

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI
SEBAGAI PEMODERASI**
(Studi Empiris Instansi Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Padang)

SKRIPSI

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Memperoleh Gelar
Sarjana Ekonomi Pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang



Oleh:

ROZI ENDRIANNI
84349/2007

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

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI
SEBAGAI PEMODERASI
(Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Padang)

Nama : Rozi Endrianni
NIM/BP : 84349/2007
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Maret 2012

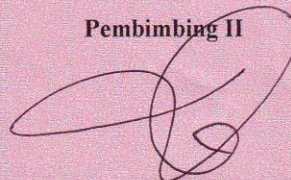
Disetujui Oleh :

Pembimbing I



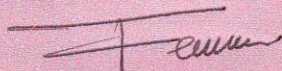
Dr.H. Efrizal Syofyan SE, M.Si, Ak
NIP. 19580519 199001 1 001

Pembimbing II



Deviani, SE. M.Si, Ak
NIP. 19690610 199802 2 001

Mengetahui
Ketua Program Studi Akuntansi



Fefri Indra Arza, SE.M.Sc, Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di depan Tim Penguji Skripsi

Program Studi Akuntansi – Sektor Publik Fakultas Ekonomi

Universitas Negeri Padang

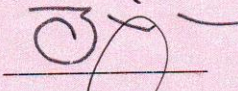
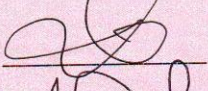
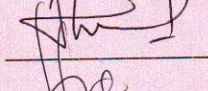
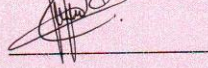
**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI
SEBAGAI PEMODERASI**

(Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Padang)

Nama : Rozi Endrianni
NIM/BP : 84349/2007
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Maret 2012

Tim Penguji

No	Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1.	Ketua	: Dr. H. Efrizal Syofyan, SE, M.Si, Ak	
2.	Sekretaris	: Deviani, SE, M.Si, Ak	
3.	Anggota	: Henri Agustin, SE, M.Sc, Ak	
4.	Anggota	: Charoline Cheisviyanny, SE, M.Ak	

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama	: Rozi Endrianni
NIM/Thn. Masuk	: 84349/2007
Tempat/Tanggal lahir	: Pekan Kamis/01 Oktober 1987
Program Studi	: Akuntansi
Keahlian	: Akuntansi Sektor Publik
Fakultas	: Ekonomi
Alamat	: Jln. Lubuk Gading Permai V, Lubuk Buaya
No. Hp/Telepon	: 085374734091
Judul Skripsi	: Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris Pada Instansi Pemerintah Daerah (SKPD) Kota Padang)

Dengan ini menyatakan bahwa :

1. Karya tulis/skripsi saya ini, adalah asli dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar akademik (sarjana), baik di UNP maupun perguruan tinggi lainnya.
2. Karya tuis ini murni gagasan, rumusasn, dan pemikiran saya sendiri, tanpa bantuan dari pihak lain, kecuali arahan dari tim pembimbing.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat orang lain yang telah ditulis atau dipublikasikan kecuali secara eksplisit dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan cara menyebutkan nama pengaran dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis/skripsi ini sah apabila telah ditanda tangani **Asli** oleh Tim Pembimbing, Tim Penguji dan Ketua Program Studi.

Demikianlah pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima **Sanksi Akademik** berupa pencabutan gelar akademik yang telah diperoleh karena karya tulis/skripsi ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku diperguruan tinggi.

Padang, Maret 2012

Yang Menyatakan,



ROZI ENDRIANNI

NIM. 84349/2007

ABSTRAK

Rozi Endrianni. 84349. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Budaya Organisasi dan Motivasi sebagai Pemoderasi.

Pembimbing I : Dr. H. Efrizal Syofyan, SE, M.Si, Ak

II : Deviani, SE, M.Si, Ak

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris tentang (1) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, (2) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan budaya organisasi sebagai pemoderasi, dan (3) pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan motivasi sebagai pemoderasi.

Penelitian ini tergolong penelitian kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah Instansi Pemerintah Daerah (SKPD) kota Padang. Pemilihan sampel dengan metode *total sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Teknik pengumpulan data dengan teknik survei dengan menyebarkan kuesioner kepada masing-masing Kepala, Kepala Sub Bagian, dan Kabid/Kasi pada setiap SKPD. Metode analisis yang digunakan adalah *moderated regression analysis*, dengan senjangan anggaran sebagai variabel terikat, partisipasi anggaran sebagai variabel bebas, dan budaya organisasi dan motivasi sebagai variabel moderat.

Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa (1) partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran dengan nilai $-t_{hitung} < -t_{tabel}$ yaitu $-2,786 < -1,983$ ($sig. 0,006 < 0,05$) dan nilai β dengan arahnya negatif sebesar $-6,473$ (2) budaya organisasi tidak mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dengan nilai $t_{hitung} < t_{tabel}$ yaitu $0,631 < 1,983$ ($sig. 0,530 > 0,05$) dan nilai β dengan arahnya negatif sebesar $0,026$, (3) dan motivasi tidak mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dengan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ yaitu $2,917 > 1,983$ ($sig. 0,004 < 0,05$) dan nilai β dengan arahnya positif sebesar $0,150$.

Berdasarkan hasil penelitian ini, disarankan: 1) Pemerintah daerah (SKPD) kota Padang hendaknya memperhatikan dan mampu menerapkan budaya organisasi dan motivasi bagi para pegawainya, serta dapat meningkatkan partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran agar perilaku senjangan anggaran dalam pemerintahan dapat hindari. 2) Untuk peneliti selanjutnya yang tertarik untuk meneliti judul yang sama sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survey lapangan dan wawancara. 3) Bagi peneliti yang meneliti dengan judul yang sama, sebaiknya menambahkan variabel lain seperti informasi asimetri, *group cohesivines*, gaya kepemimpinan, dan komitmen organisasi.

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur penulis sampaikan kehadirat Allah SWT, atas rahmat, ridho dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi yang berjudul "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Budaya Organisasi dan Motivasi sebagai Pemoderasi". Penulisan skripsi ini adalah untuk memenuhi persyaratan untuk mendapatkan 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 Bapak Dr. H. Efrizal Syofyan, SE, M.Si, Ak dan Ibu Deviani, SE, M.Si, 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. 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. Pimpinan SKPD kota Padang yang telah memberi izin kepada penulis untuk melakukan penelitian.
5. Kedua orang tua (Ayahanda Busri dan Ibunda Asnimar) yang selalu memberikan dukungan dan mendoakan agar penulis dapat mencapai apa yang dicita-citakan.
6. Kakak-kakak (Reni Amra S.Pd, Rusdi dan Erfendi) yang selalu memberikan dukungan dan semangat selama kuliah dan dalam penyusunan skripsi ini.
7. Teman-teman Akuntansi Fakultas Ekonomi UNP khususnya angkatan 2007 terima kasih atas dukungan moril dan materil kepada penulis dalam penulisan skripsi ini.
8. Serta semua pihak yang telah membantu dalam proses perkuliahan 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, Maret 2012

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	viii
DAFTAR GAMBAR.....	ix
DAFTAR LAMPIRAN	x
BAB I. PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Identifikasi Masalah	11
C. Pembatasan Masalah	12
D. Perumusan Masalah	12
E. Tujuan Penelitian	12
F. Manfaat Penelitian	13
BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN	
HIPOTESIS	
A. Kajian Teori	14
1. Teori Kontigensi	14
2. Senjangan Anggaran.....	15
a. Pengertian	15
b. Faktor yang mempengaruhi Senjangan Anggaran	17
c. Kelemahan dan Manfaat Senjangan Anggaran	
Bagi Pelaksana Anggaran	20
3. Partisipasi Anggaran.....	23
a. Pengertian Anggaran dan Penganggaran Sektor Publik.....	23
b. Fungsi Anggaran Sektor Publik	25
c. Karakteristik Anggaran	26
d. Prinsip-prinsip Anggaran Sektor Publik.....	26
e. Struktur Pemerintahan	28

1. Struktur dari kekuasaan pengelolaan keuangan daerah	28
2. Struktur dari pengelolaan keuangan pada SKPD	31
f. Konsep Penganggaran Daerah	34
4. Budaya Organisasi	39
a. Pengertian	39
b. Karakteristik dan Dimensi	41
c. Fungsi Budaya Organisasi	45
5. Motivasi	47
a. Pengertian	49
b. Teori Motivasi	52
c. Faktor-faktor Motivasi	54
d. Indikator Motivasi	55
B. Penelitian Relevan	56
C. Kerangka Konseptual	59
D. Hipotesis	62

BAB III. METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian	63
B. Populasi dan Sampel	63
C. Jenis dan Sumber Data	65
D. Metode Pengumpulan Data	65
E. Variabel Penelitian	66
1. Variabel Terikat (Y)	66
2. Variabel Bebas (X_1)	66
3. Variabel Pemoderasi (X_2 dan X_3)	66
F. Pengukuran Variabel dan Instrumen Penelitian	66
G. Uji Instrumen (Uji Validitas dan Reliabilitas)	68
1. Uji Validitas	68
2. Uji Reliabilitas	69

H. Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian	70
1. Uji Validitas	70
2. Uji Reliabilitas.....	71
I. Uji Asumsi Klasik	72
1. Uji Normalitas Residual.....	72
2. Uji Heterokedastisitas	72
3. Uji Multikolineritas	73
J. Teknik Analisis Data	73
1. Model Analisis.....	73
2. Teknik analisis data	74
a. Analisis Deskriptif.....	74
b. Uji model.....	75
1) Uji F (<i>F-Test</i>)	75
2) Koefisien Determinasi (R^2).....	75
3) Uji Hipotesis	76
K. Definisi Operasional	77

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Objek Penelitian.....	80
B. Demografi Responden	81
C. Deskripsi Hasil Penelitian	83
D. Statistik Deskriptif	90
E. Uji Validitas dan Reliabilitas	90
1. Uji Validitas	90
2. Uji Reliabilitas	91
F. Uji Asumsi Klasik	92
1. Uji Normalitas Residual.....	92
2. Uji Multikolinearitas	93
3. Uji Heterokedastisitas	94
G. Uji Model Penelitian.....	95
1. Uji F(<i>F-test</i>).....	95
2. Uji Determinasi yang disesuaikan (<i>Adjusted R Square</i>).....	96

3. Uji MRA	97
H. Pengujian Hipotesis	99
I. Pembahasan	101
1. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran..	101
2. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan budaya organisasi sebagai pemoderasi	103
3. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan motivasi sebagai pemoderasi	107

BAB V. KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan	110
B. Keterbatasan Penelitian.....	110
C. Saran	112

DAFTAR PUSTAKA113

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Daftar Nama SKPD Pemerintah Kota Padang.....	64
2. Instrumen Penelitian.....	67
3. Nilai <i>Corrected Item Total</i> Terkecil.....	70
4. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Instrumen Penelitian	71
5. Tingkat Pengembalian Kuesioner	81
6. Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	81
7. Responden Berdasarkan Jenjang Pendidikan terakhir	82
8. Responden Berdasarkan Lama Kerja	83
9. Distribusi Frekuensi Variabel senjangan Anggaran.....	84
10. Distribusi Frekuensi Variabel Partisipasi Anggaran.....	86
11. Distribusi Frekuensi Variabel Budaya Organisasi	87
12. Distribusi Frekuensi Variabel Motivasi	88
13. Deskriptif Statistik	90
14. Nilai <i>Corrected Item Total</i> Terkecil Penelitian	91
15. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Instrumen Penelitian.....	92
16. Uji Normalitas Residual.....	93
17. Uji Multikolinearitas	94
18. Uji Heterokedastisitas	95
19. Uji <i>F-test</i>	96
20. Uji Koefisien Determinasi yang Disesuaikan	97
21. Uji Interaksi MRA (<i>Moderated Regression Analysis</i>).....	98

DAFTAR GAMBAR

Lampiran	Halaman
1. Struktur dari Kekuasaan Pengelolaan Keuangan Daerah.....	28
2. Struktur Pengelolaan Keuangan Pada SKPD.....	31
3. Kerangka Konseptual	61

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Kuesioner Penelitian	119
2. Uji Validitas Dan Reabilitas Pilot Tes	124
3. Uji Validitas Dan Reabilitas pada SKPD.....	130
4. Uji Asumsi Klasik.....	136
5. Teknik Analisis Data.....	138
6. Uji F-test dan Koefisien Determinasi (R^2).....	139
7. Distribusi Frekuensi Skor Variabel Penelitian.....	140

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Organisasi sektor publik pada dasarnya membutuhkan sebuah manajemen yang baik dalam menjalankan visi dan misi yang diembankan oleh negara kepadanya. Tujuan utama dari organisasi sektor publik adalah memberikan pelayanan dan kesejahteraan yang maksimal kepada masyarakat. Pada pemerintahan daerah, pihak yang mengatur sebuah instansi adalah pimpinan atau atasan dari tiap masing-masing bagian dari instansi tersebut. Agar suatu organisasi mampu mewujudkan tujuannya dalam mensejahterakan masyarakat dan anggotanya, maka sistem pengendalian manajemen perlu diterapkan dalam pemerintahan.

