

## PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN, PENEKANAN ANGGARAN, KAPASITAS INDIVIDU, DAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN

Ni Putu Dewik Erina<sup>1</sup>  
Wayan Suartana<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: putudewik122@yahoo.com/ telp: +62 81 239 476 660

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Penelitian ini dilakukan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Gianyar. Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat struktural SKPD Kabupaten Gianyar yang jumlah populasinya 151 responden. Sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *non probability sampling* dengan cara *purposive sampling*. Jumlah sampel dalam penelitian ini yaitu 128 responden. Teknik analisis yang digunakan regresi linier berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran, dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

**Kata kunci:** Anggaran, Kapasitas Individu, Senjangan Anggaran

### ABSTRACT

*This study aims to determine the effect of participation budgeting, budget emphasis, individual capacity, and budget goal clarity on budgetary slack. This research was conducted at the regional work units Gianyar regency. The population in this study is the structural SKPD Gianyar regency officials that its population is 151 respondents. The sample in this study using a non-probability sampling with purposive sampling. The number of samples in this research was 128 respondents. The analysis technique used multiple linear regression. These results indicate that the participation budgeting positive influence on budgetary slack, budget emphasis positive influence on budgetary slack, individual capacity slack negative effect on the budget, and budget goal clarity negative influence on budgetary slack.*

**Keywords:** Budget, Individual Capacity, Budgetary Slack

### PENDAHULUAN

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor public merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang cukup tinggi. Dalam sektor publik anggaran

harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan, dan diberi masukan (Mardiasmo, 2002:61).

Fungsi-fungsi anggaran yang sama dengan manajemen yaitu fungsi perencanaan (*planning*), fungsi pelaksanaan (*actuating*), dan fungsi pengawasan (*controlling*). Penyusunan anggaran adalah suatu tugas yang bersifat teknis. Anggaran membatasi tindakan organisasi karena anggaran menetapkan batasan terhadap apa yang dapat dibeli dan berapa banyak yang dapat dibelanjakan. Anggaran sektor publik dibuat untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat, seperti listrik, air bersih, kualitas kesehatan, pendidikan, dan lain sebagainya agar terjamin secara layak. Tingkat kesejahteraan masyarakat dipertaruhkan oleh keputusan yang diambil oleh pemerintah melalui anggaran yang dibuat.

Proses penyusunan anggaran sektor publik dapat dilakukan dengan dua metode yaitu metode *top down* dan *bottom up*. Penyusunan anggaran di sektor pemerintahan 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). Musrenbang tingkat desa atau kelurahan (Musrenbang Kelurahan) membicarakan mengenai kebutuhan yang diperlukan masyarakat desa atau kelurahan tersebut untuk dapat direncanakan dan dibantu oleh pemerintah. Musrenbang yang dilakukan tingkat kecamatan (Musrenbang Kecamatan)

membicarakan usulan dari desa atau kelurahan yang nantinya layak diajukan saat musrenbang kabupaten. Musrenbang tingkat kabupaten (Musrenbang Kabupaten) membicarakan apakah permintaan dan keinginan dari masyarakat sesuai dengan yang benar-benar dibutuhkan masyarakat. Musrenbang yang dilaksanakan pada tingkat provinsi (Musrenbang 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. 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.

Anggaran menjadi fokus untuk aktivitas perencanaan jangka pendek dan menjadi sistem pengendalian organisasi. Kinerja pemerintah tercermin dari seberapa besar kemampuan pemerintah dalam melaksanakan berbagai tugas pemerintah yang telah menjadi wewenangnya. Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dilihat dari pertanggungjawaban pemerintah dari perencanaan, penyusunan, dan pelaksanaan atas tugas dan fungsinya dalam mewujudkan visi dan misi serta tujuan yang telah ditetapkan sehingga dapat dilaporkan dan dipertanggungjawabkan kepada masyarakat dalam bentuk penetapan anggaran. Hal ini diperulakan untuk mengoptimalkan pelayanan publik agar sesuai dengan kebutuhan dan skala prioritas masyarakat serta bentuk pengalokasian anggaran yang kurang mencerminkan aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitas dalam pengelolaan anggaran (Mardiasmo, 2002).

Anggaran memiliki dampak langsung terhadap perilaku manusia. Tekanan dari anggaran yang ketat dan kegelisahan atas laporan kinerja yang buruk sehingga anggaran sering kali dipandang sebagai penghalang kemajuan karier seseorang. Oleh karena itu adanya partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran dapat berpengaruh pada senjangan anggaran.

Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong bawahan untuk menciptakan senjangan. Menurut Ikhsan dan Ishak (2005:176), menyatakan *slack* merupakan penggelembungan anggaran. *Slack* merupakan selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar yang diperlukan bagi tugas tersebut. Pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran menciptakan *slack* agar lebih mudah dalam pencapaian targetnya. Pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan mengestimasi biaya lebih tinggi, atau menyatakan terlalu tinggi input yang diperlukan untuk mendapatkan suatu unit output. Ajibolade dan Opeyami (2013) berpendapat semakin ketat sebuah anggaran maka semakin kecil kemungkinan terjadinya senjangan anggaran, sebaliknya jika anggaran disusun dengan fleksibel maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran ini semakin besar. Senjangan anggaran adalah perbedaan anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran yang terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan. Menurut Onsi (1973) informasi anggaran yang diterima oleh manajemen puncak bisa memungkinkan untuk mendeteksi senjangan, namun hal

ini tidak menghalangi manajemen tingkat bawah untuk melakukan senjangan. Manajer melakukan hal ini agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja manajer terlihat baik. Senjangan anggaran sering terjadi pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah, karena penyusunan anggaran didominasi eksekutif dan legislatif, serta kurang memperhatikan kebutuhan masyarakat.

