

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KEJELASAN SASARAN
ANGGARAN TERHADAP *JOB RELEVANT INFORMATION* SERTA
IMPLIKASINYA PADA SENJANGAN ANGGARAN
(STUDI PADA PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN BIREUEN)**

Rida Fani Bulan

Alumni Program Studi Magister Akuntansi Universitas Syiah Kuala

ABSTRACT

The purposes of this research were to know: (1) the effect of budgetary participation on budget objective clarity; (2) the effect between budgetary participation and the clarity of budget objectives on job relevant information simultaneously and partially; (3) the effect of budget, budget objective clarity, and job relevant information on budgetary slack either simultaneously and partially.

The result showed that the budgetary participation affected the budget objective clarity. The result also showed that budgetary participation and budget objective clarity influenced simultaneously and partially on job relevant information. The Budgetary participation, budget objective clarity and job relevant information affected simultaneously and partially the budgetary slack.

Keywords: Budgetary Participation, Budget objective Clarity, Job Relevant Information, Budgetary Slack

1. PENDAHULUAN

Pemberlakuan Undang-undang Nomor 11 Tahun 2006 Tentang Pemerintahan Aceh telah memudahkan pemerintah dalam mengatur keuangan daerah, seperti yang tercantum pada pasal 178 yang berbunyi “ penyelenggaraan urusan pemerintah yang menjadi kewenangan Aceh dan kabupaten/kota dalam rangka pelaksanaan desentralisasi didanai dari dan atas beban APBA dan APBK, sedangkan penyelenggaraan urusan pemerintahan yang dilimpahkan kepada gubernur Aceh selaku wakil pemerintah disertai dengan pendanaan dari APBN dalam rangka pelaksanaan dekonsentrasi”. Dengan demikian terjadinya perubahan dalam menentukan besarnya anggaran yang akan digunakan oleh suatu daerah.

Pada proses penyusunan anggaran, ada dua pendekatan yang digunakan. Salah satunya adalah pendekatan tradisional, dimana dalam pendekatan ini penyusunan anggaran hanya melibatkan satu atau sekelompok kecil orang, yaitu manajemen tingkat atas yang menyusun anggaran untuk manajemen tingkat bawah dan anggarannya bersifat *incremental* (menambah atau mengurangi jumlah item-item anggaran dari anggaran tahun sebelumnya). Anggaran yang disusun dengan menggunakan pendekatan ini jarang dapat berfungsi dengan baik karena menyebabkan kurangnya komitmen bawahan terhadap anggaran tersebut, hal ini dapat menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Senjangan anggaran diartikan sebagai selisih antara estimasi anggaran terbaik yang bisa dicapai dengan anggaran yang dilaporkan. Menurut Dunk dan Nouri (1998), senjangan anggaran merupakan salah satu masalah utama yang belum terpecahkan dalam pengendalian anggaran. Kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) terjadi karena adanya kesenjangan informasi (*information slack*) antara atasan (*supervisor*) dengan bawahannya (*subordinate*) dalam kondisi ketika bawahan dilibatkan dalam pembuatan keputusan tentang target kinerja atau anggaran (*participatory*). Dalam hal ini, bawahan diminta berpartisipasi dalam menentukan target yang bisa dicapainya, yang nantinya menjadi dasar penentuan batas bawah pemberian bonus atau insentif oleh organisasi.

Anthony dan Govindarajan (2004:31) mendefinisikan partisipasi sebagai suatu proses dimana bawahan terlibat dan memiliki pengaruh terhadap penyusunan anggaran. Keterlibatan bawahan dianggap penting karena mereka memiliki informasi yang lebih baik tentang keadaan area kerja mereka sehingga keterlibatan mereka diharapkan dapat memberikan informasi yang relevan dalam penyusunan anggaran serta komitmen untuk menjalankan anggaran yang telah ditetapkan. Proses penyusunan anggaran yang baik akan mengurangi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran yang biasanya terlihat dalam bentuk *underfinancing* pendapatan atau *overfinancing* pengeluaran, karena orang-orang yang lebih mengetahui tentang operasi masing-masing pusat pertanggungjawaban turut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran.

Partisipasi penganggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap *slack*. Semakin tinggi partisipasi yang diberikan pada bawahan dalam penganggaran cenderung mendorong bawahan menciptakan *slack* (Young, 1985). Selain itu, partisipasi juga dapat mengurangi *slack* yang ditandai dengan komunikasi positif antara pengusul dan pengesah anggaran. Sering kali pemerintah daerah menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja. Penekanan anggaran seperti ini dapat memungkinkan timbulnya *slack*. Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong bawahan untuk menciptakan *slack* dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi.

Pada Kasus anggaran daerah, walaupun telah menerapkan standar biaya minimum, namun standar biaya hanya mengurangi kecenderungan moral para pengusul anggaran, tetapi tidak bisa menghilangkan sama sekali senjangan anggaran. Hal ini dikarenakan tidak ada kesetaraan informasi diantara pengusul dan pengesah anggaran, senjangan tetap bisa terjadi karena adanya perilaku moral dari para bawahan (kepala SKPD, pejabat ekselon 3 dan 4, serta PNS/tenaga honorer lainnya) (Abdullah, 2008).

Untuk konteks pemerintah daerah, selain partisipasi dalam penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran juga berimplikasi pada aparatur pemerintah untuk menyusun sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah, sehingga aparatur pemerintah memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara cepat. Kemampuan inilah yang nantinya akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Stevens (2000) yang menyebutkan bahwa senjangan anggaran berhubungan dengan empat kondisi yang salah satunya adalah adanya sasaran anggaran yang bertentangan antara atasan dan bawahan. Sasaran yang ditetapkan secara jelas akan memudahkan bawahan untuk mencapainya, sehingga bawahan akan memberikan kinerja yang terbaik dan ini mencegah munculnya perilaku disfungsi yang akan merugikan organisasi, salah satu diantaranya adalah senjangan anggaran.

