

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN *LOCUS OF CONTROL* DAN BUDAYA
ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI**
(Studi Empiris pada Instansi Pemerintah di Kota Pematang Siantar)

SKRIPSI

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



Oleh :
MARDONGAN TUA SINAGA
2007 / 84368

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2013**

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN
ANGGARAN DENGAN *LOCUS OF CONTROL* DAN BUDAYA
ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Studi Empiris Pada SKPD Kota Pematang Siantar)**

Nama : Mardongan Tua Sinaga
BP/NIM : 2007/84368
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Mei 2013

Disetujui Oleh :

Pembimbing I



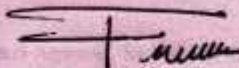
Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

Pembimbing II



Charoline Cheisvivanny, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19801019 200604 2 002

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 Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang

Judul : Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan *Locus Of Control* Dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Pematang Siantar)

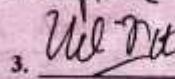
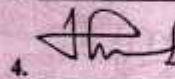
Nama : Mardongan Tua Sinaga

BP/NIM : 2007 / 84368

Fakultas : Ekonomi

Padang, Mei 2013

Tim Penguji

Nama		Tanda Tangan
1. Ketua	: Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak	1. 
2. Sekretaris	: Charoline Cheisvianny, SE, M.Sc, Ak	2. 
3. Anggota	: Nelvirita, SE, M.Si, Ak	3. 
4. Anggota	: Henri Agustin, SE, M.Sc, Ak	4. 

MARDONGAN TUA SINAGA
NIM 843682007

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Mardongan Tua Sinaga
NIM/Thn. Masuk : 84368/2007
Tempat/Tgl. Lahir : P. Siantar / 10 November 1989
Program : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi
Alamat : Pondok Pratama II Blok F/19, Lubuk Buaya.
No. HP/Telepon : 085263310817
Judul Skripsi : **PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN
TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN
LOCUS OF CONTROL DAN BUDAYA ORGANISASI
SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI.**

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 tulis ini murni gagasan, rumusan, dan pemikiran saya sendiri, tanpa bantuan 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 pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis/skripsi ini sah apabila telah ditandatangani 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 di Perguruan Tinggi.

Padang, April 2013

Yang menyatakan,



MARDONGAN TUA SINAGA
NIM. 84368/2007

ABSTRAK

Judul : **Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Gaya *Locus Of Control* dan Budaya Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. (Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Daerah di Kota Pematang Siantar). Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang.**

Pembimbing : **1. Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak**
2. Charoline Cheisviyanny, SE, M.Ak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji: 1) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, 2) Pengaruh *locus of control* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, 3) Pengaruh budaya organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kausatif. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD Kota Pematang Siantar. Pemilihan sampel dengan metode *judgement sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Metode analisis yang digunakan adalah *moderated regression analysis*.

Hasil penelitian membuktikan bahwa: 1) Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran. 2) Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pada satuan kerja perangkat daerah kota Pematang Siantar. Pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat individu menganut *Locus of control internal* pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Pematang Siantar. 3) Budaya organisasi tidak memiliki pengaruh yang cukup signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Dalam penelitian ini disarankan: 1) Untuk peneliti berikutnya yang tertarik untuk meneliti judul yang sama sebaiknya menambahkan variabel lain, seperti komitmen organisasi, motivasi dan ketidakpastian lingkungan. 2) Bagi instansi pemerintah Kota Pematang Siantar hendaknya memperhatikan *locus of control* dan budaya organisasi untuk meminimalisir terjadinya senjangan anggaran dalam sektor pemerintahan.

KATA PENGANTAR

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Tuhan Yang Maha Kuasa, karena dengan rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan *Locus Of Control*, dan Budaya Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi.”. Skripsi ini merupakan salah satu syarat memperoleh gelar sarjana ekonomi pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

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

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

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

3. Bapak dan Ibu Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, khususnya Program Studi Akuntansi serta karyawan yang telah membantu penulis selama menuntut ilmu di kampus ini.
4. Bapak dan Ibu Kepala Bagian pada masing-masing SKPD di Lingkungan Pemko Pematang Siantar yang telah membantu penulis memberikan data penelitian.
5. Kedua orangtua yang selalu memberikan perhatian, kasih sayang, doa tulus ikhlas serta dukungan kepada penulis.
6. Teman-teman di Fakultas Ekonomi yang banyak memberikan saran, bantuan dan dorongan dalam penyusunan skripsi ini, terutama teman-teman Program Studi Akuntansi Angkatan 2007.
7. Dan semua pihak yang telah membantu penyelesaian skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

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

Padang, April 2013

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR.....	ii
DAFTAR ISI	iv
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	viii
DAFTAR LAMPIRAN	ix
BAB I. PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Identifikasi Masalah	8
C. Pembatasan Masalah	9
D. Perumusan Masalah	9
E. Tujuan Penelitian	10
F. Manfaat Penelitian	10
BAB II. KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL	
DAN HIPOTESIS	
A. Kajian Teori	11
1. Pendekatan Kontijensi	11
2. Senjangan Anggaran	12
3. Partisipasi Anggaran	16
4. <i>Locus Of Control</i>	19
5. Budaya Organisasi.	24

B. Penelitian Yang Relevan.....	32
C. Hubungan Antar Variabel.....	37
D. Kerangka Konseptual	41
E. Hipotesis	44

BAB III. METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian	45
B. Populasi Dan Sampel	45
C. Jenis dan Sumber Data	48
D. Teknik Pengumpulan Data	48
E. Variabel Penelitian	49
F. Instrumen Penelitian	50
G. Uji Instrumen	50
H. Hasil Uji Coba Instrumen	52
I. Uji Asumisi Klasik	53
J. Teknik Analisis Data.....	54
K. Definisi Operasional	57

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Objek Penelitian.....	58
B. Demografi Responden	59
C. Deskripsi Variabel Penelitian	63
D. Uji Validitas Dan Reabilitas	69
E. Uji Asumsi Klasik.....	71
F. Uji Model.....	75

