PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP KESENJANGAN ANGGARAN DENGAN ASIMETRI INFORMASI DAN BUDAYA ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING

(Studi Pada Rumah Sakit Umum Daerah Milik Pemprop Sumbar)

SKRIPSI

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Memperoleh
Gelar Sarjana Ekonomi Strata Satu

Oleh:

NERRY TETRIA PUTRI

2008 / 05269

PROGRAM STUDI AKUNTANSI

FAKULTAS EKONOMI

UNIVERSITAS NEGERI PADANG

2013

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP KESENJANGAN ANGGARAN DENGAN ASIMETRI INFORMASI DAN BUDAYA ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING

(Studi pada Rumah Sakit Umum Daerah Milik Pemprop Sumbar)

Nama	**: Nerry Tetria Putri**
BP/NIM	**: 2008/05269**
Program Studi	**: Akuntansi**
Fakultas	**: Ekonomi**

Padang, Januari 2013

Disetujui Oleh:

Pembimbing I	**Pembimbing II**
Lili Anita, SE, M.Si Ak	**Deviani, SE, M.Si Ak**
NIP. 19710302 199802 2 001	**NIP. 19690610 199802 2 001**

Ketua Prodi

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 Penganggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Moderating. (Studi Pada Rumah Sakit Umum Daerah Milik Pemprop Sumbar)**
Nama	**: NERRY TETRIA PUTRI**
BP/NIM	**: 2008/05269**
Program Studi	**: Akuntansi**
Fakultas	**: Ekonomi**

Padang, Februari 2013

Tim Penguji

Nama		**Tanda Tangan**
1. Ketua	**: Lili Anita, SE, M.Si Ak**	**1.**……
2. Sekretaris	**: Deviani, SE, M.Si Ak**	**2.**……
3. Anggota	**: Charoline Cheisviyanny, SE, M.Ak**	**3.**……
4. Anggota	**: Henri Agustin, SE, M.Sc, AK**	**4.**……

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama	: Nerry Tetria Putri
NIM/Thn. Masuk	: 05269/2008
Tempat/ Tgl Lahir	: Maninjau/5 Januari 1990
Program Studi	: Akuntansi
Keahlian	: Akuntansi Sektor Publik
Fakultas	: Ekonomi
Alamat	: Jln. Cendrawasih No. 17 B, Air Tawar Barat, Padang
No.Hp/Telp	: 087895540899
Judul Skripsi	: Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi dan Budaya Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Pada Rumah Umum Daerah Milik Pemprop Sumbar)

Dengan ini menyatakan bahwa :

1. Karya tulis/skripsi saya ini, adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik (sarjana), baik di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang maupun di Perguruan Tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini merupakan gagasan, rumusan dan penilaian saya sendiri, tanpa bantuan lain kecuali arahan tim pembimbing.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya/pendapat yang ditulis/dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan menyebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis/skripsi ini sah, apabila telah ditandatangani **Asli** oleh Tim Pebimbing, Tim Penguji dan Ketua Program Studi.

Demikianlah pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam penyataan ini, maka saya bersedia menerima **Sanksi Akademik** berupa pencabutan gelar yang diperoleh karena karya tulis ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Padang, Januari 2013

Yang menyatakan,

METERAI TEMPEL A9023AAF602459039 ENAM RIBU RUPIAH 6000 DJP

Nerry Tetria Putri

Nim.2008/05269

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 Penganggaran Terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Budaya Organisasi Sebagai Pemoderasi" (Studi pada RSUD milik Pemprop Sumbar)". Penulisan skripsi ini adalah untuk memenuhi persyaratan 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 mengucapkan terima kasih kepada Ibu Lili Anita, 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 RSUD yang telah memberikan izin penulis untuk melakukan penelitian ini.

5. Kedua orang tua yang selalu memberikan dukungan dan mendoakan agar penulis dapat mancapai apa yang dicita-citakan.
6. Teman-teman yang selalu memberikan bantuan dan dukungan kepada penulis dalam penulisan skripsi ini.

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, Januari 2013

Penulis

DAFTAR ISI

Halaman

ABSTRAK i

KATA PENGANTAR ii

DAFTAR ISI iv

DAFTAR TABEL vii

DAFTAR GAMBAR ix

DAFTAR LAMPIRAN x

BAB I. PENDAHULUAN 1

A. Latar Belakang 1

B. Identifikasi Masalah 11

C. Pembatasan Masalah 12

D. Perumusan Masalah 12

E. Tujuan Penelitian 13

F. Manfaat Penelitian 14

BAB II. KAJIAN TEORI 15

A. Kajian Teori 15

1. Budgetary Slack ..... .15

2. Partisipasi Panggaran.. ..... .29

3. Asimetri Informasi……..…….33

4. Budaya Organisasi 35

B. Penelitian Terdahulu ……..…….….. 41

C. Pengembangan Hipotesis…….…… 43

1. Hubungan Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary slack ... 43

2. Hubungan Asimetri Informasi terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan budgetary slack 45

3. Hubungan Budaya Organisasi terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan budgetary slack 46

D. Kerangka Konseptual……... 47

E. Hipotesis……... 49

BAB III. METODOLOGI PENELITIAN 50

A. Jenis Penelitian 50

B. Populasi dan Sampel 50

C. Jenis dan Sumber data 51

D. Metode Pengumpulan Data..... 51

E. Variabel Penelitian 52

F. Instrumen Penelitian 53

G. Uji Instrumen..... 54

H. Hasil Uji Coba Instrumen 55

I. Uji Asumsi Klasik 56

J. Teknik Analisis Data 57

K. Definisi Operasional 62

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....63

A. Sampel dan Responden Penelitian 63
B. Demografi Responden 64
C. Deskripsi Variabel Penelitian 68
D. Statistik Deskriptif 73
E. Uji Validitas Dan Reliabilitas Penelitian..... . 74
F. Uji Asumsi Klasik 76
G. Analisis Data 79
H. Pembahasan 84
BAB V. PENUTUP 90
A. Simpulan..... 90
B. Keterbatasan dan Saran Penelitian 90
DAFTAR PUSTAKA 92
LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel **Halaman**

1. Daftar Nama RSUD milik Pemprop Sumbar 50
2. Kisi-kisi instrumen penelitian..... 53
3. Nilai Cronbach's Alpha & Corrected Item-Total Correlation..... 56
4. Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner..... 63
5. Karakteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan 64
6. Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakir..... 65
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin 66
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Umur 67
9. Karakteristik Responden Berdasarkan Masa Kerja 67
10. Distribusi Variabel *Budgetary Slack* 68
11. Distribusi Variabel Partisipasi Penganggaran 70
12. Distribusi Variabel Asimetri Informasi 71
13. Distribusi Variabel Budaya Organisasi 72
14. Descriptive Statistics 73
15. Nilai Corrected Item-Total Correlation terkecil 74
16. Nilai Cronbach's Alpha & Corrected Item-Total Correlation..... 75
17. Uji Normalitas Residual 76
18. Uji Multikolinearitas 77
19. Uji Heteroskedastisitas 78

20. Koefisien Determinasi 79

21. Persamaan Regresi 79

22. Uji F (F-test) 82

DAFTAR GAMBAR

Gambar **Halaman**

Kerangka Konseptual 49

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran **Halaman**

1. Kuesioner Penelitian 94

2. Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen 98

3. Uji Validitas dan Reliabilitas Penelitian 101

4. Uji Normalitas 105

5. Uji Multikolinearitas 105

6. Uji Heteroskedastisitas 106

7. Uji F (F- test) 106

8. Uji Hipotesis (t-test) 107

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Upaya pemerintah untuk meningkatkan kualitas kesehatan masyarakat dengan biaya terjangkau dilakukan secara terus-menerus baik dalam bidang administrasi, pelayanan, teknologi kesehatan dan sebagainya. Pemerintah daerah memiliki peran yang sangat strategis dalam upaya mempercepat derajat kesehatan masyarakat. Di samping itu, dikeluarkan pula Surat Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor: 004/Menkes/Sk/I/2003 mengenai Kebijakan dan Strategi Desentralisasi Bidang Kesehatan. Keberhasilan ini memperlukan komitmen pemerintah daerah, legislatif, masyarakat dan *stakeholder* lain secara berkesinambungan pembangunan kesehatan

Kondisi ini mendorong RSUD yang dulu merupakan *cost centre,* dimana semua biaya operasional RSUD dibiayai oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah melalui APBD dan APBN, kini harus memadukan orientasi *service public oriented* dan *profit oriented.* Hal ini bertujuan agar beban anggaran daerah dan pusat dapat dikurangi atau bahkan apabila memungkinkan RSUD menjadi salah satu lembaga penghasil sumber pendapatan asli daerah (PAD). Oleh karena itu diperlukan pengelolaan RSUD yang profesional menuju terciptanya suatu lembaga publik yang berorientasi pada *value for money* (*economy efficiency, and efectifity*).

Anggaran dapat membantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya alam dan sumber daya dana yang dimiliki organisasi untuk mencapai

tujuan. Menurut Mulyadi (2001:388), anggaraan merupakan rencana yang dinyatakan secara kuantitatif, diukur dalam satuan moneter atau ukuran lainnya dalam jangka waktu satu tahun.

