

**BAB 2**  
**TINJAUAN LITERATUR**  
**DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

**2.1 Anggaran**

**2.1.1 Konsep Anggaran**

Terdapat banyak definisi yang menjelaskan tentang pengertian anggaran. Freeman dan Shoulders (2003) dalam Sipurba (2006) menyebutkan bahwa:

*“a budget is a dollars-and-cents plan of operation for a specific period of time.”*

Sementara itu, Lee, Jr. dan Johnson (1998), masih dalam Sipurba (2006), memberikan definisi sebagai berikut:

*“a budget is a document or a collection of document that refers to the financial condition of an organization ..., including information on revenues, expenditures, activities, and purposes or goals. ..., a budget is prospective, referring to anticipate future revenues, expenditures, and accomplishments.”*

Penulis lain, yaitu Bryce (1987) dalam Sipurba (2006) mengatakan bahwa:

*“the budget, a financial plan for the organization, is the document which shows how the management hopes to meet both of these objectives.”*

Tujuan yang dimaksud Bryce tersebut adalah:

1. Penentuan alokasi sumber daya organisasi di antara berbagai alternatif pemanfaatan.
2. Perolehan dana untuk membiayai misi-misi organisasi.

Selanjutnya, Braswell, Fortin, dan Osteryoung (1984), juga dalam Sipurba (2006), mengatakan bahwa:

*“the budget is the formal statement of expected resources and proposed expenditures.”*

Selain itu, mereka menambahkan bahwa anggaran merupakan alat perencanaan utama bagi organisasi yang tidak berorientasi pada laba.

Berkaitan dengan anggaran sebagai sebuah alat atau instrumen, dalam Sipurba (2006), McKinney (1986) lebih rincinya lagi dengan mengatakan bahwa:

*“a budget is an economic, planning, political, and social document. It is a comprehensive financial work plan covering a specific period of time.”*

Berdasarkan beberapa definisi di atas, secara garis besar dapat dikatakan bahwa anggaran adalah suatu dokumen organisasi yang menggambarkan perkiraan penerimaan sumber daya keuangan dan rencana penggunaannya pada suatu periode tertentu, biasanya satu tahun.

Sipurba (2006) juga merangkum berbagai fungsi, tujuan, serta pentingnya anggaran, seperti yang diambil dari Mardiasmo (2005) bahwa terdapat tiga alasan pentingnya anggaran sektor publik, yaitu: (a) sebagai alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat, (b) karena adanya masalah keterbatasan sumber daya (*scarcity of resources*), pilihan (*choices*) dan *trade offs*, (c) digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat. Dalam hal ini, anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada.

McKinney (1986) dalam Sipurba (2006) juga menyebutkan secara ringkas tentang tujuan dari anggaran, yaitu:

*“one unarticulated objective of a budget is to minimize uncertainty and to make the future more predictable by identifying what is wanted, how much of it is available, and when it is available.”*

Selanjutnya, tujuan dari penyusunan anggaran yang lebih terperinci menurut Coombs dan Jenkins (2002) dalam Sipurba (2006), khususnya menyangkut anggaran tahunan organisasi, antara lain adalah sebagai berikut:

1. *The establishment of required income levels*
2. *Planning service expenditure levels*
3. *Authorization of expenditure*

4. *The control of expenditure*
5. *A communication device*
6. *The process focuses attention*
7. *Motivation of managers*

Dengan demikian, cukup banyak tujuan yang diharapkan akan dicapai dari penyusunan suatu anggaran tersebut. Anggaran bisa digunakan untuk merencanakan dan menentukan komposisi belanja kegiatan dengan memerhatikan sumber-sumber pendapatan yang bisa diperoleh untuk membiayainya. Selanjutnya, anggaran pun bisa dimanfaatkan sebagai alat untuk mendelegasikan kewenangan, pengendalian, komunikasi, dan pendorong motivasi. Selain itu, anggaran akan membuat kegiatan setiap unit atau bagian organisasi menjadi lebih terarah dalam mencapai tujuan organisasi di masa yang akan datang.

Berkaitan dengan tujuan penganggaran di atas, fungsi utama anggaran menurut Freeman dan Shoulders (2003) dalam Sipurba (2006) antara lain meliputi *planning, control, and evaluation*. Hampir sama dengan itu, dalam Sipurba (2006), Granof (2001) menyebutkan bahwa anggaran sekurang-kurangnya memiliki tiga fungsi utama, yaitu *planning, controlling and administering, dan reporting and evaluating*.

Fungsi-fungsi tersebut dapat dijabarkan dalam uraian berikut ini:

**a. *Planning***

Fungsi *planning* atau perencanaan meliputi *programming, resource acquisition, and resource allocation*. Dengan demikian, fungsi perencanaan dalam anggaran berkaitan dengan masalah-masalah penentuan program kegiatan yang akan dilaksanakan, perolehan sumber-sumber daya, dan pengalokasian sumber-sumber daya yang diperoleh. Dalam fungsi ini, anggaran ditekankan pada penentuan jenis, kuantitas, dan kualitas pelayanan kepada masyarakat atau konstituennya dengan memerhatikan sumber daya yang dimiliki suatu organisasi.

**b. *Controlling and Administering***

Dalam fungsi ini, disebutkan bahwa:

*“budgets help assure that resources are obtained and expended as planned.”*

Hal tersebut mengandung arti bahwa anggaran juga berfungsi sebagai suatu alat yang dapat membantu untuk memberikan keyakinan secara layak mengenai sumber-sumber daya yang bisa diperoleh dan pemanfaatannya sesuai yang telah direncanakan sebelumnya. Bagi pimpinan eksekutif organisasi, anggaran berfungsi sebagai alat pemantau tentang sejauh mana sumber-sumber daya telah diperoleh dan digunakan sehingga bisa dijadikan sebagai landasan untuk melakukan penyesuaian-penyesuaian yang diperlukan. Sedangkan bagi lembaga-lembaga pemberi persetujuan atau pengesahan rancangan anggaran, anggaran berfungsi sebagai alat untuk mengendalikan dan mengawasi langkah-langkah tindakan yang diambil oleh pimpinan eksekutif organisasi.

**c. *Reporting and Evaluating***

Dalam fungsi ini, anggaran digunakan sebagai dasar pembanding dengan realisasinya. Dengan membandingkan antara anggaran sebagai suatu rencana dan realisasinya, anggaran dapat membantu untuk menilai efisiensi dan efektivitas pengelolaan suatu organisasi.

Selain fungsi utama di atas, seperti telah disinggung di bagian sebelumnya, fungsi anggaran sebagai sebuah alat atau instrumen menurut McKinney (1986) dalam Sipurba (2006) adalah sebagai alat perencanaan, politik, sosial, ekonomi, dan juga alat legalitas, seperti yang dijelaskan dalam penjabaran berikut:

1. Alat perencanaan berkaitan dengan penyusunan tujuan, prioritas, strategi, dan koordinasi sumber daya organisasi ke dalam suatu rencana pengeluaran untuk berbagai jenis dan tingkatan program dan kegiatan yang akan dilaksanakan.
2. Alat politik berkaitan dengan upaya penciptaan kebijakan yang menguntungkan bagi organisasi yang bersangkutan.