G. Pembahasan	80
BAB V. KESIMPULAN DAN SARAN	
A. Kesimpulan	89
B. Keterbatasan dan Saran Penelitian	90
DAFTAR PUSTAKA.....	91
LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Daftar Nama SPKD Pemerintah Kota Pematang Siantar	46
2. Kisi-kisi Instrumen Penelitian	50
3. Nilai <i>Cronbach's Alpha & Corrected Item Total Correlation</i>	52
4. Tingkat Pengembalian Kuesioner.....	58
5. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	59
6. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Umur.....	60
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir	61
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan	62
9. Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Bekerja	63
10. Distribusi Frekuensi Variabel Senjangan Anggaran.....	64
11. Distribusi Frekuensi Variabel Partisipasi Anggaran.....	66
12. Distribusi Frekuensi Variabel <i>Locus Of Control</i>	67
13. Distribusi Frekuensi Variabel Budaya Organisasi.. ..	68
14. Nilai <i>Corrected Item Total Correlation</i> Terkecil	70
15. Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> Penelitian	71
16. Uji Normalitas Residual	72
17. Uji Multikolinearitas	73
18. Uji Heterokedastisitas	74
19. Uji F (<i>F-Test</i>)	75
20. Koefisien Determinan	76
21. Koefisien Regresi.....	77

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Kerangka Konseptual	43

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran

1. Kuisisioner.....	95
2. Hasil Uji Analisis.....	98

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Organisasi sektor publik pada dasarnya membutuhkan sebuah manajemen yang baik dalam melaksanakan tugasnya sebab tanpa adanya manajemen, suatu organisasi tidak mampu menjalankan visi dan misi yang diembankan oleh negara kepadanya. Tujuan utama dari organisasi sektor publik adalah memberikan pelayanan dan kesejahteraan yang maksimal kepada masyarakat, sehingga cita-cita dari pemerintah tersebut sejalan dengan keinginan masyarakat (Noerdiawan, 2007). Pada pemerintahan, 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, maka suatu instansi diharapkan memiliki sistem pengendalian manajemen.

Sistem pengendalian manajemen merupakan bagian yang sangat penting dalam kegiatan pengelolaan perusahaan. Pada dasarnya, pengendalian manajemen merupakan sebuah proses yang dilakukan oleh manajer untuk mempengaruhi bawahannya agar mau melaksanakan strategi perusahaan. Dalam sistem pengendalian manajemen, anggaran memegang peranan penting sebagai alat manajemen untuk mengendalikan operasi perusahaan agar strategi yang ditetapkan dapat digunakan untuk mencapai tujuan perusahaan. Anggaran merupakan rencana yang menjabarkan tujuan dan kegiatan perusahaan dimasa yang akan datang yang bersifat kuantitatif dan dinyatakan dalam satuan moneter.

Anggaran disusun agar manajer dapat menjalankan perusahaan secara efektif dan efisien, sehingga tujuan perusahaan tercapai (Schief dan Lewin, 1970). Untuk itu dalam proses penyusunan anggaran perlu dihindari dari hal-hal yang dapat mengurangi manfaat seperti senjangan anggaran.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007), senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi. Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target mudah dicapai. Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) 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.

Aspek sumber daya manusia sebagai penyusun dan pelaksana anggaran harus dipertimbangkan, karena anggaran akan dipengaruhi oleh perilaku manusia terutama bagi pihak yang terlibat langsung dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran. Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua orang atau lebih yang mempunyai

dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut (Mulyadi, 2001).

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). Dengan adanya partisipasi, pengaruh dan kontribusi manajer dalam proses penyusunan anggaran dapat menimbulkan rasa tanggung jawab untuk memenuhi target atau sasaran yang telah ditetapkan (Zimmermann dalam Alim, 2008). Partisipasi penyusunan anggaran kemungkinan besar akan menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran. Kelompok yang mendukung partisipasi dan mementingkan kepentingan organisasi akan menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan anggaran yang ditandai dengan komunikasi positif antar manajer (Veronica, 2008).

Dari hasil penelitian terdahulu terdapat ketidakkonsistenan antara peneliti satu dengan yang lainnya. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985) dan Onsi (1973) dalam Latuheru (2005) yang berpendapat bahwa partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang negatif, yaitu partisipasi yang ditandai dengan komunikasi positif antara para manajer dapat mengurangi *budgetary slack*. Selanjutnya penelitian Supanto (2010) yang meneliti pada Politeknik Negeri Semarang, yang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif

terhadap *budgetary slack*, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat senjangan anggaran.

Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988) dan Young (1985) dalam Ikhsan (2007), menunjukkan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif. Selanjutnya penelitian Asriningati (2006), yang meneliti pada perguruan tinggi swasta di Daerah Istimewa Yogyakarta juga menunjukkan hubungan yang positif antara partisipasi dengan senjangan anggaran yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan kesenjangan anggaran.

Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran. Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi dengan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Dalam penelitian ini pengaruh partisipasi penganggaran dan senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa variabel pemoderasi diantaranya yaitu: *locus of control* dan budaya organisasi Govindarajan (1986) dalam Falikhatun (2007).

Dalam bahasa Indonesia diterjemahkan dengan tempat kedudukan kendali menurut Robbins (1996) *locus of control* adalah sampai sejauhmana orang yakin bahwa mereka menguasai nasib mereka sendiri. Menurut Mustikawati (1999;100)

mendefinisikan *locus of control* sebagai tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka.

Kebutuhan informasi seorang manajer juga dipengaruhi faktor personalitas yang ditunjukkan dengan *locus of control*. *Locus of control* adalah salah satu karakteristik kepribadian yang terdapat dalam diri tiap-tiap orang yang mempengaruhi bagaimana individu tersebut mengartikan atau mempersepsikan peristiwa yang dihadapinya. *Locus of control* ini dibedakan atas *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. *Internal control* mengacu pada persepsi terhadap kejadian baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan berada di bawah pengendalian dirinya sedangkan *eksternal control* mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang telah dilakukan oleh dirinya sendiri dan berada diluar kontrol dirinya.