Anggaran merupakan jantungnya organisasi, untuk itu dalam proses penyusunannya perlu dihindari dari hal-hal yang dapat mengurangi manfaat seperti senjangan anggaran (Riyadi, 1998). Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2005). Estimasi yang dimaksud adalah anggaran yang sesungguhnya terjadi dan sesuai dengan kemampuan terbaik organisasi. 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.

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. Menurut Darlis (2002) kondisi lingkungan yang tidak pasti, akan membuat individu untuk melakukan senjagan anggaran. Hal ini disebabkan, informasi yang telah diperoleh untuk memprediksi masa datang disembunyikan untuk kepentingan pribadi. Bawahan yang memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan dengan atasannya sehingga memperbesar kemungkinan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran.

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 dipemerintahan karena pemberi persetujuan (badan legislatif) tidak terlibat dalam proses penyusunan anggaran setelah memberikan persetujuan.

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).

Menurut Mulyadi (2001;513) partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan proses pengambilan keputusan bersama oleh dua atau lebih pihak yang mempunyai dampak masa depan bagi pihak yang membuat keputusan tersebut. Partisipasi ini membuat bawahan bertanggung jawab atas keberhasilan aggaran sehingga mereka berusaha melaksanakan anggaran dengan baik. Masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat bawah/menengah dalam penyusunan anggaran ialah penciptaan *budgetary slack. Budgetary slack* biasanya dilakukan dengan meninggikan biaya/menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah dicapai (Merchant, 1981).

Karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, partisipasi penganggaran dapat memiliki pengaruh atau tidak terhadap senjangan (*slack*) anggaran. Kelompok yang mendukung partisipasi dan mementingkan kepentingan pribadi dalam organisasi mengemukakan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan bawahan dalam penganggaran cenderung mendorong bawahan menciptakan *budgetary slack*. Kelompok yang mendukung partisipasi dan lebih mementingkan kepentingan organisasi akan menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan yang ditandai dengan komunikasi positif antara para manajer (Veronica dan Komang, 2009).

Sistem *top-down*, atasanlah yang menetapkan anggaran untuk dilaksanakan oleh tingkat yang lebih rendah, sedangkan sistem *buttom-up*, atasan memberikan kesempatan pada manajer level bawah untuk berpartisipasi aktif dalam menyusunan anggaran. Gorrison et al, (2007) menyatakan bahwa kesuksesan program anggaran ditentukan secara luas oleh bagaimana cara anggaran itu disusun. Penggunaan *top-down* dalam menyusun anggaran dapat menimbulkan ketidaktepatan penyajian data dan berpeluang besar memicu penolakan/keengganan pelaksanaan oleh manajer fungsional. Pendekatan *top-down* jarang berhasil, karena mengarah pada kurangnya komitmen dari sisi pembuat anggaran dan ini membahayakan keberhasilan rencana tersebut (Anthony dan Govindarajan, 2005). Maka dari itu, sebaiknya organisasi menyusun anggaran dengan metode dari bawah ke atas.

Proses penganggaran dengan metode campuran dikenal juga dengan metode partisipatif. Dimana semua lini berpartisipasi dalam menyusun anggaran. Proses penyusunan anggaran partisipatif seringkali memungkinkan manajemen puncak untuk

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

Adapun Hilton dalam Hermanto (2003), menyatakan tiga alasan utama manajer melakukan *Budgetary Slack* ; (a). Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya; (b). *Budgetary Slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya; (c). Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Dari hasil temuan terhadap penelitian terdahulu, terdapat ketidakkonsistenan antara penelitian satu dengan penelitian lainnya. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw (1968) dalam Yuwono (1999), Lukka (1988) dan Young (1985) dalam Darlis (2002), menunjukkan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif, yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan kesejangan anggaran. Sedangkan Asriningati (2006) yang meneliti pada Perguruan Tinggi Swasta di daerah Istimewa Yogyakarta, hasil penelitian tersebut menunjukkan hubungan yang positif signifikan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985) dan Onsi (1973) dalam Belianus (2005;117) yang berpendapat bahwa partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan negatif, yaitu partisipasi yang ditandai dengan komunikasi positif antara para manajer dapat mengurangi kesenjangana anggaran.

Hasil penelitian yang berlawanan ini karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack* sehingga dari hasil-hasil penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa dorongan manajer dan orang yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Hubungan antara partisipasi penganggaran terhadap budgetary slack dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor yang memoderasi antara lain ; asimetri informasi, budaya organisasi, komitmen organisasi, kecukupan anggaran, ketidakpastian strategik, gaya kepemimpinan dan *group cohesiveness*. Dalam penelitian ini digunakan variabel asimetri informasi dan budaya organisasi untuk mengetahui pengaruh variabel tersebut terhadap hubungan partisipasi penganggaran dan *budgetary slack.*

Anthony dan Govindarajan (2007;270) menyatakan bahwa kondisi asimetri informasi muncul dalam keagenan *(agency theory)*, yakni principal (pemilik/atasan) memberikan wewenang kepada agen (manajer/bawahan) untuk mengatur perusahaan yang dimiliki. Principal dan agen memiliki tujuan yang berbeda, dimana principal tertarik pada pengembalian keuntungan atas investasi mereka dan agen tertarik untuk bonus dan kompensasi lainnya atas kinerja mereka. Asimetri informasi ialah suatu kondisi apabila principal/atasan tidak mempunyai informasi yang cukup mengenai kinerja agen/bawahan sehingga atasan tidak dapat menentukan kontribusi bawahan terhadap hasil aktual perusahaan. Dengan terdapatnya asimetri informasi dan perbedaan tujuan antara principal dan agen maka bawahan dapat mengambil kesempatan dari partisipasi penganggaran. Bawahan memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat anggaran relatif lebih mudah dicapai, sehingga

terjadilah kesenjangan anggaran (yaitu dapat melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan).

Menurut Anthony dan Govindarajan dalam Dian (2010), hasil penelitian yang menunjukkan ketidakkonsistenan hasil antara satu penelitian dengan penelitian lain dalam menguji hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen memberikan indikasi adanya faktor-faktor situasional dan kontekstual antara kedua variabel tersebut. Merujuk pada teori kontijensi, maka hal ini mengindikasi kemungkinan adanya variabel pemoderasi. Variabel pemoderasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah budaya organisasi. Karena budaya organisasi merupakan salah satu faktor informal dalam menjalankan strategi organisasi agar lebih efektif yang akan berpengaruh pada tingkat pencapaian keselarasan tujuan.

Budaya organisasi merupakan seperangkat asumsi dasar dan keyakinan yang dimuat oleh anggota-anggota organisasi yang kemudian digunakan untuk mengatasi masalah internal maupun eksternal organisasi. Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi. Didalam budaya organisasi terkandung bauran nilai-nilai kepercayaan, asumsi persepsi, norma kekhasan dan pola perilaku anggota organisasi dalam suatu perusahaan. Budaya organisasi sesuai dengan saran Douglass dan Wier (2000) dalam Falikhatun (2007) diduga mampu menjelaskan ketidakseragaman pandangan manajer atas etis atau tidaknya *budgetary slack*. Sesuai dengan *theory agency*, bawahan akan membuat target yang lebih mudah dicapai dengan cara membuat target anggaran yang lebih rendah pada sisi pendapatn dan membuat acuan 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 partisipastif dalam kinerja manajerial. Pengaruh negatif bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaaan akan meningkatkan *budgetary slack* (kesenjangan anggaran). Budaya yang berorientasi pada pekerjaan ialah sejauhmana manajemen untuk lebih memusatkan pada hasil, dibandingkan perhatian pada teknik dan proses yang digunakan untuk meraih hasil tersebut.

Salah satu kasus penyimpangan anggaran ialah pada tahun 2010 pada RSUD Kupang dimana terdapat Perhitungan Harga Perkiraan Sendiri atas Pengadaan Alat-Alat Kesehatan Rumah Sakit tidak disusun sesuai ketentuan, Penyerahan hasil pengadaan barang/jasa Tahun Anggaran 2010 sebesar Rp2.880.554.435,00 Perhitungan Harga Perkiraan Sendiri Pengadaan Belanja Cetak tidak sesuai ketentuan dan terdapat kekurangan sebesar Rp78.720.000,00. Dari budaya pelayanan RSUD, pelayanan yang kurang memuaskan dari tenaga medis dan unit pelayanan lainnya yang terjadi di beberapa Rumah Sakit Umum Daerah saat sekarang ini sepeti masih banyaknya masyarakat yang merasa kurang di layani baik oleh dokter, perawat, maupun tenaga medis lainnya. Banyak kita temukan di rumah sakit di kota padang banyaknya hal-hal yang tidak layak terhadap pasien misalnya saja pasien tidak nyaman dalam pelayanannya seharusnya seorang pasien yang membutuhkan pelayanan cepat tetapi masih banyak dokter yang acuh tak acuh terhadap pasien serta untuk mendapatkan

pelayanan prosedurnya juga berbelit-belit dan rumit sehingga masyarakat merasa kurang terlayani. *(Padang Ekspres • Jumat, 17/02/2012)*

Fenomena yang terjadi pada Rumah Sakit Umum Propinsi M. Djamil saat menerima dana luncuran I Jamkesmas sebesar Rp9.769.186.000,00, sedangkan jumlah rata-rata klaim per bulan tahun sebelumnya (Tahun 2008) hanya sebesar Rp2.410.016.911,08. Seharusnya, RSUP hanya menerima dana luncuran I Tahun 2009 sebesar rata-rata klaim perbulan tahun sebelumnya dikalikan 2 bulan yaitu sebesar Rp4.820.033.822,16 (Rp2.410.016.911,08 x 2 bulan) sehingga terdapat selisih lebih sebesar Rp4.949.152.177,84 (Rp9.769.186.000,00 – Rp4.820.033.822,16). (www.google.co.id).