Partisipasi anggaran dapat mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran. Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang mempunyai dampak di masa akan datang bagi pembuat keputusan tersebut (Siegel dan Marconi 1989). Partisipasi dalam proses penyusunan anggaran juga memberikan informasi kepada para pimpinan satuan kerja pusat pertanggungjawaban untuk menetapkan isi anggaran yang akan disusun. Wewenang yang dimiliki ini memberikan peluang bagi partisipan untuk menyalahgunakan kewenangannya dalam mempermudah pencapaian anggaran sehingga dapat merugikan organisasi tersebut. Penyalahgunaan ini dapat dilakukan dengan membuat senjangan anggaran (Erni, 2014). Partisipasi anggaran adalah proses menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell dan Mc Innes, 1986). Partisipasi anggaran akan memberikan kesempatan bagi para manajer untuk mengungkapkan informasi yang dimiliki dalam penyusunan anggaran dan memperbaiki pengalokasian sumber daya (Kren, 1992). Penyusunan anggaran partisipatif dapat menjadi tempat pertukaran informasi. Baik antara atasan dengan bawahan atau kepala bagian dengan pegawai atau kepala sub bagian (secara

vertikal), maupun antara manajemen/bagian atau antara kepala sub bagian (secara horizontal).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Brownell dan Mc Innes (1986) dengan menggunakan sampel 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 dan Chen, 2009).

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 melaporkan pendapatan yang lebih rendah. Hasil penelitian Young (1985) menunjukkan bahwa karena adanya keinginan untuk menghindari risiko, bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung melakukan senjangan anggaran. Semakin tinggi risiko, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan senjangan anggaran.

Hasil penelitian Young (1985) tidak konsisten dengan hasil penelitian Dunk (1993). Penelitian terhadap hubungan antara partisipasi dengan *budgetary slack*. Penelitian terhadap hubungan antara partisipasi dan *budgetary slack* yang dilakukan di Sydney, Australia dengan menggunakan informasi antara bawahan dan atasan serta *budget emphasis* yang digunakan atasan untuk menilai kinerja

bawahan. Hasil penelitian Dunk (1993), menyatakan bahwa interaksi antara partisipasi, informasi asimetri, dan *budget emphasis* mempunyai hubungan yang negatif dengan *budgetary slack* tetapi korelasi signifikan. Hal ini terjadi ketika partisipasi, informasi asimetri, dan *budget emphasis* tinggi maka *budgetary slack* menjadi rendah dan sebaliknya apabila partisipasi, informasi asimetri, dan *budget emphasis* rendah maka *budgetary slack* menjadi tinggi.

Partisipasi anggaran dalam penekanan anggaran merupakan variabel yang dapat menimbulkan senjangan anggaran. Penekanan anggaran diartikan sebagai pemberian *reward* atau penilaian kinerja bagi para manajer menengah kebawah berdasarkan pada pencapaian target anggaran (Dunk, 1993). Penekanan anggaran adalah kondisi bilamana anggaran dijadikan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan pada organisasi (Erni, 2014). Jika bawahan meyakini bahwa keberhasilan pencapaian target anggaran akan mendapatkan penghargaan (*reward*), maka bawahan akan berusaha untuk mencoba membuat senjangan dalam anggarannya.

Individu yang berkualitas adalah individu yang memiliki pengetahuan. Terkait dalam proses penganggaran, maka individu yang memiliki cukup pengetahuan akan mampu mengalokasikan sumber daya secara optimal, dengan demikian dapat memperkecil senjangan anggaran. Kapasitas atau kemampuan individu adalah kesanggupan atau kecakapan yang berarti bahwa seseorang yang memiliki kecakapan atau kesanggupan untuk mengerjakan sesuatu yang diwujudkan melalui tindakannya untuk meningkatkan produktifitas kerja. Kemampuan kerja berhubungan dengan kondisi psikologis seseorang terhadap

pekerjaan yang akan dilaksanakan. Kondisi ini sifatnya sangat subyektif karena menyangkut motif individu atau perasaan seseorang, artinya seseorang bisa merasakan sesuatu hal yang menguntungkan atau tidak memberikan kepuasan sesuai dengan keadaan emosi seseorang yang mempersepsikan kondisi kerja yang ada. Individu dengan komitmen profesional yang tinggi cenderung akan melanggar kebijakan organisasi dan menciptakan senjangan anggaran untuk mendapat penilaian kinerja yang lebih baik (Davis *et al.*, 2006). Anggaran dan proses penganggaran memiliki dampak langsung dan dapat mempengaruhi perilaku manusia (Suartana, 2010:139). Norma yang dianut individu memandang suatu permasalahan sebagai suatu yang baik atau tidak baik, jujur atau tidak jujur. Laki-laki dan perempuan memiliki karakteristik pribadi yang berbeda. Laki-laki dengan karakter yang keras sedangkan perempuan dengan karakter yang feminim dan lembut. Karakteristik yang dimiliki dapat mempengaruhi keputusan yang akan diambil dalam memimpin suatu organisasi (Yuhertina, 2011).

