



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
WILAYAH JAWA BARAT

ISSN-SNAB-2252-3936



PROCEEDINGS

**PROFESIONALISME AKUNTAN MENUJU
SUSTAINABLE BUSINESS PRACTICE**

KAMIS, 20 JULI 2017 | BANDUNG, JAWA BARAT

PENGARUH IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA DAN PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP AKURASI ESTIMASI ANGGARAN

Saepul Hidayat

Universitas Widyatama
Bandung
Saepulhidayat68@gmail.com

ABSTRAK

Berdasarkan Fenomena bahwa diduga penyusunan anggaran berbasis kinerja belum diterapkan sepenuhnya sehingga SKPD cenderung untuk melakukan budgetary slack (senjangan anggaran) yang akibatnya anggaran menjadi kurang akurat

Penelitian ini menggunakan analisis kuantitatif yang dilakukan untuk menganalisis ini hubungan antar gejala atau fenomena yang diamati, yaitu masalah implementasi anggaran berbasis kinerja, partisipasi penyusunan anggaran, akurasi estimasi anggaran. Penelitian ini berupaya untuk mengungkapkan permasalahan serta mengkaji dan menganalisis variabel yang menjadi fokus penelitian, maka metode yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis kausal efektif. Penelitian dengan analisis kausal efektif menganalisis hubungan antara dua fenomena atau lebih. Objek penelitian yang ditetapkan sebagai unit analisis penelitian ditetapkan SKPD-SKPD pada Pemerintah Kabupaten Garut.

Berdasarkan hasil pengujian diketahui bahwa pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap akurasi estimasi anggaran sebesar 42,48%, sedangkan sisanya sebesar 57,52% dipengaruhi oleh variabel lainnya di luar variabel yang diteliti yang tidak dimasukkan ke dalam model penelitian. implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akurasi estimasi anggaran sebesar 21,12%. implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap partisipasi penyusunan anggaran sebesar 14,48%. partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap akurasi estimasi anggaran sebesar 21,35%.

keyword : anggaran berbasis kinerja, partisipasi, akurasi estimasi anggaran.

Makalah diketik dengan kertas ukuran A4 (21 cm x 29,7 cm), margin kiri dan margin atas 4 cm, Margin kanan dan margin bawah 3 cm. Makalah diketik dengan huruf Times NewRoman dengan spasi tunggal dan ukuran huruf 10 point. abstrak sepanjang 150-250 kata dalam Bahasa Indonesia atau bahasa Inggris. Isi abstrak diketik miring. Makalah dibatasi maksimal 10 halaman.

Kata kunci: maksimal 4 kata, dipisahkan dengan koma.

1. PENDAHULUAN

Pemerintahan merupakan organisasi sektor publik proses perencanaan dan penganggaran merupakan tahapan penting dalam manajemen pemerintahan. Pembentukan suatu organisasi baik organisasi publik atau swasta diawali adanya tujuan yang hendak dicapai, tujuan ini tertuang didalam visi dan misi yang ditetapkan. Dalam mewujudkan tujuan tersebut perlu adanya suatu alat yaitu perencanaan dan tentunya dibutuhkan anggaran.

Keterbatasan anggaran menuntut setiap organisasi memaksimalkan anggaran dengan perencanaan yang optimal, bagaimana anggaran yang terbatas dapat mencapai tujuan yang diharapkan secara efektif. Hal ini sesuai dengan yang disampaikan Mardiasmo (2009:63) yang menyebutkan bahwa fungsi anggaran sebagai alat perencanaan bagaimana anggaran berpengaruh

terhadap kebijakan manajemen untuk mengalokasikan sumberdayanya dalam rangka mencapai tujuan organisasi.

Perubahan tatanan pemerintahan diawali pada era reformasi yang merupakan dasar munculnya desentralisasi terutama dalam hal desentralisasi fiskal. reformasi dari sisi penganggaran yaitu merubah orientasi anggaran yang semula hanya didasarkan atas nilai anggaran menjadi berorientasi pada hasil atau kinerja.

Anggaran merupakan alat untuk mencapai tujuan yang dituangkan dalam dokumen kebijakan dalam suatu organisasi pemerintahan.

Proses penyusunan anggaran agar dapat menghasilkan suatu produk kebijakan yang berkualitas penyusunan anggaran dilakukan melalui beberapa tahapan sebagaimana yang dijelaskan Spicer and Bingham dalam Mardiasmo (2004:108) yang menyebutkan ada empat tahap siklus anggaran yang terdiri atas pertama *planning and preparation*. kedua, *approval/ratification*. ketiga, *implementation*. keempat, *reporting and evaluation*".

Tingkat capaian SKPD terhadap pendapatan asli daerah merupakan salah satu aspek penilaian terhadap kinerja SKPD. Dalam rangka meningkatkan kinerjanya SKPD yang merupakan penghasil PAD selalu menjadikan ketercapaian pendapatan sebagai indikator penilaian kinerja dan SKPD yang bukan penghasil dinilai atas tingkat serapan anggaran.

