

PENGARUH INTERAKSI BUDAYA ORGANISASI, DAN *GROUP COHESIVENESS* DALAM HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI PENGANGGARAN DAN SENJANGAN ANGGARAN
(Studi Empiris Pada Instansi Pemerintahan (SKPD) Kabupaten Dharmasraya)

Skripsi

*Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi (S1)
Pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*



RAHMI FUJI SRI UTAMI
2009/94099

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2012**

PENGESAHAN

Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di Depan Tim Penguji Skripsi Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang

Judul : Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi dan *Group Cohesiveness* dalam hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada SKPD Pemerintah Daerah Kabupaten Dharmasraya)

Nama : Rahmi Fuji Sri Utami

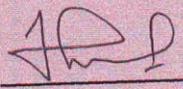
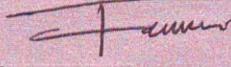
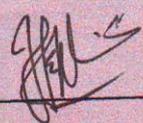
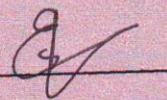
Nim/Bp : 94099/2009

Program Studi : Akuntansi

Fakultas : Ekonomi

Padang, September 2012

Tim Penguji

No. Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1. Ketua	Henri Agustin, SE, M.Sc, Ak	1. 
2. Sekretaris	Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak	2. 
3. Anggota	Herlina Helmy, SE, M.S, Ak	3. 
4. Anggota	Erly Mulyani, SE, M.Si, Ak	4. 

ABSTRAK

Rahmi Fuji Sri Utami : Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi dan *Group Cohesiveness* dalam hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran (Studi Empiris Pada Instansi Pemerintahan (SKPD) Kabupaten Dharmasraya)

**Pembimbing : 1. Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak
2. Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memberikan bukti empiris tentang: 1) Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran, 2) Pengaruh Budaya Organisasi memoderasi hubungan Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran, 3) Pengaruh *Group Cohesiveness* memoderasi hubungan Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran.

Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kausatif. Populasi adalah seluruh Seluruh SKPD yang ada di Kabupaten Dharmasraya. Sampel menggunakan *total sampling* dengan responden Kepala bagian/ bidang /seksi pada setiap SKPD. Metode pengumpulan data adalah dengan menggunakan kuesioner. Jenis data subjek dan sumber data primer. Metode analisis data menggunakan *moderated regression analysis*.

Hasil Pengujian Hipotesis penelitian ini menunjukkan (1) Partisipasi Penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Senjangan Anggaran dengan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ ($3.100 > 1,6616$, ($sig\ 0.003 < 0.05$) dan nilai β arahnya positif yaitu sebesar 4,111 (H_1 **diterima**). (2) Budaya Organisasi yang berorientasi pada pekerjaan tidak dapat memperkuat hubungan partisipasi penganggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan $t_{hitung} < t_{tabel}$ ($-2,279 < 1,6616$), $sig\ 0.025 < 0.05$ dan nilai β arahnya negatif yaitu sebesar -0,083 (H_2 **ditolak**). (3) *Group Cohesiveness* tidak dapat memperkuat hubungan Partisipasi Penganggaran terhadap senjangan anggaran $t_{hitung} < t_{tabel}$ ($-2,125 < 1,6616$), $sig\ 0,036 < 0.05$ dan nilai β arahnya negatif yaitu sebesar -0,075 (H_3 **ditolak**).

Dalam penelitian ini disarankan: 1) Untuk penelitian selanjutnya, dapat dilakukan dengan metode lain untuk mendapatkan data yang lengkap, misalnya dengan melakukan wawancara secara langsung dengan responden dalam pengisian kuesioner sehingga jawaban responden lebih mencerminkan jawaban yang sebenarnya. 2) bagi peneliti lain yang tertarik untuk meneliti dengan judul yang sama, maka peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan dan menggunakan variabel lain, karena dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan hanya menjelaskan sebesar 17,3% sedangkan 82,3% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti .

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, karena dengan Rahmat dan Karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul “Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi dan *Group Cohesiveness* dalam hubungan antara Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran”. Skripsi ini merupakan salah satu syarat memperoleh gelar sarjana ekonomi pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam penulisan skripsi ini penulis tidak terlepas dari hambatan dan rintangan. Namun demikian, atas bimbingan, bantuan, arahan, serta dukungan dari berbagai pihak maka penulis dapat menyelesaikan skripsi ini. Penulis secara khusus mengucapkan terima kasih kepada Ibu Eka Fauzihardani, SE, M.Si, Ak dan Bapak Fefri Indra Arza SE,M.Sc, Ak selaku dosen pembimbing yang telah banyak menyediakan waktu dan pemikirannya dalam penyusunan skripsi ini.

Pada kesempatan ini, penulis juga ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Dekan dan Pembantu Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

3. Bapak dan Ibu Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, khususnya Program Studi Akuntansi serta karyawan yang telah membantu penulis selama menuntut ilmu di kampus ini.
4. Bapak dan Ibu Kepala Bagian pada masing-masing SKPD di Lingkungan Pemkab Dharmasraya yang telah membantu penulis memberikan data penelitian.
5. Kedua orang tua (Ayahanda Drs. Asril Muchtar,SH. Dan Ibunda Leili Rahmani, S.Pd) yang selalu memberikan perhatian, kasih sayang, do'a tulus ikhlas serta dukungan kepada penulis.
6. Teman-teman di Fakultas Ekonomi yang banyak memberikan saran, bantuan dan dorongan dalam penyusunan skripsi ini, terutama teman-teman Program Studi Akuntansi Transfer Angkatan 2009.
7. Dan semua pihak yang telah membantu penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Dengan segala keterbatasan yang ada, penulis tetap berusaha untuk menyelesaikan penulisan skripsi ini dengan baik. Oleh karena itu, penulis mengharapkan kritik dan saran dari pembaca guna kesempurnaan skripsi ini. Akhir kata, penulis berharap semoga skripsi ini bermanfaat bagi kita semua.

Padang, Juli 2012

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	ix
DAFTAR LAMPIRAN	x
BAB I. PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Identifikasi Masalah	9
C. Pembatasan Masalah	9
D. Perumusan Masalah	9
E. Tujuan Penelitian.....	10
F. Manfaat Penelitian	10
BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN	
HIPOTESIS	12
A. Kajian Teori	12
1. Pendekatan Contingency Teori.....	12
2. Senjangan Anggaran	15
3. Partisipasi Penganggaran	17
4. Budaya Organisasi	25
5. <i>Group Cohesiveness</i>	31

B. Kajian Penelitian Sebelumnya.....	37
C. Pengembangan Hipotesis	40
D. Kerangka Konseptual.....	42
E. Hipotesis Penelitian.....	45
BAB III. METODE PENELITIAN	47
A. Jenis Penelitian.....	47
B. Populasi dan Sampel	47
C. Jenis dan Sumber Data	49
D. Teknik Pengumpulan Data.....	49
E. Variabel Penelitian	50
F. Pengukuran Variabel dan Instrumen Penelitian	51
G. Uji Validitas dan Reliabilitas	53
H. Uji Asumsi Klasik.....	55
I. Teknik Analisis Data	57
J. Defenisi operasional.....	61
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	63
A. Gambaran Umum Objek Penelitian	63
B. Demografi Responden	64
C. Deskriptif Variabel Penelitian.....	66
D. Statistik Deskriptif.....	72
E. Uji Validitas dan Relibilitas Penelitian.....	73
F. Uji Asumsi Klasik	75
G. Analisis Data	78

H. Pembahasan.....	83
BAB V. PENUTUP.....	88
A. Kesimpulan	88
B. Keterbatasan	88
C. Saran	89
DAFTAR PUSTAKA	91

DAFTAR TABEL

Tabel		Halaman
1.	Kajian Penelitian Sebelumnya.....	37
2.	Nama dan Alamat SKPD di Kabupaten Dharmasraya	48
3.	Daftar Skor Jawaban Pernyataan.....	51
4.	Kisi Kisi Instrumen Penelitian.....	52
5.	Nilai <i>Corrected Item Total Correlation</i> Instrumen Penelitian	54
6.	Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Instrumen Penelitian.....	55
7.	Tingkat Pengembalian Kuisisioner.....	63
8.	Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	64
9.	Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir	65
10.	Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja	66
11.	Distribusi Frekuensi Variabel Senjangan Anggaran (Y)	67
12.	Distribusi Frekuensi Variabel Partisipasi Penganggaran (X1)	68
13.	Distribusi Frekuensi Variabel Budaya Organisasi (X2)	70
14.	Distribusi Frekuensi Variabel Group Cohesiveness (X3).....	71
15.	Statistik Deskriptif.....	72
16.	Nilai <i>Corrected Item Total Correlation</i> Terkecil Instrumen Penelitian	73
17.	Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Instrumen Penelitian	74
18.	Uji Normalitas Data	75
19.	Uji Multikolinearitas	76
20.	Uji Heterokedastisitas	77

21.	Adjusted R Square	78
22.	Uji F Hitung	78
23.	Uji Hipotesis (t)	79

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Kerangka Konseptual.....	45

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran

1. Kuesioner Penelitian
2. Tabulasi Data Penelitian
3. Uji Validitas dan Reliabilitas Data Penelitian
4. Statistik Deskriptif
5. Uji Normalitas dan Uji Multikolinearitas
6. Uji Heterokedastisitas dan Uji Hipotesis
7. Surat Penelitian

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Setiap organisasi baik sektor publik maupun swasta memerlukan sistem Pengendalian manajemen yang menjamin tercapainya tujuan organisasi secara efektif dan efisien. Salah satu elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen adalah anggaran. Anggaran merupakan rencana yang menjabarkan tujuan dan kegiatan perusahaan dimasa yang akan datang yang bersifat kuantitatif dan dinyatakan dalam satuan moneter. Anggaran dapat membantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya alam dan keterbatasan sumber daya dana yang dimiliki organisasi untuk mencapai tujuan. Kenis (1979) dalam Falikhatun (2007:2) menyatakan anggaran bukan hanya rencana finansial mengenai biaya dan pendapatan dalam suatu pusat pertanggungjawaban, tetapi juga berfungsi sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja serta motivasi.