Menurut Robbins yang dikutip oleh Mustikawati (1999;100) dapat diambil analisis sebagai berikut, jika manajer cenderung memiliki internal *locus of control* sehingga dia yakin akan kemampuan dirinya untuk menyelesaikan suatu permasalahan maka penggunaan anggaran partisipatif akan menimbulkan kepuasan kerja manajer dan diharapkan akan meningkatkan kerja manajer dalam mencapai sasaran anggaran. Berbeda dengan mereka yang memiliki *external locus of control*, individu dengan *internal locus of control* akan lebih banyak berorientasi pada tugas yang dihadapinya (Falikhatun, 2007). Hal ini dimungkinkan karena *internal locus of control* memainkan upaya yang lebih besar untuk mengontrol lingkungan, menunjukkan pemahaman yang lebih baik, dan

memanfaatkan informasi lebih baik dalam situasi pengambilan keputusan yang kompleks. Jika dikaitkan dengan proses partisipasi anggaran, mereka yang tidak memiliki *internal locus of control* yang baik akan gagal menjalankan fungsi dan perannya dalam proses penyusunan anggaran serta dalam mencapai sasaran anggaran. Hal ini tentu saja menjadi indikasi gagalnya partisipasi anggaran yang pada gilirannya akan berdampak pada penurunan kinerja dan rendahnya pencapaian sehingga berakibat timbulnya senjangan anggaran. Dengan kata lain bahwa variabel *locus of control* memegang peranan yang cukup penting dalam proses partisipasi anggaran yang ditengarai memiliki pengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran.

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 itu masalah internal maupun eksternal organisasi (Edy, 2010). Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi. Budaya 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) diduga mampu menjelaskan ketidakseragaman 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. Target anggaran

disesuaikan dengan kemampuan dalam mencapai target tersebut sehingga mengurangi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran.

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. Pengaruh positif berarti bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang akan mengurangi senjangan anggaran. Budaya yang berorientasi pada orang adalah sejauhmana manajemen atas lebih perhatian pada teknik dan proses yang digunakan untuk meraih hasil dari pekerjaan, dibandingkan memusatkan perhatian pada hasil tersebut. Pada budaya organisasi berorientasi orang, organisasi harus fokus kepada kesejahteraan, keberadaan, dan proses bekerja para karyawan sebelum mengharapkan hasil kerja yang maksimal dari mereka. Organisasi 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 organisasi. Sehingga secara tidak langsung akan meningkatkan kinerja mereka dan juga dapat mencegah timbulnya perilaku disfungsional dalam penyusunan dan pelaksanaan anggaran yang mampu memicu timbulnya senjangan anggaran.

Berdasarkan fenomena yang terjadi hingga semester pertama realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) 2011 untuk Pemko Pematang Siantar baru sekitar Rp 201,96 miliar atau 33,1% dari total anggaran sebesar Rp606 miliar. Di sisi lain, penyerapan belanja oleh Satuan Perangkat Kerja

Daerah (SKPD) juga kurang optimal. Untuk penyerapan dana APBD dari sisi pendapatan juga belum mencapai target. Dari target sebesar Rp581 miliar, hingga semester I baru terserap 44,6% atau senilai Rp259 miliar. Angka ini lebih rendah disbanding capaian APBD 2010 lalu di periode yang sama mencapai 49%. (<http://www.seputar-indonesia.com/edisicetak/content/view/417641/>).

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 disfungsional (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 Pematang Siantar (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 *Locus Of Control* Sebagai Variabel Pemoderasi”**.

B. Identifikasi Masalah

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

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?

2. Sejauhmana *locus of control* memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
3. Sejauhmana ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
4. Sejauhmana budaya organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?

C. Pembatasan Masalah

Agar lebih jelas dan terarah, maka penulis perlu membatasi masalah yang akan dibahas dan diteliti. Berdasarkan latar belakang masalah dan identifikasi masalah di atas, maka pembatasan masalahnya adalah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan *locus of control* dan budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi.

D. Perumusan Masalah

Dari pembahasan di atas, peneliti merumuskan masalah yang akan diteliti sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
2. Sejauhmana *locus of control* memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?
3. Sejauhmana budaya organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran?

E. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini yaitu untuk membuktikan secara empiris :

1. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran,
2. Pengaruh *locus of control* sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
3. Pengaruh budaya organisasi sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

F. Manfaat Penelitian

Kegunaan dari penelitian ini adalah:

1. Bagi penulis, untuk menambah wawasan penulis dalam mengetahui pengaruh *locus of control* dan budaya organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.
2. Bagi Pemerintah Daerah, sebagai bahan pertimbangan didalam melihat faktor yang mempengaruhi senjangan anggaran sehingga hal-hal yang dapat mengurangi manfaat anggaran itu sendiri dapat dihindari.
3. Bagi peneliti selanjutnya, penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan referensi atau bukti empiris mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL, DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Pendekatan Kontijensi

Dalam penelitian ini faktor kontijensi digunakan untuk mengevaluasi keefektifan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Karena dari penelitian-penelitian sebelumnya menyatakan hasil yang bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat kedua hubungan tersebut. Faktor kontijensi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *locus of control*, dan budaya organisasi. Faktor-faktor tersebut akan bertindak sebagai variabel pemoderasi dalam hubungannya dengan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Dalam kontijensi terdapat variabel yang dapat berperan sebagai *faktor moderating* atau *faktor intervening* yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Ghazali (2002) menjelaskan bahwa faktor moderating yaitu faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel. Sedangkan faktor intervening adalah faktor atau variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya.

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).

2. Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

a. Pengertian Senjangan Anggaran

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). 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).

Anthony dan Govindarajan (2007) mengemukakan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Kecenderungan ini disebut juga

dengan senjangan anggaran. Senjangan anggaran adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan kemampuan terbaik organisasi.

Senjangan anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai (Anthony dan Govindarajan, 2007).

Menurut Young (1985) dalam Darlis (2002), senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Pimpinan menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi, hal ini dilakukan agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja pimpinan terlihat baik. Falikhatun (2007) mengemukakan, *slack* anggaran terjadi jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya.