Berdasarkan fenomena di atas dapat dilihat bahwa penyusunan anggaran pada RSUD masih belum efektif dan efisien sehingga banyak penyimpangan yang mungkin terjadi. Akibatnya, hal ini mendatangkan kerugian bagi negara. Jika anggaran disusun dengan menggunakan informasi yang tepat dan adanya komitmen yang tinggi antara pembuat anggaran tentunya penyimpangan seperti ini bisa diminimalisir. Pada umumnya sebagian besar penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dilakukan pada sektor swasta khususnya perusahaan manufaktur. Penelitian mengenai *budgetary slack* di sektor publik terutama RSUD belum banyak dilakukan. Padahal diorganisasi sektor publik yang meliputi pemerintah pusat, pemerintah daerah (RSUD), BUMN, BUMD, orsispol, yayasan, LSM dan koperasi (Mardiasmo,2002) mempunyai karakteristik anggaran yang sangat berbeda baik sifat, penyusunan, maupun pelaporannya. Perbedaan dalam perencanaan dan

persiapan anggaran sektor pemerintahan serta adanya pendanaan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah cenderung menyebabkan ketergantungan keuangan yang menimbulkan adanya slack (Mardiasmo,2009). Selain itu lingkup anggaran menjadi relevan dan penting di lingkungan pemerintah daerah terkait dengan dampak anggaran terhadap akuntabilitas pemerintahan dan fungsi pemerintahan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Pentingnya fungsi anggaran pada organisasi pemerintah daerah seringkali menjadikan anggaran sebagai pengukur kinerja organisasi pemerintah daerah.

Pengambilan obyek penelitian di RSUD disebabkan adanya tuntutan yang lebih besar dari masyarakat agar Rumah Sakit lebih efisien, transparan dan akuntabel dalam memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukannya sebagai salah satu manifestasi lembaga sektor publik.

Pentingnya penelitian ini dilakukan karena anggaran sebagai alat untuk mencapai tujuan sudah diakui dan telah banyak dipraktekkan, namun manajemen selalu dihadapkan pada suatu masalah mendasar, yaitu apa upaya yang dilakukan oleh manajemen agar anggaran yang ditetapkan dapat dicapai secara efektif dan menghindari hal-hal yang didapat mengurangi manfaat anggaran itu sendiri. Selain itu pentingnya penelitian ini dilakukan karena masih banyak hasil penelitian-penelitian terdahulu yang bertentangan. Falikhatun (2007) Menguji interaksi informasi, budaya organisasi, *group cohesiveness* dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan *budgetary slack* studi pada RSU daerah Se Jawa Tengah, hasil penelitiannya 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 cohessiveness yang tinggi mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Andi Kartika (2010) menguji Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Dalam Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa Partisipasi Anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap Senjangan Anggaran, Komitmen Organsasi mempunyai pengaruh negatif terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. Ketidakpastian Lingkungan mempunyai pengaruh positif terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran.

Berdasarkan uraian diatas maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian ini dengan judul **"Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Budaya Organisasi sebagai Variabel Moderating".**

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latarbelakang diatas, maka beberapa masalah yang dapat diteliti dalam penelitian ini diidentifikasi sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi pengaggaran terhadap kesenjangan anggaran?

2. Sejauhmana asimetri informasi memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran?
3. Sejauhmana budaya organisasi memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran?
4. Sejauhmana komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran?
5. Sejauhmana penekanan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran?
6. Sejauhmana kecukupan anggaran memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran?
7. Sejauhmana ketidakpastian strategik memoderasi pengaruh partisipsi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran?
8. Sejauhmana gaya kepimpinan memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran ?
9. Sejauhmana group cohesiveness memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran ?

C. Pembatasan Masalah

Berdasarkan identifikasi masalah, maka pembahasan selanjutnya dalam penelitian ini hanya terbatas kepada Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Budaya Organisasi sebagai variabel moderating (Studi Pada Rumah Sakit Umum Daerah Milik Pemprop Sumbar).

D. Perumusan Masalah

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

1. Sejauhmana pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran?
2. Sejauhmana pengaruh informasi asimetri sebagai variabel pemoderasi dapat memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran ?
3. Sejauhmana pengaruh budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi dapat memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran ?

E. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut untuk mengetahui:

1. Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran.
2. Pengaruh asimetri informasi sebagai variabel moderating memperkuat partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran.
3. Pengaruh budaya organisasi sebagai variabel moderating memperkuat partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran

F. Manfaat Penelitian

Manfaat yang dapat diperoleh dari penelitian ini :

1. Manfaat penelitian bagi Rumah Sakit

   Dengan hasil penelitian ini maka diharapkan Rumah Sakit dapat mengambil manfaat setidaknya dapat digunakan untuk bahan pertimbangan dalam perencanaan dan evaluasi khususnya sistem penganggaran dan memberikan masukan dalam upaya pengelolaan anggaran rumah sakit daerah yang lebih baik.

2. Manfaat penelitian bagi penulis

   Menambah pengetahuan serta memahami tentang pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan asimetri informasi dan budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi dan syarat untuk mendapat gelar sarjana.

3. Manfaat penelitian bagi akademik

   Bagi perkembangan ilmu pengetahuan akan bermanfaat sebagai dasar penelitian selanjutnya.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Kesenjangan anggaran)

a. Pengertian Kesenjangan Anggaran

Menurut Young (1985) dalam Asriningati (2006:23) senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapability produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya. Sedangkan menurut Anthony dan Govindarajan (2005) mendefinisikan *budgetary slack* sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik kinerja organisasi. Hal ini dilakukan dengan menentukan penerimaan yang lebih rendah dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi dari kemampuan yang sesungguhnya. Tujuan agar target dapat mudah dicapai bawahan.

Falikhatun (2007:5) 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 (2007:6) menyatakan bahwa bawahan *budgetary slack* merupakan upaya manajer untuk melakukan penyesuain terhadap anggaran yang lebih didasarkan pada kepentingan pribadinya sendiri daripada didasarkan pada faktor-faktor nyata yang akan mempengaruhi pencapaian target anggaran. Menurut falikhatun (2007:2) ada tiga alasan utama manajer melakukan *budgetary slack* :

a. Orang – orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus dimata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya.
b. *Budgetary slack* digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya.
c. Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa *budgetary slack* dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono,1999). Schiff & Lewin (1970) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *budgetary slack* karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran.

Penjelasan konsep anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktek senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen dan principal yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaki (Latuheru, 2005). Kesenjangan anggaran kadang kala mempunyai pengaruh yang bermanfaat, misalnya dalam strategi yang memerlukan inovasi, eksperimentasi dan dalam hal beberapa tindakan jangka pendek membantu manajemen untuk mencapai hasil jangka pendek dan hasil jangka panjang secara bersamaan (Ratna, 2008;21). Ketika manajer menciptakan *slack* sebenarnya manajer hanya memanfaatkan proses keunggulan, pengetahuan mereka tentang manajemen

bisnis perusahaan saingan untuk mencapai target kinerja masa depan yang sengaja direndahkan. Hansen dan Mowen (1997) dalam Asriningati (2006) mengungkapkan bahwa didalam anggaran partisipatif dapat pula timbul permasalahan antara lain :

a. Atasan atau bawahan akan menetapkan standar anggota yang terlalu tinggi ataupun terlalu rendah.
b. Bawahan akan membuat *budgetary slack* dengan cara mengalokasikan sumber dana yang dibutuhkan.
c. Terdapat anggaran semu.

Manajer mungkin diuntungkan dengan adanya kesenjangan anggaran, karena melindungi mereka dari kemungkinan tidak terduga dan meningkatkan probabilitas pencapaian terget anggaran, sehingga meningkatkan kemungkinan memperoleh evaluasi yang menguntungkan, yaitu yang berhubungan dengan penghargaan (reward).