Sistem pengendalian manajemen dalam pemerintahan sangat mempengaruhi perilaku manusia. Tujuan utama dari sistem pengendalian manajemen adalah memastikan (sejauh mungkin) tingkat keselarasan tujuan (*goal congruence*). Dalam proses yang sejajar dengan tujuan, manusia diarahkan untuk mengambil tindakan yang sesuai dengan kepentingan pribadi mereka sendiri, sekaligus kepentingan organisasi atau perusahaan (Anthony, 2005: 109).

Namun dalam pelaksanaannya seringkali terjadi suatu penyimpangan perilaku atau pelanggaran yang disengaja diluar prosedur sistem pengendalian manajemen, sehingga pada pemerintahan sektor publik sendiri banyak ditemui berbagai keluhan masyarakat mengenai pengalokasian anggaran yang tidak sesuai dengan kebutuhan dan skala prioritas masyarakat serta berbagai bentuk

pengalokasian anggaran yang tidak mencerminkan aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitas dalam pengelolaan anggaran (Mardiasmo, 2002:117).

Perilaku disfungsional tersebut merupakan suatu perilaku individu yang pada dasarnya bertentangan dengan tujuan organisasi (Hansen, 2004:736). Individu dalam organisasi kadang-kadang tidak mampu atau tidak mau berperilaku untuk kepentingan terbaik organisasi. Oleh karena itu perlu diterapkannya serangkaian pengendalian untuk mencegah perilaku yang tidak diharapkan.

Pengendalian akan terwujud jika suatu organisasi memulainya dengan perencanaan yang matang dalam mewujudkan tujuan organisasi, terutama dalam pembuatan anggaran. Anggaran dalam hal ini merupakan suatu proses yang dilakukan organisasi sektor publik dalam mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya pada kebutuhan yang tidak terbatas (Freeman (2003) dalam Noerdiawan (2007:19)). Dalam artian anggaran merupakan suatu alat bantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya dana yang dimiliki organisasi dalam mencapai tujuan. Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya agar mencapai kinerja yang diharapkan oleh pemerintah dalam menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat. Dimana anggaran ini harus diinformasikan dan dipertanggung jawabkan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan, dan diberikan masukan.

Dalam organisasi, anggaran seringkali digunakan untuk menilai kinerja aktual para manager. Bonus, kenaikan gaji, dan promosi semuanya dipengaruhi oleh kemampuan manager untuk mencapai atau memenuhi tujuan-tujuan yang

dianggarkan. Oleh karena status keuangan dan karir seorang manajer, anggaran dapat memiliki pengaruh terhadap perilaku manusia, terutama bagi yang terlibat dalam penyusunan anggaran (Arfan, 2010:222). Proses penyusunan anggaran yang baik adalah adanya keterlibatan berbagai pihak, baik manajemen bawah, menengah maupun manajemen tingkat atas dalam organisasi. Proses yang seperti ini dikenal dengan istilah partisipasi anggaran. Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para anggota organisasi dalam mencapai tujuan dan kerjasama untuk menentukan satu rencana.

Menurut Mulyadi (2001:513) partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh bagian atau lebih pihak, dimana keputusan tersebut memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya. Dalam hal ini anggaran dibuat oleh pemerintah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian yang akan diusulkan kepada kepala daerah dan kemudian secara bersama-sama dengan DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan Peraturan Daerah yang berlaku. Proses penganggaran dalam Kepmendagri memuat pedoman penyusunan rancangan APBD yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja).

Partisipasi anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan prestasi (kinerja) yang pada akhirnya dapat meningkatkan efektivitas suatu organisasi. Adanya partisipasi mendorong setiap manajer untuk meningkatkan prestasinya dan bekerja lebih keras dan menganggap bahwa target organisasi merupakan target pribadinya (Bambang, 2002:243). Sehingga dengan adanya partisipasi, pengaruh dan kontribusi manajer dalam proses penyusunan

anggaran dapat menimbulkan rasa tanggungjawab untuk memenuhi target atau sasaran yang telah ditetapkan (Zimmermann dalam Alim, 2008:71). Partisipasi penyusunan anggaran kemungkinan besar akan menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran akan tetapi jika tidak dikendalikan dengan hati-hati, hal ini akan menyebabkan terjadinya perilaku disfungsional, yaitu senjangan anggaran.

Menurut Suartana (2010:138) senjangan anggaran (*budgetary slack*) dapat diartikan sebagai perbedaan antara jumlah anggaran yang dinyatakan dan estimasi terbaik yang secara jujur diprediksikan. Senjangan anggaran terjadi dikarenakan manajer menetapkan pendapatan lebih rendah dan biaya yang lebih tinggi dibandingkan dengan estimasi yang seharusnya menjadi target organisasi tersebut. Estimasi adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan. Pihak yang mengetahui adanya senjangan/ *slack* atau tidaknya anggaran adalah pembuat anggaran itu sendiri.

Hilton (2003) yang dikutip oleh Falikhatun (2007:2) menyatakan tiga alasan utama manajer melakukan *budgetary slack*, yaitu: a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus oleh atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya, b) *budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi tidak pasti, dan c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya. Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007:6) menyatakan bahwa bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian

target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran.

Yuwono (1999) dalam (Supanto 2010:4) menjelaskan senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor diantaranya adalah partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran / partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Pendukung bahwa partisipasi akan menciptakan senjangan anggaran mengemukakan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan bawahan demi kepentingan pribadi dalam penganggaran cenderung mendorong bawahan menciptakan senjangan anggaran sedangkan kelompok yang tidak mendukung pendapat itu menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan anggaran yang ditandai dengan komunikasi positif antara para manajer (Veronica, 2009:20). Penelitian yang menguji hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran masih menunjukkan hasil yang bertentangan. Disatu sisi partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran dan disisi lain partisipasi anggaran akan menurunkan senjangan anggaran.

Hasil Penelitian Onsi (1973) dan merchant (1985) dalam Arfan (2007:4) yang mengatakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi mengarah pada komunikasi positif antara para manajer. Dari penelitian yang mereka lakukan, mereka menemukan hubungan yang signifikan berupa korelasi negatif partisipasi dengan senjangan anggaran. Dunk (1993) menguji hubungan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack* yang dilakukan di Sydney. Penelitian tersebut menggunakan informasi antara bawahan dan atasan serta *budget*

emphasis yang digunakan atasan untuk menilai kinerja bawahan. Penelitian ini menunjukkan partisipasi anggaran mempunyai hubungan yang negatif dengan *budgetary slack* tetapi korelasinya signifikan.

Penelitian Supanto (2010) menguji analisis pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan informasi asimetri, motivasi, budaya organisasi sebagai pemoderasi. Hasilnya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap *budgetary slack*. Sedangkan motivasi dan budaya organisasi tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dan *budgetary slack*.

Veronica (2009), yang menguji partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Badung. Penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran. Sedangkan penelitian Sari (2010) mengenai pengaruh budaya organisasi terhadap hubungan partisipasi anggaran dan selisih anggaran dengan studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di kota Padang, menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap selisih anggaran, sedangkan budaya organisasi berpengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan selisih anggaran.

Falikhatun (2007) menguji partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack* dengan studi kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah Se-Jawa Tengah. Menunjukkan partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap *budgetary slack*. Sedangkan Comman (1976) dalam Laksmana (2002)

memberikan kesimpulan bahwa partisipasi anggaran mengurangi respon mempertahankan diri (*defense response*) bawahan seperti penciptaan senjangan anggaran.

Ketidakkonsistenan hasil temuan ini menunjukkan kemungkinan adanya variabel lain yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan dampaknya. Govindarajan (1998) dalam Lucyanda (2001) menjelaskan bahwa adanya hasil penelitian yang menunjukkan ketidakkonsistenan hasil antara satu penelitian 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, sehingga untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai hasil penelitian dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan kontigensi.

Pendekatan kontigensi dalam penelitian ini, diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (*budgetary slack*). Faktor kontigensi yang dipilih dalam penelitian ini adalah budaya organisasi dan motivasi. Alasan dipilihnya budaya organisasi karena budaya berkaitan erat dengan nilai, aturan, dan norma yang dimiliki oleh suatu organisasi yang dapat mengarahkan anggotanya dalam bekerja demi tercapainya tujuan organisasi secara efektif, sehingga membuat para anggotanya berpartisipasi penuh dalam mencapai target yang ditetapkan.

Edy (2010:2) mengemukakan budaya organisasi merupakan seperangkat sistem, nilai-nilai (*values*) kepercayaan (*beliefs*), asumsi (*asumption*) atau norma-norma yang telah lama berlaku, disepakati dan diikuti oleh para anggota suatu

organisasi sebagai pedoman perilaku dan pemecahan masalah-masalah organisasinya, baik masalah internal maupun eksternal organisasi. Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi sehingga berkaitan dengan cara seseorang menganggap pekerjaan, bekerja sama dengan rekan kerja, dan memandang masa depan. Budaya organisasi sesuai dengan saran Douglass dan Wier (2000) dalam Falikhatun (2007:4) yaitu diduga mampu menjelaskan ketidak-seragaman pandangan manajer atas etis/tidaknya *budgetary slack*. Sesuai dengan teori *agency*, bawahan akan membuat target yang lebih mudah untuk dicapai dengan cara membuat target anggaran yang lebih rendah pada sisi pendapatan, dan membuatajuan biaya yang lebih tinggi pada sisi biaya.

Supomo (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. Budaya organisasi yang berorientasi orang cenderung menurunkan *budgetary slack*, sedangkan budaya organisasi yang berorientasi pekerjaan cenderung menimbulkan senjangan anggaran. Budaya yang berorientasi pada pekerjaan adalah suatu perilaku karyawan yang harus mendahulukan pekerjaan sebelum menuntut dipenuhinya kepentingan-kepentingan mereka. Dengan demikian budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan, seolah-olah memberikan tekanan pada karyawan untuk menyelesaikan suatu pekerjaan. Dengan demikian, tujuan organisasi dalam hal ini lebih diutamakan dibandingkan dengan kepentingan pribadi karyawan. untuk itu perilaku disfungsional pun tidak dapat dihindarkan (Achmad, 2002:188).

Budaya organisasi berorientasi orang adalah pimpinan organisasi lebih memfokuskan kesejahteraan, keberadaan, dan proses bekerja para bawahan baik karyawan maupun para manajer level dibawahnya sebelum mengharapkan hasil kerja yang maksimal dari mereka. Para pimpinan lebih memberikan perhatian terhadap bawahannya sehingga dapat menciptakan suasana kerja yang saling terbuka dan kekeluargaan. Hal ini membuat semua anggota organisasi merasa benar-benar menjadi bagian dari organisasi dan bertanggungjawab atas kemajuan perusahaan. Sehingga secara tidak langsung akan meningkatkan kinerja mereka dan juga dapat mencegah timbulnya perilaku disfungsi dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran (Achmad, 2002:188). Sedangkan variabel pemoderasi lain yang dipakai dalam penelitian ini adalah motivasi.

Handoko (2003:252) mengemukakan bahwa motivasi merupakan keadaan pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan tertentu guna mencapai tujuan. Sedangkan menurut Robbin's (1996:222) motivasi dapat diartikan sebagai suatu proses yang menjelaskan intensitas, arah, dan ketekunan seorang individu untuk mencapai tujuannya. Dalam organisasi, motivasi sangat dibutuhkan dalam melakukan suatu pekerjaan sehingga motivasi yang dimiliki oleh karyawan akan memberikan dampak yang baik bagi organisasi dikarenakan tujuan organisasi terpenuhi dengan baik. Hal ini juga dikemukakan oleh Davis dan Newstrom (1994:88) dalam Supanto (2010) bahwa setiap karyawan memiliki tujuan yang berbeda-beda dan mereka akan terdorong untuk bekerja apabila mereka memiliki keyakinan bahwa pekerjaan mereka akan berhasil.