Schiff dan Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *budgetary slack* karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi pimpinan ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Upaya ini dilakukan dengan menentukan pendapatan terlalu rendah

(*understated*) dan biaya terlalu tinggi (*overstated*). Menurut Falikhatun (2007) ada tiga alasan utama pimpinan melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*) :

- 1) Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya,
- 2) *Budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi pimpinan tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya,
- 3) Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Persoalan-persoalan senjangan anggaran terjadi karena perhatian yang tidak memadai terhadap pembuat keputusan, komunikasi, proses persetujuan anggaran dan kepemimpinan yang tidak selektif. Permasalahan ini sering diidentifikasi dengan anggaran pemerintah. Anggaran seperti ini lebih berbahaya di pemerintahan karena yang memberikan persetujuan adalah badan legislatif yang tidak terlibat dalam proses manajemen setelah memberikan persetujuan. Dalam perencanaan anggaran, pemerintah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas untuk mempermudah mempertanggung jawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka pencapaian tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang ditetapkan sebelumnya.

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

- 1) Ketidasesuaian tujuan individu dengan tujuan organisasi
- 2) Ketidakmampuan individu dalam mencapai tujuan organisasi melalui perilaku yang diharapkan.

b. Indikator

Dunk (1993) dalam Dewi (2008) menyatakan ada tiga indikator dalam *budgetary slack* yaitu:

1. Perbedaan jumlah anggaran dengan estimasi terbaik

Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik perusahaan. Dalam keadaan terjadinya senjangan anggaran, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan meninggikan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target mudah dicapai.

2. Target anggaran

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, dengan target anggaran yang rendah dan biaya yang dianggarkan juga tinggi menyebabkan seorang manajer dapat dengan mudah mencapai anggaran yang telah disetujui sebelumnya.

3. Kondisi lingkungan

Kondisi lingkungan juga sangat mempengaruhi *budgetary slack* diantaranya dengan sengaja melakukan perbuatan tersebut dapat suatu timbal balik seperti kenaikan gaji, promosi, dan bonus dari organisasi karena anggaran yang dibuat dapat dicapai. *Budgetary slack* dapat dilakukan manajer karena dianggap perlu untuk menyelamatkan anggaran dengan melakukan penyesuaian dengan bawahan. Oleh karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, partisipasi penganggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap senjangan

3. Partisipasi Anggaran

Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut, Mulyadi (2001). Partisipasi adalah bentuk pengikutsertaan komponen-komponen masyarakat dalam mengambil kebijakan publik, perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan (Mardiasmo, 2002). Sedangkan menurut Amstrong (1990) partisipasi adalah keterlibatan pemimpin dan pekerja secara bersama-sama dalam membuat keputusan mengenai hal-hal yang menyangkut kepentingan bersama. Partisipasi pimpinan dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana pimpinan dinilai kinerjanya, serta keterlibatan pimpinan dalam mengkondisikan anggotanya. Partisipasi anggaran menunjukkan luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran

yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggungjawaban anggaran mereka.

Keterlibatan/partisipasi berbagai pihak dalam membuat keputusan dapat terjadi dalam penyusunan anggaran. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para pimpinan di bawahnya akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif 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 terlibat dalam penyusunannya (Milani dalam Darlis, 2002).

Menurut Mulyadi (2001) partisipasi anggaran berarti keikutsertaan *operating managers* dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan di masa yang akan datang yang akan ditempuh oleh *operating managers* tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran. Tingkat partisipasi *operating manager* dalam penyusunan anggaran akan mendorong moral kerja yang tinggi. Moral kerja ditentukan oleh seberapa besar seseorang mengidentifikasi dirinya sebagai tujuan dari organisasi. Sehingga dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para pimpinan dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggungjawabnya atau penyusunan anggaran yang memungkinkan bawahan untuk ikut kerjasama dalam menentukan rencana. Sementara Kenis (1979) dalam Asriningati (2006) mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai tingkat partisipasi

manajer dalam mempersiapkan anggaran dan mereka memiliki pengaruh dalam menentukan pencapaian sasaran anggaran di pusat pertanggung- jawabannya.

Anthony dan Govindarajan (2007) menyatakan bahwa partisipasi anggaran adalah proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran. Hal ini mempunyai dampak yang positif terhadap motivasi manajerial karena dua alasan:

- a) Kemungkinan ada penerimaan yang lebih besar atas cita-cita anggaran jika anggaran dipandang berada dalam kendali pribadi manajer, dibandingkan bila dipaksakan secara eksternal. Hal ini akan mengarah pada komitmen pribadi yang lebih besar untuk mencapai cita-cita tersebut.
- b) Hasil penyusunan anggaran partisipatif adalah pertukaran informasi yang efektif, sehingga mengurangi asimetri informasi.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007) suatu proses anggaran bisa bersifat dari atas ke bawah (*topdown*) atau dari bawah ke atas (*bottom-up*). Dengan penyusunan anggaran dari atas ke bawah, manajemen senior menetapkan anggaran bagi tingkat yang lebih rendah. Dengan penyusunan anggaran dari bawah ke atas, pimpinan di tingkat yang lebih rendah berpartisipasi dalam menentukan besarnya anggaran. Tetapi, pendekatan dari atas ke bawah jarang berhasil. Pendekatan tersebut mengarah kepada kurangnya komitmen dari sisi pembuat anggaran dan hal ini membahayakan keberhasilan rencana tersebut. Namun penyusunan anggaran dari bawah ke atas kemungkinan besar akan menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran. Tetapi, jika tidak

dikendalikan dengan hati-hati, pendekatan ini dapat menghasilkan jumlah yang tidak sesuai dengan tujuan organisasi. Proses penyusunan anggaran yang efektif yaitu menggabungkan kedua pendekatan tersebut, yang dinamakan penyusunan anggaran partisipatif.