Menurut Onsi (1973) dalam asriningati 2006, indikator yang digunakan untuk mengukur senjangan anggaran terdiri dari :

1. Perbedaan jumlah anggaran yang dinyatakan dengan estimasi terbaik
2. Kelonggaran anggaran
3. Standar anggaran
4. Keinginan untuk mencapai target

Persoalan-persoalan *budgetary slack* 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 seperti ini lebih berbahaya di pemerintahan karena yang memberikan persetujuan adalah badan legislatif yang tidak terlibat dalam proses manajemen setelah memberikan persetujuan. Anggaran pemerintah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggung jawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka pencapaian tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang ditetapkan sebelumnya.

b. Karakteristik anggaran

Ada karakteristik tertentu yang harus dimiliki oleh anggaran yang baik. Menurut anthony dan govindarajan (2003;73) anggaran memiliki karakteristik sebagai berikut :

1) Anggaran mengestimasikan potensi laba dari suatu unit bisnis.
2) Dinyatakan dalam istilah moneter, walaupun jumlah moneter mungkin didukung dengan jumlah non moneter.
3) Biasanya meliputi waktu selama satu tahun.
4) Merupakan komitmen manajer : manajer setuju untuk menerima tanggungjawab atas pencapaian tujuan – tujuan anggaran.
5) Usulan anggaran ditinjau dan disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi wewenangnya dari pembuat anggaran.
6) Setelah disetujui, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi – kondisi tertentu.

7) Secara berkala, kinerja keuangan aktual dibandingkan dengan anggaran dan varians dianalisis serta dijelaskan.

c. Klasifikasi anggaran

Dalam perusahaan anggaran dibagi dalam beberapa bagian dimana masing – masing menggambarkan implikasi yang berbeda – beda. Dengan membagi anggaran ke dalam golongan – golongan tertentu, maka perencanaan dapat dibuat lebih jelas dan terperinci serta pengawasan akan lebih mudah dilakukan. Anthony dan Govindarajan (2007 ; 77-81), membagi anggaran dalam empat bagian yaitu :

1) Anggaran operasional

Anggaran operasional menyatakan pendapatan dan beban yang direncanakan untuk tahun berjalan. Anggaran operasional berisi anggaran pendapatan, anggaran biaya produksi dan biaya penjualan. Beban pemasaran, beban logistik, beban umum dan administrasi, beban penelitian dan pengembangan dan pajak penghasilan.

2) Anggaran modal

Anggaran modal menyatakan proyek – proyek model yang telah disetujui, ditambah jumlah sekaligus untuk proyek – proyek kecil yang tidak memerlukan persetujuan tingkat yang lebih tinggi.

3) Anggaran neraca

Anggaran neraca menunjukkan implikasi neraca dari keputusan – keputusan yang tercakup dalam anggaran operasi maupun anggaran modal.

4) Anggaran laporan arus kas

Anggaran laporan arus kas menunjukkan beberapa banyak uang yang dibutuhkan selama tahun tersebut yang akan dipasok oleh laba ditahan dan berapa banyak jika ada, yang harus diperoleh dari pinjaman / sumber – sumber luar lainnya.

d. Tujuan anggaran

Setiap kegiatan yang dilakukan tidak terlepas daria adanya suatu tujua yang hendak dicapai oleh perusahaan serta manfaat yang dipertimbangkan sebelumnya. Gunawan dan Marwan (2003;52), menjabarkan tujuan dari anggaran perusahaan sebagai berikut :

1) Mendorong setiap individu dalam perusahaan untuk berfikir kemasa depan.
2) Mendorong terjadinya kerjasama antar masing – masing bagian, karena masing – masing bagian menyadari mereka tidak dapat berdiri sendiri.
3) Mendorong adanya pelaksanaan asa partisipasi karena setiap bagian terlibat untuk ikut serta dalam memikirkan rencana kerja.

Tujuan dasar anggaran perusahaan ialah mencari cara yang paling efektif menggunakan usaha – usaha yang dapat diarahkan dalam memenuhi tujuan utama perusahaan. Selain itu anggaran juga membantu pimpinan perusahaan sedekat mungkin ke arah yang ditetapkan.

e. Fungsi anggaran

Aggaran yang berfungsi dengan baik bisa mendatangkan manfaat dalam efisiensi dan efektifitas berbagai kegiatan organisasi. Anggaran bermanfaat untuk membantu mengkoordinasikan aktivitas dari beberapa bagian organisasi. Anggaran dapat mengkontrol aktivitas perusahaan tanpa diawasi secara langsung dengan syarat

semua karyawan bekerja sesuai dengan apa yang telah dianggarkan, agar operasional perusahaan itu efektif dan sumber daya yang digunakan itu efisien dan dapat mencegah terjadinya penyimpangan di dalam menjalankan perusahaan.

Menurut Mulyadi (2001;502) fungsi anggaran itu terdiri dari :

1) Anggaran merupakan hasil akir proses penyusunan rencana kerja
2) Anggaran merupakan rencana aktivitas yang akan dilaksanakan perusahaan dimasa yang akan datang.
3) Anggaran berfungsi sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit organisasi dalam perusahaan dan menghubungkan manajer bawah dengan manajer tingkat atas.
4) Anggaran berfungsi sebagai tolak ukur yang dipakai sebagai pembanding hasil operasi sesungguhnya.
5) Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian yang memungkinkan manajemen menunjuk bidang yang kuat dan lemah bagi perusahaan.
6) Anggaran berfungsi sebagai alat untuk mempengaruhi dan memotovasi manajemen dan karyawan agar senantiasa bertindak secara efektif dan efisien sesuai dengan tujuan perusahaan.

f. Proses penyusunan anggaran

Proses penyusunsn rancangan APBD, dalam **peraturan pemerintah no 58 tahun 2005** harus di jalankan oleh masing-masing pemerintahan daerah di Indonesia. Dalam ketentuan peraturan pemerintah tersebut, yang tertuang pada BAB 4 di bagian pertama sampai dengan bagian keenam adalah merupakan tahapan-tahapan dalam

rancangan penyusunan APBD. Berikut tahapan penyusunan rancangan APBD tersebut :

1. Penyusunan Rencana Kerja Pemerintahan Daerah

Pemerintah daerah menyusun Rencana Kerja Pemerintahan Daerah (RKPD) yang merupakan penjabaran dari RPJMD dengan menggunakan bahan dari Renja untuk jangka waktu 1 (satu) tahun yang mengacu kepada Rencana Kerja Pemerintah. Renja yang disusun berdasarkan evaluasi pencapaian pelaksanaan program dan kegiatan tahun-tahun sebelumnya. RKPD memuat rancangan kerangka ekonomi daerah, prioritas pembangunan dan kewajiban daerah, rencana kerja yang terukur dan pendanaannya, baik yang dilaksanakan langsung oleh pemerintah daerah maupun ditempuh dengan mendorong partisipasi masyarakat.

RKPD disusun untuk menjamin keterkaitan dan konsistensi antara perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, dan pengawasan. Penyusunan RKPD diselesaikan selambat-lambatnya akhir bulan Mei tahun anggaran sebelumnya.

2) Kebijakan Umum APBD

Kepala daerah berdasarkan RKPD menyusun rancangan kebijakan umum APBD. Penyusunan rancangan kebijakan umum APBD berpedoman pada pedoman penyusunan APBD yang ditetapkan oleh Menteri Dalam Negeri setiap tahun. Kepala daerah menyampaikan rancangan kebijakan umum APBD tahun anggaran berikutnya sebagai landasan penyusunan RAPBD kepada DPRD selambat-lambatnya pertengahan bulan Juni tahun anggaran berjalan. Rancangan

kebijakan Umum APBD yang telah dibahas kepala daerah bersama DPRD dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD selanjutnya disepakati menjadi Kebijakan Umum APBD.

3) Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara

Berdasarkan kebijakan umum APBD yang telah disepakati, pemerintah daerah dan DPRD membahas rancangan prioritas dan plafon anggaran sementara yang disampaikan oleh kepala daerah. Pembahasan prioritas dan plafon anggaran sementara dilakukan paling lambat minggu kedua bulan Juli tahun anggaran sebelumnya. Pembahasan prioritas dan plafon anggaran sementara dilaksanakan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

a. menentukan skala prioritas dalam urusan wajib dan urusan pilihan
b. menentukan urutan program dalam masing-masing urusan
c. menyusun plafon anggaran sementara untuk masing-masing program.

Kebijakan umum APBD dan prioritas dan plafon anggaran sementara yang telah dibahas dan disepakati bersama kepala daerah dan DPRD dituangkan dalam nota kesepakatan yang ditandatangani bersama oleh kepala daerah dan pimpinan DPRD.

4) Rencana Kerja dan Anggaran

RKA disusun dengan menggunakan pendekatan kerangka pengeluaran jangka menengah daerah, penganggaran terpadu dan penganggaran berdasarkan prestasi kerja. RKA memuat rencana pendapatan, belanja untuk masing-masing program dan kegiatan menurut fungsi untuk tahun yang direncanakan, dirinci

sampai dengan rincian objek pendapatan, belanja dan pembiayaan, serta prakiraan maju untuk tahun berikutnya.

Penyusunan RKA dengan pendekatan penganggaran terpadu dilakukan dengan mengintegrasikan seluruh proses perencanaan dan penganggaran untuk menghasilkan dokumen rencana kerja dan anggaran.