Senjangan anggaran pada sektor publik seharusnya dijadikan perhatian lebih karena sistem penganggaran memiliki beberapa karakteristik, salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. 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 anggaran tersebut. Sasaran anggaran yang jelas, penyusun anggaran maupun pelaksana anggaran akan memiliki informasi yang cukup mengenai sasaran-sasaran anggaran yang akan dicapai daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. Sasaran anggaran pada instansi pemerintah

daerah tercakup dalam Rencana Strategik Daerah (Renstrada) dan Program Pembangunan Daerah (Propeda). Sehingga setelah mengetahui sasaran anggaran yang jelas, senjangan anggaran dapat diminimalisir (Kridawan dan Amir, 2014).

Jika dilihat dari alat ukuran finansial berupa anggaran, masih terdapat ketidaktepatan dalam menentukan input, yang pada akhirnya tidak menunjukkan efisiensi dan efektivitas anggaran (Yeyen, 2013). Pemerintah daerah wajib mempertanggungjawabkan pelaksanaan APBD, baik dalam bentuk laporan keuangan maupun laporan kinerja. Konsep yang digunakan pemerintah adalah anggaran berbasis kinerja. Penerapan anggaran berbasis kinerja diperlukan adanya indikator kinerja, khususnya *output* (keluaran) dan *outcome* (hasil). Pengukuran kinerja pemerintah dilakukan dengan pencapaian kinerja 100% (Mursyidi, 2009:13). Permasalahan yang terjadi dilapangan menunjukkan bahwa bawahan dalam menetapkan anggaran sering terjadi selisih, dimana anggaran biaya yang ditetapkan dalam penyusunan anggaran lebih besar daripada realisasi anggaran.

**Tabel 1.**  
**Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten Gianyar Tahun Anggaran 2010-2014**

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah (Rp'000)	Realisasi Pendapatan Daerah (Rp'000)	%	Anggaran Belanja Daerah (Rp'000)	Realisasi Belanja Daerah (Rp'000)	%
2010	747.900.338	771.521.566	103,16	806.371.358	754.075.486	93,51
2011	834.194.721	889.407.725	106,62	903.930.942	856.801.660	94,79
2012	1.029.800.596	1.066.239.510	103,54	1.118.800.936	1.006.500.071	89,96
2013	1.183.933.333	1.248.415.647	105,45	1.327.183.047	1.192.027.628	89,82
2014	1.344.529.005	1.464.193.988	108,90	1.535.666.738	1.471.094.054	92,28

Sumber: Sekda Bagian Keuangan Kab.Gianyar, 2015

Berdasarkan Tabel 1 di atas, mencerminkan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran di Kabupaten Gianyar. Dugaan adanya senjangan anggaran ini dapat dilihat dari realisasi pendapatan daerah yang selalu lebih tinggi dari

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 telah ditetapkan sebelumnya.

Penelitian yang dilakukan oleh beberapa peneliti masih menunjukkan adanya ketidakkonsistenan. Adanya ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu memotivasi penulis untuk meneliti kembali mengenai pengaruh dari variabel partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran di Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Gianyar.

Partisipasi anggaran merupakan keterlibatan pelaksanaan pada proses penyusunan suatu anggaran. Partisipasi penganggaran melibatkan semua tingkat manajemen untuk ikut serta dalam mengembangkan rencana anggaran. Partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran akan memberikan kesempatan lebih besar kepada bawahan untuk melakukan senjangan dan sebaliknya ketika partisipasi rendah harapan melakukan senjangan anggaran semakin rendah (Erni, 2014). Menurut Young (1985) bahwa partisipasi penganggaran memiliki pengaruh positif dan dapat meningkatkan terjadinya senjangan anggaran, karena individu-individu berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran mencari kemudahan dalam pencapaian

anggaran tersebut. Dari penjelasan di atas maka hipotesis dalam penelitian ini yaitu:

H<sub>1</sub>: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Menurut Amelia (2013) penekanan anggaran yaitu perusahaan menjadikan anggaran menjadi salah satu faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan. Bilamana dalam perusahaan terdapat keadaan, yaitu anggaran merupakan satu faktor yang paling dominan dalam mengukur kinerja bawahan, inilah yang dinamakan penekanan anggaran. Bila kinerja bawahan sangat ditentukan oleh anggaran yang telah disusun, maka bawahan akan berusaha memperoleh variance yang menguntungkan. Variance yang menguntungkan ini diperoleh dengan cara menciptakan slack. Penekanan anggaran adalah kondisi bilamana anggaran dijadikan faktor yang paling dominan dalam pengukuran kinerja bawahan pada organisasi (Erni, 2014). Jika bawahan meyakini bahwa keberhasilan pencapaian target anggaran akan mendapatkan penghargaan (*reward*), maka bawahan akan berusaha untuk mencoba membuat senjangan dalam anggarannya. Maka hipotesis dalam penelitian ini, yaitu:

H<sub>2</sub>: Penekanan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap senjangan anggaran.