Penyusunan anggaran partisipatif juga memberikan dampak yang positif yaitu dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dapat dicapai. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara efektif untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap pusat pertanggung jawaban dengan tujuan organisasi secara umum. Onsi (1973) dalam Asriningati (2006) juga berpendapat bahwa partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif, karena dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi.

4. *Locus Of Control*

a. *Pengertian Locus Of Control*

Sebuah kepercayaan tentang apakah perilaku seseorang dikendalikan oleh kekuatan internal atau eksternal. Variabel ini mengacu pada kepercayaan seseorang tentang tempat kekuatan dimana pengendalian perilaku mereka.

Dalam bahasa Indonesia diterjemahkan dengan tempat kedudukan kendali menurut Robbins (1996) *locus of control* adalah sampai sejauh mana orang yakin bahwa mereka menguasai nasib mereka sendiri. Menurut Mustikawati (1999;100) mendefinisikan *locus of control* sebagai tingkatan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka.

Pada dasarnya konsep *locus of control* menunjukkan kepada harapan-harapan individu mengenai sumber penyebab dari peristiwa-peristiwa yang terjadi dalam hidupnya.

b. Konsep *Locus Of Control*

Konsep *locus of control* dibedakan atas:

1) *Internal Control*

Individu-individu yang yakin bahwa mereka mengendalikan apa yang terjadi pada diri mereka sendiri (Robbins, 1996;56). Internal control mengacu pada persepsi terhadap kejadian baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan berada dibawah pengendalian dirinya (Mustikawati, 1999;100).

2) *Eksternal Control*

Individu-individu yang yakin bahwa apa yang terjadi pada diri mereka dikendalikan oleh kekuatan dari luar, seperti misalnya kemujuran atau peluang (Robbins, 1996;56). Eksternal control mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang telah dilakukan dirinya sendiri dan berada diluar control dirinya (Mustikawati, 1999;100).

Individu yang memiliki pusat pengendalian internal, cenderung menganggap akibat yang terjadi pada dirinya lebih dititikkan oleh hal-hal yang terdapat pada dirinya sendiri, yaitu kecakapan (*ability*), kemampuan (*skill*), dan usaha (*effort*).Sebaliknya individu yang memiliki pusat pengendalian eksternal,

cenderung menganggap hal-hal yang berasal dari luar dirinya seperti kesempatan (*chance*) dan pengaruh orang lain (*actions of other*).

Tipe internal cenderung untuk melihat kekuatan mata rantai antara usaha yang mereka lakukan, pekerjaan mereka dan tingkat pekerjaan yang mereka selesaikan. Mereka juga melihat tingkatan yang lebih besar daripada eksternal dimana organisasi akan memberikan pekerjaan tertinggi dan mengupahnya (Johns, 1989;78)

Sejumlah penelitian yang membandingkan internal dan eksternal secara konsisten telah menunjukkan bahwa individu-individu yang nilainya tinggi dalam keeksternalan kurang puas terhadap pekerjaan mereka, mempunyai tingkat kemangkiran yang lebih tinggi, dan lebih terasing dari lingkungan kerja, dan kurang terlibat pada pekerjaan mereka dibandingkan kaum internal.

Mengapa kaum eksternal kurang puas?, Agaknya jawabanya adalah karena mereka mempunyai kendali yang sedikit terhadap hasil organisasi yang penting bagi mereka. Kaum internal, yang menghadapi situasi yang sama, menghubungkan hasil organisasi ke tindakan mereka sendiri. Jika situasinya menarik, mereka meyakini bahwa tidak ada orang lain yang harus disalahkan kecuali diri mereka. Juga, internal yang tidak terpuaskan lebih besar kemungkinan untuk keluar dari pekerjaan yang tidak memuaskan (Robbins, 1996;56).

Seseorang dengan orientasi eksternal menunjukkan keadaan yang takut, ragu-ragu dan putus asa daripada individu dengan orientasi internal. Individu dengan locus of control eksternal mendapat skor lebih tinggi untuk kegelisahan, kecurigaan dan rasa permusuhan. Sedangkan internal suka bekerja sendiri dan

efektif, lebih baik dalam menyelesaikan masalah dan mengalami sedikit kecemasan dibandingkan dengan orientasi eksternal. Bila menghadapi stress, individu eksternal lebih murung dan putus asa dibandingkan individu internal.

Dalam banyak hal, individu dengan orientasi internal lebih mampu daripada individu dengan orientasi eksternal. Mereka memperhatikan informasi-informasi yang relevan dan mendapatkan prinsip-prinsip yang penting untuk pemecahan masalah, serta gambaran lebih aktif, berusaha berprestasi dan mandiri. Perbedaan orientasi *locus of control* yang dimiliki oleh masing-masing individu itu memberikan penilaian terhadap peristiwa atau situasi yang sedang dihadapi.

Bukti dari keseluruhan menyatakan bahwa kaum internal umumnya mempunyai kinerja yang lebih baik daripada pekerjaan mereka, tetapi kesimpulan itu hendaknya diperlukan untuk mencerminkan perbedaan-perbedaan dalam pekerjaan. Kaum internal lebih aktif mencari informasi sebelum mengambil keputusan, dan lebih termotivasi untuk berprestasi, dan melakukan upaya yang lebih besar untuk mengendalikan lingkungan mereka. Tetapi kaum eksternal lebih tunduk dan bersedia melakukan pengarahan. Oleh karena itu kaum internal melakukan tugas-tugas canggih yang baik, yang mencakup banyak pekerjaan manajerial dan professional, yang menuntut pemrosesan dan pembelajaran informasi yang rumit (Robbins, 1996;56-57).

Locus of control dapat berubah seiring dengan bertambahnya usia seseorang. Dijelaskan bahwa anak-anak lebih memiliki locus of control eksternal. Kemungkinan fakta bahwa anak-anak lebih terkontrol oleh orang tua, yang

kemudian secara berangsur-angsur akan berkurang sejalan dengan bertambahnya usia anak. Jadi semakin meningkat usia individu, cenderung semakin internal locus of control yang dimilikinya.