Hasil kerja SKPD dinilai dari ketercapaian target anggaran pendapatan serta anggaran belanja yang disesuaikan dengan hasil dari pelaksanaan pekerjaannya. Penilaian terhadap pencapaian hasil kerja mendorong SKPD untuk melakukan pengelolaan anggaran yang memungkinkan mereka agar selalu mendapat penilaian yang baik.

Bentuk perilaku SKPD yaitu dengan melakukan pengurangan nilai estimasi terbaik yang dapat dicapai SKPD agar memudahkan dalam mencapai target yang telah ditetapkan yang dilakukan sejak pada tahapan perencanaan.

Rata-rata pertumbuhan anggaran dan pertumbuhan realisasi anggaran di Kabupaten Garut disajikan didalam tabel sebagai berikut:

Tabel 1.1 Perbandingan Rata-Rata Pertumbuhan Anggaran Dan Rata-Rata Pertumbuhan Realisasi Anggaran Tahun 2009-2014

No	URAIAN	Rata-rata Pertumbuhan Anggaran (%)	Rata-rata Pertumbuhan Realisasi (%)
A	Pendapatan	12,31	15,07
	Pendapatan Asli Daerah	13,63	29,59
	Dana Perimbangan	12,31	9,80
	Lain-Lain Pendapatan Daerah Yang Sah	18,33	46,81
B	Belanja Daerah	14,38	14,58
	Belanja Tidak Langsung	6,00	11,43
	Belanja Langsung	42,13	26,28
	Belanja Pegawai	35,57	20,89
	Belanja Barang dan Jasa	25,53	31,87
	Belanja Modal	71,98	36,20

Sumber : DPPKA Kabupaten Garut , 2015 (data diolah)

Data tersebut menggambarkan bahwa rata-rata target anggaran dari sisi pendapatan selalu lebih kecil dari rata-rata pertumbuhan realisasi anggaran, sedangkan posisi terbalik pada sisi belanja langsung rata-rata pertumbuhan realisasi lebih kecil dari rata-rata pertumbuhan target belanja.

Pada sisi pendapatan menunjukan bahwa sebenarnya ada kemungkinan SKPD memiliki potensi lebih besar untuk meningkatkan target pendapatan, tetapi SKPD menetapkan target yang

diperkirakan mudah untuk dicapai potensi ini yang menyebabkan terjadinya *budgetary slack* pada sisi pendapatan.

Pada sisi belanja SKPD cenderung untuk menganggarkan sebesar-besarnya yang bertujuan agar dianggap bahwa ketika anggaran tidak diserap seluruhnya dianggap sebagai bentuk efisiensi. Penyusunan anggaran ini didasari dari pertimbangan yang kurang rasional sehingga melebihi belanja yang padahal belum tentu dibutuhkan.

Bentuk perilaku SKPD yaitu dengan melakukan pengurangan nilai estimasi terbaik yang dapat dicapai SKPD agar memudahkan dalam mencapai target yang telah ditetapkan yang dilakukan sejak pada tahapan perencanaan.

Akurasi estimasi anggaran dilihat dari besar kecilnya slack anggaran, *budgetary slack* dapat dikendalikan melalui penerapan standar anggaran pendapatan dan belanja yang ketat serta berorientasi atas target kinerja.

Penerapan anggaran berdasarkan atas prestasi kerja akan memberikan pedoman dalam menyusun anggaran sehingga penyusunan anggaran tidak berdasarkan atas mencari kemudahan dalam mencapai target.

Berdasarkan data bahwa diduga penyusunan anggaran berbasis kinerja belum diterapkan sepenuhnya sehingga SKPD cenderung untuk melakukan *budgetary slack* (senjangan anggaran) yang akibatnya anggaran menjadi kurang akurat.

Penyusunan anggaran yang dilakukan masih bersifat *Incremental Budgeting* dengan hanya menambah atau mengurangi dari target anggaran tahun sebelumnya.

Sistem penganggaran yang dilaksanakan dilakukan dengan hanya menambah atau mengurangi persentase anggaran dari tahun sebelumnya hal ini menyebabkan penyusunan anggaran tidak memiliki alasan yang rasional dalam menetapkan besaran target serta rencana anggaran yang dilakukan.

Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk mengetahui dan menguji pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap akurasi estimasi anggaran.
2. Untuk mengetahui dan menguji pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap partisipasi penyusunan anggaran.
3. Untuk mengetahui dan menguji pengaruh partisipasi penyusunan terhadap akurasi estimasi anggaran.
4. Untuk mengetahui dan menguji pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap akurasi estimasi anggaran.

2. KAJIAN PUSTAKA

Teori-teori ilmiah merupakan hasil karya ilmiah dari para peneliti yang telah melalui proses dan analisis ilmiah, kajian pustaka digunakan dalam kerangka mencari dan mengemukakan hasil-hasil karya ilmiah sebelumnya guna menjadi dasar dalam penelitian ini.