Diberlakukannya undang-undang otonomi daerah menuntut bahwa daerah bersangkutan diberikan keleluasaan untuk mengurus rumah tangganya sehingga sangat dibutuhkan sumber daya manusia yang profesional. Dalam hal ini *Job relevant information* merupakan informasi yang dapat membantu atasan dalam memilih tindakan yang terbaik melalui upaya yang diinformasikan (*informed effort*) secara lebih baik, misalnya informasi

tentang inflasi, kondisi perekonomian dan kondisi keuangan organisasi. Informasi *job relevant* sangat penting dalam instansi pemerintahan karena sesuai dengan pengalaman yang menunjukkan bahwa tugas yang dijalani oleh Kepala Dinas tidak sesuai dengan dasar keilmuan dan kompetensinya atau jabatan tersebut didapat secara politis. Dengan demikian, informasi *job relevant* sangat dibutuhkan untuk membantu dalam pemilihan program dan kegiatan yang efektif dan ekonomis, sehingga penyusunan anggaran dilakukan berdasarkan pertimbangan prioritas program dan kegiatan. Pertimbangan prioritas tidak hanya mencakup keputusan apa yang penting untuk dilakukan, tetapi juga menentukan skala atau peringkat wewenang/ urusan/ fungsi atau program dan kegiatan yang harus dilakukan lebih dahulu dibandingkan program atau kegiatan lain, sehingga atasan dapat menentukan berapa anggaran yang dibutuhkan dikaitkan dengan sumber daya/dana yang dimiliki. Sumber dana diharapkan dapat memenuhi kebutuhan pembangunan dan terserap optimal sehingga dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran.

Studi ini meneliti pengaruh partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap *job relevant information* serta implikasinya pada senjangan anggaran.

2. KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

A. Partisipasi Penganggaran

Kennis (1979) mendefinisikan anggaran sebagai luasnya keterlibatan manajer dalam menyiapkan anggaran dan besarnya pengaruh manajer terhadap *budget goals* unit organisasi yang menjadi tanggungjawabnya. Definisi ini sejalan dengan Anthony dan Govindarajan (2001:27) yang menyebutkan bahwa partisipasi anggaran merupakan suatu proses dimana bawahan terlibat dan memiliki pengaruh terhadap penyusunan anggaran.

Milani (1975) mengemukakan partisipasi anggaran meliputi:

1. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran dimana secara aktif terlibat dalam proses perencanaan "bottom-up" sesuai dengan tujuan anggaran.
2. Kepuasan dalam penyusunan anggaran yaitu memiliki pengaruh yang kuat terhadap proses penyusunan rencana anggaran.
3. Kerelaan dalam memberikan pendapat dengan cara memberikan kontribusi dan partisipasi aktif dalam penyusunan rencana anggaran.
4. Kebutuhan memberikan pendapat dalam menetapkan perencanaan anggaran Satuan Unit Kerja.
5. Besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran akhir yang dikarenakan kendala waktu sehingga sering kali anggaran yang ditetapkan tidak sesuai dengan rencana anggaran satuan kerja.
6. Frekuensi untuk memberikan pendapat/usulan dan membahasnya secara rutin dengan staf/bawahan untuk menentukan rencana anggaran yang tepat sasaran.

B. Kejelasan Sasaran Anggaran

Menurut Kennis (1979) kejelasan sasaran anggaran yaitu menggambarkan tujuan anggaran yang dinyatakan secara jelas dan spesifik, serta dimengerti oleh pihak-pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya. Abdullah (2003) menyatakan arah dan kebijakan umum APBD pada dasarnya memuat informasi mengenai tujuan dan sasaran yang akan dicapai oleh daerah yang bersangkutan dalam tahun anggaran tertentu. Tujuan dan sasaran APBD harus disesuaikan dengan lima kriteria sebagai berikut:

1. Spesifik. Sasaran yang ingin dicapai harus dirumuskan secara spesifik dan jelas, tidak

menimbulkan interpretasi yang bermacam-macam. Sasaran tersebut harus memberikan kepada unit kerja dalam merumuskan strategi atau tindakan terbaiknya.

2. Terukur. Sasaran harus menyatakan dalam satuan ukuran tertentu sehingga memudahkan penilaian tingkat pencapaiannya.
3. Menantang tapi realistis. Sasaran harus menantang untuk dicapai, namun tetap realistis dan masih memungkinkan untuk dicapai.
4. Berorientasi pada hasil akhir. Sasaran harus difokuskan pada hasil atau pengaruh akhir yang akan dicapai, bukan pada proses atau cara mencapainya.
5. Memiliki batas waktu. Sasaran sebaiknya menentukan secara jelas kapan hasil atau pengaruh akhir yang ditetapkan tersebut akan dicapai.

C. Job Relevant Information

Kren (1992) menyatakan bahwa *Job Relevant Information* merupakan informasi yang dapat membantu atasan dalam memilih tindakan yang terbaik melalui upaya yang diinformasi yang (*informed effort*) secara lebih baik, dimana *Job Relevant Information* meliputi:

1. Informasi internal dan eksternal yang diperoleh membantu dalam proses pengambilan keputusan dan tindakan.
2. *Job relevant Information* mendorong untuk lebih bersemangat mengerjakan tugas-tugas pekerjaan.
3. Pemahaman, ketersediaan informasi serta kemampuan dalam mengakses informasi yang strategik.

D. Senjangan Anggaran

Lukka (1988) menyatakan senjangan anggaran sebagai pengungkapan yang dimasukkan dalam besarnya anggaran yang menjadikan kemudahan untuk mencapainya. Senjangan anggaran diciptakan dengan cara cenderung menganggarkan pendapatan terlalu rendah dan menganggarkan biaya atau pengeluaran terlalu tinggi. Siegel (1989) juga menegaskan bahwa senjangan diciptakan oleh para atasan dengan menekan anggaran prakiraan pendapatan, dan mempertinggi jumlah input yang diperlukan untuk membentuk output.