Penyusunan RKA dengan pendekatan prestasi kerja dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan dari kegiatan dan program termasuk efisiensi dalam pencapaian keluaran dan hasil tersebut, dilakukan berdasarkan capaian kinerja, indikator kinerja, analisis standar belanja, standar satuan harga dan standar pelayanan minimal.

5) Penyiapan Raperda APBD

RKA yang telah disusun disampaikan kepada PPKD, selanjutnya dibahas oleh tim anggaran pemerintah daerah. Pembahasan dilakukan untuk menelaah kesesuaian antara RKA dengan kebijakan umum APBD, prioritas dan plafon anggaran sementara, prakiraan maju yang telah disetujui tahun anggaran sebelumnya, dan dokumen perencanaan lainnya, serta capaian kinerja, indikator kinerja, analisis standar belanja, standar satuan harga dan standar pelayanan minimal.

PPKD menyusun rancangan peraturan daerah tentang APBD berikut dokumen pendukung berdasarkan RKA yang telah ditelaah oleh tim anggaran pemerintah daerah.

6) Penyampaian dan Pembahasan Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD

Kepala daerah menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang APBD kepada DPRD disertai penjelasan dan dokumen pendukungnya pada minggu pertama bulan Oktober tahun sebelumnya untuk dibahas dalam rangka memperoleh persetujuan bersama.

Tata cara pembahasan rancangan peraturan daerah tentang APBD dilakukan sesuai dengan peraturan tata tertib DPRD mengacu pada peraturan perundang-undangan. Pembahasan menitikberatkan pada kesesuaian antara kebijakan umum APBD serta prioritas dan plafon anggaran sementara dengan program dan kegiatan yang diusulkan dalam rancangan peraturan daerah tentang APBD.

7) Evaluasi Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD dan Peraturan Kepala Daerah tentang Penjabaran RAPBD

Rancangan peraturan daerah provinsi tentang APBD yang telah disetujui bersama DPRD dan rancangan peraturan gubernur tentang penjabaran APBD sebelum ditetapkan oleh gubernur paling lambat 3 (tiga) hari kerja disampaikan kepada Menteri Dalam Negeri untuk dievaluasi. Hasil evaluasi disampaikan oleh Menteri Dalam Negeri kepada gubernur selambat-lambatnya 15 (lima belas) hari terhitung sejak diterimanya rancangan dimaksud. Apabila Menteri Dalam Negeri tidak memberikan hasil evaluasi dalam waktu 15 (lima belas) hari terhitung sejak rancangan diterima, maka gubernur dapat

menetapkan rancangan peraturan daerah APBD menjadi peraturan daerah APBD dan rancangan peraturan gubernur tentang penjabaran APBD menjadi peraturan gubernur tentang penjabaran APBD.

Apabila Menteri Dalam Negeri menyatakan hasil evaluasi rancangan peraturan daerah tentang APBD dan rancangan peraturan gubernur tentang penjabaran APBD sudah sesuai dengan kepentingan umum dan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, gubernur menetapkan rancangan dimaksud menjadi peraturan daerah dan peraturan gubernur.

Apabila Menteri Dalam Negeri menyatakan hasil evaluasi rancangan peraturan daerah tentang APBD dan rancangan peraturan gubernur tentang penjabaran APBD bertentangan dengan kepentingan umum dan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, gubernur bersama DPRD melakukan penyempurnaan selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari terhitung sejak diterimanya hasil evaluasi.

Apabila hasil evaluasi tidak ditindaklanjuti oleh gubernur dan DPRD, dan gubernur tetap menetapkan rancangan peraturan daerah tentang APBD dan rancangan peraturan gubernur tentang penjabaran APBD menjadi peraturan daerah dan peraturan gubernur, Menteri Dalam Negeri membatalkan peraturan daerah dan peraturan gubernur dimaksud sekaligus menyatakan berlakunya pagu APBD tahun sebelumnya.

Hasil evaluasi atas rancangan peraturan daerah tentang APBD dan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD ditetapkan

dengan keputusan Menteri Dalam Negeri untuk APBD provinsi dan keputusan gubernur untuk APBD kabupaten/kota. Penyempurnaan hasil evaluasi dilakukan kepala daerah bersama dengan Panitia Anggaran DPRD. Hasil penyempurnaan sebagaimana tersebut ditetapkan oleh pimpinan DPRD. Keputusan pimpinan DPRD dijadikan dasar penetapan peraturan daerah tentang APBD.

Keputusan pimpinan DPRD dilaporkan pada sidang paripurna berikutnya. Keputusan pimpinan DPRD disampaikan kepada Menteri Dalam Negeri untuk APBD provinsi dan kepada gubernur untuk APBD kabupaten/kota, paling lambat 3 (tiga) hari kerja setelah keputusan tersebut ditetapkan.

8) Penetapan Peraturan Daerah tentang APBD dan Peraturan Kepala Daerah tentang Penjabaran APBD

Rancangan peraturan daerah tentang APBD dan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD yang telah dievaluasi ditetapkan oleh kepala daerah menjadi peraturan daerah tentang APBD dan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD. Penetapan rancangan peraturan daerah tentang APBD dan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD dilakukan selambat-lambatnya tanggal 31 Desember tahun anggaran sebelumnya.

Salah satu pertimbangan utama dalam penyusunan anggaran adalah prosedur untuk merevisi anggaran setelah disetujui. Jelasnya, jika dapat direvisi sesuai dengan keinginan pembuat anggaran, maka tidak ada gunanya meninjau dan menyetujui anggaran di awal. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa penyusunan anggaran merupaka proses yang tidak dapat berdiri sendiri karena

memerlukan kerja sama dari berbagai bagian dan diperlukan departemen khusus dalam penyusunannya. Penyusunan anggaran juga memerlukan pertimbangan yang matang agar dalam perjalanannya tidak diperlukan proses revisi anggaran karena pertimbangan yang kurang matang pada saat penyusunan awal.

9) Laporan Realisasi Semester Pertama

Pemerintah daerah menyusun laporan realisasi semester pertama APBD dan prognosis untuk 6 (enam) bulan berikutnya. Laporan disampaikan kepada DPRD selambat-lambatnya pada akhir bulan Juli tahun anggaran yang bersangkutan, untuk dibahas bersama antara DPRD dan pemerintah daerah.

a. Perubahan APBD

Penyesuaian APBD dengan perkembangan dan/atau perubahan keadaan, dibahas bersama DPRD dengan pemerintah daerah dalam rangka penyusunan prakiraan perubahan atas APBD tahun anggaran yang bersangkutan, apabila terjadi:

a. perkembangan yang tidak sesuai dengan asumsi kebijakan umum APBD
b. keadaan yang menyebabkan harus dilakukan pergeseran anggaran antarunit organisasi, antarkegiatan, dan antarjenis belanja.
c. keadaan yang menyebabkan saldo anggaran lebih tahun sebelumnya harus digunakan untuk tahun berjalan
d. keadaan darurat
e. keadaan luar biasa.

Perubahan APBD hanya dapat dilakukan 1 (satu) kali dalam 1 (satu) tahun anggaran, kecuali dalam keadaan luar biasa. Keadaan luar biasa adalah keadaan yang menyebabkan estimasi penerimaan dan/atau pengeluaran dalam APBD mengalami kenaikan atau penurunan lebih besar dari 50% (lima puluh persen).

Pemerintah daerah mengajukan rancangan peraturan daerah tentang perubahan APBD tahun anggaran yang bersangkutan untuk mendapatkan persetujuan DPRD sebelum tahun anggaran yang bersangkutan berakhir. Persetujuan DPRD terhadap rancangan peraturan daerah selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sebelum berakhirnya tahun anggaran.

2. Partsisipasi Penganggaran

Keterlibatan (partisipasi) berbagai pihak dalam keputusan dapat terjadi dalam penyusunan anggaran. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer 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 tanggungjawab pribadi untuk mencapainya karena ikut serta terlibat dalam penyusunannya (Milani, 1975) dalam Darlis (2002).

Pendekatan penganggaran yang melibatkan manajer dalam pembuatan estimasi anggaran disebut dengan anggaran partisipatif. Menurut Garrison (2000)

anggaran partisipatif adalah anggaran yang dibuat dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkatan. Anthony dan govindarajan (2007:87) menyatakan bahwa partisipsi anggaran yaitu proses dimana pembuat anggaran terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penentuan besar anggaran.Sedangkan menurut Mulyadi (2001) partisipasi penyusunan anggaran berarti keikutsertaan operating manager dalam memutuskan bersama dengan komite anggaran mengenai rangkaian kegiatan dimasa yang akan datang ditempuh oleh operating manager tersebut dalam pencapaian sasaran anggaran. Tingkat partisipasi operating manger dalam penyusunan anggaran akan mendorong moral kerja yang tinggi dan inisiatif para manajer. Moral kerja yang tinggi merupakan kepuasan seseorang terhadap pekerjaan, atasan, dan rekan kerjanya. Moral kerja ditentukan oleh seberapa besar seseorang mengindentifikasi dirinya sebagai bagian dari organisasi.

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggungjawabnya atau penyusunan anggaran yang memungkinkan bawahan untuk bekerjasama menentukan rencana.