Locus of control sebagian besar ditentukan oleh masa lalu. Kepribadian yang bersifat internal kontrol merupakan hasil dari lingkungan dimana sebagian besar perilakunya memberikan hasil yang dia harapkan. Sedangkan kepribadian eksternal merupakan hasil dari pengalaman yang sia-sia dalam mendapatkan suatu hasil atau imbalan.

Kreitner dan Kinici (1995) mengatakan bahwa para peneliti menemukan perilaku yang berbeda antara internal dan eksternal:

- 1) Internal menunjukkan motivasi kerja yang lebih besar.
- 2) Internal mempunyai harapan yang kuat bahwa setiap usahanya akan memimpin pada pekerjaan yang lebih.
- 3) Internal menunjukkan tingkat pekerjaan yang tinggi dalam pekerjaan-pekerjaan yang sulit atau masalah-masalah sukar, ketika pekerjaan itu memberikan nilai lebih.
- 4) Ada sebuah hubungan yang kuat antara kepuasan kerja dengan penampilan pekerjaan internal daripada eksternal.
- 5) Internal berusaha untuk mendapatkan keuntungan yang lebih tinggi daripada eksternal.
- 6) Eksternal cenderung lebih merasa lebih cemas dalam menghadapi suatu masalah dibandingkan internal.

c. Indikator *Locus Of Control*

Menurut Rotler dalam Robbins (1998) terdapat tiga indikator utama dalam *locus of control* yaitu :

1) Kepercayaan akan adanya takdir

Jika seorang individu percaya akan adanya takdir maka ia memiliki *locus of control* eksternal, dan jika individu tersebut tidak percaya akan adanya takdir maka ia memiliki *locus of control* internal.

2) Kepercayaan diri

Jika seorang individu tidak percaya pada kemampuan dirinya maka ia memiliki *locus of control* eksternal, dan jika individu tersebut percaya terhadap kemampuan dirinya maka ia memiliki *locus of control* internal.

3) Usaha/kerja keras

Jika seorang individu tidak bekerja dengan sekuat tenaga atau maksimal maka ia memiliki *locus of control* eksternal, dan jika individu tersebut bekerja dengan sekuat tenaga dan maksimal maka ia memiliki *locus of control* internal.

5. 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) 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)

” 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), 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 berpersepsi, 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) 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) 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), 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. Organisasi harus bertanggungjawab terhadap semua aspek kehidupan karyawan jika organisasi menghendaki kinerja mereka membaik (Achmad, 2007). Oleh

karena itu pada budaya berorientasi orang, organisasi harus fokus kepada kesejahteraan, keberadaan, dan proses bekerja para karyawan sebelum mengharapkan hasil kerja yang maksimal dari mereka. Organisasi 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 organisasi. 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 berorientasi orang menurut Hofstede (1990) dalam Supomo dan Indriantoro (1998) diantaranya adalah:

- 1) Keputusan-keputusan yang penting lebih sering dibuat secara kelompok.
- 2) Lebih tertarik pada orang yang mengerjakan daripada hasil pekerjaan.
- 3) Memberikan petunjuk yang jelas kepada pegawai baru.
- 4) Peduli terhadap masalah pribadi pegawai.
- 5) Mempunyai ikatan tertentu dengan masyarakat sekitar.

Karena keputusan-keputusan yang penting dalam proses penyusunan anggaran dibuat secara kelompok, maka partisipasi dalam penyusunan anggaran lebih efektif sehingga senjangan anggaran 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).

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 berkelompok. Untuk itu, salah satu upaya dari organisasi untuk menutupi kinerja yang kurang baik tersebut adalah dengan melakukan senjangan anggaran. Selain itu, suatu kinerja dari organisasi tersebut akan tinggi jika partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut lebih rendah, sebab bawahan dalam hal ini cenderung melakukan penyusunan anggaran secara individu.

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). 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) 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) 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.

B. Penelitian yang Relevan

Penelitian Ikhsan (2007) menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan menggunakan lima variabel pemoderasi. Variabel tersebut adalah gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, ketidakpastian strategik dan kecukupan anggaran. Populasi dalam

penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang berada pada Kawasan Industri Medan (KIM). Adapun yang dijadikan sampel adalah adalah pimpinan yang ikut serta dan bertanggungjawab dalam proses penyusunan anggaran bagi departemen atau divisi yang dipimpinnya. Hasil penelitian ini menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Asriningati (2006) menguji pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Penelitian ini merupakan studi kasus pada perguruan tinggi swasta di daerah DI Yogyakarta. Hasil analisis regresi menunjukkan hubungan yang positif signifikan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan juga hubungan positif signifikan terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Asmawanti (2008) menguji Analisis Pengaruh Antara *Locus of Control*, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan, Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah semua karyawan yang menjabat sebagai manajer, kepala divisi, dan kepala bagian dari berbagai divisi yang berjumlah 453 perusahaan manufaktur yang berada di wilayah Gresik. Adapun sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 10 perusahaan manufaktur dalam skala besar yang mempunyai tenaga kerja berjumlah ≥ 100 yang berada dalam lingkungan perusahaan di wilayah Gresik dan dengan syarat karyawan yang menjabat sebagai manajer produksi, manajer pemasaran, dan manajer keuangan

dalam perusahaan manufaktur. Hasil penelitian ini menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Penelitian Kusniah (2008) menguji Analisis Pengaruh Antara *Locus of Control* Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah semua karyawan yang menjabat sebagai manajer, kepala divisi, dan kepala bagian dari berbagai divisi yang berjumlah 453 perusahaan manufaktur yang berada di wilayah Gresik. Adapun sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 10 perusahaan manufaktur dalam skala besar yang mempunyai tenaga kerja berjumlah ≥ 100 yang berada dalam lingkungan perusahaan di wilayah Gresik dan dengan syarat karyawan yang menjabat sebagai manajer produksi, manajer pemasaran, dan manajer keuangan dalam perusahaan manufaktur. Hasil penelitian ini menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran serta interaksi antara partisipasi anggaran dengan *locus of control* mempengaruhi timbulnya senjangan anggaran.