Baiman dalam Stevens (2000) menyebutkan bahwa model teori keagenan tradisional mengasumsikan bahwa individu berpikir secara ekonomis dan dimotivasi oleh kepentingan pribadi. Hal ini menyebabkan individu melakukan sesuatu dengan mempertimbangkan manfaatnya dan memaksimalkan kepentingan pribadi mereka. Kren dan Liao dalam Steven (2002) menyebutkan ketika atasan menggunakan anggaran untuk mengevaluasi kinerja, bawahan akan terdorong untuk melakukan senjangan anggaran untuk meningkatkan kemungkinan pencapaian anggaran.

E. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kejelasan Sasaran Anggaran

Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas. Locke (1968) dalam Kenis (1979) menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak

menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki. Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Locke (1968) dalam Kenis (1979) mengatakan kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja.

F. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Anggaran partisipatif tidak berarti bahwa setiap pengusul anggaran dapat memilih dengan bebas apa yang dituju di dalam anggarannya, namun anggaran partisipatif berarti bahwa para pengusul anggaran setiap pusat pertanggungjawaban mempunyai kesempatan untuk menjelaskan dan memberikan alasan mengenai anggaran yang diusulkannya (Supriyono, 2001:96).

Onsi (1973) menyatakan bawahan berusaha menciptakan senjangan anggaran selama proses penyusunan anggaran dengan cara memasukkan informasi yang bias terhadap kondisi operasional organisasi di masa mendatang. Hopwood (1976) memberikan pengertian senjangan anggaran yaitu sebagai jumlah yang diminta sering berakibat penting terhadap jumlah yang diterima, dan dari sinilah kemudian muncul kontrol yang berlebihan terhadap sumber-sumber organisasi, proses tawar-menawar merupakan isu dari strategi mereka (partisipasi) dikaitkan dengan kedudukan mereka di masa datang dalam menetapkan jumlah yang diminta terhadap ekonomi organisasi termasuk motivasi personal yang berkaitan dengan status, penghargaan dan kemajuannya.

Penelitian Christina dan Maksun (2009) menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, ini menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi, maka akan semakin tinggi juga senjangan anggaran. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ikhsan (2007) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi dalam penyusunan anggaran dapat menimbulkan senjangan anggaran yang tinggi.

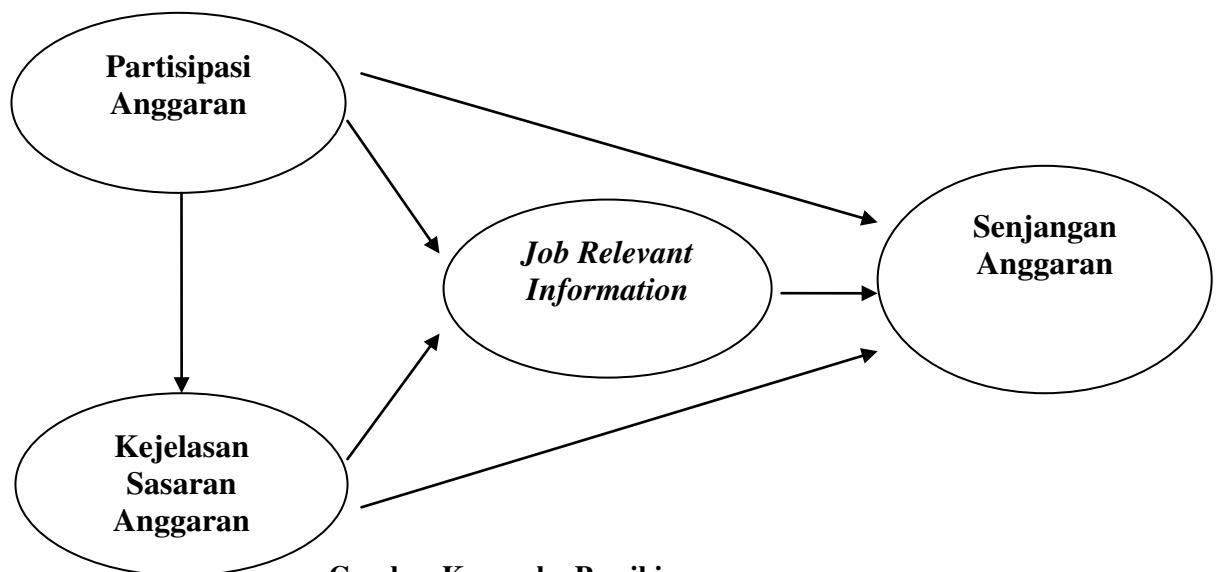
Selain itu senjangan anggaran juga dapat terjadi dikarenakan atasan mendapatkan informasi yang bias dari bawahan, sehingga estimasi yang dibuat dalam anggaran menjadi tidak relevan. Menurut Stevens (2000), salah satu kondisi penyebab senjangan anggaran adalah sasaran anggaran yang bertentangan antara atasan dan bawahan. Jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas, maka tingkat senjangan anggaran yang mungkin terjadi akan menurun.

G. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap *Job relevant information* Serta Implikasinya Pada Senjangan Anggaran

Partisipasi anggaran melibatkan para bawahan ikut serta dalam pembuatan anggaran. Partisipasi anggaran menciptakan rasa tanggung jawab pada para bawahan dan dapat meningkatkan motivasi untuk mencapai sasaran anggaran. Untuk mencapai sasaran anggaran dengan pendekatan partisipasi anggaran akan menciptakan suatu kesempatan para pihak yang terlibat yaitu membuat kelonggaran/kesenjangan anggaran. Senjangan anggaran (*budgetery*

slack) timbul bila para pegusul anggaran sengaja menetapkan terlalu rendah pendapatan atau menetapkan terlalu besar biaya (Hansen, 1997:34). Kesenjangan yang dimaksud ialah dengan sengaja memperkirakan pendapatan rendah dan biaya yang tinggi sehingga akan menurunkan resiko yang dihadapi para pengusul anggaran.