Menurut Anthony (2007:87), partisipasi manajer bawah dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap motivasi manajerial, karena dari anggaran yang disusun dengan partisipasi, bawahan akan menghasilkan pertukaran informasi yang efektif sehingga masalah mengenai anggaran dapat terselesaikan (Siegel, 1989). Sebaliknya jika peran penghargaan yang diutamakan dalam organisasi, akan meningkatkan partisipasi karyawan untuk mencapai target demi mewujudkan keinginannya. Perilaku ini justru menciptakan senjangan anggaran guna mempertinggi evaluasi kinerjanya (Dunk, 1993).

Agung (2006:6) mengemukakan dalam partisipasi anggaran, tingginya motivasi bawahan akan menggunakan semua upayanya untuk mewujudkan tujuan organisasinya. Salah satunya adalah dengan membuat anggaran yang relatif tepat, dan mengurangi senjangan anggaran. Sebaliknya, bawahan dengan motivasi yang rendah cenderung untuk tidak memberikan upaya yang mereka miliki kepada perusahaan, sehingga anggaran yang disusun dibuat mudah untuk dicapai yang berarti menciptakan senjangan anggaran.

Kasus Penyusunan anggaran Komisi Pemilihan Umum (KPU) dalam belakangan ini menggambarkan bahwa sebenarnya pemerintah mampu melakukan efisiensi jika benar-benar ingin mewujudkan efisiensi anggaran. KPU mengusulkan anggaran pemilu 2009 sebesar Rp. 47,9 triliun, yang berbarengan waktunya dengan kenaikan harga minyak dunia, pemerintah langsung merevisi anggaran KPU tersebut hingga menjadi Rp. 10,4 triliun (www.seputar-indonesia.com). Implikasinya, semakin tinggi kecenderungan organisasi pemerintah untuk melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*), semakin

tinggi pula kecenderungan terjadinya inefisiensi anggaran. Dengan demikian, sekiranya pemerintah dan DPR menyetujui anggaran yang diajukan KPU sama artinya dengan melegalkan pemborosan uang rakyat.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah sebagian besar peneliti melihat bahwa senjangan anggaran ini lebih banyak ditemukan pada sektor swasta khususnya perusahaan manufaktur. Padahal jika dilihat semua perilaku disfungsi (melakukan senjangan anggaran) itu sendiri banyak ditemukan dimana saja, terutama sekali pada sektor publik. Untuk itu peneliti bermaksud untuk melakukan penelitian ini pada sektor publik, khususnya instansi pemerintah daerah kota Padang (SKPD) dengan periode waktu yang berbeda.

Berdasarkan uraian diatas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Pemoderasi”**.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka beberapa masalah yang dapat diteliti dalam penelitian ini adalah:

1. Sejauhmana partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran.
2. Sejauhmana komitmen organisasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran
3. Sejauhmana ketidakpastian lingkungan memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran
4. Sejauhmana budaya organisasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

5. Sejahterama motivasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

C. Pembatasan Masalah

Untuk lebih menfokuskan permasalahan di atas, maka penelitian ini dibatasi pada sejahterama pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan budaya organisasi dan motivasi sebagai pemoderasi.

D. Perumusan Masalah

Berdasarkan pembatasan masalah di atas dapat peneliti rumuskan permasalahan yang akan dibahas pada penelitian ini adalah:

1. Sejahterama partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran?
2. Sejahterama budaya organisasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran?
3. Sejahterama motivasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran?

E. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris tentang:

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
2. Pengaruh budaya organisasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
3. Pengaruh motivasi memoderasi hubungan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

F. Manfaat Penelitian

Manfaat yang dapat diambil dari penelitian ini adalah:

1. Penulis, untuk menambah wawasan penulis dalam mengetahui pengaruh dari penelitian tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan budaya organisasi dan motivasi sebagai pemoderasi.
2. Instansi Pemerintah Daerah, penelitian bermanfaat bagi instansi sebagai bahan pertimbangan dalam menyusun anggaran sehingga dapat mengurangi senjangan terhadap anggaran.
3. Peneliti lain, penelitian ini bermanfaat sebagai referensi/bukti empiris mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan budaya organisasi dan motivasi sebagai pemoderasi.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Teori Kontigensi

Riyanto (2003) dalam Erhmann (2006) mengatakan perlunya penelitian mengenai pendekatan kontigensi 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.

Menurut Govindarajan (1998) dalam Lucyanda (2001), diperlukan upaya untuk merekonsiliasi ketidakkonsistenan dengan cara mengidentifikasi faktor-faktor kondisional antara kedua variabel tersebut dengan pendekatan kontigensi. Penggunaan pendekatan kontigensi tersebut memungkinkan adanya variable-variabel lain yang bertindak sebagai variabel *moderating* atau variabel *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Faktor kontekstual yang mempengaruhi hubungan antara keefektifan sistem pengendalian, pada umumnya, diluar domain akuntansi sehingga menyangkut multidisiplin. Contoh faktor kontekstual tersebut adalah motivasi, komitmen, budaya organisasi, struktur organisasi, ketidakpastian lingkungan dan strategi.

Ketidak-konsistenan sejumlah penelitian terdahulu, dapat terlihat pada penelitian yang dilakukan oleh Sugeng (2007) dan Soobaroyen (2005) menunjukkan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional, sedangkan Comman dalam Laksamana (2002) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran (berhubungan negatif).

Berdasarkan penjelasan diatas, dalam penelitian ini pendekatan kontigensi akan diadopsi untuk mengevaluasi keefektifan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Faktor kontigensi yang dipilih dalam penelitian ini adalah Budaya Organisasi dan Motivasi sebagai pemoderasinya.

2. Kesenjangan Anggaran

a) Pengertian Senjangan Anggaran (*Slack Budgetary*)

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) dalam Susi (2007:550)). Hal ini terjadi akibat adanya sumber daya dari anggaran yang telah direncanakan dan diusahakan tidak bisa dicapai oleh organisasi. Senjangan juga dapat diartikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik perusahaan yaitu ketika membuat anggaran penerimaan lebih rendah dan menganggarkan pengeluaran lebih tinggi dari estimasi yang sesungguhnya (Govindarajan, 1998:829).

Pengertian diatas, juga sependapat dengan Suartana (2010:138) yang menyatakan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang

dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang jujur dapat diprediksikan. Manajer menciptakan senjangan anggaran dengan menginvestasikan pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi. Pihak yang mengetahui senjangan anggaran adalah yang membuat anggaran itu sendiri. Di lain pihak, Kren (2003) dalam Susi (2007: 551) 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.

Steven (2000) dalam Susi (2007:552) sering mendeskripsikan senjangan anggaran sebagai suatu perilaku yang disfungsional bahkan tidak jujur, ketika manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya dalam pencapaian kinerja dan menyebabkan meningkatnya biaya organisasi. Hal ini sejalan dengan pendapat Young (1985) dalam Asriningati (2006:23) yang mendefinisikan senjangan anggaran sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya.

Disamping tidak etisnya senjangan anggaran, senjangan anggaran juga perilaku yang positif (etis), karena senjangan anggaran dapat memenuhi keinginan manajer untuk dapat berkreativitas secara bebas (Susi,2007: 552). Merchant (1989) menyarankan agar atasan mengizinkan dilakukannya senjangan anggaran oleh bawahan guna mendorong koordinasi, motivasi, dan inovasi.

Berdasarkan teori di atas, dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran adalah suatu tindakan yang dilakukan oleh pihak penyusunan dan pelaksana anggaran (bawahan) yang mengecilkan kapasitas produktifnya (penerimaannya)

dan memperbesar pengeluaran (belanja) ketika diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerjanya.

b) Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Senjangan Anggaran

Penyimpangan sering terjadi disebabkan oleh perilaku individu atau bawahan itu sendiri. Hal ini dikemukakan oleh Mulyadi (2001:646) bahwa penyebab individu dalam organisasi tidak mampu atau tidak mau mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan melalui perilaku yang diharapkan adalah:

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

Berdasarkan hal diatas, sangat dibutuhkan keseragaman tujuan individu dengan tujuan organisasi, sebab tanpa hal ini banyak ditemukan perilaku disfungsional yang dapat dilakukan sendiri oleh para karyawan atau bawahan (pembuat anggaran) itu sendiri dalam mencapai target anggaran. Dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran lebih tinggi dan sesuai dengan estimasi mereka sehingga anggaran yang akan dihasilkan adalah target yang mudah mereka capai, hal ini disebut dengan senjangan anggaran.

Berbagai kondisi yang dapat menyebabkan senjangan anggaran adalah informasi asimetri. Bagi tujuan perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Namun karena informasi bawahan lebih baik dari atasan, maka bawahan mengambil kesempatan dari partisipasi anggaran dengan memberikan informasi yang bias dari informasi

pribadi mereka, serta membuat *budget* mudah dicapai, sehingga senjangan anggaran tidak dapat dihindarkan (Supanto, 2010:3). Selain itu Yuwono (1999) juga menemukan bahwa senjangan anggaran di pengaruhi oleh partipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (partisipasi anggaran).

Dalam penyusunan anggaran dapat dilaksanakan oleh semua pihak, termasuk bawahan . Hal ini dikemukakan oleh Chong (2002) menyatakan sebagai bawahan/pelaksana anggaran diberikan kesempatan untuk terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan anggaran. Oleh karena itu senjangan anggaran sering terjadi akibat adanya keinginan mewujudkan kepentingan sendiri sehingga mereka mampu mencapai sasaran anggaran. Hal ini juga dikemukakan oleh Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007:6) bahwa bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran.

Selain partisipasi dalam penyusunan anggaran, beberapa penelitian sebelumnya mengidentifikasi bahwa senjangan anggaran juga dipengaruhi oleh keterlibatan kerja. Keterlibatan kerja adalah merupakan kondisi psikologis individual terhadap tugas tertentu (Kanungo (1982) Lawler and Hal (1979)). Cyert & March (1963) mengungkapkan bahwa para manajer dengan tingkat keterlibatan yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan kesenjangan anggaran .

Darlis (2000) dalam Ehrmann (2006) mengemukakan kondisi lingkungan yang tidak pasti juga akan membuat individu untuk melakukan senjangan

anggaran. Hal ini disebabkan, individu tersebut tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat.

Senjangan anggaran juga dapat dipengaruhi oleh motivasi dan budaya organisasi (Supanto, 2010). Budaya organisasi dikemukakan oleh Edgar dalam Achmad (2007:132), sebagai pola asumsi dasar yang di *shared* oleh sekelompok orang setelah sebelumnya mereka mempelajari dan meyakini kebenaran pola asumsi tersebut sebagai cara untuk menyelesaikan berbagai persoalan yang berkaitan dengan adaptasi eksternal dan integrasi internal, sehingga pola asumsi dasar tersebut perlu diajarkan kepada anggota-anggota baru sebagai cara yang benar untuk berpresepsi, berpikir dan mengungkapkan perasaannya dalam kaitannya dengan persoalan-persoalan organisasi. Budaya organisasi sesuai dengan saran Douglass dan Wier (2000) dalam Falikhatun (2007:4) diduga mampu menjelaskan ketidakseragaman pandangan manajer atas etis/tidaknya senjangan anggaran.

Sedangkan motivasi adalah keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu guna mencapai suatu tujuan organisasi. Motivasi yang tinggi akan membuat pekerja atau bawahan akan cenderung melakukan senjangan anggaran, dikarenakan setiap individu memiliki suatu dorongan untuk mendapatkan sesuatu yang diinginkan, seperti bonus atau penghargaan dari organisasi atau atasannya.

Selain itu, Eisenhard (1989) dan Steven (1988) dalam Balanchette *et al* (2002) menyebutkan empat kondisi penting sehingga senjangan anggaran dapat terjadi, yaitu:

1. Adanya informasi asimetri antara manajer dengan atasan mereka. sebaliknya jika atasan mampu untuk memprediksi kinerja potensial manajer, maka manajer tidak dapat mengusulkan sasaran anggaran yang berbeda;
2. Kinerja manajer tidak pasti. Jika terdapat kepastian dalam kinerja maka artinya atasan akan dapat menduga usaha manajer melalui *output* mereka, sehingga senjangan anggaran akan sulit dilakukan;
3. Manajer memiliki kepentingan sendiri
4. Adanya konflik tujuan antara manajer (bawahan) dengan atasannya.