Individu yang berkualitas adalah individu yang memiliki cukup pengetahuan akan mampu mengelola sumber daya secara optimal, dengan demikian dapat memperkecil senjangan anggaran. Hasil penelitian yang dilakukan Shinta (2006) kapasitas individu berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Berbeda dengan hasil Budi (2009) menunjukkan kapasitas individu berpengaruh negatif

terhadap senjangan anggaran. Hipotesis antara kapasitas individu dengan senjangan sebagai berikut:

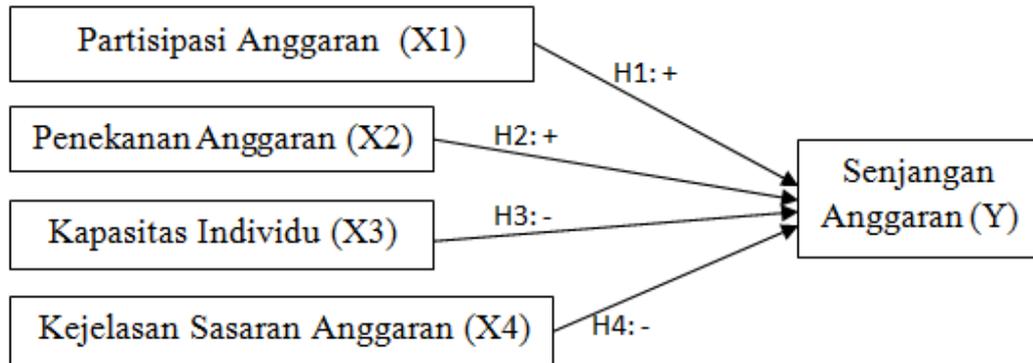
H<sub>3</sub>: Kapasitas individu berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran pada instansi pemerintah daerah (Kridawan dan Amir, 2014). Sasaran anggaran yang jelas, penyusun anggaran maupun pelaksana anggaran akan memiliki informasi yang cukup mengenai sasaran-sasaran anggaran yang akan dicapai daripada tidak adanya kejelasan sasaran anggaran. 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. Sehingga kejelasan sasaran anggaran akan berpengaruh terhadap penurunan senjangan anggaran. Hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

H<sub>4</sub>: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

#### **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini dilakukan pada seluruh SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah) Kabupaten Gianyar yang berjumlah 38 SKPD. Obyek penelitian ini adalah partisipasi anggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, kejelasan sasaran anggaran, dan senjangan anggaran di Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Gianyar Tahun Anggaran 2010-2014.



**Gambar 1. Desain Penelitian**

*Sumber:* data sekunder diolah, 2015

Variabel terikat (*dependent variable*) merupakan variabel yang dipengaruhi atau yang menjadi akibat, karena adanya variabel bebas. Variabel terikat dalam penelitian ini adalah senjangan anggaran. Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara realisasi anggaran dengan estimasi dari anggaran yang telah diprediksikan. Senjangan anggaran diukur dengan skala *Likert* empat poin yang terdiri dari atas lima item pertanyaan, di mana skor terendah (poin 1) menunjukkan senjangan anggaran rendah, sedangkan skor tinggi (poin 4) menunjukkan senjangan anggaran tinggi. Instrumen ini dikembangkan oleh Citra (2014) yang terdiri dari lima indikator, yaitu: *pertama*, standar dalam anggaran; *kedua*, pelaksanaan anggaran; *ketiga*, adanya keterbatasan anggaran; *keempat*, target anggaran yang ketat; *kelima*, tingkat efisiensi anggaran

Variabel bebas (*independent variable*) merupakan variabel yang mempengaruhi atau yang menjadi sebab perubahannya atau timbulnya variabel terikat. Variabel bebas dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran. Partisipasi penganggaran merupakan proses yang menggambarkan individu-

individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran. Partisipasi penganggaran diukur dengan menggunakan skala *Likert* empat poin yang terdiri atas enam item pertanyaan, dimana skor terendah (poin 1) menunjukkan partisipasi anggaran yang rendah, sedangkan skor tinggi (poin 4) menunjukkan partisipasi penganggaran yang tinggi. Instrumen ini dikembangkan oleh Citra (2014) yang terdiri dari lima indikator, yaitu: *pertama*, keterlibatan dalam penyusunan anggaran; *kedua*, frekuensi saran dalam anggaran; *ketiga*, banyaknya pengaruh yang diberikan; *keempat*, pentingnya kontribusi; *kelima*, frekuensi opini yang diberikan.

Penekanan anggaran merupakan pemberian *reward* atau penilaian kinerja bagi para manajer menengah ke bawah berdasarkan pencapaian target anggaran. Penekanan anggaran diukur dengan menggunakan skala *Likert* 4 poin yang terdiri dari enam item pertanyaan, di mana skor terendah (poin 1) yang menunjukkan penekanan anggaran yang rendah, sedangkan skor tinggi (poin 4) yang menunjukkan penekanan anggaran yang tinggi. Instrumen ini dikembangkan oleh Putra (2015) yang terdiri dari enam indikator, yaitu: *pertama*, besarnya penghasilan yang diperoleh; *kedua*, kemampuan usaha yang dicurahkan dalam pekerjaan; *ketiga*, kesungguhan dalam memperhatikan kualitas; *keempat*, kemampuan dalam mencapai target anggaran; *kelima*, efisiensi dalam menjalankan operasi unit; *keenam*, kemampuan dalam menyikapi pekerjaan.