Secara sistematis teori dalam penulisan ini meliputi beberapa tingkatan yaitu mulai dari teori utama (*Grand Teory*), teori Penunjang (*midle theory*) dan operasional teory (*tehnical operational Theory*).

2.1.1. Anggaran Sektor Publik

2.1.1.1. Pengertian Anggaran Sektor Publik

Pengertian anggaran sebagai dokumen kebijakan sektor publik dijelaskan Mardiasmo (2009:61) bahwa:

“Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran.”

Dengan demikian anggaran didefinisikan diatas dapat disebut capaian indikator kinerja yang hendak dicapai. Lebih lanjut Mardiasmo (2009:61) menyebutkan bahwa:

“Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program – program yang dibiayai dengan uang publik.”

Sabeni dan Ghozali (1988:47-48) memberikan definisi mengenai anggaran pemerintah secara spesifik yaitu :

“Anggaran pemerintah adalah jenis rencana yang menggambarkan rangkaian tindakan atau kegiatan yang dinyatakan dalam bentuk angka-angka rupiah untuk suatu jangka waktu tertentu.”

Definisi anggaran publik lebih lanjut Mardiasmo (2009:62) yang menyebutkan bahwa:

“Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan :

- 1) Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja); dan
- 2) Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).”

2.1.1.2. Fungsi Anggaran Sektor Publik

Fungsi anggaran sektor publik dikemukakan Mardiasmo (2009:63) yang menyebutkan bahwa :

“Anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama yaitu : (1) sebagai alat perencanaan, (2) alat pengendalian, (3) alat kebijakan fiskal, (4) alat politik, (5) alat koordinasi dan komunikasi, (6) alat penilaian kinerja, (7) alat motivasi, dan (8) alat menciptakan ruang publik.”

Fungsi anggaran sektor publik dalam Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 pasal 3 ayat

(4) menyatakan :

“APBN/APBD mempunyai fungsi otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi.”

Sistem dalam penyusunan anggaran menjadi pedoman dalam rangka melakukan penyusunan anggaran, Sabeni dan Ghozali (1988:49) menyebutkan :

“Sistem-sistem dalam penyusunan anggaran yang sering digunakan adalah :

- a) *Traditional budget system*
- b) *Performance budget system*
- c) *Planning, Programming, Budgeting System (PPBS)*”.

2.1.2. Teori keagenan (*agency theory*)

Teori keagenan menurut Anthony dan Govindarajan (2012:269) menyebutkan bahwa :

“Konsep hubungan agensi ada ketika salah satu pihak (*prinsipal*) menyewa pihak lain (*agen*) untuk melaksanakan suatu jasa dan, dalam melakukan hal itu, mendelegasikan wewenang untuk membuat keputusan kepada agen tersebut”.

Sebagai agen dan prinsipal tentunya masing-masing memiliki tujuan dan latar belakang terjadinya hubungan keagenan itu, lebih lanjut Anthony dan Govindarajan (2012:269) menyebutkan:

“Salah satu elemen kunci dari teori agensi adalah bahwa prinsipal dan agen memiliki preferensi atau tujuan yang berbeda. Teori agensi mengasumsikan bahwa semua individu bertindak untuk kepentingan mereka sendiri”.

Bentuk permasalahan dalam keagenan dijelaskan Gudono (2012:148) yang menyebutkan bahwa :

“Ada dua macam bentuk masalah keagenan terdapat dalam hubungan antara prinsipal dan agen, yaitu (1) pilihan buruk (*Adverse selection* bisa juga disebut *negative selection* atau *anti selection*) dan (2) bencana moral (*moral hazard*)”.

Ciri utama adanya hubungan keagenan dijelaskan Santoso (2015:5) menyebutkan bahwa:

“...Kata kunci yang merupakan ciri utama terdapatnya hubungan keagenan adalah sebagai berikut:

- 1) Adanya pihak yang memberikan kewenangan untuk melakukan perbuatan hukum tertentu pada pihak lain, yaitu prinsipal.
- 2) Adanya pihak yang diberikan kewenangan untuk melakukan perbuatan atau tindakan hukum tertentu untuk dan atas nama orang lain, yaitu agen.
- 3) Hubungan hukum tersebut menimbulkan sebuah hak dan kewajiban tertentu bagi parapihak, yang bertumpu pada sebuah doktrin *fiduciary duties*. ”

2.1.2.1. Hubungan Keagenan pada Sektor Publik

Hubungan keagenan tidak hanya terjadi pada sektor privat tetapi juga hal ini terjadi pada sektor publik hal ini sesuai dengan yang dijelaskan Lane dalam Halim Dan Abdullah (2009) yang menyebutkan bahwa:

“...Negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan prinsipal-agen.”

Hal senada dikemukakan oleh Bergman & Lane dalam Halim Dan Abdullah (2009) menyatakan bahwa:

“Kerangka hubungan prinsipal agen merupakan suatu pendekatan yang sangat penting untuk menganalisis komitmen-komitmen kebijakan publik. Pembuatan dan penerapan kebijakan publik berkaitan dengan masalah-masalah kontraktual, yakni informasi yang tidak simetris (*asymmetric information*), *moral hazard*, dan *adverse selection*.”