Hilton (2003) dalam Falikhatun (2007:2) menyatakan tiga alasan utama manajer melakukan senjangan anggaran :

1. Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka terlihat bagus dimata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya
2. *Budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, dimana mungkin ada kejadian yang tak terduga, sehingga dengan *budgetary slack* tersebut manajer dapat mencapai anggarannya
3. Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

c) Kelemahan dan Manfaat Senjangan Anggaran Bagi Bawahan (Pelaksana Anggaran)

Senjangan anggaran sering diakibatkan oleh lingkaran fenomena yang logis, sehingga melahirkan berbagai pandangan terhadap senjangan anggaran. Senjangan anggaran selain sangat etis dilakukan, senjangan anggaran juga dianggap tidak etis untuk dilaksanakan.

Secara moral, pada umumnya senjangan anggaran sering dianggap tidak etis. Steven (2000) dalam Susi (2007:552) mengemukakan bahwa senjangan anggaran sering dideskripsikan sebagai suatu perilaku disfungsional, ketika manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya dalam pencapaian kinerja dan menyebabkan meningkatnya biaya organisasi. Kondisi ini juga terjadi saat para bawahan (pelaksana anggaran) merasa bahwa informasi yang mereka miliki lebih baik dari atasannya, sehingga merasa tidak perlu memberitahukannya kepada atasan. Meskipun ada, mereka hanya menyampaikan informasi yang bias. Selain senjangan anggaran yang dianggap tidak etis, sebagian peneliti menganggap senjangan anggaran tersebut etis untuk dilakukan.

Merchant (1989), Bealkoui (1989), dan Blanchette et al (2002) mengemukakan bahwa senjangan anggaran dianggap sebagai perilaku yang positif. Senjangan anggaran dianggap etis karena dapat memenuhi keinginan manajer atau bawahan untuk dapat berkreativitas secara bebas. Manajer melakukan senjangan anggaran juga untuk menyediakan batas keamanan dalam mencapai tujuan anggaran (Siegel, 1989) atau untuk mempermudah pencapaian target anggaran (Stede, 2000). Ketika manajer menciptakan senjangan anggaran, sebenarnya mereka hanya memanfaatkan posisi keunggulan pengetahuan mereka tentang manajemen bisnis perusahaan saingan untuk mencapai target kinerja masa depan yang sengaja direndahkan (Lukka, 1988:281). Manajer dalam hal ini mungkin diuntungkan dengan senjangan anggaran, sebab senjangan anggaran melindungi mereka dari kemungkinan tak terduga dan meningkatkan probabilitas pencapaian

target anggaran, sehingga memperoleh evaluasi yang menguntungkan, yaitu yang berhubungan dengan *reward* terhadap kinerja.

Menurut Welsh et al (2000:49), masalah yang berkaitan adalah kecenderungan manajemen tingkat bawah menyetujui pengeluaran secara tidak bijaksana mendekati akhir tahun anggaran apabila terjadi kelebihan karena *“cadangan anggaran kita periode mendatang akan dipotong apabila kita mengembalikan anggaran sekarang”*. Pemecahan masalah ini sering ditemukan dalam bidang kebijakan manajemen yang lebih terbuka dan luwes dan tindakan manajemen puncak dalam persepsi manajemen yang lebih rendah. Sub-sub unit perusahaan harus sedapat mungkin dihimbau untuk menghemat dan mengembalikan dana yang tidak dibutuhkan dan pada saat yang bersamaan baik melalui kebijakan maupun tindakan. Hal ini dikarenakan cadangan biaya untuk kegiatan mereka selanjutnya tidak dipengaruhi oleh tindakan yang menguntungkan sebelumnya. Persetujuan anggaran selanjutnya harus dinilai atas dasar proporsional program baru dan kebutuhan yang diperlihatkan dan bukannya atas dasar tingkat pengeluaran sebelumnya.

Persoalan-persoalan senjangan anggaran terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuatan keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran, dan kepemimpinan yang tidak selektif. Permasalahan ini sering diidentifikasi dengan anggaran pemerintah. Anggaran ini lebih berbahaya di pemerintahan karena badan legislatif tidak terlibat dalam proses manajemen setelah memberikan persetujuan. Permasalahan pembengkakan anggaran pada dasarnya dapat diatasi melalui pendidikan anggaran secara berkesinambungan

yang efektif yang memusatkan pada kebijakan dan keluwesan dalam menjalankan program perencanaan dan pengendalian.

Program pendidikan anggaran harus mempunyai tujuan-tujuan antaranya:

1. Komunikasi kebijakan dan maksud manajemen puncak terhadap program perencanaan dan pengendalian;
2. Pengembangan perilaku positif dimana didalamnya masing-masing manajer dapat mengidentifikasi keberhasilan dirinya pribadi terhadap kesuksesan perusahaan.
3. Memberikan instruksi sedemikian rupa sehingga program perencanaan dan pengendalian dapat memberikan sumbangan pada kinerja efektif dari tugas-tugas manajemen pada setiap tindakan dalam perusahaan.

Berdasarkan teori di atas, dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran merupakan perbedaan jumlah anggaran antara jumlah anggaran yang diestimasi dengan anggaran yang terealisasi biasanya dipengaruhi oleh kepentingan pribadi. Tidak etisnya suatu perilaku yang dilakukan oleh pelaksana anggaran dapat dicegah melalui pendidikan anggaran yang diberikan kepada setiap pelaksana anggaran itu sendiri, agar senjangan anggaran dapat dihindari dan anggaran dapat dilaksanakan secara efektif oleh para pelaksananya.

3. Partisipasi Anggaran

a) Pengertian Anggaran dan Penganggaran Sektor Publik

Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politik. Mardiasmo (2002:61) mengemukakan penganggaran organisasi sektor publik sebagai tahapan yang cukup rumit, karena mengandung unsur politik yang

tinggi. Hal ini berbeda dengan sektor swasta. Penganggaran sektor swasta memiliki unsur politik yang relatif rendah. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan, dan diberikan masukan.

Pada dasarnya anggaran perlu disusun karena adanya keterbatasan sumber daya yang dimiliki oleh pemerintah, terutama sekali dalam hal pendanaan. Keterbatasan dana inilah diperlukan anggaran untuk mengalokasikan sumberdaya yang dimiliki sesuai dengan prioritas dan dalam kurun waktu yang telah ditentukan. Hal ini di jelaskan oleh Freemann (2003) bahwa anggaran merupakan suatu proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik dalam mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas.

Dalam pengertian sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas. Mardiasmo (2002:62) berpendapat bahwa anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi dimasa yang akan datang. Selain itu anggaran publik merupakan rencana kegiatan dalam bentuk perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Sedangkan Bastian (2006:163 dan 164) mengemukakan bahwa anggaran dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan dapat terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang.

Hal ini juga sejalan dengan *Governmental Accounting Standard Board (GASB)* yang menyatakan bahwa anggaran sebagai “...rencana operasi keuangan yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode tertentu”. Haryanto (2007) juga berpendapat anggaran sektor publik sebagai rencana kegiatan dan keuangan periodik yang berisi program dan kegiatan dan jumlah dana yang diperoleh (penerimaan/pendapatan) dan yang dibutuhkan (pengeluaran/belanja) dalam mencapai tujuan organisasi.

Berdasarkan pengertian di atas, dapat disimpulkan anggaran merupakan suatu informasi masa depan, komponen pengalokasian sumber daya yang dimiliki organisasi sektor publik dalam bentuk pernyataan penerimaan dan pengeluaran atas program atau kegiatan yang dilaksanakan dalam jangka waktu tertentu (1 tahun), berdasarkan estimasi tertentu dalam rangka mencapai tujuan dari organisasi.

b) Fungsi Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2002:63) anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama, yaitu:

1. Anggaran sebagai alat perencanaan (*planning tool*)
2. Anggaran sebagai alat pengendalian (*control tool*)
3. Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal (*fiscal tool*)
4. Anggaran sebagai alat politik (*political tool*)
5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi (*coordination and communication*)

6. Anggaran sebagai alat penilaian kinerja (*performance measurment tool*)
7. Anggaran sebagai alat motivasi (*motivation tool*)
8. Anggaran sebagai alat untuk menciptakan ruang publik (*Public Sphere*)

c) Karakteristik Anggaran

Menurut Bastian (2006:166) karakteristik anggaran sektor publik adalah sebagai berikut:

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan 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 yang ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusun anggaran
5. Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

d) Prinsip –Prinsip Anggaran Sektor Publik

Prinsip-prinsip anggaran sektor publik menurut Mardiasmo (2002:67) meliputi:

1. Otorisasi oleh Legislatif

Anggaran publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif terlebih dahulu 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 menyalahi prinsip anggaran yang bersifat kognitif.

3. Keutuhan Anggaran

Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (*general fund*)

4. *Nordiscretionary Appropriation*

Jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus termanfaatkan 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 kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya *underestimate* pendapatan dan *overestimate* pengeluaran.

7. Jelas

Anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami, dan tidak membingungkan.

8. Diketahui publik

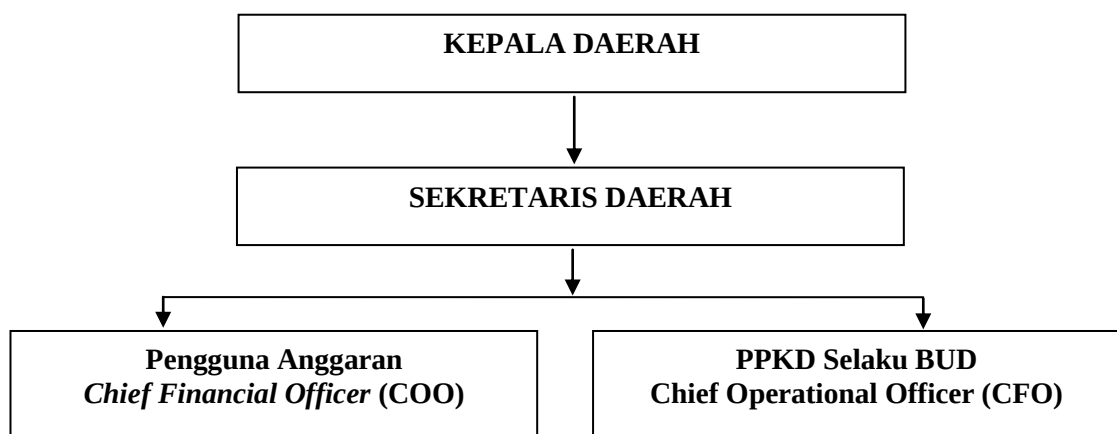
Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

e) Struktur Pengelolaan Keuangan Daerah

Struktur pemerintahan pada umumnya diperlukan untuk melindungi dan melayani kebutuhan warga negaranya. Pada pemerintahan demokrasi, struktur pemerintahan berdasarkan sistem *check and balances*, yang dilakukan dengan pemisahan fungsi eksekutif (pengusul seperti gubernur, bupati, dan walikota), legislatif (pengesah), dan yudikatif. Kesuksesan suatu pemerintahan tidak ditentukan dari jumlah laba yang maksimal, tapi diukur dari mutu pelayanan dan efisiensi dalam penggunaan anggaran.