**Universitas Indonesia**

3. Alat sosial berkaitan dengan penyediaan sarana untuk menyebarkan beban dan manfaat kepada individu dan dunia usaha.
4. Alat ekonomi, yaitu berkaitan dengan upaya perubahan tingkat pertumbuhan dan kapasitas produksi masyarakat.
5. Alat legalitas, yaitu berkaitan dengan pemberian hak otoritatif, pertanggungjawaban, kewenangan, dan pedoman untuk mengatur format, jadwal waktu, dan proses anggaran.

### **2.1.2 Penyusunan Anggaran**

Dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah, ada empat tahapan yang harus dilalui, yaitu:

#### **1. Penyusunan Rencana Anggaran**

Tahap penyusunan anggaran (*preparation*) adalah tahapan pertama dari proses anggaran. Pada tahapan ini, biasanya rencana anggaran disusun oleh pihak eksekutif yang nantinya akan melaksanakan anggaran tersebut. Anggaran yang disusun dalam tahapan ini dimaksudkan untuk dilaksanakan pada periode anggaran berikutnya. Oleh sebab itu, jadwal waktu yang disediakan untuk penyusunan anggaran harus dibuat sedemikian rupa sehingga anggaran diperkirakan akan siap dilaksanakan sebelum periode anggaran berikutnya dimulai. Granof (2001) dalam Nordiawan (2007) mengatakan bahwa:

*“budgeting generally necessitates flows of policies and information to and from all parties involved in the budgetary process.”*

Artinya, sebelum anggaran mulai disusun perlu diidentifikasi dan dikumpulkan terlebih dulu gambaran umum kebijakan dan informasi penting lainnya di dalam pemerintahan. Oleh sebab itu, tahapan ini diperinci menjadi dua bagian, yaitu:

- a. Langkah awal (*preliminary steps*), yaitu langkah-langkah pendahuluan. Pada tahap ini kepala pemerintahan memberikan batasan atau kebijakan umum yang akan ditempuh pada periode anggaran

berikutnya. Kebijakan umum tersebut antara lain menggambarkan beberapa prakiraan awal anggaran yang diperkirakan akan dicapai pada periode anggaran berikutnya seperti saldo dana, pendapatan, dan belanja, serta memberikan informasi kepada setiap unit organisasi tentang urutan prioritas kegiatan yang akan dilaksanakan. Agar kebijakan umum tersebut mendekati realitas yang sebenarnya, diperlukan pengkajian dan analisis yang komprehensif.

- b. Penyusunan rencana anggaran (*preparing the budget*) oleh unit-unit kerja yang ada. Anggaran yang disusun meliputi estimasi pendapatan dan estimasi belanja. Kedua macam estimasi tersebut perlu dianalisis secara mendalam dengan mempertimbangkan realisasi periode sebelumnya, kecenderungan yang terjadi, faktor-faktor yang mungkin berpengaruh pada periode berikutnya, dan tingkat pencapaian yang diharapkan pada periode yang akan datang. Pada tahapan penyusunan tersebut, masing-masing pimpinan unit kerja mengajukan usulan anggaran dari unitnya dengan mengacu pada kebijakan dan pedoman umum dari kepala pemerintahan.

## **2. Persetujuan Legislatif**

Anggaran diajukan ke lembaga legislatif untuk mendapatkan persetujuan. Dalam hal ini, lembaga legislatif (terutama komite anggaran) akan mengadakan pembahasan guna memperoleh pertimbangan-pertimbangan untuk menyetujui atau menolak anggaran tersebut. Selain itu, akan diadakan juga dengar pendapat (*public hearing*) sebelum lembaga legislatif akan menyetujui atau menolaknya.

## **3. Pelaksanaan Anggaran**

Pada tahapan ini, anggaran yang telah disetujui pada tahapan sebelumnya mulai dilaksanakan oleh pihak eksekutif organisasi atau pelaksana anggaran lainnya. Berhubung anggaran yang disetujui pada

umumnya berlaku untuk satu tahun anggaran, maka untuk memperjelas dan mempermudah pelaksanaannya perlu dilakukan langkah pengalokasian yang dikenal sebagai *allotments* dan *apportionments*. Dengan demikian, dalam melaksanakan anggaran diperlukan juga kehati-hatian agar organisasi tidak begitu saja melaksanakan seluruh anggaran belanja kegiatan pada awal-awal tahun anggaran meskipun hal tersebut telah disetujui. Hal tersebut perlu diperhatikan untuk mengantisipasi kemungkinan tidak tercapainya penerimaan sumber daya yang telah dianggarkan dalam anggaran pendapatan. Dengan kata lain, organisasi harus memerhatikan arus keluar dan masuknya sumber daya dalam pelaksanaan anggaran apabila tidak ingin menghadapi kesulitan pemenuhan kewajiban untuk membiayai kegiatannya.

#### **4. Pelaporan dan Audit**

Tahap terakhir dari penganggaran adalah pelaporan dan audit atas anggaran yang telah dilaksanakan. Pada tahap ini, realisasi anggaran akan dilaporkan dan dibandingkan secara periodik dengan anggaran yang telah disetujui sebelumnya. Adanya perbedaan antara anggaran dan realisasinya harus dijelaskan penyebabnya. Laporan tersebut kemudian diaudit untuk memastikan bahwa laporan telah dibuat secara benar. Laporan anggaran dan hasil audit atas laporan tersebut merupakan bahan informasi dalam penyusunan anggaran untuk periode anggaran berikutnya.

Rangkaian proses anggaran yang dimulai sejak tahap penyusunan hingga pelaporan dan audit anggaran di atas pada akhirnya akan membentuk siklus anggaran.

#### **2.1.3 Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah**

Dalam penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) sendiri, terdapat berbagai pihak terkait, diantaranya adalah:

1. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) adalah perangkat daerah pada Pemerintah Daerah selaku pengguna anggaran/pengguna barang.

2. Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) adalah kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah yang selanjutnya disebut dengan kepala SKPKD yang mempunyai tugas melaksanakan pengelolaan APBD dan bertindak sebagai bendahara umum daerah.
3. Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) adalah tim yang dibentuk dengan keputusan Kepala Daerah yang dipimpin oleh Sekretaris Daerah yang mempunyai tugas menyiapkan serta melaksanakan kebijakan Kepala Daerah dalam rangka penyusunan APBD yang anggotanya terdiri dari pejabat perencanaan daerah, PPKD dan pejabat lainnya sesuai dengan kebutuhan.

Tahapan dalam penyusunan APBD adalah dijelaskan di bawah ini.

#### **1. Penyusunan KUA dan PPAS**

Kebijakan Umum APBD (KUA) merupakan dokumen yang memuat kebijakan bidang pendapatan, belanja, dan pembiayaan serta asumsi yang mendasarinya untuk periode 1 (satu) tahun. Sedangkan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS) merupakan rancangan program prioritas dan patokan batas maksimal anggaran yang diberikan kepada SKPD untuk setiap program sebagai acuan dalam penyusunan RKA-SKPD sebelum disepakati dengan DPRD. Rancangan kedua dokumen ini, disusun oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD).