Anggaran disusun agar manajer dapat menjalankan perusahaan secara efektif dan efisien, sehingga tujuan perusahaan tercapai. Proses penganggaran dapat dilakukan dengan beberapa metode seperti *Top down*, *Buttom Up*, dan *Campuran*. Proses penganggaran dengan metode campuran ini dikenal juga dengan metode partisipatif, dimana semua lini berpartisipasi dalam menyusun anggaran. Proses penyusunan anggaran partisipatif seringkali memungkinkan manajemen puncak untuk lebih memahami masalah yang dihadapi oleh karyawan dan karyawan juga

lebih dapat memahami kesulitan yang dihadapi oleh manajemen puncak (Blocher, 2007:499).

Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah. Untuk menghasilkan anggaran yang efektif, manajer membutuhkan kemampuan untuk memprediksi masa depan, dengan mempertimbangkan berbagai faktor, seperti faktor partisipasi, lingkungan perusahaan, ketersediaan informasi, budaya organisasi, komitmen karyawan terhadap organisasi, dan lain sebagainya. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel, 1989; dalam Arfan dan Ane,2007:2), terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Masalah yang sering muncul pada saat manajer tingkat bawah dan menengah berpartisipasi dalam penyusunan anggaran adalah terciptanya kesenjangan anggaran (Falikhatun,2007:2). Anthony dan Govindarajan (2007:84) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007:84) kesenjangan anggaran (*Budgetary Slack*) adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan. Manajer menciptakan senjangan anggaran dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi. Manajer melakukan hal ini agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja manajer terlihat baik dan tentunya akan

mendapatkan kompensasi/bonus dari perusahaan. Menurut Hilton dalam Hermanto (2003) yang dikutip Falikhatun (2007:2) ada tiga alasan utama manajer melakukan Kesenjangan anggaran (*Budgetary Slack*) : (a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya; (b) senjangan anggaran (*budgetary slack*) selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya; (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Oleh karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, partisipasi anggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran (Amelia dalam Komang, 2008:2). Sebagian ahli mengemukakan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan pada bawahan dalam penganggaran, cenderung mendorong bawahan menciptakan senjangan anggaran. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988) dan Young (1985) dalam Arfan dan Ane (2007:2). Hasil penelitian mereka menunjukkan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif, yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan kesenjangan anggaran. Hasil ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985) dan Onsi (1973) dalam Belianus (2005:117) yang berpendapat bahwa partisipasi penganggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang negatif, yaitu partisipasi yang ditandai

dengan komunikasi positif antara para manajer dapat mengurangi kesenjangan anggaran.

Umumnya karyawan lebih mengutamakan kesejahteraan pribadi dibandingkan kesejahteraan perusahaan. Seringkali perusahaan menggunakan anggaran sebagai satu-satunya pengukur kinerja manajemen. Penekanan anggaran seperti ini dapat memungkinkan timbulnya senjangan anggaran. Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong bawahan untuk menciptakan senjangan dengan tujuan meningkatkan prospek kompensasi yaitu berupa bonus atas pencapaian kinerja tersebut.

Penelitian mengenai hubungan antara partisipatif penganggaran dengan Senjangan anggaran yang merupakan bagian dari topik *behavioral accounting* telah banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Ketidakkonsistenan hasil penelitian antar peneliti ditengahi dengan digunakannya teori kontingensi. Teori ini menyebutkan bahwa perbedaan hubungan partisipatif penganggaran dengan senjangan anggaran mungkin disebabkan oleh perbedaan situasi atau kondisional (Govindarajan, 1986). Teori ini memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderating atau variabel intervening (Muray, 1990 dalam Lucyanda, 2001). Lebih lanjut disarankan adanya variabel intervening dan variabel moderating yang harus dipertimbangkan dalam hubungan antara partisipatif penganggaran dengan senjangan anggaran. Teori ini juga diperlukan untuk mengevaluasi efektivitas penganggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial.

Beberapa faktor yang memungkinkan terjadinya perbedaan hubungan antara partisipatif penganggaran dengan senjangan anggaran diantaranya perbedaan budaya (Frucot dan Shearon, 1991 dalam Mila; Indriantoro, 1993), komitmen organisasi (Nanda, 2010), struktur organisasi (Lucyana, 2001; Mila, 2005), motivasi (Brownell dan Mc Innes, 1986 dalam Mila, 2005; Lucyana, 2001), pelimpahan wewenang (Riyadi, 1998 dalam Rezi, 2011), *locus of control* (Brownell, 1981 dalam Nanda, 2010; Frocot dan Shearon, 1991 dalam Mila, 2005; Indriantoro, 2000) ataupun *Group Cohesiveness*. Faktor kontingensi yang akan digunakan adalah Budaya Organisasi dan *Group Cohesiveness* (Falikhatun,2007). Kedua faktor tersebut diukur mampu berperan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan Senjangan anggaran mengingat keterlibatan manajer atau individu suatu organisasi dalam proses penyusunan anggaran tidak dapat dipisahkan dari sikap terhadap situasi kerja dan perilaku individu khususnya manajer atau pemimpin yang ditampilkan melalui sikap dan keyakinan di dalam visi mereka dalam organisasi.

Selanjutnya Menurut Vitha dan Supanto (2010) menjelaskan faktor lain yang mempengaruhi partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran adalah budaya organisasi. Dimana budaya suatu organisasi sebagai mekanisme pembuat makna dan kendali serta membentuk sikap dan perilaku karyawan dalam sebuah organisasi (Vethrizal Rivai:2008:432). Budaya organisasi merupakan seperangkat asumsi dasar dan keyakinan yang dianut oleh anggota-anggota organisasi yang kemudian digunakan untuk mengatasi masalah internal maupun eksternal

organisasi. Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi. Didalam Budaya organisasi terkandung bauran nilai-nilai kepercayaan, asumsi persepsi, norma kekhasan dan pola perilaku anggota organisasi dalam suatu perusahaan. Untuk itu Budaya suatu organisasi sangat berpengaruh terhadap penciptaan senjangan anggaran.

Budaya berkaitan dengan cara seseorang menganggap pekerjaan, bekerja sama dengan rekan kerja, dan memandang masa depan. Budaya organisasi sesuai dengan saran Douglas dan Wier (2000) yang dikutip Yuhertiana (2004) diduga mampu menjelaskan ketidakseragaman pandangan manajer atas etis tidaknya *budgetary slack*. Sesuai dengan *Theory Agency*, bawahan akan membuat target yang lebih mudah untuk dicapai dengan cara membuat target anggaran yang lebih rendah pada sisi pendapatan, dan membuat ajuan biaya yang lebih tinggi pada sisi biaya. Supomo (1998) menemukan adanya pengaruh positif budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan pengaruh negatif budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan terhadap keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. Sari (2010) meneliti mengenai pengaruh budaya organisasi terhadap hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran dengan studi empiris perusahaan manufaktur yang terdaftar dikota padang, menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, sedangkan budaya organisasi berpengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Untuk itu Budaya suatu organisasi sangat berpengaruh terhadap penciptaan senjangan anggaran.

Salah satu perilaku lain yang berkaitan dengan budaya organisasi yang dapat mempengaruhi partisipatif dalam proses penyusunan anggaran sebuah organisasi atau perusahaan adalah *Group Cohesiveness* yang dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok dengan anggota yang mempunyai pertalian dengan anggota lainnya dan keinginan untuk tetap menjadi bagian dari kelompok tersebut (Kidwell, Mossholder, dan Bennett dalam Kim dan Taylor, 2001). Kelompok dengan tingkat kohesivitasnya tinggi menyebabkan individu cenderung lebih sensitif kepada anggota lainnya dan lebih mau untuk membantu dan menolong mereka (Scachter, Ellertson, McBride, dan Gregory dalam Kim dan Taylor, 2001). Semakin sulit untuk diterima menjadi anggota kelompok tersebut, maka para anggotanya semakin menghargai keanggotaan yang mereka miliki (Ikhsan, Arfan, 2005: 215). Falikhatun (2007) meneliti interaksi budaya organisasi, dan *group cohesiveness* dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan *budgetary slack* Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah Se Jawa Tengah.