Proses partisipasi juga memberikan kesempatan bagi bawahan untuk mendapatkan informasi/penjelasan dari atasan. Dengan mendapatkan penjelasan dari atasan, bawahan akan lebih memahami tugas dengan lebih baik dan strategi penyelesaian tugas. Penerimaan pengetahuan yang berhubungan dengan tugas (*task relevant knowledge*) dan dengan partisipasi informasi yang jelas dan spesifik yang ditransfer dari bawahan kepada atasannya dapat mengurangi terjadinya kesenjangan anggaran. Selain itu *job relevant information* juga sangat membantu memberikan pengetahuan yang lebih baik bagi atasan mengenai alternatif keputusan dan tindakan yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan (Locke et.al, 1981 dalam Amran Manurung, 2006). Kemampuan menganalisis informasi tersebut akan dapat mendukung atasan dalam penyusunan anggaran jika bawahan bersedia memberikan informasinya kepada atasannya. Namun dapat juga terjadi sebaliknya, bawahan tidak memberikan informasi tersebut kepada atasannya karena ada pertimbangan kepentingan pribadinya. Dalam kondisi tersebut, bawahan dapat melakukan senjangan anggaran.



Gambar Kerangka Pemikiran

- H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kejelasan sasaran anggaran.
 H2 : Partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap *job relevant information* baik secara simultan maupun secara parsial.
 H3 :Partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan *job relevant information* berpengaruh terhadap senjangan anggaran baik secara simultan maupun secara parsial.

3. METODE PENELITIAN

Populasi dalam penelitian ini adalah aparat pemerintah daerah Kabupaten Bireuen yang terlibat dalam proses penyusunan dan pelaksanaan anggaran. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *simple random sampling*.

Partisipasi anggaran aparatur dalam penyusunan anggaran yang didefinisikan sebagai

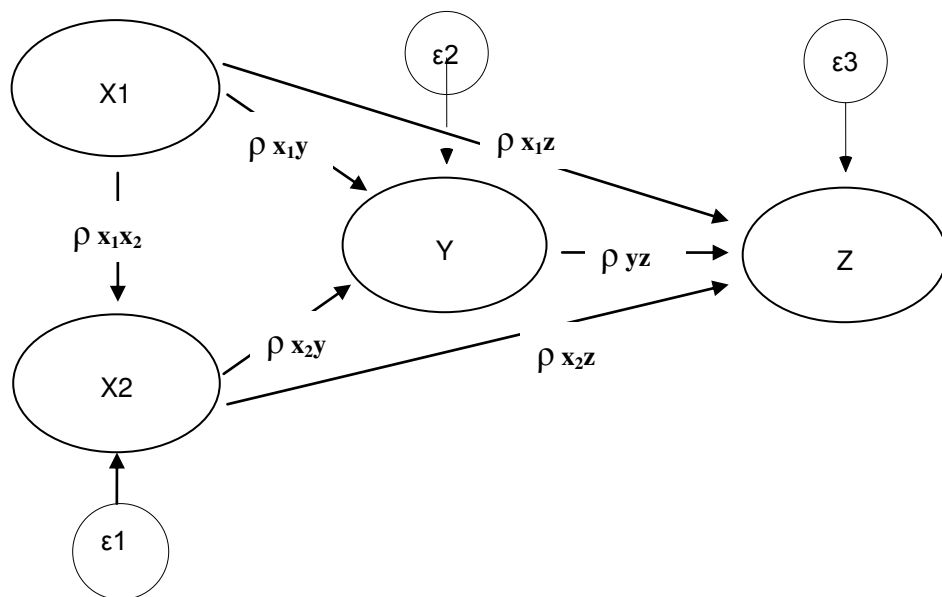
luasnya keterlibatan aparatur dalam penyiapan anggaran dan besarnya pengaruh aparatur dalam penyusunan anggaran, diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975), instrumen ini terdiri dari 6 item pertanyaan.

Kejelasan Sasaran Anggaran adalah luasnya tujuan anggaran yang dinyatakan secara spesifik dan jelas, dan dimengerti oleh siapa saja yang bertanggung jawab, diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Kenis (1979), instrumen ini terdiri dari 5 item pertanyaan.

Job relevant information adalah informasi yang dapat membantu manajer dalam memilih tindakan yang terbaik melalui upaya yang diinformasikan (*informed effort*) secara lebih baik, yang diukur dengan menggunakan instrumen O'Reilly yang dikembangkan oleh Kren (1992), instrumen ini terdiri dari 3 item pertanyaan.

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara estimasi anggaran terbaik yang bisa dicapai dengan estimasi anggaran yang dilaporkan, yang diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993), instrumen ini terdiri dari 6 item pertanyaan.

Model penelitian dan teknik analisa data menggunakan pengujian analisis jalur (*path analysis*).



Gambar Rancangan Pengujian Hipotesis

Keterangan:

- ρ = Hubungan
- X_1 = Partisipasi Anggaran
- X_2 = Kejelasan Sasaran Anggaran
- Y = *Job Relevant Information*
- Z = Senjangan Anggaran
- ϵ_1 = Variabel lainnya yang mempengaruhi X_2
- ϵ_2 = Variabel lainnya yang mempengaruhi Y
- ϵ_3 = Variabel lainnya yang mempengaruhi Z

Substruktur I

Substruktur pertama sesuai dengan hipotesis pertama yang menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kejelasan sasaran anggaran.

$$X_2 = \rho_{x_1x_2} X_1 + \varepsilon_1 \dots\dots\dots(1)$$

Substruktur II

Substruktur kedua sesuai dengan hipotesis kedua yaitu partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap *job relevant information*.

