit Swasta di Wilayah Kota Semarang). *Tesis* Magister Sains Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro, Semarang.
- Ajibolade Ph. D., Solabomi Omobola. dan Akinniyi, Opeyemi Kehinde. 2013. The Influence of Organisational Culture and Budgetary Participation on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector Organisations. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 13(1): pp: 69-83.
- Apriantini, Ni Kadek Erni. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Kasus pada Dinas-Dinas Pemerintahan Kabupaten Buleleng. *Jurnal Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*, Vol. 2, No:1
- Asak, P.Rani Adnyani. 2014. Kemampuan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, Budget Emphasis, dan Kapasitas Individu sebagai Variabel Moderasi terhadap Partisipasi Anggaran pada Budgetary Slack (Studi Kasus pada SKPD Kabupaten Badung). *Tesis* Magister Sains Akuntansi Universitas Udayana
- Belkaoui, Ahmed, Philip G. Karpik. 1989. Determinants of the Corporate Decision to Disclose Social Information. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2 Iss: 1

- Brownell, Peter. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Partisipative, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, pp. 12 – 27.
- Camman, C. 1976. Effects of the Use of Control System. *Accounting, Organizations, and Society*. Vol. 4. Hal. 301-313
- Chong, V. K. and Chong, K. M. 2002. Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance: A *Structural Equation Modeling Approach*, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, pp. 65-86.
- Douglas, P.C., and B.Wier. 2000. Integrating etchical into a model of budgetary slack creation. *Journal of Bussiness Ethics* . Vol 28:276-277.
- Dunk, Alans S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, 68(2): 400-410.
- Dunk, Alans S., and Perera, Hector. 1997. The incidence of *budgetary slack*: a field study exploration. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 10 Iss:5, pp.649–664.
- Falikhatun.2007.Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary Slack dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohesivitas kelompok. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 6, No. 2, Halaman 207-221. September.
- Hansen Dan Mowen. 2001. *Akuntansi Manajemen*. Salemba Empat. Jakarta.
- Hapsari, Yuliana Indriyanti. 2011. Pengaruh Kapasitas Individu terhadap Budgetary Slack dengan Self Esteem sebaai Variabel Pemoderasi.*Skripsi* Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya, Yogyakarta
- Huang, Cheng-Li dan Mien-Ling Chen. 2009. The Effect of Attitudes Towards the Budgetary Process on Attitudes Towards Budgetary Slack and Behaviors to Create Budgetary Slack. *Social Behavior and Personality*, 37(5): pp:661-672.
- Husain, Siti Pratiwi. 2011. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi. *Inovasi*, Vol.8, No. 3: 1693-903.
- Kridawan, Aji. dan Mahmud, Amir. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderasi.*Accounting Analysis Journal*, 3(2): h:194-202.

- Lukka, K.1988. Budgetary Biasing in Organization : *The Teoritical Framework and Empirical Evidence. Accounting, Organization and Sociaty*. Vol.13 (30: 281–301).
- Mahsun, Mohamad. Sulisiyowati, dan Purwanegara, HA. 2006. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : BPF
- Mardiasmo, 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi, Yogyakarta.
- Merchant, K A.1985. “Budgeting and Pmpersity to Create Budgetary slack”. *Accounting, Organization, and Society*. 10. Pp. 201-210.
- Minanda, Yilpipa. 2009. Pengaruh Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Kesenjangan Anggaran Pemerintah Provinsi Sumatera Utara. *Tesis Magister Ilmu Akuntansi Universitas Sumatera Utara*.
- Nasution, E.Y. 2011. “Analisis Kapasitas Individu, Partisipasi Penganggaran dan Kesenjangan Anggaran pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Langkat. *Tesis Universitas Sumatera Utara Medan*
- Nouri, Hossen and Robert J Parker. 1996. The Effect Of Organizational Commitment On The Relation Between Budgetary Participation and Budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting*. Volume 8.
- Ompusungu, Krisler B. dan Icuk R. Bawono. 2007. “Pengaruh Partisipasi Anggaran *Job Relevant Information (JRI)* Terhadap Informasi Asimetris”. *Journal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*, Vol.08 No.01.
- Onsi, M. 1973. *Factor Analysis of Behavioral Variabel Affecting Budgetary slack. The Accounting Review*. July:535-548
- Pitasari, Kadek Krisna Aris. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Keadilan Prosedural terhadap Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*) pada SKPD berupa Dinas di Kabupaten Klungkung. *Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi Program S1* (Volume 2 No.1 - Tahun 2014)
- Rahman, Firdauz A. 2009. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *Jurnal Ekonomi, Manajemen dan Akuntansi Universitas Islam Riau*, Vol. 15, No. 1
- Sandrya, Luh Putu. 2013. Analisis Pengaruh Anggaran Partisipatif Pada Budgetary Slack Dengan Asimetri Informasi, Komitmen Organisasi, Budaya Organisasi, Dan Kapasitas Individu Sebagai Variabel Pemoderasi. (Studi kasus Pada SKPD Di Kabupaten Badung, Bali). *Tesis Program Pascasarjana Universitas Udayana*.

- Siegel, Gary dan Helene Ramanauskas-Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*, Southern Western Publishing, Ohio.
- Srimuliani. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi dan *Job Relevant Information (JRI)* terhadap Senjangan Anggaran. (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Buleleng). *Jurnal Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*, Vol.2, No.1
- Suartana, I.W. 2010. *Akuntansi Keperilakuan (Teori dan Implementasi)*. Yogyakarta. ANDI.
- Sugiyono.(2013). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Suhartono, Ehrmann & Mochamad Solichin. 2006. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Pada Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi. *Simposium Nasional Akuntansi Padang*, 9 (5), hal 1-20.
- Triadhi Nugroho, Yohanes. 2013. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Asimetri Informasi, Dan Budaya Organisasi Terhadap Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Skpd-Skpd Di Kabupaten Jember). *Skripsi Program Studi Ilmu Akuntansi (SI) Fakultas Ekonomi Universitas Jember*.
- Warindrani, Armila K. 2006. *Akuntansi Manajemen*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Yeyen AZ. 2013. Pengaruh Revisi Anggaran, Partisipasi Anggaran, Tingkat Kesulitan, serta Evaluasi dan Umpan Balik Terhadap Pencapaian Anggaran yang Efektif (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Payakumbuh). *Artikel Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*.
- Yilmaz, Emine and Gokhan Ozer. 2011. The Effects of Environmental Uncertainty and Budgetary Control Effectiveness on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector. *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. *Journal of Accounting Research*, 23(2): pp: 829-842.
- Yuhertiana, Indrawati. 2004. Kapasitas Individu dalam Dimensi Budaya, Keberadaan Tekanan Sosial dan Keterkaitannya dengan *Budgetary Slack*. *Simposium Nasional Akuntansi Fakultas Ekonomi UPN Veteran Jawa Timur*.