Partisipasi anggaran 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 ialah pertukaran informasi yang efektif, sehingga mengurangi asimteri informasi.

Proses penganggaran dapat dilakukan dengan metode *top down, botton up* dan campuran. Sistem *top down*, atasanlah yang menetapkan anggaran untuk dilaksanakan oleh tingkat yang lebih rendah. Dengan penyusunan anggaran dari atas ke bawah, manajer sering menetapkan anggaran bagi tingkat yang lebih rendah. Sedangkan sistem *buttom up*, atasan memberikan kesempatan pada manajer level bawah untuk berpartisipasi aktif dalam menyususn anggaran. Dengan penyusunan anggaran dari bawah ke atas ini manajer tingkat bawahlah yang menentukan besarnya anggaran. Tetapi pendekatan dari atas ke bawah jarang yang berhasil karena pendekatan ini mengarah kepada kurangnya komitmen organisasi dari sisi pembuat anggaran dan hal ini membahayakan keberhasilan rencana tersebut. Penyusunan anggaran dari bawah ke atas kemungkinan besar akan menciptakan komiten untuk mencapai tujuan anggaran. Tetapi, jika tidak dikendalikan dengan hati-hati pendekatan ini dapat menghasilkan jumlah yang sangat rendah atau tidak sesuai dengan tujuan keseluruhan organisasi. Proses penyusunan anggaran yang efektif menghubungkan kedua pendektan ini.

Proses penyusunan anggaran sektor publik mempunyai empat tujuan :

a) Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antarbagian dalam lingkungan pemerintah.
b) Membantu menciptakan efesiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik melalui proses pemprioritasan.

c) Memungkinkan bagi pemerintah untuk memenuhi prioritas belanja.
d) Meningkatkan transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah kepala DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Menurut Kenis (1979) dalam Purnama 2008 partisipasi penyusunan anggaran diukur dengan indikator:

1. Keterlibatan bawahan
2. Besarnya pengaruh bawahan
3. Pentingnya kontribusi bawahan

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Manconi, 1989 dalam Asriningati,2006 :22) terutama bagi orang yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Ketika bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, padahal bawahan memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran organisasi, maka hal ini akan menimbulkan *slack*.

Disamping itu, partisipasi juga memberikan dampak yang positif yaitu dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dicapai. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara efektif untuk menciptakan keselarsan tujuan setiap pusat pertanggungjawaban dengan organisasi secara umum. Onsi (1973) dalam Asriningati (2006:43) juga berpendapat bahwa partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif karena dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi.

3. Asimetri Informasi

Asimetri informasi merupakan perbedaan informasi yang dimiliki antara manajer atas dengan manajer bawah atau manajer menengah dalam menuju proses pengambilan keputusan yang berhubungan dengan penganggaran.

Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) mendefinisikan asimetri informasi sebagai suatu keadaan apabila informasi yang dimiliki bawahan melebihi informasi yang dimiliki atasannya, terutama lokal maupun informasi pribadi.

Bagi tujuan perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Namun, oleh karena informasi bawahan lebih baik daripada atasan (terdapat informasi asimetri), maka bawahan mengambil kesempatan dari partisipasi penganggaran. Ia memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat budget yang relatif lebih mudah dicapai, sehingga terjadilah *budgetary slack* (yaitu dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan) (Schiff and Lewin, 1970) dalam Fitri (2004).

Anthony dan Govindarajan (2001) menyatakan bahwa kondisi informasi asimetri muncul dalam teori keagenan (*agency theory*), yakni principal (pemilik/atasan) memberikan wewenang kepada agen (manajer/bawahan) untuk mengatur perusahaan yang dimiliki. Asimetri informasi adalah suatu kondisi apabila pemilik/atasan tidak mempunyai informasi yang cukup mengenai kinerja agen/bawahan sehingga atasan tidak dapat menentukan kontribusi bawahan terhadap hasil aktual perusahaan.

Atasan/pemegang kuasa anggaran mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih daripada bawahan/pelaksana anggaran mengenai unit tanggung jawab

bawahan/pelaksana anggaran, ataupun sebaliknya. Bila kemungkinan yang pertama terjadi, akan muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan/pemegang kuasa anggaran kepada bawahan/pelaksana anggaran mengenai pencapaian target anggaran yang menurut bawahan/pelaksana anggaran terlalu tinggi. Namun bila kemungkinan yang kedua terjadi, bawahan/pelaksana anggaran akan menyatakan target lebih rendah daripada yang dimungkinkan untuk dicapai.

Menurut Shields dan Young (1993) asimetri informasi diukur dengan indikator :

1. Informasi bawahan yang lebih baik dibanding atasan
2. Pengetahuan bawahan yang lebih baik dibanding atasan mengenai bidang pertanggungjawaban

Anggaran yang disusun secara partisipatif dimana manajer tingkat bawah ikut serta dalam penyusunan anggaran menyebabkan informasi mengenai komponen dalam anggaran lebih diketahui oleh manajemen tingkat bawah. Masalah akan muncul bila manajer yang mempunyai informasi lebih banyak memberikan informasi yang dibutuhkan secara bias. Dalam penelitian Young (1985) dalam Dinni (2008:40) menunjukkan bahwa bawahan yang merahasiakan informasi yang relevan dalam pembuatan anggaran akan menimbulkan *slack*.

4. Budaya Organisasi

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

Menurut Kusdi (2011:81) budaya adalah pola-pola prilaku, sikap, nilai-nilai dan asumsi yang dimiliki oleh para anggota sebuah organisasi disosialisasikan pada anggota baru, dan sedikit banyaknya bersifat stabil terhadap waktu.

Sedangkan menurut Tossi budaya organisasi adalah cara-cara berfikir, berperasaan dan bereaksi berdasarkan pola-pola tertentu yang ada dalam organisasi atau yang ada pada bagian-bagian organisasi (Munandar : 2001). Veithzal (2008) mendefenisikan budaya organisasi adalah bagaimana organisasi belajar berhubungan dengan lingkungan yang merupakan pengabungan dari asumsi, prilaku, cerita, mitos, ide, metafora, dan ide lainnya untuk menentukan apa arti bekerja dalam suatu organisasi.

Jadi budaya organisasi adalah nilai-nilai norma atau kebiasaan yang akan mengarahkan individu atau pihak-pihak dalam organisasi untuk menjalankan peraturan yang telah ditetapkan. Sehingga budaya organisasi merupakan faktor fundamental dalam menciptakan lingkungan kerja yang memberikan kontribusi terhadap keberhasilan organisasi.

Budaya organisasi menurut Robbin (1996) ialah suatu persepsi bersama yang dianut oleh organisasi itu sehingga persepsi tersebut menjadi suatu sistem dan makna bersama di antara pada anggotanya. Jadi di dalam budaya organisasi terkandung bauran nilai – nilai kepercayaan, asumsi, persepsi, norma kekhasan dan pola perilaku anggota organisasi dalam suatu perusahaan. Setiap anggota akan berperilaku sesuai dengan budaya yang berlaku agar diterima di lingkungan tersebut.

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

a. Inovasi dan pengambilan resiko
b. Perhatian terhadap detail
c. Orientasi hasil
d. Orientasi orang
e. Orientasi tim
f. Keagresifan
g. Kemantapan

Budaya organisasi berkaitan dengan bagaimana karyawan memahami karakteristik budaya tersebut. Budaya organisasi memiliki sebuah persepsi yang sama dari para anggota organisi, dari budaya organisasi berharap bahwa individu-individu yang memiliki latar belakang yang berbeda atau berada ditingkatan yang tidak sama dalam organisasi akan memahami budaya organisasi dengan pengertian yang serupa. Namun walaupun budaya memiliki pandangan yang sama namun masih ada budaya yang dominan dan sub budaya.

Di dalam organisasi terdapat budaya yang kuat dan budaya yang lemah. Budaya yang kuat memiliki dampak yang lebih besar terhadap prilaku karyawan dan lebih terkait langsung dengan menurunnya perputaran karyawan. dalam budaya organisasi yang kuat nilai-nilai organisasi dipegang teguh dan dijunjung bersama. Semakin banyak anggota yang menerima nilai-nilai inti dan semakin besar komitmen mereka terhadap berbagai nilai itu, semakin kuat budaya tersebut. Budaya yang kuat

akan memiliki pengaruh yang besar terhadap prilaku anggota-anggotanya karena kadar kebersamaan dan integritas yang tinggi menciptakan suasana internal berupa kendali prilaku yang tinggi. Budaya yang kuat akan membangun kekompakan, loyalitas dan komitmen organisasi, sifat-sifat tersebut akan menimbulkan sikap untuk memajukan organisasi.

a. Fungsi Budaya Organisasi

Veitzhal (2004), menjelaskan fungsi-fungsi budaya dalam organisasi antara lain:

1) Budaya mempunyai suatu peran menetapkan tampal batas artinya budaya menciptakan perbedaan yang jelas antara suatu organisasi dengan organisasi lainnya.
2) Budaya memberikan rasa identitas keanggota-anggota organisasi. Budaya mempermudah timbulnya komitmen pada suatu yang lebih luas dari pada kepentingan pribadi seseorang.
3) Budaya mempermudah timbulnya komitmen yang lebih luas dari pada kepentingan pribadi.
4) Budaya meningkatkan kemantapan sistem sosial. budaya merupakan perekat sosial yang membantu mempersatukan organisasi itu dengan memberikan standar-standar.
5) Budaya sebagai mekanisme pembuat makna dan mekanisme pengendalian yang memadai dan membentuk sikap serta prilaku para karyawan.

b. Elemen Budaya Organisasi

Isi dan kekuatan suatu budaya mempengaruhi suasana etis sebuah organisasi dan prilaku etis anggotanya. Budaya sebuah organisasi yang punya kemungkinan paling

besar untuk membentuk standar etika tinggi adalah budaya yang tinggi teloransinya terhadap resiko yang tinggi, rendah sampai sedang dalam hal keagresifan, dan fokus pada sarana selain pada hasil. Para manajer dalam budaya seperti ini didorong untuk mengambil risiko dan berani berinovasi, dilarang terlibat dalam persaingan yang tak terkendali, dan akan memberikan perhatian pada bagaimana tujuan dicapai dan juga pada tujuan apa yang dicapai.