Berdasarkan fenomena yang terjadi pendapatan pemerintah propinsi Sumatera Barat pada tahun 2010 dapat tercapai sebesar Rp 1.920 Triliun dari yang ditargetkan Rp 1.849 Triliun. Hal ini menggambarkan adanya pencapaian anggaran yang tidak sesuai dengan target yang telah ditetapkan oleh pemerintah. Menurut sekda provinsi Sumbar saat dikonfirmasi hal ini disebabkan oleh beberapa daerah pemekaran seperti Solok Selatan dan Dharmasraya serta daerah pemekaran lainnya yang belum mampu menata PAD mereka secara baik. Berdasarkan teori yang telah dijelaskan sebelumnya, jadi dapat disimpulkan

bahwa ada indikasi terjadinya senjangan anggaran. Dimana pendapatan yang dianggarkan lebih kecil dibandingkan dengan yang telah terealisasi yaitu dengan selisih sebesar Rp 71,00 Miliar. Jadi, realisasi anggaran pemerintah Propinsi Sumatera Barat pada tahun 2010 dapat dikatakan mempunyai indikasi yang mengarah pada Senjangan anggaran (*budgetary slack*). Karena pemerintah bisa mencapai target yang tinggi tapi pemerintah Sumatera Barat tidak mau mengambil resiko sehingga merendahkan target pendapatan mereka. ([http://www.bisnis-sumatera.com /index](http://www.bisnis-sumatera.com/index)).

Pentingnya penelitian ini dilakukan karena anggaran sebagai alat untuk mencapai tujuan sudah diakui dan telah banyak dipraktekkan, namun manajemen selalu dihadapkan pada suatu masalah yang mendasar, yaitu apa upaya yang dilakukan oleh manajemen agar anggaran yang ditetapkan dapat dicapai secara efektif dan menghindari hal-hal yang dapat mengurangi manfaat anggaran itu sendiri. Selain itu pentingnya penelitian ini dilakukan karena masih banyak hasil penelitian-penelitian terdahulu yang bertentangan. Penelitian ini bermaksud untuk mengembangkan penelitian sebelumnya. Maka berdasarkan uraian diatas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian pada organisasi sektor publik pada SKPD Kabupaten Dharmasraya dengan Skripsi yang berjudul **“Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi Dan *Group Cohesiveness* Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran Dan Senjangan Anggaran “**.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas maka permasalahan yang dapat diteliti dalam penelitian ini adalah :

1. Sejauhmana partisipasi dalam penyusunan anggaran mempengaruhi senjangan anggaran
2. Sejauhmana Budaya Organisasi memoderasi hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan senjangan anggaran
3. Sejauhmana Group Cohesiveness memoderasi hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran dan senjangan anggaran

C. Batasan Masalah

Untuk lebih memfokuskan permasalahan diatas, Penelitian ini hanya akan membahas 2 (dua) variabel Pemoderasi yang dapat mempengaruhi kecenderungan atasan untuk menciptakan *slack* anggaran. Variabel lain diabaikan dan dianggap tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap timbulnya Senjangan Anggaran.

D. Perumusan Masalah

Berdasarkan identifikasi masalah, maka masalah penelitian ini dirumuskan:

1. Sejauhmana Partisipasi Penganggaran berpengaruh terhadap senjangan Anggaran?

2. Sejuahmana Budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi dapat memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap Senjangan Anggaran?
3. Sejuahmana *Group Cohesiveness* sebagai variabel pemoderasi dapat memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap Senjangan Anggaran?

E. Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah diatas, tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris tentang :

1. Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran.
2. Pengaruh Budaya Organisasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
3. Pengaruh *Group Cohesiveness* memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

F. Manfaat Penelitian

1. Bagi Peneliti Hasil penelitian ini dapat memberikan pengetahuan dan pemahaman mengenai seberapa pengaruh yang diberikan oleh interaksi Budaya Organisasi dan *Group Cohevisivinees* sebagai variabel pemoderasi terhadap anggaran partisipatif dan Senjangan anggaran.

2. Bagi Instansi Pemerintah Daerah, Penelitian ini dapat menjadi masukan dalam penyusunan anggaran bagi instansi pemerintah, khususnya dalam partisipatif anggaran dengan senjangan anggaran yang mungkin saja terjadi.
3. Bagi Universitas, Penelitian ini bisa memberikan kontribusi dan referensi bagi dunia pendidikan dalam kaitannya dengan partisipatif anggaran dengan senjangan anggaran yang mungkin saja terjadi. Dan sebagai acuan peneliaman bagi generasi selanjutnya.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Pendekatan contingency teory

Riyanto (2003) dalam Erhmann(2006) mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi dalam menguji faktor kontekstual yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja. Sistem pengendalian tersebut termasuk pada sistem pengendalian akuntansi dan anggaran. Hasil penelitian-penelitian tentang hubungan karakteristik anggaran dengan implikasinya, menunjukkan hasil yang tidak konsisten antara satu penelitian dengan penelitian lainnya.

Teori kontijensi dapat digunakan untuk menganalisis desain dan sistem akuntansi manajemen untuk melihat informasi yang dapat digunakan organisasi untuk menghadapi persaingan (otley dalam Sugeng, 2007) sistem pengendalian akan berbeda-beda pada tiap-tiap organisasi yang berdasarkan pada faktor organisasioris dan faktor situasional. Mercahant (1982) dalam Sugeng (2007) menyatakan bahwa tidak terdapat sistem pengendalian yang secara universal selalu tepat untuk diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan. Banyak faktor-faktor yang saling berkaitan mempengaruhi struktur organisasi dan proses pengendalian manajemen didalam perusahaan.

Pada riset terdahulu telah berusaha untuk menguji faktor-faktor ini dengan mengaplikasikan teori kontijensi (teori darurat) kepada berbagai faktor internal dan eksternal. Faktor-faktor penting yang dapat mempengaruhi desain sistem

pengendalian antara lain ukuran, lingkungan, teknologi, interdependensi dan strategi. Teori kontijensi didasarkan pada premi bahwa tidak ada sistem akuntansi manajemen yang secara universal dapat digunakan organisasi dalam berbagai lingkungan yang diduga dapat menyebabkan sistem akuntansi manajemen menjadi lebih efektif. Pendekatan ini banyak digunakan sebagai solusi atas ketidak konsistenan sejumlah hasil penelitian sebelumnya.

Pendekatan universalistik merupakan perluasan dari teori manajemen ilmiah yang menyatakan bahwa desain pengendalian yang optimal dapat diterapkan pada semua setting organisasi dan perusahaan. Teori-teori kontijensi berasumsi bahwa berbagai pola perilaku pemimpin (atau ciri) dibutuhkan dalam berbagai situasi bagi efektivitas kepemimpinan. Pendekatan contingency pada akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa sistem akuntansi manajemen yang secara universal selalu tepat untuk dapat diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan, akan tetapi sistem akuntansi manajemen juga tergantung pada faktor-faktor situasional yang ada dalam organisasi tersebut. Seperti telah diuraikan di atas, hasil temuan dalam penelitian menunjukkan ketidak konsistenan antara peneliti yang satu dengan peneliti yang lainnya, sehingga para peneliti berkesimpulan terdapat variabel lain yang mempengaruhi antara partisipasi anggaran dengan Senjangan anggaran (*budgetary slack*). Sesuai Govindarajan dan Hopwood (dalam Shields, dkk 2000) bahwa untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil penelitian dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontijensi. Pendekatan kontijensi tersebut memungkinkan adanya variabel-

variabel lain yang dapat bertindak sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan partisipasi dalam penyusunan anggaran.

Menurut Govindarajan (1986) dalam Kemala (2008) hasil penelitian yang menunjukkan ketidak konsistenan hasil antara satu penelitian dalam dengan penelitian lain dalam menguji hubungan antara variabel independen dan variabel dependen memberi indikasi adanya faktor-faktor situasional dan kontekstual antara kedua variabel yang memoderasi hubungan tersebut.

Penelitian yang dilakukan oleh Sugeng (2007) dan Soobaroyen (2005) menunjukkan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional, sedangkan Comman, Merchant dan Dunk dalam Laksamana (2002) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran (berhubungan negatif). Dengan pendekatan kontijensi ada dugaan bahwa terdapat faktor-faktor situasional dan kontekstual yang mungkin berinteraksi dalam mempengaruhi kondisi tersebut. Faktor-faktor situasional dan kontekstual ini mencakup faktor internal dan eksternal. Faktor eksternal antara lain berupa ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian ekonomi, ketidakpastian politik dan sosial. Faktor internal antara lain struktur organisasi, Strategi organisasi, sistim pengendalian dan kompleksitas teknologi.

Dalam penelitian ini, pendekatan kontingensi akan diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan antara partisipasi anggaran terhadap Senjangan Anggaran (*budgetary slack*). Faktor kontijensi yang dipilih dalam penelitian ini adalah Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness. Faktor tersebut akan

berperan sebagai moderating dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*).

2. Senjangan Anggaran

Perilaku disfungsional adalah perilaku individu yang pada dasarnya bertentangan dengan tujuan organisasi (Hansen, 2004:736). Individu dalam organisasi kadang-kadang atau tidak mau berperilaku baik untuk kepentingan terbaik organisasi, oleh karena itu serangkaian pengendalian perlu diterapkan untuk mencegah perilaku yang tidak diharapkan dan mendorong perilaku yang diharapkan. Sistem pengendalian yang memadai setidaknya tidak akan mendorong individu untuk bertindak melawan kepentingan organisasi.