Hubungan keagenan pada sektor publik terjadi pada proses penyusunan anggaran Menurut Moedalam Halim Dan Abdullah (2009) :

“Di pemerintahan terdapat suatu keterkaitan dalam kesepakatan-kesepakatan principal-agent yang dapat ditelusuri melalui proses anggaran: pemilih-legislatur, legislatur-pemerintah, menteri keuangan-pengguna anggaran, perdana menteri-birokrat, dan pejabat-pemberi pelayanan.”

Hal yang sama dikemukakan juga oleh Gilardidan Stromdalam Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra, (2006) yang menyebutkan:

“Yang melihat hubungan keagenan sebagai hubungan pendelegasian (*chains of delegation*), yakni pendelegasian dari masyarakat kepada wakilnya di parlemen, dari parlemen kepada pemerintah, dari pemerintah sebagai satu kesatuan kepada seorang menteri, dan dari pemerintah kepada birokrasi”.

Hubungan tersebut tidaklah selalu mencerminkan hirarki, tetapi dapat saja berupa hubungan pendelegasian, seperti yang dinyatakan oleh Andvig et al. dalam Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra, (2006).

2.1.3. Teori Akurasi Estimasi Anggaran

Arti Akurat menurut kamus besar bahasa Indonesia yaitu *Adjektiva (katasifat)* teliti; saksama; cermat; tepat benar (<http://kamusbahasa.org>).

Penyusunan rencana anggaran oleh unit-unit kerja yang ada. Anggaran yang disusun meliputi estimasi pendapatan dan estimasi belanja. Kedua macam estimasi tersebut perlu dianalisis secara mendalam dengan mempertimbangkan realisasi periode sebelumnya, kecenderungan yang terjadi, faktor-faktor yang mungkin berpengaruh pada periode berikutnya, dan tingkat pencapaian yang diharapkan pada periode yang akan datang (Granof dalam Mardiasmo, 2004:22).

Prinsip –prinsip Anggaran Publik menurut Mardiasmo (2009) yaitu :

“ Prinsip-prinsip anggaran sektor publik meliputi:

1. Otorisasi oleh legislatif Anggaran publik harus mendapat otorisasi dari legislatif terlebih dulu sebelum eksekutif dapat membelanjakan anggaran tersebut.
2. Komprehensif Anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu, adanya dana non-budgetair pada dasarnya adalah menyalahi prinsip anggaran yang bersifat komprehensif.
3. Keutuhan anggaran Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (*general fund*)
4. Nondiscretionary Appropriation. Jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus dimanfaatkan secara ekonomis, efisien, dan efektif.
5. Periodik Anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan maupun multi-tahunan
6. Akurat Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (*hidden reserve*) yang dapat dijadikan sebagai pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya *underestimate* pendapatan dan *overestimate* pengeluaran.
7. Jelas anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat, dan tidak membingungkan
8. Diketahui publik anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.”

Akurasi estimasi anggaran yang baik itu berarti tidak melebihi-lebihkan pengeluaran (*over estimate*) dan juga tidak mengurangi pendapatan (Mardiasmo, 2009)

Akurasi estimasi anggaran dipengaruhi oleh perilaku pembuat anggaran dengan membuat senjangan anggaran, Praktek senjangan anggaran dalam penyusunan anggaran lebih lanjut dijelaskan Anthony dan Govindaradjan, (2012:84) yang menyebutkan bahwa:

“Banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi, dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut”.

Melihat pengertian diatas Akurasi estimasi anggaran dapat diproksikan sebagai senjangan anggaran/*budgetary slack*.

2.1.4. Teori *Budgetary Slack*

Pengertian senjangan anggaran/*budgetary slack* dikemukakan oleh Anthony dan Govindaradjan (2012:84) yang menyebutkan bahwa:

“*Budgetary slack* adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh subordinates dengan jumlah estimasi yang terbaik dari perusahaan”.

Mardiasmo (2004:253) memberikan definisi khusus terhadap *budgetary slack* yaitu :

“*The amount by which a subordinate understates his productive capability when given a chance to select a work standard against which his performance will be evaluated*”.

Otley dalam Mardiasmo (2004:253).menjelaskan mengenai *slack* anggaran pada organisasi publik yaitu:

“*Budgetary slack it often occurs in public and private sectors budgeting and can be positive or negative*”.

Senjangan anggaran/*budgetary slack* menurut Arfan Ikhsan (2010:241) menyebutkan bahwa:

“*Slack* adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar dan diperuntukan bagi tugas tersebut. Dengan kata lain, *slack* adalah pengelembungan anggaran”.

Sejalan dengan yang disampaikan Otlet, Lukka dalam Mardiasmo (2004 :253) mengemukakan tentang bagaimana *slack* positif yaitu:

“*Positive slack occurs when budget-makers underestimate revenue and overestimate expenditure. in this instance, the budget figure is intentionally made easier to achieve in comparison to the forecast*”.