Kapasitas individu terbentuk dari proses pendidikan, pelatihan, dan pengalaman seseorang. Kapasitas individu diukur dengan menggunakan skala *Likert* empat poin yang terdiri atas empat item pertanyaan, dimana skor terendah

(poin 1) menunjukkan kapasitas individu yang rendah, sedangkan skor tinggi (poin 4) menunjukkan kapasitas individu yang tinggi. Instrumen ini dikembangkan oleh Sandrya (2013) yang terdiri dari empat indikator, yaitu: *pertama*, pendidikan; *kedua*, pelatihan; *ketiga*, pengalaman; *keempat*, gender.

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Kejelasan sasaran anggaran diukur dengan menggunakan skala *Likert* empat poin yang terdiri atas tujuh pertanyaan, dimana skor terendah (poin 1) menunjukkan kejelasan sasaran yang rendah, sedangkan skor tinggi (poin 4) menunjukkan kejelasan sasaran yang tinggi. Instrumen ini dikembangkan oleh Krisna (2014) yang terdiri dari enam indikator, yaitu: pertama, kejelasan sasaran anggaran; kedua, pesifikasi sasaran anggaran; ketiga, kepentingan sasaran anggaran; keempat, outcome yang dicapai pada setiap program kegiatan; kelima, skala prioritas; keenam, anggaran telah terdefinisi dengan jelas dan struktur.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif. Data kuantitatif adalah data yang berbentuk angka atau data kualitatif yang telah diangkakan (Rahyuda dkk., 2004:75). Dalam penelitian ini, data kuantitatif diperoleh dari data kualitatif yang dikuantitatifkan dengan bantuan kuesioner yang mengacu pada pengukuran variabel yang digunakan.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer merupakan data yang diperoleh dari sumber data pertama pada objek atau lokasi penelitian, dan data sekunder merupakan data

yang diperoleh dari sumber kedua atau sumber sekunder (Sugiyono, 2013:193). Data primer dalam penelitian ini diperoleh melalui kuesioner yang telah disebar pada SKPD Kabupaten Gianyar. Data sekunder dalam penelitian ini adalah data mengenai anggaran dan realisasinya dan gambaran umum SKPD Kabupaten Gianyar.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek atau subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2013:116). Populasi dalam penelitian ini berjumlah sebanyak 151 orang.

Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi (Sugiyono, 2013:16). Sampel dalam penelitian ini diambil dari seluruh Kepala Dinas, Sekretaris dan Kepala Sub Bagian SKPD Kabupaten Gianyar. Sampel dalam penelitian ini berjumlah sebanyak 129 orang. Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah *nonprobability sampling* dengan cara *purposive sampling*. Kriteria sampel dalam penelitian ini adalah responden yang telah menjabat minimal satu tahun di SKPD terkait dan ikut terlibat dalam penyusunan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran.

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan kuesioner, wawancara, dan observasi, yaitu melakukan pengamatan pada anggaran tahun sebelumnya dan proses penganggaran yang bersumber dari Bagian Keuangan Sekretariat Daerah Kabupaten Gianyar, jurnal-jurnal yang terkait, dan hasil-hasil penelitian sebelumnya. Serta memberikan kuesioner kepada responden di setiap SKPD terkait. Setiap kuesioner yang dikirim kepada

para responden disertakan surat permohonan menjadi responden. Dalam surat tersebut dinyatakan identitas peneliti, topik penelitian, tujuan penelitian, serta jaminan atas kerahasiaan data responden.

Instrumen penelitian adalah suatu alat yang digunakan untuk mengumpulkan data dalam sebuah penelitian dan digunakan untuk mengukur variabel yang diteliti (Sugiyono, 2013:92). Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner yang akan disebar terkait partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial SKPD Kabupaten Gianyar melalui partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Data penelitian ini akan dianalisis dengan pendekatan kuantitatif menggunakan analisis statistik.

Pengukuran masing-masing variabel dalam penelitian ini menggunakan teknik skala *Likert* atau skala sikap. Menurut Sugiyono (2013:93) skala *Likert* digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Jawaban dari setiap instrumen yang menggunakan skala *Likert* empat mempunyai gradasi dari sangat positif hingga sangat negatif dengan poin 1 sampai dengan 4 antara lain:

- |                               |                        |
|-------------------------------|------------------------|
| 1 = STS (Sangat Tidak Setuju) | 3 = S (Setuju)         |
| 2 = TS (Tidak Setuju)         | 4 = SS (Sangat Setuju) |

Analisis regresi linear berganda adalah pengujian yang dilakukan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran. Persamaan regresinya dalam penelitian ini adalah:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \varepsilon \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan:

- Y : Senjangan Anggaran
- $\alpha$  : Konstanta
- $X_1$  : Variabel Partisipasi Anggaran
- $X_2$  : Variabel Penekanan Anggaran
- $X_3$  : Variabel Kapasitas Individu
- $X_4$  : Variabel Kejelasan Sasaran Anggaran
- $\varepsilon$  : Standar Error
- $\beta_1, \beta_2, \beta_3$  : Koefisien Regresi

**HASIL DAN PEMBAHASAN**

Statistik deskriptif digunakan untuk menyederhanakan data agar mudah dipahami. Statistik deskriptif disajikan untuk memberikan informasi mengenai nilai minimum, nilai maksimum, serta standar deviasi dari variabel penelitian.