Penyusunan KUA dan PPAS ini dilakukan berdasarkan dokumen RKPD (Rencana Kerja Pemerintah Daerah) dan pedoman penyusunan APBD yang ditetapkan oleh Menteri Dalam Negeri setiap tahunnya dalam Peraturan Mendagri yang memuat hal-hal sebagai berikut:

- a. Pokok-pokok kebijakan yang memuat sinkronisasi kebijakan pemerintah dengan pemerintah daerah



- b. Prinsip dan kebijakan penyusunan APBD tahun anggaran berkenaan
- c. Teknis penyusunan APBD
- d. Hal-hal khusus lainnya

Dalam dokumen RKPD, terdapat informasi-informasi yang kemudian dijadikan bahan untuk melakukan penyusunan dokumen KUA dan PPAS. Informasi-informasi tersebut adalah:

- a. Kerangka ekonomi daerah
- b. Prioritas dan sasaran pembangunan
- c. Kebijakan keuangan daerah

Berdasarkan informasi tersebut, disesuaikan dengan asumsi dasar yang ada, setiap daerah dapat menyusun prioritas program yang akan dilaksanakan dalam APBD.

Dalam rangka penetapan prioritas program, kegiatan dan pendanaan yang telah disusun berdasarkan pedoman penyusunan APBD, harus tercipta sinkronisasi antara kebijakan nasional dengan kebijakan Pemerintah Daerah, disesuaikan dengan kebutuhan dan karakteristik dari masing-masing daerah. Dengan demikian, kerangka ekonomi yang terdapat dalam RKPD kemudian dijabarkan oleh TAPD menjadi kebijakan pendapatan, kebijakan belanja dan kebijakan pembiayaan.

Rancangan KUA tersebut berisi tentang;

- a. kondisi ekonomi makro daerah
- b. asumsi penyusunan APBD
- c. kebijakan pendapatan daerah, kebijakan belanja daerah, kebijakan pembiayaan daerah
- d. strategi pencapaiannya

sedangkan rancangan PPAS meliputi:

- a. skala prioritas pembangunan daerah
- b. prioritas program untuk masing-masing urusan

- c. plafon anggaran sementara untuk masing-masing program/kegiatan.

Rancangan KUA dan PPAS tersebut kemudian diajukan oleh Sekretaris Daerah kepada Kepala Daerah yang kemudian diotorisasi dan diserahkan kepada DPRD untuk dibahas bersama TAPD. Pembahasan yang dilakukan nantinya akan menghasilkan KUA, nota kesepakatan KUA, PPAS, dan nota kesepakatan PPAS.

## **2. Penyusunan RKA SKPD**

Berdasarkan KUA dan PPAS yang telah disepakati dan dituangkan dalam nota kesepakatan, TAPD kemudian menyusun Surat Edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA SKPD sebagai acuan bagi kepala SKPD dalam menyusun RKA SKPD. Rencana Kerja Anggaran SKPD (RKA SKPD) itu sendiri merupakan dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi rencana pendapatan, rencana belanja program dan kegiatan SKPD serta rencana pembiayaan sebagai dasar penyusunan APBD.

RKA SKPD terdiri dari lima dokumen, yaitu:

### **1. RKA SKPD 1**

Dokumen ini digunakan untuk menyusun rencana pendapatan atau penerimaan SKPD dalam tahun anggaran yang di rencanakan.

### **2. RKA SKPD 2.1**

Dokumen ini digunakan untuk menyusun rencana kebutuhan belanja pegawai di tiap-tiap SKPD dalam tahun anggaran yang direncanakan.

### **3. RKA SKPD 2.2.1**

Dokumen ini digunakan untuk merencanakan belanja langsung dari setiap kegiatan yang diprogramkan.

4. RKA SKPD 2.2

Dokumen ini merupakan rekapitulasi dari seluruh program dan kegiatan SKPD yang sebelumnya telah dimasukkan ke dalam dokumen RKA SKPD 2.2.1.

5. RKA SKPD

Dokumen ini merupakan kompilasi dari seluruh dokumen RKA sebelumnya.

Penyusunan RKA SKPD oleh tiap SKPD, yang berpedoman pada SE Kepala Daerah, menggunakan pendekatan kerangka pengeluaran jangka menengah daerah, penganggaran terpadu, dan penganggaran berdasarkan prestasi kerja. Melalui kerangka pengeluaran jangka menengah, penganggaran dilakukan berdasarkan kebijakan yang dilakukan dalam perspektif lebih dari satu tahun anggaran. Sedangkan pendekatan penganggaran terpadu dilakukan dengan menyusun rencana keuangan tahunan secara terintegrasi untuk semua jenis belanja agar tercapai efisiensi alokasi dana.

Dokumen RKA yang berisi rincian anggaran pendapatan, anggaran belanja tidak langsung, dan anggaran belanja langsung ini terlebih dahulu disusun masing-masing per dokumen. Tiap SKPD yang memiliki anggaran pendapatan menyusun rincian anggaran pendapatan tersebut dalam RKA SKPD 1. Rincian anggaran belanja tidak langsung akan menghasilkan RKA SKPD 2.1. Untuk penyusunan rincian anggaran belanja langsung, setiap program dan kegiatan disusun ke dalam RKA SKPD 2.2.1. Seluruh dokumen RKA SKPD 2.2.1 yang telah disusun kemudian direkapitulasi ke dalam dokumen RKA 2.2. Lalu, semua dokumen tersebut dikompilasi ke dalam dokumen RKA SKPD.

Dokumen RKA SKPD yang telah disusun oleh masing-masing SKPD kemudian diserahkan kepada Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) untuk diverifikasi. Hasil verifikasi yang telah

dilakukan kemudian direvisi kembali oleh masing-masing SKPD.

Hasil akhir dari RKA SKPD yang telah direvisi kemudian diserahkan kembali ke TAPD untuk disahkan oleh PPKD dan disetujui oleh Sekretaris Daerah.

### 3. **Persiapan Raperda APBD**

Persiapan Rancangan Peraturan Daerah APBD (Raperda APBD) disusun oleh PPKD berdasarkan seluruh RKA SKPD yang telah disahkan oleh PPKD dan disetujui oleh Sekretaris Daerah. Dalam penyusunannya, PPKD terlebih dahulu mengompilasi seluruh RKA SKPD yang telah dievaluasi oleh TAPD. Berdasarkan hasil kompilasi tersebut, PPKD membuat lampiran-lampiran Raperda APBD, yang terdiri dari:

- a. Ringkasan APBD.
- b. Ringkasan APBD (menurut urusan pemerintahan dan organisasi).
- c. Rincian APBD (menurut urusan pemerintahan, organisasi, pendapatan, belanja, dan pembiayaan).
- d. Rekapitulasi belanja (menurut urusan pemerintahan daerah, organisasi, program dan kegiatan).
- e. Rekapitulasi belanja daerah untuk keselarasan dan keterpaduan urusan pemerintahan daerah dan fungsi dalam kerangka pengelolaan keuangan negara.
- f. Tabel kegiatan beserta pagu anggaran dan prakiraan majunya.