Pendapat tersebut dapat didefinisikan *slack* positif terjadi ketika pembuat anggaran mengecilkan pendapatan dan melebih-lebihkan pengeluaran. Dalam hal ini, angka anggaran sengaja dibuat lebih mudah untuk memudahkan pencapaian sesuai dengan yang diperkirakan.

Lebih lanjut mengenai *slack* negatif dijelaskan oleh Rodger and Joyce dalam Mardiasmo (2004:256)

“*Negative slack occurs when budget-makers overestimate revenue and underestimate expenditure*”.

2.1.5. Teori Anggaran Berbasis Kinerja

Definisi anggaran berbasis kinerja menurut Mardiasmo (2009:84) disebutkan bahwa:

“Sistem anggaran kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program”.

Definisi anggaran berbasis kinerja dijelaskan pula oleh Ritonga (2009:25) yang menitik beratkan bagaimana anggaran akan memberikan hasil kerja sesuai dengan yang direncanakan yang menyebutkan bahwa :

“Anggaran dengan pendekatan prestasi kerja merupakan suatu sistem anggaran yang mengutamakan hasil kerja dan output dari setiap program dan kegiatan yang direncanakan. Setiap dana yang dikeluarkan oleh pemerintah daerah untuk melaksanakan program dan kegiatan harus didasarkan atas hasil dan output yang jelas dan terukur”.

Pengertian Anggaran berbasis kinerja menurut Anggarini dan Puranto (2010:100) yaitu :

“Anggaran berbasis kinerja (ABK) merupakan metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap biaya yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan manfaat yang dihasilkan.”

2.1.6. Teori Partisipasi Penyusunan Anggaran

Keperilakuan dalam proses penyusunan anggaran diawali dari proses perencanaan, tahapan awal dari penyusunan perencanaan adalah tahap penetapan tujuan. lingkungan perencanaan akan berpengaruh terhadap perilaku pada saat tahapan penetapan tujuan.

Bentuk berperilaku dalam proses penyusunan anggaran adalah partisipasi. Pentingnya partisipasi dalam penyusunan anggaran menurut Arfan Ikhsan (2010:237) menjelaskan bahwa:

“Hal penting yang perlu diingat adalah orang-orang di dalam organisasi bertanggung jawab menentukan sasaran dan menetapkan tujuan. Orang – orang dalam organisasi juga bertanggung jawab atas pencapaian sasaran dan tujuan tersebut. Dengan demikian, fase penetapan tujuan dari perencanaan penuh dengan kekurangan dalam perilaku”.

Keterlibatan orang-orang dalam penyusunan anggaran dijelaskan Garrison dan Noreen (2000:408) yaitu menyebutkan bahwa:

“Pendekatan penganggaran yang melibatkan manajer dalam pembuatan estimasi anggaran ini disebut *self imposed budget* atau anggaran partisipatif. Pendekatan ini biasanya dianggap sebagai metode pembuatan anggaran yang paling efektif. *Self imposed budget* atau anggaran partisipatif adalah anggaran yang dibuat dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkatan”.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Metodologi penelitian

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif dengan teknik survey. Metode deskriptif ini dapat mengungkapkan permasalahan serta mengkaji dan menganalisis variabel yang menjadi fokus penelitian mengungkapkan permasalahan serta mengkaji dan menganalisis penelitian. Menurut Iskandar (2014 : 174) menyebutkan bahwa:

“Penelitian deskriptif ada hubungannya dengan pemaparan suatu fenomena atau hubungan antara dua fenomena atau lebih. Metode penelitian merupakan strategi, tata cara, prosedur atau mekanisme yang akan digunakan untuk melakukan penelitian ilmiah untuk mendapatkan data dengan tujuan dan kegunaan tertentu”.

Metode penelitian deskriptif dapat memperluas ruang lingkup penelitian, masalah yang diselidiki dinyatakan dengan sangat tajam dan lebih ekonomis, serta dapat mengidentifikasi unsur-unsur yang spesifik. Dengan demikian metode penelitian ini diharapkan akan mampu mengungkapkan fenomena yang dikaji secara sistematis guna mendapatkan kejelasan dari permasalahan yang akan diteliti.

Penelitian ini menggunakan metode survey karena dalam penelitian ini terdapat gejala atau fenomena yang diamati . Berdasarkan pernyataan diatas, metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini diharapkan mampu mengungkapkan fenomena yang dikaji secara sistematis untuk mendapatkan kebenaran dari permasalahan yang diteliti.

Penelitian ini dilaksanakan dan dikembangkan dengan menggunakan pola pikir induktif dan deduktif. Pola berfikir deduktif merupakan cara berfikir dalam usaha menelaah permasalahan penelitian secara teoritis, sedangkan pola berfikir induktif adalah cara berfikir yang diperoleh melalui teknik-teknik pengumpulan data. Nazir (1985) mengemukakan bahwa:

“Metode penelitian yang digunakan adalah metode deskriptif yang akan memberikan gambaran secara sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta-fakta serta hubungan antar variabel yang diselidiki”.