Senjangan secara umum dapat diartikan sebagai sumber daya dan pengupayaan aktivitas yang tidak dapat dijustifikasi dengan mudah dalam bentuk kontribusinya pada tujuan organisasi (Stede, 2001). Pengertian diatas, juga sependapat dengan Suartana (2010) yang menyatakan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang jujur dapat diprediksikan. Pihak yang mengetahui senjangan anggaran adalah yang membuat anggaran itu sendiri. Dilain pihak, Kren (2003) menyatakan bahwa senjangan anggaran sebagai sumber daya yang dikendalikan oleh manajer melebihi optimalnya untuk mencapai suatu tujuan. Manajer secara moral menilai senjangan anggaran sebagai perilaku disfungsional.

Mulyadi (2001:646) menyatakan bahwa penyebab individu dalam organisasi tidak mampu atau tidak mau mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan melalui perilaku yang diharapkan adalah :

- a. Ketidak sesuaian tujuan individu dengan tujuan organisasi
- b. Ketidakmampuan individu dalam mencapai tujuan organisasi melalui perilaku yang diharapkan.

Senjangan anggaran merupakan salah satu bentuk perilaku disfungsional yang tidak jujur karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan menyebabkan meningkatnya biaya organisasi (Steven (1996) dalam Falikhatun (2007)). *Slack* secara umum didefinisikan sebagai perbedaan antara jumlah anggaran dengan estimasi terbaik organisasi, Anthony (2005;84). *Slack* anggaran juga dapat didefinisikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi yang ketika membuat anggaran penerimaan (*revenue*) lebih rendah, dan menggambarkan pengeluaran (*expenditure*) lebih tinggi dari estimasi yang sesungguhnya (Govindarajan (1998) dalam Dewi (2008)).

Menurut Onsi (1973) dalam Asrininggati (2007) Adapun Indikator Senjangan Anggaran yaitu :

- a. Perbedaan jumlah anggaran yang dinyatakan dengan estimasi terbaik
- b. Kelonggaran dalam anggaran
- c. Standar anggaran
- d. Keinginan untuk mencapai target

Weller dalam Halim (2002) menyatakan bahwa perilaku senjangan anggaran bertujuan untuk mempertinggi kompensasi yang akan diperoleh, namun bagi organisasi akan mengurangi efektifitas anggaran dalam proses perencanaan dan pengawasan organisasi. Manajemen divisi umumnya sering menciptakan

kesenjangan anggaran dengan cara memperkirakan pendapatan kotor lebih rendah, termasuk penambahan kebutuhan karyawan, menciptakan anggaran pemasaran dan anggaran penjualan dengan batas uang internal yang dibelanjakan, menggunakan biaya-biaya standar yang tidak merefleksikan perbaikan-perbaikan proses yang telah tersedia dan proyek-proyek yang spesial dalam anggaran.

Kesenjangan anggaran sering diakibatkan oleh lingkaran fenomena yang logis. Kesenjangan ini dimaksudkan dalam anggaran karena umumnya akan dipotong pada saat ditinjau oleh atasan karena bersifat longgar. Sebenarnya terdapat banyak perdebatan dalam literatur mengenai senjangan anggaran selalu merupakan suatu penyimpangan. Senjangan anggaran kadang kala mempunyai pengaruh yang bermanfaat misalnya dalam strategi yang memerlukan inovasi dan eksperimentasi dalam tindakan jangka pendek membantu manajemen untuk mencapai hasil jangka pendek dan hasil jangka panjang secara bersamaan ketika manajer menciptakan *slack*, sebenarnya mereka hanya memanfaatkan posisi keunggulan pengetahuan mereka tentang manajemen bisnis organisasi saingan untuk mencapai target kinerja masa depan yang sengaja direndahkan (Lukka dalam Dewi (2008)).

3. Partisipasi Penyusunan Anggaran

a. Konsep Anggaran

Menurut Freeman (2003) dalam Dedi (2008), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimiliki pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocating resources to unlimited demands*). Anthony dan

Govindarajan (2005) mengemukakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi.

Dari pengertian di atas anggaran dapat dikatakan sebagai pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dalam ukuran finansial. Penyusunan anggaran dalam organisasi sektor publik, terutama pemerintah merupakan sebuah proses yang cukup rumit dan mengandung muatan politis.

Mardiasmo (2002) mengemukakan anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Anggaran adalah rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif dan umumnya dalam satuan uang jangka waktu tertentu (Nafarin, 2000 dalam Soetrisno, 2010). Menurut Munandar (1986) dalam Soetrisno (2010), definisi anggaran dapat dibedakan menjadi empat unsur yaitu:

1. Rencana: Anggaran merupakan rencana yang telah disusun untuk memberikan arah bagi perusahaan di masa yang akan datang.
2. Mencakup seluruh kegiatan perusahaan yaitu semua kegiatan yang akan dilakukan oleh seluruh bagian yang ada dalam perusahaan. Anggaran berfungsi sebagai pedoman kerja sehingga harus mencakup seluruh kegiatan perusahaan.

3. Satuan moneter. Satuan moneter berguna untuk menyeragamkan semua kegiatan perusahaan yang beraneka ragam sehingga mudah untuk diperbandingkan dan dianalisa.
4. Jangka waktu tertentu. Anggaran disusun untuk jangka waktu tertentu yang akan datang sehingga memuat taksiran-taksiran tentang segala sesuatu yang akan terjadi dan akan dilakukan di masa mendatang.

Indra (2006) mengemukakan anggaran sektor publik memiliki karakteristik-karakteristik sebagai berikut:

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan non keuangan.
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu atau beberapa tahun.
3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang ditetapkan.
4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih dari penyusunan anggaran.
5. Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

b. Fungsi Anggaran

Anggaran memiliki fungsi yang sama dengan tujuan organisasi yaitu sebagai perencanaan, pengkoordinasian dan sebagai fungsi pengendalian. Untuk itu anggaran dapat mengontrol aktivitas unit kerja organisasi sesuai dengan apa yang dianggarkan.

Menurut Dedi (2008), beberapa fungsi anggaran sektor publik dalam manajemen sektor publik adalah:

1. Anggaran sebagai alat perencanaan

Dengan adanya anggaran, organisasi tahu apa yang harus dilakukan dan ke arah mana kebijakan akan dibuat.

2. Anggaran sebagai alat pengendalian

Dengan adanya anggaran, organisasi sektor publik dapat menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar (*overspending*) atau adanya penggunaan data yang tidak semestinya (*misspending*).

3. Anggaran sebagai alat kebijakan

Melalui anggaran, organisasi sektor publik dapat menentukan arah atas kebijakan tertentu. Contohnya adalah apa yang dilakukan pemerintah dalam hal kebijakan fiskal, apakah memberlakukan kebijakan fiskal ketat atau longgar dengan mengatur besarnya pengeluaran yang direncanakan.

4. Anggaran sebagai alat politik

Dalam organisasi sektor publik, komitmen pengelola dalam melaksanakan program-program yang telah dijanjikan dapat dilihat melalui anggaran.

5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi

Melalui dokumen anggaran yang komprehensif, sebuah bagian, unit kerja atau departemen yang merupakan suborganisasi dapat

mengetahui apa yang harus dilakukan dan juga apa yang akan dilakukan oleh bagian/ unit kerja lainnya.

6. Anggaran sebagai alat penilaian kerja

Anggaran adalah suatu ukuran yang bisa menjadi patokan apakah suatu bagian/ unit kerja telah memenuhi target, baik berupa terlaksannya aktivitas maupun terpenuhinya efisiensi biaya.

7. Anggaran sebagai alat motivasi

Anggaran dapat digunakan sebagai alat komunikasi dengan menjadikan nilai-nilai nominal yang tercantum sebagai target pencapaian.

c. Proses Penyusunan Anggaran

Dengan adanya gambaran kondisi satu unit kerja organisasi, manajemen dapat memikirkan langkah apa yang hendak dilakukannya dalam menyusun anggaran agar terwujud visi dan misi organisasi.

Menurut Dedi (2008:43), subproses dalam penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) sebagai berikut:

1. Penyusunan kebijakan umum APBD.

Proses penyusunan kebijakan umum APBD merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari proses perencanaan.

2. Penyusunan prioritas dan plafon anggaran sementara.

PPAS merupakan dokumen yang berisi seluruh program kerja yang akan dijalankan tiap urusan pada tahun anggaran, dimana program

kerja tersebut diberi prioritas sesuai dengan visi, misi, dan strategi pemda.

3. Penyiapan surat edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA SKPD.

Surat edaran tentang pedoman penyusunan RKA SKPD merupakan dokumen yang sangat penting bagi SKPD sebelum menyusun RKA.

4. Penyusunan rencana kerja dan anggaran SKPD.

RKA SKPD adalah dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi rencana pendapatan, rencana belanja program dan kegiatan SKPD, serta rencana pembiayaan sebagai dasar penyusunan APBD.

5. Penyiapan rancangan peraturan daerah APBD.

Dokumen sumber utama dalam penyiapan Raperda APBD adalah RKA SKPD.