Hasil dari statistik deskriptif dapat dilihat pada Tabel 2.

**Tabel 2.**  
**Hasil Analisa Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PP (X1)	129	6,00	24,41	11,8823	4,48057
PA (X2)	129	6,00	24,29	11,4251	4,82122
KI (X3)	129	4,00	16,46	12,3160	3,49236
KLS (X4)	129	7,00	26,83	21,4791	6,09269
SA (Y)	129	5,00	19,95	9,5198	4,28260

Sumber: Data primer diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 2 dapat dilihat bahwa jumlah pengamatan (N) dari penelitian ini adalah sebanyak 129. Nilai trendah dari data ditunjukkan oleh skor minimum dalam tabel, sedangkan nilai tertinggi dari data ditunjukkan oleh skor maksimum. Mean digunakan untuk mengukur nilai rata-rata dari data, dan *standar deviation* menunjukkan simpangan baku.

Variabel partisipasi penganggaran mempunyai skor minimum 6,00 dan skor maximum 24,41 sehingga diperoleh skor rata-rata sebesar 11,8823 dan *standar deviation* sebesar 4,48057. Variabel penekanan anggaran mempunyai skor minimum 6,00 dan skor maximum 24,29 sehingga diperoleh skor rata-rata sebesar 11,4251 dan *standar deviation* sebesar 4,82122. Variabel kapasitas individu mempunyai skor minimum 4,00 dan skor maximum 16,46 sehingga diperoleh skor rata-rata sebesar 12,3160 dan *standar deviation* sebesar 3,49236. Variabel kejelasan sasaran anggaran mempunyai skor minimum 7,00 dan skor maximum 26,83 sehingga diperoleh skor rata-rata sebesar 21,4791 dan *standar deviation* sebesar 6,09269. Variabel senjangan anggaran mempunyai skor minimum 5,00 dan skor maximum 19,95 sehingga diperoleh skor rata-rata sebesar 9,5198 dan *standar deviation* sebesar 4,28260.

Analisis linear berganda dilakukan untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran yang akan di uji denga tingkat singnifikansi 0,05. Hasil uji regresi linier berganda dapat dilihat pada Tabel 3.

**Tabel 3.**  
**Hasil Uji Analisis Regresi**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	10,153	2,051		4,949	0,000
PP (X1)	0,228	0,065	0,238	3,493	0,001
PA (X2)	0,279	0,062	0,314	4,473	0,000
KI (X3)	-0,149	0,088	-0,121	-1,691	0,043
KLS (X4)	-0,219	0,051	-0,311	-4,265	0,000
<b>F<sub>hitung</sub></b>			78,320		
<b>Sig. F<sub>hitung</sub></b>			0,000		
<b>R<sup>2</sup></b>			0,716		
<b>Adjusted R<sup>2</sup></b>			0,707		

Sumber: Data primer diolah, 2015

$$Y = 10,153 + 0,228X_1 + 0,279X_2 - 0,149X_3 - 0,219X_4 + \varepsilon \dots\dots\dots(2)$$

Nilai konstanta sebesar 10,153 berarti bahwa apabila variabel bebas yaitu partisipasi penganggaran (X1), penekanan anggaran (X2), kapasitas individu (X3) dan kejelasan anggaran (X4) sama dengan nol, maka nilai senjangan anggaran (Y) sebesar 10,153.  $\beta_1 = 0,228$  berarti bahwa apabila variabel partisipasi penganggaran meningkat, maka variabel senjangan anggaran akan meningkat dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.  $\beta_2 = 0,279$  berarti bahwa apabila variabel penekanan anggaran meningkat, maka variabel senjangan anggaran akan meningkat dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.  $\beta_3 = -0,149$  berarti bahwa apabila variabel kapasitas individu meningkat, maka variabel senjangan anggaran akan menurun dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.  $\beta_4 = -0,219$  berarti bahwa apabila variabel kejelasan sasaran anggaran meningkat, maka variabel senjangan anggaran akan menurun dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.

Besarnya nilai koefisien determinasi ditunjukkan dengan nilai R square ( $R^2$ ) yaitu 0,716 hal ini berarti bahwa pengaruh partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu dan kejelasan sasaran anggaran pada senjangan anggaran adalah sebesar 71,60 % dan sisanya 28,40% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain di luar model penelitian.

Uji F dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu dan kejelasan sasaran anggaran secara simultan terhadap variabel senjangan anggaran. Berdasarkan table 4.10 menunjukkan bahwa nilai F signifikan 0,000 lebih kecil dari 0,05

sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap variabel senjangan anggaran.