3.2. Operasionalisasi Variabel Penelitian

Pada penelitian ini menggunakan satu variabel bebas, dan satu variabel antara dan satu variabel terikat yang hubungan antara variabelnya bersifat *causal effectual*, berikut rinciannya :

1. Variabel Bebas (X): Anggaran Berbasis Kinerja;
2. Variabel Antara (Y): Partisipasi penyusunan anggaran;
3. Variabel Terikat(Z):akurasi estimasi anggaran.

Hubungan antara variabel – variabel penelitian ini digambarkan dalam model penelitian. model penelitian ini yang menjabarkan berbagai variabel yang diteliti kemudian membuat suatu hubungan antara satu variabel dengan variabel yang lain sehingga mudah dirumuskan masalah penelitiannya, pemilihan teori yang relevan, perumusan hipotesis, metode penelitian, instrumen penelitian, dan teknik analisis yang digunakan sehingga didapatkan suatu kesimpulan yang diharapkan.

Untuk mengukur hubungan antara variabel dalam penelitian ini dilakukan penghitungan melalui analisis jalur (*path analysis*), dalam penelitian ini digunakan skala ordinal yang kemudian di transformasi menjadi skala interval:

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Rumusan hipotesis yang diajukan adalah: “Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Dan Partisipasi Penyusunan Anggaran Berpengaruh Secara Signifikan Terhadap Akurasi Estimasi Anggaran”. Untuk menguji hipotesis yang diajukan maka dilakukan pengujian melalui analisis jalur.

Hasil pengujian sebagaimana terlampir diperoleh nilai koefisien jalur (R_{ZY}) sebesar 0,6518. dengan besarnya koefisien determinansi total yaitu $0,6518^2 = 0,4248$.

Pengujian lebih lanjut terhadap pengaruh variabel implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap akurasi estimasi anggaran, maka dilakukan pengujian yaitu dengan melihat perbandingan antara F_{hitung} dan F_{tabel} , dengan tahapan sebagai berikut:

Mencari F_{hitung} :

$$F = \frac{(n-k-1)R^2}{k(1-R^2)}$$

$$F = \frac{(74-3-1) \times 0,4248^2}{3(1-0,4248^2)}$$

$$F_{hitung} = 17,2312$$

Menghitung F_{tabel} :

$$F_{tabel} = (0,05; k-1; n-3)$$

$$F_{tabel} = (0,05; 3-1; 74-3) \quad F_{tabel} = 3,1258$$

Berdasarkan pengujian, diperoleh nilai F_{hitung} lebih besar dari nilai F_{tabel} yaitu $F_{hitung} = 17.2312 > F_{tabel} = 3,1258$. Dari nilai tersebut diperoleh keputusan H_0 ditolak, Dan H_a diterima sehingga Implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap akurasi estimasi anggaran.

Signifikansi nilai hasil pengujian di atas, didukung pula oleh besaran nilai *Koefisien Determinasi* (R^2_{ZY}) sebesar = 0,4248. Nilai ini menunjukkan bahwa anggaran berbasis kinerja (X) berpengaruh secara signifikan terhadap partisipasi penyusunan anggaran (Y) dan akurasi estimasi anggaran sebesar 42,48%, sedangkan sisanya ($P^2_{Z\epsilon}$) sebesar 57,52% dipengaruhi oleh variabel lainnya di luar variabel yang diteliti yang tidak dimasukkan ke dalam model.

Dalam penelitian ini menunjukan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap akurasi estimasi anggaran. Sehubungan dengan itu maka implikasi hasil penelitian dan temuan permasalahan penting lainnya terhadap objek atau fenomena penelitian menunjukan bahwa secara parsial maupun secara bersama-sama bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap akurasi estimasi anggaran.

Secara parsial partisipasi penyusunan anggaran memiliki pengaruh lebih besar dibandingkan dengan implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap akurasi estimasi anggaran, tetapi perbedaanya sangat tipis.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa masing-masing variabel mengindikasikan hasil yang baik, namun masih terdapat permasalahan-permasalahan. Kondisi tersebut meningkatkan kecenderungan untuk melakukan senjangan anggaran/*budgetary slack* sehingga keakuratan estimasi anggaran semakin rendah.

Penerapan anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran tujuannya untuk meningkatkan kualitas anggaran tetapi secara empiris menunjukan bahwa anggaran berbasis kinerja dan partisipasi anggaran menyebabkan keakuratan estimasi anggaran semakin rendah pada setiap SKPD dengan melakukan senjangan anggaran agar penilaian kinerja pada akhir tahun menjadi baik.

Hal ini karena anggaran berbasis kinerja masih memiliki kelemahan terutama dalam hal penyusunan indikator kinerja tidak semua kegiatan indikator kinerjanya dapat diukur secara kuantitatif serta tidak semua kegiatan dapat distandarisasikan.