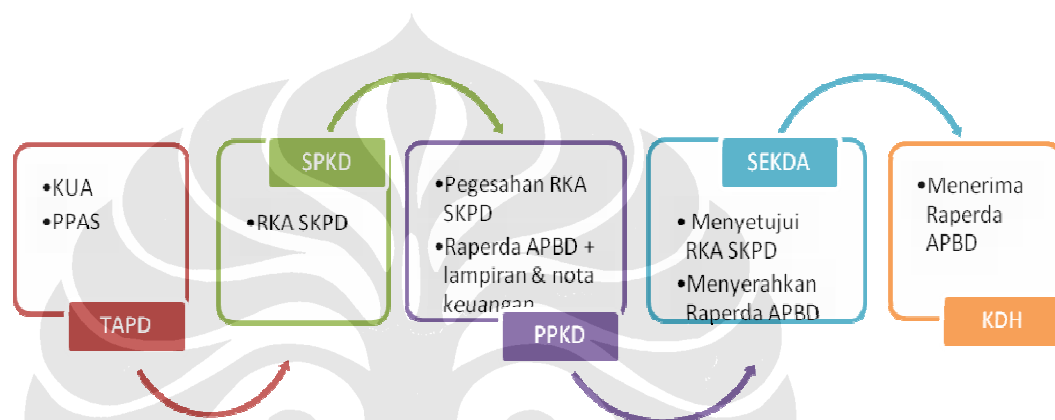
Selain lampiran di atas, PPKD juga terlebih dahulu mengumpulkan data-data dari pihak-pihak terkait yang dapat ditambahkan ke dalam lampiran Raperda APBD.

Berdasarkan lampiran dan data-data tersebut, maka PPKD menyerahkan Raperda APBD beserta lampiran dan nota keuangan kepada Sekretaris Daerah yang kemudian dilanjutkan penyerahannya

kepada Kepala Daerah setelah dilakukan sosialisasi kepada masyarakat.

Berikut ini adalah bagan yang menggambarkan penganggaran partisipatif di Pemerintah Daerah:

**Bagan 2.1 Penganggaran Partisipatif di Pemerintah Daerah**



#### 2.1.4 Penganggaran Partisipatif

Partisipasi adalah keterlibatan individu yang bersifat mental dan emosional dalam situasi kelompok bagi pencapaian tujuan bersama dan berbagi tanggung jawab bersama. Partisipasi yang diberikan oleh individu bukan hanya dalam bentuk aktivitas fisik tetapi juga dari sisi psikologis, yaitu seberapa besar pengaruh yang dianggap memiliki seseorang dalam pengambilan keputusan.

Seseorang yang terlibat dalam pengambilan keputusan akan termotivasi dalam situasi kelompok karena diberi kesempatan untuk mewujudkan inisiatif dan daya kreativitas. Tujuan bersama akan lebih mudah tercapai sehingga ada keterlibatan secara pribadi dan kesediaan untuk menerima tanggung jawab masing-masing.

Penyusunan anggaran partisipatif pada dasarnya mengizinkan manajer bawahan mempertimbangkan cara pembentukan anggaran (Hansen dan

Mowen [2001] dalam Sardjito dan Muthaher [2007]). Penyusunan anggaran partisipatif merupakan anggaran *bottom-up* yang melibatkan bawahan secara penuh untuk bertanggung jawab memenuhi target yang telah ditentukan dalam anggaran. Adanya rasa tanggung jawab manajer level lebih rendah dapat memperkuat kreativitas manajer yang bersangkutan. Apabila manajer level lebih rendah diberi kesempatan untuk menyusun anggaran maka tujuan anggaran dapat menjadi tujuan personal dan akan menghasilkan *goal congruence* yang lebih besar. Partisipasi dalam menyusun anggaran juga akan memotivasi level yang lebih rendah sehingga bersedia menerima dan mencapai target serta skema pengendalian.

Para pendukung model anggaran partisipatif mengklaim bahwa peningkatan tanggung jawab dan tantangan yang *inheren* dalam penyediaan insentif nonmoneter bisa menimbulkan tingkat kinerja dan kepuasan yang lebih tinggi. Individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran akan bekerja lebih keras untuk mencapainya.

Penganggaran partisipatif juga dapat didefinisikan sebagai pengambilan keputusan bersama oleh dua belah pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat keputusan tersebut. Oleh karena itu, pembuat keputusan melibatkan banyak pihak yang terkait dalam keputusan tersebut sehingga dampaknya dapat dirasakan oleh semua pihak.

Teori keagenan pun telah digunakan untuk memberi penjelasan tentang penganggaran partisipatif. Magee (1980) dalam Ikhsan dan Ane (2007) menjelaskan bahwa *payoff* bagi atasan terantisipasi lebih baik dengan adanya akses kepada informasi dari bawahan sebelum mempersiapkan anggaran. Dengan berpartisipasi dalam persiapan penyusunan anggaran, bawahan memberi kesempatan bagi atasan untuk mengakses informasi yang mungkin saja terkait dengan standar atau anggaran sebagai alat untuk mengevaluasi kinerja mereka (Magee [1980], [Baiman, 1982], Baiman & Evans, [1983]) masih dalam Ikhsan dan Ane (2007).

Sementara itu, menurut Brownell (1982) seperti tertera dalam Sardjito dan Muthaher (2007), penganggaran partisipatif didefinisikan sebagai suatu proses dalam organisasi yang melibatkan para manajer dalam penentuan tujuan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Partisipasi banyak menguntungkan bagi suatu organisasi, hal ini diperoleh dari banyak penelitian tentang partisipasi. Masih dalam Sardjito dan Muthaher (2007), Sord dan Welsch (1995) mengemukakan bahwa tingkat partisipasi yang lebih tinggi akan menghasilkan moral yang lebih baik dan inisiatif yang lebih tinggi pula. Partisipasi telah ditunjukkan berpengaruh secara positif terhadap sikap pegawai, meningkatkan kuantitas dan kualitas produksi, dan meningkatkan kerja sama di antara manajer.

Sementara itu, penganggaran partisipatif pada sektor publik terjadi ketika antara pihak eksekutif, legislatif dan masyarakat bekerja sama bekerja sama dalam pembuatan anggaran. Proses anggaran daerah dengan pendekatan kinerja dalam Kepmendagri memuat Pedoman Penyusunan Rancangan APBD yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama-sama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja). Anggaran dibuat oleh kepala daerah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian dan diusulkan kepada kepala daerah, dan setelah itu bersama-sama DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan Peraturan Daerah yang berlaku.

Masalah-masalah yang berkaitan dengan penganggaran seperti partisipasi, kesenjangan anggaran, kinerja dan hal lainnya, telah menjadi fokus banyak peneliti, khususnya dalam domain akuntansi perilaku. Penelitian-penelitian tersebut, seperti yang disebutkan dalam Sardjito dan Muthaher (2007), antara lain dilakukan oleh Indriantoro (1993) dan dalam Nor (2007), yaitu oleh Brownell dan McInnes (1986). Peneliti lain melakukan penelitian tentang anggaran dengan mengadopsi pendekatan kontinjensi, di antaranya adalah Brownell (1982) masih dalam penelitian Sardjito dan Muthaher (2007). Pendekatan kontinjensi menyebabkan adanya variabel-

variabel lain yang bertindak sebagai variabel *moderating* atau variabel *intervening*. Penelitian mengenai penganggaran pada organisasi sektor swasta yang murni berorientasi pada bisnis atau laba (*pure profit organization*) memang telah banyak dilakukan. Namun, hasil penelitian pada organisasi yang murni mencari laba tidak semuanya dapat diperlakukan sama pada organisasi sektor publik. Hal ini disebabkan oleh perbedaan yang mendasar di antara keduanya. Beberapa penelitian anggaran di bidang sektor publik yang telah dilakukan antara lain oleh Johnson (1982) menggunakan pendekatan etnometodologi dalam penelitian perilaku anggaran, Gordon dan Sellers (1984) membuktikan bahwa sistem informasi akuntansi sejalan dengan sistem penganggaran organisasi, Suryani (2004) menunjukkan bahwa filosofi budaya *Hukutu Pahamangu Ridihi Pamerangu* sangat baik digunakan untuk pedoman penyusunan anggaran daerah di Sumba Timur, serta Munawar (2006) menunjukkan bahwa karakteristik tujuan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku dan sikap aparat daerah. Hasil-hasil penelitian tersebut terdapat dalam penelitian Rahayu dan rekan-rekan (2007).