Budaya yang kuat akan lebih mempengaruhi karyawan dari pada budaya yang lemah. Jika budaya kuat dan mendorong standar etika yang tinggi ia pasti akan berpengaruh kuat dan positif terhadap prilaku karyawan. sebaliknya budaya yang kuat mendorong sikap yang sangat agresif bisa menjadi faktor yang dominan dalam membentuk prilaku tidak etis. Menurut Robbins (2008:277) ada beberapa tindakan yang dapat dilakukan manajemen untuk menciptakan budaya yang lebih baik dalam organisasi:

1) Menerapkan model peran yang visibel

Maksudnya bagaimana karyawan melihat prilaku manajemen puncak sebagai acuan standar untuk menentukan prilaku yang semestinya mereka ambil. Ketika manajemen puncak dianggap mengambil jalan yang etis hal ini memberikan pesan positif terhadap semua karyawan. Dengan kata lain sejauhmana pimpinan menjadi contoh atau acuan yang akan diikuti oleh karyawan.

2) Komunikasikan harapan-harapan yang etis

Ambiguitas etika dapat diminimalkan dengan menciptakan dan mengkomunikasikan kode etik organisasi. Kode etik ini harus menyatakan nilai-nilai

utama organisasi dan berbagai aturan etis yang diharapkan akan dipatuhi para karyawan. Maksudnya disini manajemen puncak atau atasan memberikan kesempatan kepada karyawan untuk memberikan ide dan kritikan-kritikan terhadap etika atau prilaku yang kurang tepat dalam perusahaan selama ini.

3) Berikan pelatihan etis

Pelatihan etis dilakukan dengan menyelenggarakan seminar, lokakarya, dan program-program pelatihan etis. Gunakan sesi-sesi pelatihan untuk memperkuat standar tuntutan organisasi, menjelaskan praktik-praktik diperbolehkan dan yang tidak dan menangani dilema etika yang mungkin muncul.

4) Sarana nyata, berikan penghargaan atas tindakan etis dan beri hukuman terhadap tindakan yang tidak etis

Penilaian kinerja terhadap para pimpinan harus mencakup evaluasi semua hal bagaimana keputusan-keputusan yang cukup baik menurut kode etik organisasi. Penilaian harus mencakup sarana yang dipakai untuk mencapai sasaran dan juga mencapai tujuan itu sendiri. Orang-orang yang bertindak etis harus diberi penghargaan yang jelas atas perilaku mereka. Begitu juga hal nya jika terjadi tindakan yang tidak etis harus diberi hukuman.

5) Berikan mekanisme perlindungan

Organisasi perlu memiliki mekanisme formal sehingga karyawan dapat mendiskusikan dilema-dilema etika dan melaporkan prilaku tidak etis tampa takut. Cara ini bisa melibatkan pembentukan konselor etis, badan pengawas, atau petugas etika. Sehingga tidak terjadi pelanggaran-pelanggaran etika dalam suatu organisasi.

Budaya dapat berpotensi disfungsional terutama budaya yang kuat justru menganggu fungsi keefektifan organisasi antara lain (Robbins, 2006;726) :

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 membuat kesulitan menanggapi perubahan – perubahan lingkungan.

b) Hambatan terhadap keanekaragaman

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

c) Hambatan terhadap merger dan akuisisi

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.

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

a. Process oriented vs result oriented

b. Employee oriented vs job oriented

c. Prorochial vs professional

d. Open system vs closed system

e. Loose control vs right control

f. Normative vs pragmatic

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

Menurut Supono (1998) budaya organisasi diukur dengan indikator :

1. Pembuatan keputusan
2. Ketertarikan terhadap hasil pekerjaan
3. Memberikan petunjuk terhadap pegawai baru
4. Kepedulian terhadap masalah pegawai

B. Penelitian Terdahulu

NO	Penelitian	Tujuan	Hasilnya
1	Yulia Fitri (2004)	Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran dan Komitmen Organisasi terhadap timbulnya senjangan anggaran	Hasilnya informasi asimetri tidak berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran dan komitmen organisasi berpengaruh signifikan negative terhadap senjangan anggaran sedangkan partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.
2	Enharman dan Mochammad Solichin (2006)	Menguji pengaruh kejelasan anggaran terhadap kesenjangan anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi terhadap SKPD se Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta	Hasilnya menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap *budgetary slack* Instansi pemerintah daerah sehingga adanya kejelasan sasaran anggaran akan mengurangi senjangan

			anggaran. Komitemen organisasi berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan antara kejelasan anggaran dengan senjangan anggaran Instansi Pemerintahan.
3	Falikhatun (2007)	Menguji interaksi informasi, budaya organisasi, *group cohesiveness* dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan *budgetary slack* studi pada RSU daerah sejawa tengah	Hasil penelitiannya 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 cohessiveness yang tinggi mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan *budgetary slack.*
4	Krisler Bornadi Ompusunggu dan Icuk Rangga Bawono	Menguji pengaruh partisipasi anggaran dan *job relevant information* (JRI) terhadap informasi asimetri pada Badan Layanan Umum Universitas Negri di Kota Purwokerto, Jawa Tengah.	Hasilnya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan *job relevant information* (JRI) tidk berpengaruh signifikan terhadap informasi asimetri.
5	Poerwati (2001)	Pengaruh komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan dan partisipasi anggaran terhadap *slack* anggaran.	Hasilnya komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan dan partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap *slack* anggaran.
6	Andi Kartika	Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan	Hasilnya partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran,

		dalam hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran	komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

C. Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan Partisipasi Penganggaran terhadap Kesenjangan Anggaran

Siegel dan Marconi (1989) dalam Falikhtun (2007;5) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan positif dengan pencapaian tujuan organisasi. Bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimiliki kepada atasannya, sehingga atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Partisipasi merupakan cara efektif menyelaraskan tujuan pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara menyeluruh. Partisipasi bawahan akan meningkatkan kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, inisiatif untuk menyumbangkan ide dan keputusan yang dihasilkan dapat diterima.

Jika partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan, maka akan menimbulkan *slack.* Anthony dan Govindarajan (2007:84) mengemukakkan bahwa dalam penyusunan anggaran banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut. Hal ini terjadi ketika

bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya. Menurut Amelia dan Komang (2008;3), partisipasi yang tinggi dalam proses pembuatan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada bawahan untuk melakukan *slack* dan sebaliknya ketika partisipasi rendah harapan bawahan untuk melakukan slack anggaran dibatasi sehingga slack anggaran juga rendah.

Hasil penelitian lain menyatakan sebaliknya, partisipasi menyebabkan kesenjangan anggaran (Lowe dan Shaw, 1968 : Young 1985; dalam Falikhatun, 2007:6). Jika manajer tingkat bawah memberikan informsi yang bias tentang pusat pertanggungjawaban dalam penyusunan anggaran, maka hal ini bisa menimbulkan *slack.* Manajer menciptakan *slack* dengan mengestimsikan pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi. Manajer melakukan hal ini agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja manajer terlihat baik dan tentunya akan mendapatkan kompensasi / bonus dari perusahaan.

Perumusan hipotesis yang menyatakan pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran mengacu pada penelitian Lowe & Shaw (1968), Young (1985) yaitu partisipasi menyebabkan kesenjangan anggaran, sehingga peneliti menduga semakin tinggi partisipasi penganggaran maka semakin tingggi kesenjangan anggaran.