Implementasi anggaran berbasis kinerja perlu diterapkan secara benar dengan memperhatikan berbagai syarat-syarat yang harus dipenuhi sehingga dengan konsisten akan dapat memperbaiki kualitas anggaran.

Partisipasi anggaran pada dasarnya hal positif tetapi pada kondisi tertentu partisipasi akan menjadi hal yang negatif sehingga yang perlu diperhatikan bagaimana partisipasi itu dapat dilakukan untuk memberikan kontribusi dan sarana menerima informasi yang benar dan akurat didalam rangka penyusunan anggaran.

5. KESIMPULAN

Hasil penelitian tentang pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap akurasi estimasi anggaran (Studi Kasus pada pemerintah kabupaten Garut) maka berdasarkan data dan pengujian variabel-variabel penelitian dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh secara signifikan terhadap akurasi estimasi anggaran. Berdasarkan deskripsi variabel anggaran berbasis kinerja rata-rata jawaban responden adalah baik. Jawaban terendah pada pernyataan mengenai "Hasil kerja yang dicapai telah sepadan atau lebih baik dengan dari input atau sumber daya yang dikeluarkan". ini artinya input dalam arti anggaran yang dikeluarkan yang dikeluarkan belum memberikan hasil yang maksimal terhadap pembangunan.
2. Implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh secara signifikan terhadap partisipasi penyusunan anggaran. Berdasarkan Deskripsi variabel Partisipasi penyusunan anggaran rata-rata jawaban responden menunjukan kriteria baik. Jawaban terendah pada pernyataan mengenai "mengenai seluruh pejabat dan staf pelaksana terlibat dalam tahap pengendalian dan evaluasi kinerja penyusunan anggaran". Hal ini menunjukan bahwa partisipasi yang tinggi hanya terjadi pada saat penyusunan tetapi dalam proses pengendalian dan evaluasi partisipasi dari pejabat dan staf masih rendah.
3. Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap akurasi estimasi anggaran. Berdasarkan deskripsi variabel akurasi estimasi anggaran adalah menunjukan kriteria baik. indikator dengan nilai persentase terendah ada pada pernyataan "Persentase jumlah kegiatan yang memiliki sisa anggaran diakhir tahun". Sedikitnya kegiatan yang memiliki sisa anggaran terdapat dua kemungkinan karena pada proses penyusunan anggaran dilakukan secara efisien atau didalam proses pelaksanaan anggaran dikeluarkan tanpa memperhatikan kebutuhan yang tepat sehingga anggaran yang dikeluarkan maksimal tetapi output dan outcome masih belum sepadan.
4. Implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran secara bersama-sama berpengaruh secara signifikan terhadap akurasi estimasi anggaran. Kebijakan penganggaran berbasis kinerja dan partisipasi didalam penyusunan anggaran meningkatkan *budgetary slack* sehingga akurasi estimasi anggaran menurun, ini menunjukan kebijakan ini belum memberikan hasil yang maksimal didalam proses penganggaran, pada penerapannya kebijakan ini masih ada kekurangan-kekurangan yang perlu diperbaiki, terutama dalam hal penyusunan indikator kinerja serta mekanisme partisipasi.

Berdasarkan kesimpulan yang dikemukakan di atas, maka peneliti menyampaikan beberapa saran yaitu capaian anggaran tidak selalu dijadikan indikator penilaian atas kinerja tetapi yang paling utama SKPD melakukan respon terhadap penyimpangan yang terjadi untuk dijadikan bahan perbaikan. serta dengan menyusun analisa standar belanja yang lebih ketat dan mengukur ketepatan anggaran dengan output dan outcome yang ditetapkan didalam dokumen perencanaan.