Uji t dilakukan untuk mengetahui hipotesis pengaruh secara parsial variabel partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, kapasitas individu, dan kejelasan sasaran pada senjangan anggaran. Hasil uji t dalam penelitian ini masing-masing sebagai berikut:

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai signifikansi  $t = 0,001 < \alpha = 0,05$  dan nilai beta sebesar 0,228 menunjukkan arah positif yang sama dengan hipotesis. Jadi  $H_1$  diterima, dimana hal ini menunjukkan partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai signifikansi  $t = 0,000 < \alpha = 0,05$  dan nilai beta sebesar 0,279 menunjukkan arah positif yang sama dengan hipotesis. Jadi  $H_2$  diterima, dimana hal ini menunjukkan penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai signifikansi  $t = 0,043 < \alpha = 0,05$  dan nilai beta sebesar -0,149 menunjukkan arah negatif yang sama dengan hipotesis. Jadi  $H_3$  diterima, dimana hal ini menunjukkan kapasitas individu berpengaruh negatif terhadap pada senjangan anggaran

Berdasarkan hasil perhitungan diketahui bahwa nilai signifikansi  $t = 0,000 < \alpha = 0,05$  dan nilai beta sebesar -0,219 menunjukkan arah negatif yang sama dengan hipotesis. Jadi  $H_4$  diterima, dimana hal ini menunjukkan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap pada senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada selisihan anggaran ( $H_1$  diterima). Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran maka potensi terjadinya selisihan anggaran semakin meningkat. Jika bawahan (agen) tidak menyampaikan informasi yang dimiliki kepada atasan (prinsipal), maka atasan akan menganggarkan yang tidak tepat, sehingga mudah dicapai oleh bawahan yang dapat menimbulkan selisihan anggaran. Hal ini dapat terjadi karena bawahan lebih banyak memiliki informasi yang jelas dan akurat mengenai tugas dan tanggung jawab pada unit kerjanya dan memberi informasi yang bias kepada atasan, sehingga atasan tidak memiliki akses informasi yang bersifat pribadi maka target anggaran yang disusun menjadi rendah dan mudah dicapai. Semakin bias informasi yang diberikan bawahan kepada atasan maka tingkat terjadinya selisihan anggaran semakin tinggi. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Young (1985), Yuhertiana (2011), Sandrya (2013), dan Falikhatum (2007) yaitu partisipasi berpengaruh positif pada selisihan anggaran.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tekanan anggaran berpengaruh positif pada selisihan anggaran ( $H_2$  diterima). Hal ini menunjukkan semakin tinggi tekanan anggaran maka semakin tinggi selisihan anggaran. Dengan adanya tekanan dari atasan (prinsipal) akan menurunkan kinerja dari bawahan (agen) yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk merealisasikan anggaran tersebut maka akan timbul selisihan anggaran. Anggaran dijadikan sebagai tolak ukur untuk mengukur kinerja bawahan, maka akan timbul desakan dari atasan kepada bawahan untuk memenuhi target anggaran yang telah ditetapkan. Atasan

mengeluarkan penekanan anggaran dalam bentuk insentif dan penghargaan kepada bawahan yang mencapai target terbaik. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Putra (2014) dan Purmita (2014) yaitu penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran ( $H_3$  diterima). Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kapasitas individu 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. Semakin luas pengetahuan yang dimiliki oleh bawah (agen) tentang anggaran dan realisasinya maka segala informasi yang dimiliki akan disampaikan kepada atasan (prinsipal) untuk mempermudah pencapaian target anggaran yang sesuai dengan tujuan organisasi. Berdasarkan data yang diperoleh, tingkat pendidikan yang dimiliki oleh responden didominasi oleh tingkat pendidikan sarjana (S1) sebanyak 87 orang (67,44%), pascasarjana (S2/S3) sebanyak 42 orang (32,56%), dan tidak ada responden yang memiliki pendidikan terakhir SMP, SMA, dan D3. Menurut Maskun (2008), semakin tinggi tingkat pendidikan, maka semakin positif pandangannya pada senjangan anggaran. Responden yang berpendidikan tinggi dan cenderung memiliki kemampuan untuk bertindak secara rasional dan profesional, berani menyatakan pendapat kepada atasan. Terkait dalam proses penganggaran, individu yang memiliki pengetahuan dan pengalaman akan mampu untuk mengalokasikan sumber daya secara optimal, sehingga

menghasilkan anggaran yang efektif dan efisien. Mengikuti pelatihan tentang anggaran dengan baik akan menghasilkan individu yang berkualitas dalam penyusunan anggaran. Dengan demikian, potensi terjadinya senjangan anggaran pun akan semakin kecil.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Budi (2009), dan Triadhi (2013), menunjukkan bahwa individu yang memiliki kapasitas individu yang optimis, maka dapat menurunkan senjangan anggaran apabila memiliki kesempatan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran ( $H_4$  diterima). Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran maka kemungkinan terjadinya senjangan anggaran akan semakin rendah. Sasaran anggaran yang jelas dalam organisasi dapat berdampak terhadap penyusun anggaran maupun pelaksana anggaran. Jika bawahan (agen) memberikan informasi yang dimilikinya secara jujur kepada atasan (prinsipal) dan pengertian yang cukup mengenai sasaran-sasaran anggaran yang akan dicapai serta mudah dipahami oleh seluruh pelaksana anggaran, maka anggaran yang direncanakan dapat tercapai dengan baik. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kridawan dan Amir (2014) dan Pitasari (2014) yaitu kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil analisis data yang telah diuraikan, maka simpulan penelitian ini adalah partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Hal ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran maka potensi terjadinya senjangan anggaran semakin tinggi. Penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat penekanan anggaran maka potensi terjadinya senjangan anggaran semakin tinggi. Kapasitas individu berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Hal ini berarti semakin tinggi kapasitas individu yang dimiliki oleh pegawai SKPD Kabupaten Gianyar maka potensi terjadinya senjangan anggaran semakin rendah. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran maka potensi terjadi senjangan anggaran semakin rendah.