Adapun struktur dari pengelolaan keuangan daerah ini menurut Suhandi (2007: 45 dan 51) adalah:

1) Struktur Pengelolaan Keuangan Daerah



Gambar1
Struktur Pengelolaan Keuangan Daerah

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006, Kekuasaan Pengelolaan keuangan daerah disebut juga dengan kepala daerah. Kepala daerah merupakan pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan. Dimana kepala daerah ini melimpahkan sebagian/seluruh wewenangnya pada:

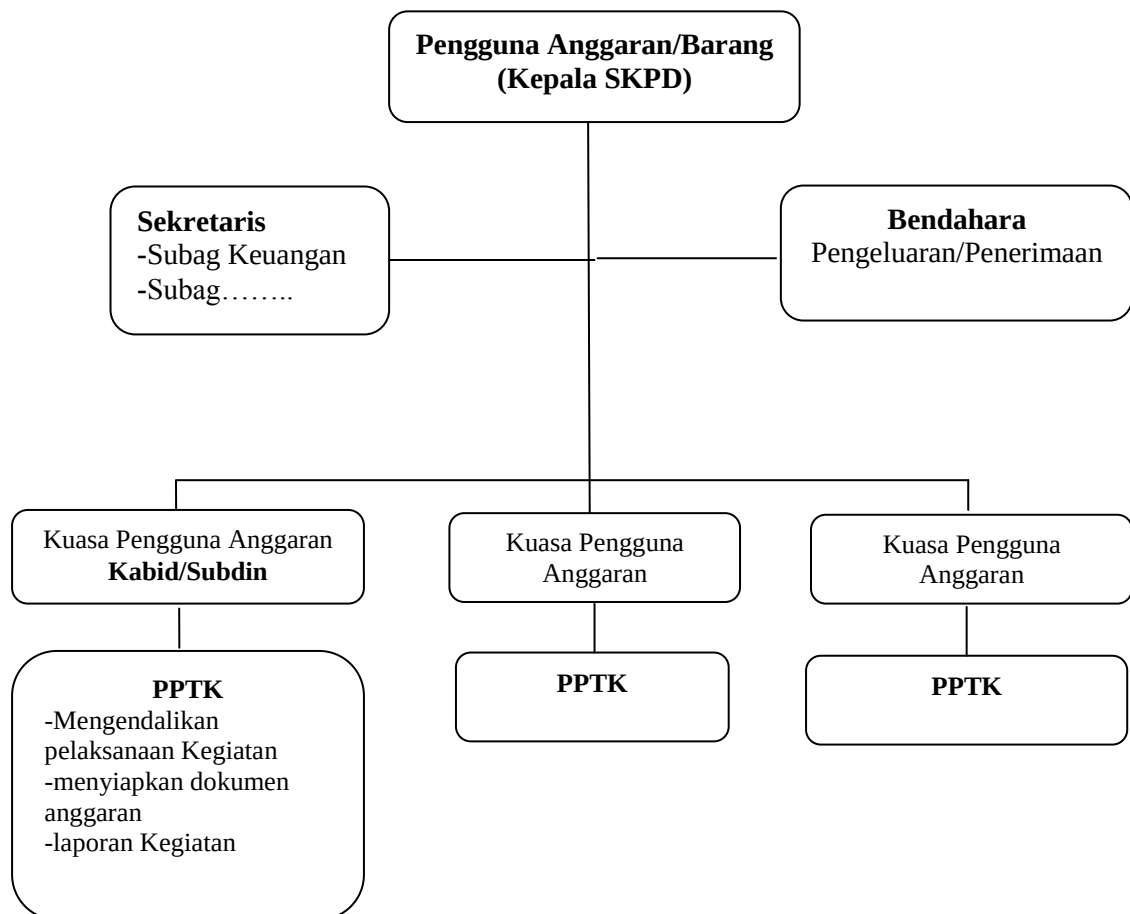
- i) Sekretaris daerah selaku koordinator pengelola keuangan daerah, dimana tugas dari Sekretaris daerah koordinasi yaitu:
 - a. penyusunan dan pelaksanaan kebijakan pengelolaan APBD;
 - b. penyusunan dan pelaksanaan kebijakan pengelolaan barang daerah;
 - c. penyusunan rancangan APBD dan rancangan perubahan APBD;
 - d. penyusunan Raperda APBD, perubahan APBD, dan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD;
 - e. tugas-tugas pejabat perencana daerah, PPKD, dan pejabat pengawas keuangan daerah; dan
 - f. penyusunan laporan keuangan daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

Selain itu adapun tugas dari sekretaris daerah ini adalah:

- a. memimpin TAPD;
- b. menyiapkan pedoman pelaksanaan APBD;
- c. menyiapkan pedoman pengelolaan barang daerah;
- d. memberikan persetujuan pengesahan DPA-SKPD/DPPA-SKPD;

- e. melaksanakan tugas-tugas koordinasi pengelolaan keuangan daerah lainnya berdasarkan kuasa yang dilimpahkan oleh kepala daerah.
- ii) Kepala SKPKD selaku PPKD, tugasnya adalah sebagai kasir, pengawas keuangan, dan manajer keuangan dimana hanya berwenang melaksanakan penerimaan dan pengeluaran daerah tanpa berhak menilai kebenaran penerimaan dan pengeluaran tersebut. Adapun tugas dari PPKD ini selaku BUD adalah:
 - a. menyusun kebijakan dan pedoman pelaksanaan APBD;
 - b. mengesahkan DPA-SKPD/DPPA-SKPD;
 - c. melakukan pengendalian pelaksanaan APBD;
 - d. memberikan petunjuk teknis pelaksanaan sistem penerimaan dan pengeluaran kas daerah;
 - e. melaksanakan pemungutan pajak daerah;
 - f. menetapkan SPD;
 - g. menyiapkan pelaksanaan pinjaman dan pemberian pinjaman atas nama pemerintah daerah;
 - h. melaksanakan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan daerah;
 - i. menyajikan informasi keuangan daerah; dan
 - j. melaksanakan kebijakan dan pedoman pengelolaan serta penghapusan barang milik daerah.

2) Struktur Pengelolaan Keuangan Pada SKPD



Gambar 2
Struktur Pengelolaan Keuangan SKPD

i) Pengguna /Kuasa Pengguna Anggaran

Pengguna /kuasa pengguna Anggaran dalam hal ini adalah kepala SKPD yang bertanggung jawab terhadap anggaran yang dikelola untuk mendukung kerja pengguna anggaran dalam pengelolaan keuangan. Kepala SKPD dapat melimpahkan sebagian kewenangannya kepada kepala unit kerja pada SKPD selaku kuasa pengguna anggaran/pengguna barang, yang ditetapkan berdasarkan tingkatan daerah, besaran SKPD,

besaran jumlah uang yang dikelola, beban kerja, lokasi, kompetensi dan / atau rentang kendali dan pertimbangan objektif lainnya.

Selanjutnya kepala SKPD menetapkan pejabat penatausahaan keuangan SKPD, dan atas usul PPKD kepala daerah mengangkat Bendahara Penerimaan untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan pada SKPD.

ii) Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan SKPD (PPTK)

PPTK bertanggung jawab kepada pejabat pengguna anggaran/ kuasa pengguna anggaran. PPTK memiliki tugas diantaranya:

1. Mengendalikan pelaksanaan kegiatan ;
2. Melaporkan perkembangan pelaksanaan kegiatan;
3. Menyiapkan dokumen anggaran atas beban pengeluaran pelaksanaan kegiatan.

iii) Pejabat Penatausahaan Keuangan SKPD

Tugas dari pejabat penatausahaan keuangan SKPD adalah:

1. Meneliti kelengkapan SPP-LS yang diajukan oleh PPTK;
2. Meneliti kelengkapan SPP-UP,SPP-GU dan SPP-TU yang diajukan oleh bendahara pengeluaran;
3. Menyiapkan SPM; dan
4. Menyiapkan laporan keuangan SKPD.

iv) Bendahara Penerimaan dan Bendahara Pengeluaran

Bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran secara fungsional bertanggungjawab atas pelaksanaan tugasnya kepada PPKD selaku

BUD. Bendahara penerimaan dan/atau bendahara pengeluaran dalam melaksanakan tugas kebendaharaan pada satuan kerja dalam SKPD, dapat dibantu oleh pembantu bendahara sesuai dengan kebutuhan dan sesuai dengan keputusan kepala SKPD.

Adapun tugas dan wewenang dari pengguna anggaran /SKPD adalah :

1. Menyusun RKA-SKPD
2. Menyusun DPA-SKPD
3. Melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran atas beban anggaran belanja.
4. Melaksanakan anggaran SKPD yang dipimpinnya.\
5. Melakukan pengujian atas tagihan dan memerintahkan pembayaran.
6. Melaksanakan pemungutan penerimaan bukan pajak.
7. Mengadakan ikatan/perjanjian kerjasama dengan pihak lain dalam batas anggaran yang telah ditetapkan .
8. Mengelola utang dan piutang
9. Mengelola barang milik daerah yang menjadi tanggungjawabnya
10. Menyusun dan menyampaikan laporan keuangan SKPD yang dipimpinnya
11. Mengawasi pelaksanaan anggaran SKPD yang dipimpinnya.

f) Konsep Penganggaran Daerah

Untuk dapat menghasilkan struktur anggaran yang sesuai dengan harapan dan kondisi normatif maka APBD yang pada hakikatnya merupakan penjabaran kuantitatif dari tujuan dan sasaran pemerintah daerah serta tugas pokok dan fungsi unit kerja harus disusun dalam struktur yang berorientasi pada pencapaian tingkat kinerja tertentu. Artinya, APBD harus mampu memberikan gambaran yang jelas tentang tuntutan besarnya pembiayaan atas berbagai sasaran yang hendak dicapai, tugas-tugas dan fungsi pokok sesuai dengan kondisi, potensi, aspirasi, dan kebutuhan riil di masyarakat untuk suatu tahun tertentu. Dengan demikian alokasi dana yang digunakan untuk membiayai berbagai program dan kegiatan dapat memberikan manfaat yang benar-benar dirasakan masyarakat dan pelayanan yang berorientasi pada kepentingan publik (PP Nomor 58 Tahun 2005).

1) Mekanisme penyusunan APBD

Dalam menyusun anggaran tahunan, mekanisme dan proses penjaringan informasi pada dasarnya merupakan bagian dari upaya pencapaian visi, misi, tujuan, dan sasaran yang telah ditetapkan dalam rencana strategis daerah. Namun demikian, dalam proses ini kebijakan anggaran harus dijadikan payung bagi eksekutif khususnya unit kerja dalam menyusun kebijakan anggaran tahunan. Dalam penyusunan rencana kerja masing-masing program harus sudah memuat secara lebih rinci uraian mengenai nama program, tujuan, dan sasaran program *output* yang akan dihasilkan, sumber daya yang dibutuhkan, periode pelaksanaan program, lokasi, dan indikator kinerja. Seluruh program yang telah dirancang oleh masing-masing unit kerja, selanjutnya diserahkan ke panitia eksekutif selanjutnya

menganalisis dan bila perlu menyeleksi program-program yang akan dijadikan cara kerja di masing-masing unit kerja berdasarkan program kerja yang masuk ke panitia eksekutif, selanjutnya disusun dan dirancang draf kebijakan pembangunan dan kebijakan anggaran tahunan (APBD) yang nantinya akan dibahas dengan pihak legislatif (Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002).

2) Proses Penyusunan Anggaran Pemerintah Daerah (SKPD)

Dalam proses penyusunan anggaran pemerintah daerah, terutama sekali dalam lingkup SKPD perlu mengikuti sebuah siklus yang dimulai dengan penyusunan rencana anggaran pada setiap SKPD yang disampaikan kepada kepala bagian yang akan diusulkan kepada kepala daerah. Kemudian kepala daerah secara bersama-sama dengan DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan Peraturan Daerah yang berlaku. Langkah selanjutnya adalah pelaksanaan anggaran itu sendiri, dan terakhir pelaporan audit.

Anggaran adalah rencana keuangan. Rencana keuangan Pemerintah Daerah adalah APBD. Untuk itu proses penyusunan anggaran pemerintah daerah menurut Noerdiawan (2007:44) adalah:

a) Penyusunan kebijakan umum APBD.

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

b) 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.

- c) 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.

- d) 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.

- e) Penyiapan rancangan peraturan daerah APBD.

Dokumen sumber utama dalam penyiapan Raperda APBD adalah RKA SKPD.

- f) 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.

3) Siklus Anggaran

Prinsip pokok siklus anggaran perlu diketahui dan dikuasai dengan baik oleh penyelenggara, relatif tidak berbeda antara sektor swasta dengan sektor publik (Henley et al, 1990) dalam Mardiasmo (2002:70). Siklus anggaran terdiri atas empat tahap, yaitu:

1. Tahap persiapan anggaran (*preparation*)

Pada tahap ini dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia secara akurat. Dalam hal ini ada suatu upaya pembuatan perencanaan pembangunan yang dimulai dengan penyusunan RENSTRADA. RENSTRADA ini dibuat pemerintah daerah bersama-sama dengan DPRD. Setelah RENSTRADA dibuat kemudian pemerintah bersama DPRD menetapkan arah dan kebijakan umum APBD.