$$Y = \rho_{x_1y} X_1 + \rho_{x_2y} X_2 + \varepsilon_2 \dots\dots\dots(2)$$

Substruktur III

Substruktur ketiga sesuai dengan hipotesis ketiga yaitu partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan *job relevant information* berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

$$Z = \rho_{x_1z} X_1 + \rho_{x_2z} X_2 + \rho_{yz} Y + \varepsilon_3 \dots\dots\dots(3)$$

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil penelitian diperoleh bahwa koefisien path variabel independen dan koefisien determinasi tidak sama dengan nol ($\rho \neq 0$ dan $R^2 \neq 0$). Dengan demikian dapat dikatakan bahwa seluruh hipotesis dalam penelitian ini dapat diterima.

$$X_2 = 0,607 X_1 + \varepsilon_1$$

$$Y = 0,080 X_1 + 0,759 X_2 + \varepsilon_2$$

$$Z = 0,285 X_1 + 0,002 X_2 - 0,181 Y + \varepsilon_3$$

Keterangan:

X_1 : Partipasi Anggaran

X_2 : Kejelasan Sasaran Anggaran

Y : *Job Relevant Information*

Z : Senjangan Anggaran

Perhitungan lengkap pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung dari variabel partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran terhadap *job relevant information* dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 1
Pengaruh Partisipasi Anggaran (X_1) dan Kejelasan Sasaran Anggaran (X_2) Terhadap *Job Relevant Information* (Y) Secara Langsung Dan Tidak Langsung

Variabel	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung	Total
X_1 ke Y	$(0,080)^2 \times 100\% = 0,64\%$		58,24%

X ₂ ke Y	$(0,759)^2 \times 100\% = 57,6\%$		
X ₁ ke Y melalui X ₂		$2(0,080 \times 0,759 \times 0,607) \times 100\% = 7,37\%$	7,37%
Pengaruh Secara Simultan			65,6%
Variabel Lain			34,4%

Perhitungan lengkap pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung dari variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan *job relevant information* terhadap senjangan anggaran terlihat pada tabel berikut ini:

Tabel 2
Partisipasi Anggaran (X₁), Kejelasan Sasaran Anggaran (X₂) dan *Job Relevant Information* (Y) terhadap Senjangan Anggaran (Z)

Variabel	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung	Total
X ₁ ke Z	$(0,285)^2 \times 100\% = 8,12\%$		11,39%
X ₂ ke Z	$(0,002)^2 \times 100\% = 0,0004\%$		
Y ke Z	$(-0,181)^2 \times 100\% = 3,27\%$		
X ₁ ke Z melalui Y		$2(0,080 \times (-0,181) \times 0,54) \times 100\% = -5,57\%$	-5,56%
X ₂ ke Z melalui Y		$2(0,002 \times (-0,181) \times 0,807) \times 100\% = -0,058\%$	
X ₁ ke Z melalui X ₂		$2(0,285 \times 0,002 \times 0,607) \times 100\% = 0,069\%$	
Pengaruh Secara Simultan			5,8%
Variabel Lain			94,2%

Substruktur I

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kejelasan Sasaran Anggaran

Pengujian pengaruh partisipasi anggaran terhadap kejelasan sasaran anggaran dilakukan dengan melihat koefisien jalur variable partisipasi anggaran dengan ketentuan bahwa koefisien jalur tidak sama dengan nol. Sesuai dengan hasil pengujian dengan menggunakan program SPSS diperoleh nilai koefisien jalur sebesar 0,607, hasil tersebut menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kejelasan sasaran anggaran.

Hasil penelitian ini membuktikan partisipasi anggaran memberikan pengaruh terhadap kejelasan sasaran anggaran. Besarnya pengaruh partisipasi anggaran terhadap kejelasan sasaran anggaran adalah $(0,607 \times 0,607 \times 100\%) = 36,84\%$. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran sebesar 36,84%, sementara 63,16% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian.

Hasil penelitian ini sesuai dengan pendapat Kenis (1979) yang menyatakan bahwa Kejelasan sasaran anggaran menunjukkan luasnya tujuan anggaran yang dinyatakan secara spesifik dan jelas, dan dimengerti oleh semua pihak yang bertanggung jawab, hal ini dapat terbangun dengan adanya partisipasi dari para pihak tersebut dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggungjawaban anggaran mereka.

Substruktur II

Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan tujuan Anggaran Secara Simultan Terhadap *Job Relevant Information*

Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai R^2 sebesar 0,656 atau 65,6% ($R^2 \neq 0$). Hal ini menunjukkan bahwa secara simultan variabel partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap *job relevant information*, sehingga penelitian ini **menerima H_a1 dan menolak H_01** . Selanjutnya sisanya sebesar 34,4% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Locke et.al (1981) dalam Amran Manurung (2006) yang menyatakan bahwa *job relevant information* sangat membantu memberikan pengetahuan yang lebih baik bagi atasan mengenai alternatif keputusan dan tindakan yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan. Kemampuan menganalisis informasi tersebut akan dapat mendukung atasan dalam penyusunan anggaran jika bawahan bersedia memberikan informasinya kepada atasannya. Namun dapat juga terjadi sebaliknya, bawahan tidak memberikan informasi tersebut kepada atasannya karena ada pertimbangan kepentingan pribadinya. Dalam kondisi tersebut, bawahan dapat melakukan senjangan anggaran.

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap *Job Relevant Information*

Untuk menguji pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Job Relevant Information* digunakan analisis jalur atau *path analysis*. Hasil pengujian menunjukkan nilai sebesar $(0,080 \times 0,080 \times 100\%) = 0,64\%$. Hal ini menunjukkan bahwa secara parsial variabel Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap *Job Relevant Information*, Pengaruh partisipasi anggaran terhadap *job relevant information* dapat dikatakan pengaruh yang sangat lemah. Hal ini sejalan dengan teori yang dikemukakan oleh Kenis (1979) bahwa proses partisipasi memberikan kesempatan bagi bawahan untuk mendapatkan informasi/penjelasan dari atasan. Dengan mendapatkan penjelasan dari atasan, bawahan akan lebih memahami tugas dengan lebih baik dan strategi penyelesaian tugas.