### **2.1.5 Kesenjangan Anggaran**

Penjelasan konsep kesenjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. *Agency theory* menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan [2001] dalam Falikhatun [2007]).

Jika bawahan (*agent*) yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, maka akan memungkinkan baginya untuk memberikan informasi tersebut dalam rangka membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering ditemukan bahwa keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik di antara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya, jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada



pencapaian anggaran. Bawahan pun cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya kesenjangan anggaran. Sebaliknya, para ahli teori akuntansi perilaku umumnya berpendapat bahwa penganggaran partisipatif akan memotivasi para manajer untuk mengungkapkan informasi pribadi mereka ke dalam anggaran (Schiff & Lewin [1970] dalam Falikhatun [2007]). Argumen ini didasarkan pada premis yang menyatakan bahwa partisipasi memungkinkan terjadinya komunikasi positif antara atasan dan bawahan sehingga dapat mengurangi tekanan untuk menciptakan kesenjangan anggaran.

Penelitian-penelitian sebelumnya mengindikasikan hasil yang masih bertentangan mengenai hubungan antara penganggaran partisipatif dengan kesenjangan anggaran. Oleh karena itu, perlu digunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat hubungan kedua variabel tersebut. Pendekatan lain tersebut meliputi penggunaan model keagenan (seperti yang telah dijelaskan sebelumnya) atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi sebagai prediktor adanya kesenjangan anggaran (Govindarajan [1986] dalam Falikhatun [2007]).

Kesenjangan anggaran dapat didefinisikan sebagai:

*“intentional underestimation of revenues and/or overestimation of expenses; also called budgetary slack”*, yang artinya:

“kesenjangan anggaran merupakan penentuan estimasi pendapatan yang lebih rendah dan atau estimasi belanja yang lebih tinggi yang dilakukan dengan sengaja.”

Hal ini harus dihindari karena akan mengganggu fungsi dasar anggaran dan juga karena merupakan perilaku yang tidak etis. Kesenjangan anggaran juga didefinisikan sebagai perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan perkiraan anggaran sebenarnya (Kirby et al. [1991], Lukka [1988], Ueno dan Sekaran [1992], Waller [1988] dalam Ikhsan dan Ane [2007]). Selain itu, fenomena kesenjangan anggaran dapat diartikan sebagai pernyataan interaksi antarpos dalam anggaran yang membuatnya lebih mudah

dicapai (Chow, Cooper and Waller [1988] dalam Ikhsan dan Ane [2007]). Dalam penelitian Sardjito dan Muthaheer (2007) disebutkan bahwa Lukka (1988), Merchant (1985) dan Young (1985) juga mendefinisikan kesenjangan anggaran, yaitu sebagai kelebihan jumlah yang dianggarkan pada suatu area lebih dari yang diperlukan.

Anggaran yang memiliki kesenjangan adalah yang secara sengaja dibuat lebih mudah dicapai daripada yang diperkirakan. Maka, kesenjangan terdiri dari pendapatan yang diestimasi lebih rendah dan atau biaya yang diestimasi lebih tinggi. Hal ini mengindikasikan antisipasi para bawahan terhadap tingkat pendapatan dan biaya. Antisipasi ini disinggung dalam definisi kesenjangan anggaran yang dibuat oleh Young (1985) dalam Sardjito dan Muthaheer (2007). Young mengindikasikan bahwa kesenjangan adalah jumlah yang dihasilkan dari estimasi terlalu rendah atas sumber daya yang sebenarnya dimiliki ketika mereka diberikan kesempatan menentukan standar kerja yang akan digunakan untuk mengevaluasi kinerja mereka, atau dengan kata lain, sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya.

Di samping itu, Waller (1998) dalam Ikhsan dan Ane (2007) menjelaskan kesenjangan sebagai lebihnya sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk merampungkan suatu tugas. Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) secara pribadi berpendapat bahwa kesenjangan adalah jumlah yang dinyatakan dalam anggaran untuk memudahkan pencapaian tujuan. Onsi (1973) menyatakan bahwa kesenjangan anggaran merepresentasikan jumlah sumber daya tambahan yang dimasukkan ke dalam anggaran, ataupun yang secara cerdas terlalu rendah mengestimasi kemampuan produktif. Schiff & Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) mengindikasikan bahwa melalui penentuan pendapatan yang terlalu rendah dan biaya yang terlalu tinggi, manajer dapat menciptakan anggaran yang memiliki kesenjangan.

Banyak penelitian yang dilakukan untuk mengetahui faktor yang memengaruhi munculnya kesenjangan seperti ini. Ada indikasi kuat bahwa partisipasi merupakan prekondisi penting, meskipun tidak cukup, yang mendorong terjadinya kesenjangan anggaran (Dunk [1993], Govindarajan [1986], serta Young [1985] dalam Falikhatun [2007]).

Ada dua alasan utama terciptanya anggaran yang tidak akurat. Yang pertama adalah *error*, dan satunya lagi adalah karena direncanakan (Young, 1985). Penelitian ini berkaitan dengan kesenjangan anggaran yang merupakan penyebab tidak akuratnya anggaran karena direncanakan. Asumsi umum yang berlaku adalah bahwa kesenjangan anggaran sangat berbahaya bagi organisasi, tetapi bisa berguna pada kasus tertentu. Schiff & Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) menemukan bahwa manajemen dapat dan memang menciptakan kesenjangan untuk mencapai anggaran dan mengamankan sumber daya mereka dalam rangka meraih tujuan dan keinginan pribadi mereka.

## **2.2 Budaya Organisasi**

### **2.2.1 Konsep Budaya Organisasi**

Dalam Jones (2004), budaya organisasi adalah perangkat nilai dan norma bersama yang mengendalikan interaksi antar anggota maupun dengan orang-orang di luar organisasi. Pengertian nilai sendiri adalah kriteria, standar, atau panduan prinsip-prinsip umum yang digunakan untuk memilah perilaku, kejadian, situasi, dan dampak yang diinginkan maupun yang tidak diinginkan.

Jenis-jenis nilai:

#### **1. Terminal**

Nilai ini dinyatakan dalam misi atau tujuan organisasi yang merupakan titik akhir atau dampak yang ingin diraih sebagai panduan, misalnya profitabilitas, moralitas, kualitas, dan tanggung jawab.

## 2. Instrumental

Nilai ini merupakan pola perilaku atau dapat disebut juga tata cara yang dipilih untuk sampai ke nilai terminal, misalnya bekerja dengan keras, menghargai tradisi dan otoritas yang ada, bersikap konservatif dan sangat berhati-hati, dan menjaga standar yang tinggi.

Sementara itu, norma adalah standar atau gaya perilaku yang diterima oleh sebagian kelompok orang, misalnya menjaga ruang kerja tetap bersih.

Pada waktu bergabung dalam suatu organisasi, masing-masing orang membawa nilai dan keyakinan yang telah mereka miliki. Nilai dan sikap ini terkadang cukup membantu untuk berhasil dalam organisasi, tetapi orang-orang ini tetap perlu mempelajari cara-cara kerja organisasi.