2. Tahap ratifikasi (*approval/ratification*)

Tahapan ini melibatkan proses politik yang cukup rumit dan berat, dimana adanya suatu upaya pemerintah dalam mendapatkan persetujuan dari pihak legislatif (DPRD) atas program yang direncanakan oleh pemerintah.

3. Tahap implementasi(*implementation*)

Setelah anggaran disetujui pihak legislatif, tahap selanjutnya adalah pelaksanaan anggaran. Pada tahap ini yang harus diperhatikan adalah dimilikinya sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen.

Suhanda (2007:67) mengemukakan ada beberapa pelaksanaan anggaran yaitu :

- a. Azas umum pelaksanaan APBD
- b. Penyiapan dokumen pelaksanaan anggaran (DPA) dari masing-masing SKPD.
- c. Pelaksanaan anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan daerah.

4. Tahap pelaporan dan evaluasi (*reporting and evaluation*)

Tahapan ini merupakan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik maka tahap pelaporan dan evaluasi tidak menemui hambatan.

Partisipasi merupakan suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak/ lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan (Mulyadi, 2001:513). Adanya partisipasi mendorong setiap manajer untuk meningkatkan prestasinya dan bekerja lebih keras dan menganggap bahwa target organisasi merupakan target pribadinya (Bambang, 2002:243). Anggaran partisipasi adalah anggaran yang dibuat dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipasi disetujui, maka karyawan akan bersungguh-sungguh dalam tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut serta dalam penyusunan anggaran (Milani dalam Darlis, 2002).

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung pada perilaku manusia dan mendorong moral kerja yang tinggi (Sord dan Welsh, 1995). Moral kerja ditentukan oleh seberapa besar seseorang mengidentifikasi dirinya sebagai tujuan dari organisasi. Menurut Anthony (2005:87) partisipasi manajer bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai pengaruh yang positif terhadap motivasi manajerial, karena dari anggaran yang disusun dengan partisipasi bawahan akan menghasilkan pertukaran informasi yang efektif, sehingga masalah mengenai anggaran dapat terselesaikan dengan baik. Sehingga dapat disimpulkan bahwa

partisipasi anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan berbagai pihak dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggungjawabnya dalam menentukan rencananya.

4. Budaya Organisasi

a. Pengertian Budaya Organisasi

Budaya organisasi sebenarnya tumbuh karena diciptakan dan dikembangkan oleh individu yang bekerja dalam suatu organisasi, dan diterima sebagai nilai-nilai yang harus dipertahankan dan diturunkan kesetiap anggota baru. Nilai-nilai tersebut digunakan sebagai pedoman selama mereka berada dalam lingkungan tersebut. Secara sadar atau tidak sadar tiap-tiap orang yang ada dalam organisasi mesti mempelajari budaya sesuai dengan organisasinya. Hal inilah yang menjadi satu ciri khas dari suatu organisasi yang dapat membedakan organisasi tersebut dengan organisasi lainnya.

Budaya organisasi menurut Edy (2010:2) merupakan suatu perangkat sistem nilai-nilai (*values*) kepercayaan (*beliefs*), asumsi (*asumption*) atau norma-norma yang telah lama berlaku, disepakati dan diikuti oleh para anggota suatu organisasi sebagai pedoman perilaku dan pemecahan masalah-masalah organisasinya, baik itu masalah internal maupun eksternal organisasi. Dalam budaya organisasi ini akan tercipta sosialisasi mengenai nilai-nilai dan mengintegrasikannya dalam diri para anggota dan menjiwai orang per orang di dalam organisasi.

Menurut Peter F.Druicker dalam (Pabundu, 2008:4)

” organizational Culture is the body of solutions to external and internal problems that has worked consistently for a group and that is therefore taught to new members as the correct way to perceive, think about, and feel in relation to those problems”.

Budaya organisasi dapat diartikan sebagai pokok penyelesaian masalah-masalah eksternal dan internal yang pelaksanaannya dilakukan secara konsisten oleh suatu kelompok yang kemudian mewariskannya kepada anggota baru sebagai cara yang tepat untuk memahami, memikirkan, dan merasakan terhadap masalah terkait. Hal ini juga dikemukakan oleh Edgar dalam Achmad (2007:132), bahwa budaya organisasi merupakan pola asumsi dasar yang di *shared* oleh sekelompok orang setelah sebelumnya mereka mempelajari dan meyakini kebenaran pola asumsi tersebut sebagai cara untuk menyelesaikan berbagai persoalan yang berkaitan dengan adaptasi eksternal dan integrasi internal, sehingga pola asumsi dasar tersebut perlu diajarkan kepada anggota-anggota baru sebagai cara yang benar untuk berpresepsi, berpikir dan mengungkapkan perasaannya dalam kaitannya dengan persoalan-persoalan organisasi.

Dalam organisasi, budaya organisasi merupakan suatu kekuatan sosial yang tidak tampak, yang dapat menggerakkan orang-orang dalam suatu organisasi untuk melakukan suatu aktivitas kerja. Budaya berkaitan dengan cara seseorang menganggap pekerjaan, bekerja sama dengan rekan kerja, dan memandang masa depan. Budaya organisasi sesuai dengan saran Douglass (2000) dalam Falikhatun (2007:4) diduga mampu menjelaskan ketidakseragaman pandangan manajer atas etis atau tidaknya senjangan anggaran. Sesuai dengan teori *agency*, bawahan akan membuat target yang lebih mudah untuk dicapai dengan cara membuat target

anggaran yang lebih rendah pada sisi pendapatan, dan membuatajuan biaya yang lebih tinggi pada sisi biaya. Hal ini dijelaskan oleh Robbin's (2010:84) bahwa budaya organisasi merupakan sekumpulan asumsi penting mengenai organisasi tersebut dan tujuan-tujuan serta praktik-praktiknya yang dianut bersama oleh semua anggota perusahaan tersebut. Dengan cara ini, satu budaya organisasi memberikan kerangka kerja yang menata dan mengarahkan perilaku orang-orang dalam pekerjaan.

Berdasarkan pendapat diatas, dapat disimpulkan budaya organisasi merupakan seperangkat asumsi, kepercayaan, nilai-nilai, dan norma-norma yang telah disepakati sebelumnya untuk dilaksanakan oleh para anggota baru dalam mengatasi setiap permasalahan organisasi, baik secara internal maupun eksternal dalam mencapai tujuan utama dari organisasi tersebut.

b. Karakteristik dan Dimensi Budaya Organisasi

Penelitian terakhir mengatakan bahwa terdapat tujuh karakteristik utama yang kesemuanya menjadi elemen-elemen penting suatu budaya organisasi Rivai (2004) :

1. Inovasi dan pengambilan resiko

Sejauhmana para karyawan didorong untuk inovatif dan berani mengambil resiko.

2. Perhatian terhadap detail

Seberapa dalam ketelitian, analisis, dan perhatian yang diharapkan dalam memperhatikan presisi (kecermatan dan presisi) yang dituntut oleh organisasi dari para karyawan atau bawahan.

3. Orientasi terhadap hasil

Seberapa besar hasil manajemen memfokuskan pada hasil, bukannya pada teknik dan proses untuk mencapai hasil itu.

4. Orientasi terhadap individu

Seberapa jauh organisasi bersedia mempertimbangkan faktor manusia didalam pengambilan keputusan manajemen dalam memperhitungkan efek keberhasilan orang-orang didalam organisasi.

5. Orientasi terhadap tim

Sejauhmana kegiatan kerja diorganisasikan kepada tim bukannya individu-dalam menyelesaikan tugas.

6. Keagresifan

Seberapa besar organisasi mendorong para karyawan/bawahannya untuk saling bersaing ketimbang saling bekerja sama.

7. Kemantapan

sejauhmana kegiatan organisasi menekankan dipertahankannya status quo didalam pengambilan berbagai keputusan dan tindakan.

Hofstede (1990) dalam Achmad (2002:187), membagi budaya organisasi

kedalam 6 dimensi praktis, yaitu:

- a. *Process oriented vs result oriented*
- b. *Employee oriented vs job oriented*
- c. *Prorocial 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 pembuatan keputusan partisipasi adalah dimensi praktik yang kedua, yaitu orientasi pada orang (*employee oriented*) dan orientasi pada pekerjaan (*job oriented*).

Budaya organisasi berorientasi orang adalah budaya organisasi dimana para pekerja menginginkan agar pihak organisasi lebih memperhatikan kepentingan-kepentingan mereka sebelum berorientasi pada pekerjaan yang mereka lakukan (Achmad , 2007:187). Oleh karena itu pada budaya organisasi berorientasi orang, pimpinan organisasi mesti fokus kepada kesejahteraan, keberadaan, dan proses bekerja para bawahan baik karyawan maupun para manajer level dibawahnya sebelum mengharapkan hasil kerja yang maksimal dari mereka. Jika para pimpinan telah peduli, fokus dan memberikan perhatian terhadap bawahannya baik itu para karyawan maupun manajer level bawah dan menengah akan menciptakan suasana kerja yang saling terbuka dan kekeluargaan. Hal ini juga akan membuat semua anggota organisasi merasa benar-benar menjadi bagian dari organisasi dan bertanggungjawab atas kemajuan perusahaan. Sehingga secara tidak langsung akan meningkatkan kinerja mereka dan juga dapat mencegah timbulnya perilaku disfungsional dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran.

Adapun karakteristik dimensi budaya organisasi yang orientasi pada orang menurut Hofstede (Supomo dan Indriantoro;1998) diantaranya:

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

- d. Peduli terhadap masalah pribadi pegawai
- e. Mempunyai ikatan tertentu dengan masyarakat sekitar.

Karena keputusan-keputusan yang penting dalam proses penyusunan anggaran dibuat secara kelompok, dimana pembuatan keputusan secara kelompok merupakan karakteristik paling menonjol dari dimensi budaya organisasi berorientasi pada orang, maka partisipasi dalam penyusunan anggaran lebih efektif, sehingga senjangan anggaran pun dapat dihindari.

Budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan adalah suatu perilaku karyawan yang harus mendahulukan pekerjaan sebelum menuntut dipenuhinya kepentingan-kepentingan mereka. Dengan demikian budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan ini, seolah-olah memberikan tekanan pada karyawan untuk menyelesaikan suatu pekerjaan. Dengan demikian, tujuan organisasi dalam hal ini lebih diutamakan dibandingkan dengan kepentingan pribadi karyawan. untuk itu perilaku disfungsional pun tidak dapat dihindarkan (Achmad, 2002:188).

Adapun karakteristik dari budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan menurut Supomo (1998) adalah:

1. Keputusan yang penting lebih sering dibuat oleh individu
2. Lebih tertarik pada hasil pekerjaan daripada orang yang mengerjakan
3. Kurang memberikan petunjuk yang jelas kepada pegawai baru
4. Kurang peduli terhadap masalah pribadi pegawai.

Budaya organisasi pada pekerjaan lebih cenderung memberikan kinerja yang kurang baik karena partisipasi yang dimiliki oleh karyawan lebih tinggi. Semua ini terjadi karena bawahan cenderung melakukan penyusunan anggaran secara individu. Untuk itu, salah satu upaya dari organisasi untuk menutupi kinerja yang kurang baik tersebut adalah dengan melakukan senjangan anggaran.

Dalam organisasi 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 dan mendukung tujuan organisasi. Sedangkan budaya organisasi yang lemah atau negatif akan menghambat atau bertentangan dengan tujuan organisasi (Edy, 2010:3). Dalam organisasi yang memiliki budaya yang kuat, para karyawan biasanya lebih setia, dan kinerja organisasi cenderung lebih baik. Semakin kuat budaya organisasi, semakin kuat mempengaruhi bagaimana para manajer merencanakan, menata, memimpin, dan mengendalikan. Dengan budaya yang kuat meletakkan kepercayaan-kepercayaan, tingkah laku dan cara melakukan sesuatu tanpa perlu dipertanyakan lagi. Oleh karena itu, budaya mencerminkan apa yang dilakukan, dan apa yang akan berlaku (Pastin, 1986).

c. Fungsi Budaya Organisasi

Robbin's (2006:725) menjelaskan tentang fungsi–fungsi budaya dalam organisasi antara lain;

1. Budaya mempunyai suatu peran menetapkan tapal batas

Budaya menciptakan perbedaan yang jelas antara satu organisasi dengan organisasi lain.