6. DAFTAR PUSTAKA

- [1]. Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra. 2006. Perilaku Oportunistik Legislatif dalam Penganggaran Daerah: Bukti Empiris atas Aplikasi Agency Theory di Sektor Publik. Jurnal Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang, pp. 1-27.
- [2]. Asmara, Jhon Andra. 2010. Analisis Perubahan Alokasi Belanja Dalam Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah (APBA) Provinsi Naggroe Aceh Darussalam. Jurnal Telaah & Riset Akuntansi Vol. 3. No. 2 Juli 2010 Hal. 155-172.
- [3]. Abdul Rahman, Firdaus. 2002. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan kerja terhadap senhangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating (Studi Empiris Pada Kawasan Industri Batam). Semarang. Program Pascasarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- [4]. Anggarini, Yunita dan Hendra, Puranta. 2010. Anggaran Berbasis Kinerja: Penyusunan APBD Secara Komprehensif. UPP STIM YKPN. Yogyakarta.
- [5]. Anthony, Robert N dan Govindarajan. 2012. *Management Control System*. Terjemahan kurniawan Tjakrawala dan Krista. Jakarta : Salemba empat
- [6]. Astria Verasvera, Febrina. 2016. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Dinas Sosial Provinsi Jawa Barat). Bandung. Magister Manajemen-Universitas Katolik Parahyangan.
- [7]. Alamri, Annisa (2014) *Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Kabupaten Gorontalo Utara*. Gorontalo. Universitas Negeri Gorontalo.
- [8]. Bastian, Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- [9]. Coryanata, Isma. 2006. Partisipasi Anggaran dan Orientasi Tujuan Sistem Organisasi sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Orientasi Profesional dan Konflik Peran pada Rumah Sakit Di Prop. Bengkulu. Jurnal Akuntansi dan Investasi Vol. 7 No. 2, hal: 268-287.
- [10]. Garrison, Ray H, dan Eric W. Norren. 2000. *Akuntansi Manajerial*. Terjemahan A. Totok Budisantoso. Jakarta: Salemba Empat.
- [11]. Ghozali, Imam. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 20*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- [12]. Grediani, Evi. Slamet, Sugiri. 2010. Pengaruh Tekanan Ketaatan Dan Tanggung Jawab Persepsian Pada Penciptaan Budgetary Slack. Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto.
- [13]. Gudono. 2012. *Teori Organisasi*. Yogyakarta: BPFE.
- [14]. Hastuti, Sri. Yulianti, Anik. (2007). Organizational Commitment Memperkuat Budget Participation Dengan Budgetary Slack Jurnal Riset Ekonomi dan Bisnis Vol. 7 No. 2 September 2007.
- [15]. Hansen, Don R. Maryanne M, Mowen. 2015. *Akuntansi Manajerial*. Jakarta: Salemba empat.
- [16]. Kopel, Michael and Christian Riegler. 2014. Slack and participative budgeting – always an evil?
- [17]. Lubis, Arfan Ikhsan. 2010. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- [18]. Iskandar, Jusman. 2014. *Metode Penelitian Administrasi*. Puspaga: Bandung
- [18]. Mahadewi, A.A. Sagung Sinta. (2014) Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 8.3 (2014) : 458-47.
- [19]. Mahmudi. 2010. *Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Erlangga.
- [20]. Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : ANDI OFFSET

- [21]. Mardiasmo. 2004, . Otonomi dan Manajemen Keuangan daerah.Yogyakarta : ANDI OFFSET
- [22]. Merchant, A Kennet. Wim A Van der stede. Management Control Systems.Ashfor Colour Press Ltd.Gosport.British.
- [23]. Noordian, Deddi. 2008.Akuntansi Pemerintahan. Jakarta :Salemba Empat
- [24]. Noordian, Deddi. Hertianti, Ayuningtias. 2011. Akuntansi Sektor Publik. Jakarta:Salemba Empat.
- [25]. Raharjo, Eko.2007 Teori Agensi Dan Teori Stewardship Dalam Perspektif Akuntansi. Fokus Ekonomi Vol. 2 No. 1.
- [26]. Ritonga. Irwan,Taufiq.2009. Perencanaan dan Penganggaran keuangan daerah di Indonesia.Yogyakarta: Sekolah Pasca Sarjana UGM.
- [27]. Riduwan. Kuncoro, Engkos Ahmad.2012.Cara mudah menggunakan dan memaknai path analysis (Analisis Jalur).Bandung:Alfabeta.
- [28]. Riduwan.2014.Pengantar Statistika Sosial.Bandung:Alfabeta.
- [29]. Sabeni, Arifin dan Ghozali, Imam.1988 Pokok-pokok Akuntansi Pemerintahan.Yogyakarta:BPFE.
- [30]. Santoso, Budi.2015.Keagenan (agency) Prinsip-prinsip Dasar, Teori, dan Problematika Hukum Keagenan.Bogor:Ghalia Indonesia.
- [31]. Sekaran, Uma. Research Methods For Business.2014.Jakarta:Salemba Empat.
- [32]. Sugiyono.2013.Metode Penelitian kuantitatif, Kualitatif, Dan R&D.Bandung:Alfabeta.
- [33]. Wardani, Ni Kadek Muda.2014.*Budgetary Slack* Dalam Penganggaran Perusahaan: Tipu Muslihat Sang Aktor. Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Pendidikan Ganesha Singaraja.
- [34]. Widarjono, Agus.2015.Analisis Multivariat Terapan.Yogyakarta:UPP STIM YKPN.
- [35]. Young, S. Mark.1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. Journal of Accounting Research Vol. 23 No. 2 Autumn 1985 Printed in U.S.A.
- [36]. Yulianti, Yuriah. Prabowo, Muhammad Agung. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Sekolah (APBS) Terhadap Budgetary Slack Dengan Motivasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi . Magister Akuntansi Universitas Sebelas Maret Surakarta. Jurnal Paradigma Vol. 12, No. 02, Agustus 2014 – Januari 2015.
- [37]. Yuwono, Sony. Cahyo Utomo, Dwi. Zein Suheiry. AR, Azrafiany. 2008. Memahami APBD dan Permasalahannya. Jawa Timur. Bayumedia Publishing.