Budaya organisasi memiliki sejumlah karakteristik penting. Beberapa yang telah banyak disepakati adalah sebagai berikut;

1. perilaku biasa yang dapat dilihat atau diamati; saat anggota organisasi berinteraksi satu sama lain, mereka menggunakan bahasa, terminologi, dan kebiasaan tertentu terkait dengan rasa menghargai dan tata cara yang berlaku
2. norma; adanya standar perilaku, termasuk panduan tentang jumlah pekerjaan yang harus diselesaikan, dan lain-lain
3. nilai yang dominan; organisasi mengharapakan dan mendorong nilai-nilai utama dalam organisasi untuk dibagi bersama, seperti kualitas produk yang tinggi, tingkat absensi yang rendah, serta efisiensi yang tinggi
4. filosofi; ada kebijakan yang menjelaskan tentang keyakinan organisasi dalam menghadapi pegawai ataupun pelanggan
5. peraturan; ada aturan-aturan ketat untuk menjalani kehidupan dalam organisasi. Para pendatang baru harus mempelajarinya agar bisa diterima sebagai anggota secara penuh
6. iklim organisasi; ini merupakan rasa keseluruhan yang dibawa dalam tampilan fisik, cara anggota saling berinteraksi dan membawa diri ketika berhadapan dengan pihak-pihak luar.

Dalam Luthans (1995), Edgar Schein, salah seorang ahli budaya organisasi, mendefinisikan budaya organisasi sebagai suatu pola asumsi dasar yang diciptakan, ditemukan, atau dikembangkan oleh kelompok tertentu seiring dengan proses menyelesaikan berbagai permasalahan mereka untuk beradaptasi pada lingkungan eksternal dan juga integrasi internal, yang telah berhasil diterapkan dan dianggap berharga untuk kemudian diteruskan ke anggota baru sebagai cara yang benar dalam memandang, berpikir, dan mempertimbangkan untuk menyelesaikan masalah-masalah bagi organisasi tersebut.

Kemudian Joanne Martin, masih dalam Luthans (1995), memberi penekanan pada adanya perbedaan pandangan tentang budaya dalam organisasi. Dia menyatakan bahwa ketika individu menciptakan kontak dengan organisasi, mereka juga berhubungan dengan norma-norma yang terlihat, cerita-cerita orang tentang kejadian yang sedang berlangsung, peraturan dan prosedur resmi organisasi, panduan perilaku resmi, ritual, tugas, cara penggajian, jargon, dan kelakar yang hanya dimengerti oleh orang-orang dalam, dan seterusnya. Elemen-elemen inilah yang merupakan sebagian dari definisi budaya organisasi. Namun, Joanne juga menyatakan bahwa ada perbedaan pandangan tentang budaya, yaitu bahwa ketika para anggota menginterpretasikan maksud dari elemen-elemen tersebut, mereka bisa saja memiliki persepsi, ingatan, keyakinan, pengalaman, dan nilai-nilai yang berbeda, jadi interpretasi terhadap fenomena yang sama pun akan berbeda. Pola susunan interpretasi dan cara mereka dipraktikkan itulah yang menjadi budaya.

Merumuskan konsep budaya memang bukanlah sesuatu yang mudah. Hal ini terutama karena unsur-unsur budaya tidak saja sesuatu yang bersifat *tangible*, dapat dilihat atau diraba, tetapi juga sesuatu tertanam kuat di alam bawah sadar atau bersifat *intangibile*. Namun, telah banyak pakar yang meneliti tentang budaya organisasi dan mencoba mendefinisikan budaya organisasi. Berikut beberapa definisi lain untuk budaya organisasi:

**Universitas Indonesia**

1. Kotter dan Heskett mengatakan, dengan mengutip *The American Heritage Dictionary*, bahwa budaya didefinisikan secara lebih formal, sebagai totalitas pola perilaku, kesenian, kepercayaan, kelembagaan dan semua produk lain dari karya dan pemikiran manusia yang mencirikan suatu masyarakat atau penduduk, yang ditransmisikan bersama.
2. Kilmann et. Al melihat budaya sebagai:  
 “ *shared philosophies, ideologies, values, assumptions, believes, expectations, attitudes, and norms that knit a community together, all of these interrelated psychological qualities reveal a group’s agreement, implicit or explicit, on how to approach decisions an problems: “the way things are done around here.”*”
3. Menurut Zwell, budaya organisasi adalah *way of life* organisasi yang diwariskan oleh suatu generasi karyawan yang sukses. Masuk dalam budaya adalah *who we are, what we believe, what we do, and how we do it.*

Budaya organisasi adalah keyakinan, harapan, dan nilai-nilai yang dimiliki bersama oleh anggota organisasi dan para anggota baru harus menyesuaikan diri dengan hal-hal ini.

Temuan-temuan dari riset yang telah dilakukan menyatakan bahwa ada subbudaya berdasarkan jabatan, profesionalisme, maupun fungsi divisi. Dengan kata lain, orang yang bekerja di departemen dengan fungsi yang berbeda biasanya memiliki kesamaan sikap dan keyakinan dengan mereka yang bekerja di bagian serupa dibandingkan dengan mereka yang bekerja di bagian lain meskipun dalam organisasi yang sama. Poin mengenai subbudaya ini sangat penting diingat dalam pembahasan tentang budaya organisasi.

Teori Hofstede dan rekan-rekan mengenai enam dimensi praktis budaya organisasi mengatakan bahwa yang paling terkait dengan bahasan anggaran adalah dimensi *job-oriented vs. employee-oriented*. Penjelasan lebih rinci tentang teori Hofstede mengenai keenam dimensi praktis tersebut akan dijabarkan di bagian berikut.

### 2.2.2 Dimensi Praktik Budaya Organisasi

Konsep budaya organisasi yang digunakan Hofstede dan rekan-rekan (1990) dalam penelitian lintas budaya antardepartemen dalam perusahaan pada dasarnya merupakan pengembangan dari konsep dimensi budaya nasional yang banyak digunakan dalam penelitian-penelitian perbedaan budaya antar negara. Menurutnya, budaya nasional dan budaya organisasi merupakan fenomena yang identik. Perbedaan kedua budaya tersebut tercermin dalam manifestasi budaya ke dalam nilai dan praktik. Perbedaan budaya tingkat organisasi umumnya terletak pada praktik-praktik dibandingkan dengan perbedaan nilai-nilai. Supomo (1998) dalam Susanti (2002) menyatakan bahwa perbedaan budaya organisasi selanjutnya dapat dianalisis pada tingkat unit organisasi dan suborganisasi.

Perbedaan-perbedaan budaya organisasi menjadi objek penelitian tersendiri yang dilakukan oleh IRIC (*Institute for Research on Intercultural Cooperation*), sebuah institusi riset yang memiliki afiliasi dengan Geert Hofstede, terhadap dua puluh unit organisasi yang beragam, termasuk perusahaan manufaktur dan aparat kepolisian, di Denmark dan Belanda pada tahun 1980-an. Penelitian ini mengidentifikasi enam dimensi praktis, yaitu (1) *process-oriented vs result-oriented* (2) *employee-oriented vs job-oriented* (3) *parochial vs professional* (4) *open system vs closed system* (5) *loose control vs tight control* (6) *normative vs pragmatic*. Tiap dimensi ini dapat berfungsi sebagai indikator, selain untuk prediksi, atau karakteristik khusus organisasi.