Penelitian Falikhatun (2007) yang menguji Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dengan variabel pemoderasi ketidakpastian lingkungan dan kohesivitas kelompok. Populasi dalam penelitian adalah BUMD di Jawa Tengah. Berdasarkan hasil penelitian diperoleh Partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*, dan ketidakpastian lingkungan yang tinggi mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*.

Penelitian Ngatemin (2009) tentang Pengaruh komitmen organisasi dan *locus of control* terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Sampel penelitian ini adalah Badan Pengembangan Sumber Daya Kebudayaan Dan Pariwisata Kota Medan. Dengan hasil penelitian menunjukkan Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja, komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja, serta *locus of control* tidak berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi dengan kinerja.

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

Penelitian Venusita (2006) menguji partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi. Sampel dalam penelitian ini adalah semua perusahaan manufaktur yang bergerak dibidang industri makanan dan minuman di Kawasan Rungkut Industri dan Kawasan Berbek Industri, sejumlah 33 perusahaan (Buku petunjuk SIER-PIER 2001/2005). Berdasarkan hasil uji analisis regresi linear berganda, ditemukan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan baik secara parsial maupun bersama-sama dari partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan hasil uji analisis regresi linear berganda dengan variabel moderating, ditemukan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan dari partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran melalui komitmen organisasi sebagai variabel moderating. Berdasarkan hasil uji analisis regresi linear berganda dengan variabel moderating, ditemukan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan dari keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran melalui komitmen organisasi sebagai variabel moderating.

Penelitian Veronica (2008) menguji partisipasi penganggaran, penekanan anggaran komitmen organisasi dan kompleksitas tugas terhadap *slack* anggaran. Populasi dalam penelitian ini adalah para penyusun anggaran BPR di Kabupaten Bandung. Berdasarkan hasil analisis data dalam penelitian ini disimpulkan bahwa partisipasi penganggaran, penekanan anggaran, komitmen organisasi, dan kompleksitas tugas, baik secara simultan maupun parsial, berpengaruh signifikan terhadap *slack* anggaran pada BPR di Kabupaten Bandung.

Penelitian Darlis (2002) meneliti tentang analisis pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Dapat disimpulkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran mempengaruhi individu melakukan senjangan anggaran, semakin besar komitmen organisasi menyebabkan semakin menurun keinginan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran, dan ketidakpastian lingkungan baik internal maupun eksternal perusahaan tidak signifikan mempengaruhi individu dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.

C. Hubungan Antar Variabel

1. Hubungan Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran

Para peneliti menemukan bahwa senjangan anggaran (*budgetary slack*) dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Siegel dan Marconi (1989) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimiliki kepada atasannya, sehingga atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi.

Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini sejalan dengan pendapat Onsi

(1973) dalam Ikhsan (2007) yang mengatakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi mengarah pada komunikasi positif. Hasil penelitian Supanto juga menunjukkan bahwa Partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap budgetary slack, maksudnya bahwa partisipasi anggaran akan menurunkan tingkat kesenjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan di atas, peneliti menduga bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, karena partisipasi yang tinggi dalam proses penyusunan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran, hal ini terjadi karena tingkat partisipasi pegawai dipengaruhi oleh beberapa perilaku pegawai yang aktif dalam memberikan opini dan pemikirannya dalam mencapai tujuan perusahaan.

2. Hubungan *Locus Of Control*, Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran

Bila manager berpandangan bahwa faktor penentu tersebut berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka manager akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Sebaliknya, bila manager berpandangan bahwa faktor pengendali tersebut berada diluar kendali organisasi (*eksternal locus of control*), maka manager akan merasa tidak berdaya untuk menggerakkan organisasi mencapai sasaran yang ingin dicapai dalam anggaran. Dengan demikian, manager akan termotivasi untuk menciptakan senjangan anggaran serta tindakan penyimpangan lainnya untuk memungkinkan tercapainya sasaran organisasi (Dunk dan Nouri, 1998).

Brownell dalam Ngatemin (2009) mengelompokkan berbagai kondisi *locus of control* kedalam empat kelompok variabel yaitu kultural, organisasional, interpersonal dan individual. Secara individual *locus of control* merupakan salah satu faktor mempengaruhi cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa untuk bisa atau tidaknya ia mengendalikan peristiwa tersebut. Kondisi ini memberikan arti bahwa dalam rangkaian penyusunan anggaran tidak terlepas dari peran individu dalam mewujudkan apakah keberhasilan yang dicapai atau kegagalan yang akan terjadi. Hal ini kembali kepada personality seseorang mana yang lebih dominan apakah *locus of control internal* atau *locus of control external*. Semua itu akan berpengaruh kepada perilaku pemimpin sewaktu penyusunan anggaran.

Menurut Robbins yang dikutip oleh Mustikawati (1999;100) dapat diambil analisis sebagai berikut, jika manajer cenderung memiliki internal *locus of control* sehingga dia yakin akan kemampuan dirinya untuk menyelesaikan suatu permasalahan maka penggunaan anggaran partisipatif akan menimbulkan kepuasan kerja manajer dan diharapkan akan meningkatkan kerja manajer. Namun apabila seorang manajer mempunyai kecenderungan lebih mempercayai faktor-faktor diluar dirinya sebagai penentu keberhasilannya, dapat dikatakan dia memiliki eksternal *locus of control*, hal ini justru akan menurunkan keefektifan penggunaan penyusunan anggaran. Di Indonesia *locus of control* para manajer yang cenderung eksternal menyebabkan kurang adanya rasa percaya diri sendiri, yang pada akhirnya akan berdampak negatif terhadap penganggaran.

Locus of control adalah salah satu karakteristik kepribadian yang terdapat dalam diri tiap-tiap orang yang mempengaruhi bagaimana individu tersebut

mengartikan atau mempersepsikan peristiwa yang dihadapinya. *Locus of control* ini dibedakan atas locus of control internal dan *locus of control eksternal*. Mereka yang cenderung beranggapan bahwa perilakunya diakibatkan oleh daya-daya dalam dirinya sendiri disebut memiliki *locus of control internal*, sedangkan orang cenderung beranggapan bahwa perilakunya didorong oleh faktor-faktor diluar dirinya disebut mempunyai *locus of control eksternal*.