2. Budaya memberikan rasa identitas ke anggota–anggota organisasi

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

3. Budaya meningkatkan kemantapan sistem sosial

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

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

Ouchi (1982) menyatakan bahwa fungsi budaya organisasi adalah mempersatukan kegiatan para anggota perusahaan yang terdiri atas sekumpulan individu dengan latar kebudayaan yang khas (berbeda). Kotter (1997) menyatakan bahwa budaya perusahaan berfungsi untuk mengajarkan kepada anggotanya bagaimana mereka harus berkomunikasi dan berhubungan dalam menyelesaikan masalah.

Robbin's (2006:726) juga menyatakan budaya dapat berpotensi disfungsional terutama budaya yang kuat yaitu 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 kuat dapat merupakan kekuatan yang unik yang dibawa oleh orang-orang dengan latar belakang yang berlainan tersebut ke dalam organisasi itu.

5. Motivasi

Motivasi merupakan masalah kompleks dalam suatu organisasi, karena kebutuhan dan keinginan setiap anggota organisasi berbeda. Motivasi bisa ditimbulkan oleh faktor internal dan faktor eksternal tergantung dari mana suatu kegiatan dimulai. Kebutuhan dan keinginan yang ada dalam diri seseorang akan menimbulkan motivasi internalnya. Kekuatan ini akan mempengaruhi pikirannya yang selanjutnya akan mengarahkan perilaku orang tersebut. Motivasi eksternal dipengaruhi oleh suasana kerja seperti gaji, kondisi kerja, dan kebijaksanaan perusahaan, hubungan kerja seperti penghargaan, kenaikan pangkat, dan tanggung jawab.

Setiap orang cenderung mengembangkan pola motivasi tertentu sebagai hasil dari lingkungan budaya tempat orang itu hidup. Pola ini merupakan sikap yang mempengaruhi cara orang-orang yang memandang pekerjaan dan menjalani kehidupan mereka. Empat pola motivasi yang sangat penting adalah prestasi, afiliasi, kompetensi, dan kekuasaan. Menurut Robbin's (1996:222) motivasi sebagai proses yang menjelaskan intensitas, arah, dan ketentuan seorang individu untuk mencapai tujuannya. Motivasi secara umum berkaitan dengan usaha untuk

mencapai tujuan apapun, namun kita akan mempersempit fokus tersebut menjadi tujuan organisasional untuk mencerminkan minat kita terhadap perilaku yang berhubungan dengan pekerjaan.

Dalam pekerjaan motivasi sangat dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaan, dan semua ini tidak terlepas dari dorongan, kemampuan, dan keinginan dari individu sendiri. Sebab, tanpa motivasi dalam diri individu sebuah pekerjaan tidak akan terselesaikan dengan baik. Namun, karena perbedaan kepentingan, ada hal-hal tertentu yang dapat membuat individu cenderung mementingkan dirinya sendiri, seperti adanya pengharapan untuk mendapatkan bonus, kompensasi dari organisasi, tanpa menghiraukan baik tidaknya perilaku tersebut. Menurut Siagian (2004:46), salah satu sasaran teori motivasi adalah pemuas kebutuhan primer. Dilihat dari kacamata manajemen, motivasi para anggota organisasi dapat dikategorikan menjadi dua jenis yaitu motivasi positif dan motivasi negatif.

Motivasi positif adalah perilaku yang mendorong tercapainya tujuan dan berbagai sasaran organisasi dengan tingkat efisiensi, efektifitas, dan produktif yang tinggi. Motivasi negatif adalah perilaku yang berangkat dari pengutamaan kepentingan pribadi, kalau perlu dengan mengorbankan kepentingan kelompok/kepentingan organisasi secara keseluruhan. Motivasi akan adanya kepentingan pribadi dalam mengharapkan imbalan atas pekerjaan yang mereka lakukan tersebut disebut juga dengan teori motivasi pengharapan.

a. Pengertian Motivasi

Dalam organisasi sebuah motivasi sangat perlu untuk mewujudkan cita-cita dan tujuan utama organisasi itu sendiri, terutama dalam masalah pencapaian target anggaran. Chung dalam Gomes (2003:177) menyatakan bahwa “*motivation is defined as goal-directed behavior. It concern the level of effort one exerts is pursuing a goal* “. Motivasi dirumuskan sebagai perilaku yang ditujukan pada sasaran. Motivasi berkaitan dengan tingkat usaha yang dilakukan untuk mengejar suatu tujuan. Blocher (2001:351) mengemukakan salah satu fungsi dari anggaran adalah sebagai alat motivasi. Alat motivasi dalam hal ini sangat diperlukan untuk mendorong setiap pekerja atau bawahan dalam berusaha mewujudkan tujuan dari organisasi itu sendiri, terutama sekali dalam mencapai anggaran yang efektif.

Dewasa ini motivasi memiliki defenisi yang variatif dalam aspek kehidupan, meskipun sebenarnya mempunyai makna yang sama. Namun, semua ini tergantung kepada apa motivasi tersebut diaplikasikan. Luthans (1995:141) mengemukakan bahwa terminologi motivasi berasal dari kata latin yaitu “*movere*” yang berarti menggerakkan. Sedangkan Winardi (2004:6) mengemukakan pengertian motivasi sebagai berikut:

“Motivasi merupakan kekuatan potensial yang ada di dalam diri seseorang manusia, yang dapat dikembangkan sendiri atau dikembangkan oleh sejumlah kekuatan luar yang ada pada dirinya berkisar sekitar imbalan moneter dan imbalan non-moneter, yang dapat mempengaruhi hasil kinerjanya secara positif /secara negatif, tergantung pada situasi dan kondisi yang dihadapi orang yang bersangkutan”.

Rivai (2010:837) menjelaskan bahwa motivasi merupakan serangkaian sikap dan nilai-nilai yang mempengaruhi individu untuk mencapai hal yang spesifik sesuai dengan tujuan individu. Dorongan tersebut terdiri dari dua

komponen, yaitu: arah perilaku (kerja untuk mencapai tujuan), dan kekuatan perilaku (seberapa kuat usaha individu dalam bekerja). Sikap dan nilai tersebut merupakan suatu *invisible* yang memberikan kekuatan untuk mendorong individu bertindak dalam mencapai tujuan. Sedangkan Sentot (2008:144) berpendapat bahwa motivasi merupakan kesediaan untuk mengeluarkan tingkat upaya yang tinggi untuk tujuan organisasi yang dikondisikan oleh kemampuan upaya itu dalam memenuhi beberapa kebutuhan individu.

Dalam artian, adanya kesediaan untuk menggunakan secara maksimum hasil usaha dalam mencapai tujuan perusahaan dengan maksud untuk memuaskan beberapa kebutuhan pribadi karyawan sendiri, disamping harus konsisten dengan tujuan dari perusahaan atau organisasi (Rivai, 2010:839). Sebab motivasi merupakan item penting yang dapat mempengaruhi perilaku seseorang dalam lingkungan kerjanya, artinya semakin tinggi motivasi seseorang dalam penyusunan anggaran maka kecenderungan untuk melakukan senjangan anggaran semakin kecil (Agung, 2006:7).

Salah satunya dengan membuat anggaran yang relatif tepat. Karena ini disebabkan oleh kesadaran bawahan yang lebih mementingkan kepentingan pribadi disamping mewujudkan tujuan dari organisasinya. Hasibuan juga (2000:142) mengemukakan motivasi sebagai pemberian daya penggerak yang menciptakan kegairahan kerja seseorang agar mereka mau bekerja sama, bekerja efektif, dan berintegrasi dalam segala hal dayanya untuk mencapai kepuasan.

Dari pengertian motivasi diatas, dapat disimpulkan bahwa motivasi merupakan suatu keadaan atau kondisi yang mendorong, merangsang, atau menggerakkan seseorang untuk melakukan sesuatu atau kegiatan yang dilakukannya sehingga ia dapat mencapai tujuannya.

Proses motivasi terdiri dari beberapa tahapan proses yaitu:

- 1) Munculnya suatu kebutuhan yang belum terpenuhi menyebabkan adanya ketidakseimbangan dalam diri seseorang dan berusaha untuk mengurangi dengan berperilaku tertentu.
- 2) Seseorang tersebut mencari cara untuk memuaskan keinginan tersebut.
- 3) Seseorang mengarahkan perilakunya kearah pencapaian tujuan atau perilaku dengan cara yang telah dipilihnya dengan didukung oleh kemampuan, keterampilan, maupun pengalamannya.
- 4) Penilaian prestasi dilakukan oleh diri sendiri atau oranglain (atasan) tentang keberhasilannya dalam mencapai tujuan. Perilaku yang ditujukan untuk memuaskan kebutuhan akan kebanggaan biasanya dinilai oleh orang yang bersangkutan. Sedangkan perilaku yang ditujukan untuk memenuhi suatu kebutuhan financial/jabatan, umumnya dilakukan oleh atasan perusahaan.
- 5) Imbalan atau hukuman yang diterima tergantung kepada evaluasi atas prestasi yang dilakukan.
- 6) Seseorang menilai sejauh mana perilaku dan imbalan telah memuaskan kebutuhannya. Jika siklus motivasi tersebut telah memuaskan kebutuhannya, maka suatu kepuasan tertentu akan dirasakan. Akan tetapi masih ada

kebutuhan yang belum terpenuhi, maka akan terjadi lagi proses pengulangan dari siklus motivasi dengan perilaku yang berbeda.

b. Teori Motivasi

Menurut Gitosudarmo (2000) teori motivasi pada dasarnya dibedakan menjadi dua yaitu:

1. Teori Kepuasan (*Content Theories*)

Berisi tentang motivasi berkaitan dengan faktor-faktor yang membangkitkan atau memulai perilaku/ faktor yang ada dalam diri seseorang yang memotivasinya. Adapun yang termasuk dalam teori kepuasan ini adalah:

a. Teori hierarki kebutuhan

Teori ini dikemukakan oleh Maslow berisi tentang manusia ditempatkan kerjanya dimotivasi oleh suatu keinginan untuk memuaskan sejumlah kebutuhan yang ada dalam diri seseorang.

b. Teori ERG

Teori ERG ini dikemukakan oleh Clayton Alderfer. Teori ini menganggap bahwa kebutuhan manusia memiliki 3 hierarki kebutuhan yang meliputi:

1. Kebutuhan eksistensi
2. Kebutuhan akan keterikatan
3. Kebutuhan pertumbuhan

c. Teori Dua Faktor

Teori ini dikemukakan oleh Herzberg yang berisikan tentang sejumlah kondisi ekstrinsik dan kondisi intrinsik pekerjaan.

d. Teori kebutuhan MCCllland

Teori ini terdiri dari :

1. Kebutuhan akan prestasi
2. Kebutuhan akan kepuasan

2. Teori Proses (*Process Theories*)

Teori proses berisikan tentang bagaimana motivasi itu terjadi atau bagaimana perilaku itu digerakkan, diarahkan, didukung/ dihentikan. Yang termasuk dalam teori proses adalah:

a. Teori keadilan

Teori ini dikemukakan oleh J.Stacy Adam yang berisikan tentang manusia ditempat kerja menilai tentang inputnya dalam hubungan dengan pekerjaan dibandingkan dengan hasil yang ia peroleh. Apabila persepsi seseorang menganggap bahwa hasil yang ia peroleh tidak sesuai dengan input yang ia berikan pada organisasi maka mereka termotivasi untuk menguranginya.

b. Teori penghargaan (*expectancy theory*)

Teori penghargaan disebut juga teori pengutamaan penghargaan dari Victor Vroom. Ide dasar dari teori ini adalah bahwa motivasi ditentukan oleh hasil yang diharapkan diperoleh oleh seseorang sebagai akibat dari tindakannya. Teori penghargaan itu meliputi usaha, hasil, penghargaan, instrumentitas, dan valensi.

c. Teori penguatan (*Reinfoecement Theory*)

Pendekatan penguatan merupakan konsep dasar belajar. Teori ini mengemukakan bahwa perilaku merupakan fungsi dari akibat yang berhubungan dengan perilaku tersebut. Orang cenderung melakukan suatu mengarah kepada konsekuensi yang positif dan menghindari konsekuensi yang tidak menyenangkan. Teori penguatan yang dalam hal ini menggunakan konsep pengkondisian peran dapat dipandang sebagai suatu model motivasi yaitu berkaitan dengan membentuk, mengarahkan, mempertahankan dan mengubah perilaku dalam organisasi.