Keenam dimensi ini tidak saling terkait dan bukan ditujukan untuk mengontraskan atau membagi dalam kutub berlawanan antara elemen dimensi yang baik dan yang buruk.

Kesimpulan yang didapat menjawab pertanyaan tentang kemungkinan mengelola budaya organisasi, yaitu bahwa budaya organisasi merupakan suatu hal yang dapat diatur atau dikelola. Budaya organisasi sendiri terutama dapat dibedakan dari tingkatan simbol, tokoh dan kebiasaan, atau dengan kata lain dapat disebut praktik yang ada dalam organisasi.

Berikut ini adalah penjelasan mengenai keenam konsep dimensi praktis tersebut.

### **1. *Process-oriented vs result-oriented***

Budaya yang berorientasi pada proses lebih menginterpretasikan praktik organisasi sebagai suatu cara atau metode yang menekankan pada maksud dari kegiatan-kegiatan yang dilakukan. Para pegawai hanya melakukan upaya-upaya yang terbatas, dan menjalani pola yang sama seperti itu setiap harinya. Dalam budaya seperti ini, rutinitas teknis dan birokratis mendominasi, semua pegawai dalam satu unit menganggap aktivitas mereka dilakukan dengan cara yang sama. Para pegawai menggunakan pendekatan-pendekatan yang benar dan telah teruji karena mereka lebih memilih untuk menghindari risiko.

Sementara itu, budaya yang berorientasi pada hasil terdapat pada organisasi yang memandang praktik organisasi sebagai hal yang menekankan pada tujuan dan pencapaian tujuan. Para pegawainya tidak bermasalah dalam menghadapi situasi yang berbeda-beda karena menganggap bahwa hari baru akan penuh dengan tantangan baru. Mereka nyaman meskipun dalam situasi yang tidak biasa, cenderung mengerahkan upaya yang maksimal, berani mengambil risiko dan mencoba metode-metode baru dalam pelaksanaan tugas mereka.

### **2. *Employee-oriented vs job-oriented***

Budaya yang berorientasi pada orang menekankan pada terciptanya nilai agar pekerja merasa nyaman, diperhatikan, masalah pribadi mereka diperhitungkan, dan bahwa organisasi turut bertanggung jawab atas kesejahteraan mereka. Keputusan-keputusan penting cenderung dibuat oleh kelompok atau komite. Selain itu, tanggung jawab dipandang organisasi sebagai suatu hal yang lebih luas, bukan hanya sebatas kinerja melainkan menyangkut segala kebaikan bagi pegawai.

Budaya yang berorientasi pada pekerjaan mengindikasikan tekanan kerja yang besar untuk menyelesaikan pekerjaan. Para pekerja berpendapat



bahwa organisasi hanya tertarik pada hal-hal yang mereka kerjakan dan rampungnya pekerjaan, bukan kesejahteraan pribadi dan keluarga. Keputusan-keputusan penting cenderung diambil oleh individu. Bagi organisasi, tanggung jawab hanya sebatas kinerja dan yang terpenting adalah posisi pekerjaan terisi dan diisi secara produktif.

### **3. *Parochial vs professional***

Dalam *parochial culture*, pekerja merasa bahwa norma-norma yang berlaku di organisasi mencakup juga perilaku mereka di rumah, selain di tempat kerja, jadi perilaku mereka baik di rumah dan di organisasi diarahkan oleh peraturan yang berlaku dalam organisasi. Mereka merasa bahwa dalam mempekerjakan orang, perusahaan memerhatikan pula latar belakang keluarga dan sosial, selain faktor kompetensi. Mereka tidak berpandangan jauh ke depan karena berpikir organisasilah yang akan melakukannya. Budaya seperti ini membuat orang mendapat identitas diri dari organisasi tempat mereka bekerja.

Sementara itu, dalam *professional culture*, para pekerja berpikir jangka panjang, merasa bertanggung jawab atas urusan mereka sendiri, sedangkan organisasi mempekerjakan mereka hanya berdasarkan kompetensi pekerjaan. Budaya profesional mengidentifikasi orang berdasarkan jenis pekerjaan mereka, atau dengan kata lain, merasa bahwa identitas yang mereka peroleh berdasarkan tipe pekerjaan dan kualifikasi kerja mereka secara individu. Para pekerja ini juga memandang kehidupan pribadi sebagai hal yang terpisah dari pekerjaan. Pegawai yang berpendidikan tinggi biasanya diidentifikasi dari profesinya.

Hofstede menyatakan bahwa dimensi ini sangat dipengaruhi oleh level pendidikan pegawai; unit dengan budaya *parochial* biasanya memiliki pendidikan lebih rendah.

### **4. *Open system vs closed system***

Dalam budaya dengan sistem yang terbuka, para anggota organisasi menganggap organisasi dan para anggotanya terbuka kepada orang baru dan

pihak luar. Hampir semua orang dapat menyesuaikan diri dengan mudah sehingga merasa nyaman, bahkan pegawai baru pun dapat dengan cepat merasa seperti di rumah. Komunikasi lebih transparan, manajemen dan para eksekutif tidak tabu untuk berbicara dengan pegawai-pegawai dari berbagai level di organisasi.

Sementara itu, dalam budaya dengan sistem yang tertutup, orang-orang beranggapan bahwa organisasi dan para anggotanya tertutup dan suka menyimpan rahasia, termasuk di antara para anggota sendiri. Hanya segelintir orang yang merasa nyaman, bahkan pegawai baru membutuhkan lebih dari satu tahun untuk merasa nyaman di rumah. Komunikasi lebih terbatas pada pegawai tertentu, terutama yang lebih berpengalaman dan di tingkat atas.

Dimensi ini merupakan cerminan gaya komunikasi internal dan eksternal serta kemudahan orang baru dan pihak luar untuk mendapat pengakuan.

##### 5. *Loose control vs tight control*

Dimensi praktis ini merujuk pada jumlah struktur internal dalam organisasi. Hofstede mengatakan bahwa konteks ini sama dengan literatur tentang perbedaan pengendalian manajemen yang ketat dan longgar.

Secara lebih spesifik, dalam budaya dengan kendali manajemen yang longgar, para anggota organisasi merasa bahwa biaya bukan masalah, mereka tidak terlalu tepat waktu, misalnya dilihat dari penentuan waktu rapat yang hanya berdasarkan perkiraan, dan sering didapati kelakar mengenai organisasi dan pekerjaan mereka.

Sementara itu, dalam budaya dengan kendali manajemen yang ketat, para anggota merasa bahwa lingkungan kerja sangat memerhatikan biaya, waktu rapat sangat menepati jadwal, dan jarang ada kelakar mengenai organisasi dan atau pekerjaan mereka.

Dimensi ini menggambarkan ukuran formalitas, ketepatan waktu, dan batasan dari atasan. Contoh: laboratorium penelitian dan perusahaan periklanan biasanya memiliki budaya dengan kendali manajemen yang

longgar, sementara bank dan perusahaan farmasi yang mempunyai budaya dengan kendali manajemen yang ketat.

#### 6. *Normative vs pragmatic*

Dalam budaya yang normatif, para pekerja bertindak berdasarkan peraturan yang ada. Mereka memandang tugas-tugas mereka terkait dunia luar sebagai penerapan peraturan yang tidak boleh dilanggar. Jadi, lebih penting menaati prosedur organisasi dibanding hasilnya. Mereka juga melihat tugas-tugas sebagai cara menjunjung pelanggan sebagai implementasi peraturan yang tidak boleh dilanggar.