6. Evaluasi rancangan peraturan daerah APBD.

Kepala daerah menyampaikan Raperda tentang APBD yang telah disetujui bersama DPRD dan rancangan peraturan Kepala daerah tentang penjabaran APBD kepada Gubernur untuk dievaluasi.

d. Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut, Mulyadi (2001) dalam Nanda (2010). Menurut Armstrong (1990) partisipasi adalah keterlibatan pemimpin dan pekerja secara bersama-sama dalam membuat keputusan mengenai hal-hal yang menyangkut

kepentingan bersama. Partisipasi pimpinan dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana pimpinan dinilai kinerjanya, serta keterlibatan pimpinan dalam mengkondisikan anggotanya. Keuntungan berpartisipasi adalah:

1. Beralasan bagi kedua belah pihak bahwa pegawai-pegawai dari suatu perusahaan seharusnya melibatkan diri dalam membuat keputusan-keputusan penting yang menyangkut kepada kondisi kerja.
2. Meningkatkan efisiensi dari perusahaan dengan memberikan kesempatan pada pegawai disemua tingkat untuk lebih meningkatkan partisipasi yang efektif.

Dapat disimpulkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para anggota organisasi dalam mencapai tujuan dan kerjasama untuk menentukan satu rencana. Partisipasi anggaran sektor publik menunjukkan pada luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh pusat pertanggungjawaban anggaran mereka. Partisipasi anggaran pada sektor publik terjadi ketika antara pihak eksekutif, legislatif, dan masyarakat bekerja sama dalam pembuatan anggaran. Anggaran dibuat oleh kepala daerah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian dan diusulkan kepada kepala daerah, dan setelah itu bersama-sama DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan Peraturan daerah yang berlaku. Proses anggaran daerah disusun berdasarkan pendekatan kinerja dalam Permendagri memuat

Pedoman Penyusunan Rancangan APBD yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama-sama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja).

Dengan adanya partisipasi anggaran diharapkan kinerja para aparatur pemerintah dapat meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka para pimpinan organisasi pemerintahan akan bersungguh-sungguh dalam tujuan atau standar yang ditetapkan dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut serta terlibat dalam penyusunannya (Milani, 1997 dalam Darlis 2002).

Anggaran partisipatif dalam penelitian ini dimaksudkan untuk meneliti bagaimana para manajer publik berperan dalam proses penyusunan anggaran pemerintah berdasarkan teori Milani (1975) dalam Darlis (2002) yaitu :

1. Seberapa jauh anggaran dipengaruhi oleh keterlibatan para manajer
2. Alasan-alasan para atasan pada anggaran dalam proses revisi
3. Frekuensi menyatakan inisiatif, bawahan memberikan usulan atau pendapat tentang anggaran kepada atasan tanpa diminta
4. Seberapa jauh manajer mempunyai pengaruh terhadap anggaran final
5. Kepentingan manajer dalam kontribusinya pada anggaran
6. Frekuensi anggaran didiskusikan oleh para atasan pada waktu anggaran disusun.

4. Budaya organisasi

Selanjutnya variabel lain yang mempunyai pengaruh terhadap kecenderungan bawahan untuk melakukan *budgetary slack* adalah variabel budaya organisasi. Budaya organisasi merupakan seperangkat asumsi dasar dan keyakinan yang dianut oleh anggota-anggota organisasi yang kemudian digunakan untuk mengatasi masalah internal maupun eksternal organisasi. Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi. Didalam Budaya organisasi terkandung bauran nilai-nilai kepercayaan, asumsi persepsi, norma kekhasan dan pola perilaku anggota organisasi dalam suatu perusahaan. Budaya berkaitan dengan cara seseorang menganggap pekerjaan, bekerja sama dengan rekan kerja, dan memandang masa depan. Budaya organisasi sesuai dengan saran Douglas dan Wier (2000) yang dikutip Yuhertiana (2004) diduga mampu menjelaskan ketidakseragaman pandangan manajer atas etis tidaknya *budgetary slack*. Sesuai dengan *Theory Agency*, bawahan akan membuat target yang lebih mudah untuk dicapai dengan cara membuat target anggaran yang lebih rendah pada sisi pendapatan, dan membuat ajuan biaya yang lebih tinggi pada sisi biaya.

Kooper dalam Gibson (1996;76) dalam Sari (2010) mengatakan bahwa :

“ Budaya mengandung pola, eksplisit maupun implisit dari dan untuk perilaku yang dibutuhkan dan diwujudkan dalam simbol, menunjukkan hasil kelompok manusia, inti utama dalam budaya terdiri dari ide tradisional (turun temurun dan terseleksi) dan terutama pada nilai yang menyertai”.

Jadi nilai budaya akan mempengaruhi sikap individu mengenai bentuk perilaku yang dipertimbangkan lebih efektif dalam suatu situasi tertentu.

Dalam mempertahankan kelangsungan hidup, organisasi harus dapat mengembangkan potensi sumber daya manusia dan memperkuat budaya organisasinya sehingga mampu menyesuaikan dengan perubahan.

Wheelen dan Hunger (1986) dalam Sarianti, (2004;115) Budaya Organisasi adalah

“ Corporation’s culture is the collection of belief, expectations and values shared by the corporations member and transmitted from one generation of employees to another”. (Budaya organisasi adalah himpunan dari kepercayaan, harapan dan nilai-nilai yang dianut bersama oleh anggota perusahaan dan diwariskan ke generasi berikutnya).

Robbin (1996) dalam Sari (2010) menyatakan Budaya Organisasi adalah

“ Suatu persepsi bersama yang dianut oleh anggota-anggota organisasi itu sehingga persepsi tersebut menjadi suatu sistem dan makna bersama diantara para anggotanya”.

Jadi didalam budaya organisasi terkandung bauran-bauran nilai-nilai kepercayaan, asumsi persepsi, norma kekhasan dan pola perilaku anggota organisasi dalam suatu perusahaan. Setiap anggota akan berperilaku sesuai dengan budaya yang berlaku agar diterima dilingkungan tersebut.

Norma-norma budaya sangatlah penting karena hal tersebut bisa menjelaskan mengapa dua perusahaan dengan sistem pengendalian manajemen formal yang sama, bervariasi dalam hal pengendalian aktual.

Robbins (2006;721) dalam Sari (2010) menyebutkan beberapa karakteristik primer dari budaya organisasi, yaitu antara lain :

a. Inovasi dan Pengambilan Risiko

Sejauh mana para karyawan didorong agar inovatif dalam mengambil risiko.

b. Perhatian Terhadap Detail

Sejauh mana para karyawan diharapkan memperlihatkan presisi (kecermatan) analisis dan perhatian terhadap detail.

c. Orientasi Hasil

Sejauhmana manajemen memusatkan perhatian pada hasil bukannya pada teknik dan proses yang digunakan untuk mencapai hasil itu.

d. Orientasi Orang

Sejauhmana keputusan manajemen memperhitungkan dampak hasil pada orang-orang didalam organisasi itu.

e. Orientasi Tim

Sejauhmana kegiatan kerja diorganisasikan berdasarkan Tim, bukannya berdasarkan individu.

f. Keagresifan

Sejauhmana orang-orang itu agresif dan kompetitif bukannya santai-santai.

g. Kemantapan

Sejauhmana kegiatan organisasi menekankan dipertahankannya status quo bukannya pertumbuhan.

Sedangkan menurut Iksan (2005;33) budaya organisasi dapat dipecah menjadi 3 (tiga) faktor mendasar, yaitu :

a) Faktor Struktural

Faktor ini ditentukan oleh ukuran-ukuran, seperti umur dan sejarah organisasi, tempat operasi serta lokasi geografis organisasi dalam satu jenis industri.

b) Faktor Politis

Faktor ini ditentukan oleh distribusi kekuasaan dan cara pengambilan keputusan manajerial.

c) Faktor Emosional

Faktor ini merupakan pemikiran kolektif, kebiasaan, sikap, perasaan dan pola-pola perilaku.

Budaya organisasi yang kuat akan mempunyai pengaruh yang besar pada perilaku anggotanya karena tingginya tingkat kebersamaan dan intensitas akan menciptakan iklim internal atas pengendalian perilaku yang tinggi.

Robbins (2006;725) dalam Sari (2010) menjelaskan tentang fungsi-fungsi budaya dalam organisasi, antara lain :

a. Budaya mempunyai peran menetapkan tapal batas

Budaya organisasi menciptakan pembedaan yang jelas antara satu organisasi dan yang lainnya.

b. Budaya memberikan rasa identitas ke anggota-anggota organisasi

Budaya mempermudah timbulnya komitmen pada sesuatu yang lebih luas dari pada kepentingan diri pribadi seseorang.

c. Budaya menciptakan kemantapan sistem sosial

Budaya merupakan perekat sosial yang membantu mempersatukan organisasi itu dengan memberikan standar-standar.

d. Budaya sebagai mekanisme pembuat makna dan mekanisme pengendalian yang memandu dan membentuk sikap serta perilaku karyawan.