Penerimaan pengetahuan yang berhubungan dengan tugas (*task relevant knowledge*) dan informasi yang jelas dan spesifik yang ditransfer dari bawahan kepada atasannya dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Selain itu *job relevant information* juga sangat membantu memberikan pengetahuan yang lebih baik bagi atasan mengenai alternatif keputusan dan tindakan yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan (Locke et.al, 1981 dalam Amran Manurung, 2006).

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap *Job Relevant Information*

Pengujian pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap *Job Relevant Information* yang dilakukan dengan analisis jalur atau *path analysis*, menunjukkan hasil seperti pada table 4.9 sebesar $(0,759 \times 0,759 \times 100\%) = 57,6\%$.

Hal ini menunjukkan bahwa secara parsial variabel Kejelasan Sasaran Anggaran mempunyai pengaruh yang sangat kuat terhadap *Job Relevant Information*. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori yang menyatakan Pelaksanaan anggaran akan memberikan reaksi positif dan relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketengangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas (Kennis,1979). Sasaran Anggaran dapat dicapai melalui pelaksanaan serangkaian aktifitas yang telah ditetapkan sebelumnya dalam bentuk anggaran. Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia, terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Dalam Memediasi Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan *Job Relevant Information*

Berdasarkan hasil perhitungan yang diperoleh, maka disimpulkan bahwa terdapat pengaruh secara tidak langsung antara partisipasi anggaran terhadap *job relevant information* dengan kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel intervening sebesar 7,37% dan berarah positif. Secara tidak langsung partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *job relevant information* dengan kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel perantara yang ikut mempengaruhi.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi akan memberikan reaksi yang positif untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Sasaran anggaran dapat dicapai melalui pelaksanaan serangkaian aktifitas yang telah ditetapkan sebelumnya dalam bentuk anggaran. Partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran yang positif akan memberikan informasi yang baik dalam pelaksanaan anggaran.

Substruktur III

Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan *Job Relevant Information* Secara Simultan Terhadap Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil output SPSS memberikan nilai koefisien determinasi (R^2) variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan *job relevant information* menunjukkan hasil sebesar 0,058 signifikan ($p \neq 0$). Dari Hasil tersebut dapat dikatakan bahwa secara simultan sebesar 5,8% variasi variabel senjangan anggaran dipengaruhi oleh variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan *job relevant information*, sedangkan sisanya sebesar 94,3% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini. Pengaruh secara simultan tersebut tergolong pengaruh yang lemah (<50%).

Proses partisipasi memberikan kesempatan bagi bawahan untuk mendapatkan informasi/penjelasan dari atasan. Dengan mendapatkan penjelasan dari atasan, bawahan akan lebih memahami tugas dengan lebih baik dan strategi penyelesaian tugas. Penerimaan

pengetahuan yang berhubungan dengan tugas (*task relevant knowledge*) dan dengan partisipasi, informasi yang jelas dan spesifik yang ditransfer dari bawahan kepada atasannya dapat mengurangi terjadinya kesenjangan anggaran.

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil perhitungan yang diperoleh, maka pengaruh secara langsung variabel partisipasi anggaran terhadap variabel senjangan anggaran, diperoleh koefisien jalur sebesar 0,285. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh langsung terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan hasil dari perhitungan program SPSS, dapat dilihat besarnya pengaruh secara langsung partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yaitu sebesar 8,12% .

Secara parsial hasil penelitian ini membuktikan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Pengaruh secara parsial ini dapat dikatakan pengaruh yang sangat lemah. Besarnya pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran adalah sebesar 8,12%. Koefisien jalur 0,285 dan berarah positif.

Hasil penelitian mendukung Penelitian Christina dan Maksum (2009) menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, ini menunjukkan bahwa semakin tinggi partisipasi, maka akan semakin tinggi juga senjangan anggaran. Hasil ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ikhsan (2007) yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi dalam penyusunan anggaran dapat menimbulkan senjangan anggaran yang tinggi.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil perhitungan yang diperoleh, maka pengaruh secara langsung variabel kejelasan sasaran anggaran terhadap variabel senjangan anggaran, diperoleh koefisien jalur sebesar 0,002. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh langsung terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan hasil dari perhitungan program SPSS, dapat dilihat besarnya pengaruh secara langsung kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran yaitu sebesar 0,0004%.

Secara parsial hasil penelitian ini membuktikan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Pengaruh kejelasan sasaran anggaran secara parsial dapat dikatakan pengaruh yang sangat lemah. Koefisien jalur pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran sebesar 0,002 dan berarah positif.

Senjangan anggaran dapat terjadi dikarenakan atasan mendapatkan informasi yang bias dari bawahan, sehingga estimasi yang dibuat dalam anggaran menjadi tidak relevan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Stevens (2000) dimana salah satu kondisi penyebab senjangan anggaran adalah sasaran anggaran yang bertentangan antara atasan dan bawahan. Jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas, maka tingkat senjangan anggaran yang mungkin terjadi akan menurun.

Pengaruh *Job Relevant Information* Terhadap Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil perhitungan yang diperoleh, maka pengaruh secara langsung variabel *Job Relevant Information* terhadap variabel senjangan anggaran, diperoleh koefisien jalur sebesar -0,181. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa *Job Relevant Information* berpengaruh langsung terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan hasil dari perhitungan program SPSS, dapat dilihat besarnya pengaruh secara langsung *Job Relevant Information* terhadap senjangan anggaran yaitu sebesar 3,27%.

Secara parsial hasil penelitian ini membuktikan bahwa *Job Relevant Information* berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Pengaruh secara parsial ini dapat dikatakan pengaruh yang sangat lemah. Koefisien jalur pengaruh *Job Relevant Information* terhadap senjangan anggaran sebesar -0,181 dan berarah negatif.