Sementara itu, dalam budaya pragmatis, para pekerja bertindak berdasarkan kenyataan atau perkiraan tentang pasar. Mereka meyakini bahwa peran mereka adalah memenuhi kebutuhan konsumen, hasil lebih penting daripada prosedur yang benar, dan etika bisnis dipengaruhi oleh keadaan pasar. Jadi, yang terpenting adalah mengetahui tujuan dan memenuhi kebutuhan konsumen, meskipun tindakan yang diambil tidak sesuai dengan prosedur.

Dimensi ini mengukur orientasi terhadap pelanggan, menjelaskan cara menghadapi lingkungan, terutama pelanggan. Biasanya, unit yang terkait dengan penerapan peraturan dan hukum termasuk normatif sedangkan unit penjualan lebih pragmatis.

Menurut Hofstede dan rekan-rekan (1990), dimensi praktik budaya organisasi yang mempunyai kaitan erat dengan praktik-praktik pembuatan keputusan dalam penganggaran partisipatif adalah *employee-oriented* (orientasi pada orang) dan *job-oriented* (orientasi pada pekerjaan). Budaya organisasi dengan dimensi tersebut digunakan dalam penelitian ini sebagai variabel pemoderasi untuk menjelaskan pengaruh penganggaran partisipatif terhadap kesenjangan anggaran.

### 2.3 Perumusan Hipotesis

Dalam Ikhsan dan Ane (2007), hasil penelitian Onsi (1973), Camman (1976), Merchant (1985) dan Dunk (1993) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi kesenjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Dalam Falikhatun (2007), Rahayu (1997), seperti dikutip Darlis (2002), menyatakan bahwa partisipasi bawahan akan meningkatkan kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, inisiatif untuk menyumbangkan ide dan keputusan yang dihasilkan dapat diterima. Melalui partisipasi, atasan dapat memperoleh informasi mengenai lingkungan yang sedang dan akan dihadapi. Hal tersebut didukung oleh Baiman (1982) dan Dunk (1993) dalam Falikhatun (2007) yang memperkuat argumen bahwa partisipasi cenderung mengurangi kesenjangan anggaran.

Sementara itu, Brownell & McInnes (1986) dalam Nor (2007) menjelaskan bahwa bawahan dapat mengupayakan terciptanya kesenjangan anggaran apabila mereka mengharapkan keuntungan tertentu, apalagi jika balas jasa yang diterima tergantung dari pencapaian anggaran terkait. Dalam penganggaran partisipatif, manajer bermaksud mengendalikan ukuran kinerja yang terdapat dalam anggaran supaya memungkinkan mereka merealisasikan anggaran dengan sesuai. Schiff & Lewin (1970) dalam Falikhatun (2007) berpendapat bahwa jika bawahan menganggap kompensasi tergantung dari pencapaian anggaran, mereka cenderung menyebabkan munculnya kesenjangan anggaran. Kedua peneliti tersebut berargumen bahwa anggaran adalah alat penilaian kinerja yang utama bagi organisasi bisnis, yang berlaku juga bagi sektor publik, termasuk pemerintah, dan bawahan sering dilibatkan sehingga negosiasi anggaran pun menjadi celah untuk memanipulasi terjadinya kesenjangan. Dalam Ikhsan dan Ane (2007), Lowe & Shaw (1968) menyatakan bahwa manajer menciptakan kesenjangan dalam anggaran mereka untuk melindungi kepentingan pribadi, dan hal ini adalah hal yang rasional dari sudut pandang ekonomi. Hasil penelitian Lowe dan Shaw tersebut, serta Young (1985), Lukka (1988), Yuwono (1999), dan Hermanto (2003) dalam Falikhatun (2007) pun

menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif dan kesenjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu peningkatan partisipasi semakin meningkatkan kesenjangan anggaran.

Berdasarkan pemaparan sebelumnya, penelitian ini akan berfokus pada dugaan bahwa penganggaran partisipatif cenderung meningkatkan terjadinya kesenjangan anggaran. Maka, hipotesis pertama yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

**H<sub>1</sub>: Penganggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran**

Berbagai hasil penelitian tentang hubungan penganggaran partisipatif dengan kesenjangan anggaran telah disinggung sebelumnya. Inkonsistensi yang muncul dari penelitian-penelitian tersebut mungkin disebabkan faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara dua variabel tersebut, sehingga penyebab perbedaan hasil-hasil penelitian tetap belum dapat disimpulkan (Nouri dan Parker [1998] dalam Sardjito dan Muthaheer [2007]). Pendekatan kontijensi perlu diterapkan untuk melakukan penelitian lebih lanjut. Salah satu langkah yang dapat diambil adalah dengan mengikutsertakan variabel lain sebagai variabel pemoderasi sebagai jembatan antara variabel penganggaran partisipatif dan kesenjangan anggaran. Dalam penelitian ini, peneliti akan menggunakan budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi.

Dalam Falikhatun (2007), Deal dan Kennedy (1982) dalam Setyorini (2004), mengatakan bahwa budaya pada hakekatnya 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 generasi yang ada. Dari pengertian ini dapat ditangkap bahwa budaya organisasi tidak bisa begitu saja ditangkap dan dilihat oleh orang luar, namun dapat dipahami dan dirasakan melalui perilaku-perilaku anggotanya serta nilai-nilai yang mereka anut. Budaya mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi termasuk dalam birokrasi.

Birokrasi di Indonesia, menurut Setiawan (1998) dalam Falikhatun (2007), adalah birokrasi patrimonial yang menjadikan jabatan dan perilaku dalam keseluruhan hirarki birokrasi lebih didasarkan pada hubungan familiar, hubungan pribadi, dan hubungan *patron-client*. Perhatian yang diberikan pada *client* bersifat pemenuhan aspek kebutuhan sosial, material, spiritual, dan emosional. *Client* yang memperoleh perlindungan itu dengan segala loyalitasnya dan sukarela akan memenuhi perintah *patron*, dan berusaha untuk menyenangkan. Atas pertimbangan bahwa anggaran dapat digunakan untuk menilai kinerja *patron* (Mardiasmo, 2002), maka agar kinerjanya dinilai bagus bawahan menginginkan target anggaran yang lebih mudah dicapai atau menimbulkan kesenjangan anggaran.

Penelitian yang dilakukan oleh Supomo dan Indriantoro (1998), seperti dikutip dalam Sardjito dan Muthaher (2007), berhasil menemukan adanya pengaruh positif budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan pengaruh negatif pada budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan terhadap efektivitas penganggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. Pengaruh positif berarti bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang cenderung tidak akan menimbulkan kesenjangan anggaran (kesenjangan anggaran rendah) dan sebaliknya, jika budaya organisasi yang berorientasi pekerjaan, maka kesenjangan anggaran tinggi. Merujuk pada penelitian-penelitian di atas, dalam penelitian ini diajukan variabel budaya organisasi untuk menyelidiki pengaruh variabel tersebut terhadap hubungan antara penganggaran partisipatif dan kesenjangan anggaran.

Berdasarkan penjelasan tersebut, hipotesis kedua yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

**H<sub>2</sub>: Penganggaran partisipatif berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran dengan memerhatikan aspek budaya organisasi.**