Hofstede (1990) dalam Supomo (1998), membagi budaya organisasi ke dalam 6 (Enam) dimensi praktis :

- a. *Proses oriented vs result oriented*
- b. *Employee oriented vs job oriented*
- c. *Prorochial vs professional*
- d. *Open system vs closed system*
- e. *Loose control vs right control*
- f. *Normative vs pragmatic*

Dari keenam dimensi budaya organisasi tersebut, menurut Hofstede (1990) dalam Supomo (1998), yang mempunyai kaitan erat dengan praktik-praktik pembuatan keputusan partisipasi adalah dimensi praktik yang kedua, yaitu orientasi pada orang (*employee oriented*) dan orientasi pada pekerja (*job oriented*).

Adapun karakteristik dimensi budaya organisasi berorientasi pada orang menurut Hofstede yaitu :

- a. Keputusan-keputusan yang penting lebih sering dibuat secara kelompok
- b. Lebih tertarik pada orang yang mengerjakan daripada hasil pekerjaan
- c. Memberikan petunjuk kerja yang jelas kepada pegawai baru
- d. Peduli terhadap masalah pribadi pegawai

Robbins (2006;726) juga mengatakan budaya dapat berpotensi disfungsional terutama budaya yang kuat, yang justru mengganggu fungsi keefektifan organisasi antara lain ;

- a. Hambatan terhadap perubahan

Budaya itu menjadi beban, bilamana nilai-nilai bersama tidak cocok dengan nilai yang akan meningkatkan keefektifan organisasi itu. Jadi konsistensi perilaku dapat membebani organisasi itu dan membuatnya kesulitan menanggapi perubahan-perubahan lingkungannya.

b. Hambatan terhadap keanekaragaman

Budaya yang kuat sangat menekan para karyawan menyesuaikan diri. Budaya yang kuat juga membatasi rentang nilai dan gaya yang dapat diterima. Oleh karena itu, budaya yang kuat dapat merupakan kekuatan unik yang dibawa oleh orang-orang dengan latar belakang yang berlainan tersebut kedalam organisasi itu.

c. Hambatan terhadap merger dan akuisisi

Beberapa ahli mengatakan bahwa budaya sebenarnya merupakan konsep yang dipinjam oleh para pakar teori organisasi dari disiplin ilmu antropologi (Luthans, 1988). Sebaliknya Schein (1985) mengajukan konsep budaya yang menurutnya lebih berakar pada teori dinamika kelompok dan pertumbuhan kelompok daripada sekedar pada teori antropologi.

Berdasarkan pengamatan orang lain dan pengamatannya sendiri, Schein (1985) mengemukakan bahwa ada beberapa pengertian yang sama yang berkaitan dengan budaya antara lain:

1. Keteraturan perilaku yang diamati (observed behavioral regularities) ketika orang-orang berinteraksi, misalnya bahasa yang digunakan dan upacara yang dilakukan sehubungan dengan rasa hormat dan cara bertindak/bersikap.
2. Norma yang berkembang dalam kelompok kerja.

3. Nilai dominan yang didukung oleh sebuah organisasi, seperti mutu produk dan sebagainya.
4. Falsafah yang menjadi landasan kebijaksanaan organisasi yang berkaitan dengan karyawan dan atau pelanggan.
5. Peraturan pergaulan dalam organisasi, cara-cara/seluk-beluk untuk diterima sebagai warga organisasi.
6. Rasa atau iklim yang disampaikan dalam sebuah organisasi oleh tata letak fisik dan cara interaksi para warga organisasi dengan para pelanggan atau orang luar yang lain.

Sedangkan Luthans (1989:50) mengutip definisi mengenai budaya organisasi yang dikemukakan oleh Schein, yaitu:

“A pattern of basic assumptions group as it learns to cope with its problem of external adaption and internal integration – that has worked well enough to be considered valid and, therefore to be taught to new members as the correct way to perceive, think, and feel in relation to those problems”.

Definisi tersebut menggambarkan bahwa budaya organisasi sesungguhnya tumbuh karena diciptakan dan dikembangkan oleh individu yang bekerja dalam suatu organisasi, dan diterima sebagai nilai kepada setiap anggota baru. Nilai anggota selama mereka berada dalam lingkungan organisasi tersebut, dan dapat dianggap sebagai ciri khas yang membedakan sebuah organisasi dengan organisasi lainnya.

5. Group Cohesiveness

Group cohesiveness dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok dengan anggota yang mempunyai pertalian

dengan anggota lainnya dan keinginan untuk tetap menjadi bagian dari kelompok tersebut, (Kidwell, Mossholder, dan Bennett dalam Kim dan Taylor, 2001).

Menurut Robbins (1996) dalam Tatik (2005), Group cohesiveness adalah derajat sejauh mana anggota kelompok tertarik satu kepada yang lain dan termotivasi untuk tetap tinggal dalam kelompok itu. Cohesiveness menurut peneliti yang disimpulkan dari (Gibson,dkk (1993) dalam Tatik (2005)) adalah hubungan yang dekat atau kesamaan sikap, perilaku dan perbuatan yang terdapat dalam sebuah kelompok. Baik kelompok itu kelompok formal maupun informal. Pada umumnya, cohesiveness dipandang sebagai suatu kekuatan yang memaksa para anggota untuk tetap berada dalam suatu kelompok. Kekuatan ini lebih besar dari pada kekuatan yang menarik para anggota untuk keluar dari kelompoknya. Cohesiveness tidak dapat terlepas dari kelompok dalam sebuah organisasi. Kelompok dilihat dari segi motivasi dapat dideskripsikan sebagai suatu kumpulan yang eksistensinya adalah sebagai kumpulan yang sangat bermanfaat bagi para individu tersebut. Kemudian, Gibson,dkk (1993) dalam Rina (2009) mengasumsikan bahwa jika dalam suatu organisasi itu terdapat suatu kelompok, maka para anggotanya :

1. Mempunyai Motivasi untuk bergabung.
2. Mengenal kelompok sebagai unit yang terpadu dari orang-orang yang saling berinteraksi.

3. Memberi sumbangan dalam bentuk yang berbeda-beda kepada proses kelompok (yakni, beberapa orang yang menyumbangkan lebih banyak waktu atau tenaga kepada kelompok).
4. Mencapai kesepakatan dan mempunyai perbedaan pendapat lewat berbagai macam bentuk interaksi.

Tipe kelompok ada dua macam yaitu kelompok formal dan kelompok informal. Kelompok formal adalah kelompok dimana keanggotaan mereka (bergabungnya individu dalam kelompok) didasarkan pada posisi dalam organisasi. Sedangkan kelompok informal adalah kelompok bilamana individu bergabung atas dasar bersifat terus menerus, sehingga ada kecenderungan terbentuk kelompok yang kegiatannya dapat berbeda dari kegiatan yang disyaratkan oleh organisasi. Salah satu model dari perkembangan kelompok mengasumsikan bahwa kelompok menempuh empat tahap perkembangan yaitu

1. Saling menerima (*Mutual Acceptance*). Dalam tahap permulaan pembentukan kelompok, para anggota pada umumnya segan untuk saling berkomunikasi, para anggota secara khusus tidak bersedia menyatakan pendapatnya, sikap dan kepercayaannya.
2. Komunikasi dan pengambilan keputusan (*Communication and Decision making*). Setelah kelompok dapat saling menerima, maka para anggotanya mulai berkomunikasi secara terbuka antara yang satu dengan yang lain. Komunikasi ini menghasilkan kepercayaan yang meningkat dan bahkan menimbulkan interaksi yang lebih banyak diantara para anggota kelompok.

3. Motivasi dan Produktivitas (*Motivation and Productivity*). Ini merupakan tingkat perkembangan dimana para anggota berusaha untuk mencapai tujuan kelompok. Kelompok bekerja sebagai unit yang bekerja sama dan tidak sebagai unit bersaing.
4. Pengendalian dan organisasi (*Control and Organization*). Ini merupakan tingkat dimana afiliasi kelompok dinilai dan para anggotanya diatur oleh norma kelompok. Tujuan kelompok lebih diutamakan dari pada tujuan individu dan norma kelompok ditaati dan setiap pelanggaran diberi sanksi. Sanksi terakhir adalah persaingan dari pergaulan karena tidak mentaati tujuan atau norma kelompok.

Menurut Gibson, dkk (1993) dalam Rina (2009) pembentukan kelompok dalam sebuah organisasi akan dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu :

1. Pemuasan Kebutuhan

Hasrat untuk mendapatkan kepuasan dari terpenuhinya kebutuhan dapat merupakan daya motivasi yang kuat dalam pembentukan kelompok.

2. Kedekatan dan Daya Tarik

Yang dimaksud kedekatan adalah jarak fisik antara para karyawan yang melaksanakan pekerjaan, sedangkan daya tarik menunjukkan daya tarik orang yang satu dengan yang lain karena mereka mempunyai kesamaan persepsi, sikap, hasil karya dan motivasi.

3. Tujuan Kelompok

4. Alasan Ekonomis

Dalam banyak hal orang membentuk kelompok karena orang berpendapat bahwa mereka dapat memperoleh keuntungan ekonomis yang lebih besar dari pekerjaan mereka, jika mereka membentuk kelompok.