d. Teori Penetapan Tujuan

Teori ini dikembangkan oleh Edwin Locke. Teori ini menggerakkan hubungan antara tujuan yang ditetapkan dengan prestasi kerja. Konsep dasar dari teori ini adalah bahwa karyawan memahami tujuan/apa yang diharapkan organisasi terhadapnya yang akan mempengaruhi perilaku kerjanya dengan menetapkan tujuan yang menantang (sulit) dan dapat diukur hasilnya akan dapat meningkatkan prestasi kerjanya. Dengan catatan bahwa mereka memiliki kemampuan dan keterampilan yang diperlukan.

c. **Faktor-Faktor Motivasi**

Menurut Rivai (2010:838) motivasi dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu:

- 1) Kemungkinan untuk berkembang
- 2) Jenis pekerjaan

- 3) Apakah mereka dapat merasa bangga menjadi bagian dari perusahaan tempat bekerja
- 4) Rasa aman dalam bekerja
- 5) Mendapatkan gaji yang adil dan kompetitif
- 6) Lingkungan kerja yang menyenangkan
- 7) Penghargaan atas prestasi kerja
- 8) Perlakuan yang adil dari manajemen.

d. Indikator Motivasi

Menurut Rivai (2005) indikator dari motivasi adalah:

1. Tanggungjawab, merupakan suatu sikap yang harus dimiliki oleh seorang karyawan dalam melakukan pekerjaan.
2. Keterlibatan, seorang karyawan yang baik akan selalu aktif dalam setiap kegiatan perusahaan karena peran aktif karyawan akan bisa memberikan kontribusi yang cukup berarti bagi perusahaan.
3. Penghargaan diberikan kepada karyawan yang mempunyai etos kerja yang baik dan bisa memberikan perubahan positif bagi perusahaan.
4. Prestasi kerja akan tercipta dengan adanya keterlibatan dari orang-orang yang ada dalam perusahaan. Melakukan pekerjaan dengan baik dan penuh tanggungjawab juga akan mampu meningkatkan prestasi kerja perusahaan.
5. Kesempatan, untuk menciptakan suatu nilai positif pimpinan suatu perusahaan harus dapat memberikan kesempatan bagi karyawannya untuk meningkatkan kemampuan dari karyawan tersebut.

6. Penelitian Relevan

Penelitian Supomo (1998) menguji pengaruh struktur dan kultur organisasi terhadap efektivitas hubungan antara anggaran partisipasi dan kinerja manajerial terhadap manajerial fungsional pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pengaruh anggaran partisipatif pada kinerja manajerial adalah positif dalam organisasi desentralisasi. 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.

Penelitian Arfan dkk (2007) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi yaitu gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian strategik, dan kecukupan anggaran terhadap manajer pada perusahaan manufaktur yang berada di kawasan industri medan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran secara signifikan berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran. Kepastian strategik secara langsung dapat memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran, sedangkan gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, dan kecukupan anggaran secara tidak langsung memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.

Penelitian Falikhatun (2007) menguji interaksi informasi asimetri *group cohesiveness* dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan *budgetary slack* studi kasus pada rumah sakit umum daerah se-Jawa Tengah. Penelitian

tersebut menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*. Informasi asimetri mempunyai pengaruh negatif tetapi signifikan terhadap hubungan partisipasi 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*.

Penelitian Supanto (2010) menguji tentang analisis pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan informasi asimetri, motivasi, budaya organisasi sebagai pemoderasi. Sampel dalam penelitian ini adalah seluruh pejabat atau pegawai yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran pada Politeknik Negeri Semarang. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap *budgetary slack*, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat senjangan anggaran.

Ehrmann (2006) menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai pemoderasi. Dari penelitian tersebut diperoleh hasil bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Selain itu, komitmen organisasi berperan sebagai variabel pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan senjangan anggaran Instansi Pemerintah Daerah. Objek penelitian ini adalah

Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota wilayah Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan *purposive sampling*.

Sedangkan Sari (2010) menguji pengaruh budaya organisasi terhadap hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, dengan studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di kota Padang. Sari menemukan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap senjangan anggaran, sedangkan budaya organisasi berpengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran pada perusahaan Manufaktur di kota Padang.

Penelitian Retna (2008) menguji pengaruh *budgetary goal characteristic* terhadap senjangan anggaran instansi pemerintah kota Padang. Objek penelitiannya adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) kota Padang. Penelitiannya menunjukkan *Budgetary Goal Characteristic* secara bersama-sama berpengaruh terhadap senjangan anggaran, partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, umpan balik berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, evaluasi berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, dan kesulitan sasaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Dunk (1993) menguji pengaruh penekanan anggaran dan informasi asimetri terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa penekanan anggaran dan

informasi asimetri berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Semakin tinggi partisipasi anggaran yang didukung dengan peningkatan penekanan anggaran dan informasi asimetri maka senjangan anggaran akan semakin menurun. Objek penelitian yang dilakukan adalah pada perusahaan manufaktur yang berlokasi di Sydney, Australia.

Veronica (2009) menguji partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Badung, Bali. Hasilnya menemukan bahwa partisipasi anggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan kompleksitas tugas secara parsial berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran.

B. Kerangka Konseptual

Anggaran partisipasi merupakan anggaran yang secara tidak langsung melibatkan bawahan termasuk manajer yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Bawahan pada sektor publik berpartisipasi membantu atasan dalam penyusunan anggaran, dan berpartisipasi pada urusan intern yang layak diterima dalam penyusunan anggaran.

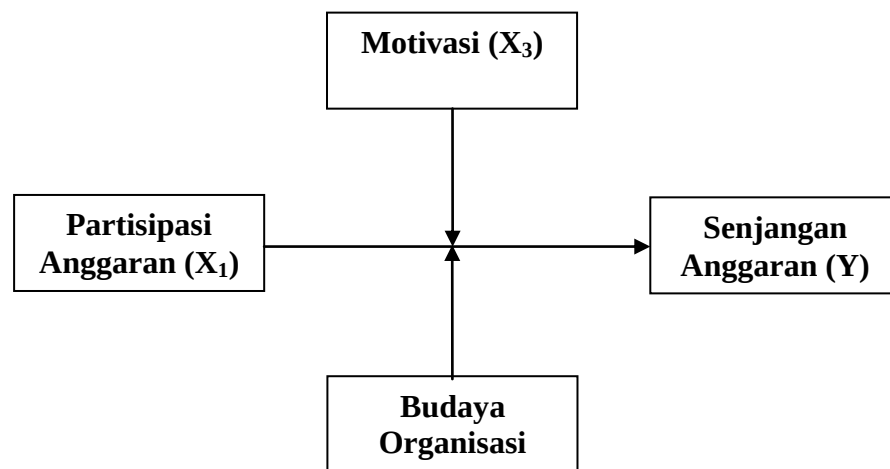
Partisipasi anggaran akan menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran, tetapi jika tidak dikendalikan dengan hati-hati pendekatan ini dapat menyebabkan terjadinya perilaku disfungsional yang dilakukan oleh manajer karena adanya perbedaan kepentingan antara manajer dengan *stakeholder* sehingga tidak sesuai dengan tujuan organisasi. Perilaku disfungsional tersebut adalah senjangan anggaran.

Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik bagi organisasi. Senjangan anggaran pada sektor publik lebih mengarah pada perilaku pelaksana anggaran dalam mengalokasikan dan menetapkan anggaran yang dibuatnya. Dimana anggaran yang ditetapkan tidaklah efisien dan efektif. Semua ini berkaitan dengan budaya yang dimiliki oleh organisasi. Untuk itu, Budaya organisasi mempunyai kaitan erat dengan praktik-praktik pembuatan keputusan partisipasi anggaran.

Budaya yang ada dalam organisasi dapat mempengaruhi perilaku dari para manajer dan bawahan dalam penyusunan anggaran. Budaya yang berorientasi kepada pekerjaan akan menimbulkan senjangan anggaran (senjangan yang tinggi), sedangkan budaya yang berorientasi pada orang cenderung menurunkan senjangan anggaran. Dimensi ini digunakan dalam penelitian sebagai variabel kontigensi yang dapat menguatkan atau melemahkan pengaruh antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Selain budaya organisasi yang menjadi variabel kontigensi lainnya adalah motivasi. Motivasi sangat dibutuhkan dalam pencapaian tujuan organisasi dalam mewujudkan anggaran yang efektif. Setiap anggota tim penyusun anggaran harus memiliki motivasi yang tinggi dalam menyusun anggaran. Ini dilakukan agar mereka dapat mengeluarkan dan memberikan ide-ide yang cemerlang sehingga menghasilkan inovasi-inovasi yang dapat menunjang tercapainya tujuan organisasi dan memudahkan manajer puncak dalam mengarahkan organisasi, terutama sekali dalam penyusunan anggaran. Motivasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mengakibatkan senjangan anggaran turun.

Oleh sebab itu dalam penelitian ini, peneliti berkeinginan untuk mengkaji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan budaya organisasi dan motivasi sebagai variabel pemoderasi. Adapun kerangka konseptual dari penelitian ini adalah:



Gambar 3
Kerangka konseptual

C. Hipotesis

Berdasarkan teori dan latar belakang permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₁ : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran.

H₂ : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika budaya organisasi berorientasi pada orang, atau hubungan tersebut semakin lemah pada saat budaya organisasi berorientasi pada pekerjaan.

H₃ : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat jika motivasi kerja semakin tinggi.

BAB V

PENUTUP

A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat sejauh mana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan budaya organisasi dan motivasi sebagai pemoderasi. Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pada instansi pemerintah daerah (SKPD) Kota Padang.
2. Budaya Organisasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran pada instansi pemerintah daerah (SKPD) Kota Padang.
3. Motivasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran pada instansi pemerintah daerah (SKPD) Kota Padang.

B. Keterbatasan dan Saran Penelitian

1. Keterbatasan Penelitian

Meskipun peneliti telah berusaha merancang dan mengembangkan penelitian sedemikian rupa, namun masih terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, yang masih perlu untuk direvisi peneliti selanjutnya yaitu:

- a. Dimana dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan hanya dapat menjelaskan sebesar 16%. Sedangkan 84% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti. Sehingga variabel penelitian yang digunakan kurang dapat menjelaskan pengaruh partisipasi anggaran, budaya organisasi dan motivasi terhadap senjangan anggaran.
- b. Data penelitian yang berasal dari responden, yang disampaikan secara tertulis melalui kuesioner mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian karena persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sesungguhnya, akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara.
- c. Penelitian memiliki kelemahan *bias perceptual*, yaitu pendapat seseorang berbeda dalam memandang sesuatu. Hal ini bisa disebabkan oleh latar belakang pendidikan yang berbeda, perbedaan budaya dan sebagainya.
- d. Waktu penelitian yang dilakukan pada akhir tahun buku / akhir periode akuntansi mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian karena pada akhir periode akuntansi kesibukan responden dalam menyiapkan laporan keuangan tahunan akan mempengaruhi kondisi pegawai dalam menjawab kuesioner yang diberikan, akan berbeda apabila penelitian dilakukan pada saat responden tidak terlalu sibuk.

2. Saran Penelitian

Berdasarkan keterbatasan yang melekat pada penelitian ini, maka saran dari penelitian ini, yaitu:

- a. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa, partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Oleh karena itu ada baiknya instansi pemerintah daerah (SKPD) kota Padang memperhatikan, memperbaiki, dan menerapkan budaya organisasi yang dapat mengarahkan pegawai untuk bekerja lebih baik tanpa melakukan penyimpangan-penyimpangan demi kepentingan pribadi. Selain itu pemerintah juga harus memotivasi pegawai pemerintah agar semangat dalam bekerja sehingga tujuan dari pemerintah tercapai dan perilaku senjangan anggaran pun dapat dihindarkan. Sehingga pemerintahan daerah yang baik dapat terwujud.
- b. Untuk penelitian selanjutnya yang menggunakan judul yang sama dengan peneliti, sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survei lapangan dan wawancara untuk menilai sejauhmana pengaruh antar variabel.
- c. Untuk penelitian selanjutnya yang menggunakan judul yang sama dengan peneliti, sebaiknya menambahkan variabel lain, baik itu variabel moderating maupun variabel intervening yang dapat mempengaruhi senjangan anggaran seperti karakteristik gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, asimetri informasi, dan *group cohesiviness*.