Hasil penelitian ini didukung dengan pendapat yang menyatakan bahwa *Job relevant information* sangat membantu memberikan pengetahuan yang lebih baik bagi atasan mengenai alternatif keputusan dan tindakan yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan (Locke et.al, 1981 dalam Amran Manurung, 2006). Kemampuan menganalisis informasi tersebut akan dapat mendukung atasan dalam penyusunan anggaran jika bawahan bersedia memberikan informasinya kepada atasannya. Namun dapat juga terjadi sebaliknya, bawahan tidak memberikan informasi tersebut kepada atasannya karena ada pertimbangan kepentingan pribadinya. Dalam kondisi tersebut, bawahan dapat melakukan senjangan anggaran.

Pengaruh *Job Relevant Information* Dalam Memediasi Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil perhitungan yang diperoleh bahwa terdapat pengaruh secara tidak langsung antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan *job relevant information* sebagai variabel intervening sebesar -5,57% dan berarah negatif. Pengaruh yang diberikan adalah pengaruh yang sangat lemah, jika dibandingkan dengan pengaruh yang diperoleh secara langsung. Secara parsial dapat dikatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dan *job relevant information* berperan sebagai memediasi dalam hubungan tersebut.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian sebelumnya, partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, para anggota organisasi terlibat dan mempunyai pengaruh dalam suatu pembuatan keputusan yang berkepentingan dengan mereka. Partisipasi dalam konteks penyusunan anggaran merupakan proses para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan budget emphasis, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982).

Sebagaimana yang dikemukakan Milani (1975), bahwa tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan factor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif. Aspirasi bawahan lebih diperhatikan dalam proses penyusunan anggaran partisipatif, sehingga lebih memungkinkan bagi bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang menurut mereka dapat dicapai.

Bentuk keterlibatan bawahan/pelaksana anggaran dapat bervariasi, tidak sama satu organisasi dengan yang lain. Tidak ada pandangan yang seragam mengenai siapa saja yang harus turut berpartisipasi, seberapa dalam mereka terlibat dalam pengambilan keputusan dan beberapa masalah menyangkut partisipasi (Siegel dan Marconi, 1989). Ada dua alasan utama mengapa partisipasi anggaran penting dalam penyusunan anggaran, yaitu (1) keterlibatan atasan/pemegang kuasa anggaran dan bawahan/pelaksana anggaran dalam partisipasi anggaran mendorong pengendalian informasi yang tidak simetris dan ketidakpastian tugas, (2) melalui partisipasi anggaran, individu dapat mengurangi tekanan tugas dan mendapatkan kepuasan kerja, selanjutnya dapat mengurangi senjangan anggaran.

Pengaruh *Job Relevant Information* Dalam Memediasi Hubungan Antara Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran.

Berdasarkan hasil perhitungan yang diperoleh, maka disimpulkan bahwa terdapat pengaruh secara tidak langsung antara kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran dengan *job relevant information* sebagai variabel intervening sebesar -0,058% dan berarah negatif. Pengaruh yang diberikan adalah pengaruh yang sangat lemah jika dibandingkan dengan pengaruh yang diperoleh secara langsung. Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dimana *job relevant information* berperan dalam memediasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dan senjangan anggaran.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian Suhartono dan Solichin (2006) yang berjudul “Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai pemoderasi” menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif signifikan terhadap senjangan anggaran, sedangkan komitmen organisasi berperan sebagai variabel moderasi dalam hubungan tersebut. Kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran untuk mencapai target-target anggaran yang telah ditetapkan. Komitmen yang tinggi dari aparat pemerintah daerah akan berimplikasi pada komitmen untuk bertanggung-jawab terhadap penyusunan anggaran tersebut. Dengan demikian, semakin jelas sasaran anggaran aparat pemerintah daerah dan dengan didorong oleh komitmen yang tinggi, akan mengurangi senjangan anggaran pemerintah daerah.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Dalam Memediasi Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil perhitungan yang diperoleh, maka pengaruh secara tidak langsung antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel intervening sebesar 0,069% dan berarah positif. Pengaruh yang diberikan adalah pengaruh yang sangat lemah, jika dibandingkan dengan pengaruh yang diperoleh secara langsung. Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dimana kejelasan sasaran anggaran berperan dalam memediasi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran merupakan hal yang paling penting dalam pencapaian suatu tujuan organisasi karena akan menentukan arah tujuan suatu organisasi. Ketika suatu sasaran anggaran atau tujuan dirancang dan secara partisipasi disetujui, maka bawahan akan menginternalisasikan sasaran anggaran atau tujuan yang telah ditetapkan dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan anggaran (Kennis, 1979). Ada pengaruh dari interaksi kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, semakin tinggi kejelasan sasaran anggaran, semakin tinggi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Dari hasil pengujian yang telah dilakukan terhadap permasalahan yang dirumuskan dalam hipotesis penelitian dengan menggunakan uji analisis jalur, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Kejelasan Sasaran Anggaran sebesar 36,84%.
2.
 - a. Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran anggaran secara simultan berpengaruh terhadap *Job Relevant Information* sebesar 65,6%.
 - b. Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap *Job Relevant Information* sebesar 0,64%.
 - c. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh terhadap *Job Relevant Information* sebesar 57,6%.
 - d. Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap *Job Relevant Information* dan Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh dalam memediasi hubungan antara Partisipasi Anggaran dan *Job Relevant Information* yaitu sebesar 7,37%.
3.
 - a. Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran dan *Job Relevant Information* secara simultan berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran sebesar 5,8%.
 - b. Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran sebesar 8,12%.
 - c. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran sebesar 0,0004%.
 - d. *Job Relevant Information* berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran sebesar 3,27%.
 - e. Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran dan *Job Relevant Information* berpengaruh dalam memediasi hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran, yaitu sebesar -5,57%.
 - f. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran dan *Job Relevant Information* berpengaruh dalam memediasi hubungan antara Kejelasan Sasaran Anggaran dan Senjangan Anggaran, yaitu sebesar -0,058%.
 - g. Partisipasi Anggaran berpengaruh terhadap Senjangan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh dalam memediasi hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran, yaitu sebesar 0,069%.