Adapun menurut Robbins (1996) dalam Tatik (2005), faktor-faktor yang menentukan anggota kelompok tertarik satu kepada yang lain adalah sebagai berikut :

1. Waktu yang dihabiskan bersama

Individu-individu yang menghabiskan waktu bersama-sama akan mempengaruhi cohesiveness karena mereka akan berinteraksi satu sama lain. Selain itu kesempatan bagi anggota kelompok untuk menghabiskan waktu bersama bergantung pada kedekatan fisik mereka.

2. Sulitnya memasuki kelompok

Makin sulit untuk memasuki suatu kelompok maka tingkat cohesivitasnya akan semakin tinggi.

3. Ukuran Kelompok

Jika cohesiveness kelompok cenderung meningkat dengan bertambahnya waktu yang diperlukan anggota-anggota untuk bersama-sama, tampaknya logis bila cohesiveness hendaknya berkurang dengan meningkatnya ukuran kelompok karena menjadi sulit bagi seorang anggota untuk berinteraksi dengan semua anggota lain.

4. Jenis kelamin anggota

Suatu penemuan yang konsisten dalam studi akhir-akhir ini menunjukkan bahwa wanita menghasilkan kohesivitas yang lebih besar daripada pria.

5. Ancaman Luar

Kebanyakan riset mendukung dalih bahwa cohesiveness kelompok akan meningkat jika kelompok itu mendapatkan serangan dari sumber-sumber eksternal.

6. Sukses Sebelumnya

Jika suatu kelompok mempunyai sejarah kesuksesan, kelompok itu membina semangat korps yang menarik dan menyatukan anggotanya.

Kelompok dengan tingkat kohesivitasnya tinggi menyebabkan individu cenderung lebih sensitif kepada anggota lainnya dan lebih mau untuk membantu dan menolong mereka (Scachter, Ellertson, McBride, dan Gregory dalam Kim dan Taylor, 2001). Selanjutnya tingkat kohesivitas dipengaruhi oleh jumlah waktu yang dihabiskan bersama oleh para anggota kelompok, tingkat kesulitan dari penerimaan anggota baru ke dalam kelompok, ukuran kelompok, ancaman eksternal yang mungkin dan sejarah keberhasilan dan kegagalan kelompok di masa lalu. Semakin besar kesempatan bagi para anggota kelompok untuk bertemu dan berinteraksi satu sama lain, maka lebih besar juga kesempatan bagi anggota untuk menemukan minat yang sama dan menjadi tertarik satu sama lain. Semakin sulit untuk diterima menjadi anggota kelompok tersebut, maka para anggotanya semakin menghargai keanggotaan yang mereka miliki (Ikhsan, Arfan, 2005: 215).

B. Kajian Penelitian Sebelumnya

Tabel 1
Kajian Penelitian Sebelumnya

No.	Peneliti	Tujuan	Hasilnya
1.	Supomo (1998)	Menguji tentang pengaruh struktur dan kultur organisasi terhadap efektivitas hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja manajerial terhadap manajer fungsional pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ.	Menunjukkan bahwa pengaruh anggaran partisipatif pada kinerja manajerial adalah positif dalam organisasi desentralisasi. Penelitian ini juga menemukan bahwa pengaruh anggaran partisipatif pada kinerja manajerial adalah positif dalam budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan berhubungan negatif dalam budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan.
2.	Enharman Suhartono dan Mochammad Solichin (2006)	Menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran di instansi pemerintah daerah dengan komite organisasi sebagai pemoderasi terhadap SKPD se Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta.	Hasilnya menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi senjangan anggaran. Komitmen organisasi berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran dengan senjangan anggaran instansi pemerintah.
3.	Arfan Ikhsan dan La Ane (2007)	Menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi yaitu gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategis dan kecukupan anggaran terhadap manajer pada	Menunjukkan bahwa partisipasi anggaran secara signifikan berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Ketidakpastian strategis secara langsung dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, sedangkan gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan dan kecukupan anggaran secara tidak langsung memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.

4.	Falikhatun, (2007)	<p>perusahaan manufaktur yang berada dikawasan industri Medan.</p> <p>Menguji Interaksi informasi asimetri, budaya organisasi, group cohesiveness dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan Budgetary slack studi kasus pada rumah sakit umum daerah sejawa tengah.</p>	<p>Hasil Penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap budgetary Slack, informasi asimetri mempunyai pengaruh negatif tetapi signifikan terhadap hubungan partisipatif penganggaran dengan budgetary slack, budaya organisasi tidak mempunyai pengaruh terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan budgetary slack dan group cohesiveness yang tinggi mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan budgetary slack.</p>
5.	Supanto (2010)	<p>Analisis pengaruh partisipasi penganggaran terhadap budgetary slack dengan informasi asimetri, motivasi, budaya organisasi sebagai pemoderasi. Studi kasus pada Politeknik Negeri Semarang.</p>	<p>Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap budgetary slack, lingkungan Politeknik Negeri Semarang. Selain itu juga dapat diperoleh simpulan bahwa informasi asimetri merupakan variabel yang memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap budgetary slack. Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan variabel motivasi tidak memperkuat atau memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran terhadap budgetary slack,</p>
6.	Dinni Anissarahma (2008)	<p>Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris, <i>Budget Emphasis</i> Dan Komitmen Organisasi Terhadap Timbulnya <i>Slack</i> Anggaran (Studi Kasus Pada PT.</p>	<p>Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa interaksi partisipasi anggaran, informasi asimetris, <i>budget emphasis</i> dan komitmen organisasi terdapat pengaruh yang signifikan terhadap <i>slack</i> anggaran pada PT. Telkom Yogyakarta.</p>

7.	Dina Nur Afiani (2010)	Telkom Yogyakarta) Pengaruh partisipasi anggaran, Penekanan anggaran dan Asimetri informasi terhadap Senjangan anggaran pada instansi pemerintah daerah. (studi pada pemerintah daerah kabupaten semarang)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa hipotesis di awal penelitian diterima karena partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran dan hal tersebut juga berlaku pada interaksi antara variabel bebas dan variabel terikat. Ketika, partisipasi anggaran, penekanan anggaran dan asimetri informasi tinggi maka senjangan anggaran juga akan tinggi.
8.	Dian Eka Sari (2010)	Pengaruh Budaya Organisasi terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran (studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di kota Padang)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran pada Perusahaan Manufaktur di Kota Padang. Budaya Organisasi Berpengaruh Signifikan Positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran pada perusahaan Manufaktur di Kota Padang.
9.	Ayu Diona Putri (2010)	Pengaruh Partisipasi penganggaran terhadap Kesenjangan anggaran dengan asimetri informasi dan Komitmen Organisasi sebagai variabel pemoderasi. (Studi Empiris Pada BUMN di Kota Padang)	Hasil penelitian menunjukkan tidak ditemukan bukti yang cukup partisipasi bahwa penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kesenjangan anggaran. Hasil penelitian selanjutnya adalah asimetri informasi tidak memperkuat partisipasi penyusunan anggaran dalam senjangan anggaran. Hasil penelitian selanjutnya adalah bahwa komitmen dalam organisasi bukanlah variabel pemoderasi dalam penelitian ini
10.	Rina Widya Ningrum (2009)	Pengaruh Interaksi Budaya Organisasi, informasi asimetri dan Groupcohesiveness dalam hubungan antara partisipasi anggaran dan Senjangan anggaran.	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ditemukan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, budaya organisasi berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran dan group cohesiveness berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

C. Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan Partisipasi penganggaran terhadap Kesenjangan Anggaran

Partisipasi penganggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Siegel dan Marconi (1989) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimiliki kepada atasannya, sehingga atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Partisipasi merupakan cara efektif menyelaraskan tujuan dari bagian-bagian yang ada di dalam organisasi dengan tujuan organisasi secara menyeluruh. partisipasi bawahan akan meningkatkan kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, inisiatif untuk menyumbangkan ide dan keputusan yang dihasilkan dapat diterima.

Jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan, maka akan menimbulkan Senjangan anggaran. Anthony dan Govindarajan (2007:84) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Hal ini terjadi ketika bawahan memberikan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya. Menurut Amelia dan Komang (2008:3), partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan

senjangan dan sebaliknya ketika partisipasi rendah harapan bawahan untuk melakukan senjangan juga rendah.

Penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap budgetary slack masih menunjukkan ketidakkonsistenan hasil. Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007:5) menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi Kesenjangan anggaran. Hal ini sejalan dengan pendapat Onsi (1973) dalam Arfan dan Ane (2007:4) yang menyatakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi mengarah pada komunikasi positif. Hasil penelitian lain menyatakan sebaliknya, partisipasi menyebabkan budgetary slack (Young, 1985; Yuwono, 1999) dalam Falikhatun (2007:6). Jika manajer tingkat bawah memberikan informasi yang bias tentang pusat pertanggungjawaban dalam penyusunan anggaran, maka hal ini bisa menimbulkan senjangan anggaran dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi. Manajer melakukan hal ini agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja manajer terlihat baik dan tentunya akan mendapatkan kompensasi/bonus dari perusahaan. Perumusan hipotesis yang menyatakan pengaruh partisipasi penganggaran terhadap Kesenjangan anggaran mengacu pada penelitian Lowe & Shaw (1968), Young (1985) yaitu partisipasi menyebabkan kesenjangan anggaran, sehingga peneliti menduga bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kesenjangan anggaran. Pengaruh tersebut diuji pada hipotesis pertama.