Saran yang dapat diberikan berdasarkan hasil penelitian adalah pegawai pada SKPD Gianyar sebaiknya tetap mempertahankan kapasitas individu melalui pelatihan-pelatihan yang dapat meningkatkan kemampuan yang dimiliki dalam penyusunan anggaran. Peningkatan kemampuan dalam menyusun anggaran dapat menurunkan adanya senjangan anggaran. Kejelasan sasaran anggaran harus diperhatikan pada saat penyusunan anggaran, karena semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran, maka dapat menurunkan senjangan anggaran. Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, sehingga untuk mengurangi senjangan anggaran sebaiknya partisipasi dilakukan dengan memilih dan melibatkan penyusun anggaran yang mengerti dan dapat bertanggung jawab atas realisasi anggaran yang dibuat. Hal ini dilakukan bertujuan untuk menghasilkan anggaran yang efektif dan efisien sesuai tujuan organisasi. Penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, jika target

anggaran yang dapat dicapai merupakan pengukuran kinerja bawahan, sebaiknya atasan memperhatikan aspek-aspek lain yang dapat mendukung kinerja bawahan bukan hanya dilihat dari hasil pencapaian target anggaran.

## REFERENSI

- Amelia Veronica. 2013. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Kompleksitas Tugas Terhadap *Slack* Anggaran Pada Bank Perkreditan Rakyat (BPR) di Kabupaten Badung. *Skripsi* Sarjana Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana.
- Brownell, Peter., dan Mc Innes, Morris. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *Journal Accounting Review*.
- Budi Setiawan. 2009. Pengaruh Kapasitas Individu, Komitmen Organisasi, dan Ketidak Pastian Lingkungan terhadap Budgetary Slack. *Skripsi* Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya Yogyakarta.
- Citra, Mega Permata R. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran pada Senjangan Anggaran dengan Group Cohesiveness sebagai Variabel Moderasi. *Skripsi* Sarjana Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Denpasar.
- Davis, Stan., DeZoort, F. Todd., dan Kopp, Lori S. 2006. The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants' Creation of Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting* Vol. 18: pp: 19-35.
- Dunk, Alans S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review* Vol. 68: 400-410.
- Erni Aprianti, Ni Kadek., I Made Pradana A., dan Edy Sujana. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Ganesha* 2(1).
- Falikhatun, 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan Group Cohesiveness Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack (Studi Kasus Pada Rumah Sakit Umum Daerah Se-Jawa Tengah). *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) X*, Makasar.
- Huang, Cheng-Li., dan Chen, Mien-Ling. 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.
- Ikhsan, Arfan., dan Ishak, Muhammad. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Medan: Salemba Empat.
- Kren, L. 1992. *Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility*. *The Accounting Review*, 67:511-526.
- Kridawan, Aji., dan Mahmud, Amir. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Moderasi. *Accounting Analysis Journal* 3.
- Mardiasmo. 2012. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.
- Mursyidi. 2009. *Akuntansi Pemerintahan Di Indonesia*. Bandung: Refika Aditama.
- Onsi, M. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review* (July): 535-548.
- Purmita Dewi, Nyoman., dan Adi Erawati, Ni Made. 2014. Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran, dan Komitmen Organisasi pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 9.2: 476-486.
- Putra, Triantana I Made. 2014. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetri dan Penekanan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran (Budgetaryslack) (Studi Kasus Pada SKPD Pemerintah Kabupaten Buleleng). *Skripsi Sarjana Ekonomi Jurusan Akuntansi pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Pendidikan Ganesha, Singaraja*.
- Rahyuda, I Ketut., Murjana Yasa, I. G. W., dan Yuliarmini, Ni Nyoman. 2004. *Metodologi Penelitian*. Fakultas Ekonomi Universitas Udayana, Denpasar.
- Sandrya, Luh Putu., dan Yasa, Gerianta Wirawan. 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*.
- Shinta Permata Sari. 2006. Pengaruh Kapasitas Individu yang Diinteraksikan dengan Locus of Control Terhadap Budgetary Slack. *Symposium Nasional Akuntansi 9 Padang, K-AMEN* 07.
- Siegel, Gary., dan Helene Ramanauskas-Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*, Southern Western Publishing, Ohio.

- Suartana, Wayan. 2010. Akuntansi Keperilakuan Teori dan Implementasi. Yogyakarta: ANDI
- Sugiyono. 2013. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- 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*.
- 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). *Skripsi Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*.
- Young, S. M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research* 23 (Autumn): 829-84.
- Yuhertiana, Indrawati. 2011. A Gender Perspective of Budgetary Slack in East Java Local Government. *International Research Journal of Finance and Economics*.