Untuk menambah referensi serta akurasi dalam penelitian selanjutnya, ada beberapa saran yang dikemukakan sebagai berikut:

1. Temuan penelitian ini dapat dipertimbangkan oleh praktisi maupun akademisi sebagai masukan karena senjangan anggaran yang tinggi akan menciptakan disfungsi pada organisasi yang bersangkutan.
2. Untuk penelitian selanjutnya supaya diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada organisasi sektor publik lain dan penggunaan variabel-variabel konseptual, organisasional dan motivasional lain perlu dipertimbangkan untuk memprediksi timbulnya senjangan anggaran serta memiliki cakupan yang lebih luas.
3. Metode pengumpulan data perlu ditambahkan dengan metode lain untuk mendapatkan data yang lengkap dengan cara mendatangi langsung responden dalam proses penyebaran dan pengumpulan kuesioner serta melakukan wawancara secara langsung dalam pengisian kuesioner sehingga jawaban responden lebih mencerminkan jawaban yang sebenarnya.

DAFTAR PUSTAKA

Abdullah, Syukry dan Halim, Abdul .2003. Pengaruh Dana Alokasi Umum (DAU) dan Pendapatan Asli Daerah (PAD) terhadap Belanja Pemerintah Daerah, Studi Kasus

- Kabupaten/Kota di Jawa dan Bali. *SNAVI Surabaya*.
- Anthony, Robert, N dan Govindarajan, Vijay. 2001. *Management Controls Systems*. Boston: Mc Graw-Hill Co.
- _____. 2004. *Management Controls Systems*. 11th Edition. Boston: Mc Graw-Hill Co.
- Baiman, S, dan Rajan, V.M. 1995. The Informational Advantages of Discretionary Bonus Schemes". *The Accounting Review*, October.
- Chow, C. W., Cooper, J. C. dan Waller W.S. 1988. Participative Budgeting; Effect of a Truth-Inducing pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance, *The Accounting Review*.
- Chong, Vincent K. Dan Chong, Kar Ming. Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Partisipation on Performance : A Structural Equation Modeling Approach. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 14: 66-86.
- Christina, V dan Maksum, A. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi*.
- Darlis, Edfan. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Riset dan Akuntansi Indonesia*, Vol.1: 85-101.
- Dewi, Yunita. 2008. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Tesis*
- Dunk, Alan S. 1993. "Budgetary Participation, Agreement on evaluation criteria and Managerial Performance", A Research Note . *Accounting, Organization and Society* : 171-178.
- Duncan, R. B. 1972. Characteristic of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty", *Administrative Science Quarterly*. Vol 17 : 313-327.
- Falikhatur. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan Group cohesiveness dalam hubungan antara partisipasi anggaran dan budgetary slack. *SNA X*.
- Govindarajan, Vijay. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitude and Performance Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science* .Vol 17 : 486-516.
- Hansen, Maryanne M. Mowen. 1997. *Akuntansi Manajemen, Jilid satu*. Penerbit: Erlangga. Jakarta
- Halim. Abdul. 2004. *Akuntansi Sektor Publik. Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Hopwood, Anthony. 1976. Participation In Budgetary Process. *Accounting and humanbehavior*. New Jersey, Englewood Cliffs :73-94.
- Ikhsan, Arfan. 2007. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *SNA X*
- Jalaluddin, Rahkmat. 1999. *Metode Penelitian Komunikasi*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Kenis, Izzetin. 1979. Effect of Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, Vol. 54 :702-721.
- Kurnia, Ratnawati. 2004. Pengaruh Budgetary Goal Characteristic terhadap Kinerja Manajerial dengan Budaya Paternalistik dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *SNA VII*.
- Kren, Leslie. 1992. Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*. July : 511-526
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Offset.

- Merchant, K. A. 1985. Budgeting and Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting Organizations, and Society*. Vol 10 : 201-210
- Munawar. 2006. Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap, Dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah Di Kabupaten Kupang. *SNA IX*.
- Murray, Dennis. 1990. The Performance Effects of Participative Budgeting : An Integration of Intervening and Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 2 : 104-123
- Nouri, Hossein dan Parker, Robert. J, 1996. The Effect of Organizational Commitment on the Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack, *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 8 : 74-89
- Republik Indonesia. 2006. Undang-Undang RI Nomor 11 Tahun 2006 *Tentang Pemerintahan Aceh*.
- _____. 2005. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 *Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- _____. 2005. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 *Tentang Standar Akuntansi Pemerintah*.
- _____. 2006. Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006, *Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- _____. 2007. Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 59 Tahun 2007 *Tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- _____. 2007. Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 30 Tahun 2007 *Tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah*.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods For Business: Metodologi Penelitian Untuk bisnis. Edisi 4*. Jakarta: Salemba Empat.
- Siegel, G dan Marconi, HR. 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing, Co. Cincinnati, Ohio
- Stevens, Douglas E. 2000. Determinants of Budgetary Slack in The Laboratory: An Investigation of Controls for Self-Interested Behavior. *Syracouse University*. <http://www.paper.ssrn.com>.
- _____. 2002. The Effects of Reputation and Ethics on Budgetary Slack. *Journal of Management Accounting Research*. Vol 14 : 153-171.
- Suhartono, Ehrmann dan Solichin, Mochammad. 2006. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *SNA IX*
- Supriyono. 2005. Pengaruh Komitmen Organisasi, Keinginan Sosial, dan Asimetri Informasi terhadap Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dengan Kinerja Manajer. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol.20 No. 1.
- Onsi, M. 1973. Factor Analysis Of Behavioral Variables Effecting Budgetary Slack. *The Accounting Review* 48 : 548-553.
- Young, S, Mark. 1985. Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Assymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol 23 : 829-842.