2. Hubungan Asimetri Informasi , Partisipasi penganggaran dan Kesenjangan Anggaran

Asimetri Informasi ialah suatu kondisi apabila prinsipal/pemegang saham tidak memiliki informasi yang mencukupi mengenai kinerja agen/ manajer, prinsipal tidak

pernah dapat merasa pasti bagaimana usaha agen memberikan kontribusi pada hasil akrual perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2007:270). Principal dan agen tertarik pada pengembalian keuangan atas investasi mereka dan agen tertarik untuk perolehan bonus dan kompensasi lainnya atas kinerja mereka. Anggaran dibuat menggunakan informasi terakir yng tersedia yang didasarkan pada penilaian manajer disemua tingkatan organisasi. Anggaran yang disusun secara partisipatif dimana manajer tingkat tingkat bawah ikut serta dalam penyusunan anggaran menyebabkan informasi mengenai komponen dalam anggaran lebih diketahui oleh manajemen tingkat bawah. Masalah akan muncul bila manajer memberikan informasi yang dibutuhkan secara bias. Dalam penelitian Young (1985) dalam Dinni (2008:40), menunjukkan bahwa bawahan yang merahasikan informasi yang relevan dalam pembuatan anggaran akan menimbulkan *slack.*

Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007:7) meneliti pengaruh informasi asimetri terhadap hubungan antara partisipsi dan *budgetary slack*. Ia menyatakan bahwa Asimetri Informasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi dan *budgetary slack*. Bagi tujuan perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Namun, oleh karena informasi bawahan lebih baik daripada atasan (terdapat asimetri informasi) dan perbedaan tujuan antara prinsipal dan agen, maka bawahan/agen mengambil kesempatan dari partisipasi penganggaran. Ia memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat anggaran yang relatif lebih mudah dicapai, sehingga terjadilah *budgetary slack* yaitu

dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan (Schiff and Lewin, 1970 : dalam Falikhatun, 2007:7).

Hal ini dikuatkan lagi oleh penelitian Christensen (1982), Pope (1984) yang mengungkapkan bahwa dalam partisipasi penganggaran, bawahan dapat menyembunyikan sebagian dari informasi pribadi mereka, yang dapat menyebabkan *budgetary slack*. Berdasarkan penjelasan diatas peneliti menduga bahwa asimetri informasi memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran.

3. Hubungan Budaya organisasi, Partisipasi penganggaran dan Kesenjangan Anggaran

Deal dan Kennedy (1982) dalam Falikhatun (2007) menyatakan bahwa budaya pada hakikatnya merupakan pola yang terintegrasi dari perilaku manusia yang mencakup pikiran, ucapan, tindakan, artifak-artifak dan bergantung pada kapasitas manusia untuk belajar dan mentransmisikannya bagi keberhasilan yang ada. Menurut Holmes dan Marsden (1996) dalam Supomo (1998), budaya organisasi mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja organisasi. Jadi di dalam budaya organisasi terkandung bauran nilai-nilai kepercayaan, asumsi persepsi, norma, kekhasan dan pola perilaku anggota organisasi dalam suatu perusahaan. Anggaran yang disusun secara partisipatif lebih mencerminkan bahwa keputusan-keputusan yang penting dalam proses penyusunan anggaran dibuat secara kelompok daripada dibuat secara individu.

Supomo (1998) menemukan ada pengaruh positif pada budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan pengaruh negatif pada budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan terhadap keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. Menurut Hofstede (1990) dalam Supomo (1998), pembuatan keputusan secara kelompok merupakan krakteristik yang menonjol dari dimensi budaya yang berorientasi pada orang. Bahwa partisipasi penganggaran yang tinggi pada budaya organisasi yang berorientsi pada pekerjaan menyebabkan kinerja manajerial rendah, sehingga diduga *budgetary* tinggi.

D. Kerangka Konseptual

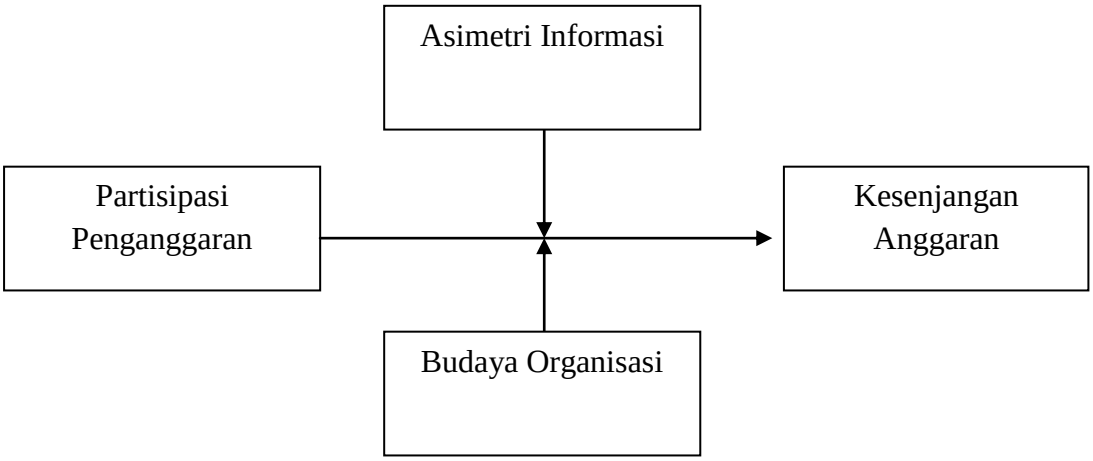
Salah satu komponen penting dalam perencanaan organisasi ialah anggaran. Anggaran ialah sebuah rencana tentang kegiatan dimasa mendatang, yang mengidentifikasikan kegiatan untuk mencapai tujuan anggaran. Anggaran merupakan hal yang sangat penting bagi suatu perusahaan karena anggaran dijadikan sebagai tolak ukur keberhasilan seorang manajer. Manajer perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran dapat digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut.

Partisipasi penyusunan anggaran melibatkan para manajer tingkat bawah ikut serta dalam pembuatan anggaran. Pada para manajer tingkat bawah bila memberikan informasi yang bias dalam penyusunan anggaran, maka timbul kesenjangan anggaran *(budgetary slack)*. Manajer menciptakan *slack* dengan mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi agar target lebih mudah dicapai.

Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran dapat diperkuat atau diperlemah informasi asimetri dan budaya organisasi. Informasi asimetri ialah suatu keadaan apabila bawahan memiliki informasi yang lebih banyak tentang pusat pertanggungjawaban dibandingkan atasan. Sehingga atasan tidak pernah dapat merasa pasti bagaimana usaha bawahan memberikan informasi terakir yang tersedia yang didasarkan pada penilaian manajer disemua tingkatan organisasi. Dalam penyusunan anggaran apabila bawahan memberikan informasi yang bias pada atasan maka akan menimbulkan kesenjangan anggaran *(budgetary slack).*

Budaya organisasi mempunyai kaitan erat denga praktik-praktik pembuat keputusan partisipasi anggaran. Budaya yang ada dalam organisasi tersebut mempengaruhi sikap dan perilaku para manajer subordinat dalam penyusunan anggaran. budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan akan menimbulkan senjangan anggaran (senjangan anggarannya tinggi).

Oleh sebab itu dalam penelitian ini peneliti akan mengkaji mengenai pengaruh partisipasi penganggaran dalam penyusunan anggaran terhadap *budgetary slack* (kesenjangan anggaran), informasi asimetri dan budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi, yang dapat digambarkan dengan kerangka konseptual sebagai berikut :



Gambar 1

Kerangka Konseptual

E. Hipotesis

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

H1 : Partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kesenjangan anggaran.

H2 : Asimetri Informasi memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran.

H3 : Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kesenjangan anggaran, pengaruh tersebut akan semakin kuat ketika budaya organisasi berorientasi pada pekerjaan.

BAB V

PENUTUP

A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat sejauh mana pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan asimetri informasi dan budaya organisasi sebagai variabel moderating. Berdasarkan hasil temuan penelitian dan pengujian hipotesisi yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa :

1. Partisipasi penganggaran tidak berpengaruh signifikan positive terhadap kesenjangan anggaran.
2. Asimetri informasi tidak dapat memperkuat hubungan partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran.
3. Budaya organisasi tidak dapat memperkuat hubungan Partisipasi penyusunan anggaran terhadap kesenjangan anggaran.

B. Keterbatasan dan Saran 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 selanjunya antara lain :

1. Data penelitian yang berasal dari responden yang disampaikan secara tertulis melalui kuesioner mungkin akan mempengaruhi hasil penelitian karena persepsi responden yang disampaikan belum tantu mencerminkan keadaan

yang sesungguhnya.Hasil akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara.

2. Waktu penelitian yang dilakukan pada akhir tahun 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. Tetapi hasil akan berbeda apabila dilakukan pada saat responden tidak terlalu sibuk.

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

1. Untuk RSUD perlu ditingkatkan pengendalian internal yang lebih memadai agar dalam pelaksanaan anggaran tidak terjadi kesenjangan anggaran dan pelayanan kepada masyarakat lebih ditingkatkan dimana pelayanan pada RSUD masih terlalu rendah.
2. Bagi peneliti yang tertarik untuk meneliti judul yang sama, peneliti menyarankan untuk penelitian selanjutnya agar dapat menambahkan variabel lain seperti karakteristik kejelasaan sasaran anggaran, ketidakpastian lingkungan, penekanan anggaran, keterlibatan kerja dan kinerja kepemimpinan, atau menjadikan variabel tersebut sebagai variabel pemoderasi maupun variabel intervening dalam penelitian yang akan dilakukan.