Dari penjelasan di atas, peneliti menduga bahwa *locus of control* mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena dengan partisipasi yang tinggi dari bawahan serta dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi menyebabkan menurunnya keinginan untuk melakukan senjangan anggaran.

3. Hubungan Budaya Organisasi, Partisipasi Penganggaran dan Senjangan Anggaran

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) 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 membuat ajuan biaya yang lebih tinggi pada sisi biaya. Hal ini dijelaskan oleh Robbin's (2010) 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.

Budaya organisasi yang berorientasi pada orang dapat memperkuat hubungan partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran, dan sebaliknya budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan dapat mepelemaht hubungan tersebut. Hasil penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) menyatakan bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang mempunyai pengaruh positif dalam anggaran partisipatif yang berarti mengurangi terjadinya senjangan.

C. Kerangka Konseptual

Salah satu komponen penting dalam perencanaan organisasi adalah anggaran. Anggaran adalah sebuah rencana tentang kegiatan di masa datang, yang mengidentifikasi kegiatan untuk mencapai tujuan. Anggaran merupakan hal yang sangat penting bagi suatu organisasi karena anggaran dijadikan sebagai tolak ukur keberhasilan seorang pemimpin. Pemimpin perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran dapat digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut.

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.

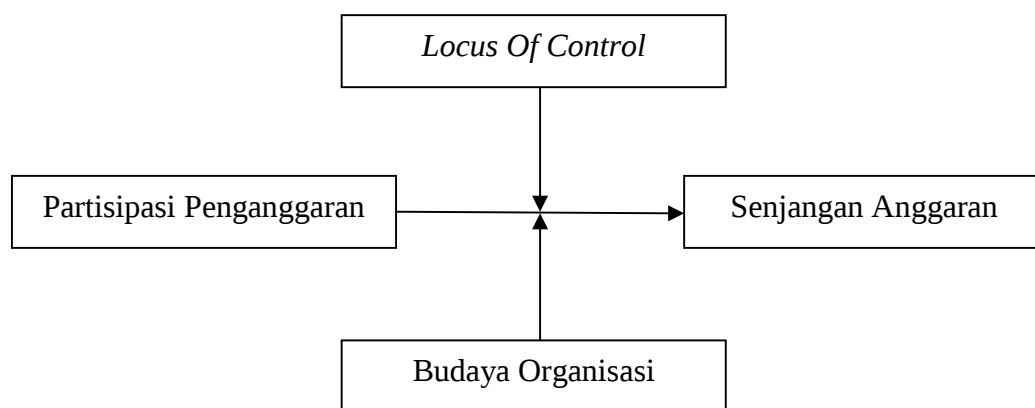
Partisipasi anggaran akan menciptakan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran, tetapi jika tidak dikendalikan dengan hati-hati pendekatan ini dapat menyebabkan terjadinya perilaku disfungsional yang dilakukan oleh manajer karena adanya perbedaan kepentingan antara manajer dengan *stakeholder* sehingga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

Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran dapat diperkuat dan diperlemah oleh *locus of control*. menurut Robbins (1996) *locus of control* adalah sampai sejauh mana orang yakin bahwa mereka menguasai nasib mereka sendiri. Dunk dan Nouri (1998) mengemukakan bahwa Bila manager berpandangan bahwa factor penentu berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka manajer akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Sebaliknya, bila manager

berpandangan bahwa faktor pengendali berada diluar kendali organisasi (*eksternal locus of control*), maka manajer akan merasa tidak berdaya untuk menggerakkan organisasi mencapai sasaran yang ingin dicapai dalam anggaran. Dengan demikian, manajer akan termotivasi untuk menciptakan senjangan anggaran serta tindakan penyimpangan lainnya untuk memungkinkan tercapainya sasaran organisasi

Budaya organisasi 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 anggotanya berpartisipasi penuh dalam mencapai target yang ditetapkan. Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi sehingga berkaitan dengan cara seseorang menganggap pekerjaan, bekerja sama dengan rekan kerja, dan memandang masa depan.



Gambar 1
Kerangka Konseptual

D. Hipotesis

Berdasarkan teori dan latar belakang permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dibuat beberapa hipotesis terhadap permasalahan sebagai berikut :

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran

H₂: Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, hubungan tersebut semakin kuat apabila manajer memiliki *locus of control internal*.

H₃: Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika budaya organisasi berorientasi pada orang.

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

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

1. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pada satuan kerja perangkat daerah kota Pematang Siantar.
2. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan negatif terhadap senjangan anggaran pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Pematang Siantar. Pengaruh tersebut akan semakin kuat pada saat individu menganut *Locus of control internal* pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Pematang Siantar.
3. Budaya organisasi yang berorientasi pada orang tidak memiliki pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

B. Keterbatasan dan Saran Penelitian

Seperti kebanyakan penelitian lainnya, peneliti ini memiliki beberapa keterbatasan:

1. Data penelitian yang berasal dari responden yang disampaikan secara tertulis dengan bentuk kuesioner mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian. Karena persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya dan akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara.
2. Dari model penelitian yang digunakan, diketahui bahwa variabel penelitian yang digunakan dapat menjelaskan sebesar 7,7 %. Sedangkan 92,3% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak diteliti. Sehingga variabel penelitian yang digunakan menjelaskan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan gaya kepemimpinan dan budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi.

Berdasarkan keterbatasan yang telah diuraikan di atas, maka penulis mencoba untuk memberikan saran-saran sebagai berikut:

1. Untuk penelitian selanjutnya, sebaiknya menggunakan metode pengumpulan data dengan cara survei lapangan dan wawancara untuk menilai sejauhmana pengaruh antar variabel.
2. Bagi peneliti lain yang tertarik untuk meneliti judul yang sama, maka peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan dan menggunakan variabel pemoderasi lain seperti asimetri informasi, ketidakpastian lingkungan dan *Group Coheviens*.