H1 : Partisipasi Penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran.

2. Hubungan Budaya Organisasi, Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran.

Deal dan Kennedy (1982) dalam Falikhatun (2007) mengatakan bahwa budaya pada hakikatnya merupakan pola yang terintegrasi dari perilaku manusia yang mencakup pikiran, ucapan, tindakan, artifak-artifak dan bergantung pada kapasitas manusia untuk belajar dan mentransmisikannya bagi keberhasilan yang ada. Dari pengertian ini dapat ditangkap bahwa budaya organisasi tidak bisa begitu saja ditangkap dan dilihat oleh orang luar, namun dapat dipahami dan dirasakan melalui perilaku-perilaku anggotanya serta nilai-nilai yang mereka anut. Budaya mempengaruhi cara manusia bertindak dan berperilaku dalam sebuah organisasi termasuk birokrasi.

Supomo & Indriantoro (1998) menemukan adanya pengaruh positif budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan pengaruh negatif pada budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan terhadap keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. Pengaruh positif berarti budaya organisasi yang berorientasi pada orang cenderung tidak akan menimbulkan kesenjangan anggaran/ *budgetary slack* (kesenjangan anggaran rendah) dan sebaliknya. Jika budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan, maka kesenjangan anggaran tinggi. Maka hipotesis yang akan dikembangkan adalah :

H2 : Partisipasi penganggaran akan berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran pada budaya yang berorientasi pada pekerjaan, dan sebaliknya.

3. Hubungan *Group Cohesiveness*, Partisipasi Penganggaran dan Kesenjangan Anggaran

Kelompok formal dan informal dapat memiliki kedekatan atau kesamaan dalam sikap, perilaku, dan prestasi. Kedekatan ini disebut sebagai *Group Cohesiveness* yang umumnya dikaitkan dengan dorongan anggota untuk tetap bersama dalam kelompoknya dibanding dorongan untuk mendesak anggota keluar dari kelompok (Gibson, 1993 dalam Falikhatun, 2007). Selanjutnya Robbins (1996) mendefinisikan *Group Cohesiveness* merupakan suatu tingkat yang menggambarkan para anggotanya tertarik satu sama lain dan dimotivasi untuk tetap berada di dalam kelompok.

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

Selanjutnya bila suatu kelompok mempunyai kohesivitas rendah dan tujuan yang diinginkan anggota tidak sejalan dengan manajemen, maka hasilnya mungkin negatif dari sisi organisasi. Sebaliknya suatu kelompok bisa menjadi rendah kohesivitasnya, tetapi mempunyai tujuan anggota yang sejalan dengan organisasi formal, maka hasilnya mungkin positif meskipun lebih berdasarkan basis individu dibanding kelompok. Demikian pula dalam partisipasi penyusunan

anggaran, jika tujuan kelompok dengan kohesivitas yang tinggi tidak sesuai dengan tujuan manajemen organisasi, maka hal tersebut dapat menyebabkan terjadinya Senjangan Anggaran. Maka hipotesis yang dapat dikembangkan :

H3 : Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran pada Group Cohesiveness yang tinggi, dan sebaliknya.

D. Kerangka Konseptual

Anggaran partisipatif merupakan anggaran yang secara tidak langsung melibatkan bawahan termasuk manajer ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran, bawahan telah berpartisipasi membantu atasan dalam penyusunan anggaran, dan bawahan telah berpartisipasi pada urusan yang interen yang layak diterima dalam penyusunan anggaran.

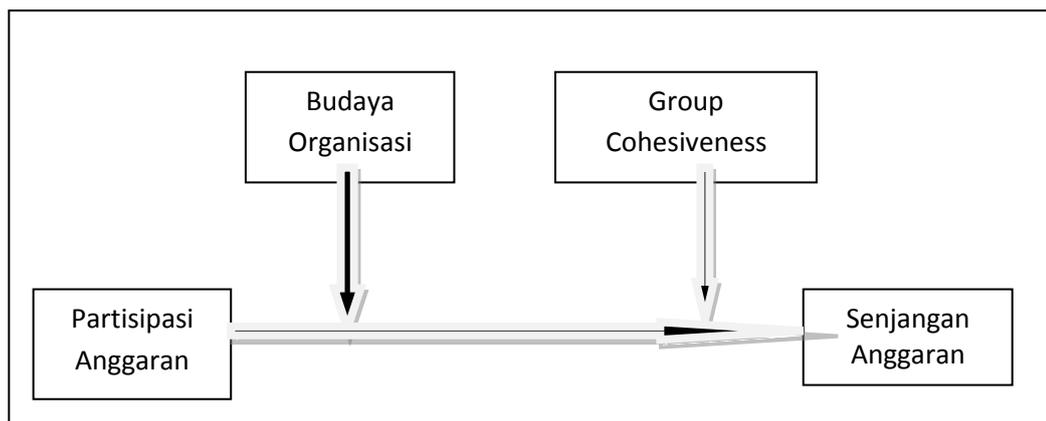
Penyusunan anggaran partisipatif akan menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran, tetapi jika tidak dikendalikan dengan hati-hati pendekatan ini dapat menyebabkan terjadinya perilaku disfungsional yang dilakukan oleh manajer karena adanya perbedaan kepentingan antara manajer dengan stakeholder sehingga tidak sesuai dengan tujuan keseluruhan dari perusahaan. Senjangan anggaran merupakan salah satu bentuk perilaku disfungsional. Senjangan anggaran didefinisikan sebagai perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik bagi organisasi.

Budaya organisasi mempunyai kaitan erat dengan praktik-praktik pembuatan keputusan partisipasi anggaran. Budaya organisasi yang ada dalam organisasi tersebut mempengaruhi sikap dan perilaku para manajer subordinat

dalam penyusunan anggaran. Budaya organisasi dan group cohesiveness dapat menimbulkan senjangan anggaran. Dimensi ini digunakan dalam penelitian ini sebagai variabel kontijensi yang dapat menguatkan atau melemahkan pengaruh antara anggaran partisipatif dengan senjangan anggaran.

Oleh sebab itu dalam penelitian ini peneliti akan mengkaji mengenai pengaruh partisipasi anggaran dalam penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran; Budaya organisasi, dan group cohesiveness sebagai variabel pemoderasi, yang dapat digambarkan dalam kerangka konseptual dibawah ini :

Kerangka Konseptual



D. Hipotesis Penelitian

Berdasarkan pada masalah penelitian, kajian Teori dan kerangka pemikiran dapat disusun hipotesis sebagai berikut :

H1 : Partisipasi Penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap timbulnya kesenjangan anggaran.

- H2 : Partisipasi penganggaran akan berpengaruh signifikan positif terhadap kesenjangan anggaran pada Budaya yang berorientasi pada pekerjaan yang tinggi, dan sebaliknya.
- H3 : Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran pada *Group Cohesiveness* yang tinggi, dan sebaliknya.

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat seberapa besar Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Budaya organisasi dan *Group Cohesiveness* sebagai Variabel Pemoderasi. Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa :

1. Partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Senjangan anggaran.
2. Budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan tidak dapat memperkuat hubungan Partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran.
3. *Group Cohesiveness* tidak dapat memperkuat hubungan Partisipasi penganggaran terhadap Senjangan anggaran.

B. Keterbatasan

Meskipun penelitian ini telah selesai dilaksanakan, tetapi penelitian ini masih memiliki kelemahan-kelemahan sebagai berikut :

1. Dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan hanya dapat menjelaskan sebesar 17,3%. Sedangkan 82,7% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti.

2. Penyebaran kuesioner pada beberapa SKPD masih memiliki kendala dalam prosedur perizinan dan pengisian kuesioner. Hal tersebut menyebabkan data yang diolah kurang optimal, untuk penelitian selanjutnya diharapkan responden yang dituju dapat melakukan pengisian kuesioner yang disebar.
3. Data penelitian yang berasal dari responden yang disampaikan secara tertulis dalam bentuk kuesioner akan mempengaruhi hasil penelitian. Karena persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya (subjektif) dan akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara langsung dengan responden.

C. Saran

Berdasarkan pembahasan dan kesimpulan yang diuraikan di atas, maka penulis mencoba untuk memberikan saran-saran sebagai berikut :

1. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh terhadap Senjangan anggaran. Dilihat dari tingkat capaian responden (TCR) variabel partisipasi penyusunan anggaran dikategorikan baik. Namun dalam beberapa hal masih ada yang perlu diperhatikan, seperti pengaruh aparat dalam penyusunan anggaran dan kontribusi aparat dalam anggaran masih perlu ditingkatkan.
2. Untuk penelitian selanjutnya, dapat dilakukan dengan metode lain untuk mendapatkan data yang lengkap, misalnya dengan melakukan wawancara

secara langsung dengan responden dalam pengisian kuesioner sehingga jawaban responden lebih mencerminkan jawaban yang sebenarnya.

3. Bagi peneliti lain yang tertarik untuk meneliti judul yang sama, maka peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan dan menggunakan variabel lain, karena dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 17,3%. Sedangkan 82,7% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti.